



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **TM-TRUCK s.r.o.**, se sídlem Julia Fučíka 53, Vysoká Pec proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 31. 8. 2016, č. j. 15 Af 13/2014 – 73,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 31. 8. 2016, č. j. 15 Af 13/2014 – 73, **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Kasační stížností se žalovaný (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zrušena jeho rozhodnutí ze dne 18. 12. 2013, č. j. 31166/13/5000-14303-702642, č. j. 31165/13/5000-14303-702642, č. j. 31155/13/5000-14303-702642, ve věci doměření daně z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období listopad 2009, prosinec 2009 a leden 2010. Vzhledem k tomu, že ve všech třech případech se jedná o doměření DPH za po sobě jdoucí zdaňovací období, která byla kontrolována v rámci jedné daňové kontroly, a žalobní námitky vůči postupu správce daně a žalovaného byly identické ve všech třech žalobách, rozhodl soud o spojení věcí, o nichž rozhodl rozsudkem nyní napadeným kasační stížností.

[2] Žalobce uplatňoval za jednotlivá zdaňovací období nárok na odpočet DPH za plnění poskytnuté společnostmi EGERIA s.r.o., MELGROUP s.r.o., MV PLUS s.r.o., NABROŠ s.r.o. a BURLEY s.r.o. Co se týče plnění od společnosti BURLEY s.r.o., tato byla poskytnuta v rámci tzv. řetězového obchodu. V daném případě správce daně na základě skutečností zjištěných v daňovém řízení dospěl k závěru, že přepravu zboží nelze přiřadit dodání zboží mezi společnostmi Doppler a společností BURLEY s.r.o., ani následnému dodání zboží žalobci, neboť přepravu prováděl třetí subjekt, a to společnost GARANTRANS s.r.o., o níž se žalobce domnívá, že zajišťovala přepravu zboží pro

společnost BURLEY, s.r.o., avšak nebylo zjištěno, že by byla osobou zmocněnou k přepravě ve smyslu § 16 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Správce daně dospěl k závěru, že nedošlo k pořízení zboží z jiného členského státu ve smyslu § 2 odst. 1 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty ani k dodání zboží s místem plnění v tuzemsku ve smyslu § 2 odst. 1 písm. a) uvedeného zákona, takže zde není předmět daně, od něhož by se odvíjela daňová povinnost, z níž by bylo možno uplatňovat nárok na odpočet. Z povahy věci, aby bylo možno plnění považovat za intrakomunitární a bylo možno mu přiřadit přepravu, musí být zjištěno, že přepravu prováděl nebo zajistil prodejce nebo pořizovatel, coby jedna ze smluvních stran závazkového právního vztahu, v němž dochází k převodu vlastnického práva k předmětnému zboží. K obdobnému závěru dospěl správce daně, co se týče společnosti MV PLUS s. r. o. Co se týká společností EGERIA s.r.o., MELGROUP s.r.o. a NABROŠ s.r.o. správce daně zpochybňoval, že žalobce plnění od uvedených společností za kontrolované období přijal, tedy, že toto zboží bylo žalobci skutečně dodáno v rozsahu uvedeném v dokladech. Žalobce za účelem prokázání svých tvrzení opakovaně navrhoval, aby správce daně provedl místní šetření u těchto dodavatelů, a to za účelem prověření, zda tyto společnosti dodaly žalobci zboží; tato správce daně neprovedl s odkazem na důkazní břemeno žalobce.

[3] Krajský soud žalobám vyhověl a napadená rozhodnutí žalovaného zrušil pro nezákonnost. K námitce neprovedení místních šetření navrhovaných žalobcem poukázal na rozdělení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt dle § 92 daňového řádu; odkázal na účel institutu místního šetření, s tím, že v rámci tohoto postupu správce daně zejména vyhledává důkazní prostředky a provádí ohledání u daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní, jakož i na místě, kde je to vzhledem k účelu místního šetření nejvhodnější. Konstatoval, že daňový subjekt může navrhnout provedení konkrétních důkazních prostředků, které nemá k dispozici, aby prokázal svá tvrzení. Místní šetření není však důkazním prostředkem, ale je to postup, kterým se důkazní prostředky získávají. Pokud žalobce chtěl opatřit důkazní prostředky od svých dodavatelů, aniž by tak učinil sám, o což se ostatně v rámci obchodního styku mohl jistě pokusit, měl navrhnout konkrétní listiny či výsledky konkrétních osob, které mají být u dodavatelských společností dožádáním opatřeny. Žalobce by měl vědět, jaké doklady při obchodních transakcích vznikaly a jaké osoby se jich účastnily a mohl tak navrhnout jejich opatření prostřednictvím správce daně. Krajský soud uzavřel, že návrh žalobce na požadavek provedení místního šetření byl zcela nekonkrétní a správce daně, resp. stěžovatel nepochybil, když jeho návrhu nevyhověli. Žalobní námitky žalobce stran plnění od uvedených společností krajský soud neshledal důvodné a v postupu správce daně, potažmo stěžovatele neshledal pochybení.

[4] Co se týče dalších námitek vztahujících se ke spornému charakteru přijatých plnění od společnosti BURLEY, s.r.o. a MV PLUS s.r.o., poukázal krajský soud na relevantní ustanovení v zákoně o dani z přidané hodnoty. Dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015 - 43; v něm se mimo jiné uvádí, že pro posouzení místa dodání je tzv. kritérium organizace přepravy, podle kterého je dodání určeno podle osoby zajišťující přepravu, popř. osoby k tomu dávající příkaz, významné; rozhodně však nelze mít za to, že jde o kritérium jediné, popř. rozhodující. Krajský poté soud konstatoval, že podstatné je posouzení sporné právní otázky, kdy, kde a kým došlo k dodání zboží žalobci (v jiném členském státě či v tuzemsku), od čehož se odvíjí povinnost

pokračování

uplatnit DPH a případně následně odpočet DPH. Uvedl, že pokud by k dodání zboží došlo od tuzemského dodavatele (BURLEY, s.r.o.) žalobci, což žalobce tvrdí, podléhalo by plnění DPH. Jestliže by k dodání zboží žalobci došlo v Rakousku nebo v Německu, což tvrdí správce daně a žalovaný, plnění by českému DPH nepodléhalo a nebylo by možno uplatnit na něj ani odpočet, jak učinil žalobce ve svých daňových přiznáních za období listopad a prosinec roku 2009 a leden roku 2010. Krajský soud odkázal na zprávu o daňové kontrole i na žalobou napadené rozhodnutí stěžovatele, z nichž je dle jeho názoru zřejmé, že bylo vycházeno mimo jiné z § 16 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty s tím, že dodání zboží z jiného členského státu EU (v daném případě Rakouska a Německa) musí učinit prodávající, kupující či jimi přímo zmocněná osoba, aby bylo možno posoudit dodání jako intrakomunitární dodávku s přepravou; v daném případě však dopravu mezi prodávajícím Doppler a kupujícím - společností BURLEY s.r.o. organizovaly jiné subjekty (včetně žalobce), a proto nelze plnění intrakomunitární přepravu vůbec přičíst a jedná se tak o plnění bez přepravy s místem dodání v jiném členském státě. Takovýto výklad daňových orgánů shledal soud v přímém rozporu se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 77/2015 - 43, ze kterých vyplývá, že „zmocněná třetí osoba“ nemusí být nutně zmocněna právě prodávajícím nebo kupujícím a kritérium organizace přepravy se uplatní pouze podpůrně. Krajský soud upozornil, že v daném případě nelze pominout ani to, že ve věci bylo učiněno mezinárodní daňové dožádání na rakouskou daňovou správu ve věci dodávek mezi společností Doppler a BURLEY s.r.o., která předložila společnosti Doppler své identifikační číslo registrované v České republice a tím projevila zájem, aby bylo plnění posuzováno jako intrakomunitární. Rakouská daňová správa tedy akceptovala toto dodání jako intrakomunitární, což je s ohledem na jednotný systém DPH v Evropské unii významná skutečnost. Krajský soud uzavřel, že pokud daňové orgány dovodily, že nelze dopravu v daném případě přiřadit společnosti BURLEY, s.r.o., neboť přepravcem nebyla osoba zmocněná společností Doppler ani BURLEY s.r.o., je jeho výklad § 16 odst. 1 zákona o DPH nesprávný. Krajský soud proto napadená rozhodnutí stěžovatele zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[5] Stěžovatel v kasační stížnosti popisuje podrobně průběh daňového řízení a řízení před krajským soudem a podrobně rekapituluje zjištění relevantní pro posouzení věci učiněná správcem daně (řetězec proběhlých obchodů mezi jednotlivými subjekty). Zásadně se neztotožňuje s interpretací § 16 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, jak ji predestřel krajský soud; uplatňuje důvod kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“).

[6] Stěžovatel konstatuje, že § 16 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty specifikuje pojem „pořízení zboží“ a stanoví, že pro účely zákona o dani z přidané hodnoty se jím rozumí nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník; současně však toto ustanovení podmiňuje faktické naplnění pojmu „pořízení zboží“ odesláním nebo přepravením zboží z jiného členského státu do tuzemska nebo do jiného členského státu osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, která uskutečňuje dodání zboží, nebo pořizovatelem, nebo zmocněnou třetí osobou. Výše uvedené ustanovení je dle stěžovatele nutno vykládat v souladu s čl. 20 Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále „Směrnice“), jenž stanoví: *„Pořízením zboží uvnitř Společenství se rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořizovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořizovatelem nebo*

na účet jednoho z nich do jiného členského státu než státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží.“ Dle stěžovatele je v tomto kontextu pořízení zboží spojeno s odesláním nebo přepravou tehdy, je-li zboží přepraveno prodávajícím, kupujícím nebo zmocněnou třetí osobou. V rozsudku Soudního dvora EU ve věci C-245/04, *EMAG Handel Eder OHG* ze dne 6. 4. 2006, je jednoznačně konstatováno, že uskutečněnou přepravu lze přiznat pouze jedné transakci v řadě. Pouze jedna z dodávek tedy může být dodávkou, které je možno přiřadit přepravu zboží a určit místo jejího uskutečnění dle § 7 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, přičemž právě a pouze tato transakce může být považována za intrakomunitární dodání zboží. Z uvedeného rozsudku SDEU jednoznačně vyplývá, že rozhodným faktorem pro posouzení místa dodání je skutečnost, kdo zajišťoval přepravu zboží, resp. kdo byl za přepravu zodpovědný. Stěžovatel § 16 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty tedy interpretuje tak, že v případě, kdy dodavatel z jiného členského státu nebo jeho tuzemský odběratel zboží ani nepřevází ani neodešle ani k tomu nezmocní třetí osobu, nelze toto dodání označit za intrakomunitární plnění, neboť nebyla naplněna základní podmínka. Dle stěžovatele však přitom pod pojmem „zmocněná osoba“ nelze chápat jakoukoli třetí osobu, ale příslušné zmocnění musí nutně udělit právě prodávající nebo pořizovatel (nemůže být zmocněna kýmoli). Tato interpretace je dle stěžovatele v souladu s čl. 20 Směrnice.

[7] Stěžovatel tvrdí, že z obsáhlého spisu vyplývá, že bylo jednoznačně popsáno, jakým způsobem byla přeprava organizována i jakým způsobem fakticky probíhala. V případě pohonných hmot od obchodní společnosti BURLEY s.r.o. nelze přepravu zboží přiřadit dodání zboží mezi obchodními společnostmi Doppler Vermietung GmbH a BURLEY s. r. o. ani následnému dodání zboží žalobci, neboť přepravu zboží zajišťovali a prováděli účastníci obchodního řetězce následující po žalobci. Převázcem tedy nebyla obchodní společnost Doppler Vermietung GmbH ani obchodní společnost BURLEY s. r. o. ani žádná třetí osoba těmito společnostmi zmocněná, přičemž přeprava neprobíhala ani na účet těchto osob. Stejně je v dané věci rovněž skutečnost, že zboží – pohonné hmoty, byly přepravovány z terminálu obchodní společnosti Shell Austria GmbH v Rakousku až do čerpací stanice konečného odběratele v tuzemsku po celou dobu přepravy v téže cisterně, tj. bez jakékoliv překládky. V případě nákupu pohonných hmot obchodní společností BURLEY s. r. o. od rakouského dodavatele se nejednalo o pořízení zboží dle § 16 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť zboží nebylo do tuzemska přepraveno z Rakouska ani dodavatelem ani odběratelem ani jimi zmocněnou třetí osobou, a to ani na účet těchto osob. Místem plnění při nákupu zboží touto společností je dle § 7 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty Rakousko; místem plnění při dodání zboží touto společností je rovněž Rakousko, a to v souladu s § 7 odst. 1 a 2 zákona o ani z přidané hodnoty, nikoli tuzemsko, jak je uváděno na daňových dokladech. V případě přijatých plnění od společnosti MV PLUS s. r. o. byl vykazován jediný pohyb zboží, a to z Německa až do cílové čerpací stanice v tuzemsku. S určitostí bylo zjištěno, že přepravu zboží v daném případě zajišťoval žalobce na své náklady; rovněž bylo s určitostí zjištěno, že zboží – pohonné hmoty – byly přepravovány po celou dobu přepravy v téže cisterně, tj. bez překládky. V případě nákupu pohonných hmot obchodní společností EKOL GAS PB, s.r.o. od německého dodavatele se nejedná o pořízení zboží dle § 16 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť zboží nebylo do tuzemska přepraveno z jiného členského státu ani dodavatelem ani odběratelem ani jimi zmocněnou třetí osobou, a to ani na účet těchto osob. Místem plnění při nákupu zboží uskutečněném touto společností je dle § 7 odst. 1

pokračování

zákona o dani z přidané hodnoty Německo; místem plnění při dodání zboží je rovněž Německo podle § 7 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť tam přeprava začala, nikoli tuzemsko, jak je deklarováno na daňových dokladech.

[8] Stěžovatel uvádí, že krajský soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 77/2015 - 43, z něhož cituje jednotlivé pasáže, které jsou vytrženy z kontextu celého rozsudku. V uvedeném rozsudku se Nejvyšší správní soud vyjadřuje k pojmu „zmocněná třetí osoba“ (nevyjadřuje se tedy vůbec k § 16 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty), přitom uvádí, že § 7 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty nestanoví, že zmocněnou třetí osobou musí nutně být osoba zmocněná prodávajícím nebo pořizovatelem, neboť v rámci poskytování přepravních služeb je poměrně běžné, že přepravce provedení objednané přepravy zadá dalšímu přepravci jako subdodávku. Stěžovatel konstatuje, že přepravu zboží je nutno hodnotit komplexně vždy s ohledem na všechna specifika případu. V uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud aproboval možnost subdodávky, což však zjevně není nyní projednávaný případ (přepravu v daném případě zajišťoval žalobce a další články obchodního řetězce); tento závěr je na daný skutkový stav tedy neaplikovatelný. V uvedeném rozsudku se dále uvádí, že pro posouzení místa dodání je tzv. kritérium organizace přepravy, podle kterého je místo dodání zboží určeno podle osoby zajišťující přepravu, významné, avšak není to kritérium jediné; dalším kritériem je rovněž požadavek vzniku práva nakládat se zbožím jako vlastníkem. Ani toto kritérium však stěžovatel neopomněl. V rozhodnutí stěžovatele jsou rozkryty řetězce obchodních společností vztahující se k daným obchodním případům, a to včetně specifikace jejich postavení v řetězci. Stěžovatel konstatuje, že určení a zhodnocení rozhodných kritérií posouzení místa dodání bylo provedeno, a to s ohledem na všechna zjištění učiněná v rámci daňové kontroly; stěžovatel v této souvislosti poukazuje na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích č. j. 10 Af 41/2005 - 106, ze dne 11. 5. 2016, z něhož vyplývá, že posouzení výše uvedených kritérií je pro naplnění právních závěrů vyjádřených v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 77/2015 dostačující.

[9] Krajský soud na str. 10 napadeného rozsudku uvádí, že nelze pominout skutečnost, že ve věci dodávek mezi obchodními společnostmi Doppler Vermietung GmbH a BUERLY s. r. o. (která předložila obchodní společnosti Doppler Vermietung GmbH své identifikační číslo registrované v České republice a tím projevila zájem, aby bylo předmětné plnění posuzováno jako intrakomunitární) bylo učiněno mezinárodní dožádání a tímto bylo zjištěno, že rakouská daňová správa dodání jako intrakomunitární akceptovala, což je s ohledem na jednotný systém daně z přidané hodnoty významná skutečnost. Stěžovatel nerozporuje, že správce daně prověřoval plnění přijatá od společnosti BURLEY s. r. o. pomocí mezinárodního dožádání. Dne 24. 9. 2010 byla správci daně doručena odpověď rakouské daňové správy (evidována pod č. j. 146688/10), ve které je uvedeno, že obchodní společnost BURLEY s. r. o. je nekontaktní, a proto nemohly být správcem daně požadované skutečnosti prověřeny. Rakouská správa tedy dodání jako intrakomunitární akceptovala, ale toto jakkoli věcně a fakticky neprovéřovala. Výsledek mezinárodního dožádání tak dle názoru stěžovatele nemá žádnou vypovídací hodnotu (dodání bylo jako intrakomunitární akceptováno, ale nikoli ověřeno), proto nelze o tento výsledek dožádání argumentačně opírat právní závěry. Stěžovatel v řízení nezpochybňoval přepravu zboží z Rakouska do tuzemska, ale celé zjištění je založeno na faktu, že dopravu

nelze přiřadit obchodní společnosti BURLEY s. r. o. Převzatcem zboží nebyla obchodní společnost Doppler Vermietung GmbH ani dodavatel – obchodní společnost BURLEY s. r. o. ani žádná jiná zmocněná osoba. Nebyla tedy naplněna podmínka stanovená v § 16 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

[10] Stěžovatel upozorňuje na pochybení krajského soudu, jež spočívá v tom, že se vůbec nezabýval otázkou přijatých plnění od obchodní společnosti MV PLUS s. r. o., neboť na str. 10 napadeného rozsudku činí závěr pouze ve vztahu k plněním přijatým od společnosti BURLEY s. r. o.; ve vztahu k plněním ohledně společnosti MV PLUS s. r. o. je tedy rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[11] Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu ve výroku II. a III. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[12] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

[13] Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů stěžovatelem uplatněných (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), současně zkoumal, zda rozsudek krajského soudu netrpí vadami, k nimž by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); shledal přitom, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný.

[14] Kasační stížnost je důvodná.

[15] Pokud z rozsudku nelze jednoznačně dovodit, jakým právním názorem je správní orgán po zrušení jeho rozhodnutí vázán a jak má v dalším řízení postupovat, nebo pokud z něj nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí, nebo pokud je jeho odůvodnění vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu či pokud jsou jeho výroky vnitřně rozporné nebo z nich nelze zjistit, jak vlastně soud rozhodl, a v některých jiných speciálních případech, je takový rozsudek nepřezkoumatelný (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 - 25, nebo rozsudek ze dne 9. 1. 2013, č. j. 1 Afs 85/2012 - 54)). V rozsudku ze dne 19. 5. 2009, č. j. 1 Azs 20/2009 - 68, zdejší soud konstatoval: „V případech, kdy soud zruší rozhodnutí správního orgánu, může být jeho rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů tehdy, není-li z něj zřejmé, proč soud považuje rozhodnutí správního orgánu za nezákonné, resp. jaká konkrétní vada řízení před správním orgánem nastala. Nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů je též rozsudek, v němž výtky soudu vůči správnímu orgánu nemají oporu ve správním spisu či v provedeném dokazování před soudem a správním orgánem.“

[16] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku bez dalšího učinil závěr, že stěžovatel interpretuje § 16 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty příliš úzce, resp. v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 77/2015 - 43. Svoji argumentaci přitom omezil fakticky pouze na popis skutkového stavu a relevantní právní úpravu a na odkaz na výše uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu, z něhož cituje některé pasáže; avšak tak činí zcela v obecné rovině, aniž by právní závěry zde uvedené

pokračování

poměřoval se skutkovým stavem, který je obsahem obsáhlého správního spisu ve věci nyní projednáváné. Jinými slovy, konstatuje závěry, které Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku učinil, nicméně již se nezabýval in concreto tím, zda stěžovatel svými zjištěními obsaženými ve spise závěry rozsudku naplnil či nikoli. Je třeba na tomto místě přisvědčit stěžovateli, že v uvedeném rozsudku se Nejvyšší správní soud vyjadřuje k pojmu „zmocněná třetí osoba“ (nevyjadřuje se tedy vůbec k § 16 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty), přitom uvádí, že § 7 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty nestanovují, že zmocněnou třetí osobou musí nutně být osoba zmocněná prodávajícím nebo pořizovatelem, neboť v rámci poskytování přepravních služeb je poměrně běžné, že přepravce provedení objednané přepravy zadá dalšímu přepravci jako subdodávku. V uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud aproboval možnost subdodávky, což však zjevně není nyní projednáváný případ.

[17] Krajský soud z rozsudku sp. zn. 5 Afs 77/2015 citoval, že pro posouzení místa dodání je tzv. kritérium organizace přepravy, podle kterého je dodání určeno podle osoby zajišťující přepravu, popř. osoby k tomu dávající příkaz, významné; rozhodně však nelze mít za to, že jde o kritérium jediné, popř. rozhodující. Není zřejmé, jaký tato citace z rozsudku má dopad na projednávanou věc. Z obsahu správního spisu totiž nevyplývá, že by stěžovatel vzal toto kritérium za jediné; v průběhu daňového řízení, jakož i v samotném odůvodnění rozhodnutí stěžovatele jsou rozkryty řetězce obchodních společností vztahující se k daným obchodním případům, a to včetně specifikace jejich postavení v řetězci. Určení a zhodnocení rozhodných kritérií posouzení místa dodání bylo provedeno rovněž s ohledem na další zjištění učiněná v rámci daňové kontroly, která jsou obsahem správního spisu; z něj lze např. seznat, že stěžovatel nezpochybil přepravu zboží z Rakouska do tuzemska, dospěl však k závěru, že dopravu nelze přiřadit společnosti BURLEY s. r. o, jako prvnímu odběrateli v tuzemsku; transakce v projednáváné věci probíhala tak, že zboží bylo fyzicky odebráno na terminálu firmy Shell Austria GmbH v Rakousku (Linec, Vídeň-Lobau) a dopraveno bylo vždy na čerpací stanici posledního odběratele v tuzemsku; tímto odběratelem v žádném případě nebyl žalobce ani jeho odběratelé, ale až několikátý tuzemský odběratel v řetězci.

[18] Krajský soud v obecné rovině konstatoval, že podstatné je posouzení sporné právní otázky, kdy, kde a kým došlo k dodání zboží žalobci (v jiném členském státě či v tuzemsku), od čehož se odvíjí povinnost uplatnit DPH a případně následně odpočet DPH. Uvedl: *„Pokud by k dodání zboží došlo od tuzemského dodavatele (BURLEY, s.r.o.) žalobci, což žalobce tvrdí, podléhalo by plnění DPH. Jestliže by k dodání zboží žalobci došlo v Rakousku nebo v Německu, což tvrdí správce daně a žalovaný, plnění by českému DPH nepodléhalo a nebylo by možno uplatnit na něj ani odpočet, jak učinil žalobce ve svých daňových přiznáních za období listopad a prosinec roku 2009 a leden roku 2010.“* Krajský soud zde pouze bez dalšího předešel možné varianty odpovědi na spornou otázku, aniž by však již dále ozřejmil, k jaké z nich se přiklání a na základě jakých skutkových zjištění a právních úvah.

[19] Krajský soud odkazuje na zprávu o kontrole a na žalobou napadené rozhodnutí stěžovatele, z nichž je dle jeho názoru zřejmé, že bylo vycházeno mimo jiné z § 16 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, a uvádí, že výklad daňových orgánů shledal v přímém rozporu se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 77/2015 - 43, ze

kterých vyplývá, že „zmocněná třetí osoba“ nemusí být nutně zmocněna právě prodávajícím nebo kupujícím a kritérium organizace přepravy se uplatní pouze podpůrně. Nicméně již neuvádí, v čem a v jakém kontextu je výklad stěžovatele v rozporu se závěry citovaného rozsudku. Stěžovateli je nutno přisvědčit v tom, že tak široce zmocněnou (jakoukoli) třetí osobu, jak zřejmě dovozuje krajský soud, Nejvyšší správní soud zcela jistě ve svém rozsudku nevymezil.

[20] Stěžovateli lze rovněž přisvědčit, že krajský soud ponechal zcela bez závěru posouzení plnění ve vztahu ke společnosti MV PLUS, není tedy najisto postaveno, jakým právním názorem v rozsahu doměřené daně v tomto případě je stěžovatel vázán; jinými slovy není zřejmé, zda krajský soud akceptoval postup stěžovatele či nikoli; pokud vzal za důvodnou námitku žalobce ohledně těchto plnění, není zřejmé, jaká právní úvaha takovému závěru svědčí. Lze tak konstatovat, že skutkové a právní závěry soudu vycházejí ze souhrnného zjištění, aniž by soud uvedl, na základě kterých konkrétních důkazů se to které zjištění činí a z jakých důvodů. Zcela formalisticky potom převzal krajský soud námitku žalobce týkající se výsledku mezinárodního dožádání, z něhož dovedl, jak uvádí, pro věc významnou skutečnost, aniž by se již zabýval skutečným obsahem sdělení obsaženého ve spise, tedy tím, zda pro posouzení skutkového stavu věci, lze tuto informaci jako relevantní důkaz ve smyslu § 8 odst. 3 daňového řádu využít.

[21] Lze tak konstatovat, že krajský soud bez skutkové opory a řádného posouzení relevance žalobních bodů pouze obecně konstatoval důvodnost žaloby a vzal za svá tvrzení žalobce, jež jsou obsažena v žalobě, aniž by se však vypořádal se všemi skutečnostmi obsaženými ve správních spisech v kontextu s odůvodněním napadeného rozhodnutí a vyjádřením stěžovatele, a v tomto kontextu konkrétně popsaného a zjištěného skutkového stavu žalobní námitky poměřoval. Stěžovatel detailně a přehledně popsal průběh řetězce obchodních společností vztahující se k daným obchodním případům, a to včetně specifikace jejich postavení v řetězci; popsal, na základě čeho s určitostí zjistil, jakým způsobem byla přeprava organizována, uvedl, proč nelze přepravu mezi jednotlivými společnostmi přiřadit dodání zboží, za podstatnou rovněž označil skutečnost, že pohonné hmoty byly přepravovány z terminálu obchodní společnosti Shell Austria GmbH v Rakousku až do čerpací stanice konečného odběratele v tuzemsku bez jakékoli překládky. Krajský soud, ačkoli na str. 6 a 7 obsáhle citoval z napadeného rozhodnutí stěžovatele, z něhož jsou výše uvedené skutečnosti zřejmé, nikterak se k nim dále nevyjádřil. Na tyto citace v odůvodnění navazuje přehled ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, citace z rozsudku sp. zn. 5 Afs 77/2015 bez jakýchkoli konsekvencí s projednávanou věcí. Krajský soud se nikterak nevypořádal ani s četnými odkazy na judikaturu Soudního dvora EU, ze které stěžovatel v odůvodnění svého rozhodnutí vycházel, resp. neuvedl, z jakého důvodu je na projednávaný případ nepřípadná.

[22] Odůvodnění krajského soudu tak lze seznat ze dvou odstavců na str. 10, nicméně, jak bylo uvedeno výše, je toto odůvodnění zcela nepřezkoumatelné, neboť zde soud pouze konstatuje, že závěry stěžovatele jsou v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu, resp. že názor stěžovatele je v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, a že interpretoval § 16 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty příliš úzce. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 - 64, mimo jiné konstatoval: „*Jestliže je ta část odůvodnění rozsudku krajského soudu, v níž se měl krajský soud vyjádřit ke*

pokračování

skutkovým a právním otázkám, tvořena z valné části toliko pasážemi převzatými bez dalšího komentáře z publikovaného judikátu v jiné, skutkově i právě odlišné věci, aniž by krajský soud zároveň vyložil, jaký význam mají tyto převzaté závěry pro jeho rozhodnutí ve věci, je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů.“

[23] Nejvyšší správní soud s ohledem na uvedené výše rozsudek krajského soudu pro nepřezkoumatelnost zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení; v něm je krajský soud vázán právním názorem výše vysloveným. V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud rovněž o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 24. srpna 2017

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu