

USNESENÍ

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **PWRGASS s.r.o.**, se sídlem Stržitežská 399, Polička - Dolní Předměstí, zastoupen JUDr. Ing. Ondřejem Horázným, advokátem se sídlem Ondříčkova 1304/9, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 4. 2019, č. j. 17266/19/5300-21444-711428, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 11. 11. 2020, č. j. 52 Af 39/2019 - 156,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se odmítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalobci **se vrací** zaplacený soudní poplatek za kasační stížnost ve výši **5.000 Kč**, který bude vyplacen z účtu Nejvyššího správního soudu k rukám zástupce žalobce JUDr. Ing. Ondřeje Horázného, advokáta se sídlem Ondříčkova 1304/9, Praha 3, a to do 30 dnů od právní moci tohoto usnesení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a předcházející soudní řízení

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále též „správce daně“) provedl u žalobce daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců červenec až prosinec 2012.

[2] Hlavní ekonomickou činnost žalobce v uvedených zdaňovacích obdobích představovala činnost obchodní, konkrétně nákup a prodej pohonných hmot. Správce daně ověřoval daňové povinnosti žalobce v rozsahu zdanitelných plnění přijatých od tuzemského dodavatele ZEROGAS Fuel s.r.o. (dále též „ZEROGAS Fuel“), který v prověřovaném období žalobci dodal pohonné hmoty v úhrnné hodnotě základu daně 178.168.994,92 Kč. Žalobce v podaných daňových přiznáních jako místo plnění v případě těchto dodávek pohonných hmot uvedl tuzemsko. Správce daně však na základě jím

zjištěných skutečností měl o tomto tvrzení pochybnosti. Dospěl k závěru, že šlo o intrakomunitární plnění, tedy o dodání zboží do jiného členského státu, resp. o pořízení zboží z jiného členského státu na straně žalobce.

[3] Správce daně na základě výsledků daňové kontroly vydal dne 24. 11. 2017 šest dodatečných platebních výměrů, kterými žalobci doměřil DPH za daná zdaňovací období a uložil mu povinnost uhradit penále z částky doměřené daně.

[4] Proti platebním výměrům podal žalobce odvolání. Žalovaný v záhlaví specifikovaným rozhodnutím provedl pouze drobnou formulační změnu výroků dodatečných platebních výměrů a v ostatním je ponechal beze změny.

[5] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou, které nejprve krajský soud rozsudkem ze dne 3. 2. 2020, č. j. 52 Af 39/2019 - 127, vyhověl, napadené rozhodnutí zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Dospěl totiž k závěru, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Žalovaný se podle krajského soudu dostatečně nevypořádal s otázkou, zda žalobce v době přepravy pohonných hmot do jeho provozovny mohl se zbožím nakládat jako vlastník (tj. zda měl možnost pohonné hmoty po dobu jejich přepravy užívat, zcizit, zničit apod. – v takovém případě k převodu tohoto práva došlo již v jiném členském státě), či zda toliko zajišťoval dopravu na základě (ať už písemné, nebo ústní) smlouvy o přepravě (to by zjevně znamenalo, že k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník by došlo nejdříve spolu s vykládkou pohonných hmot). Krajský soud uvedl, že žalobce navrhl hned několik důkazů, které měly prokázat, že k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na žalobce došlo v tuzemsku, resp. to, jak probíhaly objednávky, jak a kdy bylo zboží přepravováno, kdo prováděl intrakomunitární dodávky atd. Správní orgány však tyto důkazní návrhy nesprávně odmítly s tím, že předložené daňové doklady nemohou s ohledem na pochybnosti, které správci daně vznikly, sloužit jako důkazní prostředky, jimiž by žalobce prokázal oprávněnost uplatněného nároku.

[6] Nejvyšší správní soud poté rozsudkem ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 113/2020-43 (dále též zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu) vyhověl kasační stížnosti žalovaného a uvedený rozsudek krajského soudu zrušil z důvodu jeho nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Žalobce podal proti tomuto rozsudku ústavní stížnost, kterou Ústavní soud usnesením ze dne 22. 2. 2021, sp. zn. II. ÚS 401/21, odmítl.

II. Napadený rozsudek krajského soudu

[7] Krajský soud poté v dalším řízení na základě závazných právních závěrů Nejvyššího správního soudu, jež zcela převzal do odůvodnění svého rozsudku, žalobu zamítl jako nedůvodnou.

[8] Ve svém rozsudku tak krajský soud (shodně se závěry zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu) konstatoval, že žalobce nakupoval pohonné hmoty způsobem nazývaným „řetězový obchod“, jímž se rozumí transakce, kdy je zboží přepravováno několika subjekty mezi sebou. Pokud je dodání zboží spojeno pouze

s jedním odesláním nebo přepravou, může být přeprava zboží přičtena pouze jedné transakci a pouze tato transakce může být osvobozena od daně jako intrakomunitární plnění. Od určení transakce, která je spojena s přepravou, se pak odvíjí daňové posouzení transakce, která jí předchází nebo po ní následuje [srov. rozsudek SDEU ze dne 6. 4. 2006 ve věci C-245/04, EMAG Handel Eder (dále jen „EMAG“)]. Ostatní transakce se považují již pouze za dodání zboží bez odeslání nebo přepravy a jejich místo plnění je stanoveno v závislosti na tom, zda předchází nebo následují po obchodní transakci spojené s přepravou, tj. místo dodání je buď v místě odeslání, anebo v místě určení dodávky. Daná transakce je spojena s přepravou pouze tehdy, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno prodávajícím nebo kupujícím nebo na účet jednoho z nich. Pro přiřazení přepravy k dané transakci je tedy klíčové zjištění, zda v rámci transakce byla zajištěna přeprava, a to buď prodávajícím, anebo kupujícím. Je přitom třeba zejména určit okamžik, kdy bylo podruhé převedeno na konečného pořizovatele právo nakládat se zbožím jako vlastník (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. 7. 2017 ve věci C-386/16, Toridas, body 35 a 36, jakož i tam citovaná judikatura). Jestliže se druhý převod práva nakládat se zbožím jako vlastník uskutečnil předtím, než bylo zboží přepraveno uvnitř Společenství, nelze tuto přepravu přičítat prvnímu dodání ve prospěch prvního pořizovatele (Toridas, bod 36). Jestliže pořizovatel získá právo nakládat se zbožím jako vlastník v členském státě dodání a sám obstarává jeho přepravu do členského státu určení, jak k tomu dochází v případě dodání, která jsou podmíněna odběrem zboží ve skladu dodavatele, musí být v co možná největší míře zohledněny záměry kupujícího v okamžiku pořízení, jsou-li podpořeny objektivními poznatky [rozsudek ze dne 21. 2. 2018 ve věci C-628/16, Kreuzmayr, bod 34, shodně Euro Tyre, bod 34].

[9] Žalobce v rámci daňových přiznání k DPH za zdaňovací období měsíců červenec až prosinec roku 2012 uplatnil nárok na odpočet daně na vstupu ze zdanitelných plnění – dodávek pohonných hmot – přijatých od personálně propojeného (shodní byli všichni jednatele i společníci) tuzemského plátce ZEROGAS Fuel v úhrnné hodnotě základu daně 178.168.994,92 Kč. Uvedená dodání zboží s tvrzeným místem plnění v tuzemsku byla podle žalobce realizována tak, že dopravce (TOHOZ nebo JASA) v rafinerii umístěné v jiném členském státu načerpal do své cisterny pohonné hmoty, které následně přepravil v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně do České republiky, kde bylo zboží na určeném místě propuštěno do volného oběhu. Teprve po tomto úkonu bylo zboží prodáno žalobci, případně jinému daňovému subjektu, který je následně prodal žalobci. Žalobce svá tvrzení prokazoval zejména CMR listy (*mezinárodní nákladní listy*) a dokumenty AAD, resp. e-AD (*elektronické průvodní doklady výrobků podléhajících spotřební dani*), jimiž bylo určeno místo propuštění zboží do režimu volného oběhu. Během místních šetření (uskutečněných u žalobce a ZEROGAS Fuel ve dnech 27. 2. 2015, 13. 3. 2015 a 21. 4. 2015) žalobce k daným plněním předložil faktury za nákup zboží a faktury za dopravu zboží s přílohami, které představovaly dodací listy, CMR listy, přepravní doklady ADR a doklady pro dopravu vybraných výrobků uvedených do volného oběhu. Správce daně následně (dne 7. 5. 2015) zahájil u žalobce daňovou kontrolou za shora uvedená zdaňovací období.

[10] Krajský soud zdůraznil, že mezi účastníky řízení není sporu o tom, že žalobce unesl své primární důkazní břemeno, které jej ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu ve spojení s

§ 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) tížilo, neboť správci daně předložil formálně bezvadné daňové doklady. Správci daně na základě skutečností zjištěných v průběhu daňové kontroly vznikly pochybnosti o tom, zda se skutečně jednalo o zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku, a zda byl tedy nárok na odpočet daně uplatněn v souladu s § 72 odst. 1 zákona o DPH. Správce daně proto žalobce vyzval dne 16. 11. 2016 k prokázání, že nárok na odpočet uplatněný z předložených dokladů uvedených v příloze č. 1 této výzvy v celkové výši 35.633.799,17 Kč, byl uplatněn v souladu s § 72 zákona o DPH.

[11] Shodně se závěrem Nejvyššího správního soudu uvedeným ve zrušujícím rozsudku krajský soud uzavřel, že správce daně prostřednictvím uvedené výzvy dostatečně srozumitelně a podrobně vyjádřil důvodné pochybnosti o souladu předložených účetních dokladů se skutečností. Z výzvy jednoznačně vyplývá, že (a proč) správce daně měl za neprokázané zejména žalobcovo tvrzení týkající se místa plnění u sporných dodávek pohonných hmot. Proto došlo k přenosu důkazního břemene zpět na žalobce a následně bylo třeba posoudit, zda se žalobci pomocí dalších důkazních prostředků podařilo prokázat jeho tvrzení o místě plnění v tuzemsku a pochybnosti správce daně vyvrátit. Daňové orgány tak řádně přenesly důkazní břemeno zpět na žalobce a současně hodnotily shromážděné důkazy a vyvodily z nich dostatečně určité a přezkoumatelné skutkové a právní závěry stran místa plnění dotčených dodávek a s tím související otázky okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníků.

[12] Ze skutečností zjištěných v daňovém řízení bylo zřejmé, že žalobce organizoval přepravu pohonných hmot, nesl náklady spojené s přepravou, objednával přepravu, přičemž součástí objednávek (většinou telefonických) byly informace o množství přepravovaných pohonných hmot, místě a datu nakládky a vykládky, řidiči vyplňovali CMR listy na základě pokynů od žalobce, případné komplikace nastalé během dopravy by dopravci řešili se žalobcem. Žalobce byl tím, na základě jehož příkazu bylo zboží přepravováno. Žalobce nikdy v průběhu řízení netvrdil, že by přepravu zajišťoval na základě přepravní smlouvy pro některého z předcházejících dodavatelů, ani nepředložil důkazy svědčící o existenci takového smluvního vztahu. Subjekty uvedené na CMR listech jako odesílatelé (rafinérie) přepravu pohonných hmot nezajišťovaly, ani se na ní žádným jiným způsobem nepodílely. Oproti stavu deklarovanému na předložených dokladech bylo zboží fyzicky dodáváno z rafinérií přímo do provozoven (čerpacích stanic) žalobce. Nakládky pohonných hmot se v rafinériích kromě případné tamní obsluhy žádný jiný subjekt neúčastnil, stejně tomu bylo v ostatních fázích přepravy. Úmyslem žalobce bylo od počátku pořídit pohonné hmoty za účelem výkonu jeho ekonomické činnosti.

[13] S ohledem na shora uvedené krajský soud (vázan právním názorem NSS vysloveným ve zrušujícím rozsudku) shrnul, že žalovaný komplexně hodnotil všechny (jemu dostupné a známé) relevantní okolnosti posuzovaného případu. Je pravdou, že při posuzování otázky okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníků, daňové orgány vycházely primárně z kritéria organizace přepravy. Takový postup je správný a má oporu v judikatuře Soudního dvora EU. Toto kritérium samo o sobě za účelem učinění závěru ohledně převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníků neobstojí. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného a ze zprávy o daňové kontrole však vyplynulo, že kritérium organizace přepravy nebylo jediným kritériem, kterým se správní orgány zabývaly, jak

podrobně rozebral Nejvyšší správní soud (viz body [41] a [48] zrušujícího rozsudku NSS). Ten přitom jednoznačně uvedl, že úvahy daňových orgánů ve vztahu k převodu práva byly dostatečné. Žalobce totiž od počátku přepravy (kterou bez jakýchkoli pochyb organizoval a hradil) ovlivňoval osud přepravovaných pohonných hmot – rozhodoval o tom kdy, odkud, kým a kam budou přepraveny, přičemž pohonné hmoty pořídil a přepravoval do České republiky za účelem výkonu své vlastní ekonomické činnosti. Fakticky tak podle zjištění daňových orgánů s pohonnými hmotami nakládal, jako by byl jejich vlastníkem.

[14] Soud zejména zdůraznil (shodně viz bod [52] zrušujícího rozsudku NSS), že žalobce poté, co byl vyzván k odstranění vzniklých pochybností, nepředložil jinou verzi skutkového děje, která by pochybnosti správce daně vyvrátila. Netvrdil-li tedy žalobce, poté co na něj přešlo zpět důkazní břemeno, který subjekt měl před ním nabýt jako pořizovatel právo nakládat se zbožím jako vlastník a od koho, nebylo povinností správce daně tuto skutečnost dále podrobně prokazovat. Z rozhodnutí žalovaného vyplývá, že při posuzování okolností případu hodnotil získané CMR listy, e-AD dokumenty, dokumenty VIES (*system výměny informací o DPH*) i doklady podle zákona o spotřebních daních. Jak správce daně, tak žalovaný (zejména body 71 až 79 rozhodnutí o odvolání) předešleli podrobné úvahy týkající se závěrů vyplývajících z těchto důkazních prostředků, které, jak plyne ze správního spisu, řádně provedli. Správce daně i stěžovatel tyto důkazy hodnotili jednotlivě i ve vzájemné souvislosti a dospěli k závěru, že neosvědčují žalobcovo tvrzení o místu plnění v tuzemsku. Jak již uvedl Nejvyšší správní soud, takovému postupu nelze nic vytknout.

[15] Žalovaný i správce daně se vypořádali též s argumentací týkající se věrohodnosti CMR nákladních listů (viz např. s. 22 až 25 zprávy o daňové kontrole a bod 75 rozhodnutí o odvolání). Námitky týkající se výkladu mezinárodních pravidel Incoterms žalobce v odvolání neuplatnil, žalovanému i proto nelze vytýkat, že se touto otázkou ve svém rozhodnutí nezabýval. Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku výslovně uvedl, že neidentifikoval žádné konkrétní důkazní návrhy a tvrzení obsažené v odvolání či v reakci na výzvu k prokázání skutečností, které by zůstaly opomenuty a ke kterým by se správce daně či žalobce nijak nevyjádřili.

III. Důvody kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[16] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, ve které navrhl jeho zrušení. Uvedl, že brojí proti těm závěrům rozsudku krajského soudu, které Nejvyšší správní soud neřešil v předchozím zrušujícím rozsudku v této věci. Ponechal přitom na zvážení kasačního soudu, které otázky již v předchozím rozsudku vyřešil, a z toho důvodu je nyní z kasační stížnosti vyloučí.

[17] Stěžovatel namítl, že žalovaný ani krajský soud se nezabývali jeho návrhy na předložení důkazů, kterými by osvědčil vztahy mezi jednotlivými články řetězce, ani nevyhodnotili předložené důkazy. Došlo tak k zásadnímu zásahu do jeho subjektivních práv.

[18] S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2020, č. j. 7 Afs 399/2019-73, stěžovatel zdůraznil, že až do okamžiku ukončení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně byl v režimu přepravce, což doložil všemi doklady uvedenými v bodě [51] žaloby, a nikoliv nabyvatele dle § 5 odst. 2 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Celý spor je však veden o okamžik, kdy bylo převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník. Stěžovatel odkázal na rozsudek Soudního dvora dne 23. 4. 2020 ve věci C-401/18, *Herst, s.r.o.*, a uvedl, že naplnění podmínky přechodu vlastnictví závisí na tom, zda nabyvatel má současně možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci tohoto zboží, zejména rozhodnutí o jeho prodeji. Jak vyplývá ze všech předložených, resp. navržených důkazů, stěžovatel byl po dobu přepravy v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně v postavení přepravce. Režim podmíněného osvobození od spotřební daně, včetně přepravy, zajišťoval u oprávněného příjemce jiný subjekt (viz doklad podle § 5 odst. 2 zákona o spotřebních daních). Pokud by tedy teoreticky stěžovatel získal právo ke zboží již v místě nakládky, mohl by sice teoreticky rozhodovat o prodeji během této přepravy, ale vždy s podmínkou, že zboží musí být dopraveno do místa určení. Neměl tedy možnost prodat ho např. do jiného členského státu. Tato podmínka tak odporuje plnému nabytí vlastnického práva, které zahrnuje možnost disponovat se zbožím bez jakýkoliv podmínek.

[19] I přes závěr Soudního dvora ze dne 19. 12. 2018 ve věci C-414/17, *AREX*, že režim daně z přidané hodnoty nesouvisí s režimem spotřební daně, dle stěžovatele nelze odhlédnout od faktu, že spotřební daň je řízena určitými pravidly {viz popis v žalobě v bodu [51] pod bodem f)}. Na daňových dokladech od odběratele byla vyčíslena česká spotřební daň. České spotřební dani podléhá až zboží, které je prokazatelně pod dohledem celní správy na území České republiky. To opět svědčí o tom, že smluvní strany považovaly za místo přechodu vlastnictví jednoznačně až Českou republiku.

[20] Rovněž navržený důkaz VIES {viz bod [51] pod bodem e) žaloby} měl prokázat, že k přechodu vlastnictví nedošlo při nakládce, neboť potom by byla tato informace v dokumentech VIES zachycena.

[21] Stěžovatel shrnul, že žalovaný odmítl veškeré navržené důkazy a vytvořil si svoji, žádným důkazem nepodloženou, teorii, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno. Judikatura přitom jasně uvádí, že organizaci přepravy nelze považovat za jediný faktor, který ovlivňuje přiřazení přepravy a že je nutno přihlídnout i k dalším faktorům, zejména k vůli smluvních stran. Ta byla dostatečně prokázána už jenom tím, že dodavatel vyčísлил na daňových dokladech českou spotřební daň, a tím deklaroval svoji vůli, že za místo zdanitelného plnění považuje Českou republiku, a za okamžik zdanitelného plnění a tím i přechodu vlastnictví až moment, kdy se již zboží nacházelo na jejím území.

[22] Žalovaný ve svém vyjádření navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost odmítl pro její nepřijatelnost ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Spornou otázku, tedy okamžik, kdy stěžovatel nabyl právo nakládat se zbožím jako vlastník, již Nejvyšší správní soud v předchozím rozsudku jednoznačně vyřešil.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[23] Nejvyšší správní soud se v první řadě musel zabývat přípustností podané kasační stížnosti, neboť jde v pořadí již o druhou kasační stížnost v dané věci, a podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem. Opakovaná kasační stížnost je přípustná pouze tehdy, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, a v případech, kdy kasační soud zrušil rozhodnutí soudu pro procesní pochybení, nedostatečně zjištěný skutkový stav, anebo nepřezkoumatelnost (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165, č. 2365/2011 Sb. NSS).

[24] Je tomu tak proto, „aby se Nejvyšší správní soud nemusel znovu zabývat věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor na výklad hmotného práva závazný pro nižší soud vyslovil, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil“ (viz nález ÚS ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05). Vysloveným právním názorem je tudíž vázán nejen krajský soud, ale také sám Nejvyšší správní soud (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 - 56, č. 1723/2008 Sb. NSS). Vzhledem k tomu, že smyslem citovaného ustanovení je vyloučit, aby se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval již vyřešenou otázkou, není podstatné, zda v předchozím řízení o kasační stížnosti vystupoval na straně stěžovatele stejný účastník (viz usnesení ÚS ze dne 4. 3. 2014, sp. zn. II. ÚS 2240/13).

[25] Tato vázanost právním názorem je prolomena v případě změny skutkových zjištění či právních poměrů nebo dojde-li k podstatné změně judikatury, a to na úrovni, kterou by byl krajský soud i každý senát Nejvyššího správního soudu povinen respektovat v novém rozhodnutí. Takový případ nastane např. tehdy, uvaží-li v mezidobí mezi prvním zrušujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu a jeho rozhodováním v téže věci o opětovné kasační stížnosti o rozhodné právní otázce jinak Ústavní soud, Evropský soud pro lidská práva, Evropský soudní dvůr, ale i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v řízení podle § 17 s. ř. s. nebo plénium či kolegium ve stanovisku přijatém podle § 19 s. ř. s. (viz usnesení rozšířeného senátu NSS č. j. 9 Afs 59/2007-56).

[26] Nepřipustnost kasační stížnosti by se případně neuplatnila také tehdy, bylo-li by kromě rozhodnutí krajského soudu zrušeno také rozhodnutí žalovaného a ten následně vydal v téže věci nové rozhodnutí, proti kterému žalobce brojil novou žalobou (rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 27. 2. 2018, č. j. 46 Af 35/2015 - 27, č. 3732/2018 Sb. NSS).

[27] V projednávaném případě se nejedná o žádnou z výše uvedených výjimek z nepřipustnosti kasační stížnosti ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Rozsudkem č. j. 1 Afs 113/2020-43 nedošlo ke zrušení původního rozsudku krajského soudu pro některý z důvodů předvídaných usnesením rozšířeného senátu č. j. 1 As 79/2009 - 165, ale pro nesprávné posouzení právní otázky. Stěžovatel zároveň nenamítal, že by se krajský soud odchýlil od právního názoru vyjádřeného v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 113/2020-43. Podstatou jeho argumentace je naopak pouze polemika se závěry tohoto rozsudku převzatými do nyní napadeného rozhodnutí krajského soudu.

[28] Stěžovatel sám uvedl, že předmětem sporu je místo plnění při nákupu pohonných hmot, resp. určení okamžiku, od kdy bylo na stěžovatele převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník. Nejvyšší správní soud se však touto otázkou ve svém zrušujícím rozsudku č. j. 1 Afs 113/2020-43 vyčerpávajícím způsobem zabýval a vzal přitom v úvahu všechny skutečnosti uvedené v nyní podané kasační stížnosti stěžovatele.

[29] Po komplexním posouzení zjištěných skutečností (viz bod [48] zrušujícího rozsudku NSS) dospěl soud k závěru, že žalobce zjevně od počátku přepravy (kterou bez jakýchkoli pochyb organizoval a hradil) ovlivňoval osud přepravovaných pohonných hmot – rozhodoval o tom kdy, odkud, kým a kam budou přepraveny, přičemž pohonné hmoty pořídil a přepravoval do České republiky za účelem výkonu své vlastní ekonomické činnosti. Fakticky tak podle zjištění daňových orgánů s pohonnými hmotami nakládal, *jako by byl jejich vlastníkem*.

[30] V bodě [49] zrušujícího rozsudku Nejvyšší správní soud uzavřel, že žalovaný (i správce daně) komplexně hodnotil všechny (jemu dostupné a známé) relevantní okolnosti posuzovaného případu. Poskytl rovněž odpověď na nyní stěžovatelem vznesenou námitku, že organizaci přepravy nelze považovat za jediný faktor, který ovlivňuje přiřazení přepravy. Uvedl k tomu, že kritérium organizace přepravy nebylo jediným kritériem, kterým se správní orgány zabývaly. Úvahy daňových orgánů ve vztahu k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník tak Nejvyšší správní soud považoval za dostatečné.

[31] Nejvyšší správní soud rovněž konstatoval, že z rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že při posuzování okolností případu hodnotil také získané CMR listy, e-AD dokumenty, dokumenty VIES i doklady podle zákona o spotřebních daních. Jak správce daně, tak žalovaný (srov. zejména body 71 až 79 rozhodnutí o odvolání) předešli podrobné úvahy týkající se závěrů vyplývajících z těchto důkazních prostředků, které, jak plyne ze správního spisu, řádně provedli. Správní orgány přitom tyto důkazy hodnotily jednotlivě i ve vzájemné souvislosti a dospěly k závěru, že neosvědčují žalobcovo tvrzení o místě plnění v tuzemsku. Nejvyšší správní soud tedy ve zrušujícím rozsudku neshledal, že by se správce daně či žalovaný v tomto ohledu dopustili jakéhokoliv pochybení, resp. že by došlo k neoprávněnému „odmítnutí“ (opomenutí) důkazů (viz bod [55] zrušujícího rozsudku).

[32] Ve zrušujícím rozsudku Nejvyšší správní soud rovněž jednoznačně konstatoval, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno poté, co na něj opět přešlo od správce daně, který ve výzvě k prokázání skutečností dostatečně srozumitelně a podrobně vyjádřil důvodné pochybnosti týkající se tvrzeného místa plnění u sporných dodávek pohonných hmot (více viz body [52] a [53] zrušujícího rozsudku).

[33] Pokud tedy stěžovatel namítal, že se žalovaný ani krajský soud dostatečně nezabývali jím navrženými či předloženými důkazy, je třeba shodně s krajským soudem konstatovat, že Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku dospěl k jednoznačnému závěru, že stěžovatel v odvolání či v reakci na výzvu k prokázání skutečností nepředložil žádné konkrétní důkazní návrhy a tvrzení, které by zůstaly opomenuty a ke kterým by se správce daně či žalovaný nijak nevyjádřili (viz bod [57] zrušujícího rozsudku).

[34] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že kasační námitky stěžovatele hodnotí jako nepřipustné, neboť jím vznesené otázky již kasační soud vyřešil v předcházejícím zrušujícím rozsudku.

V. Závěr a náklady řízení

[35] Z výše uvedených důvodů soud kasační stížnost odmítl podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť je podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. nepřipustná.

[36] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti soud rozhodl dle § 60 odst. 3 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků řízení o kasační stížnosti nemá právo na náhradu nákladů řízení, jelikož kasační stížnost byla odmítnuta.

[37] Podle § 10 odst. 3, věty poslední, zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, byl-li návrh na zahájení řízení před prvním jednáním odmítnut, soud vrátí z účtu soudu zaplacený poplatek. Soud proto rozhodl o vrácení zaplaceného soudního poplatku ve výši 5.000 Kč stěžovateli k rukám jeho zástupce. Lhůta k vrácení soudního poplatku a přeplatku na poplatek vyplývá z § 10a odst. 1 téhož zákona, dle kterého je-li soud povinen vrátit již zaplacený poplatek nebo přeplatek na poplatek, učiní tak ve lhůtě do 30 dnů od právní moci rozhodnutí, kterým o vrácení rozhodl.

Poučení: Proti tomuto usnesení **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 4. března 2021

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu