



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Milana Podhrázkého a Václava Štencla v právní věci žalobkyně: **Zlínmarket, s. r. o.**, se sídlem Pekárenská 166, Zlín, zastoupená Mgr. Pavlem Lízalem, advokátem se sídlem Jana Antonína Bati 5637, Zlín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 11. 2018, čj. 49235/18/5300-22441-708274, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 7. 2023, čj. 30 Af 2/2019-103,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně byla jedním z článků řetězového obchodu uskutečněného v prosinci 2014, v rámci nějž bylo dovezeno zboží (měděné katody) ze třetí země, od srbské společnosti RTB INVEST BOR LIMITED LIABILITY COMPANY (dále „RTB“), na území Evropské unie. V České republice bylo zboží procleno Celním úřadem v Hodoníně na jméno a účet žalobkyně a propuštěno do celního režimu volný oběh. Následně bylo zboží přepraveno na Slovensko pro slovenského odběratele MYNAP, s. r. o. (dále „MYNAP“). Celá přeprava ze Srbska na Slovensko byla provedena bez překládky srbským přepravcem ATP TRANSPORT KOSTOVIC DOO (dále „ATP“), na objednávku a náklady polské společnosti Wojan sp. zoo (dále „Wojan“). Jelikož se zboží v souvislosti s proclením zdrželo v celním skladu v Hodoníně, slovenská společnost MYNAP odstoupila od kupní smlouvy

a odmítla zboží na Slovensku převzít. Žalobkyně následně na vlastní náklady převezla zboží ze Slovenska do Polska společností Wojan prostřednictvím slovenského přepravce společností ALEGO, s. r. o. (dále „ALEGO“).

[2] Podle Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále „správce daně“) žalobkyně v řádném daňovém přiznání za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2014 popsanou transakci neuvedla, neboť vykazala dovoz zboží ve výši 0 Kč. V evidenci pro účely daně z přidané hodnoty (dále „DPH“) žalobkyně nejprve zaevidovala dovoz zboží (měděných katod) a souběžně přijetí plnění, u kterých má plátce nárok na odpočet DPH, avšak následně z důvodu zrušení tohoto kontraktu (odstoupení od smlouvy) zaevidovala zrušení dovozu zboží i přijatých plnění, která žalobkyně evidovala v souvislosti s tímto obchodem. V průběhu místního šetření provedeného správcem daně žalobkyně předložila daňové doklady, z nichž mělo plynout, že v uvedeném zdaňovacím období dovezla zboží a vznikla jí tak povinnost přiznat daň podle § 108 odst. 1 písm. e) ve spojení s § 23 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“), ve znění účinném do 28. 7. 2016. Vzhledem ke zjištěným rozporům vznikly správci daně pochybnosti o výši základu daně a samotné DPH, a proto zahájil v únoru 2015 daňovou kontrolu za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2014 zaměřenou na obchod s měděnými katodami. Konkrétně prověřoval dovoz zboží, jeho následné dodání do jiného členského státu slovenské společnosti MYNAP, vrácení zboží ze Slovenska do Polska po odstoupení od kupní smlouvy společností MYNAP a přijetí služby z jiného členského státu v podobě přepravy zboží přepravcem ALEGO.

[3] V rámci daňové kontroly žalobkyně tvrdila, že mělo jít o dovoz zboží ze třetí země (Srbska), ale jejím přímým dodavatelem byla polská společnost Wojan. Mělo být tedy vykázáno pořízení zboží od Wojan. Předložila daňové doklady vystavené polským dodavatelem Wojan, jakož i tomu předcházející doklady vystavené srbskou RTB odběrateli Wojan. V rámci celního řízení však bylo toto zboží procleno na jméno a účet žalobkyně. Žalobkyně připustila, že se s největší pravděpodobností a nevědomky v rámci celního řízení stala pořizovatelem tohoto zboží. Zboží dále prodala na Slovensko společnosti MYNAP. Z důvodu časového zdržení při proclení zboží však MYNAP odstoupila od smlouvy, a proto k dodání zboží do jiného členského státu (zde na Slovensko) nedošlo. Žalobkyně proto následně odstoupila od smlouvy s Wojan a zboží této společnosti vrátila do Polska, na své náklady prostřednictvím přepravce ALEGO. Podle žalobkyně šlo o dovoz zboží osvobozený od daně podle § 71g zákona o DPH, ve znění účinném do 28. 7. 2016, neboť toto zboží bylo přepraveno ze třetí země a ukončení odeslání nebo přepravy zboží je v jiném členském státě a dodání tohoto zboží do jiného členského státu je osvobozeno od daně podle § 64 zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 8. 2020.

[4] Dne 21. 6. 2017 vydal správce daně platební výměr čj. 1432374/17/3301-51522-701503, kterým byla žalobkyni za uvedené zdaňovací období vyměřena DPH ve výši 5 324 599 Kč (dále „platební výměr“). Na základě předložených daňových dokladů, především z nich plynoucí skutečnosti, že žalobkyně byla při proclení deklarantem, a přiložených mezinárodních nákladních listů CMR (Convention Marchandise Routière) dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně dovezla zboží přímo ze třetí země, od dodavatele RTB. Jelikož nesplnila podmínky pro osvobození od daně podle § 71g zákona o DPH, vznikla jí povinnost přiznat daň při dovozu zboží okamžikem jeho propuštění do celního režimu volného oběhu podle § 108 odst. 1 písm. e) ve spojení s § 23 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Současně však byla oprávněna uplatnit nárok na odpočet daně podle § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 písm. c)

pokračování

uvedeného zákona. Dále žalobkyni podle § 22 zákona o DPH, ve znění účinném do 30. 6. 2017, vznikla povinnost přiznat daň na výstupu při dodání zboží na Slovensko. Vzhledem k tomu, že přepravu až na Slovensko zajišťovala Wojan, tedy nikoli plátce, pořizovatel ani třetí osoba zmocněná plátcem nebo pořizovatelem, nebyly splněny podmínky osvobození od daně s nárokem na odpočet daně podle § 64 odst. 1 tohoto zákona.

[5] V průběhu odvolacího řízení žalobkyně tvrdila, že jde o pořízení zboží z jiného členského státu, neboť prvním dodáním byl dovoz zboží od srbského dodavatele RTB polské Wojan. Žalovaný v záhlaví uvedeném rozhodnutím změnil v platebním výměru u hodnoty ř. 26 částku -30 668 651 Kč na částku (+)30 668 651 Kč, v ostatním zůstal výrok platebního výměru nezměněn. Kladnou hodnotu na ř. 26 žalovaný uvedl proto, že transakce, kdy žalobkyně dodala zboží ze Slovenska do Polska, není předmětem tuzemské DPH. Jelikož přeprava zboží začala mimo území České republiky, je místo plnění podle § 7 odst. 2 věty první zákona o DPH mimo tuzemsko. Ve zbytku však žalovaný dospěl k závěru, že správce daně oprávněně vyměřil DPH, avšak mělo tomu tak být z jiného důvodu. Podle žalovaného bylo v řízení dostatečně prokázáno, že žalobkyně dovezla zboží přímo ze Srbska a bylo jí propuštěno do celního režimu volného oběhu poté, co na ni přešlo vlastnické právo od RTB. Na rozdíl od správce daně však žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně prokázala přepravu zboží na Slovensko v souladu s § 64 odst. 1 zákona o DPH. K dodání však nedošlo, neboť bylo zrušeno v důsledku odstoupení od smlouvy slovenským odběratelem MYNAP. Vzhledem k tomu, že zboží zůstalo i poté na Slovensku, bylo nutno tuto situaci posoudit jako dodání zboží za úplatu na základě jeho přemístění do jiného členského státu ve smyslu § 13 odst. 6 zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 8. 2020, neboť následně žalobkyně dodala toto zboží přímo ze Slovenska do Polska společnosti Wojan. Pro účely osvobození podle § 64 odst. 4 ale žalobkyně neprokázala, že bylo zboží při pořízení na Slovensku předmětem daně.

II. Původní rozsudek krajského soudu a zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu

[6] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který rozsudkem z 29. 4. 2021, čj. 30 Af 2/2019-74 (dále „původní rozsudek krajského soudu“), rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dospěl k závěru, že správce daně neunesl své důkazní břemeno ohledně existence vážných a důvodných pochyb o souladu žalobkyní předložených účetních a dalších dokladů se skutečností. Důkazní břemeno proto nemohlo přejít zpět na žalobkyni. Podle krajského soudu daňové orgány pochybily tím, že žádným způsobem nehodnotily skutečnosti zjištěné z mezinárodní výměny informací (odpovědi polského správce daně), které svědčily ve prospěch skutkové verze žalobkyně, tj. že žalobkyně nabyla zboží od Wojan, nikoli přímo od srbského dodavatele RTB. Skutkové verzi daňových orgánů, že zboží ze třetí země ve skutečnosti dovezla žalobkyně a Wojan v obchodním řetězci figurovala pouze formálně, pak nesvědčí ani zjištění, že tato společnost objednala a platila přepravu zboží ze Srbska.

[7] Krajský soud dále odmítl závěry daňových orgánů, že po odstoupení MYNAP od smlouvy bylo zboží převezeno přímo ze Slovenska do Polska, aniž se v průběhu přepravy fyzicky vrátilo zpět do ČR. Tyto závěry jsou totiž v rozporu s mezinárodními nákladními listy CMR ze 17. až 19. 12. 2014 založenými ve správním spise, podle nichž je žalobkyně uvedena jako příjemce s místem vyložení zboží v ČR. Žalobkyni krajský soud stručně

přisvědčil i v tom, že § 64 odst. 4 ve spojení s § 13 odst. 6 zákona o DPH nelze aplikovat na situaci, v níž žalobkyně slovenskému odběrateli prodala zboží, jež současně fakticky dovezla na Slovensko. Nejde totiž o přemístění zboží pro účely podnikání, nýbrž o dodání zboží odběrateli.

[8] Ke kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud rozsudkem z 23. 1. 2023, čj. 8 Afs 192/2021-32 (dále „zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu“), zrušil původní rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dospěl totiž k závěru, že daňové orgány dostatečně prokázaly existenci vážných a důvodných pochybností o tom, že žalobkyně pořídila zboží od Wojan. Podle Nejvyššího správního soudu krajský soud při posuzování otázky unesení důkazního břemene správcem daně vycházel pouze z formálního stavu vyplývajícího z daňových, resp. účetních dokladů, jež vypovídají toliko o fakturačním toku, nikoli skutečném průběhu obchodní transakce. Formální vykázaní zdanitelného plnění bylo zjištěními daňových orgánů dostatečně zpochybněno. Nejvyšší správní soud poukázal na zprávu o daňové kontrole, ve které bylo též reprodukováno stěžejní zjištění z mezinárodního dožádání, že Wojan byla 9. 9. 2015 deregistrována z registru plátců DPH, neboť mezinárodní šetření odhalilo, že se tato společnost účastnila ve státech EU daňových podvodů právě při obchodech s měděnými katodami. Zjištění o účasti tvrzeného dodavatele žalobkyně na daňových podvodech (byť by šlo o jiné období) v návaznosti na zjištěné závažné rozpory mezi jednotlivými předloženými doklady může zakládat existenci vážných a důvodných pochybností o žalobní tvrzeném průběhu obchodní transakce. Podle Nejvyššího správního soudu nelze v kontextu zjištění daňových orgánů bez dalšího odmítnout závěr žalovaného, byť jdoucí nad rámec povinnosti prokázat „toliko“ existenci pochybností, že Wojan byla pouze formálně vloženou společností, která v obchodním řetězci reálně nefigurovala. Ostatně, sama žalobkyně ve své odpovědi na výzvu správce daně z 8. 5. 2016 připustila, že se s největší pravděpodobností naprosto nevědomky v rámci celního řízení stala dovozcem zboží.

[9] Nejvyšší správní soud rovněž dospěl k závěru, že krajský soud porušil dispoziční zásadu zakotvenou v § 75 odst. 2 s. ř. s. Odmítnutím závěrů daňových orgánů, že po odstoupení MYNAP od smlouvy bylo zboží převezeno přímo ze Slovenska do Polska, aniž se v průběhu přepravy fyzicky vrátilo zpět do ČR, totiž přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného nad rámec žalobních bodů. Žaloba neobsahovala námitku (byť obecnou či implicitní) zpochybňující závěr daňových orgánů, že zboží bylo přepraveno ze Slovenska přímo do Polska.

[10] Posouzení aplikace § 13 odst. 6 a § 64 odst. 4 zákona o DPH učiněné krajským soudem (body 26 až 28 původního rozsudku krajského soudu) představovalo podle Nejvyššího správního soudu pouze *obiter dictum*, tj. nezávaznou a blíže neodůvodněnou úvahu nad rámec závazného právního názoru. Proto se touto otázkou nemohl věcně zabývat ani Nejvyšší správní soud, neboť jeho závěry by byly předčasné.

[11] Podstatou závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu je to, že daňové orgány v nyní projednávané věci unesly své důkazní břemeno stran zpochybnění tvrzeného pořízení zboží žalobkyní z jiného členského státu (od polské společnosti Wojan). Zároveň připomněl, že daň z přidané hodnoty byla žalobkyni doměřena až v souvislosti s navazujícími transakcemi (posouzení prvotní transakce jako dovoz zboží namísto pořízení zboží z jiného členského státu totiž bylo podle žalovaného s ohledem na současné přiznání

pokračování

nároku na odpočet podle § 72 a § 73 zákona o DPH pro žalobkyni daňově neutrální). Nejvyšší správní soud proto zavázal krajský soud, aby se v dalším řízení v rozsahu uplatněných žalobních bodů zabýval navazujícími otázkami rozhodnými pro nyní projednávanou věc.

III. Nové posouzení věci krajským soudem

[12] Krajský soud v záhlaví uvedeným rozsudkem žalobu zamítl. Vázán právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu vyšel krajský soud z toho, že správce daně, resp. daňové orgány, unesly své důkazní břemeno stran zpochybnění tvrzeného porízení zboží žalobkyní z jiného členského státu. Bylo proto na žalobkyni, aby tyto pochybnosti vyvrátila a prokázala pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy, případně svá tvrzení korigovala. Podle krajského soudu však žalobkyně pouze setrvala na svých zpochybněných tvrzeních o průběhu obchodní transakce a nepředložila žádné další důkazy o uskutečnění daného plnění, které by mohly vyvrátit důvodné pochybnosti daňových orgánů. Soud proto uzavřel, že žalobkyně své důkazní břemeno neunesla, neboť neprokázala, že pořizovatelem zboží ze Srbska byla Wojan, která následně toto zboží až na území ČR dodala žalobkyni.

[13] Krajský soud nepřisvědčil námitce překvapivosti závěru žalovaného, že Wojan byla formálně vloženým článkem v řetězci. Minimálně ze seznámení se zjištěnými skutečnostmi a změnou právního názoru v rámci odvolacího řízení ze 17. 10. 2018 muselo být žalobkyni zřejmé, že dosud nepředložila žádné důkazní prostředky, které by rozptýlily pochybnosti správce daně o faktickém dodání zboží společností Wojan. Úvaha žalovaného o vloženém článku proto nemohla být pro žalobkyni překvapivá.

[14] Z důvodu chybějícího povědomí společnosti Wojan o průběhu daných transakcí je podle krajského soudu vyloučeno, aby Wojan měla právo se zbožím fakticky nakládat jako vlastník, a proto jí zboží srbskou RTB nemohlo být dodáno ve smyslu § 13 odst. 1 zákona o DPH. Ze zjištěných skutečností vyplývá, že Wojan nakoupila zboží pro žalobkyni od srbské RTB pouze formálně. Společnost RTB tedy nepřevédla právo nakládat se zbožím jako vlastník na Wojan. Až jeho propuštěním do celního režimu volného obchodu RTB převedla toto právo přímo na žalobkyni. Pokud Wojan nikdy nesvědčilo právo nakládat se zbožím jako vlastník, nemůže žalobkyně uspět s námitkou, že takové právo mohla Wojan převést na žalobkyni v celním režimu uskladnění. Krajský soud se proto podrobněji nezabýval nepřiléhavým rozsudkem Soudního dvora z 8. 11. 2012 ve věci C-165/11, EU:C:2012:692, *Profitube* a stanoviskem generálního advokáta v této věci, na něž žalobkyně odkazovala v žalobě.

[15] Jako nedůvodnou shledal krajský soud i námitku, že žalovaný neprokázal, že žalobkyně od RTB zboží objednávala nebo jak s RTB komunikovala. Důkazní břemeno k prokázání podmínek pro uplatnění nároku na osvobození od DPH při intrakomunitárním porízení zboží totiž tížilo žalobkyni. Úkolem daňových orgánů není prokázat, jakým způsobem se účastníci ve skutečnosti na průběhu obchodních transakcí dohodly.

[16] Na základě zjištěných skutkových okolností podle krajského soudu ob stojí závěr daňových orgánů, že zboží žalobkyni ve skutečnosti dodala srbská RTB a žalobkyně jej následně přepravila (prostřednictvím srbského přepravce ATP) na Slovensko. Žalobkyně

v rámci daňového řízení nikterak nesporeovala, že se stala deklarantem a příjemcem zboží. Daňové orgány proto oprávněně dospěly k závěru, že žalobkyně byla plátkyní, na jejíž účet bylo zboží propuštěno do celního režimu volného oběhu, a měla tedy povinnost přiznat a zaplatit DPH. Jelikož však žalobkyně měla nárok na odpočet daně podle § 72 a 73 zákona o DPH, byla pro ni transakce v rámci první fáze, kterou daňové orgány správně vyhodnotily jako dovoz zboží (ze třetí země na území EU, tj. ze Srbska do ČR) namísto pořízení zboží (z jiného členského státu, tj. z Polska), daňově neutrální.

[17] Krajský soud se dále ztotožnil se závěry žalovaného ohledně daňových důsledků přesunu zboží z ČR na Slovensko odběrateli MYNAP, který však následně odstoupil od kupní smlouvy uzavřené se žalobkyní, pročež ta poté zboží přepravila do Polska společností Wojan. V důsledku odstoupení od smlouvy nedošlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem na MYNAP, tedy nedošlo k dodání zboží do jiného členského státu (na Slovensko). Nicméně tím, že zboží bylo fyzicky přemístěno na Slovensko a následně do Polska, žalobkyně podle krajského soudu disponovala se zbožím v rámci své ekonomické činnosti. Ostatně, užití zboží k jiným než ekonomickým účelům netvrdila ani neprokazovala. Žalovaný tento přesun zboží proto správně posoudil podle § 13 odst. 6 zákona o DPH jako přemístění obchodního majetku plátcem z tuzemska do jiného členského státu pro účely jeho podnikání. Podle krajského soudu nejde o nelogické rozdělení obchodní transakce žalovaným, jak nedůvodně namítla žalobkyně, ale o řádnou aplikaci zákona na danou situaci. Transakce spočívající v přemístění zboží z ČR na Slovensko je zatížena tuzemskou daní podle § 22 odst. 1 zákona o DPH. Jelikož žalobkyně neprokázala, že zboží přemístěné na Slovensko tam bylo předmětem daně při jeho pořízení, nesplnila hmotněprávní podmínku nároku na osvobození od DPH s nárokem na odpočet podle § 64 odst. 4 zákona o DPH.

[18] Jako nepřipadné krajský soud posoudil odkazy na rozsudky Soudního dvora z 27. 9. 2007 ve věci C-146/05, EU:C:2007:549, *Collée*, a z 6. 3. 2014 ve spojených věcech C-606/12 a C-607/12, EU:C:2014:125, *Dresser-Rand*, jimiž žalobkyně argumentovala v replice. Z prvního rozsudku totiž plyne závěr, že s ohledem na zásadu daňové neutrality má být osvobození od DPH přiznáno, jestliže jsou splněny hmotněprávní podmínky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním požadavkům. Žalobkyně však faktické dodání zboží uvnitř EU neprokázala. Druhý rozsudek podle krajského soudu výslovně neřeší otázku nutnosti existence projevu vůle daňového subjektu uskutečňovat ekonomickou činnost, kterou z něj žalobkyně dovozuje. Krajský soud doplnil, že existencí takového projevu vůle se zabýval již v bodu 55 nyní napadeného rozsudku.

IV. Obsah kasační stížnosti

[19] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) napadla (druhý) rozsudek krajského soudu kasační stížností, již navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu.

[20] Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem žalovaného a krajského soudu, že zboží (měděné katody) nebyly stěžovatelce dodány společností Wojan, nýbrž srbskou RTB. Ke stejnému závěru dospěl i Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku. Namítla, že žalovaný i oba soudy zcela opomenuly skutečnosti, které se odehrály po převozu zboží ze Slovenska do Polska, kde Wojan zboží převzala a následně i prodala třetí osobě, což dosud žalovaný ani soudy nezpochybnily. Poukázala též na důkazní prostředky (doklady a další evidenci)

pokračování

plynoucí mimo jiné z mezinárodního dožádání, které prokazují, že se obchodní transakce udála tak, jak tvrdila stěžovatelka. Podle ní právě veškeré doložené formální dokumenty dokazují skutečnou realizaci obchodní transakce. Jinak by nebylo možné vysvětlit vrácení zboží společnosti Wojan, která proto ani nemohla být jen formálně nastrčeným článkem řetězce. Stejně tak byla přehlížena otázka skutečné ekonomické podstaty transakce. Pokud stěžovatelka skutečně pořídila zboží od RTB, je nelogické, že jej následně vrátila společnosti Wojan. Z toho je zřejmé, že stěžovatelka nemohla pořídit zboží přímo od RTB.

[21] Stěžovatelka odmítla rovněž úvahu krajského soudu, že dokazování v daňovém řízení není založeno na zásadě vyšetřovací (bod 37 nyní napadeného rozsudku). V této souvislosti citovala nález Ústavního soudu z 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 703/06 (N 92/53 SbNU 181) poukazující na vyšetřovací charakter daňové kontroly. Z toho stěžovatelka dovozuje, že daňovým subjektem namítané skutečnosti, jež jsou předmětem sporu se správcem daně, by měly být vyšetřeny, nikoliv pouze zkonstatovány. V rámci mezinárodního dožádání tak měla být oslovena i srbská RTB.

[22] Stěžovatelka dále namítla nepřekoumatelnost závěru žalovaného potvrzeného krajským soudem, že v důsledku odstoupení MYNAP od kupní smlouvy, došlo přemístěním zboží na Slovensko k přemístění obchodního majetku plátcem z tuzemska do jiného členského státu pro účely jeho podnikání ve smyslu § 13 odst. 6 zákona o DPH. Žalovaný jednak opomenul skutečnost spočívající v anulování kompletní řetězové dodávky, tedy že zboží dodané na Slovensko tam nezůstalo, neboť bylo dodáno Wojan do Polska, jak bylo doloženo nákladními listy CMR, což žalovaný nezpochybnil. A jednak ani neuvedl, na základě kterého zákonného ustanovení či judikatury dospěl k závěru o aplikovatelnosti § 13 odst. 6 ve spojení s § 64 odst. 4 zákona o DPH na nastalou situaci. Pokud krajský soud v bodu 56 nyní napadeného rozsudku uvedl, že jde o řádnou aplikaci zákona na danou situaci, není z toho zřejmé, jakou konkrétní aplikaci má krajský soud na mysli. Krajský soud se tedy nevypořádal s žalobní námitkou.

[23] Nepřekoumatelnost napadeného rozsudku stěžovatelka spatřuje i v tom, že se krajský soud nevypořádal s žalobní námitkou v bodu 20 žaloby, kde poukázala na aplikaci českého daňového práva ve vazbě na unijní daňové právo.

[24] Stěžovatelka nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu o nepřiléhavosti judikatury Soudního dvora, na níž odkázala v replice a již poukazovala na zásadu daňové neutrality a nutnost existence projevu vůle daňového subjektu uskutečňovat ekonomickou činnost pro účely aplikace § 13 odst. 6 zákona o DPH.

V. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[25] Žalovaný ve svém vyjádření navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Není pravdou, že by v daňovém řízení přehlížel důkazní prostředky svědčící ve prospěch stěžovatelky. Naopak, všechny důkazní prostředky hodnotil v souladu s § 8 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, tj. jednotlivě i v jejich souvislostech, a přihlédl přitom ke všemu, co vyšlo v řízení najevo. Rozhodnutí žalovaného obsahuje podrobné hodnocení skutkového stavu i úvahy, kterými se žalovaný řídil. Nepřekoumatelný není ani napadený rozsudek krajského soudu.

[26] V případě stěžovatelky byly důvodně zpochybněny doložené formálně správné daňové doklady od společnosti Wojan. Stěžovatelka tak neprokázala, že by zboží převzala společnost Wojan, resp. že by na ni bylo převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník. Neprokazují to ani skutečnosti zjištěné na základě mezinárodního dožádání, které naopak pochybnosti správce daně dále prohloubily. Wojan se proclení nijak neúčastnila, a to ani prostřednictvím zmocněnce. Této společnosti tak zboží nikdy nebylo dodáno. Naopak, jedinou osobou, které svědčilo právo nakládat se zbožím jako vlastník, byla pouze stěžovatelka, od okamžiku proclení v Hodoníně.

[27] K zamyšlení stěžovatelky, proč by zboží vracela společnosti Wojan, pokud by jej pořídila od RTB, žalovaný připomněl, že nemá povinnost namísto stěžovatelky prokazovat, jak se ve skutečnosti odehrála obchodní transakce a jaká byla její ekonomická podstata. Wojan dále neměla ani žádné dokumenty dokládající přepravu zboží do ČR, resp. potvrzující platby za prodej zboží třetí osobě po převozu zboží ze Slovenska do Polska.

[28] V důsledku odstoupení společnosti MYNAP od kupní smlouvy, aniž bylo zboží ze Slovenska vráceno zpět do ČR, stěžovatelka nemohla uplatnit osvobození s nárokem na odpočet podle § 64 odst. 1 zákona o DPH. Žalovaný v tomto okamžiku mohl zkrátka odmítnout nárok na osvobození podle uvedeného ustanovení. Namísto toho ve prospěch stěžovatelky zkoumal, zda by případně nemohla být splněna i jiná podmínka pro osvobození s nárokem na odpočet. Vzhledem k následnému dodání zboží do Polska bylo nutné transakci překvalifikovat na přemístění obchodního majetku ve smyslu § 64 odst. 4 zákona o DPH. Zároveň měla stěžovatelka možnost prokázat splnění podmínek pro toto osvobození, což se jí však nepodařilo, jelikož neprokázala podmínku, že za zboží byla na Slovensku odvedena daň.

[29] Ohledně průběhu daňového řízení žalovaný poukázal na zásadu autoaplikace. Dokazování v průběhu daňového řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Neunesení důkazního břemena daňovým subjektem neznamena, že správce daně má povinnost vyšetřovat, tj. sám vyhledávat relevantní důkazy. Rozložení důkazního břemena plyne z § 92 odst. 3 a 5 daňového řádu. Námitka stěžovatelky, že v rámci mezinárodního dožádání měla být oslovena i srbská RTB, podle žalovaného nepatří (až) do řízení o druhé kasační stížnosti. Nadto, stěžovatelka ani neuvedla, co konkrétně by mohlo být zjištěno tímto mezinárodním dožádáním.

VI. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[30] Kasační stížnost není důvodná.

VI.A Přípustnost opakované kasační stížnosti

[31] Krajský soud rozhodoval nyní napadeným rozsudkem znovu poté, kdy byl jeho původní rozsudek v totožné věci čj. 30 Af 2/2019-74 zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 192/2021-32.

[32] Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. *je kasační stížnost dále nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním*

pokračování

soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

[33] Aplikaci § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. pak nebrání ani skutečnost, že předchozí a následnou kasační stížnost podali rozdílní účastníci řízení před krajským (městským) soudem či osoby zúčastněné na řízení. Byla-li rozhodná právní otázka Nejvyšším správním soudem plně vyřešena k předchozí kasační stížnosti jiného účastníka, mohou i osoby odlišné od původního stěžovatele k této otázce v následné kasační stížnosti přípustně namítat pouze to, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu [nález ÚS z 2. 7. 2019, sp. zn. III. ÚS 926/19 (N 129/95 SbNU 66), bod 23].

[34] Nejvyšší správní soud zrušil první rozsudek krajského soudu „pouze“ proto, že krajský soud posoudil v rozporu se zákonem dílčí otázku unesení důkazního břemena daňovými orgány, tj. zda ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu dostatečně prokázaly existenci vážných a důvodných pochybností o tom, že stěžovatelka skutečně pořídila zboží od Wojan. Dále Nejvyšší správní soud dospěl k závaznému závěru, že krajský soud svůj původní rozsudek zatížil vadou, jež mohla mít vliv na jeho zákonnost, neboť v rozporu s § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného nad rámec žalobních bodů, aniž to bylo třeba pro posouzení řádně a včas uplatněných žalobních bodů či by se musel otázkou zabývat z úřední povinnosti.

[35] V předchozím řízení o kasační stížnosti žalovaného se proto Nejvyšší správní soud nezabýval návaznou otázkou, zda stěžovatelka vyvrátila pochybnosti daňových orgánů, tedy zda prokázala pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy. Stejně tak se v předchozím řízení nezabýval dalšími navazujícími otázkami, jako např. aplikací § 13 odst. 6 a § 64 odst. 4 zákona o DPH na skutkovou situaci stěžovatelky. Těmito tehdy neřešenými otázkami se musel zabývat a zabýval krajský soud až v nyní napadeném rozsudku (bod 32 zrušujícího rozsudku NSS).

[36] Stěžovatelka v kasační stížnosti napadá právě ty závěry krajského soudu, jež v předchozím řízení o kasační stížnosti žalovaného nemohly být předmětem přezkumu ze strany Nejvyššího správního soudu, jenž se k nim proto závazně nevyjádřil.

[37] Ačkoli tedy krajský soud ve věci rozhodoval znovu po zrušení jeho původního rozsudku Nejvyšším správním soudem, není tato kasační stížnost stěžovatelky nepřípustná ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

VI.B Nepřezkoumatelnost nyní napadeného rozsudku a rozhodnutí žalovaného

[38] Nejvyšší správní soud se dále zabýval skupinou námitek nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, o čemž si ostatně musí učinit úsudek i bez uplatněné námítky (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[39] Má-li být správní či soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní soud (orgán) za rozhodný a jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené musí nalézt svůj odraz v odůvodnění dotčeného rozhodnutí. Nepřezkoumatelné je tedy takové rozhodnutí, které nelze přezkoumat pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah

nebo důvody, pro které bylo vydáno. Nepřezkoumatelnost je však třeba vykládat v souladu s jejím skutečným smyslem, neboť jde o jednu z nejzávažnějších vad řízení, kterou lze konstatovat pouze v případě, že pro výše uvedené důvody skutečně nelze seznat, proč soud (správní orgán) rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku posuzovaného rozhodnutí, resp. proč považoval vznesené námitky za nedůvodné (rozsudek NSS ze 4. 3. 2022, čj. 5 As 158/2021-36, bod 18, a tam citovaná judikatura).

[40] Stěžovatelka konkrétně namítala (pouze) nepřezkoumatelnost závěru žalovaného potvrzeného krajským soudem, že v důsledku odstoupení MYNAP od kupní smlouvy, došlo přemístěním zboží na Slovensko k přemístění obchodního majetku plátcem z tuzemska do jiného členského státu pro účely jeho podnikání ve smyslu § 13 odst. 6 zákona o DPH.

[41] Podle ustálené judikatury platí, že přezkoumá-li krajský (městský) soud správní rozhodnutí, které pro chybějící odůvodnění není přezkoumání vůbec způsobilé, zatíží nepřezkoumatelností i svůj vlastní rozsudek (rozsudky NSS z 13. 6. 2007, čj. 5 Afs 115/2006-91, či z 30. 11. 2023, čj. 8 As 137/2022-67, bod 27).

[42] Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelkou v tom, že žalovaný opomenul skutečnost spočívající v anulování kompletní řetězové dodávky, tedy že zboží dodané na Slovensko tam nezůstalo, neboť bylo dodáno Wojan do Polska. Žalovaný naopak právě z odstoupení MYNAP od smlouvy, tj. anulování řetězové dodávky, vyšel při svém právním hodnocení situace spočívající v přemístění zboží na Slovensko, aniž tam bylo dodáno osobě registrované k dani, či vráceno zpět do ČR (body 31 až 34, 41 a 49 rozhodnutí žalovaného). Stejně tak se výslovně zabýval tím, že zboží bylo následně ze Slovenska převezeno rovnou do Polska, přičemž dospěl k závěru, že ve smyslu § 7 odst. 2 zákona o DPH šlo o transakci s místem plnění mimo tuzemsko, a proto není předmětem tuzemské daně (body 35, 36 a 42 rozhodnutí žalovaného).

[43] Stěžovatelce nelze dát za pravdu ani v tom, že žalovaný neuvedl, na základě kterého zákonného ustanovení či judikatury dospěl k závěru o aplikovatelnosti § 13 odst. 6 ve spojení s § 64 odst. 4 zákona o DPH na nastalou situaci. Předně Nejvyšší správní soud úplně nerozumí požadavku stěžovatelky, aby žalovaný uvedl zákonné ustanovení umožňující mu aplikaci jiného zákonného ustanovení. Podstatné není ani to, že žalovaný neodkázal na judikaturu. Stěžejní je pouze to, že dostatečně predestřel své úvahy, jimiž se řídil při právním posouzení zjištěného skutkového stavu. Žalovaný vyšel z toho, že stěžovatelka přepravila zboží na Slovensko za účelem jeho prodeje společnosti MYNAP, po odstoupení MYNAP od smlouvy zůstalo zboží na Slovensku, resp. aniž se vrátilo do ČR bylo následně převezeno do Polska. Tento skutkový stav žalovaný následně právně kvalifikoval jako přemístění obchodního majetku stěžovatelkou do jiného členského státu ve smyslu § 13 odst. 6 zákona a § 64 odst. 4 o DPH (body 31 až 34 a 41 rozhodnutí žalovaného).

[44] Kasační námitka stěžovatelky spočívající v nepřezkoumatelnosti uvedeného závěru žalovaného pro nedostatek důvodů není důvodná.

[45] Stěžovatelka dále namítla, že pokud krajský soud v bodu 56 nyní napadeného rozsudku uvedl, že jde o řádnou aplikaci zákona na danou situaci, není z toho zřejmé, jakou

pokračování

konkrétní aplikaci má krajský soud na mysli. Krajský soud se tedy nevypořádal s žalobní námitkou, již stěžovatelka nesouhlasila s aplikací § 13 odst. 6 a § 64 odst. 4 zákona o DPH.

[46] Stěžovatelka se mylí, že krajský soud nekonkretizoval, jakou aplikaci zákona posoudil jako „řádnou“. Z bodů 49 až 56 napadeného rozsudku jednoznačně plyne, že krajský soud hodnotil konkrétní aplikaci § 13 odst. 6 a § 64 odst. 4 zákona o DPH provedenou již žalovaným. V bodu 55 napadeného rozsudku pak krajský soud uvedl, že *„nelze ignorovat, že zboží bylo fyzicky přemístěno na Slovensko. Skutečnost, že zboží po odstoupení od smlouvy nebylo vráceno zpět do České republiky, žalobce neučinil předmětem žalobních námitek. Pokud žalobce následně přepravil zboží ze Slovenska do Polska společností Wojan, pak podle názoru krajského soudu disponoval se zbožím v rámci své ekonomické činnosti. Užití zboží k jiným účelům než ekonomickým (např. k soukromým účelům) ostatně žalobce netvrdil ani neprokazoval“*. Je tak evidentní, že krajský soud vyšel ze shodného skutkové stavu jako žalovaný, totiž že stěžovatelka přepravila zboží na Slovensko za účelem jeho prodeje společnosti MYNAP, po odstoupení MYNAP od smlouvy zůstalo zboží na Slovensku, resp. aniž se vrátilo do ČR bylo následně převezeno do Polska. Na základě toho se ztotožnil s právní aplikací provedenou žalovaným. Není proto ani pravda, že krajský soud opomněl vypořádat žalobní námitku spočívající v nesouhlasu stěžovatelky s aplikací § 13 odst. 6 a § 64 odst. 4 zákona o DPH na skutkovou situaci stěžovatelky.

[47] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku stěžovatelka spatřuje i v tom, že se krajský soud nevypořádal s žalobní námitkou v bodu 20 žaloby, kde poukázala na aplikaci českého daňového práva ve vazbě na unijní daňové právo.

[48] Podle Nejvyššího správního soudu však nešlo o žalobní bod, neboť stěžovatelka toliko popsala, že žalovaný v bodech 36 a 42 svého rozhodnutí dospěl k závěru, že přeprava zboží ze Slovenska do Polska nebyla ve smyslu § 7 odst. 2 zákona o DPH transakcí s místem plnění mimo tuzemsko. Dále uvedla již jen to, že aplikace zákona o DPH na transakce s místem plnění mimo tuzemsko je neslučitelná s unijním právem upravujícím společný systém DPH. Tím však pouze popsala to, jak věc fakticky posoudil sám žalovaný, který uvedl, že transakce s místem plnění mimo tuzemsko není předmětem tuzemské daně (bod 42 rozhodnutí žalovaného). Stěžovatelka tak v bodu 20 žaloby nikterak nezpochybňovala závěr či úvahu žalovaného stran posouzení dané transakce. Jelikož nešlo o žalobní námitku, nebylo povinností krajského soudu na tuto argumentaci výslovně reagovat. Z toho důvodů nereagování nemůže způsobit nepřezkoumatelnost nyní napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů.

[49] Kasační námitky stěžovatelky spočívající v nepřezkoumatelnosti nyní napadeného rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů nejsou důvodné.

[50] Podle Nejvyššího správního soudu rozhodnutí žalovaného ani napadený rozsudek netrpí ani žádnou jinou vadou nepřezkoumatelnosti, ať již pro nesrozumitelnost či nedostatek důvodů, jak ji vykládá ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu (rozsudky NSS z 6. 2. 2020, čj. 5 Afs 344/2019-30, bod 16, a čj. 5 As 158/2021-36, bod 18, a tam citovaná judikatura). Z obou rozhodnutí je jasně seznatelné, na základě kterých úvah žalovaný, resp. krajský soud dospěli ke svým závěrům.

VI.C Unesení důkazního břemene stěžovatelkou – vyvrácení pochybností daňových orgánů

[51] Krajský soud v nyní napadeném rozsudku (body 24 až 28), vázán názorem Nejvyššího správního soudu ve zrušujícím rozsudku, dospěl k závěru, že stěžovatelka neunesla své primární důkazní břemeno, neboť se daňovým orgánům podařilo zpochybnit formálními doklady prokazovaný průběh obchodní transakce, tj. že stěžovatelka pořídila zboží od polské Wojan. Vzhledem k nepřipustnosti kasačních námitek mířících do právní otázky, již Nejvyšší správní soud plně vyřešil k předchozí kasační stížnosti jiného účastníka (body [32] a [33] výše), stěžovatelka v nyní projednávané kasační stížnosti již nemohla závěr o zpochybnění průběhu obchodní transakce napadat.

[52] Za této situace bylo na stěžovatelce, aby pochybnosti daňových orgánů vyvrátila a prokázala pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy, případně svá tvrzení korigovala. Ta však podle krajského soudu pouze setrvala na svých zpochybněných tvrzeních o průběhu obchodní transakce a nepředložila žádné další důkazy o uskutečnění daného plnění, které by mohly vyvrátit důvodné pochybnosti daňových orgánů. Krajský soud proto uzavřel, že stěžovatelka své důkazní břemeno neunesla, neboť neprokázala, že pořizovatelem zboží ze Srbska byla Wojan, která následně toto zboží až na území ČR dodala stěžovatelce.

[53] Podstatou kasační argumentace stěžovatelky proti tomuto závěru krajského soudu je tvrzení, že pořízení zboží od polské Wojan prokazují stěžovatelkou doložené doklady a též další evidence plynoucí mimo jiné z mezinárodního dožádání. Podle stěžovatelky žádné další důkazy o uskutečnění daného plnění, požadované krajským soudem, předkládat nemusela, neboť jí deklarovaný průběh obchodní transakce plyne již z doložených formálních dokladů.

[54] K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelka se mýlí. Předně, již ve zrušujícím rozsudku Nejvyšší správní soud dospěl k závaznému právnímu názoru, že v případě stěžovatelky jí předložené formální doklady nebyly s to prokázat deklarovaný průběh transakce. Především však z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu jednoznačně plyne, že nárok na odpočet daně má základ ve faktické existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně (hmotněprávní podmínka nároku na odpočet daně), nikoli ve formálním dokladu. V případě, že daňové orgány dostatečně zpochybní daňovými doklady deklarovaný průběh zdanitelného plnění, je proto povinností daňového subjektu, aby tyto pochybnosti vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy, zpravidla již jinými než vlastním účetnictvím, případně svá tvrzení korigoval (judikatura citovaná krajským soudem v bodech 20 a 21 nyní napadeného rozsudku, či rozsudky NSS z 18. 5. 2020, čj. 5 Afs 191/2019-32, body 29 a násl., a z 6. 6. 2022, čj. 8 Afs 204/2020-35, body 17 a 18).

[55] Stěžovatelka rovněž namítla, že pokud skutečně pořídila zboží od srbské RTB, je nelogické, že jej následně vrátila společnosti Wojan. Podle Nejvyššího správního soudu je z celého průběhu daňového a soudního řízení evidentní, že stěžovatelka je přesvědčená o tom, že zboží (měděné katody) pořídila od polské Wojan, nikoli srbské RTB. Zřejmě proto ve třetí fázi zboží „vrátila zpět“ společnosti Wojan, nikoli RTB. Tomu ale neodpovídá skutečný průběh předchozí obchodní transakce. Ze skutkových zjištění totiž plyne, že proclením zboží Celním úřadem v Hodoníně na jméno a účet stěžovatelky a jeho propuštěním do celního režimu volného obchodu došlo k dodání zboží srbskou RTB přímo stěžovatelce [§ 108 odst. 1 písm. e) ve spojení s § 23 odst. 1 písm. a) zákona o DPH]. To

pokračování

připustila i sama stěžovatelka (body [3] a [8] výše). Jinými slovy, skutečnost, že stěžovatelka „vrátila“ zboží polské Wojan bez dalšího, vzhledem ke zjištěným skutkovým okolnostem, neprokazuje, že toto zboží od ní předtím skutečně pořídila.

[56] Plyne-li ze skutkových zjištění, že šlo o dovoz zboží od srbského dodavatele RTB přímo stěžovatelce, nikoli pořízení zboží z jiného členského státu (od Wojan), nemůže obstát ani kasační námitka spočívající v nutnosti existence projevu vůle daňového subjektu uskutečňovat ekonomickou činnost pro účely aplikace § 13 odst. 6 zákona o DPH. Tuto námitku totiž stěžovatelka opřela výhradně o argumentaci, že zboží pořídila od Wojan, nikoli RTB [odkaz na část I kasační stížnosti v jejím bodu 14)]. Tím však nijak nevyvrací závěry žalovaného a krajského soudu, kteří naplnění podmínek pro účely aplikace § 13 odst. 6 zákona o DPH dovozovali od následného přemístění zboží na Slovensko a poté přímo do Polska.

VI.D Užití vyšetřovací zásady v daňovém řízení

[57] Stěžovatelka odmítla rovněž úvahu krajského soudu, že dokazování v daňovém řízení není založeno na zásadě vyšetřovací (bod 37 nyní napadeného rozsudku). V této souvislosti citovala nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 703/06 poukazující na vyšetřovací charakter daňové kontroly, z něhož dovozuje, že daňovým subjektem namítané skutečnosti, jež jsou předmětem sporu se správcem daně, by měly být vyšetřeny, nikoliv pouze zkonstatovány. V rámci mezinárodního dožádání tak měla být oslovena i srbská RTB.

[58] Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že závěry stěžovatelkou citovaného nálezu ÚS nejsou na nyní projednávanou věc přílehlivé. Krajský soud neargumentoval tím, že daňová kontrola (jako dílčí procesní postup odehrávajícím se v rámci daňového řízení) nemá vyšetřovací charakter, nýbrž uvedl, že dokazování v daňovém řízení není založeno na zásadě vyšetřovací. Ostatně, skutečnost, že daňovou kontrolu nelze ztotožňovat s pojmem daňového řízení, výslovně uznal i Ústavní soud v uvedeném nálezu. Výchozí úvaha krajského soudu ohledně dokazování v daňovém řízení je pak v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu (krajským soudem uvedený rozsudek NSS z 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS, a na něj navazující judikatura). Podle této judikatury *„součástí důkazní povinnosti daňového subjektu je též prokázání skutečné existence zdanitelného plnění. Pokud je správcem daně relevantně zpochybněna či dokonce vyvrácena věrohodnost daňových dokladů, které daňový subjekt k prokázání jím tvrzených skutečností správci daně předložil, důkazní břemeno nese stále daňový subjekt. Dokazování v daňovém řízení tak není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí, resp. co tvrdit měl ... Zároveň platí, že není povinností orgánů daňové správy předestřít vlastní verzi skutkového děje“* (rozsudek NSS z 20. 3. 2024, čj. 6 Afs 38/2023-44, bod 33, obdobně též rozsudek NSS z 24. 4. 2024, čj. 8 Afs 333/2019-103, bod 34).

[59] Z uvedeného tak plyne, že nebylo povinností daňových orgánů, aby z vlastní iniciativy, ex offico, zjišťovaly (vyšetřovaly) skutečný stav věci stran skutečností, jež se stěžovatelce nepodařilo prokázat.

[60] Námitka proto není důvodná.

VI.E Nepřípustné kasační námitky

[61] Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. není kasační stížnost přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.

[62] Kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského (městského) soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.). Z toho plyne, že aby byly kasační námitky způsobilé k projednání, musí kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě rozhodnutí krajského (městského) soudu. Stěžovatel je tedy povinen uvést konkrétní argumentaci zpochybňující závěry vyslovené v napadeném rozhodnutí soudu (rozsudky NSS z 15. 2. 2017, čj. 1 Azs 249/2016-38, bod 12, nebo z 29. 1. 2015, čj. 8 Afs 25/2012-351, bod 140 a judikatura tam citovaná). Z těchto důvodů kasační námitky, které v podstatě jen opakují žalobní tvrzení a alespoň v minimální míře nereagují na argumentaci krajského (městského) soudu, nepředstavují důvody podle § 103 s. ř. s., a jsou proto nepřípustné ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. V takové situaci není namístě vyzývat stěžovatele k odstranění této vady postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s. (usnesení NSS z 30. 6. 2020, čj. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS, body 5, 12 a 13).

[63] Kasační námitky, jimiž stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu o nepřiléhavosti judikatury Soudního dvora, na níž odkázala v replice, jsou nepřípustné podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť stěžovatelka nikterak nezpochybnila vypořádání krajského soudu v bodech 59 až 61 nyní napadeného rozsudku (bod [18] výše).

[64] Jde-li o rozsudek *Collée*, stěžovatelka uvedla pouze to, že s argumentací krajského soudu nesouhlasí. K tomu toliko odkázala na předchozí bod 12) své kasační stížnosti, v němž však namítá jen nepřezkoumatelnost nyní napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů spočívající v tvrzení, že krajský soud se nevypořádal s žalobní námitkou stran aplikace § 13 odst. 6 zákona o DPH. Ve vztahu k rozsudku *Collée* tak argumentace stěžovatelky zůstala v rovině pouhého nesouhlasu, aniž jakkoli zpochybnila, natož kvalifikovaně, odůvodněný závěr krajského soudu. Ten v bodu 59 nyní napadeného rozsudku náležitě vysvětlil, že stěžovatelka nesplnila hmotněprávní, nikoli jen formální podmínku, jelikož neprokázala faktické dodání zboží uvnitř EU (bod [18] výše).

[65] Ohledně rozsudku *Dresser-Rand*, stěžovatelka namítla pouze to, že chtěla poukázat, že musí existovat projev vůle daňového subjektu, nikoliv pouhá svévole správního orgánu. Jelikož rozsudek *Dresser-Rand* otázku nutnosti existence projevu vůle výslovně neřeší, označil krajský soud odkaz na něj za nepřipadný. Proti této úvaze krajského soudu však stěžovatelka v kasační stížnosti nic nenamítla.

[66] Kasační námitka, že v rámci mezinárodního dožádání měla být oslovena i srbská RTB, je nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., jelikož ji stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohla.

VII. Závěr a náklady řízení

[67] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s.

pokračování

[68] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému žádné náklady v řízení o kasační stížnosti nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně 6. června 2024

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu