



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **HMO GROUP s.r.o.**, sídlem Mírová 97/24, Ostrava, zastoupená JUDr. Karlem Bockem, advokátem se sídlem Lidická 613, Frýdek-Místek, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 18. 6. 2018, č. j. 22 Af 13/2016 – 55,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádnému z účastníků **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobkyně (dále „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým byly zamítnuty její žaloby proti rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 12. 2015 č. j. 44684/15/5300-21444-711428 a ze dne 7. 1. 2016 č. j. 255/16/5300-21444-711428, ve věci daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Prvním uvedeným rozhodnutím žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu Ostrava II ze dne 23. 7. 2012 č. j. 195335/12/389911806481, č. j. 195336/12/389911806481, č. j. 195337/12/389911806481, č. j. 195338/12/389911806481, č. j. 195339/12/389911806481, č. j. 195341/12/389911806481, a č. j. 195343/12/389911806481, kterými byla stěžovatelce doměřena DPH za zdaňovací období duben a červen až listopad roku 2010, a to v části týkající se bankovního spojení. Druhým rozhodnutím změnil rozhodnutí Finančního úřadu ve Frýdku-Místku ze dne 17. 6. 2011 č. j. 178472/11/362912802066, jímž byla stěžovatelce doměřena DPH za zdaňovací období květen 2010, a to tak, že jednak snížil vyměřené částky a jednak změnil část týkající se bankovního spojení. V ostatním ponechal výroky napadených rozhodnutí beze změny.

[2] Stěžovatelce nebylo přiznáno osvobození od daně podle § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZPDH“), ale naopak jí byla za uvedená zdaňovací období doměřena DPH a penále; předmětem dotčených obchodních transakcí stěžovatelky byla intrakomunitární dodání oceli, které nakupovala v Polsku, dovážela do České republiky a následně vyvážela zpět do Polska.

[3] Ve věci rozhodnutí žalované týkající se zdaňovacího období květen 2010 krajský soud rozhodoval opakovaně; předchozí rozhodnutí žalované rozsudkem ze dne 4. 9. 2014 č. j. 22 Af 75/2012 - 29, zrušil z toho důvodu, že daňové orgány dostatečně nezkoumaly otázku „dobré víry“ stěžovatelky.

[4] Krajský soud předně nepřisvědčil námitce stěžovatelky, že byla v dobré víře a přijala všechna opatření, která od ní mohou být rozumně požadována, a nemůže tak odpovídat za neplnění povinností odběratelem. Konstatoval, že z obsahu správních spisů má za prokázané, že k podvodu na DPH došlo, a předmětem posuzování je tedy otázka, zda stěžovatelka o daňovém podvodu s ohledem na okolnosti měla nebo mohla vědět a zda učinila vše proto, aby byla „v dobré víře“. Tuto otázku žalovaný náležitě vyhodnotil a krajský soud se s ním ztotožnil především v tom, že stěžovatelka neučinila dostatečné opatření ve vztahu ke svému dopravci, neboť dle obsahu mandátní smlouvy uzavřené dne 26. 4. 2010 s přepravcem ECRU, zastupovaným O. S. nestanovila tomuto subjektu žádné instrukce, pokyny a opatření, pokud jde o předání zboží odběrateli, ačkoliv jejím primárním zájmem jako osoby deklarující uskutečnění intrakomunitárního dodání, mělo být zajištění a doložení jednoznačných důkazních prostředků o dodání a předání zboží deklarovanému odběrateli nebo jím pověřeným osobám za účelem naplnění podmínek § 64 odst. 1 ZDPH. „*Prokázány byly rovněž rozpory v CMR listech, kdy O. S. uvedl, že zboží dopravoval do svého skladu v Czykarzewě, zatímco v CMR dokladech bylo uvedeno město Bydgoszcz (sídlo společnosti WOJSTALL).*“ O tomto rozporu přitom stěžovatelka věděla a akceptovala jej. Přepravované zboží předával S. blíže neidentifikovaným řidičům, kteří tvrdili, že jsou z firmy WOJSTALL; povědomí stěžovatelky o pohybu zboží a o osobách, které s ním nakládaly, tak prokazatelně končilo okamžikem vykládky zboží ve skladu přepravce v Czykarzewě. Podle § 64 odst. 1 ZDPH je však stěžovatelka povinna prokázat, že zboží bylo předáno odběrateli, čehož nebyla schopna.

[5] Krajský soud dále neshledal důvodnou argumentaci stěžovatelky, podle které měl její obchodní model ekonomické opodstatnění, a to proto, že podle jeho názoru jí popsané jednání představuje vědomé obcházení polské finanční správy, které stěžovatelka umožňovala polským firmám, a již toto jednání je samo o sobě vysoce nestandardní. Aplikovaný „ekonomický model“ měl proto bez dalšího vést stěžovatelku ke zvýšené obezřetnosti.

[6] Následně krajský soud zdůraznil, že argumentace žalovaného tím, že jednatel stěžovatelky byl v roce 2012 odsouzen za trestný čin kráčení daně, byla pouze podpůrná, a to v rámci posouzení dobré víry a míry obezřetnosti stěžovatelky, ale sama o sobě nemá pro vyhodnocení věci zásadní význam. Přesto krajský soud poznamenal, že žalobní tvrzení založené na tom, že v roce 2010 nemohla stěžovatelka vědět, že její jednatel bude v roce 2012 odsouzen za trestný čin kráčení daně, je nepřipadné, protože trestná činnost, která byla předmětem odsouzení, byla spáchána již v letech 2005 a 2006 a dle obsahu trestního rozsudku, který je součástí správního spisu, v roce 2010, kdy probíhalo posuzované obchodování, již běželo trestní řízení.

[7] Krajský soud se taktéž neztotožnil s konstrukcí vytvořenou stěžovatelkou, že každopádně dodávala zboží plátcí DPH, neboť žalovaný nezpochybnil samotné dodání zboží do Polska, a s ohledem na objem zboží bylo povinností polské firmy registrovat se k DPH a zaplatit daň. Podle názoru soudu je tato konstrukce v rozporu se smyslem § 64 odst. 1 ZDPH, podle něhož plátce daně musí prokázat, že zboží dodal do jiného členského státu konkrétnímu plátcí

pokračování

DPH. „Nelze pouze z okolností obchodního případu dovozovat, že byt' je příjemcem zboží ‚imaginární subjekt‘, vzhledem ke všem ukazatelům musí jít o plátce DPH.“

[8] Důvodným neshledal krajský soud ani žalobní bod, podle kterého měla česká či polská finanční správa stěžovatelce signalizovat, že odběratel v Polsku neplní své daňové povinnosti. Krajský soud uvedl, že česká ani polská finanční správa nemá žádnou informační povinnost vůči daňovému poplatníkovi, a připomněl, že daňové řízení je v České republice založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat, co sám tvrdí. K tomu odkázal rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008 č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS.

[9] Stejně tak krajský soud nepřisvědčil tvrzení stěžovatelky, že nemůže jít o podvod, pokud nezískala žádné daňové výhody, neboť zboží nakoupila i prodala bez DPH a neporušila tedy daňovou neutralitu. Krajský soud vyložil, že dle ustálené judikatury princip daňového podvodu na DPH spočívá v tom, že zatímco jeden ze subjektů obchodního řetězce daň neodvede, jiný uplatní nadměrný odpočet. Tyto znaky podvodu byly v posuzovaném případě naplněny, když polský odběratel daň neodvedl a stěžovatelka uplatnila nadměrný odpočet v souvislosti s daní na výstupu. Zdůraznil také, že „za situace, kdy byl polskou finanční správou učiněn závěr o existenci daňového podvodu, nelze úspěšně argumentovat principem daňové neutrality, který může fungovat jen v případě, kdy nedochází k porušování zákonem stanovených povinností.“ V daném případě však k porušení zákonných povinností došlo, neboť stěžovatelka neprokázala naplnění podmínek stanovených v § 64 odst. 1 ZDPH.

[10] Při jednání před soudem stěžovatelka poukázala na skutečnost, že polská finanční správa v rámci své kontrolní činnosti nalezla u společnosti WOJSTALL její faktury, což svědčí v její prospěch. Žalovaný toto zjištění nijak nezpochybnil, proto má stěžovatelka za to, že v důsledku uvedeného bylo chybně rozloženo důkazní břemeno. K tomu krajský soud předně uvedl, že s prvou uvedenou námitkou se řádně vypořádal již žalovaný, a že jeho argumentaci stěžovatelka konkrétním způsobem nezpochybnila, když setrvala pouze v rovině obecného tvrzení a toliko zopakovala námitku vznesenou již v odvolání, žalovaným řádně vypořádanou. „Takto vymezený rámec soudního přezkumu je natolik nekonkrétní, že na ně soud nemůže reagovat jinak, než pouze obecně shora uvedenou konstatací.“ Následně soud poznamenal, že „v této souvislosti dále uplatněná a rovněž zcela obecná námitka nesprávného rozložení důkazního břemene pak byla vznesena až po uplynutí zákonné lhůty k podání žaloby (§ 72 odst. 1 s.ř.s.), která činí dva měsíce od doručení napadeného rozhodnutí žalobci a její zmeškání nelze prominout (§ 72 odst. 4 s.ř.s.). K námitkám vzneseným po uplynutí této zákonné lhůty proto soud nepřiblíží. Žádná z žalob přitom takové žalobní tvrzení neobsahuje.“

II. Kasační stížnost a navazující vyjádření

[11] Stěžovatelka napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodu uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). V ní navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[12] Napadený rozsudek považuje předně za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť dle jejího přesvědčení odůvodnění rozsudku obsahuje stanovisko krajského soudu toliko v bodě 22, pročez je třeba jej považovat za nedostatečné. Odůvodnění v rozsahu čtyř vět podle stěžovatelky nemůže obstát ani v případech daleko jednodušších.

[13] Dále má za to, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku týkající se vznesení námitky nesprávného rozložení důkazního břemene až po uplynutí lhůty k podání žaloby. Podle názoru stěžovatelky musí k takovéto vadě soud přihlídnout z úřední povinnosti, neboť se jedná o vadu svou povahou procesní a soud se musí řídit zásadou *iura novit curia*. Stěžovatelka v souvislosti s touto námitkou poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017 - 48 a na „skutkovou“ větu zde obsaženou, podle které daňový

subjekt tíží důkazní břemeno pouze ve vztahu ke skutečnostem, které je povinen uvádět v daňovém přiznání a účast plátce na daňovém podvodu prokazuje správce daně. Dále upozornila na skutečnost, že uvedenou námitku nemohla uplatnit přímo v žalobě, neboť citovaný rozsudek byl vydán až později. Krajský soud tak podle stěžovatelky buďto prokázal, že nezná judikaturu, nebo ji zná, ale nehodlá ji aplikovat, aniž by tento svůj postoj řádně odůvodnil.

[14] Následně stěžovatelka zopakovala své přesvědčení, že daňové orgány neprokázaly důvodné pochybnosti o jí předložených tvrzeních a k nim nabídnutých důkazech, a že existuje žalovaným nevypořádaný rozpor mezi skutečnostmi vyplývajícími z účtů tvrzených odběratelů a jejich výpovědí. Rozhodnutí žalovaného jsou vystavěna na chybném předpokladu o rozložení důkazní povinnosti, přitom nemožnost vyslechnout jako svědky řidiče přepravních společností, kteří zboží sporným odběratelům přepravovali, pro neschopnost polské strany je předvolat, nemůže být přičítána k tíži stěžovatelky. Napadená rozhodnutí tak trpí procesní vadou, která mohla mít za následek nesprávné rozhodnutí ve věci.

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zejména uvedl, že podle jeho názoru se krajský soud srozumitelně vypořádal se všemi žalobními námitkami a není pravdivé tvrzení stěžovatelky, že odůvodnění napadeného rozsudku čítá toliko čtyři věty v bodě 22. Argumentaci krajského soudu stran nepřipustnosti žalobní námitky týkající se rozložení důkazního břemene z důvodu jejího opožděného vznesení pak žalovaný považuje za dostatečnou, přezkoumatelnou a vyhovující principům práva na spravedlivý proces. Tato námitka byla vznesena opožděně a krajský soud k ní proto správně nepřihlédl. Skutečnost, že stěžovatelkou předložený rozsudek Nejvyššího správního soudu byl vydán až dne 21. 3. 2018, je podle žalovaného zcela irrelevantní a na shora uvedeném právním názoru ničeho nemění. Stejným je, že tento důkazní návrh se vztahuje k žalobní námitce, která nebyla vznesena ve lhůtě stanovené v § 72 odst. 1 s. ř. s., ač stěžovatelce nic nebránilo v tom, aby nesprávné rozložení důkazního břemene, respektive jeho neunesení správcem daně v daňovém řízení, tvrdila už v žalobě. Žalovaný nesouhlasí ani s tvrzením stěžovatelky, že k dané námitce měl soud přihlédnout z úřední povinnosti, neboť námitka nesprávného rozložení důkazního břemene v daňovém řízení nepatří do okruhu otázek, jimiž by byl správní soud povinen se zabývat z moci úřední, aniž by byly žalobcem ve lhůtě dle § 72 odst. 1 s. ř. s. tvrzeny. Ze stejných důvodů je námitka nepřipustná i v řízení o kasační stížnosti.

[16] Žalovaný rovněž připomněl, že při posuzování dobré víry stěžovatelky a toho, zda stěžovatelka přijala veškerá opatření, která po ní mohla být rozumně požadována, aby zabránila své účasti na daňovém podvodu, přihlédl i k tomu, že stěžovatelka nezjišťovala ani neověřovala identitu řidičů, kteří vystupovali jménem jejího odběratele (společnosti WOJSTALL), a kteří dodávané zboží přebírali ve skladu v Cykarzewu. Jejich identita jí nebyla známa a nesdělil a neověřoval ji ani O. S., který zboží řidičům předával, a který rovněž uvedl, že nezná W. S. Tvrzení stěžovatelky o tom, že řidiči nemohli být vyslechnuti pro neschopnost polské strany je předvolat, proto není pravdivé. Tito řidiči nemohli být vyslechnuti, protože správci daně nebyla známa jejich identita, což nelze klást k jeho tíži. Žalovaný také zopakoval, že stěžovatelka svému smluvnímu partnerovi nestanovila žádná pravidla ani nesdělila žádná opatření, pokyny, či instrukce, pokud jde o předání zboží odběrateli, ačkoli by mělo být jejím primárním zájmem zajištění a doložení důkazních prostředků, jimiž by prokázala, že zboží dodala deklarovanému odběrateli. Závěrem žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

[17] Stěžovatelka následně v podání ze dne 6. 5. 2019 odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2019, č. j. 5 Afs 133/2018 – 27, který se podle jejího názoru týká skutkově totožné věci, a proto očekává, že o této kasační stížnosti bude rozhodnuto obdobným způsobem.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.), a dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[19] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], neboť se jedná o vadu svojí povahou tak závažnou, že by ji musel zohlednit z úřední povinnosti i bez návrhu stěžovatelky (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.). Teprve je-li napadené rozhodnutí vyhodnoceno jako přezkoumatelné, může se soud zabývat dalšími stížnostními námitkami (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2005, č. j. 3 As 6/2004 - 105, publ. pod č. 617/2005 Sb. NSS).

[20] Stěžovatelka v tomto směru namítá, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, protože jeho odůvodnění obsahuje stanovisko krajského soudu toliko v bodě 22, a to v rozsahu čtyř vět.

[21] V souladu s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz například rozsudky ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS, či ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS), musí být tato forma nepřezkoumatelnosti rozsudku založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění. Takovými vadami mohou být zejména případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjištěvané, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, a ze dne 18. 8. 2011, č. j. 9 As 40/2011 - 51). Rozsah povinnosti dostatečného odůvodnění se pak může měnit „podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován ve světle okolností každého jednotlivého případu. Zároveň tento závazek nemůže být chápán tak, že vyžaduje za všech okolností podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument účastníka.“ (viz rozsudek tohoto soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 130). Soud, který se s argumentací vypořádává, ji nemůže pouze odmítnout pro nesprávnost, ale musí uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá.

[22] Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tedy musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako neschopnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 76, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (viz rozsudky zdejšího soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 - 45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64). Takovými vadami však rozsudek krajského soudu netrpí.

[23] Nejvyšší správní soud má za to, že z odůvodnění napadeného rozsudku je bez potíží seznatelné, z jakých důvodů krajský soud žalobu zamítl a jaké skutečnosti považoval za rozhodné a prokázané. Krajský soud se v napadeném rozsudku řádně a systematicky vypořádal se všemi námitkami uplatněnými v žalobě, přičemž rozsah jeho odůvodnění považuje Nejvyšší správní soud za dostačující. Tvrzení stěžovatelky, že toto odůvodnění obsahuje stanovisko soudu toliko v bodě 22 v rozsahu čtyř vět neodpovídá skutečnosti. Krajský soud se s žalobními námitkami vypořádal na stranách 6 až 8, konkrétně v bodech 12 až 22, přičemž jasně, srozumitelně a věcně vyložil svoji právní argumentaci ke každé uplatněné žalobní námitce.

[24] Pokud krajský soud u některých námitkách převzal argumentaci žalovaného, nelze to samo o sobě považovat za důvod nepřezkoumatelnosti jeho rozsudku pro nedostatek důvodů. K tomu Nejvyšší správní soud poukazuje na svůj rozsudek dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130,

z nějž vyplývá, že „je-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil.“

[25] Nejvyšší správní soud též připomíná, že nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatelky o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016 - 24, či ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017 - 35). Povinností správního soudu není reagovat na každý dílčí argument uplatněný v podání a ten obsáhle vyvrátit; jeho úkolem je uchopit obsah a smysl argumentace a vypořádat se s ní (srov. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, sp. zn. I. ÚS 729/2000, sp. zn. I. ÚS 116/05, sp. zn. IV. ÚS 787/06, sp. zn. ÚS 989/08, sp. zn. III. ÚS 961/09, sp. zn. IV. ÚS 919/14). Těmto požadavkům napadený rozsudek dostál.

[26] Nejvyšší správní soud tedy neshledal, že by byl rozsudek krajského soudu zatížen vadou nepřezkoumatelnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[27] Stěžovatelka kromě stručné námitky nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku uplatnila de facto jedinou další kasační námitku, v níž tvrdí, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku týkající se vznesení námitky nesprávného rozložení důkazního břemene až po uplynutí lhůty k podání žaloby.

[28] Stěžovatelka v nyní posuzovaném případě při jednání před krajským soudem nově uplatnila námitku, že žalovaný nijak nezpochybnil zjištění vyplývající z výsledku H. G., podle kterého bylo v rámci kontrolní činnosti polské finanční správy u společnosti WOJSTALL nalezeno 197 faktur od firmy stěžovatelky, které svědčí ve prospěch jejího tvrzení o realizaci obchodů s touto firmou. Poté namítla, že na základě této skutečnosti má za to, že bylo v daňovém řízení nesprávně rozloženo důkazní břemeno.

[29] Jak bylo uvedeno shora, s první částí této námitky se krajský soud v napadeném rozsudku vypořádal s tím, že stejnou námitku uplatnila stěžovatelka již v odvolání, žalovaný ji řádně posoudil a argumentaci žalovaného stěžovatelka žádným konkrétním způsobem nezpochybnila. Samotnou námitkou nesprávného rozložení důkazního břemene se pak krajský soud nezabýval s odvoláním na to, že byla nově vznesena až po uplynutí zákonné lhůty k podání žaloby. Nejvyšší správní soud se s tímto hodnocením krajského soudu ztotožňuje.

[30] Předně je třeba připomenout, že řízení ve správním soudnictví je plně ovládáno zásadou dispoziční a je na žalobci, zda proti rozhodnutí správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, podá žalobu u soudu či nikoliv. Je rovněž pouze na žalobci, aby v případě, že se bude domáhat ochrany svých práv žalobou u soudu, v této žalobě vymezil, které výroky správního rozhodnutí napadá, a v žalobních bodech jasně specifikoval, z jakých skutkových a právních důvodů považuje napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné (§ 71 s. ř. s.). V mezích takto ohraničených žalobních bodů pak správní soud přezkoumává napadené výroky rozhodnutí (viz § 75 odst. 2 s. ř. s.). V souladu s koncentrační zásadou vymezenou v § 71 odst. 2 s. ř. s. může žalobce kdykoli za řízení žalobní body omezit, rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body však může jen ve lhůtě pro podání žaloby. Žalobu proti správnímu rozhodnutí lze podle § 72 odst. 1 s. ř. s. podat do dvou měsíců od oznámení rozhodnutí žalobci.

[31] Smyslem uvedených zásad (koncentrační a dispoziční) je v zákonné lhůtě pro podání žaloby postavit najisto rozsah důvodů (obsažených v žalobních bodech), na základě kterých bude soud přezkoumávat rozhodnutí správního orgánu (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího

pokračování

správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, bod [35]). Současně se jedná o projev zásady kontradiktornosti řízení a rovnosti účastníků (§ 36 odst. 1 s. ř. s.). Koncentrace řízení spolu se zásadou dispoziční tak přispívají k rychlému a efektivnímu rozhodování správních soudů, a tím k účinné ochraně veřejných subjektivních práv, která je jejich hlavním úkolem.

[32] Nejvyšší správní soud již judikoval, že v určitých situacích je třeba uvedené zásady korigovat, aby došlo ke zjemnění tvrdosti zákonné úpravy. Jedná se však pouze o případy, kdy žalobce nikoli vlastní nedbalostí či nedůsledností objektivně není schopen upozornit na některé vady správního řízení v rámci lhůty pro podání žaloby (viz např. rozsudek tohoto soudu ze dne 17. 12. 2007, č. j. 2 Afs 57/2007 - 92). Mezi tyto výjimky (vady rozhodnutí správního orgánu, k nimž je třeba přihlížet z úřední povinnosti) lze zařadit zejména nicotnost či nepřezkoumatelnost napadeného správního rozhodnutí, pokud brání přezkumu v mezích žalobních bodů. Zvláštním případem vady rozhodnutí správního orgánu zohlednitelné *ex officio* v soudním řízení je pak to, že správní orgán použil ustanovení právního předpisu, které nebylo na danou věc vůbec aplikovatelné, ovšem za podmínky, že žalobce uplatnil včasné žalobní námitky týkající se zákonnosti napadeného rozhodnutí, jejichž vypořádáním by musel soud akceptovat aplikovatelnost takové právní úpravy na projednávaný případ (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 28. 7. 2009, č. j. 8 Afs 51/2007 – 87, publ. pod č. 1926/2009 Sb. NSS).

[33] V rozsudcích ze dne 17. 12. 2007, č. j. 2 Afs 57/2007 - 92, a ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155, publ. pod č. 1743/2008 Sb. NSS, dále Nejvyšší správní soud připustil výjimku pro případ judikaturního odklonu či obratu. Podle prvního zmíněného rozhodnutí za situace, kdy je určitá právní otázka setrvale judikována určitým způsobem a až po uplynutí lhůty pro rozšíření žaloby o nové žalobní body dojde ke změně této judikatury, nelze po žalobci požadovat, aby příslušnou žalobní námitku uplatnil nejpozději do uplynutí uvedené lhůty, a je naopak možné k ní přihlídnout i tehdy, je-li tato námitka uplatněna žalobcem při jednání, resp. vyjde-li ve smyslu § 76 odst. 3 s. ř. s. taková vada při jednání najevo. Obdobně podle druhého zmíněného rozhodnutí, dojde-li k zásadnímu a překvapivému obratu do té doby ustálené a jednotné judikatury až po uplynutí uvedené lhůty, kdy bylo možné danou námitku uplatnit v řízení před krajským soudem, nebrání stěžovateli § 104 odst. 4 s. ř. s. v uplatnění této námitky v řízení o kasační stížnosti, neboť nelze tvrdit, že by stěžovatel tuto námitku v řízení před krajským soudem ve smyslu tohoto ustanovení uplatnit mohl.

[34] Prolomení lhůty pro uplatnění žalobních bodů pak připadá v úvahu i tehdy, pokud by došlo ke změně judikatury, která by otevřela žalobci novou cestu k ochraně jeho práv. V návaznosti na judikaturu Ústavního soudu rovněž Nejvyšší správní soud akceptoval povinnost zohlednění prekluze odpovědnosti za delikt (přestupek) jako důvodu pro zrušení rozhodnutí správního orgánu (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 5. 2. 2009, sp. zn. II. ÚS 1416/07, a ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07) a taktéž *ex offio* přihlíží k uplynutí zákonné lhůty pro stanovení daně. Tyto výjimky však s ohledem na předmět řízení nejsou na případ stěžovatelky aplikovatelné.

[35] Všechny uvedené okolnosti, k nimž je soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu povinen přihlídnout z moci úřední, tedy představují toliko výjimky z obecných zásad dispoziční (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) a koncentrační (§ 71 odst. 2 s. ř. s.). „*Bez důvodné prolamování těchto v zákoně výslovně stanovených pravidel dalšími výjimkami, pokud je nevyžaduje ústavní pořádek nebo předpisy mezinárodního či evropského práva, pak znamená nevyhnutelně zmatení, rozostření a zpochybnění okruhu otázek, k nimž se účastníci mají vyjadřovat a kterými se soud má zabývat, a tím také znejistění výsledku řízení*“ (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 2. 2020, č. j. 10 As 156/2018 – 110).

[36] Jak je patrné z výše uvedeného, námitka nesprávného rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, již stěžovatelka nově uplatnila až při jednání před krajským soudem, které se konalo více než dva roky poté, co uplynula lhůta pro podání žaloby v projednávané věci,

nepatří mezi výjimky, které jsou způsobilé prolomit zákonné zásady dispoziční a koncentrační. Stěžovatelce přitom objektivně nic nebránilo v tom, aby tuto konkrétní námitku uplatnila již v rámci žaloby proti rozhodnutí žalované, což však neučinila. Na tom nemůže nic změnit ani tvrzení stěžovatelky, že v rámci uplatnění této námítky odkazovala na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 427/2017 – 48, který byl vydán až dne 21. 3. 2018 (tedy asi tři měsíce před konáním ústního jednání a současně dva roky po podání žaloby). Stěžovatelka tímto rozhodnutím chtěla poukázat na skutečnost, že daňový subjekt tíží důkazní břemeno pouze ve vztahu ke skutečnostem, které je povinen uvádět v daňovém přiznání a účast plátce na daňovém podvodu prokazuje správce daně. Tato skutečnost však byla vyslovena již v dřívější judikatuře Nejvyššího správního soudu, která je ustálená a jednotná. Dané tvrzení tedy nelze považovat ani za zásadní či překvapivý obrat judikatury, na podkladě kterého by bylo lze uvedené zásady prolomit. V předmětné pasáži odkazovaného rozsudku dokonce Nejvyšší správní soud toto své konstatování o rozložení důkazního břemene uvozuje slovy „*Jak totiž uplyvá z judikatury*“, z čehož je tato skutečnost na první pohled patrná. Není tedy porušením zásady *inra novit curia*, pokud se krajský soud touto námitkou nezabýval. Krajský soud naopak řádně respektoval základní zákonem zakotvené zásady soudního řízení správního, díky čemuž byla zachována rovnost účastníků řízení.

[37] Pravdivé pak není ani tvrzení stěžovatelky, že krajský soud tento svůj závěr řádně neodůvodnil. V bodě 22 napadeného rozsudku totiž krajský soud naprosto jasně a srozumitelně vysvětlil, z jakého důvodu nemůže k takto uplatněné námitce stěžovatelky přihlížet.

[38] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že neshledal důvodnou ani námitku nesprávného posouzení procesní právní otázky týkající se vznesení námítky nesprávného rozložení důkazního břemene až po uplynutí lhůty k podání žaloby.

[39] Pokud jde o opakování tvrzení stěžovatelky, uplatněných v rámci námítky rozložení důkazního břemene, v kasační stížnosti, těmi se Nejvyšší správní soud s přihlédnutím ke shora popsaným zásadám nemohl zabývat. Řízení o kasační stížnosti jakožto mimořádném opravném prostředku proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu je totiž řízením, v jehož průběhu je Nejvyšším správním soudem přezkoumávána správnost posouzení věci a postupu krajského soudu. Jelikož rámec soudního přezkumu byl předurčen již v řízení o žalobě, není v řízení o kasační stížnosti přípustné uplatňovat nové důvody či skutečnosti nastalé až po vydání napadeného rozhodnutí (viz § 104 odst. 4 s. ř. s. a § 109 odst. 5 s. ř. s.).

[40] Z obdobných důvodů pak není relevantní ani odkaz stěžovatelky na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2019, č. j. 5 Afs 133/2018 – 27, jehož předmětem byly dle názoru stěžovatelky srovnatelné skutkové okolnosti, protože by měl Nejvyšší správní soud v nyní projednávané věci rozhodnout stejným způsobem.

[41] Stěžovatelce lze dát za pravdu do té míry, že předmětem soudního řízení správního vedeného u tohoto soudu pod sp. zn. 5 Afs 133/2018, byla taktéž rozhodnutí žalovaného, kterými byla potvrzena rozhodnutí správce daně, jimiž nebylo žalobkyni - společnosti HMO OIL TRADE s. r. o., která má totožné sídlo a osoby jednatelů jako stěžovatelka - přiznáno osvobození od daně dle § 64 odst. 1 ZDPH, přičemž skutkové okolnosti byly podobné a rozhodnutí žalovaného byla krajským soudem zrušena. Nicméně v daném případě žalobce v žalobě uplatnil odlišné námitky a předmětem posouzení krajského soudu tak byly jiné otázky. Krajský soud poté rozhodnutí zrušil, protože v rámci (těmito námitkami) vymezeného okruhu soudního přezkumu dospěl k závěru, že žalovaný neodstranil veškeré vady řízení, které mu byly vytykány v původním rozsudku krajského soudu, kterým bylo zrušeno jeho předchozí rozhodnutí.

[42] K uvedenému je třeba opětovně připomenout, že řízení ve správním soudnictví je ovládáno dispoziční zásadou. Proto obsah žalobních bodů a kvalita jejich odůvodnění do značné míry předurčují obsah rozhodnutí správního soudu. Soud proto musí posuzovat každý

pokračování

konkrétní případ jednotlivě, přičemž se musí pohybovat striktně v prostoru vymezeném žalobcem, tedy v rámci řádně uplatněných žalobních námitek. Jestliže tedy stěžovatelka v nyní projednávané věci uplatnila určitou argumentaci, nelze pak krajskému soudu vyčítat, že rozhodl v jejím rámci a nelze se odvolávat se na jiné soudní řízení, v němž uplatnila žalobní argumentaci odlišnou.

[43] Kasační námitky stěžovatelky tedy ve svém souhrnu nejsou důvodné.

IV. Závěr a náklady řízení

[44] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že napadený rozsudek Krajského soudu v Ostravě je zákonný. Kasační stížnost proto podle § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[45] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovaný náhradu nákladů výslovně neuplatnil a Nejvyšší správní soud ani ze spisu neshledal, že by mu vznikly náklady překračující rámec běžné administrativní činnosti. Soud proto nepřiznal náhradu nákladů řízení žádnému z účastníků.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 28. prosince 2020

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu