



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Tomáše Rychlého a Mgr. Aleše Sabola v právní věci žalobkyně: **Z. M.**, zastoupená JUDr. Pavlem Dvorským, advokátem se sídlem nám. T. G. Masaryka 588, Zlín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 12. 2017, č. j. 30 Af 94/2015 - 63,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Žalovaný rozhodnutími ze dne 6. 10. 2015, č. j. 32452/15/5300-21443-701328, č. j. 32459/15/5300-21443-701328, č. j. 32460/15/5300-21443-701328, a č. j. 32462/15/5300-21443-701328 (dále společně jen „*rozhodnutí žalované*“) zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „*správce daně*“) ze dne 17. 12. 2014, č. j. 4273411/14/3008-50522-807104, č. j. 4274754/14/3008-50522-807104, č. j. 4275181/14/3008-50522-807104, č. j. 4275245/14/3008-50522-807104, č. j. 4275483/14/3008-50522-807104 a č. j. 4287372/14/3008-50522-807104. Těmito rozhodnutími byla žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců únor 2012, duben 2012, květen 2012, červen 2012, srpen 2012 a září 2012.

[2] Proti rozhodnutím žalovaného brojila žalobkyně čtyřmi žalobami u Krajského soudu v Brně (dále jen „*krajský soud*“), které soud spojil ke společnému projednání a rozsudkem ze dne 21. 12. 2017, č. j. 30 Af 94/2015 – 63, je jako nedůvodné zamítl.

[3] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku nejprve konstatoval, že předmětem sporu byla otázka, zda žalobkyně, dodávající zboží (cukr) do jiného členského státu Evropské unie (dále jen „*JČS*“), splnila podmínky pro osvobození od daně z přidané hodnoty podle

§ 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „*zákon o DPH*“). S odkazem na judikaturu Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu dále uvedl, že nepostačuje, prokazuje-li daňový subjekt nárok na osvobození od DPH formálně bezvadnými písemnými prohlášeními a daňovými doklady. Pokud zároveň existují důvodné pochybnosti o faktickém stavu, leží na daňovém subjektu důkazní břemeno stran prokázání existence podmínek pro osvobození od DPH.

[4] Krajský soud poté podrobně hodnotil doklady od jednotlivých odběratelů žalobkyně, poukázal na různé nesrovnatelnosti tam obsažené, nemožnost kontaktovat odběratele, nejasnosti ohledně identifikace osob, které zboží dodané žalobkyní převzaly, a další důkazy provedené v daňovém řízení. Po zhodnocení těchto důkazů uvedl, že nesdílí názor žalobkyně, že by v daňovém řízení doložila dodání zboží do JČS. Krajský soud se také podrobně vyjádřil k odkazům žalobkyně na judikaturu Soudního dvora EU a vysvětlil, proč není přílehavá její aplikace na projednávaný případ.

[5] Proti rozsudku krajského soudu brojí žalobkyně (dále jen „*stěžovatelka*“) kasační stížností z důvodů, které podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „*s. ř. s.*“).

[6] Stěžovatelka nejprve vymezuje předmět sporu jako otázku, zda její odběratelé byli skutečnými příjemci zboží a zda u uskutečněných plnění vůči těmto odběratelům prokázala oprávněnost osvobození od DPH ve smyslu § 64 zákona o DPH. Dále uvádí, že krajský soud nesprávně vyhodnotil význam pojmu „*nakládat se zbožím jako vlastník*“, protože v podstatě v celém svém odůvodnění plně převzal argumentaci žalovaného.

[7] Stěžovatelka pak předkládá obsáhlé pojednání, jak sama chápe pojem „*ekonomický vlastník*“. S odkazem na § 13 zákona o DPH uvádí, že se nejedná o převod vlastnického práva, ale o převod práva nakládat se zbožím jako vlastník, které nelze ztotožňovat s „*fyzickým obdržetím věcí*“. K tomu cituje odbornou literaturu, judikaturu Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu. Uvádí, že v projednávaném případě došlo k tzv. transičním obchodům, při nichž bylo zboží dále prodáno (slovy stěžovatelky - „*přeprodáváno*“) během jeho přepravy, a proto nebylo dodáno bezprostřednímu odběrateli stěžovatelky, ale až konečnému odběrateli, jehož stěžovatelka neznala. Vytýká krajskému soudu, že se nevypořádal jejím žalobním tvrzením, že zboží nemohli přebírat její bezprostřední odběratelé v sídle svého podnikání, protože jej přebírali ve svých sídlech právě koneční odběratelé. S těmi však stěžovatelka přímo neobchodovala, takže nemohla tuto situaci nijak ovlivnit ani zjistit. Z téhož důvodu nemohla zajistit jiné důkazní prostředky, než písemná prohlášení odběratelů.

[8] Ohledně zjištěných nesrovnalostí s dodáním zboží odběratelům stěžovatelka uvádí, že pouze ve dvou případech byly nesrovnalosti takového charakteru, že byly s to zpochybnit uskutečnění obchodů (šlo o dodávky společností SWEETHOME COLOR a RELAX – BETT). Dodává také, že krajský soud i orgány daňové správy musejí každou transakci posuzovat odděleně a nelze na základě zjištění u dvou odběratelů zpochybnit všechny obchody s ostatními odběrateli.

[9] Stěžovatelka dále shledává napadený rozsudek nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů, protože krajský soud uvedl, že stěžovatelka dokládala svou obchodní činnost toliko s nekontaktními osobami v JČS, které nepodávají daňová přiznání, nepotvrdily pořízení zboží z České republiky od žalobkyně ani nedoložily a neprokázaly ekonomickou činnost z předmětných zdanitelných plnění (zvýraznění přidala stěžovatelka – pozn. soudu). Poukazuje

pokračování

na to, že předložila potvrzení odběratelů o pořízení zboží podle § 64 odst. 5 zákona o DPH, což považuje za dostatečný důkaz, že na odběratele převedla práva nakládat se zbožím jako vlastník.

[10] Podle stěžovatelky bylo k dané věci přílehlavější hodnocení správce daně (který její jednání hodnotil jako účast na podvodu s DPH) než konstrukce, kterou vytvořil žalovaný a kterou aproboval krajský soud. Závěrem obecně vytýká krajskému osudu, že nesprávně vyložil některá rozhodnutí Soudního dvora EU, zejména rozsudek Soudního dvora EU ze dne 9. 10. 2014, ve věci C-492/13, *Traum EOOD*.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl. Napadený rozsudek je podle žalovaného přezkoumatelný, jelikož se krajský soud řádně zabýval všemi pro věc podstatnými námitkami stěžovatelky.

[12] Následně žalovaný rekapituluje průběh daňového řízení, odkazuje na nesrovnalosti v dokumentech předložených stěžovatelkou a uzavírá, že stěžovatelka nedoložila faktické dodání zboží do JČS deklarovaným odběratelům. K odkazu stěžovatelky na prohlášení odběratelů žalovaný uvádí, že tato prohlášení nelze pokládat za jediný a absolutní důkaz. Kvůli důvodným pochybnostem o těchto prohlášeních byl také oprávněn požadovat po stěžovatelce předložení dalších důkazních prostředků; stěžovatelka je však na jeho výzvu nepředložila.

[13] Nakonec ke kasační námitce odkazující na § 13 zákona o DPH žalovaný připomíná, že se jedná o novou argumentaci, která nebyla žalobním bodem. Také ohledně kasačních námitek, jimiž stěžovatelka tvrdí, že (a) se jednalo o „*transitní obchody*“ a že zboží bylo dodáno konečným odběratelům, a dále že (b) každá obchodní transakce má být posuzována odděleně, žalovaný upozorňuje na to, že stěžovatelka tato tvrzení nepředložila v daňovém řízení ani v žalobě [respektive námitka sub (a) byla uplatněna až v replice k vyjádření žalovaného k žalobě, která byla podána až po uplynutí dvouměsíční zákonné lhůty k podání žaloby].

[14] Na vyjádření žalovaného reagovala stěžovatelka replikou. Uvádí, že v kasační stížnosti nepředložila novou argumentaci odkazující na § 13 zákona o DPH. Pouze vysvětlila, co se skrývá pod pojmem „*nakládat se zbožím jako vlastník*“, protože tento pojem si žalovaný vyložil chybně. Ani požadavek individuálního posouzení každé transakce není novou argumentací, neboť se podle stěžovatelky jedná jen o „*základní princip posuzování souladu stavu faktického se stavem formálním*“. Dále již opakuje svoji kasační argumentaci, například že v jejím případně se jednalo o tzv. transitní obchody.

[15] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Stěžovatelka se v tomto ohledu omezila na obecné výtky, že (a) krajský soud plně převzal argumentaci žalovaného a (b) uvedl, že odběratelé nepotvrdili pořízení zboží z České republiky od stěžovatelky, ačkoli ta jejich prohlášeními disponovala.

[18] Nejvyšší správní soud ověřil ze soudního spisu text žalob stěžovatelky a shledal napadený rozsudek přezkoumatelným. Předně rozsudek nepřebírá ani mechanicky neopakuje argumentaci žalovaného, ale naopak na devíti stranách logicky a srozumitelně reaguje na žalobní body. Je pravdou, že krajský soud v odstavci 4 napadeného rozsudku, tedy v části, ve které rekapituloval důvody rozhodnutí žalovaného (tedy nikoli v části, kde provedl vlastní posouzení věci) uvedl, že: „[f]ormálně bezvadné doklady předložené v souvislosti s dalšími důkazními prostředky dokládaly obchodní činnost s nekontaktními osobami v JČS, které nepodávají daňová přiznání, nepotvrdily pořízení zboží z České republiky od žalobkyně ani nedoložily a neprokázaly ekonomickou činnost z předmětných zdanitelných plnění“. Protože jde však o pouhou reprodukci odůvodnění rozhodnutí žalovaného, nejedná se – jak stěžovatelka mylně uvádí – o „tvrzení“ krajského soudu a už vůbec ne o tvrzení, které by mohlo založit nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů.

[19] Stěžovatelka také vytýká krajskému soudu, že se nevypořádal s její žalobní námitkou, že zboží přebírali ve svých sídlech koneční odběratelé, nikoli její (bezprostřední) odběratelé. Nejvyšší správní soud ze soudních spisů ověřil, že stěžovatelka jednak v žalobách přímo netvrdila, že zboží přebírali koneční odběratelé, a navíc její „příbuzné“ tvrzení bylo obsaženo až v replice k vyjádření žalovaného, která byla podána až po uplynutí zákonné lhůty k podání žaloby. Konkrétně stěžovatelka tehdy tvrdila, že „zboží bylo zcela jisté, což je v běžné obchodní praxi zcela obvyklé, určeno pro dalšího odběratele, který zboží kupoval od pořizovatele zboží, je tedy logické, že bylo dopraveno přímo k němu“. V kasační stížnosti již stěžovatelka hovoří o tom, že zboží přebírali ve svých sídlech, respektive provozovnách koneční odběratelé. V každém případě však tato námitka nemá svůj předobraz v žalobách, argumenty v replice byly předloženy až po uplynutí zákonné lhůty pro podání žaloby.

[20] Podle § 71 odst. 2 věty třetí s. ř. s. totiž platí, že žalobce může rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby. Nelze tedy vznášet další výhrady proti správnímu rozhodnutí a toto rozhodnutí přezkoumávat z hlediska později uplatněných žalobních bodů. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 20. 3. 2018, č. j. 3 Azs 66/2017 – 31, č. 3733/2018 Sb. NSS (všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), k tomu dále uvedl, že projevem „[k]oncentrační zásady 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. shora citovaný rozsudek rozšířeného senátu č. 4 As 3/2008-78, bod [35], dle něhož účelem lhůty k uplatnění žalobních bodů je časové fixování základního rozsahu toho, co bude předmětem soudního přezkumu správního rozhodnutí, aby byla zajištěna patřičná míra právní jistoty účastníků řízení a rychlost řízení)“. Vyše uvedenou námitkou se proto Nejvyšší správní soud dále nezabýval, protože ji stěžovatelka neuplatnila včasné v řízení před soudem, ač tak učinit mohla. Tato námitka je proto nepřijatelná podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[21] Stěžovatelka pak předkládá námitky, jimiž nijak nepolemizuje s důvody napadeného rozsudku. Ty jsou tedy neprojednatelné a Nejvyšší správní soud se proto ani jimi dále nezabýval. Takovými námitkami jsou například obecná tvrzení, že (a) stěžovatelka prokázala přepravu zboží výpisy z mýtných bran ze Slovenské republiky, (b) otázky ve věci přepravy kladené v rámci dožádání u společnosti CS CARGO byly skrytým výsledkem svědka nebo že (c) ve věci výmazu společnosti REMAX – BET si stěžovatelka ověřovala, zda je tato společnost registrována k dani v JČS a tuto skutečnost si „jistě ověřit“ i správce daně.

[22] Jak správně upozornil žalovaný, stěžovatelka předkládá další námitky, které nemají svůj předobraz v žalobách. Jedná se o argumentaci ohledně (a) pojmu „ekonomického vlastnictví“

pokračování

a výkladu § 13 zákona o DPH, (b) tvrzení, že v případě stěžovatelky se jednalo o „*transitní obchody*“ a že zboží bylo dodáno konečným odběratelům, a že (c) každá obchodní transakce má být posuzována odděleně. Tyto námitky jsou tedy rovněž nepřipustné podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[23] Projednatelnou kasační námitkou je obecné tvrzení stěžovatelky, že krajský soud „*nesprávně interpretoval*“ rozsudek Soudního dvora EU ve věci *Traum EOOD*. Předně je třeba říci, že krajský soud se v odstavcích 45 až 48 napadeného rozsudku velmi podrobně věnoval judikatuře Soudního dvora EU (včetně zmíněného rozsudku ve věci *Traum EOOD*), na kterou stěžovatelka odkazovala v žalobách.

[24] Stěžovatelka ve své žalobní argumentaci užívala citace z judikatury k tomu, aby argumentačně „upevnila“ svoje tvrzení, že po ní nelze požadovat předložení více dokumentů, než byla písemná prohlášení odběratelů podle § 64 odst. 5 zákona o DPH. Krajský soud na to obsáhle reagoval tak, že u každého z citovaných judikátů Soudního dvora EU vysvětlil, proč jeho užití na projednávaný případ není přiléhavé. K odkazu na rozsudek ve věci *Traum EOOD* krajský soud uvedl, že v tehdy projednávané věci příslušný správce daně nejprve rozhodl o vrácení DPH dodavateli a teprve následně své rozhodnutí změnil. Soudní dvůr EU pak dospěl k závěru, že pokud finanční orgán určité doklady nejprve jako průkazné akceptoval, nemohl pak následně vyloučit osvobození od DPH, jen protože se dodatečně ukázalo, že pořizovatel (odběratel) zboží nebyl osobou identifikovanou pro účely DPH v JČS. Následně krajský soud odlišil uvedený případ od věci stěžovatelky s tím, že orgány daňové správy měly o průkaznosti dokladů stěžovatelky pochybnosti od počátku. Zásada právní jistoty, jíž se stěžovatelka v žalobách dovolávala, tak nebyla porušena. Nejvyšší správní soud s výše uvedeným názorem souhlasí, tato námitka proto není důvodná.

[25] Konečně druhou a poslední projednatelnou kasační námitkou je – opět velmi obecné – tvrzení, že přiléhavější hodnocení její činnosti provedl správce daně (který její jednání hodnotil jako účast na podvodu s DPH), než konstrukce, kterou vytvořil žalovaný a kterou aproboval krajský soud. Nejvyšší správní soud nejprve konstatuje, že není zřejmé, jakým způsobem má toto tvrzení stěžovatelce prospět. Navíc by jej takřka bylo možné vyložit jako přiznání faktu, že se stěžovatelka podvodu na DPH skutečně účastnila. V každém případě, i kdyby (hypoteticky) neobstálo právní hodnocení žalovaného a krajského soudu a naopak by obstálo hodnocení správce daně, situace by nebyla pro stěžovatelku příznivější. Ani kdyby se účastnila podvodu na DPH, stále by neměla nárok na osvobození od DPH, byť z jiného právního důvodu (v případě daňových podvodů touto podmínkou je, že transakce předcházející či následující v řetězci obchodních vztahů byla uskutečněna se záměrem zkrácení daňové povinnosti a daňový subjekt o takovém záměru věděl či vědět mohl; k tomu například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 – 59). Ani tato námitka tedy není důvodná.

[26] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, zamítl ji za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. (výrok I. tohoto rozsudku).

[27] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud na základě § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů nenáleží. Toto právo by měl procesně úspěšný žalovaný, kterému však v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti. Proto Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (výrok II. tohoto rozsudku).

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

V Brně dne 26. září 2019

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu