



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a JUDr. Ondřeje Sekvarda, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **LYNX Invest s. r. o.**, se sídlem Lesní 204, Řitka, zastoupené JUDr. Jiřím Bönischem, advokátem se sídlem Ječná 1321/29, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 5. 2016, čj. 23914/16/5300-22444-704601, a ze dne 12. 9. 2018, čj. 40135/18/5300-22444-704601, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 26. 2. 2019, čj. 48 Af 34/2016-109, 43 Af 29/2018-44,

t a k t o :

Výroky II. a IV. rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 26. 2. 2019, čj. 48 Af 34/2016-109, 43 Af 29/2018-44, **se zrušují** a věc **se vrací** v tomto rozsahu krajskému soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále „správce daně“) vydal 19. 6. 2015 platební výměry na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2013, prosinec 2013 a leden až březen 2014, kterými žalobkyni doměřil daň a uložil penále. Žalobkyně podala proti rozhodnutí správce daně odvolání. Žalovaný rozhodnutí orgánu prvního stupně potvrdil a odvolání dne 26. 5. 2016 zamítl. Uvedl, že obchodní transakce mezi žalobkyní a společností ELKO TRADING spol. s r. o. (dále „ELKO“) nenesou známky ekonomické činnosti a žalobkyně se zbožím nikdy nenakládala jako vlastník. Uměle vytvořené transakce nelze považovat za dodání zboží ve smyslu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“).

[2] Správce daně dále vydal 13. 1. 2017 platební výměry na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2013, říjen 2013 a listopad 2013, kterými žalobkyni doměřil daň a uložil penále. Žalobkyně podala proti rozhodnutí správce daně odvolání. Žalovaný rozhodnutím z 12. 9. 2018 v rozhodnutích orgánu prvního stupně změnil údaj o splatnosti daně a v dodatečném platebním výměru za zdaňovací období listopad 2013 údaje na řádku 20 a 22.

II.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného z 25. 6. 2016 žalobu u Krajského soudu v Brně, který ji postoupil místně příslušnému Krajskému soudu v Praze. Následně podala žalobkyně žalobu také proti rozhodnutí žalovaného z 12. 9. 2018. Krajský soud v Praze o žalobách rozhodl tak, že řízení výrokem I. spojil ke společnému řízení, výrokem II. zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného z 26. 5. 2016, výrokem III. zrušil rozhodnutí žalovaného z 12. 9. 2018 a věc mu vrátil k dalšímu řízení a výrokem IV. rozhodl o nákladech řízení.

[4] Soud v odůvodnění uvedl, že spornou otázkou je to, zda ELKO dodala žalobkyni v tuzemsku zboží a zda žalobkyně toto zboží následně dodala do jiného členského státu. Krajský soud zdůraznil, že § 13 odst. 1 zákona o DPH, který definuje dodání zboží, je třeba vykládat v souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie. Rozhodné je, zda žalobkyně mohla samostatně rozhodovat o tom, co se zbožím učiní, zda jej prodá, za jakou cenu a komu.

[5] K žalobě proti rozhodnutí z 26. 5. 2016 pak krajský soud uvedl, že ELKO nepřevedla na žalobkyni právo nakládat se zbožím jako vlastník. Žalobkyně totiž nerozhodovala, jaké zboží, kdy a v jakém množství nakoupí, a nezasahovala ani do toho, komu zboží prodá. Všechna rozhodnutí činili zaměstnanci ELKO; v daňovém řízení navíc nebyly doloženy plné moci k prodeji zboží. V průběhu kalendářního měsíce nebyla žalobkyně informována o probíhajících obchodech, ale dostávala jen souhrnnou informaci po jeho konci. Smlouva o spolupráci mezi ELKO a žalobkyní a ostatní plné moci pouze zastíraly, že se zbožím fakticky stále nakládala ELKO. Účelem zapojení žalobkyně do obchodování ELKO byla snaha, aby ELKO dosáhla na vyšší úvěr. Žalobkyně se fakticky na obchodování nepodílela, vše zajišťovala ELKO. Obě společnosti byly navíc personálně propojeny. Nebylo-li žalobkyni zboží dodáno, nemohla jej ani dodat odběratelům v jiných členských státech, a nárok na odpočet DPH jí nevznikl. Krajský soud žalobu proti rozhodnutí žalovaného z 26. 5. 2016 výrokem II. zamítl.

[6] K žalobě proti rozhodnutí z 12. 9. 2018 pak krajský soud uvedl, že žalovaný chybně vycházel ze závěrů učiněných v rozhodnutí z 26. 5. 2016, ačkoliv období srpen, říjen a listopad 2013 mohla vykazovat odlišnosti. V uvedené době totiž probíhaly obchody zřejmě rozdílně, například byly všechny údajně předem konzultovány s jednatelem žalobkyně. Odlišná byla i důkazní situace, s kterou se žalovaný nevypořádal. Skutkový stav, který vzal žalovaný za základ rozhodnutí, byl v rozporu se spisy. Krajský soud výrokem III. zrušil rozhodnutí žalovaného z 12. 9. 2018 a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III.

[7] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) napadla výrok II. rozsudku krajského soudu kasační stížností opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[8] Stěžovatelka namítla, že 1) není správný závěr o tom, že za ni veškerá jednání činili nezávisle zaměstnanci ELKO, jelikož jednali na základě plných mocí. Uvedla, že 2) vlastnické právo na ni přešlo na základě kupních smluv, které ani nemusely být písemné. Správní spis obsahuje faktury za zboží, z nichž existence smluv plyne. ELKO prodala zboží stěžovatelce a doručila jí fakturu, kterou stěžovatelka zahrnula do účetnictví, zaplatila a následně prostřednictvím zmocněnce zboží prodala do jiného členského státu. Skutková zjištění správního orgánu nemají oporu ve spisech. Dále namítla, že 3) krajský soud nesprávně vyložil § 13 odst. 1 zákona o DPH, jelikož odkázal na rozsudky Soudního dvora, které se skutkově zcela liší od věci stěžovatelky. Uvedla, že 4) správní orgány na ni nepřenesly důkazní břemeno dle § 92 d. ř., ale krajský soud přesto uvedl, že jej neunesla. Stěžovatelka tvrdila, že 5) neporušila žádný právní předpis, pouze se účastnila řetězových obchodů. Zvolený mechanismus byl výhodný pro všechny zúčastněné a stát by měl respektovat vůli soukromých subjektů uspořádat si obchodní vztahy. Dále namítla, že 6) bod [56] rozsudku krajského soudu je vnitřně rozporný a nepřezkoumatelný. Krajský soud uvedl, že zboží mohla do jiného členského státu dodat jen ELKO, ale ve skutečnosti tak učinila stěžovatelka a ELKO k tomu ani neměla vůli. Stěžovatelka uvedla, že 7) krajský soud měl přihlídnout k legitimnímu očekávání z úřední povinnosti, přestože námitku uplatnila po lhůtě pro podání žaloby. Dále namítla, že 8) se krajský soud nezabýval žalobní námitkou ohledně souhrnného skutkového zjištění a jeho rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné.

[9] Stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil výrok II. rozsudku krajského soudu a zároveň zrušil rozhodnutí žalovaného z 26. 5. 2016 a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV.

[10] Žalovaný ve vyjádření uvedl, že krajským soudem citovaná judikatura se sice skutkově od projednávané věci liší, ale její právní závěry na věc dopadají. Ohledně námitky 4) uvedl, že ji stěžovatelka vznesla poprvé v kasační stížnosti, ani tak však není důvodná, protože stěžovatelka o pochybnostech správce daně věděla. Krajský soud posoudil právní otázku přechodu práva nakládat se zbožím správně. Stěžovatelka neměla skutečný zájem být odběratelem zboží a fakticky jím ani nebyla. Žalovaný uznává, že nárok na odpočet DPH nemůže být v principu omezen, ale lze jej přiznat jen za splnění všech podmínek. Krajský soud se námitkou souhrnného skutkového zjištění zabýval v bodě [57] svého rozhodnutí, a rozsudek proto není nepřezkoumatelný.

[11] Stěžovatelka následně odkázala na rozsudek Krajského soudu v Ostravě čj. 22 Af 153/2017-67, který se zabýval skutkově obdobnou věcí. Uvedla, že by její věc měla být posouzena stejně.

V.

[12] Kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti.

[13] Kasační stížnost je důvodná.

[14] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu, a to jak z úřední povinnosti, tak i k námitkám stěžovatelky.

[15] Stěžovatelka namítla, že 6) rozsudek krajského soudu je v bodě [56] nepřezkoumatelný, protože soud uvedl, že zboží vyvezla ELKO, ačkoliv tak vlastním jménem a na vlastní náklady učinila stěžovatelka. Citovaný bod rozsudku je však přezkoumatelný. Závěr, že zboží mohla do třetí země dodat jen ELKO, logicky plyne z předcházejících úvah o tom, že s ním stěžovatelka nikdy skutečně nenakládala. Není ani v rozporu se spisy. Stěžovatelka dále namítla, že 8) rozhodnutí soudu je nepřezkoumatelné, protože se soud nevypořádal s její argumentací ohledně souhrnného skutkového zjištění. Tato námitka není důvodná. Soud se tvrzenou nepřezkoumatelností zabýval v bodě [57] rozsudku, kde sice explicitně souhrnné skutkové tvrzení nevyvrací, ale z kontextu je jasné, že s námitkou nesouhlasí, a skutkový stav považuje za dostatečně zjištěný.

[16] Z rozsudku je zřejmé, jakými úvahami se soud řídil, proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy a proč odkázal na konkrétní rozhodnutí Nejvyššího správního soudu či Soudního dvora. Protože kasační soud neshledal rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným, přistoupil k věcnému přezkoumání kasačních námitek.

[17] Stěžovatelka má za to, že 1) není správný závěr o tom, že za ni veškerá jednání činili nezávisle zaměstnanci ELKO. Jak však správně uzavřel krajský soud, ze skutkových okolností plyne, že zaměstnanci ELKO vykonávali všechny činnosti spojené s prodejem zboží samostatně a to bez nároku na odměnu. Stěžovatelka jim nedávala konkrétní pokyny a po konci měsíce pouze dostávala souhrnnou informaci o uskutečněných obchodech. Zaměstnanci ELKO tedy jednali relativně nezávisle a námitka není důvodná. To však neznamená, že stěžovatelka nemohla ke zboží nabýt vlastnické právo.

[18] Námitky, že 2) vlastnické právo ke zboží na stěžovatelku přešlo na základě kupní smlouvy a že 3) krajský soud nesprávně vyložil § 13 odst. 1 zákona o DPH, spolu úzce souvisí, a proto budou projednány společně.

[19] Krajský soud vyšel z čl. 14 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, a judikatury Soudního dvora [rozsudek z 8. 2. 1990, ve věci C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (dále „rozsudek Shipping and Forwarding“), a rozsudek z 6. 2. 2003, ve věci C-185/01, Auto Lease Holland (dále „rozsudek Auto Lease Holland“)]. Uvedl, že přechod vlastnického práva dle českého právního řádu není pro věc významný; dodání zboží musí být vykládáno ve všech členských zemích stejně. Za rozhodné považoval faktickou možnost nakládání se zbožím.

pokračování

[20] Judikatura týkající se dodání zboží dle zákona o DPH však prošla dalším vývojem, který krajský soud nereflektoval a částečně ani nemohl, protože v době jeho rozhodování ještě neexistoval.

[21] Podle judikatury Soudního dvora pojem „dodání zboží“ neodkazuje pouze na převod vlastnictví způsoby, jež upravuje použitelné vnitrostátní právo, ale zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku (srov. rozsudek Shipping and Forwarding). Zahrnuje tak právo skutečně nakládat s příslušnými pohonnými hmotami či právo rozhodnout, jakým způsobem nebo k jakému účelu mají být takové pohonné hmoty použity (srov. rozsudek Auto Lease Holland).

[22] V návaznosti na uvedenou judikaturu Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 3 Afs 41/2014-46 dovodil, že „dodáním zboží“ se pro účely DPH rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Právo nakládat se zbožím jako vlastník zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku. Neznamená to tedy, že by k převodu daného práva došlo až fyzickým převzetím věci.

[23] V rozsudku čj. 5 Afs 24/2016-40 však kasační soud uvedl, že pojem „dodání zboží“ musí mít univerzální obsah platný ve všech členských státech, protože je jím fakticky vymezen předmět daně. Jednotná definice předmětu daně by byla ohrožena, jestliže by se obsah pojmu lišil v jednotlivých členských státech na základě různých podmínek pro převod právního vlastnictví daných soukromým právem. Pojem „nakládat se zbožím jako vlastník“ dle § 13 odst. 1 zákona o DPH není identický s právním pojetím vlastnictví ve smyslu občanského zákoníku. Z pohledu DPH k dodání zboží (převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník) dochází mimo jiné převzetím zboží.

[24] Soudní dvůr poté v rozsudku z 19. 12. 2018, ve věci C-414/17, AREX CZ, mimo jiné uvedl: „[K] převodu vlastnictví k tomuto zboží ve smyslu českého soukromého práva na společnost Arex podle všeho došlo touto nakládkou. [...] z těchto skutečností podle všeho vyplývá, že k jediné přepravě uvnitř Společenství došlo po převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník [po nakládce- pozn. NSS] na společnost Arex.“ Zdůraznil tedy vazbu dodání zboží na převod vlastnického práva dle vnitrostátního právního řádu.

[25] Nejvyšší správní soud pak v přímé reakci na uvedený rozsudek Soudního dvora rozsudkem čj. 9 Afs 137/2016-176 korigoval názor vyslovený v rozsudku čj. 5 Afs 24/2016-40. Shrnl, že převod práva nakládat s věcí jako vlastník nelze sice zcela ztotožnit s převodem vlastnického práva podle příslušných vnitrostátních předpisů, ale ve většině případů k dodání zboží dochází převodem vlastnického práva. Z tohoto obecného pravidla existují výjimky, pokud jsou na nabyvatele převedena taková práva, která ho opravňují nakládat se zbožím v obdobném rozsahu, jako může činit vlastník, ačkoliv na něj vlastnické právo podle vnitrostátního práva převedeno nebylo. Převod vlastnického práva tedy zásadně představuje „dodání zboží“, ale nevyčerpává je. Není pravda, že by se k vnitrostátní úpravě převodu vlastnictví za žádných okolností nemělo přihlížet.

[26] Námitka 3) je tedy důvodná. Převod vlastnického práva dle vnitrostátních předpisů je zásadně dodáním zboží dle zákona o DPH. Krajský soud se bude muset námitkou

meritorně zabývat a posoudit, zda na stěžovatelku přešlo vlastnické právo, jak uvedla v žalobě a kasační námitce 2), a zda došlo k dodání zboží.

[27] Námitka, že 4) správní orgány na stěžovatelku nepřenesly důkazní břemeno dle § 92 d. ř., je nepřipustná. Dle § 104 odst. 4 s. ř. s. je kasační stížnost nepřipustná, pokud se opírá o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Stěžovatelka nyní poprvé kasační námitkou napadá závěr výslovně uvedený v bodě [33] rozhodnutí žalovaného, ačkoliv tak mohla učinit již v žalobě a neudělala to.

[28] Tvrzení 5) v podstatě není kasační námitkou, jedná se o nesouhlas s nastalou situací. Jelikož Nejvyšší správní soud kasační stížnosti vyhověl, stala se bezpředmětnou.

[29] Stěžovatelka dále uvedla, že 7) krajský soud měl přihlédnout k jejímu legitimnímu očekávání z úřední povinnosti, přestože námitku uplatnila po lhůtě pro podání žaloby. Soud přezkoumá napadené rozhodnutí v mezích včas uplatněných žalobních bodů dle § 75 odst. 2 ve spojení s § 71 odst. 2 s. ř. s. Skutková blízkost žalob spojených k jednomu řízení není důvodem pro prolomení § 71 odst. 2 s. ř. s. Krajský soud tedy k opožděně uplatněnému žalobnímu bodu přihlédnout nemohl. Námitka není důvodná.

VI.

[30] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná. V souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. proto zrušil výroky II. a IV. rozsudku krajského soudu a věc mu vrátil v tomto rozsahu k dalšímu řízení. Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku.

[31] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že jakkoli sám o sobě byl výrok krajského soudu o nákladech řízení správný v tom smyslu, že odpovídal výsledku rozhodnutí o věci samé, k jakému krajský soud dospěl, bylo nezbytné tento výrok zrušit. Jde totiž o výrok závislý na výroku, jímž bylo rozhodnuto o věci samé, a jelikož výrok rozhodnutí ve věci samé zákonu neodpovídal, musel být spolu s ním odstraněn v řízení o kasační stížnosti výrok na něm závislý.

[32] V novém řízení rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně 29. května 2020

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu