



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudkyň Mgr. Sylvy Šiškeové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **DANEOLA s. r. o.**, se sídlem Liškova 1562/47, Litoměřice, zast. Mgr. Petrem Macákem, advokátem se sídlem Kolínská 1686/13, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 10. 2020, č. j. 40653/20/5300-22444-712153, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 6. 12. 2022, č. j. 15 Af 24/2020-65,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 6. 12. 2022, č. j. 15 Af 24/2020-65, **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně v rámci své ekonomické činnosti dodávala do jiného členského státu (konkrétně na Slovensko) mražené maso. Finanční úřad pro Ústecký kraj, Územní pracoviště v Litoměřicích (správce daně) žalobkyni vyměřil patnácti dodatečnými platebními výměry ze dne 10. 5. 2019 daň z přidané hodnoty (DPH) za několik zdaňovacích období roku 2014 a 2015 v celkové výši 5 976 582 Kč. Současně žalobkyni stanovil penále ve výši 1 195 310 Kč. Žalobkyně totiž neprokázala splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH podle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (zákon o DPH).

[2] Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměry. Ztotožnil se s názorem správce daně, že žalobkyně neprokázala dodání zboží osobám registrovaným k dani v jiném členském státě, resp. že neprokázala, že na tyto osoby přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastníků.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila u Krajského soudu v Ústí nad Labem, který napadené rozhodnutí zrušil pro vadu řízení podle § 76 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.), a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Podle krajského soudu byla většina námitek nedůvodných. Přisvědčil však žalobkyni ohledně pochybení při zamítnutí návrhu na provedení dokazování prostřednictvím opakovaného mezinárodního dožádání. Závěry žalovaného jsou podle krajského soudu v rozporu a otázka dodání zboží do mrazíren nebyla zodpovězena. Skutkový stav je v zásadní části v rozporu se spisem, nemá v něm oporu a vyžaduje rozsáhlé či zásadní doplnění.

II. Kasační stížnost žalovaného

[4] Žalovaný (dále „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítá překročení dispoziční zásady, případně nesprávné posouzení okolností. Pochybnosti totiž přetrvávají pouze ohledně splnění podmínky dodání zboží deklarovaným odběratelům v jiném členském státě. Samotné dodání zboží do jiného členského státu sporné není. Stěžovatel považuje rozsudek za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť mu krajský soud vytýká, že s ohledem na závěr o neprokázání dodání zboží deklarovaným odběratelům považoval posouzení ostatních podmínek za nadbytečné.

[5] Stěžovatel nesouhlasí také s vypořádáním námítky týkající se neprovedení opakovaného mezinárodního dožádání. Zdůrazňuje, že bylo prokázáno dodání zboží na Slovensko. Žalobkyně však neprokázala, že zboží dodala deklarovaným odběratelům, což krajský soud nerozlišuje. Prokázání druhé hmotněprávní podmínky nebylo mezi stranami sporné.

[6] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[7] Kasační stížnost je přípustná, projednatelná a je také důvodná.

[8] Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH je při dodání do jiného členského státu osobě registrované k dani zboží osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, pokud tato osoba sdělila plátcí své daňové identifikační číslo, zboží je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou a plátce uvede dodání zboží v souhrnném hlášení. Plátce daně tedy musí prokázat faktické uskutečnění přepravy zboží do jiného členského státu osobě registrované v tomto státě k dani. Tuto přepravu musí zajistit plátce, pořizovatel nebo zmocněná třetí osoba. V posuzované věci dospěli správce daně i stěžovatel k závěru, že sporné je pouze to, že zboží bylo dodáno deklarovaným odběratelům. Nebylo tedy prokázáno, že zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě.

[9] Nejvyšší správní soud (NSS) se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti. Podle stěžovatele krajský soud pochybil, pokud vyložil, že stěžovatel považoval posouzení naplnění ostatních podmínek za nadbytečné. Tento závěr však není nepřezkoumatelný, neboť jej krajský soud odůvodnil. Posouzení krajského soudu však není správné, neboť překračuje dispoziční zásadu.

pokračování

[10] NSS uvádí, že správní soudnictví poskytuje ochranu veřejným subjektivním právům fyzických a právnických osob za podmínek stanovených zejména soudním řádem správním. Soudní přezkum však není všeobecnou kontrolou zákonnosti postupu a rozhodování správních orgánů. Žalobce proto musí v souladu s § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. formulovat žalobní body tak, aby bylo zřejmé, z jakých skutkových a právních důvodů považuje napadené výroky za nezákonné nebo nicotné. Takto formulované žalobní body určují (až na výjimky) rozsah soudního přezkumu.

[11] Povinnost soudu přezkoumat napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů neboli dispoziční zásada je vyjádřena v § 75 odst. 2 s. ř. s. Podle první věty tohoto ustanovení *soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí*. Výslovnou výjimku z dispoziční zásady obsahuje pouze § 76 odst. 2 s. ř. s., podle něhož soud vysloví i bez návrhu nicotnost rozhodnutí. U vady podle § 76 odst. 1 s. ř. s. soudní řád správní takovou formulaci neobsahuje. Rozšířený senát v usnesení ze dne 15. 1. 2008, č. j. 2 As 34/2006-73 vyslovil, že „§ 76 odst. 1 SŘS upravuje postup soudu v případech, kdy soud může rozhodnutí zrušit i bez nařízení jednání – z toho lze dovodit jen to, že případy tam uvedené jsou důvodem ke zrušení správního rozhodnutí. Výslovně předpokládá postup z moci úřední – tj. bez návrhu – pouze v případě nicotnosti rozhodnutí, kterou lze vyslovit podle odst. 2 cit. ustanovení. Z povahy vady pak postup z moci úřední přichází v úvahu i u vad spočívajících v nepřezkoumatelnosti podle § 76 odst. 1 písm. a) SŘS, a to proto, že nepřezkoumatelnost brání zpravidla věcnému přezkumu a posouzení důvodnosti žalobních námitek.“ Judikatura tedy dovodila, že i nepřezkoumatelnost nebo jiné vady zcela brání věcnému přezkumu rozhodnutí správního orgánu v rozsahu žalobních námitek může soud shledat i z úřední povinnosti.

[12] Jak vyslovil NSS v rozsudku ze dne 16. 11. 2022, č. j. 4 As 254/2020-91, krajský soud je oprávněn a povinen přihlížet z úřední povinnosti k vadám uvedeným v § 76 odst. 1 s. ř. s. jen tehdy, pokud žalobou napadené správní rozhodnutí vůbec není schopno přezkumu z hlediska žalobních námitek. Tato skutečnost musí být zjevná buď ze spisu (či z jeho absence) nebo z rozhodnutí samého, pokud bude postrádat srozumitelnost či důvody v takové míře, že vylučuje zkoumání důvodnosti žaloby, anebo ji soud sezná na základě jiných rozhodných skutečností, jež se dostanou do jeho sféry.

[13] Zrušit rozhodnutí správního orgánu pro vady řízení, které žalobce výslovně nenamítl, může tedy krajský soud pouze tehdy, brání-li tyto vady přezkumu rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů (usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84, č. 2288/2011 Sb. NSS). Příkladem může být rozpor výroku a odůvodnění, naprostá nesrozumitelnost, nezastavení řízení o přestupku při zániku odpovědnosti za něj nebo prekluze práva vyměřit či doměřit daň.

[14] Správní soud je tedy sice povinen přihlížet k některým závažným vadám rozhodnutí správního orgánu z úřední povinnosti, není však oprávněn za žalobce dotvářet či domýšlet žalobní námítky. Takový postup by popřel dispoziční zásadu, která ovládá řízení ve správním soudnictví, a zasáhl by do principu rovnosti účastníků řízení podle čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, resp. § 36 odst. 1 s. ř. s., a zároveň by odepřel žalovanému právo vyjádřit se ke skutkovým a právním otázkám, které vzal soud za určující pro své zrušující rozhodnutí (rozsudek NSS č. j. 4 Ads 254/2020-91).

[15] V posuzované věci krajský soud zrušil stěžovatelovo rozhodnutí pro vadu řízení podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Dospěl k závěru, že skutkový stav, který vzaly správní orgány za podklad svých rozhodnutí, nemá oporu ve správním spisu. Konkrétně dovodil, že se daňové orgány dostatečně nezabývaly tím, zda zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a v důsledku toho opustilo území České republiky. Podle NSS však z napadeného rozhodnutí (body 36 až 40) plyne, že daňové orgány nepochybnily, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu, naopak zpochybnily pouze jeho dodání deklarovaným odběratelům. Žalobkyně v žalobě nesouhlasí „pouze“ se závěrem, podle něhož neprokázala dodání zboží deklarovaným odběratelům. Proti závěrům týkajícím se splnění ostatních hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně žalobkyně v žalobě námitky neuplatnila.

[16] Krajský soud tedy porušil dispoziční zásadu vyjádřenou v § 75 odst. 2 s. ř. s., neboť napadené rozhodnutí přezkoumal nad rámec žalobních bodů. Nejednalo se přitom o situaci, v níž by k tomu byl oprávněn z úřední povinnosti. Takový postup však nepřípustně zasahuje do práva stěžovatele na rovné postavení účastníků řízení (rozsudek NSS č. j. 4 Ads 254/2020-91). Stěžovateli bylo znemožněno vyjádřit se ke splnění podmínky přepravy zboží do jiného členského státu, tedy předložit relevantní argumentaci k otázce, kterou, ač ji žalobkyně nenamítla v žalobě, vzal krajský soud za rozhodnou pro zrušení napadeného rozhodnutí.

[17] Krajský soud se tedy dopustil vady řízení, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.). S ohledem na to, že krajský soud se bude v dalším řízení zabývat již pouze tím, zda bylo prokázáno splnění podmínky dodání zboží deklarovaným odběratelům v jiném členském státě, znovu posoudí i námitku neprovedení opakovaného mezinárodního dožádání, resp. to, jak se stěžovatel s tímto důkazním návrhem vypořádal.

[18] Pro úplnost NSS dodává, že v situaci, kdy je sporné pouze splnění podmínky dodání osobě registrované k dani v jiném členském státě, bude namíste, aby krajský soud zvážil přerušit řízení do doby, než bude rozhodnuto o předběžné otázce, kterou Soudnímu dvoru Evropské unie předložil NSS usnesením ze dne 26. 10. 2022, č. j. 4 Afs 291/2021-34. Jejím předmětem je totiž to, zda lze odepřít nárok na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu, pokud není znám skutečný příjemce zboží, s nímž uplatňuje dodavatel nárok na osvobození od daně, resp. to, zda lze i v případě dodání zboží do jiného členského státu vycházet z podstaty rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*. NSS tuto otázku neposuzoval, proto nyní neměl důvod řízení přerušit.

IV. Závěr a náklady řízení

[19] NSS tedy zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). Krajský soud bude vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[20] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém

pokračování

rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 31. října 2023

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu