



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **LPT Group Services s.r.o.**, IČ 04854624, se sídlem Sídlištní 211/20, Praha 6, zast. JUDr. Mojmírem Ježkem, Ph.D., advokátem, se sídlem Betlémské náměstí 351/6, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 3. 2023, č. j. 11769/23/5300-22444-704601, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 2. 2024, č. j. 17 Af 8/2023-57,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se **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 :

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 31. 3. 2023, č. j. 11769/23/5300-22444-704601, podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro hl. m. Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 10. 2. 2022, č. j. 965475/22/2006-51524-110285, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíce srpna roku 2018 ve výši 3.363.590 Kč a současně jí byla stanovena povinnost zaplatit penále ve výši 672.718 Kč, a dále č. j. 985125/22/2006-51524-110285, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období měsíce září roku 2018 ve výši 2.863.008 Kč a současně jí byla stanovena povinnost zaplatit penále ve výši 572.601 Kč.

[2] Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) rozsudkem ze dne 29. 2. 2024, č. j. 17 Af 8/2023-57, žalobu proti tomuto rozhodnutí žalovaného zamítl.

[3]V odůvodnění rozsudku městský soud nejprve citoval ustanovení daňového řádu upravující rozdělení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt a související judikaturu Nejvyššího správního soudu. Dále citoval § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném pro nyní posuzovanou věc (dále jen „zákon o DPH“), a § 73 odst. 1 téhož zákona, přičemž konstatoval, že v posuzované věci byla spornou otázkou přenesení důkazního břemene podle § 92 odst. 4 a odst. 5 daňového řádu na žalobkyni. Správce daně vyzval žalobkyni, aby za účelem unesení svého důkazního břemene prokázala, zda skutečně došlo k dodání zboží podle § 13 odst. 1 zákona o DPH, resp. zda na žalobkyni přešlo právo nakládat s předmětným zbožím jako vlastnice. Správce daně současně konkrétně identifikoval jednotlivé rozpory, které mu při posuzování věci vznikly. Městský soud dále tyto rozpory vyjmenoval a konstatoval, že řádně prokázal nevěrohodnost daňových tvrzení žalobkyně. Ta předložila daňové doklady, evidence pro účely DPH a bankovní výpisy. Dále doložila dohodu o uskladnění vozidel, prohlášení o neshodě údajů v nákladních listech pro mezinárodní dopravu (dále jen „CMR“) a nakládce vozidel, vzájemnou dohodu o přepravě vozidel, rámcovou smlouvu o prodeji vozidel uzavřenou se společností LPT CZECH s.r.o., rámcovou smlouvu o prodeji vozidel se společností PharmaSys, s.r.o. (dále jen „společnost PharmaSys“) a předávací protokoly a doklady o převodu vlastnického práva na žalobkyni od společnosti PharmaSys. Žalobkyně však předloženými doklady nevyvrátila relevantní pochybnosti správce daně, zdali na ni bylo skutečně převedeno právo nakládat s předmětným zbožím jako vlastnice a zda deklarovaná vozidla přijala. Doložila totiž pouze samotné provedené platby a daňové doklady jako formální stránku jejich daňových tvrzení, avšak nedoložila rovněž faktický stav věci.

[4]Podle městského soudu přitom správce daně splnil podmínky pro vydání výzvy k prokázání jednotlivých daňových tvrzení žalobkyně, čímž na ni přenesl důkazní břemeno, avšak žalobkyně jej neunesla. Na uvedeném nemohly ničeho změnit ani v podstatě obecné námitky žalobkyně o nesprávnosti závěrů daňových orgánů. Městský soud zároveň neshledal důvodnými námitky žalobkyně, že žalovaný nepřihlédl k jejím vyjádřením a důkazům, přičemž se jimi odmítl zabývat a daňovým řízením manipuloval. Žalobkyně k vyjmenovaným námitkám neuvedla nic konkrétního. Závěry žalovaného naopak vyhodnotil jako logické, řádně odůvodněné a správné. Závěrem městský soud připomněl, že bylo na žalobkyni, aby své žalobní body řádně precizovala. Žalovaný přitom neporušil ani § 3 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“), jak namítala žalobkyně. Podle § 262 daňového řádu se totiž v daňovém řízení neaplikovala právní úprava správního řádu.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5]Proti tomuto rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost, v níž označila důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[6]V ní nejprve shrnula skutkové okolnosti případu a namítla, že v posuzovaném případě se jednalo o spor ohledně unesení důkazního břemene, resp. hodnocení důkazů daňovými orgány a s tím související posouzení dodání zboží podle § 13 zákona o DPH. Městský soud však setrval na závěru, že sporné bylo pouze přenesení důkazního břemene ze správce daně na stěžovatelku. Z uvedeného je tak zřejmé, že řádně neprostudoval správní spis včetně všech důkazů, které stěžovatelka předložila daňovým orgánům. Městský soud se soustředil pouze

pokračování

na otázku rozdělení důkazního břemene, aniž by se blíže zabýval právní úpravou dodání zboží, uskutečnění zdanitelného plnění a odpočtu DPH podle zákona o DPH. V odůvodnění napadeného rozsudku pouze přejal závěry žalovaného, aniž by sám posoudil jednotlivé důkazy a vyhodnotil, zdali k dodání zboží skutečně došlo.

[7]Stěžovatelka se dále zabývala výkladem pojmu „dodání zboží“ a souvisejícím pojmem „převod práva nakládat se zbožím jako vlastník“. Zdůraznila, že se jedná o obsahově širší institut než převod vlastnického práva, jelikož k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník může dojít samotným převzetím zboží. Důkazy, které předložila v průběhu daňového řízení, stěžovatelka tento převod řádně prokázala. K závěru městského soudu, že se v posuzovaném případě neaplikoval § 3 správního řádu, stěžovatelka odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 5. 2017, č. j. 6 Afs 264/2016-44, a konstatovala, že podle § 177 odst. 1 správního řádu se při správě daní bez ohledu na § 262 daňového řádu použijí rovněž základní zásady správního řízení. V této souvislosti odkázala dále na odbornou komentářovou literaturu a judikaturu Nejvyššího správního soudu. Rovněž v posuzovaném případě se proto měla uplatnit zásada materiální pravdy.

[8]Podle stěžovatelky si dále jednotlivé závěry městského soudu o skutečnostech patrných ze správních spisů protiřečí. Městský soud totiž nejprve vyjmenoval řadu důkazů, které stěžovatelka předložila v daňovém řízení, následně však uvedl, že doložila pouze provedené platby a daňové doklady. Zároveň opomněl jednotlivé kupní smlouvy uzavřené s dodavatelkou stěžovatelky společností PharmaSys, které prokazují uskutečnění převodu práva nakládat s předmětným zbožím jako vlastnice na stěžovatelku, a dále svědeckou výpověď pana D. K., který zprostředkoval prodej vozidel. Stěžovatelka konkrétně vyjmenovala jednotlivé důkazy předložené k prokázání jejích daňových tvrzení. Konkrétně faktury ohledně nákupu vozidel a jejich prodeje a evidence pro účely DPH včetně bankovních výpisů, kterými prokázala finanční toky v rámci jednotlivých transakcí s vozidly a převody vlastnických práva. Dále kupní smlouvy k jednotlivým vozidlům uzavřené se společností PharmaSys, kterými v souladu s § 13 odst. 1 zákona o DPH prokázala své právo nakládat s nimi jako vlastnice. Předávacími protokoly k jednotlivým vozidlům uzavřenými se společností PharmaSys prokázala faktické předání dispozičních práv k vozidlům, a tedy právo nakládat s nimi jako vlastnice a dále právo je prodat svým odběratelům. Prohlášeními o neshodě údajů v CMR a nakládce vozidel rozptýlila pochybnosti o identitě subjektů uvedených na přepravních dokladech, přičemž jimi stvrdila, že vozidla zůstávala u autorizovaného prodejce a byla odtud přepravována k zahraničním odběratelům. Dohodou o uskladnění vozidel uzavřenou mezi dodavatelkou stěžovatelky společností S. & W. Automobility s.r.o. (dále jen „společnost S. & W. Automobility“) prokázala, že vozidla původně pořízená autorizovaným prodejcem vozidel značky Mercedes-Benz nebyla nikam převážena a byla parkována na stejném místě v areálu společnosti S. & W. Automobility. Stěžovatelka dále předložila vzájemnou dohodu o přepravě vozidel uzavřenou mezi ní a jednou z koncových odběratelek společností RentLess SK s.r.o. (dále jen „společnost RentLess SK“), z níž vyplývá, že stěžovatelka přepravila tři vozidla značky Mercedes-Benz své odběratelce. Potvrzením pro účely daňového řízení od společnosti PharmaSys a stanoviskem advokátní kanceláře k převodu vozidla prokázala své oprávnění nakládat s předmětnými vozidly jako vlastnice, čímž potvrdila další skutečnosti daných transakcí. Ve své svědecké výpovědi D. K. potvrdil faktické nakládání stěžovatelky s vozidly jako vlastnice, jelikož potvrdil zprostředkování prodeje těchto vozidel.

Z rámcových smluv o prodeji vozidel vyplynuly jednotlivé obchodní vztahy mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli a odběrateli. Předávacími protokoly a osvědčeními o registraci vozidel doložila všechny výše uvedené skutečnosti. Rovněž doklady o převodu vlastnického práva vystavenými společností PharmaSys potvrdila, že již dnem předání vozidel a podpisem kupních smluv došlo k převodu vlastnického práva k nim. Všechny uvedené důkazy přitom městský soud nijak nezohlednil.

[9]K rozložení důkazního břemene mezi daňové orgány a stěžovatelku pak tato namítla, že ačkoli daňové orgány odkazovaly na jednotlivé pochybnosti, nepředložily žádné důkazy. Naopak všechny důkazy předložené na podporu svých tvrzení stěžovatelkou označovaly za nedostačující bez toho, aniž by k tomu existoval jakýkoli důvod. Neoprávněně po ní požadovaly prokázat negativní skutečnosti, což není v souladu s ustanoveními právních předpisů a judikaturou správních soudů. Konkrétně požadovaly vysvětlit skutečnost, že stěžovatelka nebyla nikdy v registru silničních vozidel u předmětných vozidel zapsána jako vlastnice a že v CMR nebyla uvedena jako odesílatelka. Jednalo se tak o skutečnosti, které nikdy neuváděla ve svých daňových tvrzeních. V této souvislosti citovala judikaturu Nejvyššího správního soudu k procesu dokazování v daňovém řízení včetně prokazování negativních skutečností. K registru vozidel stěžovatelka uvedla, že podle zákona č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích a o změně dalších zákonů, je navrhovatelem změn v registru vozidel prodávající, resp. osoba doposud v registru zapsaná jako vlastnice. Jedině společnost PharmaSys byla schopna provádět v registru změny, a to včetně přeregistrace vlastnictví předmětných vozidel na stěžovatelku. Zmíněný registr proto nelze považovat za evidenci s relevantními údaji o vlastnictví silničních vozidel, jelikož neobsahuje aktuální informace, což potvrdil rovněž Ústavní soud v nálezu ze dne 9. 11. 2021, sp. zn. Pl. ÚS 114/20. Proto je běžné provádění jednotlivých zápisů až *ex post*. Pokud tak společnost PharmaSys v souladu s uvedeným vykonávala potřebné úkony jako osoba dosud zapsaná v registru silničních vozidel, nelze mít za to, že na stěžovatelku nepřešlo právo nakládat s předmětnými vozidly jako vlastnice. Stěžovatelka zdůraznila, že s ohledem na uvedené žalovaný dospěl k nesprávnému závěru, že jednání vůči příslušnému obecnímu úřadu, který vede registr silničních vozidel, neznamená bez dalšího výkon vlastnických práv, nýbrž pouhý „formální doklad“ vlastnictví registrovaných vozidel, který nijak nesvědčí o právu konkrétní osoby nakládat s nimi jako vlastníkem.

[10]K nesrovnalostem v CMR stěžovatelka již v daňovém řízení předložila prohlášení, kterým vyvrátila pochybnosti daňových orgánů. Ty proto nepřihlédly ke všem předloženým důkazům, nýbrž doslovně převzaly nelogické a rozporné závěry zprávy o daňové kontrole. K převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem přitom není vyžadováno fyzické předání zboží, byť k němu v posuzovaném případě došlo. Okamžik, kdy k tomu dojde, je ostatně na smluvních stranách dané obchodní transakce, nikoli na posouzení správcem daně, a to zpětně. Výše uvedené skutečnosti potvrzuje rovněž fakt, že její dodavatelka společnost PharmaSys již nebyla osobou oprávněnou nakládat s předmětnými vozidly jako vlastnice, jelikož je nemohla na rozdíl od stěžovatelky dále prodat. V opačném případě by se dopouštěla trestné činnosti. V této souvislosti si stěžovatelka od zmíněné společnosti opatřila potvrzení výše uvedeného, které však daňové orgány nezohlednily. Neucinily tak ani v případě předložených velkých technických průkazů předmětných vozidel a souvisejících předávacích protokolů, kterými stěžovatelka prokázala své právo nakládat s nimi jako vlastnice. Na uvedeném nemohly ničeho změnit ani případné chyby

pokračování

v psaní zjištěné správcem daně v předložených kupních smlouvách. Smluvní ujednání mezi dopravcem a skladovatelem nemohou prokázat převod vlastnického práva. Jedná se však o nepřímý doklad o skutečnosti, že skladovatel, tj. stěžovatelka měla zajištěno uskladnění předmětných vozidel a jejich následný transport.

[11] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že městský soud z obecných žalobních bodů správně vyhodnotil, že v posuzovaném případě bylo sporné, zdali stěžovatelka unesla důkazní břemeno ohledně prokázání svého práva nakládat s předmětným zbožím jako vlastnice. Otázka, zda tuto skutečnost stěžovatelka prokázala, pak byla součástí posouzení otázky, zda prokázala splnění všech hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH, tedy rovněž tvrzeného práva nakládat s předmětným zbožím jako vlastnice. Stěžovatelka v daňovém řízení unesla své primární důkazní břemeno, nevyvrátila však již pochybnosti správce daně, které nabyly po prověření údajů vedených v registru silničních vozidel a na základě dalších prověření. Městský soud přitom potvrdil správnost postupu správce daně, kterým vydal výzvu k prokázání tvrzených skutečností stěžovatelkou a řádně ji poučil o tom, které okolnosti má prokázat, aby unesla své důkazní břemeno. Bylo přitom na ní, kterými důkazy tak učiní. Městský soud řádně přihlédl ke všem skutečnostem, které vyšly najevo, přičemž věc posoudil ve vzájemných souvislostech. Dospěl ke správnému závěru, že stěžovatelka neprokázala faktické uskutečnění dodání zboží podle § 13 odst. 1 zákona o DPH.

[13] Podle žalovaného dále platí, že k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník může dojít rovněž samotným převzetím zboží. Podle smluv předložených stěžovatelkou měla vlastnické právo nabytí dnem řádného a úplného zaplacení kupní ceny vozidla, nejdříve však okamžikem, kdy se prodávající sám stal vlastníkem předmětného vozidla. Některá vozidla přitom byla uhrazena pouze částečně, úhrady některých vozidel stěžovatelka vůbec neprokázala, případně k jejich úhradě došlo až po podpisu kupní smlouvy. K námitce stěžovatelky ohledně materiální pravdy a související aplikace § 3 správního řádu žalovaný konstatoval, že setrvává na svém názoru, podle něhož se na základě § 262 daňového řádu citované ustanovení správního řádu v daňovém řízení neaplikuje. Je totiž založeno na povinnosti daňového subjektu daň tvrdit a zároveň prokázat svá daňová tvrzení, byť je povinností správce daně dbát o co neúplnější zjištění skutečností rozhodných pro správné stanovení daně. Skutečnost, že městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku nevyjmenoval všechny důkazy předložené stěžovatelkou, neznamená, že se s nimi neseznámil. Žalovaný zdůraznil, že to byla sama stěžovatelka, která předložila správci daně listiny, podle nichž si stanovila způsob, jakým dojde k přechodu vlastnického práva k předmětným vozidlům, který však následně sama nedodržela. V kupních smlouvách byly stanoveny dvě podmínky, a to řádné a úplné uhrazení kupní ceny vozidla a nabytí vlastnictví předmětného vozidla prodávajícím. Byť kupní smlouvy upravovaly i možnost pozdějšího nabytí vlastnického práva nad vozidly prodávajícím, stěžovatelka neprokázala, zda se její dodavatelka a kdy stala vlastníkem předmětných vozidel. V případě nákupu některých vozidel zároveň z předložených dokladů vyplynulo, že byly předávací protokoly vystaveny dříve, než došlo k úhradě kupní ceny stěžovatelkou. Stěžovatelka tak nesplnila první podmínku nabytí vlastnictví uvedenou v kupních smlouvách. K výsledku D. K. žalovaný uvedl, že

proběhl v rámci jiné daňové kontroly stěžovatelky, v níž správce daně zkoumal uskutečněná, nikoli přijatá zdanitelná plnění. Byť svědek popsal způsob provádění obchodů stěžovatelkou, přesto ani zmíněnou svědeckou výpovědí v posuzovaném případě stěžovatelka neprokázala uskutečnění dodání zboží podle § 13 odst. 1 zákona o DPH, což vyhodnotil již správce daně ve zprávě o daňové kontrole.

[14] Žalovaný dále uvedl, že se všemi předloženými důkazy řádně zabýval již v odst. 38 až 47 odůvodnění svého rozhodnutí, přičemž dospěl k závěru, že jimi stěžovatelka neprokázala uskutečnění dodání zboží podle § 13 odst. 1 zákona o DPH. K témuž závěru dospěl ostatně rovněž městský soud. Byla to právě stěžovatelka, jejímž úkolem bylo unést důkazní břemeno, a to za použití jakýchkoli důkazů, které si měla ze své vlastní obezřetnosti opatřit. Pokud stěžovatelka v kasační stížnosti poukázala na povinnost správce daně definovanou v § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu, žalovaný uvedl, že správce daně nezpochybňoval obsah žádného právního jednání stěžovatelky či jiné skutečnosti. Správce daně po stěžovatelce nepožadoval ani prokázat negativní skutečnosti či okolnosti neuvedené v jejím daňovém tvrzení. Žádal po ní totiž pouze prokázat její vlastní tvrzení o deklarovaném obchodním případě a vyvrátit pochybnosti správce daně. Ve výzvě k prokázání skutečností ostatně správce daně všechny sporné skutečnosti vyjmenoval, přičemž tak učinil rovněž městský soud. Všechny důkazy a další tvrzení stěžovatelky vypořádal ve zprávě o daňové kontrole.

[15] K argumentaci stěžovatelky týkající se problematiky vlastnictví vozidel žalovaný konstatoval, že společnost PharmaSys nevystupovala jako navrhovatelka změny vlastníka v registru vozidel, nýbrž ve všech případech prováděla pouze prvotní zápis vlastníka vozidla a ani jednou nenavrhl změnu vlastníka na stěžovatelku. Zmíněné prvotní zápisy byly prováděny v době, kdy již stěžovatelka měla předmětná vozidla dodat do jiného členského státu. Jediné úkony společnosti PharmaSys vůči registru silničních vozidel představovaly hromadné žádosti o vydání nového dokladu k vozidlům z důvodu ztráty a následná žádost o jejich vyřazení z provozu. Ke stěžovatelkou odkazovaným prohlášením o neshodě údajů v CMR a nakládce vozidel žalovaný uvedl, že stěžovatelka, byť uvedená jako dodavatelka na vydaných fakturách, nepředávala vozidla k přepravě jejím zákazníkům do jiných členských států a ani nevystavovala doklady související se samotnou přepravou. Dodavatelkou uvedenou v CMR byla společnost S. & W. Automobility. Rovněž dohodami o přepravě vozidel a jejich uskladnění a velkými technickými průkazy se žalovaný již zabýval v odůvodnění svého rozhodnutí. Všechny důkazy předložené stěžovatelkou daňové orgány hodnotily komplexně a v jejich vzájemné souvislosti, jak ukládá § 8 odst. 1 zákona o DPH, přičemž žádné neopomněly. Přesto stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno.

[16] S ohledem na tyto skutečnosti žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení kasační stížnosti

[17] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlížet z úřední povinnosti. Stěžovatelka v kasační stížnosti odkázala na důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., přičemž v ní namítla i nedostatky žalobního řízení, takže ji ve skutečnosti podala i z důvodu podle písmena d) téhož ustanovení.

pokračování

[18] Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.* Podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.* Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.*

[19] Stěžovatelka namítla, že městský soud za spornou považoval pouze otázku přenesení důkazního břemene na ni, přičemž se jednalo o posouzení, zdali prokázala uskutečnění dodání podle § 13 odst. 1 zákona o DPH. Městský soud se tak soustředil pouze na rozdělení důkazního břemene mezi stěžovatelku a žalovaného, aniž by se zabýval právní úpravou odpočtu DPH a dodání zboží. V tomto ohledu neprostudoval sám správní spis a jen přejal závěry žalovaného.

[20] Nejvyšší správní soud konstatuje, že z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, které skutečnosti městský soud považoval za sporné a řádně se jimi zabýval. Byť nejprve obecně vysvětlil zásady rozdělení důkazního břemene mezi stěžovatelku a daňové orgány, je z jeho závěrů patrné, že se následně zabýval rovněž otázkou, zdali stěžovatelka vyvrátila pochybnosti správce daně o uskutečnění dodání zboží podle § 13 odst. 1 zákona o DPH, resp. zdali jeho uskutečnění řádně prokázala. Uvedenou námitkou tedy stěžovatelka nezpochybnila správnost postupu městského soudu.

[21] V této souvislosti lze poznamenat, že v rozsudku ze dne 8. 3. 2023, č. j. 6 Afs 213/2022-43, Nejvyšší správní soud vysvětlil, že *„důkazní břemeno v průběhu řízení neputuje od daňového subjektu ke správci daně a naopak. Daňový řád v § 92 zcela jednoznačně a striktně stanoví, ohledně kterých skutečností důkazní břemeno nese daňový subjekt a ohledně kterých naopak správce daně. Rozsah tohoto břemene se v průběhu řízení u nich nemění, nepřechází z jednoho na druhého, každý si nese vždy své důkazní břemeno v zákonem stanoveném rozsahu. Daňový subjekt je stále v jakémkoli stádiu řízení povinen prokazovat pouze to, co uvedl ve svém daňovém přiznání, resp. ve svém účetnictví; jak listinnými důkazy, tak v případě pochybností jinými důkazními prostředky je povinen prokázat věrohodnost a správnost svých tvrzení. Jinými slovy, důkazní břemeno stíhá daňový subjekt a správce daně v průběhu celého řízení, a to vždy v limitovaném rozsahu uvedeném v § 92 odst. 3, resp. 5 daňového řádu. Rozhodnou otázkou v řízení potom vždy je posoudit, kdo své a - právě jen své - důkazní břemeno unesl a kdo nikoli; od toho se poté odvíjí další procesní postup, potažmo i způsob stanovení daně a samotná výše daně (rozsudek ze dne 11. dubna 2019 č. j. 5 Afs 133/2018-27). Byť se finanční orgány (či správní soudy) někdy vyjadřují tak, že zjištěnými pochybnostmi došlo k přenosu důkazního břemene na daňový subjekt, tato terminologická nepřesnost není vadou, která by mohla vyvolat nezákonnost rozhodnutí.“* Vztaženo na posuzovaný případ je zjevné, že jak stěžovatelku, tak daňové orgány tížilo jejich vlastní důkazní břemeno vymezené ustanoveními daňového řádu. Zároveň nelze pominout v ustálené judikatuře správních soudů pravidelně opakovanou tezi,

podle níž je daňové řízení založeno na „*prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, publ. pod č. 1022/2007 Sb. NSS). V tomto smyslu lze uzavřít, že se městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku řádně zabýval podstatou sporné otázky, tj. zdali stěžovatelka prokázala uskutečnění dodání zboží podle § 13 odst. 1 zákona o DPH.

[22] Pokud stěžovatelka v kasační stížnosti trvala na svém názoru, že se v posuzovaném případě měla s ohledem na znění § 177 odst. 1 správního řádu uplatnit zásada materiální pravdy, Nejvyšší správní soud konstatuje, že bylo primárním úkolem daňových orgánů posoudit, zdali stěžovatelka uskutečnila dodání zboží podle § 13 odst. 1 zákona o DPH. V tomto ohledu proto postupovaly v souladu se zásadou zjištění všech skutečností rozhodných pro správné stanovení daně. Nejvyššímu správnímu soudu proto není zřejmé, které skutečnosti, jež podle stěžovatelky v posuzovaném případě tvořily náplň „materiální pravdy“, daňové orgány pominuly, případně jakým konkrétním způsobem pochybily při zjišťování skutkového stavu věci. Odkazem na zásadu materiální pravdy přitom nelze relativizovat další zásady daňového řízení, které se týkají zejména prokazování jednotlivých daňově relevantních skutečností a daňových tvrzení daňovým subjektem, resp. samotnou problematiku rozdělení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně. Stěžovatelka ostatně proti samotné úpravě zmíněného rozdělení důkazního břemene v kasační stížnosti nebrojila.

[23] Stěžovatelka dále namítla, že pojem „převod práva nakládat se zbožím jako vlastník je pojmem širším než převod vlastnictví, jelikož pro jeho uskutečnění postačí pouze předání zboží. V posuzovaném případě prokázala, že na ni společnost PharmaSys převedla právo nakládat s předmětnými vozidly jako vlastnice.

[24] Podle ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SD EU“) citovaný pojem „*neodkazuje 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*“ (rozsudek ze dne 8. 2. 1990 ve věci C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*). Zahrnuje „*právo skutečně nakládat s příslušnými pohonnými hmotami*“ či „*právo rozhodnout, jakým způsobem nebo k jakému účelu mají být takové pohonné hmoty použity*“ (rozsudek ze dne 6. 2. 2003 ve věci C-185/01, *Auto Lease Holland*). V návaznosti na uvedenou judikaturu Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 4. 9. 2014, č. j. 3 Afs 41/2014-46, dovodil, že „*dodáním zboží se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastníkem[...]. 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 (v tomto smyslu lze rovněž odkázat na rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 8. 2. 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88). Neznamená to tedy, že by k převodu tohoto práva došlo až fyzickým převzetím věci*“.

[25] Se stěžovatelkou lze proto souhlasit, že právo nakládat se zbožím jako vlastník nelze vykládat tak, že se jedná vždy pouze o převod vlastnického práva. V rozsudku ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-76, publ. pod č. 3901/2019 Sb. NSS, však Nejvyšší správní soud vysvětlil, že se nicméně musí jednat o převod nějakého práva. Zpravidla bude oprávněn se zbožím nakládat jako vlastník právě jeho vlastník. Spíše výjimečně nepůjde o převod vlastnického práva, ale o převod jiných práv, která dovolí nabyvateli nakládat se zbožím

pokračování

v obdobném rozsahu, jako kdyby na něj vlastnické právo bylo převedeno. Převod vlastnického práva podle vnitrostátních předpisů proto hraje důležitou roli při posouzení, kdo nabyl právo nakládat s věcí jako vlastník. V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud dále odkázal na bod 54 rozsudku téhož soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, publ. pod č. 3368/2016 Sb. NSS, podle něhož platí, že *„konečně třetím rozsudkem Soudního dvora, který citoval žalovaný, tj. výše citovaným rozsudkem ve věci Shipping and Forwarding Enterprise Safe, sice nejvyšší soudní instance EU (tehdy EHS) upřednostnila při výkladu pojmu právo nakládat se zbožím jako vlastník faktické dodání zboží před čistě civilistickým chápáním převodu vlastnického práva, jehož podmínky se v různých členských zemích mohou lišit, nelze však odhlížet od toho, že Soudní dvůr se v tomto rozsudku zabýval velmi specifickou otázkou převodu (dodání) nemovitostí. Rozhodně nelze z rozsudku Soudního dvora dovozovat, že na smluvních ujednáních mezi jednotlivými články převodu a jejich vůli vůbec nezáleží. Naopak, jak vyplývá z citovaného rozsudku ve věci Euro Tyre Holding, musí být zohledněny záměry kupujícího v okamžiku dodání zboží, lze-li je zjistit.“*

[26] V citovaném rozsudku proto Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že pojem dodání zboží nelze zcela ztotožnit s převodem vlastnického práva podle příslušných vnitrostátních předpisů, nicméně ve většině obchodních transakcí 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.

[27] Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že ani v posuzovaném případě nebylo bez relevance vyhodnocení otázky, zdali a kdy bylo na stěžovatelku převedeno její dodavatelkou společností PharmaSys vlastnické právo k předmětným vozidlům. Jak bude rozvedeno níže, stěžovatelka tuto skutečnost v kasační stížnosti do jisté míry relativizovala, přičemž se spoléhala pouze na tvrzení, že z logiky věci nemohla předmětné zboží sama prodat, pokud by nebyla oprávněna s ním nakládat jako vlastnice. Obdobnou zjednodušující argumentaci uplatnila ve vztahu k předloženým smlouvám o skladování a přepravě předmětných vozidel, které by nemělo smyslu uzavírat, pokud by nedisponovala právem nakládat s nimi jako vlastnice. Z rozhodnutí žalovaného je však zřejmé, že se v souladu s výše citovanou judikaturou SD EU i Nejvyššího správního soudu zabýval rovněž otázkou, zdali bylo na stěžovatelku vůbec platně převedeno vlastnické právo a kdy se tak stalo. Jinak řečeno, hodnotil smluvní ujednání o podmínkách převodu vlastnického práva k předmětnému zboží, což ostatně stěžovatelka sama v kasační stížnosti zdůrazňovala.

[28] Stěžovatelka namítla, že si městský soud protiřekl, pokud v odůvodnění napadeného rozsudku konstatoval, že stěžovatelka daňovým orgánům předložila pouze daňové doklady provedené platby za předmětné zboží, aniž zmínil další důkazy předložené již daňovým orgánům, které dále vyjmenovala včetně relevantních skutečností, jež z nich měly vyplývat. Konkrétně odkázala na kupní smlouvy uzavřené se společností PharmaSys, faktury a doklady týkající se jednotlivých úhrad za zboží, předávací protokoly k předmětným vozidlům, prohlášení o neshodě údajů v CMR a nakládce vozidel, dohodu o uskladnění vozidel uzavřenou se společností S. & W. Automobility, dohodu o přepravě vozidel uzavřenou se společností RentLess SK, potvrzení od společnosti PharmaSys o převodu práva nakládat s předmětnými vozidly jako vlastnice na stěžovatelku, svědeckou

výpověď pana D. K., rámcové smlouvy o prodeji předmětných vozidel, předávací protokoly týkající se jednotlivých vozidel a příslušná osvědčení o registraci vozidel.

[29] Nejvyšší správní soud předně zdůrazňuje, že v žalobě proti rozhodnutí žalovaného na výše vyjmenované důkazy stěžovatelka poukázala pouze obecně. Konkrétně argumentovala, že předložila dostatek důkazů, kterými prokázala uskutečnění dodání podle § 13 odst. 1 zákona o DPH, avšak daňové orgány se jimi nezabývaly a nedůvodně požadovaly po ní předložení dalších důkazů. Stěžovatelka však v žalobě konkrétně nerozvedla, jako to učinila v kasační stížnosti, jaké skutečnosti vyplývaly z jednotlivých důkazů, případně co jimi prokázala. Městskému soudu proto nelze vytýkat, pokud v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu přistoupil k posouzení takto obecně formulovaných žalobních bodů pouze v míře odpovídající jejich podrobnosti. Jinak řečeno, nebylo úkolem městského soudu za stěžovatelku domýšlet žalobní argumentaci či jednotlivé námitky, kterými by napadla závěry žalovaného. Stěžovatelka proto nemůže nyní městskému soudu vytýkat, že podrobně v odůvodnění napadeného rozsudku nerozebral jednotlivé předložené důkazy a konkrétně nevysvětloval, které skutečnosti jimi podle jeho názoru stěžovatelka prokázala a které nikoli. Z odůvodnění napadeného rozsudku je však zjevné, že se všemi důkazy řádně zabýval, přičemž ve shodě s žalovaným dospěl k závěru, že stěžovatelka nevyvrátila pochybnosti daňových orgánů, resp. neprokázala uskutečnění dodání zboží podle § 13 odst. 1 zákona o DPH (viz zejména odst. 31 až 36 odůvodnění napadeného rozsudku). Obecnost své žalobní argumentace pak stěžovatelka nemůže platně nahrazovat či doplňovat až nyní v kasační stížnosti, která je svou délkou ostatně dvojnásobná oproti žalobě proti rozhodnutí žalovaného.

[30] Pokud stěžovatelka odkázala na kupní a rámcové smlouvy uzavřené se společností PharmaSys a jednotlivé úhrady za předmětná vozidla, Nejvyšší správní soud konstatuje, že zmíněnými důkazy neprokázala, zdali na ni vůbec přešlo vlastnické právo k předmětným vozidlům. Ze jmenovaných smluv totiž vyplynulo, že vlastnické právo na stěžovatelku přešlo, pokud řádně a úplně uhradila kupní cenu zboží a pokud se prodávající stal vlastníkem předmětného vozidla, a to i v budoucnu, nejpozději však do šesti měsíců od podpisu kupní smlouvy. Stěžovatelka sice doložila správci daně splnění první podmínky, neprokázala však, kdy a zdali se vlastníci předmětných vozidel stala rovněž její dodavatelka společnost PharmaSys. Žalovaný správně zdůraznil, že to byly smluvní podmínky dojednané samotnou stěžovatelkou, přesto však nedokázala správci daně doložit jejich splnění. Pokud stěžovatelka odkázala na předložené předávací protokoly k předmětným vozidlům, bylo ze zmíněných dokladů zřejmé, že některé z nich byly vystaveny dříve, než došlo k úhradě kupní ceny za předmětná vozidla. Byť stěžovatelka v tomto ohledu odkazovala na uzavřené smlouvy o skladování vozidel se společností S. & W. Automobility, daňové orgány poukázaly na skutečnost, že stěžovatelka neprokázala, zdali se předmětná smlouva týkala uskladnění předmětných vozidel. Ze zmíněné smlouvy proto bylo zřejmé pouze to, že vozidla prodávaná autorizovaným prodejcem Mercedes-Benz nebyla nikam převážena a byla zaparkována v jeho areálu do úplného zaplacení kupní ceny za tato vozidla.

[31] Jestliže stěžovatelka poukázala na předloženou přepravní smlouvu uzavřenou se společností RentLess SK, žalovaný v odst. 42 odůvodnění svého rozhodnutí konstatoval, že byla uzavřena zpětně až v průběhu probíhající daňové kontroly, což platí rovněž pro stěžovatelkou předložené potvrzení o převodu práva nakládat s předmětnými vozidly jako

pokračování

vlastnice vystavené společností PharmaSys. Zmíněná přepravní smlouva obsahovala dohodu stěžovatelky a společnosti RenLess SK o zajištění přepravy v ní specifikovaných vozidel posledně uvedenou společností, a to na její náklady a zodpovědnost, přičemž pouze tři vozidla v ní specifikovaná se týkala posuzované věci. Nejvyšší správní soud konstatuje, že žalovaný přesvědčivě vysvětlil v odůvodnění svého rozhodnutí, proč nezohlednil důkazy předložené stěžovatelkou, které byly vytvořeny až v průběhu daňové kontroly a jimiž zamýšlela prokázat převod práva nakládat s předmětným zbožím jako vlastnice. Pokud stěžovatelka odkázala na předložená osvědčení o registraci vozidel, z odst. 47 odůvodnění rozhodnutí žalovaného vyplývá, že se jedná o doklady nahlášené společností PharmaSys jako ztracené.

[32] K prohlášení o neshodách v CMR žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že stěžovatelka, byť uvedená jako dodavatelka na vydaných fakturách, nepředávala vozidla k přepravě jejím zákazníkům do jiných členských států a ani nevystavovala doklady související se samotnou přepravou. Dodavatelkou uvedenou v CMR byla společnost S. & W. Automobility. Odkazovaná svědecká výpověď D. K. se pak týkala jiných zdaňovacích období, přičemž i tímto důkazem se žalovaný řádně zabýval.

[33] Daňové orgány proto postupovaly správně, pokud po stěžovatelce vyžadovaly předložení dalších důkazů, a to včetně případných důkazů nepřímých, z nichž by právo nakládat s předmětnými vozidly jako vlastnice vyplývalo podpůrně, například prostřednictvím údajů z registru silničních vozidel. Bylo zároveň právě na stěžovatelce, aby si obstarala dostatek důkazů, kterými by prokázala vlastní daňová tvrzení.

[34] Stěžovatelka v této souvislosti namítla, že o jejím právu nakládat s předmětnými vozidly jako vlastnice svědčila skutečnost, podle níž byla jako jediná oprávněna předmětná vozidla dále prodat, na rozdíl od společnosti PharmaSys, která by se ostatně v opačném případě dopustila trestné činnosti. Takovou argumentaci však stěžovatelka do jisté míry relativizuje podstatu celého případu včetně její povinnosti prokázat, zdali skutečně došlo k dodání zboží podle § 13 odst. 1 zákona o DPH tak, jak deklarovala ve svém daňovém tvrzení. Byť je na první pohled předpoklad prezentovaný stěžovatelkou v kasační stížnosti logický, nelze jej v kontextu ostatních pochybností, které zůstaly v posuzovaném případě relevantně nevysvětleny, přijmout za přesvědčivý. Jinými slovy, uvedená skutečnost sama sebou neprokazuje, že na stěžovatelku muselo přejít právo nakládat se zbožím jako vlastnice od společnosti PharmaSys, aniž by bylo nutné zohlednit ostatní důkazy, které ovšem vzhledem k výše uvedenému nevyvrátily pochybnosti daňových orgánů o uskutečnění dodání zboží.

[35] Nelze tedy souhlasit s tvrzením stěžovatelky, že se pochybnosti daňových orgánů o uskutečnění dodání zboží podle § 13 odst. 1 zákona o DPH nezakládaly na relevantních a podložených skutečnostech. V tomto ohledu Nejvyšší správní soud nepovažuje za účelné podrobně opakovat přesvědčivě odůvodněné závěry městského soudu a žalovaného a v podrobnostech na ně odkazuje. Zároveň nelze souhlasit s námitkou stěžovatelky, že po ní daňové orgány požadovaly prokázat negativní skutečnosti. Z obsahu rozhodnutí žalovaného je totiž zřejmé, že výzvy daňových orgánů k doložení dalších podkladů směřovaly výlučně k prokázání těch skutečností, které tvrdila sama stěžovatelka. Na uvedeném nemohla ničeho změnit ani skutečnost, že zmíněné výzvy cílily zejména na podklady nepřímé, jimiž by stěžovatelka podpořila své tvrzení, že na ni přešlo právo nakládat s předmětným zbožím jako vlastnice.

[36] Pokud jde o námitky stěžovatelky týkající se registru silničních vozidel a související argumentaci, podle níž byla oprávněna provádět změny v údajích o vlastníkově předmětných vozidel pouze společnost PharmaSys, Nejvyšší správní soud konstatuje, že uvedené námitky stěžovatelka neuplatnila ani obecným způsobem v žalobě. Jedná se proto o kasační námitky, které stěžovatelka neuplatnila v řízení před městským soudem, ač tak učinit mohla, a které jsou proto podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelné. Nejvyšší správní soud se jimi proto nezabýval.

[37] Nejvyšší správní soud uzavírá, že městský soud posoudil všechny sporné právní otázky správně, přičemž se ve svém rozsudku v rozsahu žalobních námitek zabýval všemi rozhodnými otázkami, vycházel z dostatečně zjištěného skutkového stavu věci a jeho závěry odpovídají skutečnostem patrným z daňových spisů. Důvody kasační stížnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) b) a d) s. ř. s. tak nebyly naplněny.

IV. Závěr a náklady řízení

[38] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatelka v něm neměla úspěch a procesně úspěšnému žalovanému v něm nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 12. září 2024

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu