



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **Central Europe Mark s.r.o.**, se sídlem Hlavní třída 87/2, Český Těšín, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 22. 5. 2024, č. j. 25 Af 38/2022-56,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku, kterým Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) zamítl její žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 10. 2022, č. j. 37390/22/5300-21442-71226. Tímto rozhodnutím žalovaný rozhodl o odvolání stěžovatelky proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 1. 12. 2021, č. j. 4194991/21/3212-50521-810206, kterým byla stěžovatelce doměřena daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2015 ve výši 8 781 895 Kč a bylo stanoveno penále ve výši 1 756 379 Kč. Podle správce daně stěžovatelka nesplnila podmínky pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodné období, deklarovaným odběratelům: Probex, Sp. z o. o., KETONA, Sp. z o. o., AFTANAS, s. r. o. (dále jen „AFTANAS“) a EKOTRANSBUND, Sp. z o. o. Dále stěžovatelka nesplnila podmínky pro uplatnění zjednodušeného postupu při dodání zboží společnosti PROcar media s. r. o. (dále jen „PROcar“) formou třístranného obchodu dle § 17 zákona o dani z přidané hodnoty.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného brojila stěžovatelka žalobou u krajského soudu, který ji podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl.

[3] **Krajský soud** konstatoval, že v průběhu odvolacího řízení došlo k judikatornímu zvratu v návaznosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-28, ve věci *Kemwater*, jehož závěry je třeba rozšířit i na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, což dovodil tentýž soud ve svém rozsudku ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45, ve věci *VYMĚTALÍK*. Krajský soud připomněl, že ve světle citované judikatury vrátit věc až do daňového řízení je namístě zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění.

[4] Stěžovatelka na judikurní obrat poprvé reagovala až v podané žalobě, přičemž uvedla, že s podmínkou indicie nesouhlasí, neboť pro aplikaci závěrů z rozsudku ve věci *Kemwater* nemusí být identita dodavatele ani zjištěna. Nicméně z procesní opatrnosti přednesla indicii spočívající v tom, že v případě jejího odběratele AFTANAS bylo zjištěno, že jednatel Igor Beran předal kontrolu nad touto společností Jozefu Štefíčkovi, kterého stěžovatelka navrhla vyslechnout, ale výslech nebyl proveden. U jednání před krajským soudem dne 22. 5. 2024 pak stěžovatelka přednesla druhou indicii, dle které měla být skutečným odběratelem v třístranném obchodu namísto společnosti PROCar společnost GGB.

[5] Krajský soud posoudil první indicii jako ničím nepodloženou domněnku stěžovatelky, která se neopírá o nic konkrétního; nadto Josef Štefíček nebyl nikdy dle obchodního rejstříku jednatelem společnosti AFTANAS. Předestření druhé indicie vyhodnotil krajský soud jako opožděný žalobní bod, neboť neměl žádný předobraz v žalobě a týkal se zcela jiného obchodního případu; stěžovatelce přitom nic nebránilo přednést tuto indicii již v žalobě.

[6] Ve vztahu k námitce, že stěžovatelka měla být před zahájením daňové kontroly vyzvána k podání dodatečného daňového přiznání, krajský soud aproboval postup správce daně, který shledal podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu, pro jehož vydání byly splněny zákonné předpoklady, avšak nedisponoval takovými informacemi, jež by mohly být podkladem pro výzvu dle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Současně prokázaná obava o budoucí dobytost daně popírá dle soudu smysl předmětné výzvy. V souvislosti s uvedeným neshledal krajský soud jako důvodnou ani námitku prekluze.

[7] K obecným námitkám stran rozložení a unesení důkazního břemene krajský soud uvedl, že uvedené námitky stěžovatelka neuplatnila v odvolacím řízení, ale až v žalobě a ani při jednání před soudem stěžovatelka neodpověděla, proč je nevznesla dříve. Krajský soud konstatoval, že nemá za úkol suplovat úlohu odvolacího orgánu, přičemž plně odkázal na vyjádření žalovaného k žalobě, v němž byly námitky stran skutkových zjištění vyvráceny. Co se týče právní argumentace ve vztahu k třístrannému obchodu, krajský soud uvedl, že tato by mohla být relevantní pouze v případě, že by byl znám stěžovatelčin odběratel; jí tvrzený odběratel však byl v daňovém řízení zpochybněn, a jiný nebyl s jistotou zjištěn.

pokračování

[8] Proti rozsudku krajského soudu brojila stěžovatelka **kasační stížností**; krajskému soudu vytýká nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]; a nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti a nedostatku důvodů rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

[9] Stěžovatelka v kasační stížnosti vznesla dvě hlavní námitky, a to nesouhlas s vyhodnocením krajského soudu, že uplatněná indicie směřující k jinému odběrateli v třístranném obchodu byla vznesena opožděně, a dále nepřezkoumatelnost a nezákonnost napadeného rozsudku, neboť krajský soud nevypořádal všechny žalobní námitky.

[10] Předně, stěžovatelka má za to, že k judikturnímu obratu došlo až vyhlášením rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2024, č. j. 4 Afs 291/2021-84, ve věci *B2 Energy*. Stěžovatelka namítá, že závěry rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, ve věci *Kemwater* dopadaly jen na tuzemská zdanitelná plnění. Zda je lze aplikovat i při posuzování podmínek osvobození od daně podle § 64 a násl. zákona o DPH, bylo sporné, a proto se Nejvyšší správní soud obrátil na Soudní dvůr EU s předběžnou otázkou. Názor Soudního dvora EU se promítl do rozsudku NSS ze dne 25. 4. 2024 ve věci *B2 Energy*, a proto byla stěžovatelka oprávněna rozšířit žalobu na ústním jednání dne 22. 5. 2024 o námitku, že skutečným odběratelem v třístranném obchodu namísto společnosti PROCar byla společnost GGB.

[11] Stěžovatelka dále s odkazem na ustálenou judikaturu Ústavního soudu namítá nepřezkoumatelnost a nezákonnost napadeného rozsudku, neboť krajský soud nevypořádal všechny její žalobní námitky. Rozsudek NSS (č. j. 1 Afs 103/2009-232), na který krajský soud v odůvodnění odkázal, stěžovatelka považuje za nepřiléhavý, neboť směřuje jen k nepřípustnosti některého dokazování, netýká se právních otázek. Stěžovatelka však nepožadovala revizi skutkového stavu, pouze tvrdila, že unesla své důkazní břemeno. Stěžovatelka připomíná, že soudní řád správní jí umožňuje, aby do řízení před správním soudem vnášela právní námitky, které ve správním řízení dosud nezazněly.

[12] Žalovaný ve **vyjádření ke kasační stížnosti** navrhl, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. Žalovaný souhlasí s tím, že vyhlášením rozsudku ve věci *B2 Energy* byla sporná otázka, zda lze závěry rozsudku SDEU ve věci *Kemwater* aplikovat i při posuzování podmínek osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH, postavena na jisto. Sám čtvrtý senát, jenž předběžnou otázku Soudnímu dvoru položil, byl přitom zastáncem výkladu potvrzeného v rozsudku *Kemwater*, a byl rovněž autorem rozsudku ze dne 4. 2. 2022 ve věci *VYMĚTALÍK*. Žalovaný upozorňuje na skutečnost, že rozsudek ve věci *VYMĚTALÍK* byl vydán již v průběhu odvolacího řízení vedeného v nyní posuzované věci a stěžovatelka sama na něj odkázala v žalobě a na jeho závěry upozornila. Stěžovatelka tak dle žalovaného mohla a měla indicii přednesenou na jednání dne 22. 5. 2024 uvést již v podané žalobě, když k judikturnímu posunu došlo již před podáním žaloby a stěžovatelce byla tato skutečnost prokazatelně známa. Žalovaný je rovněž přesvědčen o nedůvodnosti námitky nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Z obsahu podané žaloby je evidentní, že stěžovatelka spороvala převážně skutková zjištění správce daně se závěrem, že unesla své důkazní břemeno; tyto námitky v odvolacím řízení neuplatnila a krajský soud tak byl oprávněn k postupu dle odkazovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 103/2009-232. Jedinou právní námitku týkající se třístranného obchodu krajský soud označil

jako nerelevantní, neboť stěžovatelkou tvrzený odběratel byl v daňovém řízení zpochybněn a jiný nebyl s jistotou zjištěn.

[13] **Nejvyšší správní soud** přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatelka byla účastnicí řízení, z něhož napadený rozsudek krajského soudu vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupená advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Z kasační stížnosti je zřejmé, že stěžovatelka shledává napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek splňuje kritéria přezkoumatelnosti, protože je srozumitelný a je opřen o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl, jak je uvedeno v jeho výroku. Nesouhlas stěžovatelky s vlastním hodnocením soudu nemůže sám o sobě znamenat nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí.

[16] Namítá-li stěžovatelka, že se krajský soud nevypořádal s žalobními námitkami uvedenými v bodech VI. – IX. a XI. žaloby, pak Nejvyšší správní soud s touto výtkou nesouhlasí. Z obsahu podané žaloby je zřejmé, že stěžovatelka sporovala převážně skutková zjištění správce daně se závěrem, že unesla své důkazní břemeno a nedostala příležitost, aby dokázala existenci faktických odběratelů, neboť žalovaný nezohlednil judikaturní obrat představovaný rozsudkem *Kemwater*. V souvislosti s tím stěžovatelka současně namítala, že měla být před zahájením daňové kontroly vyzvána k podání dodatečného daňového přiznání.

[17] I přes jeho stručnost je z napadeného rozsudku patrné, jak krajský soud o námitkách uvažil a proč. Krajský soud předestřel judikaturní vývoj v otázce osvobození od DPH, které je podmíněno prokázáním dodání deklarovanému dodavateli (body 9 až 11 rozsudku) s tím, že stěžovatelka nesouhlasí s podmínkou přednesení alespoň nějaké indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, neboť tato podmínka podle jejího názoru z rozsudku ve věci *Kemwater* nevyplývá (bod 7), a teprve v žalobě z opatrnosti přednesla indicii v případě jejího odběratele AFTANAS.

[18] Podle § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty platí: „*Dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.*“ K osvobození od daně tedy je třeba, aby (1.) zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě, pro kterou je pořízení tohoto zboží předmětem daně; a aby (2.) zboží bylo odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou.

[19] Uvedené ustanovení transponuje čl. 138 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, podle něhož „[č]lenské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství,

pokračování

prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani [nikoliv tedy osobu k dani registrovanou – pozn. NSS] nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží“. V rozsudku *B2 Energy* Soudní dvůr EU k aplikaci tohoto ustanovení uvedl, že podmínky pro osvobození od daně mohou být splněny i v případě, kdy skutečný odběratel není deklarován na daňových dokladech a nemusí být daňovým subjektem ani bezpodmínečně identifikován (obdobně jako dříve dovodil při posuzování nároku na odpočet DPH v rozsudku ve věci *Kemwater*). Soudní dvůr EU uvedl, že (důraz přidán) „s ohledem na zásadu daňové neutrality nelze po osobě povinné k dani požadovat, aby za účelem uplatnění svého nároku na osvobození od DPH vždy prokázala – nebyl-li příjemce daného zboží identifikován – že má tento příjemce postavení osoby povinné k dani, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že uvedený příjemce toto postavení nutně měl (obdobně viz rozsudek ze dne 9. prosince 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20, EU:C:2021:989, bod 40)“. Rovněž § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je tedy nutno vykládat tak, že osvobození od daně nebrání, nebylo-li zboží dodáno deklarovanému subjektu, ale s ohledem na skutková zjištění je nepochybné, že skutečný odběratel byl osobou povinnou k dani.

[20] Nejvyšší správní soud již dříve konstatoval, že závěry Soudního dvora vyslovené ve věci *B2 Energy* nelze číst tak, že by měly ovlivnit výsledek všech řízení o osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu. Ostatně ani převažující linie judikatury navazující na rozhodnutí ve věci *Kemwater ProChemie* nepřistoupila k automatickému rušení všech dřívějších zamítavých soudních a správních rozhodnutí bez ohledu na okolnosti konkrétní věci, tedy bez ohledu na to, zda ve věci existovaly nějaké relevantní indicie o jiném než tvrzeném dodavateli v postavení plátce DPH. Nelze umožnit, aby daňové subjekty své nároky uplatňovaly alibisticky – aby tvrdily a prokazovaly, že zboží dodaly tvrzeným odběratelům, a zároveň požadovaly, aby pro případ neunesení důkazního břemena soud uplatnil závěry rozsudků *Kemwater ProChemie* a *B2 Energy*. Obecně musí jít k tíži daňového subjektu, pokud svá tvrzení v průběhu řízení mění v návaznosti na to, co se mu podaří prokázat a jaké pochybnosti správce daně vznese (viz rozsudky NSS sp. zn. 1 Afs 241/2022, body 37 až 44; sp. zn. 1 Afs 53/2023, body 38 až 42).

[21] Jestliže krajský soud posoudil indicii v případě odběratele AFTANAS jako ničím nepodloženou domněnku stěžovatelky, neboť Josef Štefíček, který měl dle stěžovatelky převzít kontrolu na společnost AFTANAS, nebyl nikdy jejím jednatelem, pak soud postupoval zcela v souladu se závěry Soudního dvora přijatými ve věci *B2 Energy*. Z rozsudku *B2 Energy* vyplývá jen následující pravidlo: *jakmile* má daňový orgán k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný odběratel daňového subjektu měl postavení osoby povinné k dani, nemůže *nadále* trvat na tom, aby to prokazoval daňový subjekt. Je potřeba zdůraznit, že Soudní dvůr ve věci *B2 Energy* rozhodoval za přijetí předpokladu, že údaje potřebné k takovému ověření k dispozici byly. V nyní posuzovaném případě daňové orgány neměly ze strany stěžovatelky žádné potřebné indicie a v takové situaci je tedy nadále možné (respektive nutné) trvat na tom, aby daňový subjekt prokázal, že zboží bylo dodáno odběrateli, který má v jiném členském státě postavení osoby povinné k dani.

[22] S tím souvisí i námitka stěžovatelky, že nebyla před zahájením daňové kontroly vyzvána k podání dodatečného daňového přiznání. V posuzovaném případě správce daně nedisponoval takovými informacemi, jež by mohly být podkladem pro výzvu dle § 145 odst.

2 daňového řádu, krajský soud proto aproboval postup správce daně, který shledal podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu.

[23] Stran opožděné žalobní námitky si je Nejvyšší správní soud vědom toho, že rozšiřovat žalobu o nové žalobní body lze pouze v rámci dvouměsíční lhůty pro podání žaloby (§ 71 odst. 2 ve spojení s § 72 odst. 1 s. ř. s.). Spíše výjimečným případem je situace, kdy žalobce reaguje opožděným žalobním bodem na posun v judikatuře, eventuálně na jinou věc, kterou s ohledem na pozdější judikatorní vývoj nemohl předvídat a včas a řádně ji uplatnit v žalobním bodě (srov. rozsudek NSS ze dne 17. 12. 2007, č. j. 2 Afs 57/2007-92, věc *Gaudea*). V posuzované věci však stěžovatelka již v žalobě (v části II) argumentovala judikturním posunem a domáhala se aplikace právních závěrů rozsudku ve věci *Kemwater* na její věc. Skutečnost, že správnost právního názoru byla následně potvrzena v rozsudku *B2 Energy*, již nebyla pro stěžovatelčinu argumentaci stěžejní. Krajský soud tak nepochybil, pokud žalobní bod ve vztahu k třístrannému obchodu označil za opožděný, neboť stěžovatelce nic nebránilo přednést jej již v žalobě. Ostatně, krajský soud se přesto k namítanému třístrannému obchodu vyjádřil s tím, že stěžovatelkou tvrzený odběratel byl v daňovém řízení zpochybněn a jiný nebyl s jistotou zjištěn; námitka tak postrádala relevanci.

[24] Nad rámec uvedeného lze doplnit, že krajský soud není oprávněn žalobní argumentaci stěžovatelky jakkoli domýšlet a doplňovat (výjimku tvoří některá pochybení, k nimž musí přihlídnout z úřední činnosti, avšak takové nedostatky v nynější věci nenastaly). Soud se poté musí zabývat stěžovatelkou uváděnými skutečnostmi pouze v míře jejich obecnosti. V tomto ohledu lze připomenout, že pokud stěžovatelka v žalobních bodech neprezentuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správního orgánu, nemusí pak soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán. S ohledem na dispoziční zásadu, jíž je žalobní řízení ovládáno, obecně vzato platí, že obsah a kvalita odůvodnění rozsudku krajského soudu odpovídá kvalitě podané žaloby (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54).

[25] Krajský soud nepochybil, pokud za situace, kdy stěžovatelka v odvolacím řízení zcela rezignovala na jakékoli rozporování skutkových zjištění, se plně ztotožnil s žalovaným a na jeho odůvodnění odkázal.

[26] Nejvyšší správní soud neshledal žádný důvod, pro který by měl rozsudek krajského soudu zrušit. Krajský soud se věcí stěžovatelky řádně zabýval, přezkoumatelným způsobem se vypořádal s relevantními žalobními námitkami, přitom nikterak nevybočil ze zákona ani z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu. Kasační stížnost proto NSS ze shora uvedených důvodů podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[27] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by dle pravidla úspěchu ve věci náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady nad rámec jeho běžné správní činnosti nevznikly; proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

pokračování

V Brně dne 14. listopadu 2024

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu