



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Sylvie Šiškeové a soudců Lukáše Pišvejce a Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **VHS – Ropa plus, spol. s r. o.**, se sídlem Ruská 1919/7, Bruntál, zast. JUDr. Martinem Vychopeněm, advokátem se sídlem Masarykovo náměstí 225, Benešov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 6. 2022, č. j. 22163/22/5300-22443-702189, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 31. 1. 2024, č. j. 25 Af 26/2022-119,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj žalobkyni dodatečnými platebními výměry ze dne 1. 6. 2016 doměřil daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období květen 2012 až únor 2013 (vyjma období září 2012) včetně penále. Žalovaný rozhodnutím ze dne 10. 6. 2022, č. j. 22163/22/5300-22443-702189 (dále jen „napadené rozhodnutí“), změnil dodatečné platební výměry v části týkající se placení daně a penále.

[2] Napadenému rozhodnutí předcházelo rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 8. 2017, č. j. 33360/17/5300-22443-701728, které zrušil Nejvyšší správní soud (NSS) rozsudkem ze dne 15. 6. 2021, č. j. 10 Afs 112/2021-79. Ve zrušujícím rozsudku dospěl NSS k závěru, že žalovaný nedostatečně zjistil skutkový stav. Neobjasnil totiž, jestli s přepravou zboží nebyla spojena předchozí dodání zboží, a nezjistil povahu celého řetězce subjektů zapojených do

jednotlivých transakcí, ani prvního pořizovatele, na něhož bylo převedeno na území jiného členského státu EU právo nakládat se zbožím jako vlastník.

[3] Proti napadenému rozhodnutí se žalobkyně bránila u Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), který žalobu zamítl rozsudkem označeným v záhlaví. Krajský soud uvedl, že žalovaný s ohledem na závěry zrušujícího rozsudku NSS obsáhle doplnil dokazování a dostatečně popsal povahu přeshraničního obchodního řetězce. Rovněž správně dovodil, že na stěžovatelku přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník již v jiném členském státě. Stěžovatelka byla nejen organizátorkou přepravy, ale též subjektem, kterému svědčila faktická možnost dispozice s pořizovaným zbožím. Podle krajského soudu se žalovaný ve vztahu k přechodu vlastnického práva zabýval rámcovou smlouvou se společností KONT FUEL DISTRIBUTION s.r.o. (dále jen „Kont Fuel“), otázkou přechodu nebezpečí škody a platbou kupní ceny před stočením cisteren v plné výši ve formě zálohy.

[4] Krajský soud neshledal relevantními odkazy stěžovatelky na probíhající trestní řízení, v němž byl vydán rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 21. 10. 2021, č. j. 46 T 5/2015-29872, týkající se jiného obchodníka v daném přeshraničním řetězci. Stěžovatelka neuvedla, v čem by se toto trestní řízení mělo shodovat s posuzovanou daňovou věcí.

[5] Následně se krajský soud zabýval neprovedením důkazních návrhů stěžovatelky v daňovém řízení. Shledal, že žalovaný v tomto směru nepochybil, neboť šlo o důkazy nadbytečné. Důvodnými nebyly ani námitky dvojího zdanění stěžovatelky. Bez vlivu na zákonnost napadeného rozhodnutí jsou i odkazy stěžovatelky na rozhodnutí žalovaného ve věci jiného daňového subjektu.

II. Argumentace účastníků řízení

[6] Proti rozsudku krajského soudu podala stěžovatelka kasační stížnost z důvodů, které podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Podle stěžovatelky je rozsudek krajského soudu v rozporu s konstantní judikaturou (zejména s rozsudkem NSS ze dne 5. 8. 2020, č. j. 10 Afs 43/2020-35). Stěžovatelka tvrdí, že závěry krajského soudu ohledně dostatečnosti rozsahu důkazního řízení při identifikaci přeshraničního obchodního řetězce vedou k nezákonnému přenosu daňové povinnosti na stěžovatelku, resp. ke vzniku nepřípustného dvojího zdanění téhož plnění. Stěžovatelka poukázala na usnesení Vrchního soudu v Olomouci č. j. 1 To 47/2023-30712 (dále jen „usnesení vrchního soudu“), z jehož odůvodnění vyplývají skutečnosti relevantní pro nyní posuzovanou věc.

[8] Krajský soud podle stěžovatelky přijal nesprávný závěr k přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na stěžovatelku již jeho převzetím. Stěžovatelka upozornila na to, že v daňovém spise se nenacházejí žádné důkazní prostředky prokazující, že se zbožím mohla disponovat jako vlastník dříve, než mohlo dojít k ukončení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně na území České republiky. Krajský soud pochybil, když neposoudil všechny okolnosti v řetězové dodávce a zabýval se výhradně okolnostmi tzv. „organizátora přeprav“. Důkazy, které stěžovatelka předložila, navíc prokazují, že

pokračování

skutečným objednatelem a organizátorem přepravy byla společnost Kont Fuel, jak vyplývá z dokladů e-Ad. Obdobně nesprávně krajský soud uvážil, že stěžovatelka platila kupní cenu jednotlivých dodávek zboží zálohově, před stočením do cisteren. Nepřihlédl přitom k důkazům založeným ve správním spisu.

[9] Stěžovatelka uzavřela, že žalovaný porušil svou povinnost řádně zjistit skutkový stav a nezákonně na ni přenesl důkazní břemeno.

[10] Podle žalovaného postupoval krajský soud při posouzení věci v souladu s judikaturou kasačního soudu. Žalovaný má za to, že usnesení vrchního soudu, jímž měl být zrušen rozsudek krajského soudu v trestní věci sp. zn. 46 T 5/2015, nemá pro daňové řízení žádnou relevanci, neboť je z něj zřejmé, že řízení před trestním soudem nebylo dosud skončeno. Zároveň žalovaný upozornil na odlišnost jednání posuzovaného v trestním řízení a v nyní projednávané věci. Tuto kasační námitku navíc považoval za nepřijatelnou z důvodu jejího neuplatnění v řízení před krajským soudem. Pokud se jedná o nesouhlas stěžovatelky se závěrem o přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník již v místě zahájení přepravy, pak stěžovatelka podle žalovaného závěry krajského soudu ohledně této otázky nijak konkrétně nečiní spornými. Nepřijatelná je polemika stěžovatelky týkající se otázky platby za zboží, neboť nebyla uplatněna v řízení před krajským soudem. Stěžovatelka nijak konkrétně nepolemizuje ani se závěry krajského soudu ohledně irelevance dokladů e-Ad a dodání zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Obecná je i její námitka týkající se dvojího zdanění.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[11] Kasační stížnost je jako celek přípustná a projednatelná, není však důvodná.

[12] NSS se nejprve zabýval přípustností jednotlivých kasačních námitek. Kasační stížnost lze podat jen z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. Kasační stížnost podaná z jiných důvodů je nepřijatelná podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Stěžovatel rovněž musí reagovat na argumentaci krajského soudu a uvádět, z jakých důvodů jsou jeho závěry v napadeném rozsudku nesprávné. Pokud tak neučiní a pouze znovu zopakuje námitky, které tvrdil v řízení před krajským soudem, aniž by jakkoliv reflektoval argumentaci krajského soudu, pak za předpokladu, že dané námitky krajský soud vypořádal a nelze v jejich opakování spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která je nadále schopná obstát proti závěrům krajského soudu, nejsou takové námitky přípustné (usnesení NSS ze dne 10. 9. 2009, č. j. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS, ze dne 15. 9. 2009, č. j. 6 Ads 113/2009-43, nebo ze dne 14. 6. 2016, č. j. 1 As 271/2015-36).

[13] NSS na základě shora uvedených východisek shledal, že část kasační argumentace, v níž stěžovatelka upozorňuje na nesprávné závěry krajského soudu ve vztahu k přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, představuje nepřijatelnou kasační námitku. V zásadě shodná tvrzení totiž stěžovatelka uplatnila již v rámci žaloby (konkrétně v bodech 6.4. až 6.8.), a krajský soud na ně podrobně reagoval v bodech 24 až 31 svého rozsudku. Uvážil, že žalovaný ohledně této otázky vycházel ze souboru na sebe navazujících skutkových poznatků: nákup zboží byl záměrem stěžovatelky, která poskytla dopravci údaje k vyzvednutí zboží a deklarovaní dodavatelé nečinili žádná rozhodnutí ohledně dodávek zboží. Krajský soud se dále ztotožnil s úvahou žalovaného, jenž dovodil široký rozsah

oprávnění stěžovatelky vůči zboží ze smlouvy uzavřené mezi ní a dodavatelem Kont Fuel (konkrétně z úpravy přechodu nebezpečí škody, přechodu vlastnického práva a plateb kupní ceny). V bodě 29 rozsudku se krajský soud výslovně zabýval skutečností, že zboží bylo přepravováno v režimu podmíněného osvobození od daně, stejně jako listinami e-AD. Dospěl k závěru o jejich irelevanci pro nyní projednávanou věc. S těmito úvahami stěžovatelka nijak věcně nepolemizuje, jen bez bližších podrobností uvádí, že *„soud svého stupně pochybil, když ve svých úvahách postupoval v rozporu se zásadou celkového posouzení všech okolností v řetězové dodávce při určení intrakomunitárního plnění a zabýval se výhradně okolnostmi tzv. „organizátora přepravy“ a rozhodl téměř výhradně na základě posouzení pouze okolností tohoto znaku.“* Stěžovatelka přitom zcela pomíjí, že z rozsudku, resp. z napadeného rozhodnutí, se jasně podává, že žalovaný nevycházel toliko z kritéria organizace přepravy, ale zkoumal řadu dalších skutkových otázek. V tomto směru tedy stěžovatelka ustrnula v pouhém vyjádření nesouhlasu s krajským soudem a s ohledem na judikaturní východiska uvedená výše v bodě [12] je tato část její kasační argumentace nepřipustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[14] Jediný náznak předestření konkurující polemiky vůči obsahu rozsudku krajského soudu stran identifikace prvního pořizovatele představuje tvrzení, jímž stěžovatelka zpochybňuje závěr o zálohovém placení kupní ceny jednotlivých dodávek zboží. Tato námitka však byla poprvé uplatněna až v řízení o kasační stížnosti. Problematika placení kupní ceny nebyla předmětem žádného ze žalobních bodů ani navazující argumentace vznesené v řízení před krajským soudem. Krajský soud v tomto směru ve svých úvahách pouze odkázal na závěr žalovaného obsažený v napadeném rozhodnutí, vůči němuž stěžovatelka v žalobě nijak nebrojila. A naopak soudem odkazovaný způsob placení kupní ceny stěžovatelka v žalobě výslovně potvrdila (viz bod 6.5. žaloby). Podle konstantní judikatury *„ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. in fine brání tomu, aby stěžovatel v kasační stížnosti uplatňoval jiné právní důvody, než které uplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, ač tak učinit mohl; takové námitky jsou nepřipustné“* (rozsudek NSS ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004-49). Připuštění uplatnění nových důvodů v řízení před NSS by fakticky vedlo k popření kasačního principu, na němž je řízení o kasační stížnosti vystavěno (viz např. rozsudek NSS ze dne 30. 3. 2012, č. j. 4 Azs 1/2011-89). Tato kasační námitka je tedy také nepřipustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[15] Přípustnou kasační námitku představují tvrzení týkající se otázky nedostatečně zjištěného skutkového stavu, na kterou stěžovatelka v kasační stížnosti opakovaně upozorňuje.

[16] Stěžovatelka se v první řadě mylí, pokud tvrdí, že krajský soud dospěl v bodě 23 svého rozsudku k závěru, že *„pokud správce daně není schopen z různých důvodů zjistit skutečnosti rozhodné pro stanovení správné výše daně od jiných účastníků řetězového obchodu a tyto účastníky zkontrolovat (...), pak je správné, aby daň zaplatil ten z účastníků, který je kontaktní, podniká a se správcem daně spolupracuje.“* Žádnou takovou úvahu o *„nezákonném přenosu daňové povinnosti“* či o *„zakázaném dvojím zdanění“* totiž krajský soud ve svém rozsudku neučinil. Zabýval se toliko tím, zda žalovaný dostal pokynu NSS obsaženému ve zrušujícím rozsudku stran dostatečné identifikace řetězce subjektů zapojených do jednotlivých transakcí. Dospěl přitom k závěru, že ač se ohledně některých článků řetězce nepodařilo zjistit nové informace z důvodů objektivní povahy, klíčové subjekty účastníci

pokračování

se přeshraniční obchodní transakce žalovaný řádně popsal (viz bod 23 rozsudku krajského soudu). Proti této argumentaci krajského soudu se stěžovatelka dále nebránila.

[17] NSS se neztotožnil ani s výtkami stěžovatelky týkajícími se nedostatečného zohlednění výsledků trestního řízení ve věci vedené u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 46 T 5/2015 při zjišťování skutkového stavu v nyní projednávané věci. NSS předesílá, že se nejedná o nepřipustnou kasační námitku z důvodu jejího neuplatnění v řízení před krajským soudem, jak nesprávně uvádí žalovaný, neboť stěžovatelka již v žalobě (viz bod 4.1.) odkazovala na trestní řízení jako na další zdroj poznání o průběhu posuzované obchodní transakce. Argumentace stěžovatelky však není důvodná. Krajský soud v bodě 26 rozsudku přesvědčivě vysvětlil s odkazem na předchozí judikaturu NSS (rozsudek ze dne 5. 8. 2020, č. j. 10 Afs 43/2020-35), že v daňovém řízení nevyšly najevo okolnosti, které by svědčily o existenci shody (překryvu) obou řízení z hlediska vymezení povahy obchodního řetězce a role stěžovatelky v něm.

[18] Na závěrech krajského soudu, resp. žalovaného, nemůže nic změnit ani stěžovatelkou v kasační stížnosti zmiňované usnesení vrchního soudu, jež nebylo ke kasační stížnosti připojeno. Tímto usnesením mělo dojít podle tvrzení žalobkyně ke zrušení trestního rozsudku ve věci sp. zn. 46 T 5/2015. Z fragmentů jeho odůvodnění, které stěžovatelka v kasační stížnosti cituje, nevyplývá existence skutkové verze reality, která by jakkoliv zpochybňovala komplexní zjištění daňových orgánů týkající se fungování obchodního řetězce, do něhož byla stěžovatelka zapojena. Útržky úvah vrchního soudu nemohou nijak relativizovat výše uvedený závěr krajského soudu o absenci shody posuzovaného jednání v daňovém a v trestním řízení. Relevantní zpochybnění rozhodovacích důvodů krajského soudu jistě nemůže představovat stěžovatelkou odkazovaný izolovaný výskyt slova „Ecoll“, tj. zřejmě obchodní firmy jedné ze společností zapojených do řetězové transakce v projednávané věci, které se má vyskytovat v textu odůvodnění usnesení vrchního soudu. Není tedy vůbec zřejmé, a stěžovatelka to ani sama nespecifikuje, co konkrétně měla daná společnost činit rozdílně oproti zjištěním daňových orgánů, či jak se liší povaha vztahů mezi subjekty řetězového obchodu popsaná v napadeném rozhodnutí.

IV. Závěr a náklady řízení

[19] NSS neshledal námitky stěžovatelky důvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[20] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 28. května 2025

Sylva Šiškeová
předsedkyně

s
e
n
á
t
u