



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **HANSA METAL s. r. o.**, Emila Filly 296/13, Ostrava, zastoupené advokátem Mgr. Janem Tomsem, Emila Filly 296/13, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 30. 4. 2019, čj. 14591/19/5300-22444-702525, čj. 14589/19/5300-22444-702525 a čj. 14587/19/5300-22444-702525, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 12. 2020, čj. 25 Af 42/2019 - 58,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovaný **je p o v i n e n** nahradit žalobkyni náklady řízení o kasační stížnosti ve výši 8 954 Kč do rukou jejího zástupce Mgr. Jana Tomse, advokáta, ve lhůtě třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj zahájil s žalobkyní dne 21. 1. 2013 daňovou kontrolu. K tomu ho přivedla zjištění, která učinil v souvislosti s mezinárodním dožádáním polského správce daně. Po daňové kontrole doměřil finanční úřad žalobkyni daň z přidané hodnoty za měsíce leden, únor, červen a červenec 2012 a současně jí uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně. Žalobkyně neprokázala, že oprávněně uplatnila osvobození při dodání zboží do jiného členského státu (Polska) podle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Finanční úřad proto posoudil sporné případy jako plnění, z nichž byla žalobkyně povinna odvést daň na výstupu podle § 21 odst. 1 tohoto zákona. Žalobkyně podala proti těmto rozhodnutím odvolání, které žalovaný zamítl v části směřující proti platebním výměrům za červen a červenec 2012 (dvěma samostatnými rozhodnutími). Žalobkyni tedy byla doměřena daň ve výši

485 182 Kč za červen 2012 a ve výši 55 028 Kč za červenec 2012. Dodatečné platební výměry za leden a únor 2012 změnil žalovaný jedním rozhodnutím tak, že částku doměřené daně snížil (včetně penále): za leden 2012 byla žalobkyni doměřena daň 660 270 Kč (namísto původních 1 034 943 Kč) a za únor 2012 bylo žalobkyni doměřeno 96 270 Kč (namísto původních 209 289 Kč).

[2] Žalobkyně podala proti těmto třem rozhodnutím žalovaného ze dne 24. 10. 2013 žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě a uspěla s ní. Krajský soud rozsudkem ze dne 27. 3. 2018 (čj. 22 Af 2/2016 - 60) všechna tři rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil mu věci k dalšímu řízení. Žalovaný podle krajského soudu pochybil tím, že neprovedl navržené důkazy (dotazy na osoby, které měly zajišťovat přepravu zboží, a výslechy odběratelů), aniž to dostatečně odůvodnil.

[3] Žalovaný v dalším řízení dospěl k totožným závěrům jako v předcházejícím řízení. Žalobkyně podala žalobu také proti třem novým rozhodnutím žalovaného ze dne 30. 4. 2019. Krajský soud i této žalobě vyhověl, opětovně zrušil rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věci k dalšímu řízení. Dospěl k závěru, že se žalovaný neřídil jeho závazným právním názorem vysloveným v rozsudku ze dne 24. 10. 2013: neprovedl důkazy dotazem na přepravní subjekty a řádně neodůvodnil, proč tak neučinil.

II. Kasační řízení

[4] Žalovaný (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. V ní se brání proti závěrům krajského soudu učiněným k rozhodnutím za zdaňovací období únor 2012 (čj. 14589/19/5300-22444-702525) a leden 2012 (čj. 14587/19/5300-22444-702525). Naopak souhlasí se závěry krajského soudu, které se týkají rozhodnutí za období červen a červenec 2012 (čj. 14591/19/5300-22444-702525).

[5] Stěžovatel namítá, že krajský soud zrušil všechna napadená rozhodnutí ze stejných důvodů: podle soudu neměl stěžovatel odmítat navrhované důkazy jen kvůli nesrovnalostem v údajích, respektive kvůli chybějícím údajům o odběratelích v CMR listech. Stěžovatel však odůvodnil neprovedení důkazů v rozhodnutí za únor 2012 jinak. Přepravci, jejichž výslech žalobkyně navrhovala, tj. Miroslav Dětský PEGAS, s. r. o. (dále jen „PEGAS“), a F. T. S. Carrier, pro ni totiž v únoru 2012 nepřepravili žádné zboží deklarovanému odběrateli S. S., a navrhované důkazy tedy nesouvisely s daňovým řízením. Podobně nereaguje odůvodnění krajského soudu zcela přílehavě ani na odůvodnění napadeného rozhodnutí za leden 2012, a to v části týkající se jednoho ze dvou důkazních návrhů: provedení výslechu polského přepravce F. T. S. Carrier zastoupeného J. W.. Ten za leden 2012 pro žalobkyni rovněž nepřepravil žádné zboží do Polska pro pana S. (jediného deklarovaného odběratele za obě zdaňovací období). Krajský soud tyto skutkové odlišnosti nevzal v úvahu, proto je jeho rozsudek v této části nepřezkoumatelný a stěžovateli není jasné, k jakému postupu ho krajský soud v dalším řízení zavázal.

[6] Pro případ, že by NSS nezrušil rozsudek krajského soudu pro nepřezkoumatelnost, argumentuje stěžovatel, že neprovedení důkazních návrhů za únor 2012 a dále výslechu F. T. S. Carrier za leden 2012 odůvodnil dostatečně, neboť přepravu zboží pro žalobkyni zajišťovali v těchto obdobích odlišní přepravci. Uvedení jiného přepravce v CMR listu nelze považovat za chybějící údaj či nesrovnalost ve smyslu odůvodnění krajského soudu. Tyto navržené důkazy nemohly nijak přispět k objasnění věci.

[7] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že rozsudek krajského soudu považuje za správný. Nesouhlasí se stěžovatelem v tom, že z CMR listů nelze prokázat, kdo byl příjemcem zboží, ani v tom, že „*uvedení přepravci dané přepravy v daných zdaňovacích obdobích neuskutečnil*“.

pokračování

To podle žalobkyně vyplývá mimo jiné i z postupu správce daně, který po vydání napadeného rozsudku krajského soudu začal zástupce těchto přepravních společností vyslýchat.

[8] Stěžovatel v replice setrval na svých postojích. Vysvětlil, že pokračuje v obnoveném odvolacím řízení, z jeho postupu však nelze ve vztahu ke kasačnímu řízení nic dovozovat.

III. Právní hodnocení

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] V této věci jde o *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, které 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 (§ 64 zákona o dani z přidané hodnoty).*

[11] Dodáním zboží se pro účely zákona o DPH rozumí *převod práva nakládat se zbožím jako vlastník (§ 13 odst. 1 tohoto zákona).* Dodáním zboží do jiného členského státu se pak rozumí *dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu (§ 13 odst. 2 zákona o DPH)* a lze jej prokázat *písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky (§ 64 odst. 5 zákona o DPH).*

[12] Jelikož se stěžovatel v kasační stížnosti brání jen proti závěrům krajského soudu učiněným k rozhodnutím za zdaňovací období únor 2012 (čj. 14589/19/5300-22444-702525) a leden 2012 (čj. 14587/19/5300-22444-702525), přezkoumával NSS výhradně sporné pasáže těchto rozhodnutí a již se nezabýval rozhodnutím za červen a červenec 2012, které krajský soud napadeným rozsudkem rovněž zrušil.

[13] Mezi žalobkyní a stěžovatelem je v těchto rozhodnutích spor o to, zda žalobkyně prokázala, že oprávněně uplatnila osvobození od DPH při dodání zboží (oceli) do Polska deklarovanému odběrateli S. S. za leden i únor 2012, respektive zda bylo zboží uvedené na dokladech pro tohoto polského odběratele jemu skutečně dodáno. Pan S. podle stěžovatele opakovaně jakoukoli spolupráci se žalobkyní popřel.

[14] Žalobkyně navrhla k prokázání svých tvrzení v odvolacím řízení k oběma zdaňovacím obdobím mimo jiné to, aby daňové orgány opětovně vyslechly S. S. a tehdejšího jednatele žalobkyně Jana Wolfa, který obchodní případy sjednával, a aby si vyžádaly kopii protokolu o výslechu S. S., neboť podle informací žalobkyně S. S. minimálně v jednom případě před polským správcem daně potvrdil obchodní transakci se žalobkyní. Žalobkyně také navrhla, aby správce daně položil dotazy subjektům F. T. S. Carrier (konkrétně J. W.) a PEGAS, které zajišťovaly intrakomunitární přeshraniční přepravu od žalobkyně k S. S. (či osobě oprávněné jednat jeho jménem). Dotazy měly směřovat ke zjištění okolností těchto obchodních případů a vést k tomu, že stěžovatel uzná nárok žalobkyně na odpočet DPH.

[15] Stěžovatel se s těmito důkazními návrhy vypořádal takto. V obou rozhodnutích (za leden i únor 2012) uvedl, že výslechy pánů S. a Wolfa neprovedl, neboť ve vztahu k prvnímu z nich polské daňové orgány nevyhověly jeho dožádání a jeho výpověď by stejně nemohla zvrátit dosavadní skutková zjištění správce daně; pan Wolf již jednou za žalobkyni jako jednatel vypovídal. K přepravcům stěžovatel nejprve obecně sdělil, že žalobkyně v průběhu daňového řízení neprokázala, které přepravy hradila ona sama a které odběratel. Jednatel žalobkyně

do protokolu ze dne 25. 3. 2014 uvedl, že přeprava zboží (oceli) byla objednáвана telefonicky a hradily ji střídavě obě zúčastněné strany, vyplněné CMR listy jsou uzavřenou smlouvou mezi odesílatelem a přepravcem.

[16] V *rozhodnutích za leden i za únor 2012* (u obou bod 59) stěžovatel k přepravci **PEGAS** uvedl, že podle CMR listů doložených žalobkyní měl tento přepravce provést v měsíci lednu roku 2012 pro žalobkyni třikrát přepravu zboží z Polska a následně ve stejný den do Polska deklarovanému odběrateli panu S., v únoru pak neuskutečnil přepravu žádnou. K prokázání přepravy žalobkyně doložila daňový doklad ze dne 31. 3. 2012 na částku 33 600 Kč (včetně DPH) s totožným datem uskutečnění plnění a současně příjmový pokladní doklad z toho dne. Na daňovém dokladu je text „*Fakturujeme Vám za dopravní služby za měsíc leden-březen částku 28 000 Kč*“, avšak není z něj (ani z jiného dokumentu) zřejmé, o jaké dopravní služby se jednalo, nebyla doložena smlouva o způsobu stanovení ceny jednotlivých jízd. Stěžovatel proto konstatoval, že daňový doklad nnesvědčí o provedení přepravy odběrateli S. S. v měsících leden a únor roku 2012.

[17] V bodě 60 *rozhodnutí za leden* k tomu stěžovatel navíc popsal nesrovnalosti v číselných řadách CMR listů vystavených tímto přepravcem (podle CMR listu č. C1483708 měl přepravce pro žalobkyni přepravit dne 27. 1. 2012 zboží z Polska a podle CMR listu č. 1483711 měl tentýž den přepravit zboží stejného druhu a hmotnosti ve stejný den i do Polska; dvě čísla mezi tím chybějí).

[18] K návrhu na dotaz u polského přepravce **F. T. S. Carrier** zastoupeného J. W. stěžovatel uvedl *v obou rozhodnutích* (za leden bod 61, za únor bod 60), že jej neprovedl, neboť podle doložených CMR listů během obou období tento přepravce neprovedl „*pro žalobkyni žádnou přepravu zboží do Polska pro deklarovaného odběratele S. S.*“.

[19] V *rozhodnutí za leden* k tomu stěžovatel ještě doplnil, že doložený výpis z bankovního účtu žalobkyně u polské banky sice prokazuje, že dne 25. 1. 2012 provedla žalobkyně dvě úhrady po 800 PLN adresované F. T. S. Carrier J. W., avšak neproazuje přímou souvislost s přepravou pro S. S. (bod 61).

[20] Krajský soud zrušil všechna tři stěžovatelova rozhodnutí se stejným odůvodněním, aniž mezi nimi rozlišoval. Podle krajského soudu se stěžovatel neřídil jeho závazným právním názorem vysloveným v rozsudku ze dne 27. 3. 2018, neprovedl důkazy dotazem na přepravní subjekty a řádně neodůvodnil, proč tak neučinil. Dále krajský soud uvedl, že na rozdíl od stěžovatele nepovažuje nesrovnalosti údajů, respektive chybějící údaje ohledně odběratelů v CMR listech, za dostatečný důvod pro neprovedení výslechnů přepravců F. T. S. Carrier, Parnas F. H. U., Samul-Trans a PEGAS (*pozn. NSS: kasační přezkum se týká jen přepravců F. T. S. Carrier a PEGAS*). Tímto postupem stěžovatel podle krajského soudu upřel žalobkyni právo prokázat splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu jinak než výsledkem samotných odběratelů. Krajskému soudu přitom není zřejmé, proč by právě tyto důkazy nemohly vyvrátit dřívější výpovědi odběratelů, jejichž zájmy se mohou lišit od zájmů žalobkyně. Zároveň mohly důkazy objasnit nesrovnalosti údajů v doložených CMR listech i v číselné řadě CMR listů vystavených při přepravě zboží společností PEGAS dne 27. 1. 2012. Podle krajského soudu by jednoduché dotazy na dopravce, zda v konkrétní době provedli pro žalobkyni přepravu, co vezli, odkud, kam a komu přepravované zboží prodali, při obvyklém běhu věcí neměly představovat pro daňové řízení neúnosnou zátěž.

pokračování

[21] Stěžovatel považuje rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný proto, že odůvodnění, s nímž krajský soud zrušil rozhodnutí za leden a za únor 2012, nepřiléhá k důvodům, pro které stěžovatel neprovedl důkazy **v únoru**: dotazy na **F. T. S. Carrier** a na **PEGAS**; a **v lednu**: dotaz na **F. T. S. Carrier**.

[22] NSS stěžovatelův pohled nesdílí. Souhlasí sice s tím, že odůvodnění krajského soudu je obecnější a na označené situace částečně nepřiléhavé, nikoli však do té míry, aby bylo možné ho označit za nepřezkoumatelné. NSS se s ním navíc věcně ztotožňuje.

[23] Soud považuje za podstatné nejprve obecněji poukázat na to, že daňové řízení se vede o otázce, zda žalobkyně prokázala, že byla ocel uvedená na dokladech skutečně dodána panu S. S., a tedy zda žalobkyně za dodání tohoto zboží oprávněně uplatnila odpočet na DPH. To jsou skutečnosti, které je žalobkyně povinna prokázat (neboť podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních). Řízení se naopak nevede o dopravních službách. Žalobkyně není primárně povinna prokázat bezvadnými písemnými doklady dopravu zboží, ale podaří-li se žalobkyni objasnit okolnosti dopravy, může jí to pomoci dokreslit obrázek skutečností podstatných pro věc samu, tedy pro odpočet daně z dodání oceli deklarovanému odběrateli do Polska. Stěžovatel však přistoupil k důkazním návrhům týkajícím se přepravy tak, jako by žalobkyně u každého z nich byla nucena nejen tvrdit, ale nade vší pochybnost prokázat, že má návrh nesporný vztah k věci. Takové nároky na žalobkyni a její důkazní návrhy jsou podle NSS nepřiměřené.

[24] Ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu zdůrazňuje, že ačkoli je prokázání daňově uznatelného výdaje prvotně dokladovou záležitostí, je třeba současně respektovat soulad s faktickým stavem, k jehož prokázání může žalobkyně navrhnout v podstatě cokoli, má-li to vztah k předmětu řízení (k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS; ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86; ze dne 18. 1. 2012, čj. 1 Afs 75/2011 - 62; nebo ze dne 12. 2. 2015, čj. 9 Afs 152/2013 - 49). Je pak na správci daně, aby hodnotil žalobkyní předložené důkazy podle své úvahy, každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, a přitom přihlédl ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (srov. § 8 odst. 1 daňového řádu). Při zkoumání požadavku, zda má navrhovaný důkaz vztah k věci, však nelze jít tak daleko, jako šel stěžovatel – tedy pro nedostatek formálních dokladů o přepravě zboží neprovést důkazy vztahující se k faktickému průběhu přepravy (což alespoň teoreticky mohlo objasnit okolnosti sporných transakcí).

[25] Napadená stěžovatelova rozhodnutí ve sporných pasážích navíc nevyznívají tak jednoznačně, jak je nyní stěžovatel podává v kasační stížnosti. V ní totiž stěžovatel tvrdí, že odmítl provést sporné důkazní návrhy proto, že neměly souvislost s daňovým řízením, a nemohly tak nijak přispět k objasnění věci. Stěžovatel však (za únor) neprovedl dotaz na přepravce PEGAS proto, že předložený daňový doklad ze dne 31. 3. 2012 nesvědčí o provedení přepravy odběrateli S. S. v měsíci únoru roku 2012. To však nutně neznamená, že ani dotaz na tohoto přepravce nemůže aspoň potenciálně prokázat přepravu tomuto odběrateli. Takovému důkazu nebrání ani to, že žalobkyně nepředložila formální doklady, podle nichž tento přepravce pro žalobkyni v lednu něco přepravoval. Z napadených rozhodnutí navíc plyne, že společnost pana Dětského žalobkyni fakturovala „za dopravní služby za měsíc leden-březen částku 28 000 Kč“, a ačkoli jsou bližší okolnosti těchto plnění nejasné a (minimálně zatím) nepodložené, je zjevné, že důkazní návrh žalobkyně není zcela mimoběžný.

[26] Podobně to platí i o návrzích žalobkyně týkajících se přepravce F. T. S. Carrier (za leden i za únor), které stěžovatel neprovedl, protože podle doložených CMR listů během obou období tento přepravce „neprovedl pro žalobkyni žádnou přepravu zboží do Polska pro deklarovaného odběratele S. St.“. Ani to nepovažuje NSS ve shodě s krajským soudem za dostatečné vysvětlení. Vždyť tyto skutečnosti se právě žalobkyně snaží prokázat a navrhuje k tomu dotaz na přepravce, stěžovatel jí to však neumožňuje s poněkud tautologickým odůvodněním, že podle doložených CMR listů tento přepravce deklarovanému odběrateli nic nedopřál. Stěžovatel navíc ani netvrdí, že podle doložených CMR listů F. T. S. Carrier neprovedla pro žalobkyni v lednu a únoru vůbec žádnou přepravu zboží, a i kdyby, pořád se žalobkyně může pokusit vyjasnit faktické okolnosti přepravy oceli, k nimž nemá řádné doklady.

[27] NSS tedy nepřisvědčil stěžovatelovým námitkám; rozsudek krajského soudu považuje za přezkoumatelný a věcně správný.

IV. Závěr a náklady řízení

[28] Stěžovatelovy námitky nebyly důvodné, NSS proto kasační stížnost zamítl.

[29] Stěžovatel neměl v tomto soudním řízení ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, proto jí NSS přiznal náhradu nákladů řízení proti stěžovateli v celkové výši 8 954 Kč. Celková částka je tvořena odměnou zástupce žalobkyně za jeden úkon právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti), která činí 7 100 Kč [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) a § 12 odst. 3 advokátního tarifu za tři věci], k níž je třeba přičíst paušální náhradu výdajů v částce 300 Kč a částkou DPH ve výši 21 % z vypočtené odměny a paušální náhrady, kterou je advokát coby plátce DPH povinen odvést (1 554 Kč). Celkovou částku 8 954 Kč je stěžovatel povinen zaplatit žalobkyni k rukám jejího zástupce ve lhůtě třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 14. prosince 2021

Ondřej Mrákota
předseda senátu