



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **VIA MARIS, s. r. o.**, se sídlem Mosty u Jablunkova 479, zast. Mgr. Danielem Tomíčkem, advokátem se sídlem Jurečkova 643/20, Ostrava – Moravská Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 11. 2015, čj. 40701/15/5300-22441-701296, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 2. 2018, čj. 22 Af 12/2018-52,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj doměřil žalobkyni dvěma dodatečnými platebními výměry ze dne 24. 10. 2013 daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen a červen 2012; odvolání proti platebním výměrům zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 26. 11. 2015. Žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného podala žalobu, kterou krajský soud rovněž zamítl. I podle něj žalobkyně neunesla své důkazní břemeno ohledně toho, že odeslala nebo přepravila do Polska řepkový olej, který by tak byl z titulu dodání do jiného členského státu osvobozen od daně s nárokem na odpočet daně (§ 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty).

[2] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Podle ní je pravděpodobné, že její polský odběratel J. B. olej odebral, ale nepřiznal

v Polsku DPH; ostatně za olej opakovaně stěžovatelce platil ze svého bankovního účtu. Doklady o úhradách jsou v tabulce založené ve správním spisu spárovány s daňovými doklady vystavenými stěžovatelkou – tím stěžovatelka prokázala, jaké platby se vztahují ke konkrétnímu zdanitelnému plnění. Stěžovatelka vytkla, že nemohla být přítomna jednání polského finančního úřadu s panem B., které proběhlo na základě mezinárodního dožádání; k tomu v originálu citovala článek 190 polského zákona (*patrně odpovídajícího českému daňovému řádu*). Pan B. není fiktivní, ale existující osoba, která stěžovatelce platila za dodané zboží. Má vlastní motivaci k popření jím přijatých dodávek, to ale nemůže vést k závěru, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno. Rovněž z CMR listů je patrné, že autodopravce přepravoval olej od stěžovatelky coby odesílatele k příjemci J. B.. Stěžovatelka postupovala v obchodním styku dostatečně obezřetně, neboť si hlídala, zda jí J. B. platí za dodávky, a to se dělo. Na polské straně mohla být transakce zatížena podvodem, to však nemůže být důvodem k nepřiznání nadměrného odpočtu stěžovatelce, která jednala v dobré víře. Krajský soud pochybil také tím, že nevyslechl svědka Jiřího Dvouletého k otázce dopravy oleje. Finanční orgány neměly při výskytu nových skutečností opakovat daňovou kontrolu, ale nařídít obnovu řízení, neboť v bezprostředně předcházejícím postupu k odstranění pochybností měly k dispozici stejné dokumenty a zkoumaly stejné skutečnosti.

[3] Žalovaný se ke kasační stížnosti podrobně vyjádřil a navrhl, aby byla zamítnuta. Stěžovatelka v replice poukázala na rozsudek NSS ze dne 11. 4. 2019, čj. 5 Afs 133/2018-27, který podle ní řeší obdobnou věc.

[4] Kasační stížnost není důvodná.

[5] Stěžovatelka zdůraznila, že pokud krajský soud zaujal stejné právní závěry jako žalovaný, nelze od ní rozumně požadovat, aby proti krajskému soudu argumentovala jinak než proti žalovanému v žalobě. NSS zjistil, že stěžovatelka se z tohoto důvodu v kasační stížnosti nijak nesnaží zaměřit na podstatu sporných bodů a podrobněji (přesvědčivěji) rozpracovat oponentní argumentaci, ale opakuje stejné námitky, které již zazněly v žalobě, a často i doslova přebírá celé strany textu žaloby, včetně celostránkových přímých citací rozsudků NSS, k nimž krajský soud již zaujal konkrétní stanovisko. Ani NSS – neboť se s kasačními námitkami neztotožnil – tak nemá důvod sdělovat stěžovatelce něco jiného než krajský soud, a své závěry proto bude formulovat jen stručně.

[6] Ve věci jde o výklad § 64 odst. 1 zákona o DPH: *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.*

[7] Je pravda, že stěžovatelka vystavovala v posuzovaných zdaňovacích obdobích faktury za řepkový olej polskému odběrateli Je. B. a dostávala zaplacenou z polského účtu vedeného na toto jméno. Stejně tak je pravda, že nelze dodavateli odepřít nárok na odpočet jen proto, že zahraniční odběratel se k dodávkám zboží nezná, případně popírá, že by vůbec vykonával jakoukoli obchodní činnost. Stěžovatelka se ale touto argumentací snaží zastříti to, že se o osobu odběratele a povahu jeho podnikání příliš nezajímala – jak sama uvedla, důležité pro ni bylo jen to, že jí na účet chodily peníze. To ale ještě nevypovídá o

pokračování

její obezřetnosti ani o dostatku její dobré víry. Z výpovědi pana B., provedené dožádaným polským správcem daně, bylo zjištěno, že pan B. nebyl obchodníkem, ale člověkem spíše na okraji společnosti, který poskytl (zřejmě za drobnou odměnu) svou totožnost k založení obchodní společnosti a dalších formalit nutných k zahájení podnikání. Stěžovatelka proti tomu staví tvrzení, že pan B. stejně tak dobře mohl zamýšlet podnikat, ale osobně se neangažovat, a mohl někoho jiného zmocnit k tomu, aby podnikal jeho jménem. Tyto stěžovatelčiny úvahy ale nejsou ničím podloženy, proto jimi nelze vyvrátit závěry správce daně založené na provedeném dokazování.

[8] K vlastním procesním předpokladům výsledku svědka, který provádí dožádaný orgán jiného státu, stěžovatelka poukázala na již zmíněný rozsudek ve věci 5 Afs 133/2018, který v části týkající se mezinárodních daňových dožádání cituje rozsudek NSS ze dne 21. 1. 2014, čj. 1 Afs 73/2011-167, č. 3016/2014 Sb. NSS. Tento rozsudek byl vydán v návaznosti na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 22. 10. 2013 ve věci C-276/12, *Jiří Sabou*, podle nějž nedává směrnice Rady 77/799/EHS daňovému subjektu právo účastnit se výsledků svědků prováděných daňovým orgánem cizího státu. Navazující rozsudek NSS ve věci 1 Afs 73/2011 vyložil, že navzdory směrnici by daňový subjekt, v jehož věci byl v zahraničí vyslechnut svědek, neměl mít horší postavení než u vnitrostátního dožádání podle § 17 daňového řádu. Pokud tedy dožádaný orgán vyslechně svědka a sdělí výsledek šetření, k němuž dospěl, aniž informuje o postupech, kterými k tomuto výsledku došel, a o zdroji určité informace, je důkazní hodnota takové informace podle českého práva omezená a svůj význam může mít jen ve spojení s jinými důkazy.

[9] Hypotetická situace, kterou NSS nastínil v právě citovaném rozsudku, však ve stěžovatelčině věci nenastala. Zjištění, která správce daně učinil ve vztahu k osobě J. B., nebyla získána neznámými postupy a z neznámého zdroje. Právě naopak – polský správce daně provedl dne 28. 10. 2014 výslech J. B., jehož přesný průběh pak zachytil v úředním záznamu. Ten připojil k formuláři SCAC 2004 [sloužícímu k výměně informací podle nařízení Rady (EU) č. 904/2010, o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty], který byl doručen českému správci daně dne 6. 2. 2015. Ve správním spisu je tak konkrétně zachyceno, jaké otázky polský správce daně kladl a jak vyslýchaný odpovídal (ostatně stěžovatelka určité části výpovědi doslova cituje jak v žalobě, tak v kasační stížnosti).

[10] Ze spisu je také patrné, že český správce daně učinil vše pro to, aby stěžovatelce umožnil účastnit se případného výsledku prováděného polským správcem daně. Ve formuláři SCAC 2004 z 5. 9. 2014 správce daně uvádí: „*Náš zákon umožňuje daňovému subjektu být přítomen výsledku svědka, proto umožňují-li to Vaše právní předpisy, žádáme Vás o umožnění účasti našeho daňového subjektu na výsledku svědka.*“ U toho byl uveden i kontakt na stěžovatelčina advokáta. To, že polský správce daně této žádosti nevyhověl a z jakých důvodů, není pro hodnocení zákonnosti rozhodnutí finančních orgánů a rozsudku krajského soudu podstatné. Stěžovatelka v kasační stížnosti citovala v polském originálu zákonné ustanovení, které je zřejmě součástí polského daňového řádu. NSS této citaci jednak nerozumí, jednak jí ani rozumět nemusí. Již rozsudek ve věci 1 Afs 73/2011 zdůraznil, že není věcí českých orgánů, aby posuzovaly soulad postupu zahraničních orgánů s jejich vnitrostátními předpisy. Naopak je na českých orgánech, aby hodnotily

informace vzešlé z mezinárodního dožádání *materiálně* – a v tom, jak se s nimi vypořádaly, NSS pochybení nespaturuje.

[11] Věrohodnost pana B. a pravdivost jeho slov tak nebyla zpochybněna. Správce daně však nevycházel jen z této výpovědi (která nepotvrdila, že by odběratelem oleje byl polský plátce DPH J. B., nýbrž ukazuje na to, že olej odebírala neznámá třetí osoba), ale hodnotil všechny získané důkazy ve vzájemných souvislostech. Pochybných okolností ve stěžovatelčině obchodování s panem B. bylo více – především vůbec to, zda byl olej do Polska dodán a zajakých okolností. Stěžovatelčinu verzi událostí nepotvrdil ani výslech Jiřího Dvouletého (jednatele společnosti JiMa, s. r. o., která byla stěžovatelčíným dodavatelem), ani vyjádření provozovatele skladu – společnosti Starbright, s. r. o. (které neodpovídalo údajům zachycených v CMR listech), ani sdělení Ředitelství silnic a dálnic (k otázce, zda vozy určitých registračních značek projely v určitých dnech mytnými branami).

[12] K rozsudkům ve věcech 5 Afs 65/2013, 5 Afs 83/2012 a 5 Afs 129/2006, jichž se stěžovatelka dovolává, se už dostatečně vyslovil krajský soud. Stěžovatelka na to nijak nereaguje, pouze v kasační stížnosti opětovně cituje dlouhé pasáže těchto rozsudků a nepřináší žádnou argumentaci, kterou by se NSS měl zabývat. K rozsudku ve věci 5 Afs 109/2013 lze snad dodat (což krajský soud nezdůraznil), že se týká daně z příjmů, u níž platí zjednodušeně řečeno nižší důkazní standard. Není důvod odeprít daňovému subjektu uplatnění výdajů za služby, které byly poskytnuty v tvrzeném rozsahu a za které subjekt zaplatil, byť není úplně jasné komu. V režimu DPH je ale podstatné i to, kdo konkrétně byl obchodním partnerem daňového subjektu (tedy zda byl rovněž plátcem DPH), aby mohl daňový subjekt úspěšně žádat o nadměrný odpočet.

[13] Další výslech svědka Jiřího Dvouletého nebyl podle NSS potřebný. Svědek byl vyslechnut již v odvolacím řízení a jeho výpověď, ačkoli jistě nevyvrátila stěžovatelčinu verzi událostí, také nebyla s to ji potvrdit. K obsahu výpovědi se už vyjádřily jak finanční orgány a krajský soud, tak i NSS ve svém rozsudku ze dne 31. 10. 2018, čj. 1 Afs 179/2018-38. Z výslechu vyplynulo, že svědek má jen obecný přehled o tom, jak probíhá nakládka ve skladě v Čáslavi; nemohl proto nijak osvětlit konkrétnější okolnosti přepravy ani rozpor mezi CMR listy, sdělením provozovatele skladu a chybějícími záznamy z mytných bran.

[14] Neobstojí ani námitka, podle níž správce daně pochybil opakovanou daňovou kontrolou. Judikatura nezapovídá, aby správce daně reagoval na podané daňové přiznání postupem k odstranění pochybností a následně zahájil ohledně stejné daně a stejného zdaňovacího období daňovou kontrolu, jak se stalo i v této věci (poté, co byl správce daně upozorněn na probíhající daňové řízení ve věci stěžovatelčiny dodavatelky, společnosti JiMa). Stěžovatelka upozorňuje na to, že ve vztahu k červnu 2012 jí byl již 24. 9. 2012 vydán platební výměr, a vidí potvrzení svého názoru v rozsudku NSS ze dne 25. 10. 2007, čj. 7 Afs 193/2006-79, č. 2329/2011 Sb. NSS. Ten se ale týká jiné situace, totiž takové, v níž byla věc posuzována ve dvou stupních daňového řízení a pravomocně o ní rozhodl odvolací orgán. Navazující rozsudek NSS ze dne 18. 11. 2010, čj. 5 Afs 8/2010-138, dospěl k závěru, že po provedeném vytýkacím řízení již nemohla proběhnout ke stejnému nároku na odpočet daňová kontrola, i když proti platebnímu výměru nebylo podáno odvolání. Tato věc byla ale specifická: pomine-li už soud to, že se týkala „starého“ vytýkacího řízení,

pokračování

a nikoli „nového“ postupu k odstranění pochybností, podstatný rozdíl oproti nynější věci spočíval jednak v tom, že nárok tamějšího daňového subjektu na nadměrný odpočet, který byl v této části neuznán po proběhlé daňové kontrole, byl uplatněn na základě jediného plnění a jediné faktury, kterou si správce daně vyžádal ke zkoumání již pro účely vytýkácího řízení a k níž provedl i výslech jednatele obchodního partnera. Jednak (což zdůraznil žalovaný ve svých podáních k soudům) mohl správce daně stěží zkoumat již během postupu k odstranění pochybností oprávněnost nároku na odpočet založeného osvobozeným intrakomunitárním plněním ve smyslu § 64 zákona o DPH, protože stěžovatelka vyplnila do řádku 20 daňového přiznání, který je přímo určen pro případy dodání zboží do jiného členského státu s nárokem na odpočet daně, nulu. Vůči správci daně tak *nedeklarovala*, že by taková plnění vůbec poskytla, a nemůže mu tedy vytýkat, že podezřelé okolnosti takových plnění neodhalil již během postupu k odstranění pochybností.

[15] Na rozdíl od stěžovatelky tu NSS nespatřuje podobnost jejího případu s případem posuzovaným v rozsudku ve věci 5 Afs 133/2018. Tam totiž měl daňový subjekt k dispozici řádné listinné důkazy a nebylo žádných pochyb o tom, že unesl své důkazní břemeno ve vztahu k faktickému provedení dodávek: zboží bylo skutečně dodáno do Polska, a to v množství odpovídajícím účetním dokladům a v časech a místech podle CMR listů. Jeho polský odběratel platil za zboží ze svého účtu a v roce, o němž šlo, se opětovně registroval k DPH, ačkoli popíral svou obchodní činnost. Soudy proto vytkly finančním orgánům, že nepoložily odběrateli podrobnější dotazy a nesnažily se vyjasnit rozpor mezi doloženým tvrzením kontrolovaného subjektu a nedoloženým tvrzením polského odběratele. V nyní projednávané věci nevznikly ve vztahu k výpovědi J. B. podobné pochybnosti, naopak jeho vysvětlení o tom, jak si chtěl přilepšit coby „bílý kůň“, se jevílo věrohodné. Především však na rozdíl od subjektu ve věci 5 Afs 133/2018 stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno ani ohledně faktických dodávek v množstvích, místech a časech, které sama tvrdila.

[16] NSS proto zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.). O náhradě nákladů řízení 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 nevznikly náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 14. listopadu 2019

Ondřej Mrákota
předseda senátu