



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Petry Weissové a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **ŽELEZO HRANICE s.r.o.**, se sídlem Teplická 226, Hranice, zast. JUDr. Martinem Lištvanem, advokátem, se sídlem Při Trati 1084/12, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 2. 2016, č. j. 4399/16/5300-21443-706986, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci ze dne 27. 4. 2017, č. j. 65 Af 52/2016 - 50,

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 o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni dodatečnými platebními výměry ze dne 12. 12. 2014, č. j. 1872184/14/3102-50524-804545, daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2010 ve výši 159.597 Kč a stanovil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 31.919 Kč, ze dne 12. 12. 2014, č. j. 1872230/14/3102-50524-804545, daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2010 ve výši 273.806 Kč a stanovil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 54.761 Kč, ze dne 12. 12. 2014, č. j. 1872243/14/3102-50524-804545, daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2010 ve výši 1.334.711 Kč a stanovil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 266.942 Kč, ze dne 12. 12. 2014, č. j. 1872259/14/3102-50524-804545, daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2010 ve výši 2.143.708 Kč a stanovil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 428.741 Kč, ze dne 12. 12. 2014, č. j. 1872532/14/3102-50524-804545, daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2010

ve výši 523.054 Kč a stanovil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 104.610 Kč a ze dne 12. 12. 2014, č. j. 1872542/14/3102-50524-804545, daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2010 ve výši 1.603.433 Kč a stanovil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 320.686 Kč.

[2] V záhlaví označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry správce daně.

II.

[3] Proti napadenému rozhodnutí brojila žalobkyně žalobou u Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci (dále jen „krajský soud“). Ten výše uvedeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) žalobu zamítl, nepřisvědčil totiž žádné z uplatněných žalobních námitek.

[4] K otázce splnění podmínek pro osvobození od daně z přidané hodnoty, zejména prokázání dodání zboží do jiného členského státu (na Slovensko), krajský soud zdůraznil, že žalobkyně sice předložila písemná prohlášení pořizovatele zboží o přepravě podle § 64 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí; dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), tato prohlášení však byla vystavena v Hranicích a opatřena razítkem pořizovatele s nečitelným podpisem bez uvedení jakéhokoli jména konkrétní fyzické osoby. To vzbudilo pochybnosti správce daně, které v daňovém řízení žalobkyně nevyvrátila. Důkazní břemeno, jež ji ve vztahu k tvrzení o dodání zboží do jiného členského státu tížilo, tudíž neunesla. Krajský soud připomněl, že součástí důkazního břemene daňového subjektu, jsou-li zde pochybnosti o faktickém stavu, je prokázání existence podmínek, za nichž je plnění od daně z přidané hodnoty osvobozeno.

[5] Krajský soud se také zabýval dobrou vírou žalobkyně ve správnost písemných prohlášení o dodání zboží do jiného členského státu a v to, že plnění není stiženo podvodem na dani z přidané hodnoty. Shledal, že žalobkyně se této dobré víry dovolávat nemůže. Nevyvinula takřka žádné úsilí, aby ověřila, zda dodává zboží osobě registrované k dani z přidané hodnoty v jiném členském státě, zda tato osoba existuje, jedná za ni oprávněně (na základě plné moci) zmocněnec R. K., jakož i to, zda je zboží dodáno do jiného členského státu, na Slovensko. Nemůže se tudíž povinnosti opatřit si důkazy k prokázání, že zboží bylo skutečně na Slovensko přepraveno, zbavit ani písemným prohlášením o přepravě zboží ani poukazem na sjednání dodací podmínky Ex works či tvrzením, že dopravu si pořizovatel zboží zajišťoval sám. Krajský soud poukázal na nezbytnost přijmout dostatečná opatření k prověření důvěryhodnosti pořizovatele zboží v jiném členském státě. Shrnul, že písemné prohlášení o přepravě zboží do jiného členského státu není jediným a absolutním důkazem takového dodání. Žalobkyně postupovala neopatrně, neboť nevzala v potaz, že objednávky zboží jsou činěny z adres jiných společností, než pořizovatele zboží XORION s.r.o. Žalobkyně též nezohlednila, že tvrzený zástupce pořizovatele zboží, R. K., s nímž ve věcech dodávek jednala, není spolehlivou osobou, neboť vůči žalobkyni jako zástupce jiné společnosti již dříve neplnil své závazky. Žalobkyně mohla nabýt podezření o dodávkách i z prováděných

pokračování

hotovostních plateb za dodávky a vystavení písemných prohlášení o přepravě nikoliv na Slovensku, nýbrž v Hranicích.

[6] Krajský soud nepřisvědčil ani žalobní námitce vztahující se k vadám dokazování před správcem daně. Poukázal na skutečnost, že správce daně i žalovaný, který s jeho závěry souhlasil, jednotlivě u všech žalobkyní navržených výsledků svědků odůvodnili, proč tyto důkazy neprovedli. Za vadu v dokazování krajský soud nepovažoval ani to, že správce daně využil jako důkaz shrnutí výsledku svědka S. P. z obžaloby v trestním řízení vedeném proti R. K. Uvedenou listinu předložila správci daně sama žalobkyně a tato listina byla jako důkaz správně vzata při posouzení věci v potaz. Krajský soud upozornil, že převážná většina navržených výsledků svědků (S. D., R. K., Ing. P. S., S. P., R. V.) nebyla provedena pro jejich nadbytečnost, resp. proto, že navržené důkazy nemohly přispět k prokázání skutečností podstatných pro věc; to správce daně vždy řádně odůvodnil.

[7] Nakonec krajský soud zaujal stanovisko i k námitce nesprávného hodnocení důkazů. Ani tu však za důvodnou neshledal. Důkaz spočívající v úředním záznamu o telefonickém rozhovoru žalobkyně se správcem daně, v němž žalobkyně měla uvést, že zboží na Slovensko dodáno nebylo, považoval podle krajského soudu správce daně za irelevantní. Nebylo z něj totiž možno osvědčit, kdy žalobkyně uvedenou skutečnost zjistila. Obsah zaznamenaného sdělení tak nebyl kladen žalobkyni k tíži či vykládán v její neprospěch. Krajský soud v tomto ohledu odkázal na bod 77 napadeného rozhodnutí. Za nesprávné nepovažoval krajský soud ani hodnocení dalších důkazů a poukázal na jednotlivé pasáže napadeného rozhodnutí, v nichž se žalovaný vypořádal s výpověďmi svědků J. L., O. B., Z. K. či J. P., jakož i svědka P. M. Za nerozhodnou pak považoval žalobkyní zmiňovanou skutečnost, že se správce daně nepřipojil k trestnímu řízení vedenému proti Romanu Kurtinovi s nárokem na náhradu škody.

III.

[8] Proti napadenému rozsudku nyní žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brojí kasační stížností z důvodů vymezených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Navrhuje zrušit napadený rozsudek a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[9] Shrnuje průběh daňového řízení, které vyústilo v doměření daně z přidané hodnoty proto, že nárok na osvobození od této daně uplatnila neoprávněně. Podle správních orgánů zboží (kari sítě, plechy) stěžovatelka nedodala do jiného členského státu, konkrétně společnosti XORION s.r.o., za niž jednal R. K., na Slovensko. Správní orgány dovodily, že stěžovatelka věděla nebo měla vědět, že uvedené plnění bylo součástí daňového úniku, avšak nepřijala veškerá opatření, která po ní mohla být rozumně požadována k zabránění účasti na něm. S uvedenými závěry stěžovatelka nesouhlasí.

[10] Kasační námitky sledují vypořádání žalobních bodů, jak jej provedl krajský soud v napadeném rozsudku. Stěžovatelka tedy předně polemizuje s úvahami týkajícími se otázky dodání zboží do jiného členského státu jako podmínky pro osvobození od daně z přidané hodnoty. Ačkoliv obecně vyslovuje nesouhlas s hodnocením důkazů krajským

soudem, současně potvrzuje, že není sporné, že zboží nebylo na Slovensko dodáno. Upozorňuje však, že v době tohoto dodání měla k dispozici od pořizovatele zboží prohlášení o jeho přepravě podle § 64 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty. Krajský soud sice při vypořádání této námitky zhodnotil stěžovatelkou předložené důkazy o dodání zboží, nezohlednil je však již při posouzení stěžovatelčiny dobré víry, což byl druhý okruh námitek, jimž se krajský soud v napadeném rozsudku věnoval a k jejichž vypořádání stěžovatelka vznáší další výhrady.

[11] Otázku dobré víry, že dodávané zboží bylo doručeno na území jiného členského státu, stěžovatelka považuje za zcela zásadní pro danou věc. Poukazuje v této souvislosti na závěry, k nimž dospěl Soudní dvůr Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) v rozsudku ze dne 6. 9. 2012, C-273/11, *Mecsek-Gabona Kft*, nebo též ze dne 27. 9. 2007, C-409/04, *Teleos plc a další*, z nichž cituje. Opětovně, jako již v žalobě, odkazuje na sjednanou dodací doložku Ex works, podle níž splnila svůj závazek dodat zboží předáním přepravci ve svém závodě. V tom okamžiku již přecházela odpovědnost a rizika na dopravce přepravujícího zboží pro kupujícího a stěžovatelka tímto okamžikem neměla kontrolu nad zbožím a nemohla tudíž monitorovat jeho pohyb. Manipulace s přepravními doklady, pokud je přepravce učinil, jak dovodily správní orgány, proběhla bez stěžovatelčina vědomí a úmyslu. Nelze jí tudíž uvedené skutečnosti týkající se dodání a záměny přepravních dokladů klást k tíži.

[12] Stěžovatelka zdůrazňuje, že obdržela od kupujícího, slovenské společnosti XORION s.r.o., podepsaná a orazítkovaná potvrzení o přepravě zboží z území České republiky. Ta dokládala, že materiál, upřesněný odkazem na konkrétní dodací list, „*byl přepraven a následně převzat ve Slovenské republice*“. V době uskutečnění těchto dodávek stěžovatelka nevěděla a nemohla vědět, že se stala obětí trestného činu, jehož se dopustil R. K., vystupující jako zástupce společnosti XORION s.r.o. na základě předložené a řádně podepsané plné moci. R. K. uvedl stěžovatelku v omyl a ten jí nelze klást k tíži. Zvláště, byla-li v dobré víře, že zboží bude dodáno na Slovensko a svého obchodního partnera ověřila v systému VIES jako subjekt registrovaný k dani z přidané hodnoty; vzhledem k charakteru obchodů a zavedených obchodních zvyklostí bylo třeba takový postup považovat za dostatečně obezřetný. V této souvislosti stěžovatelka upozornila, že sama z trestného činu ve věci vedené u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 56 T 4/2012 proti R. K. a dalším obviněna nebyla.

[13] Závěry krajského soudu vztahující se k otázce stěžovatelčiny dobré víry tudíž nemají oporu v provedeném dokazování a jsou s provedenými důkazy v extrémním rozporu. Stěžovatelka nesouhlasí s krajským soudem, že její dobrá víra nemohla být dána, neboť již z předchozí spolupráce věděla o sporné platební morálce jiné společnosti, za niž také jednal R. K. Špatná platební morálka nemůže zakládat pochyby o tom, že zboží nebude dodáno do jiného členského státu.

[14] Za neobjektivní považovala stěžovatelka i závěr krajského soudu, že na pochyby o daném obchodu měla usoudit vzhledem k nedoložení plné moci, na základě níž R. K. za společnost XORION s.r.o. jednal. Krajský soud hodnotil provedené důkazy v neprospěch stěžovatelky. V rozporu s provedenými důkazy je i závěr, že „*okolnosti však*

pokračování

naznačují, že žalobkyně dobrou víru osvědčit nemůže.“ Úvahy, na nichž jej krajský soud založil, jsou vytrženy z kontextu provedených důkazů i z reality obchodních vztahů. Stěžovatelka neměla pochyby o existenci společnosti XORION s.r.o., prověřila její existenci v systému VIES a vycházela z předložené plné moci R. K. Je tak otázkou, co dalšího by osoba v obdobném postavení a za obdobných okolností k prověření svého partnera měla učinit. Podvodným jednáním, kterého se dopustila třetí osoba, nelze vyvracet dobrou víru stěžovatelky.

[15] Krajský soud minimalizuje důkazní hodnotu písemných prohlášení o přepravě zboží podle § 64 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty a bez řádného odůvodnění dospívá k závěru, že tato prohlášení stěžovatelka akceptovala „*neopatrně a pouze formálně*.“ Stěžovatelka má za to, že k prokázání své dobré víry za účelem naplnění zákonných podmínek pro osvobození od daně z přidané hodnoty doložila všechny potřebné dokumenty, které na ní lze spravedlivě požadovat. Krajský soud dospěl k nesprávným skutkovým zjištěním, tyto nesprávně hodnotil a odmítl použít přílehlavá rozhodnutí Soudního dvora.

[16] Stěžovatelka shodně jako v žalobě opětovně namítá též vady provedeného dokazování v daňovém řízení. Tím, že správce daně neprovedl jí navržené výslechy svědků, omezil možnost, aby prokázala oprávněnost svého nároku a svoji dobrou víru. Okruh slyšených svědků správce daně vybral účelově a jejich výpovědi vyložil ve stěžovatelčin neprospěch. Přesto však podle stěžovatelky je možno k závěru o oprávněnosti jejího nároku na osvobození od daně z přidané hodnoty dospět i na základě těch důkazů, které správce daně v řízení provedl, pokud budou hodnoceny objektivně.

[17] Nakonec stěžovatelka upozorňuje na vliv trestního řízení vedeného u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 56 T 4/2012 na nynější řízení a vytýká, že krajský soud i správce daně odmítli zohlednit, že v souzené věci byl spáchán trestní čin, jakož i jeho možné odpovědnostní dopady. Stěžovatelka má za to, že spáchání trestného činu má podstatný vliv na posouzení její dobré víry. Mimo to, škoda, která v důsledku uvedeného trestného činu vznikla České republice, a kterou nezpůsobila stěžovatelka, není vymáhána na pachatelích trestného činu, neboť Česká republika se jako poškozená nepřipojila do trestního řízení. Namísto toho se domáhá reparace této škody na stěžovatelce v podobě doměření daně z přidané hodnoty. Činí tak přesto, že stěžovatelka splnila všechny své zákonné povinnosti k uznání jejího nároku na osvobození od daně z přidané hodnoty s jejím odpočtem.

IV.

[18] Žalovaný ve vyjádření navrhuje zamítnutí kasační stížnosti. Zcela se ztotožňuje se závěry krajského soudu a napadený rozsudek nepovažuje ani za nepřezkoumatelný, ani za nezákonný. Rekapituluje, že nebylo prokázáno naplnění podmínek pro osvobození od daně z přidané hodnoty podle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty a nebyla prokázána stěžovatelčina dobrá víra, že zboží bylo odesláno či přepraveno do jiného členského státu. Právě posouzení dobré víry bylo pro danou věc stěžejní. Skutkový stav věci, jak jej zjistil

správce daně, podle žalovaného svědčí o tom, že stěžovatelka mohla a měla vědět, že se účastní podvodu na dani z přidané hodnoty. Ačkoliv jednotlivé zjištěné objektivní okolnosti (vystavování dvou typů dodacích listů; e-mailové objednávky zasílané z adresy jiné společnosti než společnosti XORION s.r.o.; absence ověření toho, zda Roman Kurtin je oprávněn jednat za společnost XORION s.r.o.; neuzavření smlouvy s odběratelem; akceptace objednávek zasílaných jménem jiné společnosti odlišné od odběratele; prodej zboží se zápornou marží a další) sice jednotlivě nemusejí být nezákonné, ve své souhrnu však tvoří ucelený soubor indicií jednoznačně prokazujících, že stěžovatelka o podvodu na dani věděla, či přinejmenším vědět mohla a měla.

[19] Žalovaný má za to, že stěžovatelka chybně interpretuje citovanou judikaturu Soudního dvora a chybně dovozuje, že prohlášení o přepravě zboží a skutečnost, že přepravu zboží zajišťoval subjekt od ní odlišný (přepravce), kterého zajistil objednatel, ji zprošťují důkazního břemene ohledně naplnění podmínek pro osvobození do daně z přidané hodnoty. Existenci stěžovatelčiny dobré víry nadto správce daně v řízení vyvrátil.

[20] K vadám provedeného dokazování žalovaný doplňuje, že stěžovatelkou navržené výsledky svědků nebyly provedeny pro jejich nadbytečnost a tento postup správce daně řádně odůvodnil, jak mu ukládá § 92 odst. 6 daňového řádu.

[21] Nakonec k vlivu trestního řízení na souzenou věc žalovaný dodal, že daňové a trestní řízení jsou řízení odlišná, závěry jednoho nelze bez dalšího přebírat do řízení druhého. Výsledky daňového řízení neovlivňuje ani skutečnost, že škodu vzniklou krácením daně způsobil Roman Kurtin s dalšími osobami, nikoliv stěžovatelka.

V.

[22] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[23] Kasační stížnost není důvodná.

[24] Nejvyšší správní soud se předně zabýval naplněním kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Vady podřaditelné pod uvedený kasační důvod, pokud by je kasační soud shledal, by totiž představovaly překážku věcného přezkumu napadeného rozsudku z dalších v kasační stížnosti uplatněných důvodů. Takové vady (nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů, pro nesrozumitelnost, či jiné vady řízení před krajským soudem, jež mohly mít vliv na zákonnost jeho rozsudku) jsou přitom natolik závažnými, že je k nim soud povinen přihlížet i bez návrhu, z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.).

[25] Uvedená pochybení však Nejvyšší správní soud nedovodil. Ostatně v rámci tvrzení obsažených v kasační stížnosti, byť se stěžovatelka kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. dovolává, žádná konkrétní pochybení, jež by bylo lze pod tento kasační důvod podřadit, nejsou vytčena.

pokračování

[26] Napadený rozsudek je plně srozumitelný (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130) a je také dostatečně odůvodněný. Krajský soud výstižně popsal skutkový stav věci, stanoviska účastníků řízení a předestřel relevantní a ucelené právní závěry, kterými stěžejní žalobní argumentaci vypořádal. Ostatně stěžovatelka proti výkladu podanému krajským soudem v kasační stížnosti brojí věcnou polemikou, což by v případě chybějících důvodů prakticky nebylo možné. Nesouhlas stěžovatelky s odůvodněním a závěry napadeného rozsudku přitom nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013 - 30, ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010 - 163, nebo ze dne 6. 12. 2016, č. j. 7 As 179/2016 - 37). Jelikož zde nejsou ani žádné vady řízení před krajským soudem, jež by mohly mít vliv na zákonnost jeho rozsudku, Nejvyšší správní soud uzavírá, že kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. naplněn není.

[27] Stěžovatelka v kasační stížnosti dále vytýkala vady dokazování v řízení před správními orgány. Ty měly spočívat v neprovedení důkazů výsledky jí navržených svědků správními orgány. Dále též namítala, že krajský soud nesprávně hodnotil důkazy, zejména prohlášení o přepravě zboží a plnou moc R. K. Uvedené vady lze podřadit pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť jejich existence by mohla mít vliv na skutkový stav věci, z něhož správní orgány i krajský soud při posouzení věci vycházely.

[28] Nejvyšší správní soud však stěžovatelce v jejích námitkách týkajících se pochybení při dokazování nemůže dát za pravdu. Není sporné, že správní orgány neprovedly všechny důkazy, které stěžovatelka ve správním řízení navrhla. Jednalo se o výsledky více svědků (S. D., R. K., P. S., S. P. a R. V.), jejichž neprovedením podle stěžovatelčina mínění správce daně omezil možnost prokázat oprávněnost jejího nároku a zejména její dobrou víru.

[29] V souzené věci však Nejvyšší správní soud žádné vytýkané pochybení v procesu dokazování, tedy při zjišťování skutkového stavu věci, v řízení před správními orgány neshledal. Již krajský soud v napadeném rozsudku přílehlavě poukázal na zásadu volného hodnocení důkazů zakotvenou v § 8 odst. 1 daňového řádu, v souladu s níž správní orgány postupovaly. Neprovedly-li některé z navržených důkazů (svědeckých výpovědí), tyto skutečnosti ve svých rozhodnutích uvedly a vyložily též důvody, pro které tak učinily. Dostály tudíž i požadavkům vyplývajícím z § 92 odst. 6 daňového řádu.

[30] Správce daně stěžovatelkou navržené svědky považoval za důkazy nadbytečné a podrobné úvahy o tom vtělil do zprávy o daňové kontrole na stranách 37 – 41. Žalovaný se stejnou otázkou (neprovedení výsledků stěžovatelkou navržených svědků) zabýval na více místech napadeného rozhodnutí v souvislosti s vypořádáním odvolacích námitek, především však v odst. [84] a [85], jakož dále i v odst. [88] a [89] napadeného rozhodnutí. Nakonec tutéž žalobní námitku (vad v dokazování v důsledku neprovedení výsledků navržených svědků), posuzoval také krajský soud v napadeném rozsudku. I ten se k věci velmi detailně vyjádřil, aniž je třeba nyní jeho závěry znovu reprodukovat. Účastníkům řízení jsou známy. Postačí tak pro přehlednost poukázat na přílehlavé závěry vyjádřené v odst. [34] až [41] napadeného rozsudku. S nimi se kasační soud beze zbytku ztotožňuje. Pro úplnost tak lze uvést, že i kdyby navržené výsledky svědků byly provedeny, nic by to

nemohlo změnit na zjištěném skutkovém stavu věci rozhodném pro její posouzení. Tito svědci totiž byli navrženi k prokázání jiných, než pro řízení podstatných skutečností.

[31] Nejvyšší správní soud tudíž neshledává žádná pochybení v postupu správních orgánů při zjišťování skutkového stavu věci v procesu dokazování, ani nespatřuje pochybení v závěrech, které k otázce vad v dokazování před správními orgány zaujal, i s odkazem na přílehlavou judikaturu Ústavního soudu, krajský soud. Uvedená stížnostní námitka vad v dokazování je neopodstatněná a závěrům krajského soudu tak není čeho v tomto bodě vytknout.

[32] Nadto není zcela zřejmé, kam vlastně stěžovatelčina námitka vad v dokazování míří. Sama totiž současně tvrdí, že provedené dokazování může být podkladem pro posouzení věci za předpokladu, že důkazy budou hodnoceny jinak (viz v kasační stížnosti obsažená úvaha, že „[s]právce daně provedené výpovědi svědků vybral účelově tak, aby bylo možno tyto výpovědi vykládat v neprospěch stěžovatele. Bez ohledu na tuto okolnost je však stěžovatel toho názoru, že k rozhodnutí o oprávněnosti jeho nároku je však možno dospět i z důkazů, které již provedeny byly, avšak při respektování jejich důkazní síly a objektivním hodnocení“). Stěžovatelka konkrétně neuvádí, s výjimkou ryze obecného zpochybnění skutkových zjištění, v čem vlastně pochybení při hodnocení důkazů spočívají.

[33] Nezbyvá než dodat, že všechny důkazy provedené zákonným způsobem mají stejnou důkazní sílu, aniž je možno kterýkoliv z nich upřednostnit před jinými. Jinou věcí je vypovídací, tedy důkazní, hodnota, tj. způsobilost určitého důkazu prokázat tvrzenou skutečnost. Nejvyšší správní soud však neshledal v hodnocení důkazů v řízení před správními orgány vady, které by měly vliv na správnost skutkových zjištění a na zákonnost napadeného rozhodnutí. Tím spíše takové vady nenalezl v řízení před krajským soudem, který postup správních orgánů při dokazování toliko přezkoumával, aniž sám dokazování prováděl.

[34] Nejvyšší správní soud tedy k uvedené kasační námitce uzavírá, že skutkový stav věci považuje za dostatečně zjištěný a jak žalovaným, tak i následně krajským soudem hodnocený bez známek jakýchkoliv pochybení, zkratkovitého přístupu či snad k tíži stěžovatelky. Nejvyššímu správnímu soudu nyní nepřísluší přehodnocovat skutková zjištění správních orgánů. Ty se při zjišťování skutkové podstaty nedopustily žádných pochybení, jež by mohly mít za následek nezákonnost jejich rozhodnutí. Ani stížnostní námitky týkající se vad v procesu dokazování a hodnocení důkazů tudíž nemají své opodstatnění.

[35] Nejvyšší správní soud se proto zabýval stěžejní kasační námitkou zpochybňující závěr o neprokázání podmínek pro osvobození od daně z přidané hodnoty z důvodu neprokázání dodání zboží do jiného členského státu a z důvodu neexistence stěžovatelčiny dobré víry [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

[36] Stěžovatelka přitom v kasační stížnosti zpochybňuje jednotlivé úvahy krajského soudu, které podle ní nemají oporu v provedeném dokazování. Nelze však přehlédnout, že tyto úvahy vytrhává z kontextu ucelených závěrů, k nimž krajský soud na základě

pokračování

posouzení skutkového stavu věci v rámci vymezeném žalobními body dospěl. Jestliže tedy stěžovatelka vytýká, že krajský soud hodnotil jí vymezené okruhy žalobních námitek „*odděleně, selektivním způsobem*“ v její neprospěch, nutno dodat, že je to naopak stěžovatelka, která takto k závěrům krajského soudu v kasační stížnosti přistupuje.

[37] Krajský soud v napadeném rozsudku výstižně vysvětlil, že ač stěžovatelka předložila písemná prohlášení pořizovatele zboží (společnosti XORION s.r.o.) o jeho přepravě do jiného členského státu, jak předpokládá § 64 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty, v případě existujících pochybností o faktickém stavu, jenž je dokládán, byť formálně bezvadnými doklady, stěžovatelku tíží důkazní břemeno o tom, že k uskutečnění obchodních případů došlo tak, jak tvrdí a tato tvrzení je povinna prokázat jinými důkazními prostředky. Tyto úvahy jsou zcela v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu o rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně, na niž v napadeném rozsudku krajský soud odkazuje (srov. dále např. též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49).

[38] Správce daně přitom pochybnosti, které pojal o skutečném dodání zboží do jiného členského státu, podrobně vyložil ve zprávě o daňové kontrole. Stěžovatelka tak měla jinými důkazy vyvrátit pochybnosti správce daně a prokázat, že zboží bylo skutečně dodáno (přepraveno) do jiného členského státu. Správní orgány uvedly, na základě jakých skutečností dospěly k závěru o neprokázání skutečného dodání zboží do jiného členského státu, na Slovensko (ručně psané dodací listy bez číselného označení, potvrzené pouze řidiči při převzetí zboží k přepravě, avšak nepodepsané konečným odběratelem, tj. společností XORION s.r.o.; příjemcem zboží nepotvrzené mezinárodní nákladní listy CMR; z údajů o záznamech vozidel nákladní dopravy či z výpovědí svědků - řidičů zjištěné skutečnosti, že zboží nikdy neopustilo území České republiky a nebylo dodáno na Slovensko; ze strany řidičů provádějících přepravu potvrzená skutečnost, že před započítáním nebo v průběhu přepravy docházelo k výměně přepravních dokladů, na základě nichž následně dodávali zboží namísto XORION s.r.o. společností sídlícím v České republice – převážně v Pardubicích, ale i jiných místech; v některých z těchto případů samotnou stěžovatelkou potvrzené přepravní doklady s místem dodání v České republice; prohlášení o přepravě zboží byla vystavena v českém jazyce v Hranicích; existence dvou druhů dodacích listů – ručně psané, nepodepsané příjemcem zboží a elektronické, které sice příjemce zboží potvrdil, tyto však neprovázely zboží při jeho fyzickém dodání; neexistence zmocnění R. K. jednat za XORION s.r.o.).

[39] Právě na základě uvedeného správce daně a posléze i žalovaný shledali, že stěžovatelka neprokázala, že zboží (kari sítě a plechy) bylo dodáno do jiného členského státu, jak deklarovala. Těmto závěrům Nejvyšší správní soud přitakává. Ani krajský soud tudíž nepochybil, pokud uzavřel, že písemná prohlášení o přepravě zboží, jichž se stěžovatelka setrvale dovolávala s poukazem na § 64 odst. 5 daňového řádu, nemohou být, jsou-li zde takto rozsáhlé pochybnosti o uskutečnění a faktickém průběhu přepravy zboží, jedinými a absolutními, tedy nezpochybnitelnými, důkazy o přepravě zboží do jiného

členského státu. Jelikož není úkolem Nejvyššího správního soudu opakovat to, co správně dříve vyjádřily správní orgány i krajský soud ohledně neprokázání dodání zboží do jiného členského státu jako jedné z podmínek pro osvobození od daně z přidané hodnoty, postačí stěžovatelku odkázat na příslušné úvahy žalovaného obsažené v odst. [44] až [54] napadeného rozhodnutí a v odst. [17] až [20], jakož i [27] až [30] napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud k nim nemá žádná další doplnění.

[40] Související otázkou byla i existence stěžovatelčiny dobré víry o tom, že dané obchodní případy, jichž se účastnila, nejsou zatíženy podvodem na dani z přidané hodnoty.

[41] Stěžovatelka v argumentaci k uvedené kasační námitce, shodně se žalobou, poukazuje na rozsudky Soudního dvora zejména ve věcech C-273/11, *Mecsek-Gabona Kft* a C-409/04, *Teleos plc a další*, z nichž cituje a namítá, že jejich závěry krajský soud nesprávně interpretoval. Přitom však ze stěžovatelkou citovaných pasáží zmíněných rozsudků Soudního dvora plynou právě a jen závěry, k nimž dospěl krajský soud a před ním též žalovaný a správce daně. Totiž v obou zmíněných rozsudcích vedle požadavku na prokázání, že dodání proběhlo skutečně uvnitř Společenství mezi dvěma členskými státy a že toto dodání bylo daňovým subjektem prokázáno (srov. např. bod 37 rozsudku Soudního dvora ve věci C-409/04), je zdůrazněn i požadavek na jednání daňového subjektu v dobré víře (viz bod 54 rozsudku Soudního dvora ve věci 273/11).

[42] Jak již výše uvedeno, stěžovatelka nejen, že neprokázala dodání zboží do jiného členského státu (viz výše), ale správní orgány také vyvrátily stěžovatelčino tvrzení, že byla v dobré víře o uskutečnění obchodních případů způsobem, jak tvrdila, tedy o dodání zboží pro pořizovatele na Slovensku. Pak však není možno osvobození od daně z přidané hodnoty stěžovatelce přiznat. To shodně dovozuje i stěžovatelkou odkazovaná judikatura Soudního dvora. Požadavek na jednání v dobré víře je odvozen od přijetí veškerých opatření, která lze na dodavateli zboží rozumně požadovat, aby vyloučil svoji účast na podvodu na dani z přidané hodnoty.

[43] Existence dobré víry však v souzené věci, s ohledem na výše popsané skutkové okolnosti případu (srov. odst. [38]), nemůže vyplývat z prosté skutečnosti, že stěžovatelka důvěrovala prohlášením o přepravě zboží, když právě o skutečném dodání mezi členskými státy existovaly pochybnosti a ty stěžovatelka nevyvrátila. Stěžovatelčinu dobrou víru nepochybně nezakládá ani sjednaná dodací doložka Ex works. Již žalovaný, a ve shodně s ním následně i krajský soud, stěžovatelce vysvětlili, že sjednání této doložky, jež se týká vymezení práv a povinností souvisejících s plněním soukromoprávních závazků, je bez významu k prokázání faktického dodání zboží do jiného členského státu z pohledu nároku na osvobození od daně z přidané hodnoty; důkazní břemeno o tomto dodání tíží daňový subjekt, zde tedy právě stěžovatelku. Tudíž sjednání zmíněné doložky paradoxně může zkomplikovat důkazní situaci daňového subjektu tehdy, má-li v případě pochybností unést důkazní břemeno o tom, že zboží skutečně do jiného členského státu dodal. Je tomu tak právě proto, že v okamžiku, kdy na základě této sjednané dodací doložky ve svém závodě předá zboží k přepravě, má již jen velmi omezené možnosti další přepravu zásadně ovlivňovat a obstarat další doklady prokazující uskutečnění dodávek do jiného členského státu. To však stěžovatelku nezbavuje bez dalšího důkazního břemene o tom, že zboží do

pokračování

tohoto jiného členského státu skutečně dodala, nehledě na skutečnost, že sama nezajišťovala jeho přepravu pro pořizovatele. Jsou-li zde pochybnosti o naplnění podmínek pro osvobození od daně z přidané hodnoty, jak tomu bylo v souzené věci, pak uvedená skutečnost (sjednání doložky Ex works) jde k tíži stěžovatelky, která byla dodavatelem zboží. Sjednání této dodací doložky tudíž dobrou víru stěžovatelky bez dalšího založit nemůže a v daném případě ani nezaložilo.

[44] Stěžovatelce lze obecně přisvědčit, že ze samotné skutečnosti, že R. K., jednající za odběratele XORION s.r.o., dříve jednal za jinou společnost, jež vůči stěžovatelce vykazovala špatnou platební morálku, nelze bez dalšího dovodit, že její odběratel, tedy XORION s.r.o., je subjektem nespolehlivým. Jistá obezřetnost ale i s ohledem na zmíněnou osobu R. K. přesto byla namístě. Existovaly zde totiž další skutečnosti (vystavení prohlášení o přepravě zboží v českém jazyce na území České republiky v Hranicích; dva druhy dodacích listů ohledně stejných dodávek; e-mailové objednávky odesílané z e-mailových adres jiných společností než odběratele, sídlících na území České republiky; hotovostní platby vkládané na různých místech v České republice bez identifikace plateb, k nimž jsou vklady určeny a vklady v nepřesných částkách), které mohly a měly u stěžovatelky založit podezření na možný podvod na dani z přidané hodnoty. Prosté ověření společnosti XORION s.r.o. jako plátce daně z přidané hodnoty a písemné prohlášení o přepravě zboží tak s ohledem na výše popsané a v napadeném rozhodnutí podrobně rozebrané okolnosti případu nepředstavovaly vynaložení veškerého úsilí, které na stěžovatelce bylo možno rozumně požadovat, aby eliminovala možnost své účasti na daňovém podvodu. V tomto ohledu lze ostatně odkázat na zprávu o daňové kontrole, v níž na straně 26 správce daně vymezil a v další části zprávy také odůvodnil, na základě jakých poznatků měla stěžovatelka usoudit, že obchodní případy, jež uskutečňovala se společností XORION s.r.o., jsou rizikové.

[45] Přitom žalovaný v napadeném rozhodnutí vyložil, jaká opatření byla ze strany stěžovatelky na místě, aby byla její dobrá víra osvědčena (srov. odst. [63] a [64] napadeného rozhodnutí), aby bylo možno nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty, právě i s ohledem na závěry vyplývající z citovaných rozsudků Soudního dvora, přiznat. Nabízelo se například obstarání kopií přepravních dokladů obsahujících též potvrzení příjemce zboží na Slovensku, vyžádání si plné moci osoby jednající za pořizovatele zboží, nebo také uzavření písemné rámcové obchodní smlouvy, která by v podrobnostech upravila zásady a vzájemná práva a povinnosti smluvních stran při obchodování, a to i z pohledu dodání zboží. Stěžovatelka se tudíž mýlí, tvrdí-li, že učinila vše, co po ní bylo možno rozumně požadovat, aby její dobrá víra byla zachována.

[46] Stěžovatelka setrvale poukazuje i na skutečnost, že byla uvedena společností XORION s.r.o., resp. osobou za ni jednající, R. K., v omyl, o němž nemohla vědět. Přesto jí je kladen k tíži. Upozorňuje i na existenci zmocnění R. K. za uvedenou společnost jednat, byť tuto plnou moc sama ve správním řízení nepředložila a správním orgánům se ji nepodařilo obstat ani ze souvisejícího spisu vedeného u Městského soudu v Praze v trestní věci sp. zn. 56 T 4/2012. Stěžovatelka však zcela přehlíží, že na této jediné skutečnosti se závěry správních orgánů i krajského soudu nezakládají; nedoložení plné

moci R. K. tak není samo o sobě stěžejní a nejpodstatnější skutečností při posuzování existence stěžovatelčiny dobré víry. Jednalo se o jednu z mnoha okolností, jež ve svém celku vedly správní orgány k závěru o neexistenci dobré víry a neosvědčení učinění veškerých opatření, jež na stěžovatelce bylo možno rozumně požadovat, aby riziko účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty vyloučila. Naproti tomu správní orgány v této souvislosti upozornily, že si stěžovatelka protiřečí ve svých tvrzeních, v nichž se nejprve dovolávala plné moci R. K., kterou však k dispozici neměla, následně tvrdila, že jmenovaný vystupoval v postavení obchodního zástupce (přitom k činění právních úkonů za XORION s.r.o. by i v takovém případě musel disponovat plnou mocí), aniž se v průběhu správního řízení či kdykoliv později existence této plné moci potvrdila.

[47] Je vhodné v této souvislosti připomenout úvahu žalovaného obsaženou v odst. [54] napadeného rozhodnutí, že ani správce daně na této okolnosti (neexistence plné moci R. K.) nezaložil závěr o nenaplnění podmínek pro přiznání osvobození od daně z přidané hodnoty. Ani žalovaný proto uvedené nekladl stěžovatelce k tíži. Krajský soud však správně doplnil, že v kombinaci se všemi dalšími skutečnostmi, jež vyšly v řízení ohledně deklarovaných plnění najevo a jež již kasační soud výše také vyložil, měla i okolnost týkající se chybějícího zmocnění R. K. jednat za XORION s.r.o. vést stěžovatelku k větší obezřetnosti a přijetí dalších opatření k zamezení účasti na možném podvodu na dani z přidané hodnoty.

[48] Stěžovatelčina obrana stojí z velké části na obecné argumentaci, že se sama žádného podvodu nedopustila a byla svým odběratelem XORION s.r.o., resp. osobou za ni jednajícím, R. K., uvedena v omyl. Žalovaný však také stěžovatelce vysvětlil, že k odepření nároku na osvobození od daně z přidané hodnoty postačí, že o tomto podvodu na dani mohla vědět, aniž je nezbytné, aby se jej přímo sama účastnila a/nebo jej organizovala (viz odst. [85] napadeného rozhodnutí).

[49] Lze shrnout, že krajský soud žalobní námitky, kterými se stěžovatelka vymezovala proti napadenému rozhodnutí, vypořádal pečlivě a s logickými závěry, které odpovídaly zjištěnému skutkovému stavu věci. Nepřehlédl stěžovatelkou zmiňované důkazy (výslechy svědků), posoudil důvody jejich neprovedení, jak je předestřely správní orgány, přihlédl ke všem skutečnostem, které v řízení vyšly najevo, a věc také po právní stránce správně posoudil. Není tak třeba znovu opakovat, co krajský soud vyslovil k otázce dobré víry a jejímu prokázání; na jím vyslovené úvahy lze odkázat. Stěžovatelka nejen, že neprokázala, že dodala zboží do jiného členského státu, ale také nepřijala veškerá taková opatření, jež na ní bylo možno rozumně požadovat, aby zamezila své účasti na daňovém podvodu. Skutečnost, že stěžovatelka s těmito závěry nesouhlasí a považuje je za útržkovité či vytržené z kontextu na jejich správnosti nemohou nic změnit.

[50] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že napadený rozsudek vadou nezákonnosti netrpí a závěry v něm obsažené jsou správné a okolnostem projednávaného případu přílehavé. Kasační důvod spočívající v nesprávném posouzení věci krajským soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] je neopodstatněný.

pokračování

[51] Nejvyšší správní soud nakonec nemůže přitakat ani stěžovatelčině námitce, poukazující na skutečnost, že v řízení nebylo zohledněno související trestní řízení vedené u Městského soudu v Praze ve věci sp. zn. 56 T 4/2012 vůči M. K. jako osobě jednající za tvrzeného odběratele stěžovatelky, společnost XORION s.r.o. Již žalovaný stěžovatelce správně vysvětlil, že daňové a trestní řízení jsou svojí povahou řízení odlišná co do smyslu i účelu. Jedná se o řízení samostatná, na sobě nezávislá, byť v souzené věci z pohledu skutkových okolností značně spojitá.

[52] Z prosté skutečnosti, že se žalovaný nepřipojil jako poškozený v souvisejícím trestním řízení, nelze ničeho vytěžit pro nynější věc. Její podstatou bylo posouzení, zda stěžovatelka má či nemá nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty v deklarovaných obchodních případech. Správní orgány i krajský soud stěžovatelce precizně a se správnými závěry vysvětlily, že podmínky pro osvobození od uvedené daně ve zdaňovacích obdobích červen až listopad 2010 neprokázala, ač ohledně těchto svých daňových tvrzení nesla důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu.

[53] V daňovém řízení je úkolem správních orgánů posoudit, zda jsou vzhledem k uplatněným daňovým tvrzením a důkazům, jimiž jsou prokazována, naplněny zákonné předpoklady odůvodňující uplatněný nárok, kterým zde byl stěžovatelčin nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty. V souzené věci stěžovatelka úspěšně svůj nárok neprokázala, nevyvrátila totiž pochyby, jež správce daně ohledně jejích daňových tvrzení pojal [srov. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Výsledky trestního řízení na uvedeném nemohou nic změnit. Naopak toliko potvrzují skutková zjištění, která přijaly na základě v daňovém řízení provedeního dokazování správní orgány, totiž že stěžovatelka neprokázala, že zboží bylo skutečně přepraveno do jiného členského státu, tedy že opustilo území České republiky, a že stěžovatelka měla a mohla s ohledem na skutkové okolnosti případu vědět, že obchodní transakce, jichž se účastnila, jsou stíženy podvodem na dani z přidané hodnoty.

[54] Nad rámec právě uvedeného lze doplnit, že s úvahou o souběžném vedení daňového a trestního řízení a neúčasti žalované jako poškozené v tomto trestním řízení stěžovatelka nespojuje žádné procesní vyústění směrem k napadenému rozsudku. Není tudíž ani zjevné, jaká pochybení v této souvislosti krajskému soudu vytýká. V řízení o kasační stížnosti je ale právě jeho rozsudek z pohledu zákonnosti v širším slova smyslu předmětem přezkumu. I proto Nejvyšší správní soud považuje též poslední kasační námitku za neopodstatněnou.

VI.

[55] S ohledem na shora uvedené Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s.

[56] Výrok o nákladech řízení vychází z § 60 odst. 1 věta první s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka v řízení neměla úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Naopak žalovaný byl v řízení účastníkem úspěšným. Jelikož mu nad rámec jeho běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly, kasační soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 11. února 2020

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu