

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna a soudkyň Michaely Bejčkové a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **VSP Auto, s.r.o.**, Domažlická 1127/168, Plzeň, zast. advokátkou JUDr. Denisou Vacíkovou, U Zvonu 142/11, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 3. 2020, čj. 11421/20/5300-22441-708656, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 2. 3. 2021, čj. 57 Af 12/2020-75,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] V nynější věci se NSS zabývá splněním podmínek pro osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu EU podle § 64 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Konkrétně nyní NSS řeší, zda žalobkyně (stěžovatelka) v případě prodeje nových automobilů odběratelům na Slovensku prokázala, že automobily *byly odeslány nebo přepraveny z tuzemska do jiného členského státu*.

[2] Specializovaný finanční úřad (správce daně) doměřil celkem pěti dodatečnými platebními výměry ze dne 16. 10. 2018 stěžovatelce DPH za zdaňovací období leden, duben, květen, červen a prosinec 2015 a uložil jí povinnost uhradit penále. Žalovaný k odvolání stěžovatelky v dodatečných platebních výměrech pouze upravil přesné částky doměřené daně a penále. Stěžovatelka následně podala žalobu ke krajskému soudu, který zrušil část rozhodnutí žalovaného týkající se jednoho z obchodů (dodání automobilů do Polska společnosti GEOMAT). Zbytek žaloby, včetně části týkající se obchodů nyní řešených NSS, zamítl, protože stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ohledně dodání vozidel na Slovensko. Nesplnila tak podmínku pro osvobození od DPH v § 64 odst. 2 zákona o DPH.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Stěžovatelka podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Kasační stížností se brání závěrům krajského soudu ohledně obchodů se společnostmi FIRST CAR s.r.o. a NADES spol. s r. o. V obou případech měla k dispozici důkazy, že automobily byly dodány na Slovensko a že byla v dobré víře ve splnění podmínek § 64 odst. 2 zákona o DPH. V případě obchodu s FIRST CAR také namítá, že správce daně pomalým postupem při daňové kontrole způsobil ztrátu důkazu, na který spoléhala. V případě obchodu s NADES pak vidí vadu řízení v tom, že správce daně dostatečně nevyžadoval součinnost od přepravců vozidel.

[4] Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout. Upozorňuje, že stěžovatelka ani v jednom (nyní řešeném) případě neměla k dispozici důkazy, že automobily byly skutečně na Slovensko přepraveny. Nesouhlasí ani s tím, že by se správce daně dopustil nějakých vad řízení.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[5] Kasační stížnost není důvodná.

[6] V nynější věci řeší NSS především splnění podmínek podle § 64 odst. 2 zákona o DPH (ve znění účinném do 30. 4. 2020), podle kterého je od DPH s nárokem na její odpočet osvobozeno *dodání nového dopravního prostředku do jiného členského státu plátcem osobě v jiném členském státě, **který je odeslán nebo přepraven z tuzemska plátcem nebo osobou, která nový dopravní prostředek pořizuje, nebo zmocněnou třetí osobou*** (zvýraznění doplnil NSS).

[7] Podmínkami osvobození od DPH podle § 64 zákona o DPH se NSS zabýval opakovaně. Základním znakem od DPH osvobozeného dodání zboží do jiného členského státu je jeho fyzický pohyb, jeho **skutečné přemístění** mezi členskými státy (srov. např. rozsudek NSS ze dne 4. 11. 2019, čj. 7 Afs 209/2019-37, body 24 a 25, včetně judikatury tam citované). Důkazní břemeno ohledně splnění podmínek § 64 zákona o DPH, včetně skutečného přemístění zboží mezi členskými státy, tíží daňový subjekt (srov. 7 Afs 209/2019, bod 29 a judikaturu tam citovanou). NSS také navazuje na judikaturu

pokračování

Soudního dvora EU k unijní směrnici o společném systému daně z přidané hodnoty[1]. K úspěšnému uplatnění nároku na osvobození od DPH proto postačí, pokud dodavatel a) poskytl *prima facie* (prvotní, na prvý pohled myslitelný) důkaz o dodání zboží do jiného členského státu a zároveň b) byl v dobré víře ohledně toho, že zboží bylo skutečně přepraveno. Takovému dodavateli lze následně uložit povinnost doplatit DPH jen v případě, že daňové orgány unesou důkazní břemeno a prokážou, že dodavatel byl zapojen do daňového podvodu (srov. rozsudek SDEU ve věci C-409/04, *Teleos*, EU:C:2007:548, bod 68, a např. rozsudek NSS ze dne 23. 5. 2019, čj. 7 Afs 320/2018-42, věc *PARADOX STEEL*, bod 31).

[8] Je na daňovém subjektu, jak dodání zboží do jiného členského státu prokáže. Podle § 64 odst. 5 zákona o DPH (ve znění pro rok 2015) to bylo možné učinit *písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky.* Podle ustálené judikatury NSS však takové prohlášení není možné použít jako „jediný a absolutní" důkaz; dokonce i perfektně vyplněné prohlášení je možné zpochybnit, pokud neodpovídá zjištěnému skutkovému stavu (rozsudek ze dne 30. 7. 2010, čj. 8 Afs 14/2010-195, věc *MAKRO Cash & Carry ČR*). Ze samotného textu § 64 odst. 5 zákona o DPH vyplývá, že prohlášení pořizovatele musí osvědčovat, že zboží *bylo* přepraveno do jiného členského státu. Prohlášení musí být vystaveno až v době, kdy je již přeprava ukončena (rozsudek NSS ze dne 20. 2. 2020, čj. 6 Afs 205/2019-39, věc *PRORESTA*, bod 20).

III. A. *K obchodu stěžovatelky se společností FIRST CAR*

[9] Společnosti FIRST CAR prodala stěžovatelka jediné vozidlo. Stěžovatelka v nynější věci doložila řadu dokumentů, kterými chtěla prokázat splnění podmínek § 64 zákona o DPH jako celku (mj. kupní smlouvu, doklady o zaplacení ceny automobilu, popis schůzek s jednatelem společnosti FIRST CAR a kopii jeho občanského průkazu, informace z obchodního rejstříku a potvrzení o registraci společnosti FIRST CAR k DPH). Stěžovatelka doložila i protokol, na základě kterého předala vozidlo společnosti FIRST CAR. Jak již správně dovodil krajský soud v bodech 61 a 62 kasační stížností napadeného rozsudku, žádný z těchto podkladů nemohl prokázat samotnou přepravu automobilu na Slovensko. Nanejvýš z nich plynulo, že stěžovatelka automobil předala ještě v České republice zástupci FIRST CAR, nikoli – což je stěžejní pro splnění podmínek § 64 zákona o DPH – to, že automobil byl na Slovensko skutečně přepraven.

[10] Samotnou přepravu vozidla na Slovensko (kterou již měla zajistit FIRST CAR) stěžovatelka fakticky prokazovala *pouze* písemným prohlášením společnosti FIRST CAR. Jak žalovaný, tak krajský soud však usoudili, že toto prohlášení nemohlo prokázat přepravu na Slovensko podle § 64 odst. 5 zákona o DPH.

[1] Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, *Úř. věst. L 347, 11.12.2006, s. 1—118*

[11] Prohlášení (viz č. l. 11 daňového spisu k případu FIRST CAR) obsahovalo označení automobilu a informace o tom, že bylo vystaveno společností FIRST CAR pro stěžovatelku. Mimo tyto údaje však dále obsahovalo jen text: *„prohlašujeme, že zboží bylo přijato na Slovensku a v tomto státě bude také zdaněno"*. V tomto prohlášení ale nebylo uvedeno, *kdo a kde* jej za FIRST CAR podepsal, *kdy* bylo prohlášení vůbec vyhotoveno a podepsáno, a především *kdy* a *kam* bylo vozidlo na Slovensko dopraveno (viz blíže body 56 a 59 rozsudku krajského soudu).

[12] Z takového prohlášení skutečně nelze zjistit ani základní informace o samotné přepravě vozidla nebo o datu vyhotovení samotného potvrzení (ani stěžovatelka přitom nebyla daňovým orgánům schopna jednoznačně potvrdit, že potvrzení bylo vydáno až po provedení přepravy - viz bod 35 rozhodnutí žalovaného). Obdobně obecná prohlášení navíc NSS již v minulosti neuznal jako důkazy [srov. např. prohlášení: *„Potvrzujeme, že zboží odebrané ve Vaší společnosti dne: 20. února 2007 faktura č. 06/30673, bylo v plném rozsahu přepraveno z území ČR do Německa (jiný členský stát EU). V ČR se jedná o osvobozené plnění. Daň je povinen přiznat a zaplatit příjemce zboží"* v rozsudku ze dne 4. 4. 2013, čj. 1 Afs 104/2012-45, věc *Scanwest Plzeň,* body 41 a 50]. NSS se proto shoduje s krajským soudem, že předložené prohlášení nedokazuje přepravu vozidla do jiného členského státu. Vzhledem k tomu, že přepravu vozidla na Slovensko stěžovatelka prokazovala jen tímto dokladem, nemohla ani unést důkazní břemeno ohledně splnění podmínek § 64 zákona o DPH.

[13] Stejně tak NSS v nynější věci neshledal okolnosti svědčící o dobré víře stěžovatelky ve skutečné dodání vozidla na Slovensko, tedy že přijala všechna opatření, která po ní lze rozumně vyžadovat, aby zabránila své účasti na případném daňovém podvodu (věc 6 Afs 205/2019, *PRORESTA*, body 16 a 17). Daňový subjekt, jehož tíží důkazní břemeno, musí své obchodní aktivity přizpůsobit konkrétním podmínkám tohoto rizika (srov. výše cit. věc 8 Afs 14/2010, *MAKRO Cash & Carry ČR*). Pokud dodavatel sám nezajišťuje dopravu a jen předává vozidlo jinému dopravci, má *„tím spíše dbát na to, aby včas disponoval věrohodnými doklady o tom, že dodávka zboží byla uskutečněna tak, jak bylo sjednáno"* (věc 7 Afs 320/2018, *PARADOX STEEL*, bod 33).

[14] V počínání stěžovatelky ale NSS jen stěží hledal něco, co by svědčilo o tom, že podnikla vše, co by po ní bylo možné rozumně požadovat, aby se nezúčastnila daňového podvodu. To, že prověřila FIRST CAR v obchodním rejstříku, že ověřila registraci FIRST CAR k DPH nebo že při předání automobilu k dopravě zkontrolovala občanský průkaz přepravce (též jednatele FIRST CAR), nelze považovat ani za nezbytné minimum. To samé platí o kupní smlouvě (č. l. 3 spisu k věci FIRST CAR), která obsahovala jen prohlášení kupujícího, že vozidlo *„není předmětem dalšího prodeje"*, a že po dobu 6 měsíců od jeho převzetí musí být vozidlo *„provozováno kupujícím a současně na něj i registrováno"*. Ani na takové prohlášení se nemohla rozumně spolehnout, pokud měla být schopná později prokázat, že zboží bude **skutečně**, nikoli jen dočasně a formálně, dodáno do jiného členského státu. Konečně to, že se spokojila s výše (bod [11]) popsaným prohlášením jako jediným konkrétním dokladem o přepravě, svědčí o tom, že stěžovatelku vlastně osud vozidla příliš nezajímal a počínala si – navíc jako profesionálka v oboru – přinejmenším velmi neobezřetně.

pokračování

[15] Stěžovatelka také nemá pravdu v tom, že krajský soud udělal stejnou chybu, jakou posuzoval NSS v rozsudku ze dne 1. 2. 2017, čj. 1 Afs 253/2016-27. V citované věci žalovaný nesprávně posuzoval dobrou víru daňového subjektu *v dostatečnost a průkaznost podkladů*, nikoli přímo v to, že zboží dodal společnosti registrované k DPH v jiném členském státu a neúčastnil se tak daňového podvodu (blíže viz body 33 až 35 cit. rozsudku). Jak ale přiléhavě uvedl již krajský soud v bodu 63 napadeného rozsudku, posouzení dobré víry na straně dodavatele se z povahy věci odvíjí zejména od toho, jakými důkazními prostředky disponoval v době dodání zboží (srov. taktéž rozsudek NSS ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 82/2019-42, věc *GKR HOLDING*, bod 27). V případě obchodu se společností FIRST CAR se logicky velká část argumentace krajského soudu musela věnovat právě podkladům (resp. jedinému podkladu), které stěžovatelka správci daně předložila. To však neznamená, že by krajský soud při posuzování dobré víry nějak „odbočil" a nezabýval se dobrou vírou *v dodání zboží* do jiného členského státu (koneckonců krajský soud v bodu 63 rozsudku sám na správný způsob posouzení dobré víry upozornil).

[16] Stěžovatelce lze přisvědčit, že si krajský soud lehce protiřečí v části (jinak obsáhlého) bodu 63. Na jednu stranu uznává, že stěžovatelka mohla jako důkaz o přepravě předložit např. i doklad o registraci vozidla na Slovensku, ale zároveň uvedl, že *„skutečnosti, zda a co žalobkyně následně ověřovala, nemohou mít vliv na dobrou víru žalobkyně"*. Rozsudek krajského soudu ani jím citovanou věc 1 Afs 104/2012, *Scanwest Plzeň*, však nelze vykládat tak, že jakákoli událost po okamžiku vydání daňového dokladu je irelevantní. Dobrou víru stěžovatelky je potřeba posuzovat k okamžiku vydání daňového dokladu, resp. k době dodání zboží do jiného členského státu. Je potřeba zohlednit i doklady, které stěžovatelka získala např. při dokončení přepravy zboží. V tomto krajský soud nijak nepochybil. Pozdější ověření registrace vozidla či zaplacení daně odběratelem v jiném členském státě (které stěžovatelka neověřovala, pozn. NSS) může jistě svědčit o určité obezřetnosti dodavatele, není ale nezbytně nutné (viz výše bod [7]). Z povahy věci však bude spíše jen dokreslovat jeho dosavadní přístup k přijetí opatření k zabránění účasti na daňovém podvodu a k zajištění dostatečných dokladů o přepravě do jiného členského státu již v době deklarovaného dodání (viz opět věc 9 Afs 82/2019, *GKR HOLDING*, bod 27).

[17] Dále nejsou správné ani úvahy stěžovatelky na stranách 7-8 kasační stížnosti o tom, že v případě předložení prohlášení, že zboží již *„bylo dodáno"* do jiného státu (na rozdíl od prohlášení, že *„bude dodáno"*), dochází bez dalšího k obrácení důkazního břemene na správce daně. Zjednodušeně řečeno, Soudní dvůr EU ve věci *Teleos* nastolil určitou rovnováhu mezi zájmem členských států EU na boji s daňovými úniky a ochranou volného obchodu napříč členskými státy (srov. body 46 a 61 rozsudku *Teleos*). Důkazní břemeno proto na daňové orgány přechází až po splnění *obou* výše v bodu [7] uvedených podmínek. NSS také opakuje, že prohlášení obsahující formulaci, že zboží již „bylo přepraveno" nemusí samo o sobě představovat ani prvotní důkaz o tom, že k dodání do jiného členského státu skutečně došlo. Vždy záleží mj. na tom, jak úplné a věrohodné je samotné prohlášení, případně jaké další skutkové okolnosti k němu přistoupí.

[18] Stejně tak není pravda, že by v rámci obchodního řetězce se společností FIRST CAR stěžovatelka jako *„jediná nesla odpovědnost za porušení povinností pořizovatelem"*. NSS

připomíná, že svět daňového a trestního práva je oddělený. Podmínkou doměření daně rozhodně není zjištění daňového trestného činu. Daňové právo není trestním právem [srov. např. rozsudky ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 15/2008-100, věc *Ondřejovická strojírna*, část IV/f –a), nebo ze dne 26. 2. 2020, čj. 10 Afs 268/2019-53, věc *Golden Snack*, bod 41]. Naopak, z rozsudku *Teleos* jasně plynou podmínky, za kterých stěžovatelka mohla nárok na odpočet daně do značené míry „ochránit" bez ohledu na to, zda pořizovatel vozidla odvedl či neodvedl DPH v jiném členském státu (viz bod [7]). Stěžovatelka ale tyto podmínky nesplnila.

[19] Stěžovatelka rovněž namítla, že „*v důsledku extrémně pomalého postupu správce daně I. stupně došlo k nevratné ztrátě důkazů, které by jinak svědčily ve prospěch stěžovatelky a které mohly prokázat buď splnění podmínek dle § 64* [zákona o DPH]*, nebo alespoň její dobrou víru.*" Tímto důkazním prostředkem měla být svědecká výpověď jednatele společnosti FIRST CAR, který měl dle daňového spisu v létě 2017 dopravní nehodu, po které trpěl ztrátou paměti a na okolnosti obchodu se stěžovatelkou si již nepamatoval. Stěžovatelka především správci daně vytýká, že ji s výsledkem kontrolního šetření seznámil až na začátku roku 2018 (byť daňovou kontrolu zahájil již v roce 2016), resp. že ji ještě v průběhu daňové kontroly neupozornil na to, že FIRST CAR byla nekontaktní. Svědeckou výpověď by jinak navrhla dříve a ještě před ztrátou paměti jednatele FIRST CAR.

[20] I v tomto případě se NSS shoduje s krajským soudem a žalovaným. Stěžovatelce nic nebránilo, aby provedení svědecké výpovědi jednatele společnosti FIRST CAR navrhla mnohem dříve, než v roce 2018. Z daňového spisu (č. l. 8 spisu k případu FIRST CAR) jasně plyne, že správce daně již dne 14. 4. 2016 vyzval stěžovatelku k předložení dokladů nebo jiných důkazních prostředků prokazujících dodání automobilu do jiného členského státu. Z téže výzvy bylo jasně patrné, že dosud předložené podklady (mj. kupní smlouvu nebo předávací protokol) nepovažoval správce daně za dostatečné. Jak již NSS výše uvedl, důkazní břemeno ohledně prokázání dodání zboží tížilo stěžovatelku a bylo jen na ní, jaké důkazy navrhne. Správce daně ji nemusel upozorňovat na každý detail, který zjistil ohledně obchodního řetězce, ve kterém byla i FIRST CAR. Pokud si tedy z nějakého důvodu nechala výpověď jednatele FIRST CAR „v záloze", jde jen k její tíži, že důkazní prostředek časem ztratil svou hodnotu.

III. B. *K obchodu stěžovatelky se společností NADES*

[21] Společnosti NADES stěžovatelka prodala v průběhu roku 2015 šest automobilů. Způsob, kterým prokazovala splnění podmínek osvobození od DPH podle § 64 zákona o DPH, byl u všech z nich v podstatě shodný. Podobně jako v případě obchodu se společností FIRST CAR i zde doložila např. kupní smlouvy, faktury nebo předávací protokoly – tedy doklady nanejvýš prokazující předání automobilu dopravci ještě v Česku. Samotnou přepravu automobilů na Slovensko tentokrát stěžovatelka prokazovala více způsoby, ale ani v tomto případě podle žalovaného a krajského soudu neunesla důkazní břemeno podle § 64 odst. 2 zákona o DPH.

pokračování

[22] Stěžovatelka ke každému automobilu doložila prohlášení odběratele, která byla vizuálně i obsahově zcela shodná jako prohlášení vystavené ze strany FIRST CAR, a to se všemi vadami a důsledky pro věrohodnost takového prohlášení; stejně tak stěžovatelka ani sama jednoznačně netvrdila, že potvrzení byla vydána až po ukončení dopravy. Tato prohlášení tedy ze stejných důvodů jako v případě obchodu s FIRST CAR (viz výše bod [10]) nemohla prokázat přepravu zboží do jiného členského státu podle § 64 zákona o DPH. Stejně tak nemohla nic přinést ani ve spojení s ostatními podklady, které stěžovatelka předložila k obchodu se společností NADES. Stěžovatelka též navrhla provést důkaz svědeckou výpovědí jednoho z jejích zaměstnanců. Ten však potvrdil, že byl pouze u předání vozidel odběrateli v sídle stěžovatelky (z jeho výpovědi naopak vyplynulo, že stěžovatelka následné dodání na Slovensko nijak nekontrolovala, blíže viz protokol na č. l. 57 spisu k případu NADES).

[23] Stěžovatelka v případě společnosti NADES doložila i tzv. CMR listy ke každému daňovému dokladu. Judikatura NSS dovodila, že tzv. CMR listy (nákladní listy vystavené podle Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční dopravě) mohou mít při prokazování dodání zboží do jiného členského státu zásadní váhu. To platí tím více v situaci, kdy dodavatel (jako nyní stěžovatelka) sám nezajišťuje přepravu zboží. Při vyhotovení CMR listu by totiž měly vzájemně spolupracovat tři většinou na sobě nezávislé osoby – prodejce, dopravce a kupující (srov. např. rozsudek NSS ze dne 27. 6. 2019, čj. 9 Afs 82/2019-42, věc *GKR HOLDING*, bod 23, včetně judikatury tam citované). Naopak, neúplně vyplněné CMR listy mají zásadně sníženou vypovídací hodnotu (srov. již výše cit. věc 7 Afs 209/2019, bod 28).

[24] Jak již podrobně vysvětlil krajský soud (viz blíže body 79 až 83 rozsudku krajského soudu), ke čtyřem daňovým dokladům předložila stěžovatelka vždy po jednom CMR listu. Ke zbývajícím dvěma daňovým dokladům pak byly vystaveny vždy dva CMR listy. Žalovaný i krajský soud přitom v těchto listech našli celou řadu vad, na základě kterých dospěli k závěru, že ani CMR listy neprokazovaly skutečnou přepravu automobilů na Slovensko:

- *Na žádném z listů nebyly uvedeny základní údaje o tom, kdy a kde byl CMR list vyhotoven (chyběl tedy celý řádek 24 CMR listu).*
- *Na CMR listech byl uveden vždy nanejvýš (neidentifikovaný) podpis odběratele bez razítka společnosti, byť na CMR listu má být uvedeno.*
- *Na většině CMR listů vůbec nebyla uvedena a podepsána stěžovatelka jako odesílatel.*
- *Pouze na dvou listech CMR byly uvedeny SPZ vozidla, které mělo převážet automobily na Slovensko. V obou případech ale šlo o osobní, nikoli nákladní vozidlo. Nebylo tedy možné ověřit skrze český systém mýtných bran, kudy přepravce jel a zda skutečně dodal zboží na Slovensko.*
- *V případě dokladů, ke kterým byly vydány dva různé CMR listy, nebyly pro takový postup splněny podmínky podle Úmluvy CMR, u jednoho z dokladů navíc zcela chybělo datum přijetí automobilu a na dvou CMR listech byli dokonce uvedeni dva různí přepravci (*stěžovatelka navíc nic z toho nevysvětlila, pozn. NSS*).*

[25] K posouzení obsahu CMR listů krajským soudem uvedla stěžovatelka v kasační stížnosti jedinou obecnou námitku, že nezajišťovala přepravu, neměla možnost ovlivnit obsah CMR listů a tím pádem disponovala jen takovými nákladními listy, jaké dostala od přepravce, resp. odběratele. K takové námitce lze ale opět uvést jen to, že důkazní břemeno

tížilo samotnou stěžovatelku, která se tomu měla přizpůsobit (viz bod [13]). Není rozhodné, že stěžovatelce CMR list poskytl někdo jiný, např. odběratel vozidla či přepravce (srov. shodně věc 7 Afs 209/2019, bod 30). Stěžovatelka mohla např. důsledně vyžadovat předložení úplných CMR listů nebo jiného dostatečného potvrzení o přepravě, případně mohla k předložení takových dokladů již ve smlouvě zavázat kupujícího.

[26] Výše uvedené nedostatky CMR listů ve svém souhrnu přesvědčivě podporují závěr krajského soudu o neprokázání skutečné přepravy automobilů na Slovensko. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka jiné konkrétní argumenty ohledně CMR listů neuvedla, neposuzoval již NSS blíže hodnocení jednotlivých vad CMR listů krajským soudem. NSS připomíná, že není možné, aby soud za stěžovatelku spekulativně domýšlel další argumenty, konkretizoval její obecná tvrzení či vybíral ze spisu ty skutečnosti, které žalobu či kasační stížnost podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu a přebíral by naopak funkci stěžovatelčina advokáta (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 32, nebo rozsudek ze dne 5. 8. 2021, čj. 10 Afs 171/2021-44, věc *BIOTRADE*, bod 10).

[27] Ani v případě obchodu s NADES tedy stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ohledně skutečného dodání automobilů na Slovensko. Pokud jde o dobrou víru stěžovatelky, NSS také nemůže dospět k jinému závěru než při posouzení obchodu s FIRST CAR. Stěžovatelka se spoléhala na neúplné a jen formálně vyplněné dokumenty, blíže se o osud vozidel nezajímala a ani např. v kupní smlouvě si dodání na Slovensko a jeho prokázání dostatečně neošetřila (ustanovení v kupní smlouvě byla podobná jako u FIRST CAR, viz bod [14]). Na tom nic nemění ani kasační námitky uplatněné k posouzení obchodu s FIRST CAR, na které stěžovatelka v kasační stížnosti „přiměřeně odkázala“ i pro případ NADES a ohledně kterých NSS odkazuje na jejich vypořádání výše v části III. A. tohoto rozsudku.

[28] Nelze ani souhlasit s tvrzením, že se správce daně dopustil procesní chyby spočívající v tom, že během daňové kontroly dostatečně nevyžadoval součinnost od přepravců vozidel dodaných společnosti NADES. Správce daně se pokoušel během daňové kontroly zjistit informace o přepravě mj. přímo od přepravců – společnosti Bluemotion a jedné fyzické osoby. Na Bluemotion (skrze jejího zástupce či spolupracovníka) se opakovaně obracel, ale obdržel jen neúplné podklady ke spolupráci se stěžovatelkou. Dalšího přepravce (fyzickou osobu) pak nenašel v žádném veřejném rejstříku či systému, na adrese jeho sídla (bytového domu) jej pak nezastihl a ani nedokázal ztotožnit s osobou podobného jména, která tam měla bydlet (viz blíže protokoly a záznamy na č. l. 68-70 spisu k věci NADES).

[29] Shodně s krajským soudem NSS opakuje, že primárně bylo povinností *stěžovatelky* doložit, že automobily byly dodány na Slovensko. Byť má správce daně dbát na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 92 odst. 2 daňového řádu), není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací (rozsudek NSS ze dne 14. 4. 2021, čj. 10 Afs 320/2019-24, bod 13 a judikatura tam citovaná). Stěžovatelka navíc (v rozporu s tím, co tvrdí v kasační stížnosti) během daňové kontroly nenavrhovala, aby správce daně jakkoliv informace od přepravců vyžadoval, ač např. na nemožnost dohledat jednoho z přepravců

pokračování

ve veřejných rejstřících správce daně stěžovatelku v průběhu daňové kontroly výslovně upozornil (viz výzvu na č. l. 41 spisu k věci NADES).

IV. Závěr a náklady řízení

[30] NSS tudíž zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[31] 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 náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. října 2021

Zdeněk Kühn
předseda senátu