



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **EUROCORP s. r. o.**, se sídlem Sychrov 1061, Valašské Klobouky, zastoupená společností **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s. r. o., se sídlem Jiráskova 1284, Vsetín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 2. 2020, č. j. 31 Af 100/2017 – 81,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 26. 2. 2020, č. j. 31 Af 100/2017 – 81, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 1. 9. 2017, č. j. 37586/17/5300-21442-712243, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí – dva dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „*správce daně*“) na daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období prosinec 2011 a leden 2012. Žalobkyni byla doměřena DPH proto, že jí správce daně neuznal nárok na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu jejímu slovenskému odběrateli.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou u Krajského soudu v Brně (dále jen „*krajský soud*“), který rozsudkem ze dne 26. 2. 2020, č. j. 31 Af 100/2017 – 81, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[3] Krajský soud zrušovací výrok odůvodnil tím, že správce daně ve výzvě žalobkyni k prokázání skutečností ze dne 5. 6. 2015, č. j. 1080726/15/3301-61562-704002 (dále jen „výzva z června 2015“), nespecifikoval konkrétní pochybnosti, na jejichž základě po žalobkyni požadoval prokázání určitých skutečností vymezených v této výzvě. Důkazní břemeno proto nemohlo na základě uvedené výzvy přejít na žalobkyni. Jisté pochybnosti správce daně uvedl pouze ve vztahu ke kupním smlouvám, které obsahovaly ujednání „*INCOTERMS 200: FCA Ústí nad Labem*“; k ostatním skutečnostem však důvodné pochybnosti neuvedl. Žalobkyně tak sice věděla, co má dokazovat, ale nevěděla, proč to má dokazovat.

[4] Proti rozsudku krajského soudu podává žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, jejíž důvod podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[5] Stěžovatel nejprve rekapituluje vývoj věci a relevantní právní úpravu. Cituje § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (tedy do 31. 8. 2020; dále jen „zákon o DPH“). Podle tohoto ustanovení *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, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.* Pro účely osvobození od DPH tak musejí být splněny tři hmotněprávní podmínky, totiž že (1) právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele; (2) zboží bylo odesláno nebo přepraveno plátcem, pořizovatelem nebo osobou jimi zmocněnou do jiného členského státu a v důsledku toho zboží fyzicky opustilo území České republiky; a (3) zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě.

[6] Podle stěžovatele krajský soud nesprávně hodnotil otázku existence vážných a důvodných pochybností ve výzvě z června 2015. Nosným důvodem výzvy bylo, že žalobkyně neprokázala splnění výše uvedené druhé podmínky, totiž že zboží bylo odesláno nebo přepraveno plátcem, pořizovatelem nebo osobou jimi zmocněnou do jiného členského státu.

[7] Stěžovatel pak poukazuje na to, že správce daně na třech stránkách výzvy z června 2015 podrobně popsal, jaké důkazní prostředky byly dosud předloženy a co z nich vyplývá. Správce daně v ní též uvedl, že žalobkyně nedoložila své tvrzení, že dopravu zboží na Slovensko zajišťoval její slovenský odběratel, společnost DOP-EL s. r. o. Stěžovatel pak odkazuje na konkrétní pasáže výzvy s tím, že z textu výzvy jsou seznatelné vážné a důvodné pochybnosti správce daně ohledně splnění druhé podmínky. Závěr krajského soudu o nedostatečně vyjádřených pochybnostech ve výzvě tak nemůže obstát.

[8] I kdyby obstál závěr krajského soudu o absenci vyjádřených pochybností ve výzvě z června 2015, stěžovatel uvádí, že následkem takového závěru nutně není nezákonnost rozhodnutí o stanovení daně (dodatečných platebních výměrů), respektive rozhodnutí stěžovatele. Bylo by totiž nutné se též zabývat tím, zda tato vada byla v průběhu daňového řízení napravena a jestli měla vliv na zákonnost rozhodnutí orgánů finanční správy. V tomto směru krajský soud žádnou úvahu neučinil.

pokračování

[9] Stěžovatel zdůrazňuje, že veškeré relevantní pochybnosti byly správcem daně předestřeny ve výsledku kontrolního zjištění, s nímž byla žalobkyně seznámena. Nejpozději v tento okamžik by tak důkazní břemeno muselo být na žalobkyni přeneseno, aniž by tím byla zásadním způsobem upřena její procesní práva. Žalobkyně totiž mohla v reakci na výsledky kontrolního zjištění navrhopvat jeho doplnění a předkládat důkazní prostředky dle § 88 odst. 3 daňového řádu. Žalobkyně však v průběhu daňového řízení žádné námitky stran konkrétnosti výzvy z června 2015 nevznesla. Krajský soud proto pochybil, pokud otázku zákonnosti výzvy a přenosu důkazního břemene na žalobkyni posuzoval izolovaně, bez zohlednění dalšího průběhu řízení a procesních úkonů žalobkyně.

[10] Žalobkyně se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s napadeným rozsudkem s tím, že krajský soud správně vyhodnotil, že správce daně neunesl již své primární důkazní břemeno ve věci prokázání důvodných pochybností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Množství důkazních prostředků předložených žalobkyní bylo tak rozsáhlé, že se nabízí otázka, co ještě by měla žalobkyně předložit, aby stěžovatele uspokojila.

[11] Podáním ze dne 20. 10. 2021 žalobkyně doplnila svoje vyjádření ke kasační stížnosti. Poukazuje na další vývoj daňového řízení po vydání napadeného rozsudku, jímž krajský soud rozhodnutí stěžovatele zrušil. Podle žalobkyně stěžovatel zavázal správce daně, aby doplnil dokazování. Žalobkyně poté opětovně navrhla provedení důkazů a správce daně vyslechl V. M. (osobu, která měla zastupovat slovenského odběratele žalobkyně, společnost DOP-EL s. r. o. – pozn. NSS) až dne 19. 10. 2021, což potvrzuje nesprávnost a nezákonnost postupu stěžovatele, jak konstatoval krajský soud v napadeném rozsudku.

[12] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a za stěžovatele jedná osoba s příslušným právnickým vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[13] Kasační stížnost je důvodná.

[14] Předmětem sporu v nyní projednávané věci je zákonnost výzvy z června 2015, zda - po vyhodnocení zákonnosti této výzvy - na jejím základě přešlo na žalobkyni důkazní břemeno a nakonec jestli případná nezákonnost této výzvy měla vliv na zákonnost vydaných platebních výměrů a rozhodnutí stěžovatele.

[15] Nejvyšší správní soud ze správního spisu ověřil, že výzva z června 2015 obsahuje sedm stran textu. Jak správně uvedl i stěžovatel, ve výzvě na str. 1 až 3 správce daně podrobně rekapituloval dosavadní zjištění a shromážděné podklady dle relevantních zdaňovacích období (prosinec 2011 a leden 2012). Na str. 3 uvedl, že „[ž]ádné doklady

o přepravě (kdo zboží přepravoval, jak probíhala úhrada) jste nám k výše uvedeným fakturám za období prosinec 2011 a leden 2012 nedoložili, uvedli jste, že si odběratel dopravu zajišťoval do Leopoldova sám“. Pod bodem 1) na téže straně správce daně odkázal na § 64 zákona o DPH a vyzval žalobkyni, aby doložila, že zboží bylo do jiného členského státu odesláno nebo přepraveno plátcem, pořizovatelem nebo osobou jimi zmocněnou. V bodě 8) konstatoval, že žalobkyně nepředložila žádné doklady, které by se týkaly vlastní nakládky, přepravy, případně dalších souvisejících činností, a že jako místo nakládky žalobkyně v dodacích listech uvedla pouze „hlavní sklad“. Poté v témže bodě vyzval žalobkyni, aby prokázala, kde bylo zboží naloženo, kdo za ni zboží při nakládce předával a kdo další se nakládky zúčastnil. Obecně pak lze konstatovat, že body 6) až 11) výzvy z června 2015 se týkají konkrétních tam vymezených okolností, nakládky, přepravy a vykládky zboží, tedy zejména toho, kde, kdy a jak se tyto činnosti uskutečnily a jaké osoby se jich účastnily.

[16] Z výše uvedeného je patrné, že správce daně ve výzvě z června 2015 vyjádřil zcela konkrétní pochybnosti ohledně nakládky, přepravy zboží do Slovenské republiky a jeho vykládky, neboť poukázal na konkrétní nesrovnalosti v podkladech původně předložených žalobkyní (například že žalobkyně nepředložila žádné doklady ohledně nakládky, přepravy a vykládky zboží, a že na dodacích listech bylo pouze uvedeno „hlavní sklad“ bez bližšího upřesnění). Identifikoval tak konkrétní skutečnosti, na základě nichž mu vznikly pochybnosti o splnění podmínek pro osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu žalobkyní. Důkazní břemeno tudíž přešlo zpět na žalobkyni - daňový subjekt (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019 - 32; všechna judikatura tohoto soudu je dostupná na www.nssoud.cz). Krajský soud pak tuto otázku nesprávně posoudil, pokud dospěl ke stanovisku opačnému.

[17] Stěžovateli je třeba přisvědčit i v tom, že krajský soud též pochybil, pokud se při zkoumání otázky přechodu důkazního břemene ze správce daně na žalobkyni zabýval izolovaně jen zákonností výzvy z června 2015 a neposuzoval otázku, zda jím spatřovaná vada této výzvy měla vliv na zákonnost rozhodnutí stěžovatele, resp. dodatečných platebních výměrů.

[18] Nejvyšší správní soud již v minulosti o podobné otázce judikoval – byť na půdorysu výzvy k odstranění pochybností, kterou byl zahájen postup k odstranění pochybností ve smyslu § 89 daňového řádu, respektive obdobné výzvy dle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. V rozsudku ze dne 13. 12. 2013, č. j. 5 Afs 57/2012 - 35, zdejší soud konstatoval, že i kdyby dospěl k závěru, že prvotní výzva obsahovala vady (nedostatečné vyjádření pochybností správce daně a neurčitost požadavků vznesených vůči daňovému subjektu), nelze pustit ze zřetele ani další průběh řízení. V konkrétní věci je třeba vždy nejen zkoumat, zda výzva správce daně byla či nebyla způsobilá dostatečně informovat daňový subjekt o pochybnostech správce daně, ale i to, zda daňový subjekt byl či nebyl schopen vzhledem k jejímu obsahu adekvátně reagovat a prokazovat svá tvrzení a zda tak fakticky učinil. Dodal, že nepřipustně formálním shledává „[p]řístup, který by vedl ve všech případech ke zrušení rozhodnutí, pokud pochybnosti správce daně nejsou popsány v maximální míře již v okamžiku zahájení vytýkacího řízení, aniž by soud zohledňoval, zda a jak daňový subjekt následně reagoval a jakým způsobem se dále vyvíjelo vytýkací řízení.“ Vadnost právního aktu (v tehdy projednávané věci obsahově nedostatečných výzev) může

pokračování

být zhojena v dalším průběhu řízení zejména tím, že si adresát aktu jeho obsah správně vyloží (srovnej též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2021, č. j. 2 Afs 232/2020 - 70).

[19] Nejvyšší správní soud ze správního spisu ověřil, že žalobkyně na výzvu z června 2015 reagovala, aniž by jakkoli vyjádřila nejistotu či nepochopení, z důvodu jakých pochybností byla tato výzva vydána. V podání ze dne 20. 7. 2015 se k jednotlivým bodům výzvy obsáhle (na 8 stranách) vyjádřila a předložila k tomuto vyjádření celkem 17 příloh. Vyjádření žalobkyně k výsledkům kontrolního zjištění ze dne 23. 6. 2016 též neobsahuje ohledně výzvy z června 2015 žádné výhrady stran zkoumané otázky.

[20] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že krajský soud posoudil nesprávně otázku zákonnosti výzvy z června 2015, pokud dospěl k závěru, že tato výzva neobsahuje dostatečně vyjádřené pochybnosti o skutkových zjištěních na základě podkladů předložených žalobkyní, a dále - bez dalšího zkoumání průběhu daňového řízení - z tohoto závěru nesprávně dovodil nezákonnost rozhodnutí stěžovatele.

[21] Pro úplnost zdejší soud dodává, že krajský soud vzhledem k jím spatřovanému zrušovacímu důvodu již nevypořádal další žalobní body směřující k nezákonnosti rozhodnutí stěžovatele a obsahující zejména argumentaci ohledně (a) nepřezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele, (b) splnění hmotněprávních podmínek osvobození od DPH, (c) principu dobré víry žalobkyně a jejího legitimního očekávání a (d) neprovedení navrhovaných důkazů - výsledků svědků. Nejvyšší správní soud výše uvedeným posouzením otázky zákonnosti výzvy z června 2015 nijak nepředjímá řádné vypořádání zbývajících žalobních námitek žalobkyně.

[22] Dále kasační soud konstatuje, že nemohl vzít na zřetel skutečnosti, na něž upozornila žalobkyně v podání ze dne 20. 10. 2021 (viz odstavec [11] výše) a které se týkají dalšího průběhu daňového řízení po vydání napadeného rozsudku, protože soud přezkoumává rozhodnutí správního orgánu (v nynějším případě rozhodnutí stěžovatele) podle skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování tohoto správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

[23] Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení podle § 110 odst. 1, části věty první před středníkem s. ř. s. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[24] Krajský soud při posouzení žaloby bude vycházet z toho, že výzva správce daně z června 2015 obsahovala relevantní pochybnosti dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, takže důkazní břemeno po právu přešlo zpět na žalobkyni. V dalším řízení krajský soud posoudí zbývajících žalobních body, jak jsou nastíněny v odstavci [21] výše.

[25] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 22. prosince 2021

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu