



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Pavla Molka a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **molton, s.r.o.**, se sídlem Heřmanova 597/61, Praha 7, zast. Mgr. Petrem Macákem, advokátem se sídlem Kolínská 1686/13, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 6. 2017, č. j. 26955/17/5300-22443-712144, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 10. 2020, č. j. 14 Af 7/2017 - 59,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 19. 10. 2020, č. j. 14 Af 7/2017 - 59, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Platebními výměry Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 6. 11. 2015, č. j. 6928145/15/2007-50522-110598, a ze dne 5. 11. 2015, č. j. 6928346/15/2007-50522-110598, správce daně žalobkyni za zdaňovací období říjen 2012 určil nadměrný odpočet ve výši 55 565 Kč a za prosinec 2012 nadměrný odpočet ve výši 11 493 Kč, neboť jí neuznal část tvrzeného nároku na osvobození od daně z dodání mrazírenských masových produktů do jiného členského státu Evropské unie. Neprokázala totiž naplnění podmínek pro dané osvobození dle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Žalobkyně proti platebním výměrům podala odvolání, které žalovaný rozhodnutím uvedeným v záhlaví zamítl a platební výměry správce daně potvrdil.

[2] Žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného podala žalobu k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který ji zamítl v záhlaví uvedeným rozsudkem. Ze správního spisu zjistil, že v průběhu daňové kontroly vznikly správci daně pochybnosti ohledně

dodání mrazírenských produktů do jiného členského státu, které žalobkyně prokazovala doklady k fakturám č. 376/12, 387/12, 397/12, 385/12, 432/12 a 433/12. Městský soud na několika stranách rozsudku rozebral skutková zjištění, ze kterých správce daně a poté i žalovaný vycházeli, a k jakým závěrům na jejich základě dospěli. Správním orgánům vznikly pochybnosti, zda měla žalobkyně právo nakládat s přepravovaným mraženým masem jako vlastník dle § 13 odst. 1 zákona o DPH, jelikož spolehlivě neprokázala, že na ni v některých případech její dodavatel Žouželka s. r. o. převedl vlastnické právo k tomuto zboží, popřípadě zda dané zboží na Slovensku přebrali deklarovaní odběratelé registrovaní k DPH v jiném členském státě, popřípadě, zda bylo zboží v jiném členském státě vůbec vyloženo.

[3] Dle městského soudu předložené nákladní listy vystavené na základě Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (dále jen „nákladní listy CMR“) neprokazovaly, že faktickými příjemci zboží byly společnosti, které byly uvedeny na předložených fakturách jako jeho odběratelé. V předložených nákladních listech CMR bylo nepravdivě uvedeno místo nakládky a v některých případech neosvědčovaly ani skutečný průběh přepravy zboží. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, č. 2172/2011 Sb. NSS, je v zájmu daňového subjektu, aby si opatřil takové podklady, které mohou relevantním způsobem prokázat, že skutečně došlo k dodání zboží do jiného členského státu. To se v případě žalobkyně nestalo. Městský soud jí dal za pravdu, že jí nemůže jít k tíži, že deklarovaní odběratelé byli po dožádání v jiném členském státě pro místně příslušné správce daně nekontaktní. Nicméně základním důvodem, proč jí osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu nebylo ve sporných případech za období říjen a prosinec 2012 přiznáno, byly podstatné rozpory v předložených dokladech, které se žalobkyni nepodařilo odstranit.

[4] Hodnocení skutkových zjištění správcem daně a žalovaným má oporu ve správním spise. Správce daně vyhodnotil jednotlivé důkazní prostředky v souladu se zásadou hodnocení důkazů zakotvenou v § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a jeho hodnocení není v rozporu se zásadami logiky. Jak ze zprávy o daňové kontrole, tak i z napadeného rozhodnutí vyplývá, že správce daně a žalovaný hodnotili vyjádření dopravní společnosti DANEOLA s. r. o. a dodavatele Žouželka s. r. o. ze dne 13. 11. 2013, která měla potvrdit tvrzení žalobkyně, avšak tato vyjádření nepřispěla k odstranění pochybností správce daně ohledně skutečností podstatných pro přiznání nároku na osvobození od daně. Výše uvedená vyjádření, která se týkala přepravy zboží, neprokazovala, kdo byl jeho skutečným příjemcem. Vysvětlení ohledně skutečnosti, že zboží nebylo nakládáno na tvrzeném místě v Praze – Holešovicích, jelikož v den nakládky byla sobota a bylo organizačně jednodušší naložit totožné zboží dodavatele Žouželka s. r. o. v Litoměřicích, než zboží, které bylo uskladněno v Holešovicích, považoval městský soud za uznatelné. Přihlédl však k tomu, že předložené nákladní listy CMR obsahovaly údaje lišící se od jejích tvrzení, případně bylo při porovnání jí předložených dokladů s doklady vyžádanými od dopravců zjištěno, že doprava měla probíhat jiným způsobem, než jaký uváděla. Žalobkyně měla povinnost mít v pořádku doklady potřebné k prokázání oprávněnosti uplatněného nároku. Nemůže se proto dovolávat toho, že jí dopravu zajišťovala DANEOLA s. r. o. a že nevěděla, jak doprava fakticky probíhala. Z žádných dokladů nelze dovodit, že se zboží skutečně dostalo

pokračování

do dispozice označených odběratelů. Platby z jejich strany na její účet sice mohly představovat určitou indicii o dodání zboží, ostatní nesrovnalosti však nedovolovaly učinit takto jednoznačný závěr.

[5] Na závěr městský soud uvedl, že v projednávaném případě nebyla řešena otázka případného zapojení žalobkyně do daňového podvodu, přičemž odkázal na rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2017, č. j. 6 Afs 148/2016 - 30, dle kterého otázkou, zdali došlo k podvodnému jednání, je možné se zabývat jen v případě, kdy došlo k plnění, s jehož uskutečněním je spojen vznik daného nároku, což v nyní posuzovaném případě žalobkyně neprokázala.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření ke kasační stížnosti a replika

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Dle rozsudku NSS ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017 - 38, musí být z rozsudku zřejmé, jak soud uvažoval o skutečnostech podstatných pro věc. Městský soud však zcela pominul agumentaci stěžovatelky, nezabýval se jí tvrzenými skutečnostmi a pouze zopakoval závěry správních orgánů. Z tohoto důvodu je jeho rozsudek nepřezkoumatelný.

[8] Stěžovatelka v průběhu daňové kontroly logicky vysvětlila veškeré nepřesnosti v nákladních listech CMR. Správní orgány ani městský soud se skutečnostmi souvisejícími s jednotlivými obchody nezabývaly nebo je odmítly posoudit v souvislostech a z hlediska reálného života, obchodních zvyklostí a skutečné praxe. Nevzaly v potaz dobu, kdy k daným obchodům docházelo, tedy dobu, kdy potvrzený nákladní list CMR společně s uhrazenou fakturou byly běžně považovány za dostatečné důkazy o uskutečnění obchodu. Hodnocení správce daně je v rozporu se zásadami logiky. Není zřejmé, jaký jiný závěr může vyplývat z toho, že odběratelé za zboží zaplatili, než ten, že toto zboží skutečně obdrželi. V rozporu s logikou je i závěr, že doklady stěžovatelky sice prokazují, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nicméně neprokazují, že příjemcem zboží byl příslušný odběratel. Není zřejmé, kdo jiný by měl být příjemcem přepraveného zboží než odběratel, který je uvedený v nákladních listech CMR, případně v dodacích listech, a který za toto zboží zaplatil.

[9] Ohledně nákladních listů CMR, které dle městského soudu neprokazují, že zboží skutečně přebírali tvrzení odběratelé, stěžovatelka uvedla, že předmětem obchodu bylo mražené maso, u kterého není možné, aby bylo doručeno přímo do sídla odběratelů. Jediným možným způsobem dodání je dodání do mrazíren, které převzetí zboží pro odběratele potvrzují. Z tohoto důvodu se v nákladních listech CMR nachází kolonka č. 2 „příjemce“ a kolonka č. 3 „místo vykládky zboží“, kde je uvedena mrazárna, jež za příjemce přijetí zboží potvrzuje. Městský soud i správní orgány odmítly veškerá vysvětlení a důkazy s tím, že nákladní listy CMR neprokazují dodání konkrétnímu odběrateli, a stěžovatelka se

tak dostala do bezvýchodné situace, jelikož jsou veškerá její tvrzení považována za nedostatečná.

[10] Městský soud se v rozporu s rozsudkem NSS ze dne 1. 2. 2017, č. j. 1 Afs 253/2016 - 27, nezabýval stěžovatelčinou dobrou vírou. Nelze souhlasit s žalovaným, že v projednávaném případě není otázka dobré víry významná. Dobrou víru daňového subjektu je nutné při posouzení oprávněného dodání zboží do jiného členského státu zkoumat vždy s ohledem na rozsudky Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 27. 9. 2007, ve věci C-409/04, *Teleos*, či ze dne 6. 9. 2012, ve věci C-273/11, *Mecsek-Gabona*. V jejím případě lze dobrou víru shledat v tom, že si opatřila dostatek důkazních prostředků o splnění hmotněprávních podmínek osvobození. Z důkazních prostředků, které měla k dispozici (zejména z potvrzených nákladních listů CMR a potvrzených faktur) ve spojení s její znalostí obvyklé obchodní praxe a ze zkušeností s finančními úřady, kterým dříve uvedené doklady bez problémů stačily, bylo oprávněné její přesvědčení o splnění podmínek osvobození dodání zboží do jiného členského státu EU. K vytýkaným nedostatkům u jednotlivých případů se vyjadřuje v žalobě a replice k vyjádření žalovaného, na které tímto odkazuje.

[11] Žalovaný nešetřil její práva, čímž porušil § 5 odst. 3 daňového řádu. Postupoval v rozporu s pravidly hodnocení důkazů, jelikož je neposuzoval jednotlivě a v jejich vzájemné souvislosti a nepřihlédl ke všemu, co vyšlo najevo, čímž porušil § 8 daňového řádu. K výše uvedenému se městský soud vůbec nevyjádřil nebo se vyjádřil pouze obecným konstatováním. Ignoroval též upozornění na skutečnost, že žalovaný opomíjel důkazy, jelikož ve svém rozhodnutí uvedl trasy vozidla, které zboží vůbec nevezlo, a naopak neuváděl další část výpisu z mýtných transakcí ohledně vozidla SPZ 2SF6948, která prokazuje, že dané vozidlo jelo na Slovensko. Z několika vyjádření dopravce je zřejmé, že zboží na Slovensko vezlo jiné vozidlo, než bylo původně plánováno a jak bylo předem vyplněno v nákladním listu CMR. Je tak zřejmé, že se správní orgány podrobnými údaji z mýtných transakcí o původním vozidle SPZ 6S29331 snažily účelově vyvolat pochybnosti o stěžovatelčiných tvrzeních. Správce daně výslovně uvedl, že vozidlo SP 6S29331 nesměřovalo na Slovensko, ale již neuvedl skutečnost, že vozidlo SPZ 2SF6948 na Slovensko jelo.

[12] Městský soud ignoroval, že rozhodnutí žalovaného obsahuje nepravdivá tvrzení o personálním a majetkovém propojení stěžovatelky a společnosti Žouželka s. r. o. Městský soud jej přesto uvedl na páté straně napadeného rozsudku bez jakéhokoli vyjádření zohledňujícího jeho nepravdivost. Též opomněl, že žalovaný jako přitěžující okolnost zmiňoval neutralizaci dokladů, což je ale v mezinárodní dopravě běžný postup z důvodu ochrany obchodního tajemství. Žalovaný dále vyvozoval pochybnosti z drobných formálních nepřesností nákladních listů CMR, když v napadeném rozhodnutí uvedl, že na nákladním listu CMR není potvrzen příjemce (kolonka č. 24 „zboží obdržel“ zůstala nevyplněná), když ve skutečnosti je potvrzení příjemce provedeno asi o 4 cm níže.

[13] Městský soud též parafrázoval nepravdivá tvrzení žalovaného, která vycházela ze smyšlených tvrzení správce daně, aniž by je jakkoli zhodnotil či se k nim vyjádřil. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že jako příjemce je v nákladním listu CMR č. 0100342 k faktuře č. 376/12 uvedena mrazírna Ice-Berg Slovakia a v nákladním

pokračování

listu CMR č. 0100368 k faktuře č. 397/12 je jako příjemce uvedena HO&PE FAMILY s. r. o. Dále konstatoval, že příjemcem zboží na fakturách č. 432/12 a 433/12 jsou MRAZIARNE NITRA s. r. o. Tato tvrzení jsou v rozporu se skutečným obsahem nákladních listů CMR, ve kterých jsou jako příjemci uvedeny SWANHILL s. r. o. a DIX FOODS. Stěžovatelka je přesvědčena, že prokázala, že dané zboží bylo dodáno, přepraveno do jiného členského státu a zapláceno tvrzenými odběrateli dle faktur.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí. Napadený rozsudek není nepřezkoumatelný, jelikož je z něj zřejmé, jak městský soud rozhodl a proč. Vypořádal se se všemi námitkami, a ačkoliv neodpověděl výslovně na každé z dílčích žalobních tvrzení, z odůvodnění rozsudku je zřejmé, z jakého důvodu považoval žalobu za nedůvodnou. Povinnost orgánů veřejné moci řádně odůvodnit svá rozhodnutí nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou námitku. Zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení.

[15] Žalovaný též nesouhlasí s námitkou, že stěžovatelka vysvětlila nepřesnosti v nákladních listech CMR. V daném případě byly zjištěny zásadní rozpory ohledně místa nakládky, nebylo potvrzeno převzetí zboží, na dokladech chyběly podpisy atd. Stěžovatelka nebyla schopna doložit vysvětlení těchto rozporů. Nelze s ní souhlasit, že by pouhé zaplacení zboží prokazovalo naplnění všech hmotněprávních podmínek pro uplatnění osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu. Nesrovnalosti v nákladních listech CMR zpochybňují splnění podmínky odeslání a přepravení zboží do jiného členského státu. Existují též výrazné nesrovnalosti spočívající v dodání zboží mezi stěžovatelkou a jejím dodavatelem Žouželkou s. r. o., přičemž její ničím nedoložená tvrzení nemohla nesrovnalosti odstranit. Sama v průběhu daňového řízení přiznala, že nakládka zboží směřujícího k odběratelům na Slovensko neproběhla tak, jak je deklarováno v daném nákladním listu CMR. Neprokázala ani splnění podmínky dodání osobě registrované k dani v jiném členském státě. Pochybnosti ohledně naplnění této podmínky vznikly na základě odpovědi na mezinárodní dožádání, ze které je patrné, že oba odběratelé jsou pro správce daně nekontaktní, a nebylo tak možné u nich ověřit pořízení zboží z jiného členského státu EU.

[16] Bezpředmětnou je i námitka ohledně dobré víry. Jak vyplývá z bodu 26. napadeného rozsudku, až při jednání u městského soudu stěžovatelka žalovanému vytkla, že se nezabýval její dobrou vírou, a ten na tuto výtku reagoval. Daná námitka nebyla uplatněna v zákonné dvouměsíční lhůtě pro podání žaloby, a tudíž se jí městský soud nebyl oprávněn vůbec zabývat. Žalovaný postupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a pouhý nesouhlas se samotnými výsledky takového hodnocení neopravňuje k závěru, že dokazování nebylo učiněno správně. Kromě nesrovnalostí v nákladních listech CMR odkazuje na nesrovnalosti ve výpovědích jednotlivých osob zúčastněných na obchodních transakcích. Žádný ze stěžovatelkou předložených důkazů nebyl schopen prokázat splnění podmínek pro osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH, jelikož nedoložila, jak, kdy a kým bylo zboží do jiného členského státu přepraveno a kdo byl osobou registrovanou k dani, pro kterou bylo pořízené zboží předmětem daně. Nedoložila též žádné smluvní dokumenty mezi ní a údajnými pořizovateli zboží v jiném členském státu, jejichž údaje byly použity na fakturách. Z mezinárodního dožádání vyplývá, že tvrzené skutečnosti nelze ověřit. Existuje též zjevná personální a majetková

propojenost mezi jednotlivými odběrateli i mezi dodavatelem Žouželka s. r. o. a stěžovatelkou.

[17] Stěžovatelka v replice k vyjádření žalovaného uvedla, že soud je povinen uvést a odůvodnit své úvahy ohledně základních žalobních námitek. Městský soud však pominul námitky týkající se opomenutí důkazů, opakování nepravdivých tvrzení atd. Vlastní posouzení městského soudu se objevuje pouze v bodech 58. a 59. rozsudku a ani zde podrobně nerozvedl své úvahy. Nevysvětlil například, z jakého důvodu není za odběratele jednoznačně považován subjekt, který za zboží zaplatil. Stěžovatelka ve svých předešlých vyjádřeních vysvětlovala, jakým způsobem v praxi dochází k nakládání se zbožím, tedy zejména k jeho dodávání do mrazíren, kde nákladní listy CMR a případné další doklady potvrzují skladníci, pro které často nehraje roli, zda dají razítko o 3 cm níže, než je vymezená kolonka. Svá tvrzení doložila výpověďmi jednatele Žouželka s. r. o. a jednatele DANEOLA s. r. o. Co se týče dobré víry, v žalobě byla vznesena a rozvedena námitka ohledně porušení zásad hodnocení důkazů, pod kterou otázka dobré víry jednoznačně spadá. Tato námitka byla též rozvedena v replice ze dne 14. 10. 2019, takže není pravda, že byla uplatněna až v rámci ústního jednání.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[19] Kasační stížnost je důvodná.

[20] Dle § 13 odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném v rozhodném zdaňovacím období, se dodáním zboží *pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník*. Dle odstavce druhého tohoto ustanovení se dodáním zboží do jiného členského státu *pro účely tohoto zákona rozumí dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu*.

[21] Dle § 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, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně*.

[22] Vzhledem k tomu, že stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti také důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., zabýval se NSS nejprve tímto důvodem a pro stručnost odkazuje na judikaturu ohledně posouzení toho, jaké vady tento kasační důvod naplňují (viz např. rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS, nebo ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS).

[23] Stěžovatelka spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v tom, že se městský soud nezabýval její dobrou vírou. Námitku ohledně dobré víry poprvé výslovně uvedla v replice k vyjádření žalovaného k žalobě ze dne 14. 10. 2019 (č. l. 51 spisu městského soudu). V žalobě ze dne 25. 8. 2017 tuto námitku neuplatnila. Podle § 71 odst. 2

pokračování

s. ř. s. může žalobce rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body pouze ve dvouměsíční lhůtě určené k podání žaloby uvedené v § 72 odst. 1 s. ř. s. Po této lhůtě je oprávněn žalobní námitky pouze upřesnit nebo podrobněji rozvést. Důvody kasační stížnosti lze poté opřít jen o takové konkrétní právní či skutkové důvody, jež byly v řízení před krajským soudem přípustně uplatněny (srov. usnesení NSS ze dne 28. 7. 2005, č. j. 2 Azs 134/2005 - 43, č. 685/2005 Sb. NSS).

[24] Stěžovatelka repliku, která obsahovala danou námitku, podala až po více než dvou letech od podání žaloby, nicméně již v žalobě uvedla, že přijala přiměřená opatření, která po ní bylo možné rozumně požadovat, aby zajistila, že se její plnění nestane součástí daňového podvodu. Dobrá víra daňového subjektu je zkoumána právě při posouzení, zdali věděl nebo mohl vědět o účasti na daňovém podvodu, proto lze námitku uplatněnou v replice ze dne 14. 10. 2019 považovat za rozhojnění výše uvedené žalobní námítky. Daná námitka tak byla uplatněna včas, ačkoliv se nejednalo o rozhojnění námítky ohledně porušení zásad hodnocení důkazů, jak se domnívá stěžovatelka ve své nynější replice. K tomuto NSS odkazuje na rozsudek SDEU ve věci C-273/11, *Mecsek-Gabona*, bod 50, dle kterého „*v případě, že se pořízovatel ve věci v původním řízení dopustil daňového úniku, je důvodné, aby nárok prodávajícího na osvobození od DPH podléhal požadavku dobré víry*“ (zvýraznění doplnil NSS). K odkazu v kasační stížnosti na rozsudek SDEU ve věci C-409/04, *Teleos*, NSS konstatuje, že v tehdejší případě nebylo na rozdíl od nyní posuzované věci sporné, že daňový subjekt poskytl důkazy prokazující *prima facie* jeho nárok na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu. Stěžovatelkou namítaný rozsudek NSS č. j. 1 Afs 253/2016 - 27 se od nyní projednávané věci liší tím, že v tehdejší případě daňový subjekt dostatečnými podklady prokázal naplnění podmínek pro osvobození od DPH (srov. bod 33 daného rozsudku), a proto byly správní orgány povinny zabývat se jeho dobrou vírou, že se neúčastní daňového podvodu, nikoliv dobrou vírou v dostatečnost a průkaznost podkladů, které měl k prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně (srov. bod 35 výše uvedeného rozsudku). Je pravdou, že se městský soud k námitce dobré víry nevyjádřil výslovně. V bodě 60. napadeného rozsudku nicméně uvedl, že v projednávané věci správní orgány neposuzovaly, zdali stěžovatelka byla zapojena do daňového podvodu, neboť v jejím případě nebylo prokázáno ani to, zda skutečně dodala zboží do jiného členského státu způsobem, který naplňoval podmínky osvobození plnění od DPH. Daný závěr se implicitně vypořádává i s námitkou ohledně dobré víry, a městský soud tak nebyl povinen se jí zabývat podrobněji. Napadený rozsudek proto nelze v tomto ohledu považovat za nepřezkoumatelný.

[25] Stěžovatelka dále spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v tom, že městský soud pouze opakoval závěry správních orgánů, aniž by uvedl své vlastní závěry. Se stěžovatelkou je možné souhlasit, že městský soud rozsáhle opakoval závěry správních orgánů ohledně jednotlivých sporných dodávek zboží, nicméně jeho vlastní posouzení je pouze stručné. V něm odkázal na judikaturu NSS i SDEU, kterou podložil svůj závěr, že stěžovatelku tížila povinnost ohledně prokázání jejich tvrzení, a vysvětlil, proč jí předložené doklady nebyly dostatečné k prokázání dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k DHP v jiném členském státě. Též provedl posouzení hodnocení důkazů správními orgány. Dle ustálené judikatury v případě, že se krajský soud ztotožní se závěry žalovaného, není třeba, aby opakoval stejné úvahy, jelikož postačí, pokud na dané závěry odkáže (srov. např. z nedávné doby rozsudek NSS ze dne 26. 11. 2021, č. j. 5 Afs

398/2020 - 31, bod 22 a judikaturu v něm uvedenou). Dle rozsudku NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, č. 1350/2007 Sb. NSS, platí: „*Je-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil*“ (zvýraznění provedl NSS). Výše uvedené je tak možné pouze v případě, pokud je rozhodnutí žalovaného přezkoumatelné, tedy pokud v něm jsou přesvědčivě a úplně předestřeny důkazy, respektive výsledky dokazování jako jeho vlastní úvahy, na nichž je založen zjištěný skutkový stav a právní posouzení. Rozhodnutí žalovaného tyto požadavky splňuje. Samo o sobě je velmi podrobné a argumentačně konsistentní. Ani to však městskému soudu neumožňuje, aby své vlastní odůvodnění, jímž měl reagovat na žalobní námitky, nahradil pouhou parafrází, byť rozsáhlou, příslušných pasáží tohoto podrobného a pečlivě vyargumentovaného rozhodnutí žalovaného, aniž by k nim připojil alespoň onu „souhlasnou poznámku“ požadovanou rozsudkem č. j. 8 Afs 75/2005 - 130. Takovou poznámku městský soud při vypořádání jednotlivých námitek učinil pouze v části bodu 37.

[26] Stěžovatelka městskému soudu konkrétně vytýká opomenutí některých jejích žalobních námitek. Nejvyšší správní soud v rámci své rozhodovací činnosti již zdůraznil, že povinnost vypořádat se s žalobními námitkami nelze chápat zcela absolutně. Městský soud nemusel podrobně reagovat na každé v žalobě jednotlivě uplatněné tvrzení (k tomu viz např. rozsudky NSS ze dne 10. 8. 2017, č. j. 1 Azs 194/2017 - 30, či ze dne 8. 8. 2019, č. j. 9 Azs 192/2019 - 27). V rozsudku ze dne 2. 3. 2017, č. j. 7 As 313/2016 - 30, NSS konstatoval, že „*povinností krajského soudu není vypořádat každé dílčí tvrzení, pokud proti souhrnné argumentaci v žalobě postaví právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí.*“ Obvykle tedy postačí, pokud odůvodnění rozsudku nabízí ucelenou argumentaci, z níž jsou patrné jednoznačné závěry týkající se podstaty projednávané věci.

[27] První konkrétní námitkou, kterou měl dle stěžovatelky městský soud opomenout, je, že žalovaný u případu týkajícího se faktury č. 376/12 nezohlednil některé důkazy ohledně trasy vozidel uvedených v nákladním listu CMR č. 01000342. Tuto námitku uplatnila v žalobě na straně šesté v podobě tvrzení, že přeprava zboží vozidlem SPZ 2SF6948 na Slovensko byla prokázána výpisem z mýtných transakcí. K této námitce je třeba připomenout, že správní orgány neshledaly nesrovnalosti u této konkrétní přepravy zboží pouze na základě rozporů ohledně vozidla, které mělo zboží přepravovat. Svůj závěr o neprokázání podmínek pro osvobození od DPH založily i na dalších nesrovnalostech, které městský soud shrnul v bodech 36. a 37. napadeného rozsudku. Ačkoliv se městský soud k této námitce nevyjádřil výslovně, v bodě 36. napadeného rozsudku podrobně shrnul závěry žalovaného ohledně nesrovnalostí v průběhu dané přepravy, v bodě 37. se ztotožnil s nedostatky zjištěnými v nákladovém listu CMR 0100342 a jejich důsledky dovozenými daňovými orgány a v bodě 58. souhrnně uvedl, že bylo na stěžovatelce, aby měla v pořádku doklady potřebné k uznání oprávněnosti daného nároku z důvodu dodání zboží do jiného členského státu. To se však stěžovatelce dle městského soudu nepodařilo prokázat kvůli rozporům plynoucím z jí předložených dokladů. V bodě 58. výslovně zmínil i rozpory v jí předložených nákladních listech CMR, které neprokazovaly místo nakládky zboží a v některých případech neprokazovaly ani skutečný průběh přepravy

pokračování

zboží. Není tak pravdou, že by městský soud ignoroval v žalobě uplatněnou námitku ohledně prokázání dané přepravy z výpisu mýtných transakcí.

[28] Druhou údajně opomenutou námitkou má být, že žalovaný vyvozoval pochybnosti z drobných formálních nepřesností nákladních listů CMR. K této námitce je nutné konstatovat, že městský soud v rozsudku velmi podrobně shrnul skutková zjištění a závěry žalovaného ohledně jednotlivých nákladních listů CMR, a jak bylo uvedeno výše, nebyl povinen se vypořádat s každým jednotlivým žalobním tvrzením ohledně těchto nesrovnalostí. Nicméně nelze popřít, že by bylo vhodné, kdyby v rámci svého vlastního posouzení vysvětlil konkrétněji a podrobněji závěry, ke kterým dospěl. Tato vada by však sama o sobě nezaložila nepřekoumatelnost napadeného rozsudku.

[29] Nejvyšší správní soud naopak shledal, že městský soud pochybil, když se nevyjádřil k námitce ohledně neutralizace dokladů při dopravě, tedy toho, co jednatel DANEOLA s. r. o. popsal jako „*odebrání starých dokladů a vystavení nových dokladů dle požadavku zákazníka*“, aby se konečný odběratel nedozvěděl totožnost dodavatele stojícího na začátku dodavatelského řetězce (či cenu zboží při předchozím dodání). Tuto námitku stěžovatelka uplatnila v žalobě u několika faktur, přičemž uvedla, že žalovaný zcela pominul její argumentaci k ní a že neutralizace dokladů nemůže být důvodem neprokázání dodání zboží do jiného členského státu. K této problematice též na straně osmé žaloby citovala výpověď jednatele DANEOLA s. r. o. Žalovaný skutečně v napadeném rozhodnutí několikrát neutralizaci dokladů zmínil, přičemž na straně 27 v rámci vypořádání se s jednotlivými odvolacími námitkami uvedl, že si stěžovatelka v tvrzeních ohledně ní odporuje. Dále uvedl, že rozpory vychází i z výpovědi jednatele DANEOLA s. r. o. Městský soud danou námitku uvedl u jednotlivých faktur ve shrnutí žaloby v bodech 5. až 9. rozsudku, nicméně v části odůvodnění, která obsahuje jeho vlastní posouzení, uvedený rozpor nijak neposoudil a s danou námitkou se nevypořádal. V rozsudku není nikde ani uveden závěr žalovaného ohledně neutralizace dokladů, na který by mohl městský soud odkázat a ztotožnit se s ním. Nejvyšší správní soud nepovažuje za vypořádání této námitky obecný závěr v bodě 58., že se stěžovatelka nemůže dovolávat toho, že pro ni dopravu zajišťovala DANEOLA s. r. o., jelikož se nijak nevypořádává s tím, jestli mohla tvrzená neutralizace mít nějaký vliv na prokázání dodání zboží do jiného členského státu.

[30] Městský soud též pominul námitku ohledně personální a majetkové propojenosti stěžovatelky a jejího dodavatele Žouželka s. r. o. Tuto námitku uplatnila v žalobě na straně 12, kde uvedla, že jí není zřejmé, jak souvisí s dodáním zboží do jiného členského státu to, že se její prokurista zná s jednatelem této společnosti. Daná námitka zjevně směřovala vůči několika zmínek o údajné personální propojenosti těchto dvou subjektů v rozhodnutí žalovaného, kdy např. na straně 22 zmínil jejich vzájemnou „*nestandardní výpomoc*“ v obchodních vztazích. Tou je podle výpovědi svědka Žouželky, rekapitulované na straně 16 rozhodnutí žalovaného, míněna snaha společnosti Žouželka s. r. o. snížit vysoké nadměrné odpočty tím, že namísto dodání přímo do jiného členského státu bude zboží dodáno stěžovatelce jako tuzemskému odběrateli, čímž se na druhé straně stěžovatelce navýší obrát a přestane jí hrozit ztráta bankovního kontokorentu v důsledku nízkého obrátu. Na straně 28 na tuto propojenost poukázal při vypořádání námitky ohledně prokázání dodání zboží pomocí nákladních listů CMR. Tvrzená personální propojenost měla dle napadeného rozhodnutí spočívat v tom, že se jednatel Žouželka s. r. o. znal

s jednatelem stěžovatelky několik let a dřív pro něj pracoval jako skladník v mrazírenském skladu. Žalovaný na údajnou propojenost opětovně upozornil i ve vyjádření k žalobě (č. 1. 45 spisu městského soudu). Městský soud nijak neposoudil, zdali tato tvrzená propojenost mohla mít nějaký vliv na prokázání dodání zboží, případně jestli se jí žalovaný měl vůbec zabývat při posuzování splnění podmínek pro osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH. Napadený rozsudek je tak v těchto částech nepřezkoumatelný.

[31] K tomu, že nemohlo dojít k řádnému a podrobnému vypořádání žalobních námitek, přispěla i skutečnost, že ačkoliv má napadený rozsudek celkem osmáct stran, vlastní posouzení a závěry městského soudu se nachází pouze v bodech 58.–60., tedy přibližně na necelých dvou stranách. V podstatné části rozsudku městský soud přebírá závěry správce daně a žalovaného, bez toho aby k nim připojil jakékoliv vlastní zhodnocení. Dle výše uvedeného rozsudku NSS č. j. 8 Afs 75/2005 - 130 si soud může přisvojit správné závěry žalovaného, nicméně tak má učinit alespoň s vlastní souhlasnou poznámkou. To však městský soud v dané části rozsudku neprovedl, s výše zmíněnou výjimkou v bodě 37. rozsudku.

[32] Výše uvedená pochybení zakládající nepřezkoumatelnost se týkají pouze nedostatečného vypořádání některých dílčích námitek, takže NSS přikročil k posouzení zbylých kasačních námitek dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[33] Stěžovatelka rozporuje závěr, že neprokázala, že zboží, u kterého uplatňovala osvobození od daně, dodala tvrzeným odběratelům do jiného členského státu. Naplnění podmínek vyplývajících z § 64 zákona o DPH je v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu povinna prokázat osoba povinná k dani. K tomu, aby mohla uplatnit nárok na osvobození od DPH, musela prokázat dle § 64 odst. 1 zákona o DPH: 1. pořizovatel měl právo nakládat se zbožím jako vlastník, 2. zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu a v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy zboží fyzicky opustilo území České republiky, 3. zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě.

[34] Stěžovatelka tvrdí, že v případě, kdy předmětem obchodu bylo zmražené maso, nebylo možné jeho přímé doručení odběratelům v jejich sídlech. Tuto námitku však neuplatnila v žalobě, jelikož v ní pouze upozorňovala na možný průběh skutečného dodání zboží mrazírnám a nikoliv na nemožnost přímého doručení tvrzenou v kasační stížnosti. Jedná se proto o nepřijatelnou námitku dle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[35] Jako nepřijatelnou je třeba posoudit i námitku, že městský soud ignoroval její upozornění na to, že žalovaný nesprávně uvedl, že v nákladním listě CMR k faktuře č. 387/12 (správně se jedná o fakturu č. 397/12 – pozn. NSS) není potvrzen příjemce, jelikož ani tuto námitku neuplatnila v žalobě. Skutečnost, že v kolonce č. 24 nákladního listu CMR č. 0100368 chybí razítko a podpis příjemce, uvedla v žalobě pouze ve shrnutí závěrů správce daně k dané faktuře, aniž by ji jakkoliv rozporovala či se k ní sama výslovně vyjádřila. Poprvé tuto námitku uplatnila v replice ze dne 14. 10. 2019, tedy po lhůtě k uplatnění žalobních námitek. Ze stejného důvodu je nepřijatelná i námitka, že žalovaný uváděl nepravdivá tvrzení ohledně toho, kdo byl na nákladních listech CMR uveden jako příjemce zboží, neboť v žalobě toto tvrzení výslovně nerozporovala.

pokračování

[36] Dle stěžovatelky není logické, že úhrada zboží neprokazuje, kdo byl jeho skutečným příjemcem. Též nesouhlasí s tím, že předložené doklady sice prokazují, že zboží bylo převezeno do jiného členského státu, nicméně neprokazují, kdo byl jeho skutečným příjemcem. K této námitce NSS odkazuje na rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 - 103, dle kterého musí daňový subjekt prokázat, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je deklarováno v dokladech, či že jsou splněny další zákonné podmínky pro uplatnění daného nároku. Pokud daňový subjekt před správcem daně uplatňuje nárok na osvobození od daně, je k jeho výzvě povinen uplatněný nárok jednoznačně prokázat. Z výše uvedeného vyplývá, že stěžovatelka byla povinna prokázat, který subjekt byl skutečným příjemcem zboží, jehož dodání mělo být osvobozeno od DPH. Posouzení žalovaného a posléze i městského soudu uvedené v bodech 58. a 59. napadeného rozsudku, že nebylo prokázáno, komu bylo zboží skutečně dodáno, lze považovat za logické. Již správce daně ve zprávě o daňové kontrole na straně 21. uvedl, že skutečnost, že tvrzený odběratel zaslal na stěžovatelčin bankovní účet platbu, prokazuje pouze to, že mezi nimi došlo k převodu finančních prostředků. Nicméně kvůli dalším nesrovnalostem, které již podrobně popsali žalovaný a městský soud a které stěžovatelka výslovně nerozporuje, převod finančních prostředků neprokazuje, že došlo k faktickému dodání zboží.

[37] Taktéž skutečnost, že zboží mohlo být převezeno na Slovensko, ještě sama o sobě spolehlivě neprokazuje, kterému konkrétnímu subjektu bylo zboží skutečně dodáno, jelikož z předložených dokladů nevyplývalo, že přeprava zboží proběhla tak, jak stěžovatelka tvrdila, a že zboží bylo fakticky předáno odběratelům uvedeným na fakturách. Z judikatury NSS vyplývá, že neúplně či nesprávně vyplněné nákladní listy CMR mají zásadně sníženou vypovídací hodnotu (srov. rozsudek ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019 - 37, bod 28). V předložených nákladních listech CMR nebylo uvedeno skutečné místo nakládky zboží, na žádném z nich nebylo potvrzeno převzetí subjektem, který byl v kolonce č. 2 uveden jako příjemce, přičemž se převzetí těmito subjekty nepodařilo prokázat ani z jiných předložených dokladů či mezinárodního dožádání. Dále správním orgánům vznikly pochybnosti např. z toho, že na stěžovatelkou předloženém nákladním listu CMR č. 0100342 k faktuře č. 376/12 chyběl podpis a razítko dopravce a nesouhlasila SPZ vozidla, které mělo zboží skutečně převážet, na nákladním listu CMR č. 0100358 k faktuře č. 387/12 chyběl podpis konkrétní osoby, která potvrzovala převzetí zboží i datum jeho převzetí, na nákladních listech CMR č. 0100435 k faktuře č. 433/12 a č. 0100436 k faktuře č. 432/12 byla jako místo vykládky uvedena Frost s. r. o., která v té době již byla podle slovenského obchodního rejstříku zrušena. Z výpovědi společnosti MRAZIARNE NITRA s. r. o., vyplynulo, že u nich nebylo dané zboží skladováno, pouze k nim s daným zbožím přijely dva kamiony, kterým pracovnice potvrdila nákladní list CMR, nicméně po zjištění, že s nimi ani s odběratelem nemají žádné smlouvy, nebylo zboží vyloženo a kamiony odjely. Stěžovatelčino tvrzení, že správní orgány a městský soud nevzaly v potaz, že v době, kdy k daným obchodům docházelo, byly potvrzeny nákladní list CMR a uhrazená faktura běžně správními orgány považovány za dostatečné důkazy o uskutečnění obchodu, není ničím podložené.

[38] Dle stěžovatelky se městský soud vůbec nevyjádřil ke skutečnosti, že žalovaný opakovaně postupoval v rozporu s daňovým řádem. K této námitce se však městský soud vyjádřil, když v bodě 58. napadeného rozsudku konstatoval, že hodnocení skutkových

zjištění, které provedl žalovaný, má oporu ve správním spise, jednotlivé důkazy vyhodnotil v souladu se zásadou hodnocení důkazů dle § 8 odst. 1 daňového řádu a nevybočil z mantinelů výše uvedené zásady. Též uvedl, že jeho hodnocení není v rozporu se zásadami logiky a nelze jej považovat za svévolné. Dále v napadeném rozsudku obsáhle shrnul, z jakých důkazů správní orgány při svém rozhodování vycházely a z čeho konkrétně jim vznikly pochybnosti ohledně faktického dodání zboží osobám registrovaným k dani v jiném členském státě. Dané posouzení se dostatečným způsobem vypořádává s výše uvedenou námitkou.

[39] Nejvyšší správní soud shrnuje, že rozsudek městského soudu je kvůli opomenutí námitek ohledně neutralizace dokladů a personální propojenosti stěžovatelky a jejího dodavatele zčásti nepřezkoumatelný. Jelikož shledal, že by nahrazením úvahy městského soudu připravil stěžovatelku o možnost se proti hodnocení těchto námitek bránit prostřednictvím kasační stížnosti, přistoupil ke zrušení napadeného rozsudku. V novém rozhodnutí bude městský soud povinen se k těmto námitkám konkrétně vyjádřit, a napravit tak vadu nepřezkoumatelnosti. Nad rámec samotných důvodů zrušení napadeného rozsudku NSS považuje za vhodné, aby ve zbytku rozsudku kromě důkladného shrnutí závěrů správce daně a žalovaného podrobněji rozvedl i své vlastní závěry ohledně nesrovnalostí v dokladech, kvůli kterým nebyl stěžovatelce přiznán nárok na osvobození od daně a z toho plynoucí nadměrný odpočet na DPH.

IV. Závěr a náklady řízení

[40] Nejvyšší správní soud rozhodnutí městského soudu z výše uvedených důvodů v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dle § 110 odst. 4 s. ř. s. je městský soud vázán právním názorem uvedeným v tomto rozsudku.

[41] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí, jak je stanoveno v § 110 odst. 3 s. ř. s.

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

V Brně dne 10. února 2022

JUDr. Pavel Molek
předseda senátu