



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 23. 8. 2022, č. j. 14 Af 7/2017-97,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) platebními výměry 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, určil žalobkyni za zdaňovací období říjen 2012 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 osvobození od daně 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 zamítl rozhodnutím uvedeným v záhlaví 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 rozsudkem ze dne 19. 10. 2020, č. j. 14 Af 7/2017-59. Městský soud dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala oprávněnost uplatněného nároku na odpočet, jelikož její doklady o přepravě daného zboží spolehlivě neprokazovaly naplnění podmínek pro osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH.

[3] Rozsudek městského soudu zrušil Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) rozsudkem ze dne 10. 2. 2022, č. j. 9 Afs 274/2020-61, a věc mu vrátil k dalšímu řízení. NSS shledal

pochybení městského soudu v tom, že se nevyjádřil k námitce ohledně neutralizace dokladů při dopravě a k námitce ohledně tvrzení žalovaného o personálním a majetkovém propojení žalobkyně a jejího dodavatele Žouželka s. r. o. (dále jen „společnost Žouželka“). NSS též městskému soudu doporučil, aby v novém rozsudku rozvedl své závěry o nesrovnalosti v dokladech, kvůli kterým nebyl žalobkyni přiznán nárok na osvobození od DPH.

[4] Městský soud rozsudkem uvedeným v záhlaví žalobu opět zamítl. 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 rozebral skutková zjištění, ze kterých správce daně a žalovaný vycházeli, a k jakým závěrům na jejich základě dospěli. K tomu připojil vlastní shrnutí pochybností vzniklých u jednotlivých výše uvedených faktur. Dle městského soudu se žalobkyni nepodařilo prokázat splnění třetí podmínky pro osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH, a to dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani. 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 subjekty, které byly uvedeny na předložených fakturách jako jeho odběratelé. V předložených nákladních listech CMR navíc bylo nepravdivě uvedeno místo nakládky. Nákladní listy CMR v některých případech neosvědčovaly skutečný průběh přepravy zboží. Hlavním důvodem, proč nebylo žalobkyni osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu za období říjen a prosinec 2012 přiznáno, tedy byly podstatné rozpory v předložených dokladech, které se jí nepodařilo odstranit.

[5] Městský soud shledal, že personální propojení žalobkyně a společnosti Žouželka správní orgány zmiňovaly v souvislosti s tím, že u nich vzhledem k faktickému nakládání zboží na jiném místě, než bylo deklarováno, či k použití zboží bezprostředně dovezeného z Nizozemí, vznikly pochybnosti, zda žalobkyně nabyla vlastnické právo ke zboží, které bylo na Slovensko vyváženo. Daná okolnost nicméně nebyla rozhodující pro závěr o tom, že žalobkyni uplatněný nárok na odpočet nelze uznat.

[6] K neutralizaci dokladů městský soud uvedl, že k ní mělo docházet v případě, kdy k dodávce na Slovensko bylo využito zboží, které bylo přivezeno z Nizozemí a bez uskladnění bylo odesláno na Slovensko po změně dokladů. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že si žalobkyně odporuje svými tvrzeními a upozorňováním na neutralizaci dokladů, když se sama snažila doložit, že zboží měla na základě smlouvy o skladování umístěno ve skladu společnosti Žouželka. V rozporu s tím poté tvrdila, že je věcí dopravce a dodavatele, jaké zboží a jakým způsobem se dostalo k odběrateli. I kdyby k neutralizaci dokladů došlo, tato skutečnost by dle městského soudu nic nezměnila na závěru, že žalobkyně neprokázala třetí podmínku stanovenou pro uplatnění osvobození od DPH, tedy že zboží bylo v jiném členském státě dodáno osobě registrované k dani.

II. Obsah kasační stížnosti žalobkyně a vyjádření žalovaného

a) Kasační stížnost žalobkyně

[7] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 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.“).

pokračování

[8] Napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, jelikož se městský soud nevypořádal s některými žalobními námitkami. Městský soud neuvedl, zda se měl žalovaný vůbec zabývat personálním propojením stěžovatelky a společnosti Žouželka, jak požadoval NSS. Nijak se též nevyjádřil k tomu, že tvrzení o personálním a majetkovém propojení se nezakládá na pravdě a jejich uvedení v rozhodnutí žalovaného má vyvolat pochybnosti o stěžovatelce a její obchodní činnosti. Městský soud navíc nepravdivé tvrzení žalovaného zopakoval v bodě 16. napadeného rozsudku bez jakékoliv úpravy. Městský soud se nevyjádřil k tomu, že žalovaný uváděl neutralizaci dokladů jako přitěžující okolnost vyvolávající pochybnosti o obchodní činnosti stěžovatelky.

[9] Městský soud měl dle NSS rozvést své závěry o nesrovnalostech v dokladech. Namísto toho oproti původnímu rozsudku pouze doplnil, že pochybnosti správce daně a žalovaného jsou opodstatněné a že stěžovatelka neprokázala splnění třetí podmínky pro osvobození od DPH, pokud nedisponovala dokladem, kterým by bylo potvrzeno objednání a převzetí osobou oprávněnou jednat za příslušného odběratele, a že nebylo možné faktické dodání zboží prokázat ani pomocí slovenského správce daně.

[10] Městský soud pominul, že s ohledem na předmět dodávek je dokladem o dodání zboží právě nákladní CMR list potvrzený příslušnými mrazírnami, které zastupují příjemce při předání zboží. Potvrzený nákladní CMR list je právě tím dokladem, který městský soud požaduje pro prokázání dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani. Stěžovatelka logicky vysvětlila veškeré případné nepřesnosti v nákladních CMR listech. Daňové orgány ani městský soud se skutečnostmi souvisejícími s jednotlivými obchodní transakcemi nezabývaly nebo je odmítly posoudit z hlediska reálného života, obchodních zvyklostí a skutečné praxe. Taktéž opomenuly posoudit, že v době, kdy k daným obchodním transakcím docházelo, byly potvrzený nákladní CMR list a uhrazená faktura běžně považovány za dostatečný důkaz o uskutečnění obchodních transakcí. Rozsudek NSS ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019-37, na který odkazuje NSS v rozsudku č. j. 9 Afs 274/2020-61, byl vydán až sedm let poté, co došlo k sporným obchodním transakcím. Navíc drobné nesrovnalosti v nákladních CMR listech byly vysvětleny, nákladní CMR listy byly řádně vyplněny a vytykané údaje jsou na nich uvedeny.

[11] Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem městského soudu, že hodnocení skutečností správcem daně není v rozporu se zásadami logiky. Z toho, že odběratelé za zboží zaplatili, nemůže plynout jiný závěr, než že toto zboží obdrželi. V rozporu s logikou je i závěr, že stěžovatelčiny doklady sice prokazují, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, ale neprokazují, že příjemcem zboží byl deklarovaný odběratel. Není totiž zřejmé, kdo jiný by měl být faktickým příjemcem tohoto zboží. K těmto nelogičnostem se městský soud nevyjádřil. Správce daně, žalovaný a městský soud odmítají veškerá její vysvětlení a důkazy s tím, že nákladní CMR listy neprokazují dodání zboží konkrétnímu odběrateli a že platby provedené konkrétním odběratelem neprokazují, že mu bylo zboží dodáno. Stěžovatelka se proto dostává do bezvýchodné situace, jelikož veškerá její tvrzení jsou považována za nedostatečná.

[12] Městský soud se měl také zabývat stěžovatelčinou dobrou vírou ohledně dostatku důkazních prostředků k prokázání splnění hmotněprávních podmínek osvobození od DPH, tj. s ohledem na to, zda jako daňový subjekt mohla z důkazních prostředků, které si k prokazovaným obchodním transakcím opatřila, nabýt oprávněného dojmu, že hmotněprávní podmínky osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu

byly naplněny. Z důkazních prostředků, které měla k dispozici, je zřejmé, že její přesvědčení o splnění podmínek osvobození od DPH bylo oprávněné.

[13] Žalovaný postupoval v rozporu se zákonem č. 280/2009 Sb., daňovým řádem, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zejména nešetřil práva a právem chráněné zájmy stěžovatelky, čímž porušil § 5 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný též postupoval v rozporu s pravidly hodnocení důkazů, jelikož je neposuzoval jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti a nepřihlédl ke všemu, co vyšlo najevo, čímž porušil § 8 daňového řádu. Žalovaný naopak zjištěné skutečnosti zkresloval a tvrdil nepravdivé skutečnosti. Městský soud parafrázoval vymyšlená tvrzení žalovaného, která vycházela z nepravdivých tvrzení správce daně. Stěžovatelka uvedla jednotlivá tvrzení správce daně a žalovaného, která považuje za jednoznačně rozporná se skutečným obsahem nákladních CMR listů. Na závěr stěžovatelka rozporuje závěry NSS uvedené v rozsudku č. j. 9 Afs 274/2020-61 ohledně nepřijatelnosti některých námitek z dřívější kasační stížnosti pro jejich údajné neuplatnění v žalobě.

[14] Následně zaslala stěžovatelka NSS návrh na přerušení řízení o kasační stížnosti z důvodu předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie týkající se odepření uplatnění nároku na osvobození od DPH čtvrtým senátem NSS ve věci sp. zn. 4 Afs 291/2021. Dle stěžovatelky se daná věc týká i jejího případu, jelikož právě neprokázání dodání zboží konkrétním osobám v jiném členském státě bylo důvodem pro neuznání nároku na osvobození od DPH.

b) Vyjádření žalovaného

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí. Ztotožnil se s posouzením městského soudu a odkázal na závěry obsažené v odůvodnění rozhodnutí o odvolání a na vyjádření k žalobě. K nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku uvedl, že dle judikatury NSS lze nepřezkoumatelnost konstatovat pouze ve výjimečných případech. K výtkám NSS ohledně neutralizace dokladů městský soud bodech 55. a 56. napadeného rozsudku uvedl, jaký závěr žalovaný zaujal, a následně tento závěr sám zhodnotil. Podobně postupoval u námitek ohledně personálního propojení stěžovatelky a společnosti Žouželka v bodě 54. napadeného rozsudku. K výtce NSS ohledně vhodnosti rozvedení vlastních závěrů městského soudu i sám NSS uvedl, že tato vada by sama o sobě nezaložila nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Městský soud navíc své závěry v napadeném rozsudku rozvedl.

[16] V projednávané věci byly zjištěny zásadní rozpory, které stěžovatelka nebyla schopna vysvětlit. Stěžovatelka nijak nekonkretizuje, jak by mělo vypadat posouzení zjištěného skutkového stavu z hlediska reálného života, obchodních zvyklostí a skutečné praxe. Pouhá skutečnost, že došlo k zaplacení zboží, neprokazuje naplnění všech podmínek pro uplatnění osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu. Podmínku, aby bylo zboží odesláno a přepraveno do jiného členského státu, zpochybňují nesrovnalosti v nákladních CMR listech. Samotná vysvětlení stěžovatelky nemohla tyto nesrovnalosti odstranit, jelikož nebyla řádně doložena. Stěžovatelka neprokázala, že zboží bylo dodáno osobě registrované k DPH v jiném členském státě. Ohledně námitek dobré víry žalovaný odkázal na bod [24] rozsudku č. j. 9 Afs 274/2020-61, ve kterém se NSS s touto námitkou vypořádal. Stěžovatelka zlehčuje některé závěry rozhodnutí o odvolání, nicméně sama proti nim staví pouze ničím nepodložená tvrzení. K tomu žalovaný odkázal na opakované nesrovnalosti ve výpovědích jednotlivých osob zúčastněných na obchodních transakcích

pokračování

specifikované v bodě 32 rozhodnutí o odvolání. Žádný z důkazních prostředků předložených stěžovatelkou neprokázal splnění podmínek pro osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

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

[18] Jelikož se v projednávané věci jedná o opakovanou kasační stížnost, NSS se nejprve zabýval otázkou, zda je kasační stížnost přípustná dle § 104 odst. 3 s. ř. s. Možnost účastníků řízení napadnout rozhodnutí krajského soudu poté, co NSS jeho původní rozhodnutí zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, je totiž omezena § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., podle něhož je kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, jímž krajský soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí zrušil NSS.

[19] Ze zákazu opakované kasační stížnosti judikatura NSS dovodila nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. výjimky, jejichž respektování znamená dodržení smyslu a účelu rozhodování NSS. Dané ustanovení nelze vztáhnout zejména na případy, kdy NSS vytyká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165, č. 2365/2011 Sb. NSS). I v těchto případech se však námitky opakované kasační stížnosti musejí pohybovat v rámci již vysloveného právního názoru a následování pokynu NSS nebo musejí směřovat k právní otázce, která v první kasační stížnosti nebyla řešena a kvůli vadnému procesnímu postupu nebo vadě obsahu rozhodnutí krajského soudu řešena být nemohla (srov. usnesení NSS ze dne 1. 7. 2021, č. j. 9 As 22/2021-37).

[20] Původní rozsudek městského soudu č. j. 14 Af 7/2017-59 NSS zrušil, jelikož se městský soud nevypořádal s námitkami ohledně personálního propojení stěžovatelky a společnosti Žouželka a neutralizace dokladů. Dále vyslovil doporučení, aby městský soud rozvedl své vlastní závěry ohledně nesrovnalostí v dokladech, na nichž daňové orgány založily svůj závěr o nesplnění podmínek pro osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH. Do části nyní napadeného rozsudku, která se těmito námitkami zabývá, je kasační stížnost přípustná.

[21] Přípustnými naopak nejsou námitky, které směřují do závěrů městského soudu, které byly již potvrzeny NSS v rozsudku č. j. 9 Afs 274/2020-61, nebo námitky směřující přímo do závěrů NSS. Ten je totiž svým původním rozhodnutím ve věci vázán. Nepřípustnost kasační stížnosti dle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. vylučuje možnost, aby NSS revidoval svůj původní závazný právní názor k nové kasační stížnosti v téže věci (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007-56, č. 1723/2008 Sb. NSS). Z tohoto důvodu je nepřipustná námitka směřující proti argumentaci NSS rozsudkem č. j. 7 Afs 209/2019-37, jelikož opakovaná kasační stížnost nemůže sloužit k tomu, aby NSS změnil svůj původní závazný právní názor.

[22] Nepřípustná je i námitka, že městský soud převzal nepravdivá tvrzení žalovaného ohledně příjemců zboží. K této námitce se NSS vyjádřil v bodě [35] rozsudku č. j. 9 Afs 274/2020-61, ve kterém dospěl k závěru, že námitky směřující proti nepravdivým tvrzením žalovaného ohledně příjemce zboží byly uplatněny až po lhůtě k uplatnění žalobních námitek. Z tohoto důvodu považoval NSS tyto námitky za nepřípustné podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Dále je nepřípustná námitka, že není logické, že úhrada zboží neprokazuje, kdo byl jeho skutečným příjemcem, a že předložené doklady sice prokazují, že zboží bylo převezeno do jiného členského státu, nicméně neprokazují, kdo byl jeho skutečným příjemcem. S touto námitkou se NSS již vypořádal v bodě [36] výše uvedeného rozsudku, ve kterém závěry městského soudu a daňových orgánů potvrdil. Dále je nepřípustná námitka ohledně stěžovatelčiny dobré víry, neboť k ní se NSS vyjádřil v bodě [24] rozsudku č. j. 9 Afs 274/2020-61. Shodný závěr se uplatní i u námitky ohledně postupu žalovaného v rozporu s daňovým řádem, jelikož tuto námitku shledal NSS nedůvodnou již v bodě [38] téhož rozsudku. K těmto námitkám se proto NSS již nemůže znovu vyjadřovat.

[23] Kasační stížnost není důvodná.

[24] 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 naplňují tento kasační důvod (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). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být dle ustálené judikatury vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, č. 1566/2008 Sb. NSS).

[25] Stěžovatelka spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v tom, že se městský soud dostatečně nevypořádal s námitkou ohledně personálního propojení stěžovatelky a společnosti Žouželka, dále že se nevypořádal s námitkou ohledně neutralizace dokladů, kterou žalovaný kladl stěžovatelce k tíži, a že neprovedl vlastní dostatečnou úvahu ohledně rozporů tvrzených žalovaným.

[26] K námitce týkající se nepravdivosti tvrzení žalovaného o personálním propojení stěžovatelky a společnosti Žouželka se nicméně městský soud vyjádřil v bodě 54. napadeného rozsudku. Uvedl, že personální propojení daňové orgány zmínily v souvislosti s tím, že jim vznikly pochybnosti, zda bylo na stěžovatelku skutečně převedeno vlastnické právo ke zboží, které bylo fakticky nakládáno v Litoměřicích namísto v Praze, jak bylo deklarováno, a zda bylo pro dodání zboží do jiného členského státu použito zboží bezprostředně dovezené z Nizozemí. Dále městský soud konstatoval, že daňovými orgány uváděné tvrzení o personální propojenosti společnosti Žouželka a stěžovatelky nebylo rozhodující pro závěr o tom, že stěžovatelkou uplatněný nárok na odpočet nelze uznat. K tomu dodal, že stěžovatelka nerozporovala způsob, jakým její jednatel dříve spolupracoval s jednatelem společnosti Žouželka, a že tyto skutečnosti nejsou pro posouzení správnosti rozhodnutí žalovaného významné.

[27] Posouzení městského soudu považuje NSS za dostačující. Městský soud vysvětlil, z jakého důvodu daňové orgány zmínily údajné propojení stěžovatelky a společnosti Žouželka, a dále konstatoval, že tato skutečnost nebyla významná pro závěr o nesplnění podmínek pro uznání nároku na odpočet. Městský soud totiž u jednotlivých obchodních

pokračování

transakcí shledal, že se stěžovatelce nepodařilo prokázat, že zboží bylo skutečně dodáno do jiného členského státu konkrétním příjemcům, tedy že hlavním důvodem pro neuznání nároku na odpočet byla skutečnost, která nesouvisela se vztahem stěžovatelky se společností Žouželka. Žalovaný v napadeném rozhodnutí shledal, že stěžovatelkou doložené doklady neprokazovaly, že zboží bylo přepraveno nebo odesláno z ČR a že bylo dodáno v jiném členském státě osobě registrované k dani. I kdyby tvrzení o propojení stěžovatelky se společností Žouželka, nebo slovy žalovaného „nadstandardní spolupráci“ mezi nimi, nebylo pravdivé, nezměnilo by to nic na závěru o nedostatečném prokázání podmínek pro osvobození od DPH. Na závěru o dostatečném vypořádání této námitky proto nic nemění skutečnost, že se městský soud výslovně nevyjádřil k tomu, zda byla tvrzení žalovaného ohledně propojení se společností Žouželka pravdivá. Napadený rozsudek proto v této části nelze považovat za nepřezkoumatelný.

[28] Ohledně námitky zopakování tvrzení o personální a majetkové propojenosti stěžovatelky a společnosti Žouželka v bodě 16. napadeného rozsudku je třeba uvést, že daný bod se nachází v části napadeného rozsudku, ve kterém je pouze shrnuto vyjádření žalovaného k žalobě. Nejedná se tak o závěr městského soudu či o vyjádření souhlasu s argumentací z napadeného rozhodnutí.

[29] Co se týče námitky o nedostatečném vypořádání námitky týkající se neutralizace dokladů, kterou měl žalovaný klást stěžovatelce k tíži, NSS dává zapravdu dílčímu závěru městského soudu, uvedenému v bodě 56. napadeného rozsudku. Podle něj žalovaný nereagoval na tuto odvolací námitku zcela správně, když se s ní vypořádal uvedením, že si stěžovatelka protiřečí, když na jednu stranu upozorňuje na neutralizaci dokladů a na to, že je věcí dopravce a dodavatele, jaké zboží a jakým způsobem doručí, a na druhou stranu uvádí, že vše zařizovala ona a zboží měla uskladněné ve skladu společnosti Žouželka. Otázka, zda k neutralizaci dokladů skutečně došlo, však nebyla pro projednávanou věc důležitá. Žalovaný totiž dospěl v bodě 48 rozhodnutí o odvolání k závěru, že stěžovatelka nesplnila svou povinnost prokázat oprávněnost nárokovaného osvobození od daně. Odkázal na předchozí body rozhodnutí o odvolání, ve kterých se zabýval nesrovnalostmi plynoucími z jednotlivých obchodních transakcí, jako byly například rozpory v přepravě zboží do jiného členského státu vozidlem uvedeným na nákladním CMR listu či převzetí zboží deklarovaným odběratelem. Žalovaný tedy stěžovatelkou tvrzenou neutralizaci dokladů nepovažoval za důvod pro nepřiznání nároku na osvobození od DPH. Posouzení městského soudu ohledně této námitky proto lze považovat za dostatečné.

[30] K námitce nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatečném doplnění vlastních úvah městského soudu NSS konstatuje, že v rozsudku č. j. 9 Afs 274/2020-61, uvedl, že shledal pochybení městského soudu v tom, že převzal závěry správních orgánů, aniž by k nim doplnil vlastní souhlasnou poznámku, zároveň v bodě [28] konstatoval, že daná „*vada by však sama o sobě nezaložila nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.*“ Z tohoto důvodu by ani případné nedostatečné doplnění vlastních úvah městského soudu v napadeném rozsudku nebylo možné bez dalšího považovat za vadu dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Městský soud nicméně v bodech 38., 41., 44., 47., 50. a 53. napadeného rozsudku připojil vlastní poznámky, že shledal pochybnosti správce daně a žalovaného u jednotlivých obchodních transakcí opodstatněnými, přičemž v těchto bodech shrnul, v čem tyto pochybnosti konkrétně spočívaly.

[31] Závěry městského soudu ohledně konkrétních rozporů v dokladech doložených stěžovatelkou lze shrnout tak, že v bodě 38. napadeného rozsudku městský soud uvedl, že nákladní CMR list č. 0100342, který stěžovatelka doložila k faktuře č. 376/12, obsahoval nesprávné údaje o místě nakládky daného zboží, které mělo být dle prohlášení dopravce nakládáno na jiném místě, než které je uvedeno v nákladním CMR listu. Dále bylo v rámci daňového řízení zjištěno, že vozidlo, které mělo dle nákladního CMR listu zboží přepravovat, nemířilo ten den na Slovensko. I přes tyto nesrovnalosti měl však městský soud za to, že nákladní CMR list a dodací list prokazují dodání zboží do jiného členského státu. Spornou nicméně zůstala osoba příjemce zboží, jelikož stěžovatelka nedisponovala dokladem potvrzujícím objednání či převzetí zboží osobou oprávněnou jednat za společnost SWANHILL, která byla deklarováným odběratelem zboží. Tato společnost nespolečupracovala se slovenským správcem daně. Již městský soud stěžovatelce přisvědčil, že by nemělo jít k její tíži, že deklarovaní odběratelé byli po dožádání správce daně v daném státě pro místně příslušné správce daní nekontaktní, zásadní příčinou nepřiznání osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu však byly podstatné rozpory v předložených dokladech, které se stěžovatelce nepodařilo odstranit. Na základě těchto skutečností městský soud dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala splnění třetí podmínky pro osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH, tedy dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani. Ze shrnutí závěrů z rozhodnutí žalovaného, které městský soud uvedl v bodě 37. napadeného rozsudku, navíc vyplývá, že objednávka zboží k faktuře č. 376/12 nebyla podepsána konkrétní osobou, pouze v části nákladního listu pro podpis je uvedeno „Swanhill“. Dále nákladní CMR list doložený stěžovatelkou vykazoval rozdíl v kolonce „doprovce“ a v kolonce pro podpis a razítko dopravce.

[32] V případě nákladního CMR listu č. 0100358, který stěžovatelka doložila k faktuře č. 387/12, městský soud v bodě 41. napadeného rozsudku konstatoval, že ohledně místa nakládky daného zboží vznikly pochybnosti, které posoudil shodně jako nesrovnalosti u nákladního CMR listu č. 0100342. Dále vznikly pochybnosti, zda příjemcem zboží byla společnost SWANHILL, jelikož stěžovatelka nedisponovala dokladem, potvrzujícím objednání a převzetí zboží touto společností, která navíc nespolečupracovala se slovenským správcem daně. Na základě těchto skutečností městský soud dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala splnění třetí podmínky pro osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH. V bodě 40. napadeného rozsudku je navíc uvedeno, že převzetí daného zboží nebylo potvrzeno konkrétní osobou ani datem převzetí zboží. Ani objednávka k faktuře č. 387/12, která jako místo dodání uvádí odlišnou adresu od nákladního CMR listu, neobsahuje podpis konkrétní osoby.

[33] Co se týče nákladního CMR listu č. 0100368 doloženého k faktuře č. 397/12, městský soud v bodě 44. shrnul, že tento nákladní list obsahuje nesrovnalosti ohledně místa nakládky zboží a jeho příjemce, neboť stěžovatelka nedisponovala dokladem, který by prokazoval objednání či převzetí zboží společností SWANHILL, která nespolečupracovala se slovenským správcem daně. Městský soud u této obchodní transakce navíc uvedl, že úhrada ceny zboží byla v tomto případě provedena z bankovního účtu subjektu odlišného od deklarovaného odběratele. Na základě výše uvedeného městský soud dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala splnění třetí podmínky pro osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH.

[34] K nesrovnalostem v nákladním CMR listu č. 0100346 doloženém k faktuře č. 385/12, městský soud v bodě 47. konstatoval, že v něm uvedené vozidlo, které mělo uskutečnit dodání zboží, nemířilo na Slovensko. Navíc nesouhlasilo datum převzetí zboží a stěžovatelka nedisponovala dokladem, který by prokázal objednání či převzetí zboží

pokračování

společností Shepparton, která nespolupracovala se slovenským správcem daně. Ohledně této obchodní transakce městský soud dále uvedl, že je třeba přihlídnout k tomu, že společnost Shepparton neměla v době dodání zboží ani statutárního zástupce, tudíž nebyla známa osoba, která za ni mohla jednat.

[35] U nákladního CMR listu č. 0100435 doloženého k faktuře č. 433/12 městský soud v bodě 50. napadeného rozsudku uvedl, že nesrovnalosti vznikly ohledně vykládky zboží na Slovensku (dané zboží nebylo dle slovenského správce daně vyloženo na tvrzeném místě) a osoby příjemce zboží, jelikož stěžovatelka ničím neprokázala objednání a převzetí zboží společností Dix-foods, jejíž jednatel maďarskému správci daně sdělil, že stěžovatelkou tvrzená obchodní transakce nebyla provedena a že společnost Dix-foods s daným zbožím neobchodovala. Shodné nesrovnalosti ohledně osoby příjemce zboží vznikly i v případě nákladního CMR listu č. 0100436 doloženého k faktuře č. 432/12. Městský soud v bodě 53. konstatoval, že nesrovnalosti vznikly ohledně osoby příjemce, tedy výše uvedené společnosti Dix-foods, dle jejíhož jednatele tato společnost s daným zbožím nikdy neobchodovala.

[36] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že městský soud naplnil požadavek z rozsudku č. j. 9 Afs 274/2020-61, aby konkrétněji uvedl závěry, ke kterým dospěl ohledně tvrzených nesrovnalostí dokladů doložených stěžovatelkou. Napadený rozsudek proto není ani z tohoto důvodu nepřezkoumatelný.

[37] Stěžovatelka dále namítá, že městský soud pominul, že s ohledem na předmět sporných obchodních transakcí byl dokladem o dodání zboží právě nákladní CMR list potvrzený příslušnými mrazírnami, do kterých bylo zboží dodáno. Městský soud ovšem v právě rekapitulovaných bodech 38., 41., 44., 47., 50. a 53. napadeného rozsudku uvedl, v čem shledal ve shodě s žalovaným rozpory v doložených nákladních CMR listech, které měly prokazovat jednotlivé obchodní transakce. Dále se k nim vyjádřil v bodě 58. napadeného rozsudku, kde připomněl, že je v zájmu daňového subjektu opatřit si takové podklady, které mohou relevantním způsobem prokázat, že k dodání zboží do jiného členského státu skutečně došlo. Městský soud poté dospěl k závěru, že nákladní CMR listy nejsou dostatečné vzhledem k pochybnostem z nich vyplývajícím. Stěžovatelka jako osoba, která nárokuje osvobození od daně, je tím, kdo nese důkazní břemeno ohledně prokázání podmínek tohoto osvobození. Jestliže dopravu zboží do jiného členského státu neuskutečňovala vlastními silami, měla dbát na to, aby disponovala věrohodnými doklady o tom, že k dodání zboží došlo způsobem, jaký byl sjednán (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019-37, bod 30). V případě, kdy stěžovatelkou doložené doklady obsahovaly rozpory, nebylo možné je bez dalších důkazů považovat za dostatečné k prokázání podmínek pro osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH. NSS proto souhlasí se závěrem městského soudu uvedeným v bodě 59. napadeného rozsudku, že stěžovatelka nemohla rezignovat na zajištění dokladů o tom, že zboží bylo skutečně předáno deklarovaným odběratelům. Tato námitka je proto nedůvodná.

[38] Dle stěžovatelky daňové orgány a městský soud odmítly posoudit skutečnosti související s jednotlivými obchodními transakcemi z hlediska reálného života, obchodních zvyklostí a skutečné praxe. Žalovaný a městský soud však dostatečně vysvětlili, v čem shledali nedostatky v dokladech předložených stěžovatelkou, a proč neměli za prokázané, že skutečně došlo k dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani. Stěžovatelka u této námitky neuvádí, jak by požadované posouzení mělo probíhat. Z dané námitky tak není zřejmé, k čemu měli žalovaný a městský soud konkrétně přihlídnout a jak

měli podstatné skutečnosti hodnotit z hlediska reálného života, obchodních zvyklostí a skutečné praxe. NSS nemůže za stěžovatelku domýšlet konkrétní argumentaci, se kterou by se poté musel vypořádat. Danou námitku proto shledal nedůvodnou.

[39] Stěžovatelka též namítá, že žalovaný i městský soud odmítli veškerá její vysvětlení a důkazy, kvůli čemuž se dostala do bezvýchodné situace. Uvedla k tomu na straně páté a šesté kasační stížnosti tvrzení, která měl městský soud opomenout. Konkrétně měl opomenout, že v daňovém řízení vyšlo najevo, které vozidlo vezlo na Slovensko zboží, kterého se týkal nákladní CMR list č. 0100342, poté měl ignorovat, že rozhodnutí žalovaného obsahuje nepravdivá tvrzení o personálním a majetkovém propojení stěžovatelky a společnosti Žouželka, že žalovaný zmínil jako přitěžující okolnost neutralizaci dokladů a že vyvozoval pochybnosti z drobných nepřesností nákladních CMR listů.

[40] K námitce ohledně závěrů, které žalovaný vyvodil z nákladního CMR listu 0100342, se NSS již vyjádřil v bodě [27] rozsudku č. j. 9 Afs 274/2020-61, podle nějž není pravdou, že by městský soud tuto žalobní námitku v původním rozsudku opomněl. K námitce o nepravdivých tvrzeních o personálním a majetkovém propojení stěžovatelky a společnosti Žouželka a neutralizaci dokladů se městský soud dostatečným způsobem vyjádřil v nyní přezkoumávaném rozsudku, jak již NSS uvedl výše. K tvrzení, že žalovaný vyvozoval pochybnosti z drobných formálních nepřesností v nákladních CMR listech, se NSS vyjádřil v bodě [28] rozsudku č. j. 9 Afs 274/2020-61 tak, že městský soud podrobně shrnul skutková zjištění a závěry žalovaného ohledně jednotlivých nákladních CMR listů a rozporů z nich vyplývajících. Tyto rozpory nebylo možné považovat za drobné nepřesnosti. NSS ve výše uvedeném bodě rozsudku č. j. 9 Afs 274/2020-61 sice uvedl, že by bylo vhodné, aby městský soud podrobněji popsal, k jakým závěrům ohledně těchto rozporů dospěl, nicméně též uvedl, že toto pochybení samo o sobě nezakládá nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu.

[41] Městský soud pak v nyní napadeném rozsudku rozvedl, jaké konkrétní pochybnosti u jednotlivých nákladních CMR listů (a dalších dokladů) vznikly, jak již NSS shrnul výše. Tyto pochybnosti se stěžovatelce nepodařilo vyvrátit, a z toho důvodu jí nebyl uznán nárok na odpočet. Stěžovatelka u této námitky konkrétně namítá pouze to, že žalovaný na čtrnácté straně rozhodnutí o odvolání k faktuře č. 397/12 uvedl, že na nákladním CMR listu není potvrzený příjemce, jelikož daná kolonka zůstala nevyplněná, ačkoliv příjemce je uveden na nákladním CMR listu o několik centimetrů níže. K této námitce lze uvést, že žalovaný a městský soud nezaložili svůj závěr o nesrovnalostech ohledně faktury č. 397/12 pouze na tomto drobném rozporu. U nákladního CMR listu č. 0100368, který stěžovatelka doložila k faktuře č. 397/12, vznikly pochybnosti ohledně místa nakládky zboží a dodání zboží společnosti Swanhill. Stěžovatelka nedisponovala žádným dokladem, který by prokázal objednání a převzetí zboží danou společností, a cena zboží byla zaplacená subjektem odlišným od tvrzeného odběratele. Tyto skutečnosti shrnul městský soud v bodě 44. napadeného rozsudku. Na základě výše uvedeného NSS dospěl k závěru, že městský soud dostatečným způsobem vysvětlil, proč nebyly pochybnosti daňových orgánů založeny na pouhých drobných formálních nepřesnostech v nákladním CMR listu, jak se domnívá stěžovatelka. Další konkrétní nesrovnalosti stěžovatelka v kasační stížnosti nerozporuje. Ani tato námitka proto není důvodná.

[42] K návrhu stěžovatelky na přerušení řízení z důvodu předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru EU v řízení sp. zn. 4 Afs 291/2021 NSS konstatuje, že nyní projednávaná

pokračování

věc je skutkově odlišná od věci předložené Soudnímu dvoru EU, a proto není nutné probíhající řízení přerušit. V tehdejší věci dle čtvrtého senátu existovaly skutkové okolnosti a informace od daňového subjektu, že zboží převzal jiný konkrétní plátce DPH než ten, který byl uveden na dokladech. Takovou skutečnost však nynější stěžovatelka v průběhu daňového ani soudního řízení netvrdila. Naopak nadále trvá na tom, že se jí podařilo prokázat dodání zboží deklarovaným odběratelům. Nenabídla ani alternativní verzi průběhu sporných obchodních transakcí, která by mohla vést k závěru, že podmínky pro osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH byly v projednávaném případě splněny. Důvodem pro neuznání odpočtu v jejím případě totiž nebyly pouze pochybnosti o tom, zda zboží dodala v jiném členském státě právě konkrétnímu dodavateli uvedenému na předložených dokladech, ale i pochybnosti správce daně a žalovaného o tom, zda měla právo nakládat se zbožím jako vlastník a zda zboží vůbec dodala do jiného členského státu, neboť neprokázala, kde bylo zboží vyloženo a kdo je vlastně přebral, přičemž důvodně zpochybněny byly jak CMR listy, tak informace o průběhu dopravy.

IV. Závěr a náklady řízení

[43] Z výše uvedeného vyplývá, že napadený rozsudek městského soudu není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Proto NSS kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[44] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, avšak jemu žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu je soud nepřiznává.

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

V Brně dne 24. října 2023

JUDr. Pavel Molek
předseda senátu