



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Michala Bobka a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **ERA-PACK s. r. o.**, se sídlem Chrudim, Pardubická 276, zastoupena JUDr. Petrem Plavcem, Ph.D., advokátem se sídlem Praha 1, Na zábradlí 205/1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 27. 10. 2022, č. j. 52 Af 1/2022 - 140,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a předcházející řízení

[1] Žalovaný vydal dne 5. 11. 2021 rozhodnutí č. j. 41757/21/5300-22441-708656, kterým byla zamítnuta odvolání a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 2. 11. 2020, č. j. 1684283/20/2804-50523-603600, č. j. 1684328/20/2804-50523-603600, č. j. 1684343/20/2804-50523-603600, č. j. 1684437/20/2804-50523-603600, č. j. 1684446/20/2804-50523-603600, č. j. 1684458/20/2804-50523-603600, č. j. 1684472/20/2804-50523-603600, č. j. 1684474/20/2804-50523-603600, č. j. 1684476/20/2804-50523-603600, č. j. 1684566/20/2804-50523-603600, č. j. 1684584/20/2804-50523-603600

a č. j. 1684592/20/2804-50523-603600. Uvedenými rozhodnutími (dvanácti dodatečnými platebními výměry) správce daně dodatečně vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období září 2015 až prosinec 2015 a leden 2016 až srpen 2016 (dále jen „předmětná zdaňovací období“) v celkové výši 11 130 061 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále v celkové výši 2 226 007 Kč.

[2] U žalobkyně, která dlouhodobě podniká v oblasti obalových materiálů a balicích strojů, byla dne 6. 12. 2017 zahájena daňová kontrola na DPH za předmětná zdaňovací období v rozsahu prověření všech okolností souvisejících s dodáním zboží odběrateli Ambertech Sp. Z o.o. (dále jen „Ambertech“) se sídlem v Polsku. Ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 9. 5. 2018 správce daně podrobně popsal veškeré skutečnosti, které vyvolaly jeho pochybnosti o tom, zda bylo zboží fakticky přepraveno do jiného členského státu. Tyto skutečnosti následně zopakoval i ve zprávě o daňové kontrole a žalovaný z nich vycházel v napadeném rozhodnutí. Především jednatel žalobkyně Ing. Jozef Lörincz nedokázal popsat průběh jednotlivých obchodů s Ambertech. To za situace, kdy při značném objemu deklarovaných plnění (žalobkyně za předmětná zdaňovací období vystavila celkem 133 daňových dokladů na zboží v hodnotě cca 53 milionů korun) nebyly mezi smluvními stranami v písemné formě ujednány jakékoli smluvní podmínky a objednávky byly činěny prostřednictvím e-mailu. Z předložených mezinárodních nákladních listů (dále též jen „CMR listy“ nebo „CMR“) bylo zjištěno, že v nich byla uvedena registrační značka osobního vozidla, které nemohlo uvést zboží o deklarované hmotnosti. V. N., uvedený na CMR listech jako přepravce (fyzická osoba podnikající jako dopravce), nepotvrdil uskutečnění deklarovaných přeprav a ani skutečnost, že by pan P., jenž byl uveden na CMR listech jako řidič, byl jeho zaměstnancem. Byly také zjištěny nestandardní okolnosti týkající se úhrad za jednotlivé dodávky. Ačkoli měly probíhat pouze bezhotovostním převodem, bylo zjištěno, že značná část z nich byla prováděna formou vkladů na běžný účet žalobkyně, a to fyzickými osobami, u kterých bylo prověřováno zapojení do daňového podvodu.

[3] Na základě výsledků daňové kontroly dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně neprokázala, že jí deklarované zboží bylo skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu ve smyslu § 13 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „zákon o DPH“), tedy že neprokázala svůj nárok na osvobození od DPH ve smyslu § 64 zákona o DPH. Správce daně proto žalobkyni osvobození neuznal a vydal shora uvedené dodatečné platební výměry. Žalovaný odvolání proti rozhodnutím správce daně zamítl. V napadeném rozhodnutí se podrobně věnoval podmínkám pro přiznání osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu, včetně odkazů na aktuální rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) a Soudního dvora Evropské unie (dále též jen „SDEU“). Vyhodnotil přitom pochybnosti správce daně o tom, zda žalobkyně dodala předmětné zboží do jiného členského státu, jako zcela důvodné a shrnul skutečnosti na základě kterých k tomuto závěru dospěl.

[4] Proti napadenému rozhodnutí žalobkyně brojila žalobou, v níž především namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí s tím, že se žalovaný dostatečně nevypořádal s odvolacími námitkami. Namítala dále tendenční hodnocení důkazů žalovaným a uvedla, proč má za to, že splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na osvobození předmětných plnění od DPH prokázala. Stejně jako v odvoláních žalobkyně argumentovala významem jednotlivých důkazů, které byly správcem daně provedeny. Upozornila, že daňové orgány zpochybnily jednotlivé důkazy v návaznosti na skutečnosti tvrzené

pokračování

osobami, které jednaly nebo vystupovaly za Ambertech a pravděpodobně jednaly nepoctivě nebo se dopouštěly daňové trestné činnosti. Konkrétně se jedná o Stanisława Jozefa Wronu (jednatele společnosti Ambertech), L. B. (jenž byl po jistou, přesně nespecifikovanou, dobu obchodním zástupcem Ambertechu v ČR) a P. M. (jenž byl obchodním partnerem stěžovatelky v jiných zdaňovacích obdobích a zároveň byl spolu s L. B. jednou z osob, které vkládaly za Ambertech hotovost na účet žalobkyně a na účet Ambertechu v ČR). Žalobkyně svědeckými výpověďmi M. D., administrativní zaměstnankyně společnosti Satol s.r.o (dále též „Satol“), která vykonávala pro žalobkyni logistické služby, mj. naskladňování a vyskladňování zboží, a A. B, skladníka zaměstnaného u společnosti Satol, prokázala pravost všech CMR listů, způsob nakládání zboží i ověřování vozidel. Fakt, že potvrzení o vývozu zboží nepodepsal S. J. W., není podle žalobkyně způsobilý vzbudit pochybnost o věrohodnosti těchto listin. Není rozhodné, kdy bylo potvrzení vyhotoveno a kdo je vyhotovil. Stěžovatelka také popsala, z jakých důvodů nemohla mít pochybnosti ohledně úhrad za jednotlivé dodávky; účetní oddělení žalobkyně (paní N.) nepředkládá vedení žalobkyně tištěné bankovní výpisy, z nichž byly patrné osoby vkladatelů (L. B. a P. M.). Zaměstnanci žalobkyně, kteří výpisy účtují, neměli vědomost o případné protiprávní činnosti těchto osob.

[5] Žalobkyně dále namítala, že žalovaný v odvolacím řízení znovu prováděl důkazy a důkazní prostředky nově hodnotil, aniž by na to žalobkyni před vydáním napadeného rozhodnutí upozornil seznámil jí se svým odlišným názorem (žalovaný konkrétně nově tvrdil nedostatky ve formálních náležitostech vystavených daňových dokladů). Tím došlo k porušení § 115 odst. 2 daňového řádu.

[6] Konečně žalobkyně namítala, že přetrvávaly-li u správce daně pochybnosti o reálnosti obchodů, měl se zabývat otázkou, zda v řetězci obchodů došlo, nebo mohlo dojít k podvodu na DPH. K tomu žalobkyně odkázala na judikaturu Soudního dvora Evropské unie, Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu.

[7] Krajský soud námitkám stěžovatelky nepřisvědčil a žalobu jako nedůvodnou zamítl. Předně nepovažoval rozhodnutí žalovaného za nepřezkoumatelné, neboť dovodil, že se žalovaný zabýval všemi stěžejními odvolacími námitkami a žalobkyně navíc konkrétně neuvedla, které námitky zůstaly nevyřaděny.

[8] Poté, co krajský soud objasnil rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a podmínky pro přiznání osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu, vyhodnotil, že správce daně pojal důvodné pochybnosti, zda jsou naplněny zákonné podmínky pro osvobození od DPH. Řada jím zmiňovaných okolností vskutku vzbuzuje v tomto směru vážnější pochybnosti a ve svém souhrnu (i s méně závažnými zjištěními) dokresluje celou situaci, která založila důvodné pochybnosti správce daně, zda k dodání zboží do Polska fakticky došlo. Doručením výzvy k prokázání skutečností ze dne 9. 5. 2018 tak došlo k přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni a bylo na ní, aby předložila (navrhla) odpovídající důkazní prostředky na podporu svých tvrzení.

[9] Krajský soud se vyjádřil k jednotlivým provedeným důkazům a k rozporům namítaným žalobkyní, konkrétně k rozporům mezi obsahem CMR listů a zjištěnými skutečnostmi, k úhradám v hotovosti a výpovědím Davida Lörincze (obchodní ředitel

žalobkyně, jednatel společnosti Satol) a O. N. (zaměstnankyně žalobkyně) a k potvrzením o vývozu zboží v konfrontaci s výpovědí S. J. W. Ve shodě se závěry žalovaného krajský soud nesdílel názor žalobkyně, že by v předcházejícím daňovém řízení prokázala skutečné dodání zboží do jiného členského státu EU společnosti Ambertech. Uvedl, že povinností daňových orgánů nebylo vyhledávat další důkazy, které by jejich pochybnosti odstranily. Žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a nerozptýlila pochybnosti předestřené správcem daně a následně i vyplývající z dalšího průběhu dokazování. Žalobkyně nepostupovala dostatečně obezřetně, což bylo namístě zejména od okamžiku, kdy si musela být vědoma zapojení osob L. B. a P. M. do obchodních transakcí. Vysoké platby v hotovosti uskutečňované těmito osobami měly být pro žalobkyni jedním z varovných signálů, že má být obezřetná a má si zajistit dostatečné doklady o dodávkách do jiného členského státu, hodlala-li uplatňovat nárok na osvobození od daně.

[10] K argumentu žalobkyně, že daňové orgány měly na základě závěrů plynoucích z rozsudku Soudního dvora EU ze dne 27. 9. 2007, ve věci C-409/04, *Teleos a další proti Commissioners of Customs & Excise* (dále též „Teleos“) zjišťovat, zda v řetězci obchodů s předmětným zbožím došlo (mohlo dojít) k podvodu na DPH, zda zdanitelné plnění bylo případným podvodem zasaženo a zda o této skutečnosti věděla nebo při zachování náležité opatrnosti vědět měla a mohla, krajský soud upozornil, že žalobkyně nesplnila svou důkazní povinnost ohledně faktického dodání zboží do jiného členského státu a neposkytla důkazy prokazující *prima facie* její nárok na osvobození od DPH. V předložených dokladech byly zjištěny rozpory, které nebyly provedenými výsledky svědků odstraněny a po většinu doby trvání spolupráce s Ambertech musela žalobkyně vědět o tom, že minimálně proti jedné z osob, které uskutečňovaly platby v hotovosti na její účet, bylo vedeno trestní řízení. Na rozdíl od rozsudku ve věci *Teleos* tedy žalobkyně měla důvod pochybovat o údajích obsažených v CMR listech, neprovedla však žádná šetření, aby se ujistila o spolehlivosti Ambertech, ani nezajistila žádné další doklady nad rámec těch předložených. Za této situace nebylo namístě prokazovat objektivní okolnosti daňového podvodu a zabývat se dobrou vírou žalobkyně, zda se jej neúčastní.

[11] Tvrzení o porušení § 115 odst. 2 daňového řádu krajský soud odmítl s tím, že žalovaný vyšel pouze z obsahu správního spisu a pokud konstatoval formální nedostatky v předložených daňových dokladech, neprovedl tím žádné nové důkazy; nedospěl oproti správci daně ani k odlišnému právnímu názoru, který by byl v neprospěch žalobkyně.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[12] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost, jejíž důvody obecně podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[13] Stěžovatelka předně namítá, že v souladu s názorem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2007, č. j. 5 Afs 115/2006 - 91, zatížil krajský soud svůj rozsudek nepřezkoumatelností, přezkoumal-li daňové rozhodnutí, které bylo v důsledku nedostatečného odůvodnění samo nepřezkoumatelné. Setrvává tak na své žalobní námitce, že se žalovaný v podstatné části vůbec nevypořádal s odvolacími důvody a ve skutečnosti pouze zopakoval závěry prvostupňového správce daně. Tvrzení krajského soudu, že se odvolací orgán nemusí vypořádat s dílčími námitkami je dle stěžovatelky mylné. Jakkoli lze s krajským soudem obecně souhlasit v tom, že se odvolací orgán může

pokračování

s uplatněnými odvolacími důvody vypořádat i na jiných místech rozhodnutí, než které je označeno jako vypořádání odvolacích důvodů, z rozhodnutí žalovaného nelze dle jejího názoru dovodit, že by se tak stalo.

[14] Stěžovatelka doložila dostatek důkazních prostředků, prokazujících, že k dodání zboží do jiného členského státu došlo, respektive že byla oprávněně v dobré víře, že se tak stalo. I kdyby Ambertech, či jím zajištěný dopravce, nesplnil svůj závazek přepravit zboží do jiného členského státu, nemohla o tom stěžovatelka jakkoli vědět. Daňové orgány podle stěžovatelky neunesly své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť neuvedly takové skutečnosti, které by relevantně zpochybnilly jí doložené důkazy vedly k další aktivaci její důkazní povinnosti. Nesouhlasí tak s krajským soudem v otázce unesení důkazního břemene ohledně dodání zboží do jiného členského státu, přičemž velice podrobně zpochybňuje jeho závěry týkající se většiny provedených důkazů.

[15] Rovněž stěžovatelka setrvává na svém názoru, že prokázala dodání zboží do Polska i svoji dobrou víru. V daňovém řízení bylo prokázáno, že přepravu zboží do jiného členského státu zajišťoval Ambertech prostřednictvím jím sjednaného dopravce. Stěžovatelka poukazem na rozsudky SDEU ve věci *Teleos* a *Euro Tyre Holding BV* (rozsudek SDEU ze dne 16. 12. 2010, ve věci C-430/09) uvádí, že doložila řadu důkazů, které *prima facie* dokládají, že k dodání zboží do jiného členského státu došlo (CMR, nákladní listy, potvrzení o vývozu, potvrzení o platbách, objednávky, e-mailovou komunikaci atd.). Krajský soud přehlíží závěry tam vyslovené, konkrétně, že i kdyby pořizovatel nesplnil smluvní povinnost přepravit dotčené zboží z členského státu dodání, musí být v tomto členském státě považován za osobu povinnou uhradit DPH. Výjimkou je situace, kdy by došlo k podvodu, o kterém by stěžovatelka věděla, nebo mohla vědět. Takové okolnosti však daňové orgány neprokázaly. Výklad krajského soudu nezohledňuje situaci, že dodavatel může být oklamán nepoctivým jednáním odběratele. Případná liknavost společnosti Ambertech v případě převozu zboží nemůže jít k tíži stěžovatelky, byla-li na základě CMR listů, potvrzení o vývozu, objednávek a plateb v dobré víře, že zboží dorazilo na místo určení. Stěžovatelka akcentuje, že zboží bylo řádně zapláceno a mezi doklady a dodáním zboží je věcná i časová souvislost. Provedené platby jsou tak jednoznačným důkazem, že k dodání do jiného členského státu došlo, respektive že stěžovatelka se tak domnívala v dobré víře. Stěžovatelka dále poukazuje na výpovědi D. L., M. D. a A. B., z nichž plyne, že objednávky byly činěny prostřednictvím e-mailu, je z nich patrné, jak probíhala expedice zboží, jeho naskladnění, kontrola a identifikace dopravního prostředku včetně SPZ vozidla. Svědkyně D. potvrdila, že za stěžovatelku potvrzovala dodací listy v rámci svého pověření a za Ambertech je potvrzoval řidič daného nákladního vozidla. CMR rovněž vyplňovala ona, nebo je měl připravené řidič. Uvedené stvrdil rovněž svědek B.

[16] Stěžovatelka připomíná, že žádný skutek, který nastal v minulosti nelze nikdy prokázat najisto, ale že se jedná o otázku určité pravděpodobnosti. U běžného podnikatele nelze očekávat, že bude sledovat přepravu zásilky tak, aby zboží doprovázel až do místa určení (a pokud možno o tom pořizoval kamerový záznam). Pokud považoval krajský soud výpověď svědka D. L. za nekonkrétní, stěžovatelka upozorňuje na časový odstup mezi obchodní spoluprací a výslechem.

[17] K rozporům mezi údaji v CMR a zjištěnými skutečnostmi stěžovatelka namítá, že mj. svědeckými výpověďmi prokázala svoje tvrzení o naložení zboží na nákladní dopravní prostředky s deklarovanými registračními značkami, uvedenými v CMR. Stěžovatelka nedisponuje nástrojem, pomocí kterého by mohla ověřit, zda je registrační značka na nákladním automobilu pravá. Obdobně pak nedisponuje ani žádným právním nástrojem, aby ověřila, zda řidič P. byl v pracovním poměru k V. N., či aby ověřovala, na základě jakého právního vztahu řidič realizuje dopravu (kterou neobjednávala stěžovatelka ale Ambertech). Podle plenárního nálezu Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95 platí, že důkazní povinnost daňového subjektu není neomezená. K totožnosti řidiče stěžovatelka konstatuje, že v běžné obchodní praxi není obvyklé ověřování identity osob jednajících za dodavatele úředními dokumenty, a tato skutečnost jí tak nemůže jít k tíži, jak to dovozuje krajský soud.

[18] Pokud jde o žalovaným i krajským soudem vytykané platby v hotovosti prováděné L. B. a P. M., stěžovatelka namítá, že tištěné bankovní výpisy, na nichž byla tato jména uvedena, měla k dispozici pouze její zaměstnankyně paní N. Správce daně neprokázal, že by byla paní N. obeznámena s okolnostmi týkajícími se P. M. a trestním řízením vedeným proti jeho osobě. Dobrá víra stěžovatelky tak nemohla být narušena. Informace, které se dostaly k vedení společnosti, jsou dle stěžovatelky stěžejní pro posouzení otázky, zda jednala v dobré víře. U větších společností nelze přijmout tezi o tom, že jakákoli informace, kterou disponuje kterýkoli ze zaměstnanců, je známá i vedení společnosti. Paní N. nemohla pouze na základě uvedení jmen v bankovních výpisech pojmout podezření, že by k dodání do jiného členského státu nemělo dojít. Tím méně pak měla důvod na poznámky u provedených plateb upozorňovat vedení společnosti. Stěžovatelka proto nesouhlasí s krajským soudem, že odpověď na otázku, zda bankovní výpisy byly vedení společnosti předkládány, nebo nikoli, je zcela bezvýznamná.

[19] Podle stěžovatelky neobstojí ani úvaha krajského soudu o nedostatku její dobré víry v souvislosti s výzvou Policie ČR ze dne 30. 4. 2015, kterou byla vyzvána k objasnění obchodování s panem M. Vzhledem k tomu, že spolupráce s Ambertech probíhala, zboží bylo odebíráno, bylo za něj zapláceno a stěžovatelka disponovala relevantními dokumenty o přepravě, schází jakákoli příčinná souvislost mezi touto výzvou a vyvozovanými závěry.

[20] Pokud jde o výpověď pana S. J. W., ani ta nemůže zpochybnit dobrou víru stěžovatelky. Ačkoli pan W. uvedl, že podepsal pouze některá potvrzení o vývozu, správce daně nezjišťoval, kdo jiný je podepsal; mohly je podepsat jiné osoby, které jednaly za Ambertech. Nadto výpovědi pana W. i pana M. nelze přebírat nekriticky, neboť tyto osoby byly vyšetřovány v souvislosti s daňovými podvody a mohly mít dobrý důvod k tomu, aby neuváděly pravdivé informace.

[21] Stěžovatelka dále namítá, že *ex post* nastalá nekontaktnost Ambertech nemohla mít (ani v souhrnu s ostatními zjištěními správce daně) žádný vliv na pochybnosti správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu (zde odkazuje na názor vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73). To stejné platí o poukazu na neexistenci webových stránek Ambertech, z něž nelze dovozovat pochybnosti o dodání zboží do jiného členského státu.

[22] Stěžovatelka má rovněž za to, že v úvahu zde může připadat daňový podvod, kterého se dopouštěly třetí osoby (Ambertech a osoby kolem něj), nicméně ona sama

pokračování

o těchto okolnostech nemohla vědět (například pokud jde o registrační značku automobilu, který měl odvážet zboží). Daňové orgány se ale celou věc snaží vést směrem na neprokázání dodání zboží do jiného členského státu, protože je to pro ně jednodušší a je potřeba vybrat daň, která mohla uniknout u Ambertech. Ostatně i krajský soud klade stěžovatelce k tíži nedostatečné prověření svého obchodního partnera a obchodní transakce, což je signifikantní pro posuzování podvodu na DPH. Stěžovatelka má s ohledem na rozsudek SDEU ze dne 22. 10. 2015 ve věci C-277/14, *PPUH Stehcemp* za to, že přicházel-li v úvahu daňový podvod, byly daňové orgány povinny věc takto řešit a nikoli „zavírat oči“ před důkazy prokazujícími uskutečnění dodání do jiného členského státu.

[23] Konečně stěžovatelka opětovně namítá porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, jenž má podle rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 6. 2020, sp. zn. 1 Afs 438/2017, zabránit překvapivým rozhodnutím. Žalovaný podle stěžovatelky podstatně rozšiřoval argumentaci správce daně, sám důkazní prostředky hodnotil a na rozdíl od správce daně rozporoval formální náležitosti daňových dokladů. Stěžovatelka nesouhlasí s krajským soudem, že je tato výtku nepodstatná, neboť tato okolnost může sama vést k doměření daně. Stěžovatelce bylo nesprávným procesním postupem žalovaného znemožněno formální nedostatky daňového dokladu překlenout dokazováním, ač je žalovaný, na rozdíl od správce daně, považoval za relevantní a kladl je stěžovatelce k tíži.

[24] S ohledem na uvedené stěžovatelka navrhuje rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

[25] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout. K jednotlivým námitkám konstatoval, že především nepovažuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný. K otázce účasti stěžovatelky na daňovém podvodu poukázal na závěry rozsudku NSS ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018 - 42, a konstatoval, že stěžovatelka nedisponovala v okamžiku uskutečnění obchodu takovými důkazy, které by *prima facie* prokázaly její nárok na osvobození od DPH. Stěžovatelka tak nesplnila primární důkazní povinnost a neosvědčila ani dobrou víru ohledně dostatečnosti a průkaznosti dokladů za účelem prokázání splnění podmínek pro osvobození od DPH. K unesení důkazního břemene žalovaný sdělil, že správce daně vyjádřením důvodných pochybností unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu. Stěžovatelka však následně uvedla taková tvrzení a navrhla takové důkazní prostředky, které pochybnosti správce daně nevyvrátily, některé je naopak prohloubily a nezbylo než konstatovat, že své důkazní břemeno neunesla. Nedůvodná je rovněž námitka ohledně porušení § 115 odst. 2 daňového řádu. Daňové doklady nemohou z povahy věci prokázat faktické dodání zboží do jiného členského státu. Otázka jejich formálních náležitostí tak nebyla pro projednávanou věc rozhodná.

[26] Navíc se ohledně absence tvrzené dodací podmínky *Ex-Work*⁽¹⁾ *Chrudim* jednalo toliko o informaci pro dokreslení závěru správce daně plynoucího již ze zprávy o daňové

¹ Dodací podmínka INCOTERMS EXW nebo Ex Works – ze závodu znamená, že prodávající je povinen dát zboží nenaložené k dispozici kupujícímu ve svém závodě, odděleno od ostatního zboží, k sjednanému datu. V ten okamžik přechází nebezpečí a povinnost nést náklady na kupujícího. Kupující je povinen zajistit nakládku zboží, přepravu zboží (ať již sám nebo prostřednictvím přepravce), vývozní a dovozní formalities

kontrole, že nebylo prokázáno, jaké podmínky dopravy byly se společností Ambertech dohodnuty. Nejednalo se tudíž o překvapivou informaci.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[27] Nejvyšší správní soud posoudil věc v mezích jejího rozsahu a řádně uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[28] Kasační stížnost není důvodná.

[29] Stěžovatelka předně namítá nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu. Tu dovozuje z toho, že měl krajský soud přezkoumat rozhodnutí žalovaného, které bylo samo nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť se v něm žalovaný nevypořádal všemi uplatněnými odvolacími důvody, a ve skutečnosti pouze zopakoval závěry prvostupňového správce daně. Nejvyšší správní soud upozorňuje, že zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, ve kterých pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. V nyní posuzované věci napadený rozsudek nepřezkoumatelnosti netrpí, o čem svědčí i skutečnost, že proti jeho závěrům stěžovatelka obsáhle argumentuje.

[30] Pokud jde o otázku (ne)přezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, tou se krajský soud zabýval, přičemž dovedl, že nepřezkoumatelné není. Uvedl, že se žalovaný se všemi stěžejními odvolacími námitkami vypořádal, přičemž stěžovatelka ani konkrétně neuvedla, vypořádání které námitky v napadeném rozhodnutí absentuje. Ostatně judikatura dovedla, že za nepřezkoumatelné je možné považovat pouze takové rozhodnutí, v němž opomene správní orgán či soud na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. Těž rozsudek NSS ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64). Naopak, pokud se správní orgán či soud podstatou námitky řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky, o nepřezkoumatelnost rozhodnutí se nejedná. Správní orgány a soudy nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí; takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, a obdobně rozsudky NSS ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43, nebo ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017 - 38). Nejvyšší správní soud ověřil, že se žalovaný zabýval všemi relevantními uplatněnými námitkami (ostatně stěžovatelka ani sama netvrdí, kterou námitku měl žalovaný pominout a NSS žádnou takovou nenalezl); pokud jde o tvrzení, že žalovaný toliko zopakoval závěry správce daně, na uvedeném postupu neshledává kasační soud principiálně nic závadného. Panovala-li shoda mezi názorem žalovaného a závěry správce daně vyslovenými ve zprávě o daňové kontrole, žalovanému nic nebránilo takové závěry do svého odůvodnění s osvojující poznámkou převzít (obdobně srov. například rozsudek ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006 - 86). Jeho rozhodnutí je přezkoumatelné, stejně jako napadený rozsudek.

[31] K samotnému věcnému posouzení Nejvyšší správní soud předesílá, že stěžovatelka uplatňuje v kasační stížnosti vesměs totožné námitky, jako v daňovém řízení i v řízení o žalobě. Jedná se o tři okruhy námitek. V první části stěžovatelka prezentuje svůj odlišný názor na to, zda splnila svoji primární důkazní povinnost a osvědčila dobrou víru ohledně

pokračování

faktického dodání zboží do jiného členského státu; dílčími námitkami rozporuje závěry krajského soudu (i žalovaného) ohledně hodnocení provedených důkazů. *Druhou* částí námitek stěžovatelka krajskému soudu vytkla nesprávnost jeho závěru, že nebylo třeba posuzovat, zda došlo k podvodu na DPH a zda o tom stěžovatelka věděla nebo mohla vědět. *Třetí* částí námitek stěžovatelka namítá, že krajský soud pochybil, neshledal-li v daňovém řízení porušení § 115 odst. 2 daňového řádu.

[32] První dva okruhy kasačních námitek Nejvyšší správní soud pro jejich provázanost projedná v obecné rovině společně a poté se vyjádří k dílčím námitkám týkajícím se hodnocení provedených důkazů.

[33] Podstatou projednávané věci je otázka, zda stěžovatelka prokázala podmínky pro osvobození deklarovaných obchodních transakcí od DPH. Aby mohlo být zboží dodané do jiného členského státu osvobozeno od DPH, je třeba splnit tři podmínky: 1) zboží musí být dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě; 2) zboží musí být odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu; 3) doprava musí být zajištěna plátcem nebo pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou. NSS zároveň upozorňuje, že pro nyní projednávanou věc je podstatná podmínka ad 1), tj. bylo-li prokázáno, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu.

[34] Podle § 13 odst. 1 zákona o DPH se dodáním zboží pro účely tohoto zákona rozumí *převod práva nakládat se zbožím jako vlastník*. Podle odst. 2 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*.

[35] Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH platilo, že *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*.

[36] Podle § 64 odst. 5 zákona o DPH platilo, že *dodání zboží do jiného členského státu lze prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky*.

[37] Otázkou uplatňování osvobození od daně s nárokem na odpočet daně při dodání zboží do jiného členského státu se opakovaně zabývala judikatura Nejvyššího správního soudu (viz například rozsudky ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012 - 45, ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014 - 49, ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015 - 30, či ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, č. 2172/2011 Sb. NSS) i judikatura SDEU (například rozsudky ze dne 6. 4. 2006, ve věci č. C-245/04, *EMAG HandelEder OHG proti Finanzlandesdirektion für Kärnten*, ze dne 16. 12. 2010, ve věci č. C-430/09, *Euro Tyre Holding BV proti Staatssecretaris van Financiën*, ze dne 27. 9. 2012, ve věci C-587/10, *Vogtländische Straßen-, Tiefund Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch*, či stěžovatelkou odkazovaný rozsudek *Teleos*].

[38] Z právě citovaných rozhodnutí plyne, že aby byla transakce kvalifikována jako *dobání zboží do jiného členského státu Evropské unie*, musí dojít jak k převedení práva nakládat se zbožím jako vlastníkem, tak i k odeslání nebo přepravě zboží prodávajícím nebo samotným pořizovatelem, nebo jejich jménem, do jiného členského státu, než ze kterého je zboží odesíláno. Základním znakem intrakomunitární operace je totiž fyzický pohyb zboží z členského státu do jiného členského státu (srov. zejména body 40–42 rozsudku *Teleos* či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012 - 31). Za *dobání zboží* ve smyslu zákona o DPH tedy nelze považovat jen formální vyvezení zboží mimo území ČR (v rozsudku ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012 - 45, zdejší soud v uvedené souvislosti uvedl: „*zcela formální vývoz či spíše 'výlet' drtiče na odpočívadlo v jiném členském státě nelze považovat za dobání do jiného členského státu, které by mělo být osvobozeno od DPH s nárokem na odpočet podle § 64 zákona o DPH*“).

[39] Prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně při intrakomunitárním dobání zboží přitom leží na daňovém subjektu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, č. 2172/2011 Sb. NSS, ze dne 23. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012 - 31, či ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012 - 45, či opětovně odkazovaný rozsudek SDEU *Teleos*).

[40] Pokud jde o rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, Nejvyšší správní soud odkazuje na výklad provedený krajským soudem v napadeném rozsudku (odst. [22] - [29] odůvodnění), s nímž se plně ztotožňuje. Obecně se osvobození od DPH při dobání zboží do jiného členského státu prokazuje daňovými doklady, které musí splňovat veškeré náležitosti stanovené zákonem o DPH. V nyní projednávané věci stěžovatelka předložila jako důkazní prostředky daňové doklady, dodací listy, listy CMR, objednávky a potvrzení o vývozu, přičemž měla za to, že tím prokázala faktické dobání zboží do Polska svému odběrateli Ambertech. Tyto listiny, ani následně provedené svědecké výpovědi a vyjádření stěžovatelky, ovšem podle daňových orgánů neprokázaly splnění podmínek nároku na osvobození od daně při dobání zboží do jiného členského státu, neboť správce daně zjistil řadu nesrovnalostí týkajících se deklarovaných transakcí, jež byly podrobně vylíčeny ve výzvě k prokázání skutečnosti ze dne 9. 5. 2018 [čímž správce daně splnil svou důkazní povinnost podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a důkazní břemeno přešlo zpátky na stěžovatelku]. Daňové orgány se zabývaly rovněž tím, zda byla stěžovatelka v dobré víře stran faktického uskutečnění dobání zboží do Polska. Dospěly k závěru, že nikoli (s ohledem na povahu nesrovnalostí v předkládaných dokladech, hrazení objednávek vklady vysokých částek v hotovosti na účet fyzickými osobami bez zjevné spojitosti s odběratelem, často bez uvedení variabilního symbolu atd.), a proto jí uplatněné osvobození od daně pro dobání zboží do jiného členského státu neuznaly. Za této situace naznaly, že nebylo potřebné zabývat se možnou účastí stěžovatelky na daňovém podvodu, neboť *stěžovatelka neunesla důkazní břemeno již pokud jde o existenci zákonem předvídané intrakomunitární dodávky zboží*.

[41] Stěžovatelka je přesvědčena, že na základě rozsudku SDEU *Teleos* měly daňové orgány za nastalých okolností zjišťovat, zda byl obchodní řetězec, jehož byla součástí, zasažen podvodem na dani z přidané hodnoty a zda o tomto podvodu věděla (či vědět mohla), protože se domnívá, že předložila takové důkazy, které *prima facie* prokázaly její nárok na osvobození od DPH.

pokračování

[42] NSS proto zaměřil svoji pozornost na závěry rozsudku *Teleos* a jejich aplikaci na souzenou věc. Vycházel přitom z rozsudku NSS ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018 - 42, jenž se rozbořem rozsudku *Teleos* podrobně zabýval. Společnost *Teleos* a další společnosti sídlící ve Spojeném království prodávaly mobilní telefony španělské společnosti *Total Telecom España SA/Ecosys Mobil SA*. Místo dodání zboží bylo ve Francii, případně ve Španělsku. Téměř ve všech případech byly smlouvy uzavřeny podle doložky pravidel *Incoterms 2000 „ze závodu“ („ex-works“ nebo EXW)*. To znamená, že *Teleos* a další byly pouze povinny dát zboží k dispozici odběrateli ve skladě umístěném ve Spojeném království, přičemž odběratel byl odpovědný za přepravu do dohodnutého členského státu (v nyní projednávané věci sice stěžovatelka tvrdila sjednání doložky *EXW*, své tvrzení ale nedoložila, pozn. NSS). Za každou transakci obdržely *Teleos* a další od odběratele několik dní po prodeji orázněný a podepsaný originál nákladního listu *CMR* popisující zboží a uvádějící adresu dodání, jméno řidiče a registrační značku vozidla. *CMR* podepsaný odběratelem byl považován za důkaz toho, že mobilní telefony byly dopraveny na stanovené místo určení.

[43] Daňové orgány společnosti *Teleos* nejprve tyto dokumenty uznaly jako důkaz vyvezení zboží ze Spojeného království, během pozdějších kontrol nicméně odhalily, že v určitých případech bylo místo určení uvedené v nákladních listech *CMR* nepravdivé, že přepravci v nich uvedení buď neexistovali, nebo neprováděli přepravu mobilních telefonů a že uvedené registrační značky vozidel neodpovídají existujícím vozidlům nebo odpovídají vozidlům nevhodným k přepravě takového zboží. Daňové orgány na základě této skutečnosti dospěly k závěru, že mobilní telefony neopustily území Spojeného království, a v důsledku toho začaly vymáhat zpět *DPH* související s těmito dodávkami ve výši několika milionů *GPB*, přičemž však uznali, že *Teleos* a další nebyly nijak zapojeny do podvodu.

[44] Soud pokládající předběžnou otázku považoval za prokázané, že *Teleos* a další neměly žádný důvod pochybovat o údajích obsažených v nákladních listech *CMR* ani o jejich pravosti, nepodílely se na žádném podvodu a nevěděly, že mobilní telefony neopustily Spojené království. Tento soud nadto dospěl k závěru, že *Teleos* a další prováděly řádná a důkladná šetření, co se týče odběratelů (na rozdíl od stěžovatelky, pozn. NSS), aby se ujistily o spolehlivosti kupujícího, a nedisponovaly žádným jiným konkrétním důkazem o nesprávnosti prohlášení obsažených v těchto nákladních listech. Krom toho nemohly vzhledem k povaze dotčeného obchodu získat žádný jiný další důkaz než nákladní listy *CMR*. Za této situace se předkládající soud *SDEU* mj. dotázal na to, „[z]a jakých okolností (pokud vůbec) mohou příslušné orgány členského státu dodání za okolností relevantních [ve věci v původním řízení], pokud dodavatel jednající v dobré víře poskytl příslušným orgánům ve svém členském státě po podání žádosti o vrácení objektivní důkazy, které v době svého poskytnutí zjevně podporovaly jeho nárok na osvobození zboží podle čl. 28c části A písm. a) [šesté směrnice] a příslušné orgány původně akceptovaly tyto důkazy pro účely osvobození, nicméně později uložit dodavateli povinnost doplatit *DPH* za toto zboží, pokud se dozví o dalších důkazech, které buď a) zpochybňují platnost předchozích důkazů, nebo b) prokazují, že poskytnuté důkazy byly věcně nesprávné, avšak aniž by to dodavatel věděl nebo byla prokázána jeho účast?“

[45] *SDEU* v rámci odpovědi na položenou předběžnou otázku uvedl, že by bylo v rozporu se zásadou právní jistoty, pokud by členský stát, který stanovil podmínky

pro uplatnění osvobození dodání zboží uvnitř Evropské unie od daně tím, že zejména stanovil seznam dokumentů, jež je třeba předložit příslušným orgánům, a který nejprve přijal dokumenty předložené dodavatelem jako důkazy nároku na osvobození od daně, mohl později uložit tomuto dodavateli povinnost zaplatit DPH související s tímto dodáním, jestliže vyjde najevo, že z důvodu podvodu, kterého se dopustil pořizovatel a dodavatel o něm nevěděl ani nemohl vědět, dotyčné zboží ve skutečnosti neopustilo území členského státu dodání. Na položenou předběžnou otázku odpověděl následovně: „čl. 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice je třeba vykládat v tom smyslu, že brání tomu, aby příslušné orgány členského státu dodání uložily dodavateli, který jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující *prima facie* jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství, povinnost doplatit DPH za toto zboží, jestliže se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, aniž by nicméně byla prokázána účast tohoto dodavatele na podvodu, pokud dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že dodání uvnitř Společenství, které provádí, jej nepovede k účasti na takovém podvodu.“

[46] Z uvedeného tudíž plyne, že se závěry rozsudku *Teleos*, týkající se podvodného jednání a účasti daňového subjektu v něm, uplatní pouze za situace, kdy daňový subjekt jednající v dobré víře ohledně dodání zboží do jiného členského státu poskytl důkazy prokazující *prima facie* toto dodání. Jinými slovy, splní-li daňový subjekt (plátce daně) svoji primární důkazní povinnost ohledně faktického dodání zboží do jiného členského státu a osvědčí-li svoji dobrou víru ohledně tohoto faktického dodání (ta bude z povahy věci taktéž odvislá zejména od toho, jakými důkazními prostředky daňový subjekt disponoval v době dodání), jsou orgány finanční správy oprávněny neuznat jím nárokované osvobození od daně pouze pokud prokážou zapojení daňového subjektu do podvodného jednání [obdobně viz i rozsudky SDEU ze dne 9. 10. 2014, ve věci C-492/13, *Traum EOOD*, či ze dne 6. 9. 2012, ve věci C-273/11, *Mecsek-Gabona*, podle kterého: „článek 138 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2010/88/EU ze dne 7. prosince 2010, musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání tomu, aby za takových okolností, jaké jsou dány v původním řízení, nebyl prodávajícímu přiznán nárok na osvobození od daně u dodání uvnitř Společenství, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že prodávající nesplnil důkazní povinnosti nebo že věděl nebo měl vědět, že plnění, které uskutečnil, bylo součástí daňového úniku, jehož se dopustil pořizovatel, a nepřijal veškerá opatření, která po něm mohla být rozumně požadována k zabránění jeho vlastní účasti na tomto daňovém úniku.“ (důraz přidán NSS)].

[47] Nejvyšší správní soud plně aprobuje závěr orgánů finanční správy, že stěžovatelka své primární důkazní břemeno neunesla a nepředložila důkazní prostředky prokazující na první pohled (tj. *prima facie*) faktické dodání zboží do jiného členského státu (a její související dobrou víru ohledně tohoto dodání). Stěžovatelka sice správci daně předložila daňové doklady – faktury, dodací listy, objednávky a nákladní přepravní listy týkající se daných transakcí, z konstantní judikatury NSS nicméně plyne, že pouhé předložení (bezvadných) daňových dokladů při kontrolním postupu ze strany správce daně nemůže vést k závěru o prokázání *faktického* uskutečnění dodání zboží do zahraničí. Není-li prokázáno, že se obchodní případy uskutečnily tak, jak tvrdí daňový subjekt, není daňový subjekt oprávněn uplatnit nárok na osvobození od DPH, neboť nejsou splněny hmotněprávní podmínky osvobození vyplývající z § 64 zákona o DPH.

[48] Stěžovatelka sice předložila daňové doklady vystavené pro společnost Ambertech, ty však z povahy věci nemohly prokázat, že zboží bylo *fakticky* přepraveno do jiného

pokračování

členského státu, tj. že zboží skutečně opustilo území České republiky. S ohledem na judikaturu NSS by takovým dokladem mohly být CMR nákladní listy. Z obsahu daňového spisu nicméně vyplývá, že je stěžovatelka předložila nekompletní – chybělo razítko přepravce, ač je v kolonce 23 vyžadováno – jak to konstatoval rovněž žalovaný v napadeném rozhodnutí. V této kolonce byl uveden pouze podpis pana P., jenž ale v předmětné době nebyl zaměstnancem Autodopravy V. N. Z výsledku V. N. i jeho zaměstnance M. N. navíc vyplynulo, že přepravu pro stěžovatelku ani pro Ambertech v předmětných zdaňovacích obdobích neprováděli. Na většině CMR byla nadto uvedena registrační značka osobního vozidla značky Škoda Octavia, které nemá požadovanou nosnost na přepravu materiálu o hmotnosti 2500 kg a výše. Stěžovatelka neprokázala ani své tvrzení, že podepsané CMR obdržela poštou.

[49] Dále stěžovatelka předložila dodací listy, které ale neobsahovaly údaj ohledně osoby, která za stěžovatele zboží předávala a přesnou identifikaci pana Procházky, jenž údajně zboží přebíral. K argumentu stěžovatelky, že identifikace řidiče není její povinností a není v obchodních vztazích běžná, Nejvyšší správní soud poukazuje na její běžnou obchodní praxi, kterou daňové orgány ověřily na náhodně předložených dodacích listech; v případech nezpochybněného dodání zboží byla čísla občanského průkazu řidiče pravidelně uváděna. Daňové orgány z uvedeného a dalších zjištěných nesrovnalostí dovodily nedokonalost (neúplnost) předložených dokladů. Stěžovatelka předložila rovněž potvrzení o vývozu předmětného zboží za období roku 2015 a 2016 (dále „prohlášení o vývozu“ nebo „prohlášení“); není z nich ale zřejmé, kdy, kde a kým byla vyhotovena (chybí datum, místo sepsání a podpis osoby jednající za Ambertech), ani z nich neplyne, jakým způsobem a kam bylo zboží přepraveno, nebo kdo tuto dopravu uskutečnil. Tato potvrzení byla stvrzena toliko razítkem společnosti Ambertech (více druhů) a neidentifikovatelným podpisem. Přestože stěžovatelka tvrdila, že prohlášení byla pravidelně ze strany odběratele Ambertech doručována, jsou jednotlivá potvrzení vystavována na více daňových dokladů fakturovaných i za několik zdaňovacích období. Navíc pan W. při svědecké výpovědi popřel platnost těchto dokumentů, mimo potvrzení č. 2015/A, jež jako jediné obsahuje jeho razítko a podpis (které se na dalších prohlášeních liší) a vztahuje se na jiná zdaňovací období, než ta, která byla předmětem posuzování daňovými orgány v projednávané věci. Přestože lze podle § 64 odst. 5 zákona o DPH prokázat dodání zboží do jiného členského státu písemným prohlášením, nejedná se o jediný či absolutní důkaz. Prohlášení pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby ve smyslu uvedeného ustanovení lze považovat za způsobilý důkaz pouze za předpokladu, že odpovídá zjištěnému skutkovému stavu (srov. například rozsudek NSS ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, publ pod č. 2172/2011 Sb. NSS). Ze spisu ale plyne, že uvedená prohlášení vytvářela stěžovatelka, která je měla následně poštou zasílat společnosti Ambertech a ta je měla poštou podepsaná vrátit zpět. Z výpovědi pana W. nicméně vyplynulo, že potvrdil toliko jediné prohlášení, přičemž tvrzení stěžovatelky o zasílání jakýchkoli daňových dokladů poštou zásadně odmítl. Ostatně, potvrzení 2015/A bylo skutečně obdrženo e-mailem, jak to plyne ze stěžovatelkou předložených důkazů. Stěžovatelka navíc nebyla s to prokázat ani odeslání ani přijetí poštovních zásilek. Ačkoli s ní lze v zásadě souhlasit v tom, že nebylo její povinností posílat dopisy doporučeně, nebo si uchovávat obálky, v nichž měla obdržet podepsaná prohlášení (a také dodací listy nebo CMR listy), nedostatek důkazů prokazujících faktické dodání zboží do jiného členského státu je nutno připsat k její tíži. Ze spisu navíc plynou i další rozpory v daňových dokladech; například na dodacím listu č. 15DL60356 byla uvedena registrační

značka vozidla X, na CMR listu, jenž by mu měl odpovídat, byla uvedena registrační značka Y.

[50] Na základě uvedených skutečností je nutno dospět k závěru, že stěžovatelkou předložené doklady byly zásadním způsobem zpochybněny a nelze je považovat za důkazy prokazující *prima facie* nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství ve smyslu výše citované judikatury (ve věci *Teleos* plátcí daně disponovali kompletními CMR listy, pečlivě si ověřovali své dodavatele a o doložce *EXW* nebylo pochyb, což SDEU opakovaně zdůraznil). Popsané skutečnosti spolu s dalšími, například stěžovatelkou uvedeným odmítnutím prokázání totožnosti řidičem, nesprávným uvedením názvu společnosti Ambertech jako „*Ambertech s. r. o.*“ v prohlášeních o vývozu, úhradami za zboží opakovaným vkládáním hotovosti na účet, měly ve stěžovatelce vzbudit pochybnosti o tom, zda bylo zboží skutečně dodáno tak, jak bylo sjednáno. Měla proto požadovat další důkazy osvědčující reálné dopravení zboží společnosti Ambertech do Polska. Takto ovšem v době realizace daných obchodů a v době jejich zanesení do daňových příznání jako obchodů intrakomunitárních nepostupovala.

[51] Dlužno dodat, že stěžovatelka zřejmě vychází z toho, že prokázala, že měl přepravu zajišťovat Ambertech na základě doložky *EXW Chrudim*; tuto skutečnost nicméně ničím nedoložila a okolnosti přepravy zboží zůstaly v průběhu celého daňového řízení sporné. Z výpovědi pana W. navíc vyplynulo, že dopravu měla zajišťovat česká strana; pouze v případě, že dopravu musel menšinově zajistit sám, půjčil si vozidlo do 1,5t z půjčovny; dopravu však vždy hradila stěžovatelka. I kdyby kasační soud vycházel z toho, že stěžovatelka dopravu neuskutečňovala vlastními silami a prostředky, respektive že byly sjednány podmínky *EXW Chrudim*, a její povinnosti z obchodního vztahu skončily dodáním zboží do skladu, z něž je pak převzal dopravce, měla tím spíše dbát na to, aby včas disponovala věrohodnými doklady o tom, že dodávka zboží byla uskutečněna tak, jak bylo sjednáno (srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 23. 3. 2017, č. j. 7 Afs 50/2016 - 73). V řízení navíc nebylo vůbec prokázáno, jakým způsobem se dostávaly informace o dopravci do skladu smluvnímu partnerovi stěžovatelky společnosti Satol, jejímiž jednatelem byli mj. David Lörincz a Jozef Lörinz. Stěžovatelka se bez dalšího spokojila s neúplnými doklady, které pak údajně poštou posílala do Polska, odkud jí pak měly být doručovány podepsané; o jejich odeslání ani převzetí neuchovala žádný důkaz (doručenka, obálka). Nelze přehlédnout ani to, že zboží bylo společnosti Ambertech do zahraničí dodáváno bez náležitého prověření tohoto obchodního partnera (z tvrzení stěžovatelky vyplynulo, že pouze zkontrolovala webové stránky této společnosti a jeho registraci k dani v Polsku) a bez jakýchkoli písemných smluv; objednávky byly přijímány e-mailem, doložena byla pouze nepatrná část objednávek, je v nich uveden pouze počet kusů objednávaného zboží v kódovém označení bez jakékoli další specifikace, nebo zmínky o přepravních podmínkách, reklamačních podmínkách, způsobu doručení apod. Jednalo se přitom o transakce v řádu desítek milionů korun.

[52] Ani z dalších předložených podkladů nevyplývá, že by stěžovatelka unesla své důkazní břemeno a prokázala hmotněprávní podmínky osvobození od daně při intrakomunitárním dodání zboží. Unesení důkazního břemene nelze dovozovat ani z provedených svědeckých výpovědí. V daňovém řízení bylo provedeno velké množství svědeckých výpovědí, některých i opakovaně, přičemž téměř všechny bylo možné vyhodnotit jako nevěrohodné. Za takové důkazní situace bylo nereálné dostatečně objasnit skutkový stav. Zásadní však je, že ač důkazní břemeno tížilo stěžovatelku, jí předkládané

pokračování

listiny a množství navržených výpovědí svědků jí k unesení důkazního břemene nenapomohlo. Bylo přitom v jejím zájmu, aby si opatřila takové podklady, které mohou relevantním způsobem prokázat, že k dodání zboží do jiného členského státu skutečně došlo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, č. 2172/2011 Sb. NSS).

[53] Nejvyšší správní soud se proto ztotožnil se závěrem žalovaného, aprobevaného krajským soudem, že *stěžovatelka* (na niž vázlo důkazní břemeno) *nepřeložila podklady, ze kterých by prima facie vyplynulo, že došlo k dodání zboží do Polska.*

[54] S ohledem na výše konstatovanou nedostatečnost předložených důkazních prostředků *stěžovatelka* nemohla být ani v dobré víře ohledně dostatečnosti a průkaznosti dokladů sloužících k prokázání splnění podmínek pro osvobození od DPH. Dobrá víra totiž přímo souvisí i s kvalitou důkazních prostředků, jimiž *stěžovatelka* disponovala v době tvrzeného dodání zboží. *Stěžovatelka* měla k dispozici pouze nekompletní důkazní prostředky, a navíc předmětné transakce provázely další nestandardnosti (již zmiňované neidentifikované platby vkládané na účet v hotovosti fyzickými osobami bez vtahu k Ambertech, neochota řidiče sdělit své údaje, nedostatečná nosnost deklarovaného vozidla pro přepravu nákladů, nemožnost uskutečnit deklarovaný počet přeprav v jednom dni atd.). V takové situaci bylo na *stěžovatelce* podniknout kroky, na základě nichž by získala další důkazy osvědčující faktické dodání zboží do jiného členského státu. Namítá-li *stěžovatelka*, že není její povinností sledovat vozidlo až k odběrateli, lze s ní souhlasit, nicméně je to ona, kdo uplatňuje osvobození od DPH, a je tak na ní, aby byla dostatečně obezřetná a zajistila takové důkazy, které budou dostatečné k prokázání faktického dodání do jiného členského státu.

[55] Vzhledem ke všemu uvedenému Nejvyšší správní soud aprobejuje závěr krajského soudu, potažmo daňových orgánů, že *nebylo jejich povinností zjišťovat, zda byl obchodní řetězec, jehož se stěžovatelka účastnila, zasažen podvodem na dani z přidané hodnoty a zda stěžovatelka o tomto podvodu věděla (či vědět mohla), jelikož ani optikou rozsudku Teleos nepředložila takové důkazy, které by prima facie prokázaly její nárok na osvobození od DPH.*

[56] K dílčím námitkám *stěžovatelky* stran hodnocení jednotlivých důkazů NSS hned na úvod konstatuje, že nejsou důvodné. Jedná o skutkové námitky, jimiž se již pečlivě zabývali žalovaný i krajský soud, přičemž *stěžovatelka* s jejich vypořádáním v zásadě pouze nesouhlasí a z provedených důkazů dovozuje opačný závěr, tj. že prokazují dodání zboží do jiného členského státu, nebo alespoň její dobrou víru, že k tomuto dodání došlo. Z provedených důkazů ale takový závěr dovodit nelze. Jak uvedl také krajský soud, *stěžovatelka* se již v žalobě snažila o zpochybnění závěrů daňových orgánů ohledně jednotlivých dílčích aspektů obchodní spolupráce s Ambertech. Ačkoli izolovaně zjištění daňových orgánů (neuzavření písemných smluv, vklady hotovosti na účet do výše zákonného limitu, objednávky e-mailem apod.) samy o sobě nezpochybňují deklarované transakce, *ve svém souhrnu spolu s dalšími závažnými nestandardními okolnostmi* vyvolaly u správce daně důvodné pochybnosti o reálnosti deklarovaného dodání zboží do Polska a zpochybnily dobrou víru *stěžovatelky* ve vztahu k možnosti unesení jejího důkazního břemene.

[57] Nejvyšší správní soud se stručně vyjádří k jednotlivým opětovně namítaným skutečnostem, zároveň ale konstatuje, že smyslem soudního přezkumu není opakovat již jednou vyřčené, a proto v podrobnostech odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí a na napadený rozsudek, s nimiž se plně ztotožňuje (srov. například rozsudky NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či ze dne 2. 2. 2017, č. j. 2 As 209/2016 - 93).

[58] Stěžovatelka předně namítla, že za zboží jí bylo řádně zaplacen a neměla tedy důvod pochybovat o faktickém dodání zboží odběrateli. Má za to, že dodání zboží bylo potvrzeno výpověďmi svědků Davida Lörincze (jenž uvedl, že objednávky činil prostřednictvím emailu), M. D. (zaměstnankyně společnosti SATOL, od níž dostala informace o SPZ vozidla odběratele; tu pokaždé fyzicky zkontrolovala, popsala, jak bylo zboží zabalené a jak bylo naskladňováno na palety, a potvrdila, že vyplňovala dodací listy a CMR, nevyplnil-li je řidič), a A. B. (skladníka, který potvrdil spolupráci s paní D. a rovněž uvedl způsob balení a nakládání zboží).

[59] NSS konstatuje, že pokud by daňové orgány neměly žádné jiné poznatky o provedených transakcích, bylo by možné se stěžovatelkou v zásadě souhlasit, že v kontextu výše popsanych zjištění by nevyvstaly pochybnosti správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Jak to již ale bylo popsáno shora, tato zjištění představují pouze malý střípek celé mozaiky.

[60] Ze spisu plyne, že ačkoli stěžovatelka dostala za zboží skutečně zaplacen, u provedených úhrad se vyskytly nestandardnosti, které v ní mohly a měly vzbudit ostražitost. Nejvyšší správní soud upozorňuje, že s ohledem na judikaturu (například rozsudek tohoto soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 3 Afs 216/2017 - 33) úhrada fakturované částky mezi dvěma subjekty nemůže být sama o sobě důkazním prostředkem prokazujícím, že bylo zboží dodáno z tuzemska do jiného členského státu ve smyslu § 64 odst. 1 zákona o DPH; to platí tím spíše v situaci, kdy bylo prokázáno, že před uskutečněním bezhotovostní platby byly na účet Ambertech vkládány vysoké částky v hotovosti osobami bez zřejmého vztahu k odběrateli, nebo byly tyto částky hrazeny těmito osobami s poznámkou „Ambertech“ přímo na účet stěžovatelky. Stěžovatelka tvrdí, že si nebyla vědoma, že na její účet byly vkládány finanční prostředky fyzickými osobami (L. B., P. M. a též žalovaným zmiňovaný R. K.), neboť tyto informace se nedostaly k vedení společnosti; disponovala jimi toliko její zaměstnankyně paní N., jež měla na starosti správu plateb a vystavování daňových dokladů. Ta ale nemohla pouze na základě uvedených jmen pojmout jakékoli podezření a neměla důvod na poznámky u provedených plateb informovat vedení společnosti. Stěžovatelka má za to, že její dobrá víra v dodání zboží do jiného členského státu nebyla uvedeným jakkoli dotčena. To ale nekoresponduje se zjištěními daňových orgánů. Z provedených svědeckých výpovědí (D. L., O. N., L. B., P. M.) bylo zjištěno, že panu D. L., byli pánové B. a M. známi jako dodavatelé nebo zástupci dodavatelů zboží, kteří byli prověřováni v souvislosti s daňovým podvodem. Minimálně od 4. 5. 2015 přitom stěžovatelka disponovala informací o vedeném trestním řízení proti P. M. Paní N. vypovídala, že o platbách, které nedokázala identifikovat, informovala pana D. L. Pan L. sdělil, že k přiřazování neidentifikovaných plateb dostával informace od Ambertech. Uvedené tak vyvrací tvrzení stěžovatelky, že vedení společnosti nebylo o nejasných platbách vůbec informováno. I kdyby ale Nejvyšší správní soud přistoupil na argumentaci stěžovatelky, že o platbách na účet prováděných v hotovosti osobami L. B. a P. M. věděla

pokračování

toliko její zaměstnankyně, nemění to nic na tom, že tato vědomost je přičitatelná stěžovatelce. Stěžovatelka je podnikatelský subjekt, který nese podnikatelské riziko a odpovídá za své podnikání. Jak si vnitřně nastaví kontrolní mechanismy, aby se případně dozvěděla o nezvyklých obchodních případech, je čistě v její režii. Pokud stěžovatelka žádným způsobem nekontrolovala účetní transakce v řádu desítek milionů korun, které vykazovaly určité nestandardnosti, nelze jí přičítat ani dobrou víru ve vztahu k možnosti unesení důkazního břemene, neboť o nich vědět měla a mohla.

[61] Krajský soud neshledal důvod k provedení výslechu D. L., neboť nepovažoval odpověď na otázku, zda bankovní výpisy byly vedení společnosti předkládány nebo nikoli, za zásadní. Stěžovatelka neuvedla, jaké jiné skutečnosti by jeho výsledkem měly být objasněny. Kasační soud již v minulosti vyslovil, že navrhne-li daňový subjekt výslech svědka, musí jej jednak přesně označit a zásadně musí uvést, co má být jeho výpovědi prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení (srov. rozsudek ze dne 26. 6. 2007, č. j. 8 Afs 65/2005 - 79, a obdobně i rozsudek ze dne 24. 3. 2004, č. j. 3 Afs 1/2003 - 101). Obdobně to platí i pro výslech svědka v řízení před krajským soudem. Vzhledem k tomu, že stěžovatelkou nebylo specifikováno, co by mohl tento výslech (nad rámec otázky předkládání bankovních výpisů vedení stěžovatelky) přinést, byla pak další argumentace krajského soudu ohledně nekonkrétnosti jeho předchozích výpovědí toliko podpurná. Judikaturu citovanou stěžovatelkou ohledně „zapomínání“ svědků v průběhu času kasační soud nijak nezpochybňuje, není ale pro projednávanou věc relevantní.

[62] Stěžovatelka dále namítla, že krajský soud nesprávně vyhodnotil rozpory mezi CMR listy a zjištěnými skutečnostmi. Tvrdí, že nemohla vědět, že vozidla, na které bylo zboží nakládáno, byla označena registrační značkou patřící jinému vozidlu. Má za to, že prokázala, že zboží bylo naloženo na vozidlo podle CMR. Nemá žádný nástroj na to, aby ověřila, zda je registrační značka pravá, zda byl řidič pan P. zaměstnancem autodopravy Nepovím, nebo na základě jakého právního titulu byla doprava realizována. Kasační soud nezpochybňuje, že stěžovatelka nedisponuje nástroji, kterými by ověřila tyto skutečnosti, nicméně to po ní nebylo daňovými orgány ani požadováno. Tyto sporné, v daňovém řízení objektivně zjištěné, skutečnosti jí byly řádně oznámeny a mohla na ně reagovat, případně je vyvrátit, což se jí ale nepodařilo. Jak již bylo uvedeno, podmínky přepravy zůstaly v průběhu daňového řízení sporné a nebylo ani prokázáno, jakým způsobem, se logistická společnost Satol a její zaměstnanci dozvídali o SPZ vozidla, na které měli zboží naložit. Zvolila-li stěžovatelka způsob odběru svého zboží cestou dodací podmínky *EX-Work*, měla být zvýšeně obezřetná v době realizace těchto transakcí, aby se ubezpečila, že k odběru zboží došlo tak, jak je uvedeno na CMR dokladech.

[63] Stěžovatelka také namítla, že ačkoli pan W. zpochybnil podpisy na některých prohlášeních, správce daně nezjišťoval, kdo je podepsal. V daňovém řízení bylo dle stěžovatelky prokázáno, že při zajišťování obchodů v ČR společnost Ambertech zastupovali L. B., nebo P. M. Poukazuje též na to, že v souvislosti s možným podvodným jednáním těchto osob, nelze nekriticky přebírat výpověď pana W. jako pravdivou.

[64] K této námitce nutno opět zopakovat, že to byla stěžovatelka, koho tížilo důkazní břemeno, tudíž správce daně neměl povinnost zjišťovat, kdo podepsal jednotlivá prohlášení o vývozu, nebyl-li to pan W. Není přitom pravdou, že by byla výpověď pana W. jakkoli

akcentována, nebo nekriticky hodnocena jako pravdivá. Nebyly zjištěny žádné zřetelné indicie, které by indikovaly nevěrohodnost pana W. jako svědka. Daňové orgány i krajský soud tuto výpověď pouze hodnotily tak, že stěžovatelce nenapomohla unést její důkazní břemeno. Stěžovatelka ohledně mnoha skutečností zůstala pouze v rovině tvrzení a nepodložila je žádným důkazem. Výpovědi svědků, mj. i pana W. navíc vnesly do skutkových zjištění další pochybnosti. Jako příklad lze zmínit nepodložené tvrzení stěžovatelky ohledně sjednání doložky *EXW Chrudim*, nebo o tom, že CMR a dodací listy byly do Polska k potvrzení zasílány poštou a následně poštou také vráceny. Skutečnost, že pan W. tato tvrzení stěžovatelky popřel, když sdělil, že komunikace probíhala pouze e-mailem, že dodací listy a CMR dovezli řidiči spolu se zbožím, a poštou nebylo nic zasíláno, nebo že dopravu zajišťovala převážně česká strana, nesvědčí o akcentování této výpovědi, ale pouze o tom, že stěžovatelka provedením tohoto důkazu neprokázala svá tvrzení a neunesla tak důkazní břemeno ohledně dodání zboží do jiného členského státu.

[65] Stěžovatelka rovněž namítla, že *ex post* nastalá nekontaktnost odběratele jí nemůže být kladena k tíži, stejně jako neexistence jeho webových stránek. S uvedeným se Nejvyšší správní soud ztotožňuje, ostatně stejně jako krajský soud. Z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, že krajský soud dovedl, že žalovaný k závěru o neunesení důkazního břemene dospěl na základě jiných skutečností. Nyní zmiňovanými okolnostmi, pouze podtrhnul své přesvědčení o rozsáhlých nestandardnostech v přezkoumávaných obchodních transakcích a o nebezpečnosti stěžovatelky při výběru svého obchodního partnera, aniž by jim však přikládal zásadní význam.

[66] Posledním bodem kasační stížnosti stěžovatelka namítá porušení § 115 odst. 2 daňového řádu. Nejvyšší správní soud konstatuje, že se totožnou námitkou náležitě zabýval rovněž krajský soud v odst. [53] a násl. napadeného rozsudku a kasační soud se s jeho závěry plně ztotožňuje. Stěžovatelka s odůvodněním krajského soudu polemizuje, má za to, že žalovaný důkazní prostředky sám hodnotil a na rozdíl od prvostupňového správce daně rozporoval formální náležitosti daňových dokladů.

[67] Podle § 115 odst. 2 daňového řádu platí, že *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*

[68] Žalovaný ve svém rozhodnutí vycházel pouze z obsahu daňového správního spisu, neprováděl žádné nové dokazování, ani nehodnotil provedené důkazy jinak než správce daně. Stěžovatelka i v tomto případě shledává pochybení toliko v izolovaném pohledu na konstatování žalovaného, jenž shledal nedostatky v předložených daňových dokladech. Žalovaný přitom informace stran náležitostí daňových dokladů uvedl pouze k dokreslení svého zjištění, že *ani z těchto dokladů nevyplývalo, jaké podmínky týkající se dopravy byly se společností Ambertech dohodnuty*, tj. že nebylo prokázáno tvrzení stěžovatelky ohledně dodací podmínky *EX-Work Chrudim*. K uvedenému závěru dospěl již prvostupňový správce daně (str. 22 zprávy o daňové kontrole) a tudíž se nemohlo jednat ani o překvapivou informaci. Postup žalovaného podle § 115 odst. 2 daňového řádu by tak postrádal smysl, neboť reakce stěžovatelky na hodnocení obsahu daňových dokladů by byla pro posouzení věci (zda bylo zboží skutečně dodáno do jiného členského státu) nerozhodná.

pokračování

IV. Závěr a náklady řízení

[69] Nejvyšší správní soud s ohledem na vše výše uvedené dospěl k závěru, že stěžovatelkou uplatněné kasační námitky nejsou důvodné. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s.

[70] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v tomto kasačním řízení úspěch. NSS proto vyslovil, že nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému nevznikly náklady přesahující jeho běžnou úřední činnost. NSS proto žalovanému náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 21. února 2024

Mgr. Michal Bobek
předseda senátu