



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **PROFESMETAL s.r.o.**, IČO 25030345, se sídlem Husinecká 903/10, Praha - Žižkov, zast. Ing. Jitkou Routkovou, daňovou poradkyní, se sídlem U Bulhara 1611/3, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 4. 2021, č. j. 14525/21/5300-21443-712603, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 28. 6. 2023, č. j. 15 Af 10/2021-55,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na nákladech řízení o kasační stížnosti celkem 4.114 Kč, k rukám zástupkyně žalobkyně Ing. Jitky Routkové, daňové poradkyně, se sídlem U Bulhara 1611/3, Praha 1, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil jedenáct dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále též „správce daně“) ze dne 28. 7. 2020. Platebním výměrem č. j. 1853063/20/2515-50522-108503 byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červen roku 2014 ve výši 42.553 Kč a současně jí byla sdělena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 8.510 Kč. Platebním výměrem č. j. 1853618/20/2515-50522-108503 byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období červenec roku 2014 ve výši 21.637 Kč a současně jí byla sdělena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 4.327 Kč.

Platebním výměrem č. j. 1853706/20/2515-50522-108503 byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období říjen roku 2014 ve výši 49.536 Kč a současně jí byla sdělena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 9.907 Kč. Platebním výměrem č. j. 1853792/20/2515-50522-108503 byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období listopad roku 2014 ve výši 81.045 Kč a současně jí byla sdělena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 16.209 Kč. Platebním výměrem č. j. 1853822/20/2515-50522-108503 žalobkyni byla doměřena DPH za zdaňovací období prosinec roku 2014 ve výši 66.821 Kč a současně jí byla sdělena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 13.364 Kč. Platebním výměrem č. j. 1854052/20/2515-50522-108503 žalobkyni byla doměřena DPH za zdaňovací období leden roku 2015 ve výši 66.116 Kč a současně jí byla sdělena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 13.223 Kč. Platebním výměrem č. j. 1854139/20/2515-50522-108503 žalobkyni byla doměřena DPH za zdaňovací období únor roku 2015 ve výši 104.572 Kč a současně jí byla sdělena povinnost uhradit penále ve výši 20.914 Kč. Platebním výměrem č. j. 1854168/20/2515-50522-108503 žalobkyni byla doměřena DPH za zdaňovací období březen roku 2015 ve výši 80.304 Kč a současně jí byla sdělena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 16.060 Kč. Platebním výměrem č. j. 1854203/20/2515-50522-108503 žalobkyni byla doměřena DPH za zdaňovací období duben roku 2015 ve výši 89.670 Kč a současně jí byla sdělena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 17.934 Kč. Platebním výměrem č. j. 1854226/20/2515-50522-108503 žalobkyni byla doměřena DPH za zdaňovací období květen roku 2015 ve výši 24.619 Kč a současně jí byla sdělena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 4.923 Kč. Platebním výměrem č. j. 1854242/20/2515-50522-108503 žalobkyni byla doměřena DPH za zdaňovací období srpen roku 2015 ve výši 11.632 Kč a současně jí byla sdělena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 2.326 Kč. Žalovaný se ztotožnil se závěrem správce daně, že žalobkyně nesplnila podmínky pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu dle § 64 zákona o DPH u dodání zboží odběrateli M. O., VAT ID: DE250386531, a také neprokázala přijetí služby s místem plnění dle § 9 odst. 1 zákona o DPH od dodavatele M. O. jakožto osoby registrované k DPH v jiném členském státě.

[2] Proti uvedenému rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem, který nadepsaným rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud dospěl k závěru, že u zdaňovacích období červen, červenec, říjen až prosinec 2014 a leden až březen 2015 byla daňová kontrola zahájena po uplynutí lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 daňového řádu. Ve vztahu ke zdaňovacím obdobím duben, květen a srpen 2015 dospěl krajský soud k závěru, že správce daně neunesl důkazní břemeno vymezené v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, když se mu nepodařilo prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, tedy žalobkyní.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[3] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Namítá, že nedošlo k prekluzi daňové povinnosti, jelikož došlo ke stavění prekluzivní lhůty odesláním žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní dle § 148 odst. 4 písm. f)

pokračování

daňového řádu, a to od 16. 6. 2017 [datum odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní (dále též „mezinárodní dožádání“)] do 12. 12. 2017 (den obdržení odpovědi). Nesprávný je závěr krajského soudu, že ke stavění lhůty nedošlo, jelikož dožádání bylo nedůvodné, neboť správce daně ověřoval splnění formálního požadavku, který nemohl sám o sobě zpochybnit nárok na osvobození od DPH (tedy splnění hmotněprávních podmínek). Mezinárodní dožádání bylo úkonem stavícím prekluzivní lhůtu, neboť souviselo s daným daňovým řízením a s dotčenými transakcemi. V době zaslání žádosti o mezinárodní výměnu informací existoval předpoklad, že zjištění informací týkajících se obchodního partnera žalobkyně pana M. O. jakožto odběratele zboží v jiném členském státě a jakožto dodavatele služby (osoby registrované k DPH v jiném členském státě) s místem plnění dle § 9 odst. 1 zákona o DPH bude pro věc zásadní. Poskytnutí identifikačního čísla pro DPH je sice požadavkem formálním, ale úzce souvisí s postavením osoby povinné k dani. Pokud v nyní projednávané věci měl správce daně ze systému VIES informace o nesrovnalostech ohledně identifikačního čísla pro DPH pana M. O., pak stěžovatel důvodně ověřoval tyto skutečnosti u německého správce daně.

[4] Krajský soud opomenul, že prokázání dodání zboží osobě registrované k dani představuje hmotněprávní podmínku pro přiznání osvobození, kterou musí prokázat daňový subjekt (ve smyslu rozsudku SDEU ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-409/04, *Teleos*). Nezohlednil ani obsah odpovědi německého správce daně a její relevantnost ve vztahu k podmínce dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě.

[5] Správce daně unesl důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, a to vyjádřením kvalifikovaných pochybností ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 21. 3. 2019 (dále též „výzva“). Případné nedostatky výzvy byly poté zhojeny podrobným popsáním pochybností ohledně sporných plnění ve sdělení výsledku kontrolního zjištění ze dne 14. 2. 2020, č. j. 307479/20/2515-60562-508213 (dále též „VKZ“), a ve zprávě o daňové kontrole ze dne 15. 07. 2020, č. j. 1749127/20/2515-60562-508213 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“). Z výzvy vyplývá, že se německému správci daně nepodařilo pana O. zastihnout a nelze jednoznačně objasnit, zda byl pan O. v období 2013 až 2016 skutečně v Německu ekonomicky činný. Nepodařilo se tedy ověřit, zda pan O. byl osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, přičemž otázka, zda pan O. prováděl v Německu ekonomickou činnost, byla pro věc zásadní. SDEU opakovaně potvrdil, že pro přiznání osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu je třeba prokázání tří podmínek. Jednou z nich je, že zboží musí být dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě (viz rozsudek *Teleos*). Také se nepodařilo ověřit, zda bylo zboží dodáno do jiného členského státu, přičemž otázka, zda zboží opustilo Českou republiku, byla pro věc zásadní. Navíc krajský soud pominul pochybnosti stěžovatele ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, jež vyjádřil ve VKZ a zprávě o daňové kontrole.

[6] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že se ztotožňuje s argumentací krajského soudu, že mezinárodní dožádání v projednávané věci nesouviselo s dotčeným daňovým řízením a nebylo ani účelné ani důvodné. Namítá, že pokud v době zaslání žádosti o mezinárodní výměnu informací správce daně předpokládal, že zjištění informací týkajících se pana O., jakožto odběratele zboží v jiném členském státě a jakožto dodavatele služby s místem plnění dle § 9 odst. 1 zákona o DPH, bude pro věc zásadní, bylo povinností

správce daně postupovat v souladu s rozsudkem NSS ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019 - 53, a vyzvat žalobkyni k podání dodatečného daňového tvrzení. Případně jí o těchto skutečnostech informovat, a to před uplynutím prekluzivní lhůty.

[7] Žalobkyně dále upozorňuje na nedostatky žádosti o mezinárodním dožádání, jakož i na nedostatky odpovědi německého správce daně. V době podání žádosti o mezinárodní dožádání žalobkyně nebyla stěžovatelem vyzvána k prokázání dodání zboží, ani s ní nebylo vedeno žádné daňové řízení.

III. Posouzení kasační stížnosti

[8] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. jedná zaměstnancem s vysokoškolským právnickým vzděláním. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Dle § 148 odst. 1 daňového řádu: *Daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*

[11] Dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu: *Lhůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.*

[12] Institut mezinárodního dožádání je nutno, stejně jako jakékoliv jiné úkony ovlivňující lhůtu pro stanovení daně, posuzovat materiálně. Je-li proto mezinárodní dožádání uskutečněno nedůvodně, nemůže mít účinky stavění lhůty (rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2021, č. j. 2 Afs 39/2020-56). Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 8. 2022, č. j. 3 Afs 24/2021-75, bod 31, shrnul podmínky, které je třeba při posuzování důvodnosti (účelnosti) mezinárodního dožádání vzít v potaz. Jsou jimi a) objektivní potřeba mezinárodní spolupráce, tj. že správce daně nemohl příslušné informace či důkazy získat vlastní činností; b) informace či důkazy požadované v rámci mezinárodní spolupráce nesmějí být zjevně nadbytečné, musejí se týkat podstatných skutkových okolností; c) úspěšnost žádosti o mezinárodní spolupráci není rozhodující. Tyto faktory nelze vnímat jako všeobíhající algoritmus přezkumu účelnosti mezinárodního dožádání při správě daní pro účely stavění lhůty pro stanovení daně, jsou však přehlednou reflexí judikatury zdejšího soudu vztahující se k účelnosti mezinárodních dožádání (rozsudky NSS ze dne 26. 2. 2010, č. j. 5 Afs 71/2009-48, č. 2067/2010 Sb. NSS, ze dne 26. 11. 2020, č. j. 10 Afs 228/2019-53, ze dne 29. 7. 2021, č. j. 2 Afs 39/2020-56, a ze dne 13. 10. 2023, č. j. 2 Afs 124/2023-59).

[13] Z obsahu spisu vyplynuly následující skutečnosti rozhodné pro posouzení věci. Daňová přiznání za sporná období žalobkyně řádně podala 25. 7. 2014 za období červen

pokračování

2014, 25. 8. 2014 za červenec 2014, 24. 11. 2014 za říjen 2014, 19. 12. 2014 za listopad 2014, 27. 1. 2015 za prosinec 2014, 25. 2. 2015 za leden 2015, 25. 3. 2015 za únor 2015, 27. 4. 2015 za březen 2015, 25. 5. 2015 za duben 2015, 25. 6. 2015 za květen 2015 a 24. 9. 2015 za srpen 2015. Důvodem stěžovatelovy žádosti o mezinárodní spolupráci bylo zjištění nesrovnalostí ohledně registrace pana O. jako plátce DPH. Správce daně ke dni 2. 6. 2017 obdržel informaci z registračních údajů VIES, že VAT ID DE250386531 má zrušenou registraci k 1. 1. 2013 s datem změny 8. 10. 2016. První žádost o mezinárodní spolupráci byla odeslána dne 16. 6. 2017 jako dotaz, zda výše zmíněná registrace byla zrušena zpětně a ve kterých zdaňovacích obdobích byla osoba M. O. registrována k dani v jiném členském státě. Další žádost byla poté odeslána dne 2. 8. 2018. V odpovědích německého správce daně ze dnů 12. 12. 2017 a 29. 1. 2019 je uvedeno, že pana O. se nepodařilo vyhledat, a nelze tak jednoznačně určit, zda byl v dotčených obdobích v Německu skutečně ekonomicky činný. Daňovou kontrolu zahájil správce daně na ústním jednání dne 22. 1. 2018, a to pro zdaňovací období červen a červenec 2014. Na zbylá období byla daňová kontrola následně rozšířena dne 24. 5. 2018.

[14] V nyní posuzované věci je spornou otázkou, zda mezinárodní dožádání ze dne 16. 6. 2017 způsobilo stavení prekluzivní lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Stěžovatel má dožádání za účelné, jelikož zjištění, zda byl pan O. v Německu plátcem DPH, považuje pro posouzení věci za zásadní. Prokázání, že zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě, je jednou z hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH, jež musí prokazovat daňový subjekt. Naopak krajský soud dospěl k závěru, že dožádání účelné nebylo, jelikož ať by odpověď německého správce daně stran zpětného zrušení registrace jako osoby povinné k dani pana O. byla jakákoliv, nemělo by to vliv na výsledek řízení, jelikož se zde jedná pouze o otázku formálního nenaplnění podmínky pro osvobození daňového subjektu od DPH, zatímco materiálně podmínka, že zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě, zůstává naplněna. Krajský soud odkazuje na judikaturu SDEU, mimo jiné na rozsudek SDEU ze dne 6. 9. 2012, ve věci C-273/11, *Mecsek-Gabona Kft*, dle nějž „vzhledem k tomu, že povinnost ověřovat status osoby povinné k dani má příslušný vnitrostátní orgán před tím, než této osobě přidělí identifikační číslo pro DPH, nemůže vést případná nesrovnalost postihující tento rejstřík k tomu, aby zbavila subjekt, který se spoléhal na údaje v něm obsažené, jeho nároku na osvobození od DPH. Jak správně uvádí Evropská komise, bylo by v rozporu se zásadou proporcionality, kdyby byl prodávající považován za osobu, která má povinnost uhradit DPH, pouze z toho důvodu, že identifikační číslo pro DPH pořizovatele bylo se zpětným účinkem vyškrtnuto z rejstříku. Na třetí otázku je tedy třeba odpovědět tak, že osvobození dodání uvnitř Společenství od daně ve smyslu čl. 138 odst. 1 směrnice 2006/112 nelze prodávajícímu odeprít pouze z toho důvodu, že správce daně jiného členského státu vyškrtnl z rejstříku identifikační číslo pro DPH pořizovatele sice až po dodání zboží, avšak se zpětným účinkem k datu před tímto dodáním.“ Totéž vyplývá z dalších rozsudků SDEU, např. rozsudek ze dne 9. 10. 2014 ve věci C-492/13, *Traum*, bod 35 a 36. Případné nesrovnalosti v rejstříku osob povinných k dani ve vztahu k osobě obchodního partnera žalobkyně pana O., které se objevily až poté, co žalobkyně řádně podala daňová přiznání, tak nelze klást žalobkyni k tíži.

[15] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že ze zjištění správce daně ze systému VIES, že „VAT ID DE250386531 má zrušenou registraci k 1. 1. 2013 s datem změny 8. 10. 2016“ vyplývá, že informace o zrušení registrace bylo do systému

zapsáno zpětně. Ostatně z obsahu spisu plyne, že k datům podání daňových přiznání žalobkyně správci daně žádné pochybnosti stran osoby odběratele pana O. nevznikly a osvobození od daně ve vztahu k předmětným transakcím žalobkyni přiznal. Odpověď německých finančních orgánů na žádost o mezinárodní spolupráci ohledně zpětného zrušení registrace nemohla proto ověřit skutečnost, že žalobkyně ve smyslu rozsudku SDEU ve věci *Mecsek-Gabona* i rozsudku *Teleos* v daňových přiznáních (podaných v letech 2014 a 2015) hmotněprávní podmínku osvobození od DPH – tedy dodání zboží osobě povinné k dani v jiném členském státě – splnila. Vzhledem k výše uvedenému se Nejvyšší správní soud ztotožňuje se závěrem krajského soudu o neúčelnosti mezinárodního dožádání.

[16] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud ke shodnému závěru jako krajský soud, že v nyní posuzované věci bylo mezinárodní dožádání neúčelné, a nedošlo tedy ke stavění prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Daňová kontrola za zdaňovací období červen, červenec, říjen až prosinec 2014 a leden až březen 2015 tak byla zahájena po uplynutí prekluzivní lhůty stanovené § 148 odst. 1 daňového řádu. Kasační námitka nesprávného právního posouzení prekluze práva stanovit daň tedy není důvodná.

[17] Dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu: *Správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*

[18] Nejvyšší správní soud při posouzení této kasační argumentace vyšel ze své ustálené judikatury týkající se rozdělení důkazního břemene v daňovém řízení. Jak Nejvyšší správní soud uvedl například v rozsudku ze dne 11. února 2021 č. j. 8 Afs 24/2019-44, daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat (má břemeno tvrzení), ale také povinnost toto své tvrzení doložit (nese břemeno důkazní). Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Nemá přitom povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „*vážné a důvodné pochyby*“ (rozsudek ze dne 30. ledna 2008 č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek ze dne 22. října 2008 č. j. 9 Afs 30/2008-86). Pokud správce daně tyto skutečnosti prokáže, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popřípadě aby svá tvrzení korigoval. Tyto zásady lze použít i na nyní projednávanou věc, v níž jde především o oprávněnost žalobkyní uplatněného nároku na osvobození dodávek zboží do jiného členského státu od daně z přidané hodnoty.

[19] V nyní posuzované věci správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala oprávněnost uplatněného osvobození od DPH v souladu s § 64 zákona o DPH. S těmito

pokračování

závěry se ztotožnil i stěžovatel. Krajský soud naopak přisvědčil žalobkyni, že nedošlo k obrácení důkazního břemene dle výše citovaného ustanovení. Vychází z toho, že správce daně na základě daňových přiznání a dodatečných daňových přiznání žalobkyně, souhrnných hlášení, ve kterých bylo uvedeno i VAT ID M. O., a výpisů z evidence pro daňové účely podle § 92a odst. 4 a 5 zákona o DPH žalobkyni v předmětných zdaňovacích obdobích přiznal nárok na osvobození daně z předmětných plnění a vydal platební výměry, popř. dodatečné platební výměry (viz bod [58] napadeného rozsudku). Vznikly-li později správci daně pochybnosti o nároku žalobkyně na osvobození od DPH, bylo na něm, aby prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost tvrzení, dokladů a evidencí žalobkyně, a to ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu; přičemž krajský soud se zabýval přezkumem postupu správce daně a stěžovatele pouze ve vztahu k zdaňovacím obdobím duben, květen a srpen 2015, u nichž dospěl k závěru, že nedošlo k uplynutí lhůty pro stanovení daně.

[20] V nyní posuzované věci se správce daně omezil pouze na vyjádření pochybností k nároku žalobkyně na osvobození plnění od DPH, jež vychází z nesrovnalostí týkajících se registrace pana O. k DPH v Německu. K tomuto lze odkázat na výše uvedené vývody, v nichž se zdejší soud ztotožnil s názorem krajského soudu, že pouhé zrušení registrace odběratele jakožto plátce DPH se zpětnou účinností z důvodu nesrovnalostí, nemůže vést k odeprání práva na osvobození předmětných transakcí od daně. Nejvyšší správní soud se tedy i zde shoduje s krajským soudem, že takováto skutečnost sama o sobě nepostačuje k unesení důkazního břemene správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Stejně tak se lze ztotožnit s názorem krajského soudu, že relevantní pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu není skutečnost, že je „*možné, že z důvodu neplnění povinností pan M. O. vůči německému správci daně a neuskutečňování ekonomické činnosti, došlo ke zpětné deregistraci ke dni 31. 12. 2013*“ (srov. odst. 41 napadeného rozhodnutí). Toto vyjádření vsutku představuje pouhou spekulaci, nikoli konkrétní skutečnost, která by mohla zpochybnit doklady předložené žalobkyní.

[21] K námitce stěžovatele, že se krajský soud dostatečně nezabýval všemi pochybnostmi uvedenými ve výzvě k prokázání skutečností, VKZ a zprávě o daňové kontrole, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že krajský soud se pochybení nedopustil. Krajský soud se totiž dostatečně zabýval uvedenými pochybnostmi správce daně, jež byly podklady rozhodnutí stěžovatele a dostatečně zdůvodnil, proč tyto pochybnosti samy o sobě nedostačují pro prokázání skutečností vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost žalobkyní vedených evidencí pro daňové účely k dodávkám pro odběratele M. O. ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

[22] Nejvyšší správní soud uvádí, že pokud správce daně má unést důkazní břemeno ohledně skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost a správnost povinných evidencí, účetních a jiných záznamů a listin uplatněných daňovým subjektem, primárně by takové pochybnosti, jakož i skutečnosti, z nichž tyto pochybnosti správce daně vyvozuje, měly být sděleny ve výzvě k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně dle § 92 odst. 4 daňového řádu. Jak totiž zdejší soud uvedl již v rozsudku ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016-60: „*vedle přenosu důkazního břemene plní výzvy správce daně rovněž funkci usměrňování procesu dokazování, neboť těmito výzvami správce daně sděluje daňovému subjektu, jaké skutečnosti považuje z hlediska stanovení daně za rozhodné, a budou*

tedy předmětem dokazování, a jak předběžně hodnotí dosavadní důkazní situaci. Tím správce daně rovněž umožňuje daňovému subjektu, aby se k tomuto předběžnému hodnocení důkazů vyjádřil a navrhl další důkazy, které budou nasvědčovat jím tvrzené verzi událostí (tj. např. že jím tvrzená zdanitelná plnění se uskutečnila způsobem uvedeným na daňových dokladech a v účetnictví). Krajský soud proto nepochybil, když při posouzení žalobního bodu neunesení důkazního břemene správcem daně vyšel především z obsahu výzvy dle § 92 odst. 4 daňového řádu ze dne 21. 3. 2019. [Nejvyšší správní soud zde nezpochybnuje, že v některých případech dle vývoje konkrétní daňové kontroly, resp. nalézacího řízení, může správce daně, resp. stěžovatel unést důkazní břemeno § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu i uplatněním dalších skutečností v jiných úkonech, jak namítal stěžovatel, i když, jak uvádí komentář, jedná se o nevhodný postup (srov. Komentář k § 93, in: Rozehnal, T.: Daňový řád. Praktický komentář. Praha, Wolters Kluwer, 2019, citováno dle právního informačního systému ASPI].

[23] V nyní projednávané věci považuje Nejvyšší správní soud za podstatné, jak se k žalobkyní v odvolání proti platebním výměřům uplatněné námitce, že správní orgány neunesly své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřil stěžovatel v napadeném rozhodnutí. V bodě 49 svého rozhodnutí stěžovatel k této námitce poukázal právě a jen na skutečnosti uvedené ve výzvě dle § 95 odst. 4 daňového řádu, které dle stěžovatele byly dostatečné ke zpochybnění evidencí, záznamů a listin předložených žalobkyní k prokázání jeho nároku. Dále ve vyjádření k žalobě ze dne 24. 8. 2021 k žalobní námitce neunesení důkazního břemene dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu stěžovatel na str. 8 opět poukázal pouze na skutečnosti plynoucí z obsahu výzvy ze dne 21. 3. 2019 (k výzvě ze dne 26. 3. 2018, tj. před rozšířením daňové kontroly na zdaňovací období, za která ještě nedošlo k prekluzi práva daň stanovit, nebylo možné přihlížet, jak vysvětlil krajský soud v bodě 62 napadeného rozsudku). Na str. 9 tohoto vyjádření pak stěžovatel zmínil jako další skutečnosti mající prokázat jeho pochybnosti též to, že žalobkyní předložená potvrzení odběratele jeho zboží byla vystavena v angličtině a že v nich nebylo výslovně uvedeno, jakým způsobem a kdy zboží bylo přepraveno na území jiného členského státu – ve vztahu k těmto skutečnostem se zdejší soud ztotožňuje s krajským soudem, že nemohou zpochybnit věrohodnost, průkaznost či správnost těchto žalobkyní předložených dokladů. Ostatní okolnosti, které mají vyplývat z VKZ a zprávy o daňové kontrole, stěžovatel v souvislosti s námitkou žalobkyně, že správní orgány neunesly důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, nijak nezmiňoval ani v napadeném rozhodnutí, ani ve vyjádření k žalobě či jiných podáních v řízení před krajským soudem. Nejvyšší správní soud se proto těmito skutečnostmi nemůže teprve nyní až v řízení o kasační stížnosti nově zabývat.

[24] Stěžovatel dále brojí proti výtce krajského soudu, že v souvislosti s povinností prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost evidencí a dokladů předložených žalobkyní byly správní orgány zcela pasivní a neprovedly ke zjištění rozhodných skutečností ani nejzákladnější kroky, které se přímo nabízely. Stěžovatelem zpochybněné úvahy krajského soudu byly vysloveny pouze na okraj věci a netvoří klíčový argument pro jeho závěr o důvodnosti námitky žalobkyně. Stěžovatel má jistě obecně pravdu, že důkazní břemeno k prokázání skutečností rozhodných k přiznání osvobození od daně z přidané hodnoty při dodání zboží do jiného členského státu spočívá na plátcích daně. Toto primární důkazní břemeno však žalobkyně unesla předložením úplných

pokračování

evidenci a dokladů, které potvrzovaly realizaci transakci v souladu s daňovým tvrzením žalobkyně. Jak bylo výše vysvětleno, tyto evidence a doklady však správce daně relevantním způsobem nezpochybnil. Za této situace nebyly zcela mimoběžné úvahy krajského soudu, který se pozastavil nad tím, že správce daně nepředvolal ke svědecké výpovědi pana O. bezprostředně poté, co s ním pracovníci správce daně při místním šetření hovořili dne 1. 3. 2018 (viz. úřední záznam ze dne 7. 3. 2018). Místo toho správce daně čekal na návrh žalobkyně a pana O. předvolával až po roce a půl od provedení místního šetření, kdy už pana O. na uvedené adrese nebylo možno zastihnout. Správce daně ani stěžovatel také nevyužili dalšího důkazního prostředku, jež měli k dispozici, a to možnosti kontaktovat společnost KNOLL Maschinenbau GmbH, již žalobkyně označila za koncového zákazníka a u níž by bylo možno jednoduše ověřit, zda jí bylo zboží žalobkyně panem O. dodáno (a tedy došlo k dodání zboží do jiného členského státu ve smyslu § 64 zákona o DPH). Situaci, kdy se správce daně omezil pouze na vyjádření pochybností, které neměly patřičnou relevanci, a zároveň rezignoval na důkazy, jež relativně jednoduše obstatat mohl, považuje Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem za situaci, v níž správce daně neunesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

IV. Závěr a náklady řízení

[25] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Nejvyšší správní soud tedy dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[26] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšné žalobkyni pak náleží náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti, jež je představována náklady spojenými se zastoupením daňovou poradkyní, které se určují podle právní úpravy náhrady za zastupování advokátem, za 1 úkon právní služby v částce 3.100 Kč (vyjádření ke kasační stížnosti) a paušální náhradou hotových výdajů ve výši 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) a § 13 odst. 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb.]. Pokud žalobkyně nárokovala odměnu své zástupkyně za úkon spočívající v převzetí a přípravě zastoupení, tu nemohl soud přiznat s ohledem na to, že stejná zástupkyně zastupovala žalobkyni již v řízení před krajským soudem, a byla tudíž s věcí obeznámena. Nejvyšší správní soud ověřil, že daňová poradkyně je plátkyní DPH, odměna a náhrada hotových výdajů se tak zvyšuje o 21% sazbu této daně. Celková výše náhrady nákladů za řízení o kasační stížnosti činí 4.114 Kč.

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

V Brně dne 30. května 2024

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu