



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Štěpána Výborného a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobce: **EUROCORP s. r. o.**, se sídlem Sychrov 1061, Valašské Klobouky, zastoupený Mgr. Ing. Tomášem Hobzou, advokátem se sídlem Zahradnická 223/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 5. 2023, č. j. 31 Af 100/2017 - 155,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci**

[1] Platebními výměry ze dne 5. 9. 2016, č. j. 1675188/16/3311-50523-701883 a č. j. 1675310/16/3311-50523-701883 (dále jen „platební výměry“), Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Správce daně doměřil dlužnou daň za zdaňovací období prosinec 2011 ve výši 6 128 799 Kč a leden 2012 ve výši 2 175 212 Kč. Zároveň žalobci stanovil povinnost uhradit penále ve výši 1 225 759 Kč a 435 042 Kč. Odvolání žalobce podané proti platebním výměrům žalovaný zamítl a platební výměry potvrdil rozhodnutím ze dne 1. 9. 2017,

č. j. 37586/17/5300-21442-712243 (dále jen „rozhodnutí žalovaného“). Žalovaný dospěl k závěru, že žalobce neprokázal splnění podmínek § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném ke dni 31. 12. 2013 (dále jen „zákon o DPH“), pro osvobození od DPH u zboží dodaného do jiného členského státu.

[2] Žalobce ve zdaňovacím období prosinec 2011 a leden 2012 dodal zboží (surový olej) slovenské společnosti DOP-EL s. r. o. (dále jen „DOP-EL“). Převahu zajišťovala společnost CAPITALIA, s. r. o. (dále jen „CAPITALIA“), která si její realizaci objednala u společnosti Advanced World Transport, a. s. (dále jen „AWT“). Žalovaný nezpochybnil existenci zboží ani skutečnost, že zboží bylo dopraveno z České republiky do jiného členského státu (Slovenské republiky). Správce daně rozporoval splnění hmotněprávní podmínky, že přeprava zboží byla zajištěna žalobcem, odběratelem DOP-EL nebo zmocněnou třetí osobou. Žalobce neprokázal, že by společnost CAPITALIA zmocnil on nebo společnost DOP-EL k zajištění přepravy.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu.

[4] Rozsudkem ze dne 26. 2. 2020, č. j. 31 Af 100/2017 - 81, Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud dospěl k závěru, že správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 5. 6. 2015, č. j. 1080726/15/3301-61562-704002, nespécifikoval konkrétní pochybnosti, na jejichž základě po žalobkyni požadoval prokázání určitých skutečností vymezených v této výzvě. Důkazní břemeno proto nemohlo na základě uvedené výzvy přejít na žalobkyni. Žalobkyně tak sice věděla, co má dokazovat, ale nevěděla, proč to má dokazovat.

[5] Ke kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 22. 12. 2021, č. j. 3 Afs 93/2020 - 40 (dále jen „zrušující rozsudek“), rozsudek krajského soudu ze dne 26. 2. 2020 zrušil. Krajský soud dle kasačního soudu posoudil nesprávně otázku zákonnosti výzvy ze dne 5. 6. 2015, pokud dospěl k závěru, že tato výzva neobsahuje dostatečně vyjádřené pochybnosti o skutkových zjištěních na základě podkladů předložených žalobkyní, a dále – bez dalšího zkoumání průběhu daňového řízení – z tohoto závěru nesprávně dovodil nezákonnost rozhodnutí stěžovatele. Kasační soud zavázal krajský soud, aby vycházel z toho, že výzva správce daně z června 2015 obsahovala relevantní pochybnosti dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, a aby posoudil zbývající žalobní body, kterými se dosud nezabýval.

[6] Po vrácení věci krajský soud zjistil, že v rámci obnoveného odvolacího řízení žalovaný nově provedl svědeckou výpověď V. M. (původně nebyl tento svědek vyslechnut kvůli existenci objektivních překážek - slovenský správce daně nemohl ověřit jeho totožnost a předvolat ho).

[7] Nyní napadeným rozsudkem krajský soud žalobu žalobce zamítl.

[8] Krajský soud shledal rozhodnutí žalovaného přezkoumatelným a vázán názorem Nejvyššího správního soudu shledal, že výzva k prokázání skutečností ze dne 5. 6. 2015 byla vydána v souladu se zákonem.

pokračování

[9] K prokázání naplnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH u zboží dodávaného z České republiky do jiného členského státu krajský soud uvedl, že neprokázání zmocnění společnosti CAPITALIA nepředstavuje pouze jakýsi formální nedostatek. Naopak se jedná o skutečnost, která je relevantní pro „přirazení“ přepravy konkrétnímu článku řetězce. Vždy bude třeba prokázat vztah mezi zmocněnou osobou, která přepravu vykoná, a plátcem, popřípadě pořizovatelem. V opačném případě nelze přiřadit přepravu právě této transakci a považovat ji za intrakomunitární obchod osvobozený od DPH. Přepravu nemůže provést osoba zmocněná kýmkoliv.

[10] Žalobce dle krajského soudu žádným předloženým důkazem neprokázal, že by on sám nebo společnost DOP-EL zmocnili společnost CAPITALIA k zajištění přepravy zboží. Ke svědecké výpovědi svědka M. z obnoveného odvolacího řízení, protokol z níž provedl krajský soud při ústním jednání jako listinný důkaz, krajský soud uvedl, že tento svědek přímo nepotvrdil, že by společnost CAPITALIA byla zmocněná k přepravě zboží (o této skutečnosti je pouze přesvědčen). Tento svědek výslovně uvedl, že nikdy nebyl zmocněný k jednání se společností CAPITALIA. Není tak vůbec zřejmé, jakým způsobem se měl dozvědět, jak došlo ke zmocnění či přeúčtování přepravy. Krajský soud uzavřel, že je na každém subjektu, aby si své podnikání dokumentoval takovým způsobem, aby byl poté schopen prokázat své nároky před orgány finanční správy. Žalobce byl jednou ze stran kupní smlouvy na předmětné zboží, zmocnění společnosti, která měla přepravu zboží zajistit, tak nepředstavuje skutečnost, která je zcela mimo žalobcův dosah.

## II. Podání účastníků řízení

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

[12] Stěžovatel v kasační stížnosti nesouhlasí s výkladem zákonných podmínek § 64 odst. 1 zákona o DPH, jak jej předestřel krajský soud. Požadavek, aby podmínkou pro uznání osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu bylo prokázání přepravy plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou, neodpovídá nejen realitě trhu, ale je především v rozporu s unijními předpisy. Z čl. 138 směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), plyne úmysl osvobodit dodání zboží mezi členskými státy Evropské unie a zjednodušit tak intrakomunitární obchod. Unijní právní úprava nevyžaduje, aby ve vztahu k přepravě bylo prokázáno zmocnění třetí osoby dodavatelem nebo odběratelem, ale je vyžadováno, aby přeprava šla na „účet jednoho z nich“. Výklad krajského soudu je s tímto v rozporu. Stěžovatel nepovažuje za příslušný odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015 - 43, neboť v něm byla řešena jiná otázka. Podmínka, aby přeprava byla uskutečněna zmocněnou třetí osobou, dodavatelem nebo odběratelem, neodpovídá ani obvyklé obchodní praxi, v níž přepravu mnohdy neprovádí zvolený přepravce. Stěžovatel k této kasační námitce uzavírá, že z provedených důkazů vyplývá, že přeprava byla přefakturována ze společnosti CAPITALIA na společnost DOP-EL, tudíž prokazatelně šla na účet odběratele.

[13] V druhé kasační námitce stěžovatel namítá, že chtěl-li správce daně prokazovat obchodní vztah společnosti CAPITALIA se společností DOP-EL, měl vyslechnout Ing. Vladimíra Jakuba.

[14] Krajský soud podle stěžovatele také v rozporu s § 75 odst. 1 s. ř. s. připustil protokol o výslechu svědka M. jako listinný důkaz. Tímto postupem bylo narušeno právo stěžovatele na spravedlivý proces podle čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod ve spojení s čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Krajský soud nedal stěžovateli prostor, aby se vyjádřil k přípustnosti daného důkazu v soudním řízení a předestřel svoji skutkovou verzi, resp. svoje závěry týkající se provedení výslechu. Krajský soud sice nevyslechnutí pana M. v daňovém řízení považoval za procesní vadu, chybně však shledal, že neměla vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Stěžovatel poukazuje na významný časový odstup od skutečností, o kterých svědek vypovídal. Svědek by vypovídal daleko obsáhleji a konkrétněji v případě, kdy by byla svědecká výpověď provedena v souladu s daňovým řádem, nikoli až s odstupem téměř 10 let. Stěžovatel rovněž namítá, že neměl možnost na hodnocení svědecké výpovědi krajským soudem jakkoli reagovat, neboť se toto hodnocení dozvěděl až z odůvodnění napadeného rozsudku.

[15] Pokud by kasační soud připustil, že krajský soud mohl přihlídnout ke svědecké výpovědi svědka M., namítá stěžovatel, že krajský soud svědeckou výpověď hodnotil v rozporu se zákonem, resp. s tím, co svědek fakticky vypověděl. Svědek uvedl, že vystupoval za společnost CAPITALIA, a popsal, co konkrétně dělal pro DOP-EL a na základě jakého pokynu tak činil. Svědek označil společnost CAPITALIA zcela sám, bez jakéhokoliv přičinění stěžovatele či jejího zástupce. Svědek M. také výslovně potvrdil, že dopravu zařizovala společnost CAPITALIA. Svědek, i s ohledem na dobu konání mezi svědeckou výpovědí a skutečnostmi, o kterých měl svědčit, vypovídal poměrně konzistentně a je zcela logické, že řadu věcí nebyl schopen s tak velkým časovým odstupem postavit ihned najisto, to zvláště při absenci předložených materiálů. Stěžovatel odmítá tvrzení krajského soudu, že pan M. výslovně uvedl, že nikdy nebyl zmocněný k jednání se společností CAPITALIA. Tvrzení, že svědek nemohl potvrdit přeúčtování nebo zmocnění, je s ohledem na jeho přímé zapojení do obchodů ze strany krajského soudu ničím nepodložené. Svědek byl přímo přepravě účasten a tuto zařizoval, tudíž zcela určitě se do jeho informační sféry tyto informace dostaly. Stěžovatel opět upozorňuje na časový odstup svědecké výpovědi od uskutečnění zdanitelného plnění s tím, že čím delší je úsek mezi výpovědí a skutečnostmi, o nichž má svědek vypovídat, tím spíše může dojít k opomenutí, nejasnostem a možným zkreslením svědeckých tvrzení.

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že přeprava nemusí být provedena pouze zmocněnou třetí osobou, ale tato osoba může k vykonání přepravy zmocnit i další subjekt. Vždy však bude třeba prokázat vztah mezi zmocněnou osobou, která přepravu vykoná, a plátcem, popřípadě pořizovatelem. Požadavek na vyúčtování přepravy dle směrnice o DPH prodávajícímu či pořizovateli v sobě již obsahuje podmínku, že tento přepravce musí být prodávajícím či pořizovatelem zmocněn k samotné přepravě.

[17] Stěžovatelem navržený výslech Ing. Vladimíra Jakuba, jednatele společnosti CAPITALIA, nemohl správce daně provést, neboť tato osoba se slovenským správcem daně

pokračování

nekomunikuje a na výslechy se nedostavil. Jeho výslech se nepodařilo provést ani v obnoveném odvolacím řízení.

[18] Ke svědecké výpovědi svědka M. žalovaný upozorňuje, že to byl stěžovatel, kdo navrhol a trval na hodnocení svědecké výpovědi svědka M. v řízení před soudem a při ústním jednání zástupce stěžovatele souhlasil s tím, aby krajský soud předmětnou svědeckou výpovědí dokazoval. Tato svědecká výpověď představuje důkazní prostředek o skutečnostech, které nastaly před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí. Poukaz stěžovatele na časový odstup svědecké výpovědi od předmětných události je zcela mimo argumentaci krajského soudu.

[19] Žalovaný se dále ztotožňuje s hodnocením svědecké výpovědi, které provedl krajský soud. Ze svědecké výpovědi pana M. nevyplývá, že by společnost CAPITALIA zařizovala přepravu na základě zmocnění společnosti DOP-EL. Až na návodnou (sugestivní) otázku zástupce stěžovatele potvrdil, že společnost DOP-EL zmocnila společnost CAPITALIA, aby provedla přepravu zboží. Skutečnost, že svědek v odpovědích na některé otázky společnost CAPITALIA zmínil, neznamená, že by potvrdil, že tato byla zmocněná k přepravě zboží. K tvrzení stěžovatele, že svědeckou výpověď svědka M. považuje i po 10 letech za velmi informativní, žalovaný poukazuje na rozpor ve vyjádřeních stěžovatele. Krajský soud dle žalovaného nehodnotil svědeckou výpověď svědka M. jako obecnou, ale jako neprokazující skutečnost, že společnost CAPITALIA byla zmocněna k přepravě zboží. Krajský soud také neporušil právo stěžovatele na spravedlivý proces.

[20] V replice na vyjádření žalovaného se stěžovatel opět dovolává čl. 138 směrnice o DPH. Optikou extenzivního výkladu žalovaného i krajského soudu by pouze při předložení plné moci izolovaného zmocnění na přepravu došlo k naplnění hmotněprávních podmínek osvobození od daně. V komplexním posouzení je nutné prvně vycházet z toho, kdo skutečně za přepravu zaplatil a proč. Vyúčtování přepravy v sobě již obsahuje podmínku, že tento přepravce „musel být zmocněn“ prodávajícím nebo pořizovatelem k této přepravě. Přeprava fakticky není započata odcizením zboží, nýbrž na základě právního titulu plynoucího ze smlouvy dohodnuté mezi smluvními stranami. Pokud tedy žalovaný stejně jako krajský soud bazírují na prokázání existence izolovaného zmocnění osvědčeného písemnou plnou mocí, tak tento požadavek není souladný s unijní úpravou.

[21] Stěžovatel nadále míní, že krajský soud pochybil, pokud v napadeném rozsudku uvedl, že žalovaný vyjevil dostatečné úsilí k provedení svědecké výpovědi Ing. Jakuba.

[22] Ohledně svědecké výpovědi svědka M. stěžovatel konstatuje, že vlivem procesního pochybení žalovaného nebyla provedena v časovém horizontu, v jakém provedena být měla. Svědecká výpověď byla provedena s několikaletým odstupem, takže k ní nemělo být v rámci soudního jednání přihlíženo. Stěžovatel odmítá tvrzení, že by jeho otázky byly návodné. Svědkovi před jejich položením byly předloženy doklady, ze kterých při odpovědích vycházel, což plyne z protokolu o svědecké výpovědi.

[23] V doplnění kasační stížnosti a repliky stěžovatel poukázal na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 29. 2. 2024, č. C-676/22, věc *B2 Energy s.r.o.* (dále jen „rozsudek B2

Energy“). Z tohoto rozsudku stěžovatel dovozuje, že pro splnění podmínek pro osvobození od daně při dodání do jiného členského státu postačí, že daňový subjekt dodal zboží do jiného členského státu osobě, u které ani nemusí být prokázáno, že je osobou registrovanou k dani. Postačí, že ze skutkových okolností vyplývá, že skutečný odběratel postavení osoby registrované k dani měl. Provedení přepravy je tedy pro splnění podmínek irelevantní, stěžejní je faktické dodání osobě, která musela být registrována k DPH. Unijní úprava tak neklade důraz na konkrétnost osoby odběratele, ale na jeho postavení – osoby registrované k dani. Soudní dvůr tak nebazíruje na nutnosti identifikace osoby zajišťující přepravu za současné existence zmocnění od odběratele/dodavatele, jak učinil krajský soud. Stěžovatel se dovolává přednosti aplikace unijní právní úpravy před vnitrostátní, včetně judikатурních závěrů Soudního dvora EU. Rozpor napadeného rozhodnutí s unijní úpravou je dle stěžovatele jasný.

[24] V triplice na předchozí podání stěžovatele žalovaný konstatuje, že z rozsudku B2 Energy v žádném případě nevyplývá, že by hmotněprávní podmínkou pro nárok na osvobození od daně ve smyslu čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH nebyla skutečnost, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno „prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich“. Soudní dvůr se v rozsudku B2 Energy zabýval výkladem podmínky, zda zboží musí být dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě. Ostatní hmotněprávní podmínky vyplývající z dikce čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH Soudní dvůr nepopřel.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[25] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 s. ř. s.

[26] Kasační stížnost není důvodná.

[27] Nejvyšší správní soud předesílá, že krajský soud rozhodoval nyní napadeným rozsudkem znovu poté, kdy byl jeho původní rozsudek v totožné věci zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu.

[28] Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost dále nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

[29] Nejvyšší správní soud zrušil první rozsudek krajského soudu „pouze“ proto, že krajský soud chybně posoudil, zda výzva správce daně z června 2015 obsahovala relevantní pochybnosti dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. V předchozím řízení o kasační stížnosti žalovaného se Nejvyšší správní soud nezabýval otázkou, zda stěžovatel splnil hmotněprávní podmínky pro osvobození od DPH, včetně právního výkladu § 64 odst. 1 zákona o DPH a prokázání rozhodných skutečností. Těmito tehdy neřešenými otázkami se zabýval krajský soud až v nyní napadeném rozsudku. Stěžovatel v kasační stížnosti napadá právě ty závěry krajského soudu, jež v předchozím řízení o kasační stížnosti

pokračování

žalovaného nemohly být předmětem přezkumu ze strany Nejvyššího správního soudu, jenž se k nim proto závazně nevyjádřil. Ačkoli tedy krajský soud ve věci rozhodoval znovu po zrušení jeho původního rozsudku Nejvyšším správním soudem, není tato kasační stížnost stěžovatele nepřijatelná ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

[30] K věci samé uvádí Nejvyšší správní soud následující.

[31] Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH (v rozhodném znění) „*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.*“

[32] Nejvyšší správní soud nepopírá, že mezi plnění, která jsou osvobozena od DPH, patří také dodání zboží do jiného členského státu (intrakomunitární dodání). Plátce daně je povinen poskytnutí takového plnění přiznat, daň z něj ale neodvádí. Cílem této úpravy bylo a je zajistit převod daňového příjmu na členský stát, v němž došlo ke konečné spotřebě dodaného zboží. Mechanismus vytvořený touto úpravou spočívá jednak v osvobození dodání vedoucího k odeslání nebo přepravě uvnitř Evropské unie od daně členskými státy odeslání – doplněného nárokem na odpočet nebo vrácení DPH odvedené na vstupu v tomto členském státě, jednak ve zdanění pořízení uvnitř Evropské unie členskými státy určení. Zajišťuje tak jasné vymezení daňové svrchovanosti dotčených členských států a umožňuje zamezit dvojímu zdanění, a tedy zajistit daňovou neutralitu, která je vlastní společnému systému DPH (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012 - 45).

[33] Ve shodě se shora citovaným § 64 odst. 1 zákona o DPH judikatura Nejvyššího správního soudu stanovila, že aby mohl plátce daně úspěšně uplatnit nárok na odpočet daně při dodání zboží do jiného členského státu, musí prokázat, že jsou současně splněny tři podmínky: 1. zboží bylo dodáno do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě; 2. zboží bylo odesláno (přepraveno) do jiného členského státu; 3. přeprava zboží byla zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou. Povinnost prokázat splnění těchto podmínek přitom leží na daňovém subjektu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, nebo ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012 - 45).

[34] V nyní posuzované věci není sporu o tom, že stěžovatel dodal slovenskému odběrateli DOP-EL plnění, jehož přepravu zajišťovala společnost CAPITALIA, která si její realizaci objednala u společnosti AWT. První dvě podmínky na odpočet daně jsou tedy splněny. Správce daně a žalovaný však rozporovali splnění třetí, shora definované hmotněprávní podmínky, tedy že přeprava zboží byla zajištěna dodavatelem (stěžovatelem), odběratelem DOP-EL nebo zmocněnou třetí osobou.

[35] Nejvyšší správní soud předně souhlasí s krajským soudem, že osoba, která fakticky provede přepravu, nemusí nutně být zmocněna prodávajícím nebo pořizovatelem. Z § 64 odst. 1 zákona o DPH ani z čl. 138 směrnice o DPH neplyne povinnost prodávajícího prokázat zmocnění konkrétní osoby, která přepravu realizuje. Přeprava může být zajištěna

prodávajícím, pořizovatelem (kupujícím) anebo i třetí osobou na jejich účet (v jejich prospěch). Ostatně v rámci poskytování přepravních služeb je poměrně běžné, že přepravce zadá provedení objednané přepravy dalšímu přepravci jako subdodávku (např. při nedostatku vlastních kapacit). V rozsudku ze dne 29. 8. 2023, č. j. 5 Afs 202/2021 - 35, Nejvyšší správní soud výslovně uvedl, že „žalovaný i krajský soud na některých místech svých rozhodnutí sice zmiňují, že stěžovatel neprokázal, že přepravu daných vozidel zajistil on, odběratel, či jimi zmocněná třetí osoba, nicméně jak z rozhodnutí žalovaného, tak i krajského soudu je patrné, že si byli vědomi zákonného znění této podmínky a že neshledali, že by v daňovém řízení vůbec bylo prokázáno, jak skutečně přeprava vozidel probíhala, resp. že by byla prokázána přeprava vozidel zmocněnou třetí osobou do jiného členského státu bez ohledu na to, kdo by takové zmocnění učinil. Uvedená důležitá nepřesnost zmiňovaných formulací tak nemá vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí ani rozsudku krajského soudu.“

[36] Nejvyšší správní soud tedy souhlasí se stěžovatelem, že zákonnou podmínkou pro uznání osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu není prokázání přepravy plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou. Uvedené však netvrdil krajský soud, který si byl shora uvedených závěrů judikatury vědom (viz odst. 34 nebo odst. 36 rozsudku), ani žalovaný. Stěžovateli nebyl odepřen nárok na osvobození od DPH z toho důvodu, že společnost CAPITALIA provedením přepravy pověřila společnost AWT. Důvodem pro odmítnutí nároku na osvobození od DPH bylo neprokázání vazby mezi stranami kupní smlouvy a společností CAPITALIA, která měla pro stěžovatele přepravu organizovat. Jestliže by zmocnění této společnosti k zajištění přepravy stěžovatel prokázal, nebránilo by uznání osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, že přepravu fakticky provedla společnost AWT.

[37] Nejvyšší správní soud dále opakuje, že i v případě, kdy je přeprava fakticky realizována více společnostmi, tak důkazní břemeno ohledně splnění podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu tíží daňový subjekt. Je na plátcích daně, aby tvrdili a prokázali, že určitá plnění splňují podmínky pro osvobození od DPH (a tedy že z jejich poskytnutí nemusí platit daň). Má-li správce daně o tvrzení plátce důvodné pochybnosti, musí plátce předložit nebo navrhnout takové důkazy, které tyto důvodné pochybnosti rozptýlí. Správce daně tyto pochybnosti v projednávané věci v souladu se zákonem vyjevil, takže bylo na stěžovateli, aby prokázal, že doprava byla zajištěna jím, pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou. Jelikož v projednávané věci není sporu o tom, že přepravu zajišťovala třetí osoba odlišná od dodavatele a pořizovatele, bylo povinností stěžovatele prokázat zmocnění této třetí osoby, tj. společnosti CAPITALIA.

[38] Kasační soud ve shodě s krajským soudem uvádí, že „přiřazení“ přepravy konkrétnímu článku řetězce představuje jednu z hmotněprávních podmínek nároku na osvobození od DPH, přičemž zmocnění musí směřovat od plátce nebo pořizovatele, neboť v opačném případě nelze přiřadit přepravu právě této transakci a právě ji považovat za intrakomunitární obchod osvobozený od DPH. Kasační soud se shoduje s krajským soudem, že interpretace hmotněprávní podmínky, kterou prosazuje žalobce, tj. že není třeba prokázat, že zmocnění k přepravě dal dodavatel či pořizovatel, je nepřipadná, neboť ji fakticky vyprazdňuje a zároveň neumožňuje „přiřadit“ přepravu ke konkrétnímu článku řetězce a určit, která z transakcí v řetězci má být osvobozena od DPH. Jak uvedl zdejšího



pokračování

soud v rozsudku č. j. 5 Afs 77/2015 - 43, uskutečněnou přepravu zboží je možné přiznat pouze jedné konkrétní obchodní transakci, přičemž daná transakce je spojena s přepravou pouze tehdy, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno prodávajícím nebo kupujícím nebo na účet jednoho z nich. Pro přiřazení přepravy k dané transakci je tedy klíčové zjištění, zda v rámci transakce byla zajištěna přeprava, a to buď prodávajícím, anebo kupujícím. Tyto požadavky pro uznání osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu výklad předestřený stěžovatelem pomíjí. Pro úplnost soud uvádí, že odkaz na rozsudek č. j. 5 Afs 77/2015 - 43 považuje za příležitavý, neboť jakkoli jsou skutkové okolnosti nyní projednávané věci odlišné, stran vymezení hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH jsou závěry vyslovené v citovaném rozsudku použitelné pro výklad pojmu „zmocněná třetí osoba“.

[39] Stěžovatel v replice na vyjádření žalovaného dále uvádí, že výklad žalovaného by znamenal, že pouze předložení samostatné plné moci k přepravě by osvědčovalo splnění podmínek pro osvobození od daně. S tím však kasací soud nesouhlasí a ani z rozsudku krajského soudu tento požadavek nevyplývá. Dodavatel zboží může prokázat jakýmkoli důkazními prostředky (kupní smlouvou, dodacími listy, mezinárodními nákladními listy, výpisy z bankovních účtů nebo vyúčtováním přepravy), že přeprava zboží do jiného členského státu byla uskutečněna na základě jeho zmocnění (na jeho účet či jeho jménem). Plná moc není v tomto případě privilegovaným a jediným důkazním prostředkem, nýbrž tuto skutečnost lze prokázat i jakkoli jinak. V daném případě však stěžovatel skutečnost, že v širším slova smyslu zmocnil společnost CAPITALIA k přepravě zboží, neprokázal žádnými důkazními prostředky, natož pak plnou mocí (viz podrobněji dále).

[40] Nejvyšší správní soud shora uvedené požadavky neshledává rozpornými ani s unijní právní úpravou.

[41] Nejvyšší správní soud nepopírá, že osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie má základ v unijním právu. Ustanovení § 64 zákona o DPH je odrazem čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH. Podle tohoto ustanovení *„členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží.“*

[42] Směrnice o DPH tedy nepoužívá stejné formulace jako zákon o DPH. Oproti *„přepravě z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou“* definuje jako podmínku osvobození od daně *„dodání zboží prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich“*. Přesto Nejvyšší správní soud nevidí v těchto formulacích podstatný rozdíl, který by zakládal nepoužitelnost české právní úpravy. Obě definice stanoví jako podmínku pro osvobození od daně, aby přeprava zboží do jiného členského státu byla uskutečněna prodávajícím, pořizovatelem nebo třetí osobou, avšak jménem prodávajícího či pořizovatele. V tomto smyslu se § 64 odst. 1 zákona o DPH od čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH neliší. Proto také zdejší soud v rozsudku ze dne 15. 7. 2024, č. j. 10 Afs 64/2023 - 98, uvedl, že *„podle unijní právní úpravy, kterou ta česká zapracovala, byla druhá podmínka v zásadě stejná (zboží mělo být odesláno nebo přepraveno mimo území ČR, avšak uvnitř Společenství, plátcem, pořizovatelem, nebo na účet jednoho z nich).“* Nejvyšší správní soud míní,

že v obou případech je nezbytné, aby přeprava zboží byla realizována jednou ze stran odběratelského řetězce, případně aby přeprava zboží probíhala na jejich účet, tj. na základě jejich zmocnění. Ani podle unijní úpravy nepostačí, jak se snaží naznačit stěžovatel, aby došlo k převedení práva z vlastníka na pořizovatele, došlo k odeslání nebo přepravě zboží a v tomto důsledku zboží opustilo území členského státu. Stěžovatel přehlíží, že také směrnice o DPH stanoví jako podmínku, aby dodání zboží bylo realizováno prodávajícím, pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich.

[43] Opačný výklad nezakládá ani rozsudek *B2 Energy*. Soudní dvůr EU se ve věci *B2 Energy* zabýval otázkou, zda k naplnění první podmínky pro osvobození od daně při dodání do jiného členského státu stačí, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, které poskytla osoba povinná k dani, jsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný příjemce v jiném členském státě EU měl postavení osoby povinné k dani. V nyní projednávané věci však nebylo sporné, zdali příjemce plnění (společnost DOP-EL) měl postavení plátce DPH, spornou byla skutečnost, zdali stěžovatel prokázal, že přeprava zboží byla provedena na účet jedné ze stran kupní smlouvy. Rozsudek *B2 Energy* tedy posuzoval odlišnou skutkovou a právní okolnost, a proto nejsou jeho závěry přenositelné na nyní projednávanou věc. Přesto i v tomto rozsudku Soudní dvůr podotkl, že nárok na osvobození od DPH musí být osobě povinné k dani odepřen pouze v případě, že – s ohledem na skutkové okolnosti a navzdory důkazům poskytnutým touto osobou – nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že byly splněny podmínky stanovené v čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH, přičemž správce daně není povinen prokázat, že se tato osoba povinná k dani podílela na podvodu na DPH. Takto v nyní posuzované věci daňové orgány i krajský soud postupovaly, neboť stěžovatel předloženými důkazy neprokázal, že prodávané zboží bylo přepraveno (dodáno) pořizovateli na účet dodavatele či odběratele, takže nesplnil podmínky pro osvobození od DPH stanovené čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH.

[44] Jakkoli tedy Nejvyšší správní soud uznává vázanost unijního práva, včetně závaznosti rozsudků Soudního dvora EU, tak rozsudek ve věci *B2 Energy* nic nezměnil na správnosti výkladu hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH předestřeného žalovaným a krajským soudem. Uvedenou námitku tedy kasační soud neshledal důvodnou.

[45] Stěžovatel dále nesouhlasí se závěrem, že neprokázal splnění hmotněprávních podmínek stanovených § 64 odst. 1 zákona o DPH pro osvobození od daně.

[46] Stěžovatel ve vztahu k prokázání, zda on či pořizovatel zmocnil společnost CAPITALIA k provedení přepravy, nejprve namítá, že správce daně měl vyslechnout svědka Ing. Vladimíra Jakuba, jednatele společnosti CAPITALIA.

[47] Nejvyšší správní soud nezpochybňuje, že výslech této osoby mohl být pro posouzení věci relevantní. Na straně druhé však nelze přehlížet, že daňové orgány o výslech této osoby usilovaly, avšak bezvýsledně. Ing. Vladimír Jakub se slovenským správcem daně nekomunikuje a přes předvolání se ke svědecké výpovědi nedostavil (viz odpověď na výměnu informací od Slovenské daňové správy č. j. 796675/15/3301-61562-704002). Takto zůstal nekontaktní také v průběhu obnovného odvolacího řízení, v němž si předvolání k podání svědecké výpovědi nepřevzal a k výslechu se nedostavil. Jakkoli přitom platí, že daňové orgány mají povinnost snažit se všemi dostupnými prostředky

pokračování

svědeckou výpověď zajistit, tak v situaci, kdy je svědek zjevně nekontaktní, nemůže jít jeho nevyslechnutí k tíži daňovým orgánům. Naopak prokázání zmocnění společnosti CAPITALIA k přepravě zboží leželo na stěžovateli, který buď měl poskytnout daňovým orgánům součinnost při výslechu svědka Jakuba nebo, jestliže tento výslech nebylo možné provést, byl povinen jinými důkazními prostředky prokázat zmocnění k přepravě zboží do jiného členského státu. Nevyslechnutí nekontaktního svědka nelze považovat za podstatnou vadu řízení.

[48] Stěžovatel dále obsáhle namítá, že v průběhu pokračujícího řízení před krajským soudem byl jako listinný důkaz proveden protokol o výslechu svědka M. (*zápisnica o ústnom pojednávaní ze dne 19. 10. 2021*).

[49] Nejvyšší správní soud nejprve podotýká, že po zrušujícím rozsudku se stěžovatel k provedené svědecké výpovědi svědka M. vyjádřil v replice ze den 4. 2. 2022 tak, že „vede ke spolehlivému závěru, že byly splněny hmotněprávní podmínky pro osvobození od DPH, neboť pan M. potvrdil, že (...) byla doprava realizována osobou uvedenou v § 64 ZDPH, tedy osobou zmocněnou objednatele nebo dodavatelem“. V triplice podané ke krajskému soudu dne 14. 7. 2022 pak stěžovatel výslovně uvedl: „Žalobkyně se zcela jistě neztotožňuje i s tvrzením žalovaného, že nelze svědeckou výpověď využít v rámci stávajícího řízení u soudu. Z hlediska ekonomiky procesu je naopak nezbytné, aby se hodnocením této svědecké výpovědi soud zabýval, neboť v případě, kdy by soud shledal důvodnou námitku ve věci neprovedení výslechu svědka a současné rozhodnutí by zrušil a kdy by žalovaný v následném rozhodnutí nesprávně provedl hodnocení této svědecké výpovědi, musel by se v rámci následné nové správní žaloby touto námitkou nesprávného hodnocení zabývat opětovně, což by vyvolalo další soudní řízení a další náklady na něj.“ V obou těchto podáních zároveň stěžovatel uvedl, že „je již objektivně známo, že svědecká výpověď pana M. se dala uskutečnit bez jakýchkoli problému,“ z čehož usuzoval na nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.

[50] Při ústním jednání konaném dne 10. 5. 2023 stěžovatel nejprve zdůraznil žalobní námitku, že svědecká výpověď byla proveditelná, protože svědek byl kontaktní a neprovedením svědecké výpovědi bylo porušeno procesní právo žalobkyně. Zároveň však doplnil, že hmotněprávní podmínky pro osvobození od daně splnil, protože „svědecká výpověď pana M. potvrdila verzi daňového subjektu“. V průběhu dokazování stěžovatel nevznesl žádnou námitku proti provedení tohoto listinného důkazu, po jeho provedení pouze zopakoval, že výslech svědka M. byl zjevně proveditelný již v průběhu daňového řízení a dodal, že tato svědecká výpověď potvrzuje splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně.

[51] Z citovaných vyjádření vyplývá, že stěžovatel v průběhu soudního řízení na jedné straně požadoval, aby krajský soud přihlédl k této svědecké výpovědi, zároveň však opakovaně namítal, že její provedení v obnoveném odvolacím řízení dokládá, že svědek mohl být vyslechnut již v průběhu předchozího daňového řízení a absenci jeho výslechu považoval za zásadní procesní pochybení žalovaného. Kasační soud tedy nemůže přisvědčit žalovanému, že tato kasační námitka je nepřipustná z důvodu, že stěžovatel v řízení před krajským soudem sám požadoval provedení tohoto důkazu. Ze stěžovatelových (nepříliš konsistentních) vyjádření spíše vyplývá, že alternativně navrhoval zrušení rozhodnutí žalovaného a argumentoval, jaké skutečnosti by měl krajský soud z výslechu

svědka M. vyvodit. Proto kasační soud posuzoval, zda krajský soud pochybil, pokud provedl dokazování protokolem o výslechu svědka M. Tuto námitku ale neshledal ale důvodnou.

[52] Podle § 77 odst. 2 s. ř. s. v rámci dokazování může soud zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem, neupraví-li zvláštní zákon rozsah a způsob dokazování jinak. Soud jím provedené důkazy hodnotí jednotlivě i v jejich souhrnu i s důkazy provedenými v řízení před správním orgánem a ve svém rozhodnutí vyjde ze skutkového a právního stavu takto zjištěného.

[53] Citovaný § 77 odst. 2 s. ř. s. zakládá oprávnění soudu dalšími provedenými a hodnocenými důkazy zjistit skutkový stav jako podklad pro rozhodování soudu v rámci plné jurisdikce. K požadavku plné jurisdikce Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 3. 2007, č. j. 1 As 32/2006 - 99, č. 1275/2007 Sb. NSS, uvedl, že *„soud při svém rozhodování nesmí být omezen ve skutkových otázkách jen tím, co zde našel správní orgán, a to ani co do rozsahu provedených důkazů, ani jejich obsahu a hodnocení ze známých hledisek závažnosti, zákonnosti a pravdivosti. Soud tedy zcela samostatně a nezávisle hodnotí správnost a úplnost skutkových zjištění učiněných správním orgánem a zjistí-li přitom skutkové či (procesně) právní deficity, může reagovat jednak tím, že uloží správnímu orgánu jejich odstranění, nabrání či doplnění nebo tak učiní sám. Tato činnost soudu je nezbytným předpokladem pro bezvadný právní přezkum napadeného rozhodnutí, neboť jen správně a úplně zjištěný skutkový stav v řízení bez procesních vad může být podkladem pro právní posouzení věci.“* Uvedené platí také při přezkumu rozhodnutí daňových orgánů (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2008, č. j. 2 Afs 70/2008 - 127, nebo ze dne 28. 11. 2008, č. j. 7 Afs 79/2007 - 85). Zároveň však není cílem soudního přezkumu nahrazovat činnost správního orgánu. Soudní přezkum správních rozhodnutí nelze vnímat jako odvolací řízení v plné apelaci, proto také důkazní aktivita soudu bude vždy činností doplňkovou, nikoliv dominantní (viz již citovaný rozsudek sp. zn. 1 As 32/2006).

[54] Krajský soud v nyní posuzované věci sice provedl jako listinný důkaz protokol o výslechu svědka M., zároveň však z tohoto výslechu nevyvodil žádné nové významné okolnosti, které nebyly vyřčeny již daňovými orgány. Podle krajského soudu tato svědecká výpověď ani ve spojení s dalšími důkazy nemohla vést k prokázání splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození plnění od DPH, respektive výslech neprokázal zmocnění společnosti CAPITALIA k provedení přepravy. Za této situace kasační soud souhlasí s krajským soudem, že neprovedení výslechu tohoto svědka v daňovém řízení sice bylo vadou, avšak tato vada neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí (k provedení svědecké výpovědi se značnou časovou prodlevou se kasační soud vyjádří následně). Proto také ob stojí, jestliže protokol o výslechu svědka byl proveden v řízení před soudem jako listinný důkaz. Krajský soud nebyl vázán pouze důkazy provedenými daňovými orgány, naopak mohl provést též důkazy další. Krajskému soudu tak nic nebránilo ani vyslechnout svědka M. O to spíše není v rozporu se zákonem, pokud krajský soud pouze konstatoval obsah výpovědi tohoto svědka v obnoveném odvolacím řízení a protokol o tomto výslechu provedl při ústním jednání jako listinný důkaz.

[55] Navíc nelze odhlížet od skutečnosti, že protokol o výslechu tohoto svědka se stal součástí správního spisu, kterým se dokazování neprovádí. Krajský soud tedy ve své podstatě nebyl povinen tento protokol jako důkaz provádět, stačilo, jestliže by dal účastníkům řízení

pokračování

možnost, aby se vyjádřili k novým podkladům obsaženým ve správním spise. Pokud krajský soud protokol o výsledku svědka provedl jako listinný důkaz, „pojistil“ si jeho procesní použitelnost, aniž by jeho postup byl rozporný se zákonem, neboť v soudním řízení správním může soud rovněž zopakovat již provedené důkazy.

[56] Nejvyšší správní soud rovněž nemůže přisvědčit stěžovateli, že by provedení namítaného listinného důkazy zasáhlo do jeho procesních práv. Stěžovatel se k obsahu předmětné svědecké výpovědi opakovaně písemně vyjádřil a také v průběhu ústního jednání, při kterém byl protokol o výsledku svědka proveden jako listinný důkaz, byl vyzván, aby soudu sdělil své stanovisko k obsahu tohoto důkazu. Stěžovatel tedy nemohl být překvapen, že krajský soud z tohoto důkazu ve svém rozhodování vycházel. Jeho procesní práva nebyla jakkoli omezena, neboť minimálně z vyjádření žalovaného byl srozuměn s tím, jaké závěry mohou být z této svědecké výpovědi učiněny, přičemž tyto úvahy vyvracel vlastní argumentací.

[57] Soud konečně podotýká, že přihlídnutí ke svědecké výpovědi svědka M. nemohlo být ani v rozporu s § 75 odst. 1 s. ř. s. Tento svědek ve své výpovědi neuváděl žádné skutečnosti, které by nastaly po vydání žalobou napadeného rozhodnutí. Naopak se vyjadřoval k přepravě zboží, která bezesporu nastala před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí, a jejíž realizace byla pro posouzení věci zásadní. Krajský soud tak neporušil zásadu, že skutkový stav musí být i při provedení nových důkazů hodnocen ke dni vydání napadeného rozhodnutí. Stěžovatelem zpochybňovaný důkaz se netýkal období po vydání rozhodování žalovaného, nýbrž výhradně prokazoval skutečnosti nastalé před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí.

[58] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že krajský soud nepochybil, jestliže provedl protokol o výsledku svědka M. jako listinný důkaz a k jeho obsahu přihlížel. Bylo by v rozporu se zásadou procesní ekonomie, jestliže by pouze z důvodu realizace výsledku svědka po vydání žalobou napadeného rozhodnutí zrušil rozhodnutí žalovaného. Tento výsledek se týkal relevantního období a krajskému soudu byly známy postoje obou stran k obsahu této svědecké výpovědi. Svým postupem tak nezasáhl do ústavně garantovaného práva stěžovatele na spravedlivý proces, neboť stěžovatel se k obsahu tohoto důkazu opakovaně vyjádřil a krajskému soudu předestřel, jaké závěry by měl z výsledku svědka vyvodit. Skutečnost, že krajský soud stanoviskům stěžovatele nepřisvědčil, nezakládá nezákonnost jeho procesního postupu.

[59] Ke konkrétním okolnostem, které měly prokázat naplnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně v nyní projednávané věci, Nejvyšší správní soud dále uvádí následující.

[60] Kasační soud opakuje, že daňovými orgány ani krajským soudem nebyla zpochybněna existence zboží ani skutečnost, že zboží bylo dopraveno z České republiky do jiného členského státu. Žalobce ale jejich názoru neprokázal, že by společnost CAPITALIA byla k přepravě zboží zmocněna žalobcem nebo společností DOP-EL, a to ani zprostředkovaně. Nejvyšší správní soud se s těmito závěry ztotožňuje.

[61] Krajský soud k prokázání zmocnění uvedl, že zmocnění společnosti CAPITALIA nevyplývá z předložených kupních smluv. Potvrzení o dodání zboží hodnotil jako nevěrohodné, jelikož podpis za společnost DOP-EL se na první pohled liší od podpisů na kupních smlouvách, které patří jednateři Michalu Brindzovi. Navíc z tohoto potvrzení o dodání zboží nevyplývá zmocnění společnosti CAPITALIA k zajištění přepravy. Zmocnění společnosti CAPITALIA žalobcem nebo společností DOP-EL nevyplývá ani z mezinárodních nákladních listů pro drážní přepravu, na nichž je jako odesílatel uvedena společnost LISOVNA ÚSTÍ NAD LABEM, a. s. a jako příjemce společnost ENARGO, a. s. E-mailovou komunikaci stěžovatele s jednatelem společnosti CAPITALIA Vladimírem Jakubem, kde Vladimír Jakub potvrdil, že přeprava byla přeúčtována na společnost DOP-EL, krajský soud považoval za nevěrohodnou, protože jde o prosté tvrzení, které nebylo doloženo žádnou smlouvou nebo fakturou. Vladimír Jakub je navíc nekontaktní. Zmocnění společnosti CAPITALIA nebylo prokázáno ani žádnou ze svědeckých výpovědí. Svědci Michal Brindza a Josef Herák byli zjevně nastrčení jednatele a do chodu společnosti se nezapojovali. Bývalý obchodní ředitel stěžovatele Pavel Krupka a jednatel stěžovatele Dušan Bačo pak dle krajského soudu nevěděli, že přepravu zajišťovala společnost CAPITALIA.

[62] Z uvedených důvodů krajský soud shledal, že stěžovatel neprokázal zmocnění společnosti CAPITALIA k zajištění přepravy. Stěžovatel v kasační stížnosti proti těmto závěrům nic nenamítá, a proto je Nejvyšší správní soud nemá důvod jakkoli zpochybňovat. Stěžovatel se pouze dovolává svědecké výpovědi svědka M., která ale dle kasačního soudu rovněž neprokázala, že stěžovatel či společnost DOP-EL zmocnila společnost CAPITALIA k zajištění přepravy nebo že přeprava byla provedena na účet těchto společností.

[63] Svědek M. uvedl, že pracoval pro společnost Invescorp, s.r.o., která byla personálně a obchodně propojena se společností CAPITALIA. Společnost DOP-EL znal jako jednoho z dodavatelů společnosti CAPITALIA s tím, že společnost DOP-EL zastupoval při dodávkách předmětného surového oleje z Ústí nad Labem. Zároveň však uvedl, že nebyl jejím zaměstnancem, prokuristou ani zmocněncem ve smyslu generální plné moci. Uvedl, že si pouze myslí, že existoval písemný dokument, který jej opravňoval jednat za společnost DOP-EL. Přesto uvedl, že toto zmocnění k jednání obdržel od pana Brindzy, který byl dle jeho mínění jednatelem společnosti DOP-EL a se kterým se měl setkat při svém pověření. Odpověď svědka M. je však v přímém rozporu s výpovědí svědka Brindzy, který uvedl, že sice věděl, že byl jednatelem společnosti DOP-EL, avšak byl pouze nastrčenou osobou (bílým koněm) s tím, že o činnosti společnosti DOP-EL nic nevěděl, vyjma podpisu 3 – 4 faktur, jejíž obsah ale neznal. Nevěděl ani, s čím společnost obchodovala a zda měla nějaké závazky, majetek či zaměstnance. Zároveň nebyl přítomný na žádných obchodních jednáních a případech. Z uvedeného vyplývá, že je vyloučené, aby svědek Brindza zmocnil svědka M. k jednání za společnost DOP-EL k řešení dodávek surového oleje v objemu několika milionů korun, respektive aby se s ním osobně setkal.

[64] Kasační soud má za to, že toto setkání by si svědek Brindza zajisté pamatoval, respektive by nevyloučil, že se na žádných obchodech společnosti DOP-EL nepodílel. Navíc v odpovědi na otázku č. 18 svědek M. výslovně uvedl (oproti dřívějším odpovědím), že nebyl společností DOP-EL zmocněný, aby za ni jednal se společností CAPITALIA, s touto společností jednal jen v rámci své pracovní náplně ve společnosti Invescorp. Kasační

pokračování

soud nesouhlasí se stěžovatelem, že tato otázka zněla nejednoznačně, což vedlo k nejasné odpovědi svědka. Formulace otázky dle kasačního soudu odpovídala tomu, že správce daně zjišťoval, zda svědek byl zmocněn společností DOP-EL k jednání se společností CAPITALIA. A na tuto otázku svědek odpověděl negativně. Kasační soud tedy má za to, že provedená svědecká výpověď neprokázala, že by svědek M. byl zmocněný společností DOP-EL k jednání se společností CAPITALIA, neboť toto výslovně vyloučil v odpovědi na otázku č. 18 a z ostatních provedených důkazů vyplynulo, že nemohl být zmocněn ani panem Brindzou.

[65] V dalších částech své výpovědi pak svědek M. ke zmocnění společnosti CAPITALIA k zajištění přepravy pouze spekulativně uváděl, že „*tomu tak muselo být*“ či si „*myslí*“, že to tak bylo. Tyto jeho neurčité odpovědi nemohou prokázat, že společnost CAPITALIA zařizovala přepravu na základě zmocnění společnosti DOP-EL. Jakkoli tedy kasační soud nepopírá, že tento svědek byl přímo přepravě účasten a tuto zařizoval, jeho svědecká výpověď neprokázala, že by přeprava zboží byla provedena na účet dodavatele či odběratele. Prokázala pouze nespornou skutečnost, že přepravu zajišťovala společnost CAPITALIA. Zároveň stejně jako jiné provedené důkazy neprokázala, že by přeprava byla přeúčtována společnosti DOP-EL; žádné další důkazy, které by přeúčtování jednoznačně doložily (například smlouvu o přepravě či vyúčtování přepravy), stěžovatel nepředložil.

[66] Kasační soud uznává, že s těmito závěry je zčásti v rozporu odpověď svědka na otázku č. 3 položenou stěžovatelem, v níž na otázku, zda „*můžete potvrdit, že společnost CAPITALIA, s.r.o., kterou zmocnila společnost DEP – EL, s. r. o. k přepravě předmětného zboží, skutečně přepravu uskutečnila, resp. objednala?*“, uvedl, že „*ano, může potvrdit.*“ Tato otázka však byla dle kasačního soudu návodná. Návodnou je taková otázka, která již ve své formulaci naznačuje odpověď. Zástupce stěžovatele se v položené otázce netázal na okolnosti spolupráce mezi společnostmi CAPITALIA a DOP-EL, ale výslovně uvedl, že společnost CAPITALIA zmocnila společnost DEP – EL. Tím tuto otázku učinil návodnou. Navíc v odpovědi na tuto otázku se svědek k samotnému zmocnění výslovně nevyjádřil. Jeho odpověď tedy dle kasačního soudu spíše potvrzovala, že společnost CAPITALIA přepravu uskutečnila, o čemž však není sporu. Navíc nelze pomíjet, že i některé dřívější odpovědi svědka byl nevěrohodné (viz především tvrzení o osobním jednání se svědkem Brindzou), pročez je snížena relevance jeho odpovědí také na otázky položené zástupcem stěžovatele.

[67] K tvrzené nezákonnosti provedené svědecké výpovědi z důvodu značného časového odstupu od prověřovaných obchodních styků kasační soud uvádí, že odpovědi svědka M. byly poměrně konkrétní, aniž by svědek tvrdil, že si na podrobnosti případu již nepamatuje. Svědek uvedl, jak probíhal kontakt mezi jednotlivými společnostmi zapojenými do obchodu a přepravy a uvedl také konkrétní osobu, která jej měla zmocnit k jednání za společnost DOP-EL. Tvrzení stěžovatele, že svědecká výpověď svědka M. byla ovlivněna jeho pozdním výsledkem, tedy neodpovídá formulaci svědeckých odpovědí. Naopak i sám stěžovatel v kasační stížnosti tvrdí, že svědek potvrdil znalost společnosti DOP-EL, CAPITALIA i stěžovatele, vysvětlil své postavení vůči společnosti DOP-EL, pospal, co konkrétně pro DOP-EL dělal a na základě jakého pokynu tak činil, a pospal také princip dodávek, včetně toho, jak je řídil. Ani z tvrzení stěžovatele tedy nevyplývá, že by svědecká výpověď svědka M. byla nekonkrétní či neurčitá. Kasačnímu soudu není zřejmé, jak by se odpovědi

svědka M. měly lišit, pokud by byl vyslechnut dříve, a ani stěžovatel žádné tyto konkrétní skutečnosti neuvádí. Pouze obecně tvrdí, že by se odpovědi svědka lišit mohly, přestože i sám stěžovatel z nich vyvodil pro sebe příznivou skutkovou verzi zmocnění společnosti CAPITALIA k zajištění přepravy. Ostatně sám stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že „*svědecká výpověď byla i přes značný odstup (téměř 10 let) dostatečně informativní*“. Tím se posuzovaný případ odlišuje od věcí řešených v žalobcem citovaných rozsudcích. V rozsudku ze dne 27. 7. 2022, č. j. 2 Afs 20/2019 - 46, dospěl zdejší soud k závěru, že nelze „*diskvalifikovat z použití svědeckou výpověď pouze proto, že svědek s odstupem času není schopen odpovědět na některé konkrétní otázky správce daně*“. Svědek M. však na položené otázky poměrně konkrétně odpovídal. Ostatní stěžovatelem citované rozsudky pouze dokládají význam časového odstupu mezi podaným svědectvím a okamžikem, jehož se svědectví týká, aniž by však byly příléhavé na projednávanou věc. Kasační soud opakuje, že svědek M. uváděl konkrétní okolnosti týkající se zajištění přepravy, z nichž nevyplývalo, že by si na jednotlivé okolnosti nepamatoval. Námitky stěžovatele, jejichž obecnou pravdivost kasační soud nepopírá, tedy nejsou důvodnými.

[68] Nejvyšší správní soud na základě shora uvedeného uzavírá, že stěžovatel neprokázal, že by on či společnost DOP-EL zmocnila společnost CAPITALIA k provedení přepravy, přestože se nejednalo o skutečnost, která byla zcela mimo jeho dosah. Stěžovatelem předložené důkazy nebyly relevantní nebo byla významně zpochybněna jejich pravdivost. Ani výpověď svědka M. neprokázala, že došlo ke zmocnění přepravy či k jejímu provedení na účet pořizovatele. Za této situace stěžovatel neprokázal naplnění podmínek § 64 odst. 1 zákona o DPH pro osvobození od daně.

#### IV. Závěr

[69] Na základě výše uvedených skutečností dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost, v rozsahu, ve kterém mohla být věcně projednána, není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* zamítl.

[70] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 17. září 2024

JUDr. Tomáš Rychlý  
předseda senátu