



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudkyň Jiřiny Chmelové a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **Friendly Vouchers, s. r. o.**, se sídlem Dopravní 500/9, Praha 10, zastoupená Mgr. Jiřím Mašlejem, advokátem se sídlem Říční 456/10, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 10. 2020, čj. 40315/20/5300-21443-702551, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 2. 2024, čj. 5 Af 38/2020-104,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 13 007,50 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále „správce daně“) zahájil u žalobkyně ve vztahu k dani z přidané hodnoty (dále „DPH“) za zdaňovací období měsíce dubna roku 2016 nejprve postup k odstranění pochybností a posléze daňovou kontrolu. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně uskutečnila v předmětném zdaňovacím období obchodní transakci zatíženou daňovým podvodem, o čemž žalobkyně věděla či vědět mohla. Z tohoto důvodu byl žalobkyni upřen nárok na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie u plnění ve výši 8 402 492 Kč. Tato dodání správce daně posoudil jako plnění tuzemská. Na základě výsledků daňové kontroly byl vydán dne 24. 11. 2017 platební výměr čj. 8434283/17/2002-52522-110446, kterým správce daně doměřil žalobkyni daň ve výši 1 565

268 Kč. Proti platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání. V rámci odvolacího řízení bylo podle § 115 odst. 1 daňového řádu provedeno další dokazování, na jehož základě žalovaný na rozdíl od správce daně dospěl k závěru, že ze strany žalobkyně nebyly splněny ani hmotněprávní podmínky pro uplatnění osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie ve smyslu § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Žalobkyně podle žalovaného neprokázala první dvě podmínky uvedené v tomto ustanovení, tedy 1) převod práva nakládat se zbožím jako vlastník a 2) že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu Evropské unie.

[2] Žalovaný popsal skutkový stav tak, že na počátku obchodního řetězce posuzované transakce stála slovenská dodavatelská společnost Belmon Trade, s.r.o., jejíž jednatelem byl Ing. Tibor Procházka. Tato společnost žalobkyni prodala 470 kusů mobilních telefonů Apple iPhone za celkovou cenu 259 910 EUR. Dne 20. 12. 2016 bylo toto zboží uskladněno v provozovně žalobkyně v Hradci Králové. Žalobkyně za svého dodavatele přiznala daň při pořízení zboží v daňovém přiznání za zdaňovací období prosinec 2015. Společnost Belmon Trade, s.r.o., dodání zboží vykázala v systému VIES za období prosinec 2015. O faktickém uskutečnění této fáze zakázky žalovaný neměl pochybnosti.

[3] Pochybnosti se týkají následné dodávky mobilních telefonů od žalobkyně společnosti RESTINA LTD se sídlem na Kypru, kde měl jako zástupce vystupovat rovněž Ing. Tibor Procházka. Podle žalobkyně se společnost RESTINA LTD zavázala, že mobilní telefony na své náklady doveze a uloží v areálu slovenské společnosti EMPARK s.r.o. se sídlem v Trnavě. Podle žalovaného se však v průběhu řízení před správními orgány žalobkyni nepovedlo prokázat, jakým způsobem a kam bylo zboží přepraveno. Žalobkyně nezajistila dostatek relevantních důkazních prostředků, kterými by prokázala splnění všech podmínek pro uplatnění nároku na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie ve smyslu § 64 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalovaný proto rozhodnutím uvedeným v záhlaví zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí správce daně.

II. Rozhodnutí městského soudu

[4] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobou u Městského soudu v Praze. Ten jí shora označeným rozsudkem vyhověl, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Dospěl totiž k závěru, že správní orgány nedostatečně zjistily skutkový stav. Žalobkyně předložila jako důkaz svědčící v její prospěch e-mailovou korespondenci s Ing. Tiborem Procházkou, ve které Ing. Procházka potvrzuje žalobkyni převzetí zboží zaplaceného dne 22. 4. 2016. Podle městského soudu žalovaný pochybil, pokud tuto e-mailovou korespondenci vyhodnotil jako nedůvěryhodnou kvůli různým formám písma v barvě, velikosti a formátu. Žalovaný rovněž nepostupoval správně, pokud vyslovil pochybnosti o tom, proč žalobkyně tuto komunikaci nepředložila dříve a předkládá ji až v rámci odvolacího řízení. Městský soud uvedl, že velikost i formát písma se může při řetězci e-mailové komunikace měnit v návaznosti na to, z jakých e-mailových adres a technologických zařízení je odesílána. Skutečnost, že tuto komunikaci předložila žalobkyně až v odvolacím řízení, lze vysvětlit tím, že v prvoinstančním řízení správce daně neměl pochybnosti o tom, že předání plnění se uskutečnilo tak, jak žalobkyně tvrdila, a materiální podmínky pro nárok na osvobození od DPH byly formálně splněny.

pokračování

[5] Městský soud dále konstatoval, že žalovaný pochybil, pokud odmítl provedení důkazu kamerovým záznamem, který rovněž navrhla žalobkyně. Kamerový záznam měl prokázat, že do areálu EMPARK vjelo v dubnu 2016 vozidlo s registrační značkou BL 430FO či BA 430FO, tedy vozidlo uvedené na CMR listu jako vozidlo použité pro přepravu. Žalovaný odmítl provedení tohoto důkazu s odůvodněním, že i kdyby kamerový záznam prokázal přítomnost předmětného vozidla v areálu EMPARK, nemohlo by to v souvislosti s dalšími aspekty případu dokázat, že toto vozidlo přivezlo právě předmětné zboží. Městský soud však uvedl, že pokud by kamerový záznam prokázal, že vozidlo s uvedenými registračními značkami v dubnu 2016 do areálu EMPARK vjelo, popřelo by to jednoznačné prohlášení zástupce společnosti EMPARK, Ing. Hájika. Ten byl ve správním řízení předvolán jako svědek a uvedl, že žádné vozidlo s těmito značkami do areálu EMPARK v dubnu 2016 nevjelo. Provedením důkazu kamerovým záznamem by proto mohlo dojít ke zpochybnění věrohodnosti jeho výpovědi.

III. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalobkyně a repliky žalovaného

[6] Žalovaný (dále „stěžovatel“) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. Namítá, že výše uvedené právní závěry jsou nesprávné a způsobují nezákonnost, případně nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Stěžovatel v napadeném rozhodnutí zpochybnil první dvě ze tří podmínek uvedených v § 64 zákona o dani z přidané hodnoty, a to na základě řady zásadních skutečností, kterým přisvědčil i městský soud.

[7] Městský soud přesto zrušil napadené rozhodnutí kvůli dvěma dílčím procesním vadám, které však dle názoru stěžovatele ve skutečnosti procesními vadami nejsou. Stěžovatel zdůrazňuje, že ani jednu z uvedených e-mailových komunikací nebylo možné osvědčit jako důkaz o tom, že předmětné zboží bylo přepraveno do jiného členského státu Evropské unie, zvláště v kontextu ostatních zjištění, jako je zpochybněný CMR list, rozpor mezi smlouvou a tvrzeními žalobkyně, výpovědi Ing. Hájika a dalších nesrovnalostí. Samotná e-mailová komunikace, kterou nelze potvrdit osobou Ing. Tibora Procházky, proto není způsobilá zpochybnit silné důkazy svědčící o nenaplnění podmínek pro přiznání nároku na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie.

[8] E-mailovou komunikaci mezi žalobkyní a Ing. Tiborem Procházkou, která měla potvrdit dodání zboží do areálu EMPARK, předložila žalobkyně až v rámci odvolacího řízení. Jedná se konkrétně o komunikaci z dubna 2016 a června 2017. Nepodařilo se ji však ověřit, neboť Ing. Tibora Procházku nebylo možno vyslechnout. Dle stěžovatele e-mailová komunikace z června 2017 svědčí toliko o tom, že nějaká spolupráce mezi žalobkyní a Ing. Procházkou probíhala. Nelze z ní navíc určit přímou souvislost s dodáním zde posuzované transakce (tj. 470 mobilních telefonů). E-mailová komunikace z dubna 2016 sice datem potvrzení úhrady souvislost s daným plněním zakládá, nicméně vykazuje známky nedůvěryhodnosti kvůli rozdílné velikosti a formátu písma a faktu, že byla předložena až v rámci odvolacího řízení. Městský soud sice v napadeném rozsudku uvedl, že velikost i formát písma se může při řetězci e-mailové komunikace měnit v návaznosti na to, z jakých e-mailových adres a technologických zařízení je odesílána. Pominul však, že stěžovatel porovnával písmo v e-mailové komunikaci z června 2017 a v komunikaci z dubna 2016. Nelze také přehlédnout, že ve srovnání s dokumenty, jako jsou faktury, objednávky či jiné

listiny opatřené hlavičkou, razítkem nebo podpisem, je technicky snadné dodatečně (uměle) vytvořit e-mailovou komunikaci.

[9] Co se týče neprovedení důkazu kamerovým záznamem, stěžovatel poukazuje na to, že z výpovědi Ing. Hájika vyplynulo, že na kamerovém záznamu umístěném v areálu EMPARK nebylo zaznamenáno žádné vozidlo, jehož registrační značky slovenský správce daně svědkovi předložil. Stěžovatel již v napadeném rozhodnutí uvedl, že samotná informace o absenci průjezdu zjišťovaných vozidel není sama o sobě rozhodující a její upřesnění, případně vyvrácení, by ve spojení s ostatními zjištěními nevedlo k jiným závěrům. Stěžovatel totiž vycházel na rozdíl od městského soudu z komplexního posouzení skutkových zjištění. Žalobkyně kromě výše uvedené e-mailové komunikace sice také předložila prohlášení jednatele, odběratele Ing. Tibora Procházky, jako důkaz, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu Evropské unie. Ing. Procházka uvedl, že zboží na své náklady přepravil na Slovensko a plnění zahrnul do svého daňového přiznání na Kypru, které elektronicky podal kyperské daňové správě. Příložené listiny, které měly toto tvrzení podpořit, byly však v řeckém jazyce a nebyly opatřeny českým překladem. Další pochybnosti se týkají z CMR listu, neurčité výpovědi Ivana Procházky, který je na CMR listu uveden jako přepravce, a výpovědi Ing. Petera Hájika, který uvedl, že žalobkyni ani společnosti RESTINA nebyly v dubnu 2016 poskytnuty žádné skladovací prostory. Tyto pochybnosti, spolu s absencí dalších důkazů potvrzujících, že plnění proběhlo tak, jak tvrdí žalobkyně, vedly stěžovatele k tomu, že uvedené prohlášení neuznal jako důkaz pravdivosti tvrzení žalobkyně.

[10] Ve světle výše uvedeného by případná informace o průjezdu uvedených vozidel v areálu EMPARK nemohla zvrátit zjištěný skutkový stav. Dle stěžovatele jsou zjištěné informace (vč. informací od Ing. Hájika) věrohodné a skutkový stav byl takto zjištěn dostatečně. Oproti tomu žalobkyně ani neuvedla, proč by měl být Ing. Hájík (který uvedl, že žádné žalobkyní specifikované auto v areálu i dle záznamů nebylo) nevěrohodný, a proč by bylo tím pádem nutné dalšímu důkaznímu návrhu vyhovět. Stěžovatel doplňuje, že pokud městský soud zavázal stěžovatele provést důkaz kamerovým záznamem, nevzal v úvahu praktický aspekt věci. S ohledem na to, že od podání žaloby uplynuly téměř 4 roky a od samotného obchodního případu (duben 2016) dokonce 8 let, nelze vůbec reálně zvažovat existenci takto starého kamerového záznamu.

[11] I pokud by se Nejvyšší správní soud ztotožnil se závěrem městského soudu, že k uvedeným dílčím procesním pochybením ze strany stěžovatele skutečně došlo, namítá stěžovatel, že se městský soud nijak nevypořádal s vlivem těchto pochybení na zákonnost napadeného rozhodnutí. Podle stěžovatele bylo povinností městského soudu nejen rozebrat, jaká pochybení na straně správce daně (resp. stěžovatele) nastala, ale také posoudit, jak tato pochybení ovlivnila průběh řízení a jaký měla vliv na zákonnost rozhodnutí o odvolání, zejména v kontextu celkového posouzení věci. Stěžovatel konstatuje, že těžištěm posouzení dané věci bylo naplnění podmínek dle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty, kterému městský soud přisvědčil. Městským soudem dovozená procesní pochybení však dle stěžovatele nejsou takovými, na kterých by závěry stěžovatele „stály a padaly“. Městský soud se omezil na prosté konstatování, že dílčí procesní pochybení (neprovedení důkazu kamerovým záznamem a nesprávné vypořádání e-mailové korespondence z dubna 2016) měla vliv na zákonnost rozhodnutí o odvolání, aniž by tento vliv blíže specifikoval, což činí napadený rozsudek nepřezkoumatelným.

pokračování

[12] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že z odůvodnění napadeného rozsudku jasně plyne, že neprovedení důkazu kamerovým záznamem a nesprávné vyhodnocení e-mailové korespondence ovlivnilo zjištěný skutkový posuzované věci. Stěžovatelova námitka nepřezkoumatelnosti tak není důvodná.

[13] Podle žalobkyně jsou závěry městského soudu ohledně e-mailové komunikace nejen přezkoumatelné, ale také věcně správné. Soud správně konstatoval, že tato komunikace svým obsahem a časovým zařazením zakládá souvislost s dotčenou dodávkou a může svědčit ve prospěch tvrzení žalobkyně. Žalobkyně dále zdůrazňuje, že stěžovatel nemůže v kasační stížnosti nově namítat další pochybnosti o věrohodnosti e-mailové komunikace, pokud je neuplatnil již v napadeném rozhodnutí. Zároveň stěžovatel nijak nebrojí proti věcným důvodům, pro které městský soud považoval jeho hodnocení o nevěrohodnosti e-mailové komunikace za nesprávné. Stěžovatelova argumentace je navíc rozporná – v kasační stížnosti sice zpochybňuje věrohodnost e-mailové komunikace, avšak v novém rozhodnutí o odvolání, které vydal v návaznosti na napadený rozsudek, sám vyhodnotil tuto komunikaci jako důkaz o splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na osvobození od daně při dodání zboží.

[14] Žalobkyně souhlasí také se závěrem městského soudu, že důkaz kamerovým záznamem byl opodstatněný. Pokud by potvrdil vjezd vozidla s danou registrační značkou, vyvrátil by výpověď Ing. Hájika, kterou stěžovatel považoval za klíčový důkaz. Jeho tvrzení, že žádné takové vozidlo do areálu nevjelo, je totiž v přímém rozporu s e-mailovou komunikací z dubna 2016, podle níž bylo zboží předáno a zapláceno. Stěžovatelova námitka, že po několika letech nelze reálně očekávat existenci kamerového záznamu, jej nezavazuje povinnosti pokusit se jej získat. Pokud pak v rámci dalšího řízení na základě odpovědi slovenského správce daně stěžovatel zjistil, že záznam byl uchovávan pouze 7 dní a poté přemazán, zpochybňuje to výpověď Ing. Hájika, který jej při přípravě na podání svědecké výpovědi nemohl mít k dispozici. Přesto tvrdil, že na něm žádné relevantní vozidlo zachyceno nebylo.

[15] Žalobkyně má za to, že v případě, že by stěžovatel sám považoval závěry soudu za nesprávné a kasační stížnost za důvodnou, požádal by nadepsaný soud o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti. I vzhledem k tomu, že správce daně vrátil žalobkyni přeplatek vzniklý v důsledku zrušení napadeného rozhodnutí (tzn. daňovou povinnost a její příslušenství, které žalobkyně uhradila v souvislosti s nesprávným stanovením daně), má žalobkyně za to, že sám stěžovatel má pochybnosti o důvodnosti kasační stížnosti. Žalobkyně navrhla provedení důkazu novým rozhodnutím stěžovatele.

[16] Stěžovatel v replice setrval na své argumentaci obsažené v kasační stížnosti. Podání kasační stížnosti podle stěžovatele nemá žádný vliv na povinnost vydat nové rozhodnutí. Stěžovatel byl povinen postupovat dle závazného právního názoru městského soudu, aby se vyhnul nečinnosti a průtahům v řízení. Pokud však bude kasační stížnost úspěšná, nové rozhodnutí se dle § 124a daňového řádu stane neúčinným ke dni nabytí právní moci nového rozsudku městského soudu. Stěžovatel upřesňuje tvrzení žalobkyně, že v novém rozhodnutí přisvědčil jejím argumentům, a odkazuje na bod 104 napadeného rozsudku, kde mu městský soud výslovně uložil vycházet z e-mailové komunikace jako z věrohodného důkazu svědčícího ve prospěch jejího tvrzení. Tento právní názor mu nedal jinou možnost než

uzavřít, že žalobkyně unesla své důkazní břemeno dle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty. Jelikož kamerové záznamy nebyly dostupné, nemohlo to být žalobkyni přičítáno k tíži. Nové rozhodnutí proto odpovídalo závaznému právnímu názoru soudu a změnilo platební výměr dle daňového přiznání. Stěžovatel však nadále setrvává na své argumentaci v kasační stížnosti i v původním napadeném rozhodnutí. Rovněž odmítá závěr žalobkyně, že nepodání žádosti o přiznání odkladného účinku svědčí o jeho pochybnostech o důvodnosti kasační stížnosti. Judikatura NSS opakovaně potvrzuje, že institut odkladného účinku slouží primárně k ochraně žalobce, a jeho přiznání správnímu orgánu je možné pouze ve výjimečných případech. Stěžovateli proto nelze vytýkat, že o odkladný účinek nepožádal. Rovněž vrácením přeplatku správce daně pouze postupoval v souladu se zásadami správy daní a zabránil zbytečnému prodlužování doby úročení nesprávně stanovené daně.

IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

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

[18] Kasační stížnost není důvodná.

IV.a Nepřezkoumatelnost

[19] Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval namítanou nepřezkoumatelností rozsudku. Teprve dospěje-li kasační soud k závěru, že napadené rozhodnutí je přezkoumatelné, může se zabývat dalšími stížnostními námitkami (rozsudek NSS ze dne 8. 3. 2005, čj. 3 As 6/2004-105, č. 617/2005 Sb. NSS). Dle konstantní judikatury se za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů považuje především takové rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny žalobní námitky; dále rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč právní argumentaci účastníka řízení soud považoval za nedůvodnou a proč žalobní námitky považoval za liché, mylné či vyvrácené, rozhodnutí, z něhož není zřejmé, jak byla naplněna zákonná kritéria, případně by nepřezkoumatelnost rozhodnutí byla dána tehdy, pokud by z rozhodnutí nebylo zřejmé, které podklady byly vzaty v úvahu a proč (viz například rozsudky NSS ze dne 28. 8. 2007, čj. 6 Ads 87/2006-36, č. 1389/2007 Sb. NSS, ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 As 10/2005-298, č. 1119/2007 Sb. NSS, či ze dne 11. 8. 2004, čj. 5 A 48/2001-47, č. 386/2004 Sb. NSS).

[20] Nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu stěžovatel spatřuje v tom, že se městský soud dostatečně nezabýval otázkou, zda měla jím vytýkaná procesní pochybení vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud připomíná, že nelze považovat za nepřezkoumatelné takové rozhodnutí, z jehož odůvodnění lze (byť se zohledněním celkového kontextu odůvodnění) seznat, jaký názor krajský (zde městský) soud zaujal vůči důležitým skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí projednávané věci (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, bod 29). Městský soud v bodě 82 napadeného rozsudku pouze obecně konstatuje, že dílčí procesní námitky žalobkyně týkající se nedostatečně zjištěného skutkového stavu v návaznosti na neprovedený důkaz kamerovým záznamem a nesprávné vypořádání e-mailové korespondence z dubna 2016 považuje za důvodné a mající vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Avšak z celkového kontextu odůvodnění napadeného rozsudku lze vyčíst, proč

pokračování

k tomuto závěru městský soud dospěl. Své úvahy městský soud rozvíjí zejména v bodech 79 až 81 napadeného rozsudku. Podle městského soudu může svědčit e-mailová korespondence mezi žalobkyní a Ing. Tiborem Procházkou o tom, že plnění proběhlo, tak jak popisuje žalobkyně, tedy že mobilní telefony byly skutečně dodány do areálu EMPARK. Naopak z výpovědi Ing. Hájků vyplývá, že žádné vozidlo s uvedenými registračními značkami do areálu EMPARK v dubnu 2016 nevjelo, což je s e-mailovou komunikací v rozporu. Pokud by stěžovatel tuto komunikaci vyhodnotil správně, zjistil by tento rozpor, který vyvolává další pochybnosti o tom, zda, kdy a jak se dodávka předmětného zboží uskutečnila. Provedení důkazu přehráním kamerového záznamu mohlo tento rozpor odstranit, a jeho neprovedení tedy mělo dopad na skutková zjištění. Z odůvodnění napadeného rozsudku je tedy patrné, že městský soud považoval procesní vady za natolik závažné, že mohly ovlivnit skutková zjištění, a tím i zákonnost rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku proto Nejvyšší správní soud neshledal.

IV.b E-mailová komunikace

[21] Stěžovatel nesouhlasí se závěry městského soudu ohledně hodnocení důkazu ze strany stěžovatele v podobě e-mailové korespondence mezi žalobkyní a Ing. Tiborem Procházkou. Jedná se o dvě žalobkyní předložené e-mailové výměny. V e-mailu z 1. 6. 2017 Ing. Procházka uvádí, že v přehledu obchodů přiloženém k daňovému přiznání společnosti RESTINA byly dva obchody s žalobkyní. Ing. Procházka nerozumí, proč se objevila informace o nekontaktnosti společnosti na Kypru, a potvrzuje, že obchody proběhly legálně. V e-mailové komunikaci z dubna 2016 Ing. Procházka potvrzuje úhradu dne 22. 4. 2016. Žalobkyně se následující den dotazuje Ing. Procházkou, zda zboží dorazilo do skladu na Slovensku. Ten dne 25. 4. 2016 odpovídá, že ano a že pošle fakturu.

[22] Podle stěžovatele e-mailová komunikace z června 2017 pouze dokládá určitou spolupráci mezi žalobkyní a Ing. Procházkou, avšak neprokazuje přímou souvislost s posuzovaným plněním (470 mobilních telefonů). Nejvyšší správní soud k tomu konstatuje, že městský soud se touto komunikací blíže nezabýval a své závěry vztáhl výhradně k e-mailové výměně z dubna 2016. Právě obsah této výměny je totiž určující ve vztahu k prokázání shora uvedeného plnění.

[23] Co se týče e-mailové komunikace z dubna 2016, stěžovatel v napadeném rozhodnutí uvedl, že svým datem potvrzení úhrady sice zakládá souvislost s daným plněním, avšak současně vykazuje známky nedůvěryhodnosti. Tento závěr odůvodnil dvěma skutečnostmi: 1) e-mailová komunikace obsahuje různé formáty písma (v barvě a velikosti) a 2) žalobkyně ji předložila až v rámci odvolacího řízení. V bodech 71 a 72 napadeného rozhodnutí proto stěžovatel uzavřel, že e-mailová komunikace z dubna 2016 sice může svědčit ve prospěch žalobkyně, avšak není věrohodná.

[24] Ohledně druhého důvodu údajné nevěrohodnosti, tedy že e-mailová komunikace byla předložena až v rámci odvolacího řízení, městský soud uvedl, že tuto skutečnost nelze vykládat v neprospěch žalobkyně. Podle soudu bylo vysvětlitelné, že žalobkyně tento důkaz nepředložila dříve, neboť správce daně v prvoinstančním řízení neměl pochybnosti o splnění podmínek podle § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Nebyl proto důvod, aby jej žalobkyně předkládala již správnímu orgánu prvního stupně. Proti tomuto závěru

městského soudu stěžovatel vůbec nebrojí, a ani Nejvyšší správní soud se proto touto okolností dále nezabýval.

[25] K prvnímu důvodu nevěrohodnosti, tedy rozdílné velikosti a formátu písma v e-mailové komunikaci, městský soud uvedl, že je obecně známo, že při řetězení e-mailové korespondence může docházet ke změnám formátování textu v závislosti na použitých e-mailových účtech, softwaru a zařízeních, ze kterých jsou zprávy odesílány. Z tohoto důvodu dospěl k závěru, že samotná odlišnost formátování písma nemůže být důvodem pro zpochybnění věrohodnosti důkazu. Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatel výslovně nerozporuje ani tento závěr městského soudu. Pouze namítá, že městský soud údajně opomenul, že stěžovatel porovnával písmo v e-mailové komunikaci z dubna 2016 s písmem v komunikaci z června 2017. Nejvyšší správní soud však nepovažuje toto srovnání za relevantní, neboť se jedná o dvě odlišné komunikace mezi různými subjekty. E-mailová výměna z dubna 2016 probíhala mezi žalobkyní (resp. jejím jednatelem) a Ing. Tiborem Procházkou, zatímco komunikace z června 2017 byla vedena mezi Ing. Procházkou a tehdejším daňovým poradcem žalobkyně, Ing. Jiřím Adamcem. Odlišnosti ve formátování písma jsou v takovém případě běžné. Srovnávání dvou odlišných e-mailových vláken, pocházejících z různých časových období a mezi různými subjekty, proto nemůže samo o sobě zakládat pochybnosti o věrohodnosti důkazu. Každý uživatel si může nastavit velikost a styl písma, stejně jako například připojení podpisu, individuálně. Navíc rozdílné zobrazení e-mailové komunikace může být způsobeno i použitím různých zařízení (např. počítače, tabletu nebo mobilního telefonu), a to i v rámci jednoho uživatele. Ani tato skutečnost proto nemůže být důvodem pro zpochybnění věrohodnosti e-mailové komunikace.

[26] Stěžovatel dále namítá, že oproti dokladu (faktuře, objednávce apod.) opatřenému například hlavičkou, razítkem či podpisem není dodatečně (umělé) vytvoření e-mailové komunikace nijak technicky složité. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že tento důvod nevěrohodnosti stěžovatel v napadeném rozhodnutí vůbec nezmiňuje. Argumentace předložená až v kasační stížnosti přitom nemůže zpětně doplňovat či nahrazovat odůvodnění rozhodnutí, které bylo předmětem soudního přezkumu (rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2021, čj. 8 As 277/2019-48, bod 13). Nadto Nejvyšší správní soud konstatuje, že e-mailová komunikace je častým důkazem (byť podpůrným) v mnoha řízeních. Při pochybnostech o tom, zda nebyla e-mailová komunikace vytvořena dodatečně, lze hodnotit i její originální soubor, který obsahuje původní metadata týkající se odesílatele, adresáta, času odeslání a doručení.

[27] Nejvyšší správní soud tak ve shodě s městským soudem shledal, že důvody, pro které stěžovatel považoval tento důkaz jako nevěrohodný, jsou chybné, a z toho důvodu se stěžovatel dopustil vady řízení.

IV.c Důkaz kamerovým záznamem

[28] Stěžovatel rovněž namítá, že nijak nepochybil, pokud odmítl provedení důkazu kamerovým záznamem v areálu EMPARK.

[29] Nejvyšší správní soud připomíná, že daňový orgán není povinen provést všechny navržené důkazy. V rozsudku ze dne 14. 8. 2014, čj. 6 Afs 117/2014-49, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že i pro účely daňového řízení jsou použitelné závěry nálezů

pokračování

Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09. V tomto nálezu Ústavní soud uvedl, že „neakceptování důkazního návrhu účastníka řízení lze založit pouze třemi důvody. Prvním je argument, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, podle kterého důkaz není s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potencií. Konečně třetím je pak nadbytečnost důkazu, tj. argument, podle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno.“ Z uvedeného vyplývá, že ačkoli není na libovůli daňového orgánu, jakým způsobem naloží s důkazními návrhy daňového subjektu, zároveň není povinen mechanicky provést každý navržený důkaz. Musí však v každém konkrétním případě řádně posoudit, zda je provedení důkazu potřebné a nezbytné pro objasnění skutkového stavu.

[30] Stěžovatel v napadeném rozhodnutí odůvodnil neprovedení důkazu tím, že i kdyby bylo z kamerového záznamu zjištěno, že se vozidlo uvedené registrační značky v daný den v areálu EMPARK nacházelo, nemohlo by tímto zjištěním být prokázáno, že toto vozidlo přivezlo dané zboží. Dle stěžovatele tak žalobkyní navržený důkaz nebyl způsobilý prokázat, že se zboží dostalo do jiného členského státu. Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že uvedený důkaz nemůže sám o sobě prokázat naplnění § 64 zákona o dani z přidané hodnoty. Nicméně žalobkyně požadovala přehrání záznamu především proto, že zpochybňovala samotnou existenci tohoto záznamu a věrohodnost svědecké výpovědi Ing. Hájika. Tyto argumenty uvedla již ve vyjádření ze dne 11. 5. 2020 v rámci odvolacího řízení a následně v žalobě. Konkrétně poukazovala na skutečnost, že Ing. Hájik při místním šetření vůbec nezmínil existenci kamerového systému, stejně tak ji nezmínil ani slovenský správce daně při provedené kontrole. O existenci kamerového záznamu se Ing. Hájik zmínil až při svém svědeckém výslechu, což podle žalobkyně vzbuzuje pochybnosti o věrohodnosti jeho tvrzení. Není tedy ani pravdou, že by žalobkyně neuváděla, proč by měla být výpověď Ing. Hájika nevěrohodná.

[31] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem městského soudu, že pokud by kamerový záznam prokázal, že vozidlo s uvedenou registrační značkou v dubnu 2016 vjelo do areálu EMPARK, znamenalo by to přímé popření tvrzení Ing. Hájika. Nejvyšší správní soud k tomu dodává, že sám stěžovatel tuto výpověď považoval za podstatnou, neboť na jejím základě zpochybňoval údaje uvedené na CMR listu (bod 47 napadeného rozhodnutí).

[32] Ing. Hájik ve své výpovědi jednoznačně tvrdil, že žádné vozidlo s uvedenou registrační značkou do areálu EMPARK nevjelo. Naopak podle CMR listu mělo právě toto vozidlo přepravit mobilní telefony do uvedeného areálu. Toto podporovala i e-mailové dokumentace z dubna 2016. Mezi předloženými důkazy tedy přetrvával rozpor o tom, zda k předání zboží skutečně došlo, popřípadě kdy a jak. Nejvyšší správní soud souhlasí s městským soudem, že přehrání kamerového záznamu mohlo tento rozpor objasnit tím, že by jednoznačně prokázalo, zda vozidlo s uvedenými registračními značkami v rozhodné době do areálu EMPARK vjelo, či nikoliv. Pokud by byl o vjezd vozidla prokázán, byla by tím významně zpochybněna věrohodnost výpovědi svědka Ing. Hájika, který jednoznačně uvedl opak.

[33] Za dané situace tedy nebylo prozatím určující, zda popsané vozidlo skutečně předmět plnění nutně převáželo, ale pouze to, zda skutečně do areálu EMPARK vjelo. Pokud se tedy stěžovatel odmítl tímto důkazním návrhem zabývat, i v tomto případě zatížil řízení vadou.

[34] Stěžovatel dále namítá, že městský soud ho zavázal k provedení důkazu kamerovým záznamem, aniž by vzal v úvahu praktické aspekty situace. S ohledem na to, že od události uplynulo již 8 let a od podání žaloby téměř 4 roky, byla pravděpodobnost dostupnosti tohoto důkazu podle něj velmi nízká. K tomu Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovateli nic nebránilo se o získání kamerového záznamu alespoň pokusit. I když od události uplynula dlouhá doba, zcela rezignovat na snahu získat důkaz mohlo značně oslabit procesní pozici žalobkyně. Nejvyšší správní soud navíc dodává, že pravděpodobnou nedostupnost jako důvod pro neprovedení důkazu stěžovatel v napadeném rozhodnutí vůbec nezmínil. Nyní tak nemůže zpětně doplňovat či nahrazovat odůvodnění rozhodnutí, které bylo předmětem soudního přezkumu (rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2021, čj. 8 As 277/2019-48, bod 13).

[35] Stěžovatel konečně namítá, že jeho procesní pochybení v podobě neprovedení důkazu kamerovým záznamem a nesprávného vypořádání důkazu e-mailovou komunikací nemohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť skutkový stav byl podle něj dostatečně zjištěn.

[36] K tomu Nejvyšší správní soud však konstatuje, že stěžovatel v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro přiznání osvobození od DPH, přestože v rámci odvolacího řízení doplnil dokazování a zhodnotil žalobkyní předložené důkazy. Tyto důkazní prostředky podle něj kvůli zjištěným nedostatkům nepředstavovaly dostatečný podklad pro prokázání splnění podmínek dle § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Provedené dokazování však nevedlo k jednoznačnému závěru o tom, kam byly mobilní telefony v rámci obchodní transakce skutečně dodány. Nejvyšší správní soud se již v předchozích částech tohoto rozsudku ztotožnil s názorem městského soudu, že skutkový stav nebyl zjištěn úplně, a to právě v důsledku pochybení stěžovatele při provádění důkazů. Pokud doplnění dokazování provedené stěžovatelem po zrušujícím rozsudku městského soudu mohlo vést k odstranění rozporů mezi jednotlivými důkazními prostředky, pak je zřejmé, že skutkový stav před jeho doplněním nebyl zjištěn dostatečně (skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně nebyly zjištěny co nejúplněji). Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že vytýkané pochybení stěžovatele mohlo mít z tohoto důvodu vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

[37] Nad rámec nutného odůvodnění Nejvyšší správní soud konstatuje, že městský soud svým závazným právním názorem stěžovatele nezavázal konstatovat, že žalobkyně splnila podmínky pro osvobození od daně dle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty. Stěžovatel byl zavázán pouze k provedení důkazu přehráním kamerového záznamu, případnému provedení dalších důkazů navržených žalobkyní v návaznosti na zjištění z tohoto záznamu a k vyhodnocení důkazní situace při zohlednění toho, že e-mailová komunikace mezi žalobkyní a Ing. Tiborem Procházkou je v řízení důkazem věrohodným, svědčícím ve prospěch tvrzení žalobkyně o skutečněné přepravě zboží na Slovensko.

[38] Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že není relevantní poukaz žalobkyně na vydání nového rozhodnutí stěžovatele po podání kasační stížnosti. Stěžovatel byl povinen

pokračování

po zrušení jím vydaného rozhodnutí městským soudem pokračovat v odvolacím řízení a postupovat v souladu se závazným názorem vysloveným v napadeném rozsudku městského soudu, přestože jej napadl kasační stížností. Takový postup nepředstavuje uznání zákonnosti napadeného rozsudku či potvrzení v něm obsažené argumentace. Nejvyšší správní soud proto neprovedl důkaz novým rozhodnutím stěžovatele, neboť to pro posouzení kasační stížnosti nebylo potřebné.

V. Závěr a náklady řízení

[39] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[40] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšná žalobkyně byla v řízení před Nejvyšším správním soudem zastoupena advokátem, který učinil jeden úkon právní služby, a to vyjádření ke kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu, ve znění účinném od 1. 1. 2025]. Celkem tedy zástupkyně žalobkyně učinila jeden úkon právní služby s nárokem na odměnu ve výši 10 300 Kč [§ 7 bod 6 a § 10b odst. 5 písm. a) advokátního tarifu]. Soud přitom vyšel z toho, že výše peněžitého plnění přesahuje částku 500 000 Kč. Podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu je třeba k odměně připočítat 450 Kč jako náhradu hotových výdajů. Protože je zástupce žalobkyně plátcem DPH, zvyšuje se odměna o částku odpovídající této dani. Celková náhrada nákladů řízení, čítající odměnu za zastupování a náhradu hotových výdajů, tak představuje částku 13 007,50 Kč (včetně DPH). K jejímu uhrazení byla žalovanému stanovena lhůta 30 dnů.

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

V Brně 2. dubna 2025

Milan Podhrázký
předseda senátu