

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **ARCIMPEX s.r.o.,** se sídlem K čističce 53, Sviadnov, zast. JUDr. Jaromírem Hanušem, advokátem se sídlem Kosmova 961/20, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 4. 2014, č. j. 10003/14/5000-14303-702551, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 2. 3. 2017, č. j. 22 Af 78/2014 – 41,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 2. 3. 2017, č. j. 22 Af 78/2014 – 41, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 4. 2014, č. j. 10003/14/5000-14303-702551, **se zrušuje** a věc **se vrací** k dalšímu řízení žalovanému.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti a řízení o žalobě 20 342 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobkyně, JUDr. Jaromíra Hanuše, advokáta.

Odůvodnění:

[1] Včasně podanou kasační stížností brojí žalobkyně, jakožto stěžovatelka, proti shora označenému rozsudku (dále jen „napadený rozsudek“) Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), jímž byla zamítnuta její žaloba proti shora označenému rozhodnutí žalovaného (dále jen „rozhodnutí žalovaného“).

[2] Žalovaný svým rozhodnutím změnil k odvoláním stěžovatelky dodatečné platební výměry Finančního úřadu ve Frýdku-Místku (dále jen „správce daně“) ze dne 18. 12. 2012, č. j. 270748/12/362912800498, č. j. 270755/12/362912800498, č. j. 270757/12/362912800498, č. j. 270758/12/362912800498, č. j. 270761/12/362912800498, č. j. 270768/12/362912800498 a č. j. 270769/12/362912800498 (dále jen „platební výměry“), toliko v jejich částech týkajících se bankovního spojení; v ostatním zůstaly výroky platebních výměrů nezměněny.

[3] Platebními výměry správce daně stěžovatelce dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců června, července, srpna, září, října a listopadu roku 2008 a měsíce března roku 2009 v souhrnné výši 4 009 170 Kč a rozhodl o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 801 832 Kč. Učinil tak na základě výsledků daňové kontroly, ukončené projednáním zprávy o daňové kontrole č. j. 268881/12/362932806073. Důvodem doměření daně bylo odmítnutí stěžovatelčiných nároků na osvobození od daně ve smyslu ustanovení § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „ZDPH“), které stěžovatelka uplatnila v souvislosti s 64 dodávkami zboží (ocelových plechů) polskému subjektu („W.“ J. W., DIČ: X, dále jen „W.“).

[4] Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 17. 12. 2012, č. j. 268881/12/362932806073, správce daně uvedl, že stěžovatelka předložila mj. potvrzení o ověření daňového identifikačního čísla k dani z přidané hodnoty W. ze dne 23. 7. 2008, dle kterého bylo toto číslo platné. Správce daně v rámci kontroly ověřoval prostřednictvím počítačového daňového informačního systému také, zda byl odběratel v kontrolovaných obdobích plátcem daně z přidané hodnoty a zjistil, že odběrateli W. byla registrace plátce daně z přidané hodnoty zrušena k datu 31. 3. 2008. Správce daně v rámci mezinárodní výměny informací mezi členskými státy EU zjistil od polské daňové správy, že registrace W. k dani z přidané hodnoty byla zrušena ke dni 31. 3. 2008. V průběhu šetření provedeného již dříve polskou stranou totiž pan W. sdělil, že nikdy neuskutečnil intrakomunitární pořízení, nezná žádné české občany, nezná ředitele ani management stěžovatelky, není mu známo, o jaké zboží se v případě předmětných obchodů jednalo, ani nemá ponětí, kde se předmětné zboží nachází a kdo je jeho skutečným odběratelem. Rovněž neví, jakým způsobem tak bylo učiněno a z jakého důvodu použil někdo jeho daňové identifikační číslo. Krom toho polská strana sdělila, že daň z přidané hodnoty nebyla uhrazena, W. podal poslední daňové přiznání v září 2007 a status splátce ztratil v souvislosti s ukončením své podnikatelské činnosti. K opakované žádosti podané v rámci mezinárodní výměny informací polská strana opětovně sdělila k subjektu W. již výše uvedené a dodala, že z jiných provedených šetření vyplývá, že by mohl vystupovat jako fiktivní společnost, využívaná k podvodům na dani z přidané hodnoty. U 27 z 64 deklarovaných transakcí mezi stěžovatelkou a W. správce daně zjistil nesrovnalosti mezi údaji obsaženými ve stěžovatelkou předložených dokladech a jím opatřených záznamech z mýtných bran (buďto nebyl k faktuře přiložen nákladní list CMR, nebo státní poznávací značka vozidla zaznamenaného mýtnou bránou neodpovídala údajům poskytnutým stěžovatelkou, jako řidič vozidla byla podepsána jiná osoba než osoba předvídaná jako řidič v CMR, datum průjezdu vozidla bránou neodpovídalo datu dle CMR, případně kombinace některých těchto nesrovnalostí). Správce daně odmítl stěžovatelčin návrh na provedení svědeckých

výslechů konkrétních řidičů pro případy, kdy byly zjištěny nesrovnalosti, neboť údaje na nákladních listech o řidičích a registračních značkách vozidel byly vedeny zřejmě toliko formálně a nejsou zde tudíž hodnověrné podklady k tomu, kdy přesně konkrétní řidič s konkrétním vozidlem měl uskutečnit kterou cestu. Především ale dle správce daně nebyl prokázán převod práva nakládat s předmětným zbožím jako vlastník na deklarovaného odběratele (W.) a výslechy řidičů by k průkaznému zjištění skutečného odběratele přepravovaného zboží vést nemohly. Správce daně na základě uvedeného nepovažoval za prokázané, že došlo k uskutečnění intrakomunitárních dodání zboží dle výše uvedených dokladů. Stěžovatelka pochybnosti správce daně v průběhu daňové kontroly neodstranila, neboť nedoložila žádné konkrétní důkazní prostředky o tom, že došlo k realizaci intrakomunitárních dodání zboží právě tak, jak deklaruje ve svém účetnictví. Předložené doklady proto správce daně neuznal jako důkaz dodání předmětného zboží stěžovatelkou osobě deklarované na daňových dokladech a zároveň registrované k dani v jiném členském státě EU. Správce daně proto předmětná plnění překvalifikoval na tuzemská zdanitelná plnění dle § 2 odst. 3 ZDPH. Stěžovatelka sice poskytla správci daně informace o tom, že se část předmětného zboží nacházela v polské společnosti NORO Polska Sp. z o. o., podle předložených podkladů je tato ale nakoupila od jiné polské firmy, a to S. A. S. Tímto způsobem tedy nemohlo být prokázáno, že stěžovatelka předmětné zboží dodala právě odběrateli deklarovanému v jejím účetnictví.

[5] Žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl, že stěžovatelka kromě prvotních dokladů k prokázání nároku na osvobození předmětných plnění podle § 64 ZDPH (tj. kromě faktur, dodacích listů, CMR a prohlášení odběratele), předložila také opis potvrzení o ověření daňového čísla pro DPH (VAT) firmy W. ze dne 23. 7. 2008, na kterém bylo daňové číslo ověřeno jako platné. Konstatoval však, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být dostačujícím podkladem pro uznání nároku na osvobození od DPH, jestliže správce daně vyjádřil relevantní pochybnosti o tvrzení daňového subjektu, což se stalo právě v tomto případě. Žalovaný dále shledal, že z odpovědi polské daňové správy na žádost podanou v rámci mezinárodní výměny informací neplyne, zda je možné, že v případě W. došlo k zpětnému zrušení registrace k DPH, nebo zda mohlo dojít k opožděnému záznamu zrušení jeho registrace ve veřejném rejstříku plátce, nicméně stěžovatelčina domněnka zpětného zrušení registrace deklarovaného odběratele nebyla polskou daňovou správou potvrzena. Žalovaný dále zdůraznil, že podle poskytnutých informací W. ani jako osoba registrovaná k DPH (fakticky) nejednal, pročež nedostatek jeho registrace není toliko formální vadou. Podle informace polské strany W. nepodal byť jediné souhrnné hlášení, neuskutečnil jakákoli intrakomunitární plnění a jeho registrace byla zrušena v souvislosti s ukončením jeho podnikatelské činnosti. Žalovaný tudíž naznal, že jelikož představitel W., J. W., jakoukoli obchodní spolupráci se stěžovatelkou zcela popřel, není otázka registrace odběratele k DPH relevantní a první podmínka pro osvobození předmětných plnění od daně (tj. dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě) nemůže být splněna. Jako důkazy proto nelze uznat listiny „*Prohlášení pořizovatele zboží o převzetí do jiného členského státu*“, které by za jiných okolností k prokázání nároku na uplatnění osvobození bez dalšího jistě obstály. Stěžovatelka rovněž nedoložila k některým fakturám mezinárodní nákladní listy; u žádného ze tří jinak uvedených dopravců (resp. řidičů) se nepotvrdilo, že by s přepravou předmětného zboží mohli mít cokoli společného, pročež ani předložené CMR nemohou být vyhodnoceny jako důkaz prokazující odeslání či přepravu zboží do jiného členského

státu (podmínka druhá ve smyslu § 64 ZDPH). Dále žalovaný aproboval zamítnutí důkazních návrhů stěžovatelky správcem daně. Pokud jde o stěžovatelčin návrh na prověření osob, které s ní měly jménem W. jednat (P. a B. Z.), nebyly v něm obsaženy dostatečně konkrétní údaje pro účely jejich identifikace. Podle žalovaného vyčerpal správce daně své možnosti, když opakovaně požadoval po polské daňové správě jak ověření registrace a skutečností ohledně W., tak následně i provedení výslechu osoby J. W. jakožto svědka. Další informace poskytnuté polskou daňovou správou ve věci přepravců, resp. řidičů deklarovaných na předložených CMR neprokázaly tvrzení stěžovatelky, že to byli právě oni, kteří se podíleli na přepravě předmětného zboží a prohloubily tak pochybnosti správce daně, založené již prohlášením J. W. před polskou daňovou správou. Žalovaný proto uzavřel, že stěžovatelka neprokázala ani naplnění druhé a třetí zákonné podmínky pro osvobození plnění jako dodání zboží do jiného členského státu dle § 64 ZDPH. K odvolacím námitkám stěžovatelky žalovaný uvedl, že daňovému subjektu nenáleží právo podílet se na formulování formulářové žádosti SCAC-2004, zaslané v rámci procesu mezinárodní výměny informací; otázky položené správcem daně polské finanční správě shledal přesnými, jasnými a způsobilými ke zjištění podstatných skutečností. Přestože správce daně žádal polskou stranu o poskytnutí informací týkajících se obchodování stěžovatelky s výše uvedeným subjektem a o provedení svědeckých výpovědí tohoto subjektu a řidičů přepravních společností, omezily se dožádané polské orgány pouze na zopakování již jednou uvedených informací, aniž by k opatření svědeckých výpovědí přistoupily. Žalovaný tak uzavřel, že správce daně vyvinul v ohledu zajištění svědeckých výpovědí stěžovatelkou specifikovaných osob maximální možné úsilí, zatímco stěžovatelka v tomto směru nebyla schopna poskytnout významnější součinnost. Žalovaný shledal důvodnou odvolací námitku, dle níž správce daně adekvátně nereagoval na stěžovatelčino vysvětlení rozdílů mezi předloženými doklady a výpisy z mýtných bran, nicméně uzavřel, že uvedené pochybení není podstatné, neboť v daném případě nebylo prokázáno již splnění první z uvedených podmínek pro přiznání nároku na osvobození předmětných plnění od DPH. Pokud se stěžovatelka domáhala ochrany své dobré víry s tím, že jí nelze přičítat k tíži případné protiprávní jednání ostatních subjektů, žalovaný se s tímto neztotožnil. Stěžovatelka totiž neučinila všechna opatření, která po ní mohou být požadována v rámci prevence zapojení do transakčního řetězce realizujícího podvod na DPH. Přestože spolupracovala s B. Z. již předtím, než zaujal roli zástupce W., nevyplývá ze spisového materiálu, že by informace ohledně této osoby jakkoli prověřovala. Stěžovatelka ani nedoložila žádné informace o jakémkoli prověření samotného subjektu W. v době, kdy s ním údajně začal obchodovat. K ověření VAT stěžovatelka přistoupila až poté, kdy uskutečnila více než třicet transakcí v hodnotě téměř dvanácti milionů korun. Přepravu do Polska stěžovatelka přenechala na pořizovateli, spoléhala na písemná prohlášení pořizovatele zboží a prováděné úhrady, aniž by dále prověřovala jejich pravdivost, byť se jednalo o opakované transakce s nezanedbatelným finančním dopadem. Daňový subjekt by si v takových situacích měl ověřovat, s kým opravdu jedná. Dodatečné ověření skutečností týkajících se obchodního partnera nebo osob jednajících jeho jménem je jedním z kontrolních interních mechanismů, kterými může daňový subjekt prokázat, že jednal v dobré víře. Jednání mezi stěžovatelkou, B. Z. a J. W. probíhala jen na základě ústních dohod, ačkoli v běžné praxi je obvyklé uzavření kupní smlouvy písemně. Dalším aspektem, který nesvědčí o stěžovatelčině obezřetnosti je sjednání a realizace plateb kupních cen v hotovosti, jež také nikterak nenapomáhá ověření totožnosti dotčených osob. Nejpatrnější indicií účasti na daňovém podvodu pak mohla pro stěžovatelku být

skutečnost, že ji B. Z. v červnu 2008 požádal o změnu fakturace dodávek právě na W., což měl odůvodnit tím, že „*u původní firmy nemůže mít kvůli daňové zátěži takový obrat*“. Tímto byla již přímo ze strany údajného zástupce W. deklarována snaha vyhýbat se obecně daňovým povinnostem. Stěžovatelka se proto nemůže účinně dovolávat své dobré víry. Žalovaný dále konstatoval, že předmětné zboží sice bylo lze dohledat podle čísel vývalků, čísel a hodnot atestů a podle rozměrů a hmotností, které byla stěžovatelka ochotna poskytnout, nicméně tímto by beztak nebylo možné doložit, že toto zboží bylo dodáno stěžovatelkou právě osobě registrované k dani v jiném členském státě ve smyslu § 64 ZDPH.

[6] Krajský soud v napadeném rozsudku předeslal, že k závěru o nedůvodnosti žaloby postačí, aby obstál názor žalovaného o nesplnění byť jediné ze tří kumulativně vyžadovaných podmínek pro osvobození plnění dle § 64 ZDPH. Soud nepřisvědčil v prvé řadě žalobní námitce, že by výpověď J. W. neměla být procesně brána v potaz z důvodu, že při jejím podání nebyla stěžovatelka přítomna a došlo k němu ještě před zahájením daňové kontroly. Nepřítomnost daňového subjektu při výslechu, uskutečněném dožádaným finančním orgánem členského státu, ovlivňuje hodnotu výpovědi učiněné při takovémto výslechu, ale nečiní ji bez dalšího nepoužitelnou. Odkázal přitom na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 22. 10. 2013 ve věci C-276/12, *Jiří Sabou proti Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu*, dále též na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011 – 167, ze dne 27. 10. 2015, č. j. 4 Afs 178/2015 – 47, a ze dne 26. 3. 2009, č. j. 5 Afs 51/2008 - 95. Krajský soud posléze uvedl, že české finanční orgány v posuzované věci požádaly polskou finanční správu o provedení výslechu svědka W., avšak této žádosti nebylo vyhověno s odkazem na výpověď této osoby ze dne 18. 3. 2009. Správce daně i žalovaný tudíž učinili vše, co po nich bylo lze spravedlivě požadovat. Tvrzení J. W. zapadá do kontextu dalších důkazních zjištění, tj. že mu byla registrace k DPH zrušena ke dni 31. 3. 2008 v souvislosti s ukončením podnikatelské činnosti a poslední daňové přiznání podal v září 2007. Dále je podpořena výslovným popřením poskytnutí přepravních služeb ze strany R. S. a absencí dokladů o provedení přepravních služeb v dokumentaci K. O. a M. J. K žalobní námitce poukazující na neprovedení důkazních návrhů stěžovatelky krajský soud konstatoval, že žalovaný ve svém rozhodnutí jasně uvedl, že všechny navrhované a neprovedené důkazy nemohly prokázat, že odběratelem předmětného zboží byl plátce DPH v Polsku. Navržené důkazy by mohly blíže objasnit okolnosti přepravy, ale to je s ohledem na nutnost kumulativního splnění všech podmínek pro osvobození od DPH nadbytečné. Krajský soud se sice neztotožnil se závěrem žalovaného, že nebyly spolehlivě prokázány všechny tři podmínky osvobození od DPH, neboť pokud by mělo být prokázáno, zda zboží bylo přepraveno do Polska, byly by neprovedené důkazní návrhy stěžovatelky relevantní. Jelikož však postačí zjištění, že stěžovatelka neprokázala, že by odběratelem byl plátce DPH, není uvedený deficit na újmu věcné správnosti a zákonnosti rozhodnutí žalovaného a potažmo ani platebních výměrů. Dovolávala-li se stěžovatelka potvrzení o registraci W. k DPH ze dne 23. 7. 2008, pak toto nemůže být skutečností, která by vyvinila stěžovatelku s ohledem na dobrou víru. K tomuto ověření totiž stěžovatelka přistoupila až po realizaci více než třiceti obchodních transakcí velkého rozsahu se svým deklarovaným polským obchodním partnerem. Nejednalo se tedy o účinné a maximálně možné opatření k vyloučení účasti na podvodném jednání obchodního partnera. Pokud stěžovatelka v žalobě brojila proti doporučením, která žalovaný *pro futuro* formuloval ve svém rozhodnutí, pak tato nejsou způsobilá přivodit nezákonnost

jeho rozhodnutí a mohou být soudem vyhodnocena nanejvýš jako nadbytečná. Krajský soud tudíž shledal stěžovatelčinu žalobu nedůvodnou.

[7] Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatnila obecné důvody ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[8] Stěžovatelka v prvé řadě uvádí, že má sice povědomí o tom, že české finanční orgány požádaly polskou stranu o provedení výslechu svědka, ale není jí známo, zda součástí tohoto dožádání byly i dotazy k dalším tvrzením stěžovatelky, jež v souladu s ustanovením § 86 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), uplatnila v průběhu řízení (např. zda jsou jí známa jména B. a P. Z., apod.).

[9] Správce daně ani krajský soud se nezabývali prokázanými přepravami. Krajský soud se s touto žalobní námitkou nevypořádal a zapříčinil tím nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů. Minimálně v 37 případech je prokázán vývoz zboží do jiného členského státu, jak má na mysli ustanovení § 64 ZDPH, přičemž většina přeprav byla zachycena mýtnými branami a mýto bezpochyby někdo musel uhradit. Důkazní hodnota informace poskytnuté polskou finanční správou sice není nulová, ale nebylo ji možné posoudit v celkovém důkazním kontextu, neboť stěžovatelkou navrhované důkazy nebyly provedeny. Nedošlo ani k prověření tvrzení stěžovatelky, že se zboží nachází ve společnosti NORO POLSKA a lze ho identifikovat podle čísla tavby a vývalku uvedeného na atestu (čímž též stěžovatelka zamýšlela prokázat vývoz zboží do jiného členského státu).

[10] Stěžovatelka vyjádřila nesouhlas s názorem krajského soudu, dle kterého finanční orgány nepochybily v obezřetnosti při hodnocení důkazů předložených polskou stranou. České finanční orgány stěžovatelce neumožnily realizovat právo zakotvené v § 86 odst. 2 daňového řádu, když se řádným způsobem nepokusily zjistit, jaký byl skutečný stav, a tudíž ani nemohly tento skutečný stav právně hodnotit. Krajský soud pak pochybil, když uvedený postup aproboval.

[11] K závěru krajského soudu, že stěžovatelkou předložené potvrzení ze dne 23. 7. 2008 o registraci W. k DPH ještě nezakládá její dobrou víru (stran neúčasti na podvodném řetězci transakcí ke krácení DPH), stěžovatelka namítá, že registrace jejího obchodního partnera byla ověřována při každé fakturaci, a to z veřejných zdrojů. Toliko v rámci daňové kontroly bylo správci daně předloženo jen uvedené potvrzení. Krom toho lze přepokládat, že když dne 23. 7. 2008 existoval doklad o platné registraci odběratele k VAT, měl ji bezpochyby i v případech transakcí předcházejících uvedenému datu. Skutečnost, že registrace W. byla zrušena polskou finanční správou ke dni 31. 3. 2008, přičemž ke dni 23. 7. 2008 nedošlo ke zveřejnění tohoto kroku ve veřejně dostupné databázi, nelze přičítat k tíži stěžovatelky.

[12] Konečně stěžovatelka namítla, že poslední z podmínek pro osvobození plnění dle § 64 ZDPH prokázat objektivně nemohla, neboť správce daně neprovedl navrhované důkazní prostředky a ani nezjistil, kdo hradil mýto v doložených záznamech z mýtných bran. Nelze proto tedy bez dalšího uzavřít, že by stěžovatelka nesplnila všechny tři

podmínky odkazovaného ustanovení a že by tedy její žaloba byla nedůvodná, jak mylně dovodil krajský soud.

[13] Žalovaný využil svého práva vyjádřit se ke kasační stížnosti. Uvedl, že se ztotožňuje s právními názory zaujatými krajským soudem v napadeném rozsudku. Ve svém rozhodnutí se opakovaně vyjadřoval k námitce stěžovatelky, týkající se zjišťování skutečností kolem osob B. a P. Z. Prověření těchto osob bylo součástí žádosti správce daně v rámci mezinárodní výměny informací, avšak stěžovatelka nedodala dostatek údajů k jednoznačné identifikaci konkrétních osob (pouze jméno a příjmení). Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku nemůže podle žalovaného způsobit to, že se krajský soud nezabýval naplněním druhé a třetí podmínky osvobození od DPH, shledal-li již předtím ve shodě s žalovaným a správcem daně, že nebyla naplněna podmínka první. Žalovaný dále zopakoval, že provedením stěžovatelkou navrhovaného šetření u společnosti „NORO POLSKA“ nebylo možné prokázat, že předmětné zboží bylo dodáno právě odběrateli deklarovanému v účetnictví stěžovatelky. Údaje plynoucí z výpisů z mýtných bran byly zpochybněny dalšími důkazními prostředky (zejm. výpověďmi představitelů přepravců deklarovaných ve stěžovatelkou předložených CMR). V ohledu dalších stížních námitek, stejně jako v obecné rovině, odkázal žalovaný na odůvodnění svého rozhodnutí a na své vyjádření k žalobě. Kasační stížnost považuje za nedůvodnou.

[14] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná.

[15] Kasační stížnost je důvodná.

[16] Nejvyšší správní soud se v souladu se svou ustálenou rozhodovací činností zabýval nejprve posouzením důvodnosti stížní námitky poukazující na nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2016, č. j. 9 As 141/2016 – 30, či rozsudek ze dne 30. 7. 2013, č. j. 4 As 74/2013 – 31).

[17] Pojmem nepřezkoumatelnosti individuálního právního aktu v intencích soudního řádu správního a jeho uchopením se Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací činnosti opakovaně zabýval. Za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je třeba pokládat zejména takové rozhodnutí soudu, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené (dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, obdobně srov. rozsudek téhož soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73). Naproti tomu nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí pro jeho nesrozumitelnost je dána tehdy, pokud z něj nelze jednoznačně dovodit, jakým právním názorem je správní orgán po zrušení jeho rozhodnutí vázán a jak má v dalším řízení postupovat, nebo pokud z něj nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí, nebo pokud je jeho odůvodnění vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu či pokud jsou jeho výroky vnitřně rozporné nebo z nich nelze zjistit, jak vlastně soud rozhodl, a v některých jiných speciálních případech (dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 – 25).

[18] Nejvyšší správní soud konstatuje, že napadený rozsudek neshledal nepřezkoumatelným ani prizmatem příslušné kasační námitky, ani nad její rámec (nepřezkoumatelnost je typově vadou, kterou Nejvyšší správní soud musí zohlednit i vně mezí vznesené kasační argumentace; srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.). Stěžovatelka se mýlí v tom, že se krajský soud zabýval žalobní námitkou „prokázaných" přeprav předmětného zboží, tedy oněch 37 přeprav spojených s předmětnými obchodními transakcemi, tvrdí-li že nikoli. Krajský soud se totiž v podstatě ztotožnil s tím, že stěžovatelkou předložené doklady jsou ve většině případů bezrozporné a kompletní, a tuto skutečnost tedy nerozporoval. Z odůvodnění napadeného rozsudku nevyvstávají pochyby v tom ohledu, že dle krajského soudu nemá kompletnost a vnitřní bezrozpornost stěžovatelkou poskytnutých dokladů (konfrontovaných případně i se záznamy z mýtných bran) relevanci, neboť byly jako celek důvodně správcem daně a žalovaným zpochybněny výpovědí J. W., kterou zprostředkovala polská finanční správa, ve spojení s informacemi (resp. i s nedostatkem informací) od stěžovatelkou deklarovaných přepravců. Z kontextu napadeného rozsudku je tedy patrné, že dle krajského soudu není podstatné zjištění, že předmětné zboží opustilo stěžovatelčin závod a bylo vyvezeno do Polska, není-li prokázáno, že zboží bylo dodáno právě deklarovanému odběrateli. Byť toto krajský soud nevyjádřil v napadeném rozsudku explicitně, vyplývá to bez pochybností z kontextu odůvodnění jeho rozhodnutí. Krom toho je odůvodnění napadeného rozsudku jakožto celek vystavěno logickým způsobem a netrpí vnitřní rozporností, zatímco vlastní formulací koherentní argumentace implicitně reaguje na podstatu stěžovatelkou uplatněných žalobních námitek.

[19] Pokud stěžovatelka namítala, že jí není znám obsah žádostí správce daně o mezinárodní výměnu informací směřované polské finanční správě, přisvědčuje Nejvyšší správní soud pravdivosti tvrzení žalovaného, že veškeré žádosti o informace jsou součástí spisové dokumentace správce daně a stěžovatelka měla možnost se s nimi seznámit. Její povědomost o formulaci žádostí je patrná také z její stížnosti na vznesení dotazu správcem daně v anglickém jazyce. Žalovaný rovněž ve svém rozhodnutí obsah žádostí v podstatném rozsahu rekapituloval. Stěžovatelka byla s obsahem jednotlivých odpovědí seznámena, což bylo správcem daně protokolováno (podpisy pracovníků správce daně i jednatelů stěžovatelky opatřené protokoly jsou založeny ve správním spise). Příslušné formuláře SCAC 2004 přitom obsahují nejen samotnou odpověď dožádaného finančního orgánu členského státu, ale rovněž otázky dožadujícího správce daně. V případě mezinárodních dožádání stran poskytnutí informací o stěžovatelkou označených přepravcích předmětného zboží správce daně dokonce protokoloval seznámení stěžovatelky s obsahem žádostí samotných (protokol č. j. 1366970/13-3207-05402-806073, ze dne 23. 4. 2013). Konkrétně v žádosti o mezinárodní výměnu informací zn. E_CZ-PL_20091109_0200902053_928359_R, správce daně výslovně zmínil osobu P. i B. Z., včetně stručného popisu osoby J. W. (poskytnutého stěžovatelkou). Rovněž žádal o opětovné a detailní prověření již dříve polskou stranou poskytnutých informací, stejně jako o poskytnutí fotografií výše jmenovaných osob. Stěžovatelčina námitka tudíž není opodstatněná.

[20] K další kasační argumentaci Nejvyšší správní soud předesílá, že z rozhodnutí žalovaného jsou dostatečně patrné důvody neprovedení stěžovatelčiných důkazních návrhů. Prvním z nich je omezená teritoriální působnost českých orgánů finanční správy

s přihlédnutím k mezinárodnímu prvku stěžovatelkou deklarovaných obchodních transakcí, jež správce daně zavedla v rámci ověřování opodstatněnosti stěžovatelkou kýženého nároku na osvobození transakcí od DPH do režimu mezinárodní výměny informací mezi ním a příslušnými orgány polské finanční správy [podle tehdy platného a účinného Nařízení Rady (ES) č. 1798/2003 ze dne 7. října 2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty a o zrušení nařízení (EHS) č. 218/92]. Jak uvedeno výše, formuláře s žádostmi o informace, včetně následných odpovědí polské finanční správy jsou založeny ve správním spise. Podle názoru Nejvyššího správního soudu je z formulací těchto žádostí správce daně patrná snaha o maximální objasnění a prověření stěžovatelkou tvrzených okolností realizace deklarovaných transakcí. Správce daně takto požadoval opětovné vyslechnutí J. W., fotografie stěžovatelkou vylíčených údajných zástupců odběratele, bližší informace o jejich obchodní činnosti, resp. zda jsou polské finanční správě vůbec známi, a další. Skutečnost, že se polská finanční správa ve svých odpovědích nezřídkakdy omezovala na opětovné sdělování již dříve uvedeného, aniž by vyhověla požadavku na provedení dalšího výslechu (bez uvedení bližšího vysvětlení své liknavosti) nezakládá procesní pochybení správce daně. Dlužno rovněž podotknout, že některé žádosti nemohly být správcem daně formulovány podrobněji právě z důvodu nedostatečnosti vstupních informací stěžovatelky.

[21] Dalším důvodem k nevyhovění některým stěžovatelčiným důkazním návrhům (např. důkaz záznamy z mýtných bran správce daně k návrhu stěžovatelky provedl), rovněž ve zprávě o daňové kontrole i rozhodnutí žalovaného náležitě pojmenovaným, byla jejich nadbytečnost. Podle tam podaného právního názoru totiž postačí nenaplnění byť jediné z podmínek stanovených § 64 ZDPH k tomu, aby dodání zboží bylo osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně. S tímto právním názorem se následně ztotožnil i krajský soud a ani stěžovatelka sama jej nerozporuje. Za jiný než logický pak nelze označit postup spočívající v nevyhovění takovým důkazním návrhům stěžovatelky, jež směřují k prokázání naplnění druhé či třetí podmínky odkazovaného ustanovení, založil-li správce daně platební výměry na závěru o nenaplnění podmínky první; opačný postup by byl zjevně nehospodárný. Nejvyšší správní soud podotýká, že odvisí od úvahy správce daně, zda bude prověřovat naplnění všech tří zákonných podmínek, nebo se setrvá toliko na zpochybnění podmínky jediné současně s vědomím, že tím oslabuje svou argumentační pozici pro případ eventuálního odvolacího a soudního přezkumu jeho rozhodnutí.

[22] V posuzované věci správce daně zpochybnil dodání předmětného zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě (W.). Nejvyšší správní soud se ve shodě s žalovaným i krajským soudem ztotožňuje s názorem, že v tomto ohledu skutečně nemá relevanci aktuální lokalizace předmětného zboží, nemá-li se zároveň jednat právě o obchodní prostory deklarovaného odběratele. Jak správně poznamenal žalovaný v bodě [19] svého rozhodnutí, Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 – 195 (publ. pod č. 2172/2011 Sb. NSS) zaujal názor, že „[d]*ůkazní břemeno o dodání zboží osvobozeného od daně z přidané hodnoty do jiného členského státu Evropské unie (§ 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty), tj. prokázání faktického odeslání zboží z tuzemska plátcem osobě registrované k dani z přidané hodnoty v jiném členském státě, leží na plátci, který zdanitelné plnění uskutečňuje.*“ Byť by stěžovatelkou předložené doklady za běžných okolností postačovaly k prokázání naplnění podmínek pro osvobození předmětných plnění od daně z přidané hodnoty s nárokem na odpočet daně,

pojal správce daně na základě spontánní informace polské finanční správy v rámci mezinárodní výměny informací zcela důvodnou pochybnost, že k dodání zboží deklarovanému odběrateli nedošlo. Nejvyšší správní soud přisvědčuje správním orgánům i krajskému soudu, že v kontextu následně vyžádaných dalších informací polské strany, týkajících se zejména nepotvrzení přepravních transakcí ve stěžovatelkou deklarované podobě příslušnými přepravci, je sdělení o popření jakýchkoli obchodních styků W. se stěžovatelkou dostačujícím ke vzniku důvodných pochybností správce daně stran jejich faktické realizace. Nelze popřít, že byla-li stěžovatelka bez svého vědomí vtažena do transakce, jejímž hlavním smyslem bylo uskutečnění podvodu na dani z přidané hodnoty, neskýtalo se jí s přihlédnutím k dohodnutému způsobu dodání zboží (ze závodu stěžovatelky, přepravu zajišťoval údajný odběratel, ústní forma kupních smluv, platby v hotovosti) množství důkazních prostředků k vyvrácení polskou stranou zprostředkované výpovědi J. W. Na předestřenou „tvrdost" ustáleného výkladu příslušného ustanovení ZDPH [resp. jeho předobrazu v podobě čl. 28c část A písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice Rady č. 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně] reagovala judikatura správních soudů v návaznosti na rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 27. 9. 2007, *Teleos plc*, C-409/04, EU:C:2007:548, tak, že *„v případě pochybností je prodávající povinen prokázat existenci dobré víry, že se svým jednáním neúčastnil daňového podvodu, tedy např. že v rámci svých obchodních aktivit přijal dostatečná opatření bránící riziku možného daňového podvodu"* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 6. 2012, č. j. 8 Afs 18/2011 – 219). Nejvyšší správní soud podotýká, že důkazní břemeno v ohledu existence dobré víry přitom nemůže spočívat striktně na daňovém subjektu. Daňový subjekt má sice obecnou povinnost prokazovat svá tvrzení, nicméně mezi tato tvrzení nespadá plně problematika povědomosti o účasti na daňovém podvodu. Pokud by tomu totiž tak bylo, jednalo by se v podstatě o nepřípustnou presumpci vědomé účasti daňového subjektu na daňovém podvodu, která by postrádala jakoukoli zákonnou oporu. Předestře-li tedy daňový subjekt věrohodným způsobem takovou verzi reality, jež by hovořila pro existenci jeho dobré víry v neúčast na daňovém podvodu, je dále na správci daně, aby tuto relevantně zpochybnil. Přitom nepostačí pouhá konstatace, že daňový subjekt dobrou víru neprokázal.

[23] S ohledem na uvedené Nejvyšší správní soud dále vážil, zda obstojí závěr krajského soudu, dle kterého nemůže být potvrzení ze dne 23. 7. 2008 o registraci W. jakožto plátce daně z přidané hodnoty skutečností, která by stěžovatelku „vyvinila" s ohledem na její dobrou víru. Dospěl přitom k názoru, že krajský soud tuto otázku posoudil nesprávně. Žalovaný sice korektním způsobem vyčetl několik indicií, na jejichž základě stěžovatelka mohla pojmout podezření na podvodnou povahu participovaných transakcí. Bez dalšího by jistě počínání stěžovatelky, spočívající v ústní formě uzavřených kupních smluv, přijímání plateb toliko v hotovosti a kombinaci těchto se zajištěním přepravy odběratelem, nebylo lze označit za obezřetné ani profesionální, nicméně je třeba vzít stejnou měrou v potaz, že B. Z. působil jako obchodní zástupce stěžovatelčiných obchodních partnerů již v minulosti a stěžovatelce v době navázání obchodního styku s W. představil osobně J. W., předložil jí potvrzení o registraci odběratele k DPH a toto si stěžovatelka ověřila. Nejvyšší správní soud považuje za zásadní, že se správci daně nepodařilo zpochybnit pravost potvrzení o registraci ze dne 23. 7. 2008 (byť se na možnost zpětné deregistrace deklarovaného odběratele opakovaně bezvýsledně dotazovala polské finanční správy).

Rovněž se nejeví být jakkoli nevěrohodným tvrzení stěžovatelky, že registraci W. k DPH ověřovali její pracovníci v rejstříku VIES průběžně a při absenci jakéhokoli podezření z podvodu nepociťovali potřebu taková jednotlivá ověření listinně dokladovat. Následný závěr žalovaného i krajského soudu, dle něhož nemůže být dobrá víra stěžovatelky dána s ohledem na dataci předmětného potvrzení o registraci, je dle názoru Nejvyššího správního soudu nepodložený a nikterak nediskvalifikuje stěžovatelčino tvrzení dobré víry. Při zohlednění skutečnosti, že pravost stěžovatelkou předloženého potvrzení nebyla správcem daně zpochybněna, a to ani na základě opakovaných (vyhýbavých) odpovědí polské finanční správy, je totiž stejně tak docela dobře možné, že v důsledku administrativního pochybení verifikoval rejstřík VIES daňové identifikační číslo W. jako platné ještě v době, kdy k deklarovaným dodáním mělo dojít. V takovém případě by pak stěžovatelka musela jaksi intuitivně vytušit nepoctivost a podvodné jednání s ní jednajících údajných zástupců pořizovatele, stejně jako předchozí odcizení CMR, razítka a technické dokumentace jednoho z nákladních vozidel deklarovaného přepravce na Ukrajině, apod. Nejvyšší správní soud má tudíž za to, že správce daně pochybil, když bez bližšího ozřejmení skutečného stavu registrace pořizovatele k DPH v rozhodné době konstatoval, že stěžovatelka nejednala dostatečně obezřetně; stejně tak následně pochybili i žalovaný a krajský soud. Lze podotknout, že jen stěží nastane v praktickém přeshraničním obchodním styku taková ideální konstelace, kdy dodavatel podnikne vskutku veškerá myslitelná opatření proti vtažení své osoby do podvodného jednání odběratele. Odepření ochrany dobré víry stěžovatelky by s přihlédnutím k jí předloženému a správcem daně nezpochybněnému potvrzení o registraci odběratele k dani z přidané hodnoty bylo nepřiměřeně přísné. V tomto ohledu shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou.

[24] Jelikož kasační stížnost byla shledána důvodnou, nezbylo Nejvyššímu správnímu soudu než napadený rozsudek zrušit v souladu s § 110 odst. 1 větou první před středníkem s. ř. s. Vzhledem k tomu, že důvod pro zrušení napadeného rozsudku je obsažen i v rozhodnutí žalovaného, přistoupil Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. i ke zrušení rozhodnutí žalovaného a tomuto vrátil věc k dalšímu řízení, v němž bude vázán právním názorem dle tohoto kasačního rozsudku [§ 78 odst. 5 ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.].

[25] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka byla v řízení o kasační stížnosti úspěšná a proto má právo na náhradu účelně vynaložených nákladů, jež sestávají v první řadě ze zaplaceného soudního poplatku za řízení o kasační stížnosti ve výši 5000 Kč, a dále též z nákladů zastoupení. Stěžovatelka byla v řízení o kasační stížnosti zastoupena JUDr. Jaromírem Hanušem, advokátem, jenž jí (s přihlédnutím k obsahu spisu, neboť stěžovatelka soudu náklady nevyčíslila) poskytl jeden úkon právní služby dle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), v rozhodném znění (dále jen „advokátní tarif“), s tarifní hodnotou mimosmluvní odměny 3100 Kč [dle § 7 bodu 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], zvýšenou o paušální náhradu hotových výdajů 300 Kč na úkon (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Náhradu nákladů zastoupení je dále třeba navýšit o částku odpovídající aplikace sazby daně z přidané hodnoty, jelikož zástupce stěžovatelky doložil svou registraci jakožto plátce uvedené daně, tj. o částku 714 Kč. V souhrnu má

tudíž stěžovatelka proti neúspěšnému žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti vyčíslených částkou 9114 Kč.

[26] S ohledem na ustanovení § 110 odst. 3 *in fine* s. ř. s. rozhodl Nejvyšší správní soud též o náhradě nákladů řízení před krajským soudem (ani zde stěžovatelka náklady řízení nevyčíslila). V prvé řadě náleží stěžovatelce náhrada zaplaceného soudního poplatku za řízení o žalobě ve výši 3000 Kč. Krom toho též náhrada zastoupení (i zde byla zastoupena výše uvedeným advokátem) za dva úkony právní služby, a to přípravu a převzetí zastoupení dle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu, a písemné podání ve věci samé (žaloba) dle § 11 odst. 1 písm. d) téže vyhlášky, s tarifní hodnotou mimosmluvní odměny za úkon právní služby totožnou, jako v případě řízení o kasační stížnosti, včetně dvou režijních paušálů dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu; rovněž zvýšené o daň z přidané hodnoty, tj. o 1428 Kč. V souhrnu má tudíž stěžovatelka proti neúspěšnému žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o žalobě vyčíslených částkou 11 228 Kč.

[27] Žalovaný je proto povinen zaplatit stěžovatelce na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti a řízení o žalobě celkem částku 20 342 Kč, a to do 30 dní od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce stěžovatelky – JUDr. Jaromíra Hanuše, advokáta.

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

V Brně dne 13. prosince 2017

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu