

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **EKO TRANSFER CORPORATION, s. r.o.,** se sídlem Rodinov 76, zast. Mgr. Pavlem Kandalcem, Ph.D., LL.M., advokátem, se sídlem Kounicova 685/20, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 2. 2019, č. j. 6376/19/5300-22442-712600, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 10. 2020, č. j. 29 Af 33/2019-42,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) dospěl na základě provedené daňové kontroly k závěru, že nedošlo k faktické realizaci dopravy zboží (pelety z masokostní moučky a pilin) od žalobkyně (do 5. 12. 2019 měla žalobkyně obchodní firmu EKO-HEAT s.r.o.) do deklarované destinace v jiném členském státě Evropské unie (Slovenská republika) společnosti MBZ Slovakia, s.r.o., tudíž žalobkyně neměla nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty při dodání do jiného členského státu ve smyslu § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Z tohoto důvodu správce daně vydal dne 3. 9. 2018 devět dodatečných platebních výměrů, kterými žalobkyni za zdaňovací období květen roku 2016 až leden

roku 2017 doměřil daň z přidané hodnoty v celkové výši 9.607.485 Kč a penále ve výši 1.921.495 Kč.

[2] Žalovaný shora uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a dodatečné platební výměry potvrdil.

II.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“) žalobu u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který ji v záhlaví označeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) zamítl.

[4] Krajský soud především nepřisvědčil tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. K námitce, v níž žalobkyně žalovanému vytýkala, že se dostatečně nevypořádal s namítanou nezákonností zahájení daňové kontroly, krajský soud vyslovil, že žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečně vysvětlil, jaká byla situace v době zahájení daňové kontroly, a poukázal na skutečnosti, pro které nebylo vhodné (resp. hospodárné) vyzývat žalobkyni k podání daňového přiznání; to, že správce daně až v průběhu daňové kontroly vydal zajišťovací příkazy, podle krajského soudu automaticky nevylučuje vhodnost zvoleného postupu spočívajícího v zahájení daňové kontroly, aniž předtím vyzval žalobkyni k podání daňového přiznání. Soud se také ztotožnil se závěrem žalovaného, že správce daně měl před zahájením daňové kontroly k dispozici pouze určitou indicii o možné odlišné variantě skutkového děje. Tato indicie však nebyla takové intenzity, aby bylo možné s jistotou (bez důvodných pochybností) předvídat, která z nabízených variant je pravděpodobná či správná. Další prověření v rámci daňové kontroly se proto soudu jeví jako odpovídající dané věci. Krajský soud nadto označil za nepředstavitelné, že by předchozí výzva správce daně podle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), mohla situaci žalobkyně jakkoliv změnit, respektive, že by žalobkyně uplatněné osvobození od daně u posuzovaných plnění dobrovolně v dodatečném daňovém přiznání neuplatnila.

[5] Ve vztahu k námitce žalobkyně, že žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí dva vzájemně si odporující důkazní prostředky (výslech jednatele společnosti MBZ Slovakia, s.r.o. a prohlášení té stejné společnosti předložené žalobkyní), a proto je nepřezkoumatelné, krajský soud vyslovil, že z hlediska přezkoumatelnosti je významné, že žalovaný poukázal nejenom na rozpor předložených prohlášení s informacemi opatřenými předtím z výslechu jednatele společnosti MBZ Slovakia, s.r.o., ale rovněž na rozpor s dalšími provedenými důkazy. Úvaha žalovaného je tedy pro soud srozumitelná a bez obtíží přezkoumatelná. Krajský soud také přisvědčil žalovanému, že prohlášení společnosti MBZ Slovakia, s.r.o. předložené žalobkyní není způsobilé zpochybnit velmi solidně podložené skutková zjištění správních orgánů ohledně faktického průběhu přepravy zboží.

[6] Krajský soud se dále ztotožnil i se závěrem žalovaného, že zadání údajů do systému TRACES [ústřední databáze pro monitorování (mimo jiné) přesunů zvířat a produktů

živočišného původu] neprokazuje fakticitu dodání zboží v souladu s těmito údaji. Jelikož v nynější věci nebyly zadané údaje následně ověřeny (potvrzeny) příslušnými orgány veterinární správy, bylo možné aktu jejich zadání přiznat význam pouze v rovině posuzování otázky dobré víry žalobkyně. Pokud ale žalobkyně spoléhala na to, že systém TRACES funguje, a nečinila nad tento rámec žádná další pátrání či ověřování, tak jí tuto skutečnost nelze podle soudu klást k tíži takovým způsobem, že by sama o sobě mohla být dostatečným důvodem k absolutnímu vyvrácení její dobré víry. V nynější věci je však podstatné to, že existovaly ještě další skutečnosti, které dobrou víru žalobkyně podlamují. Krajský soud zdůraznil, že žalobkyně nemohla být v dobré víře zejména s ohledem na podezřelé okolnosti související s přepravou předmětného zboží (zboží, které mělo být dodáno na Slovensko, bylo nakládáno do kontejnerů a opatřováno námořními plombami; v nákladních listech byly uvedeny informace ohledně výstupního celního úřadu a přepravy do destinací mimo trasu deklarovaného skladu v Nitře ve Slovenské republice). Ve světle těchto okolností se nakonec požadavek na prověření, zda došlo ke kontrole údajů zadaných do systému TRACES ze strany orgánů veterinární správy, krajskému soudu nejeví jako nepřiměřený.

[7] Ve vztahu k námitce procesní nepoužitelnosti výpovědi jednatele společnosti MBZ Slovakia, s.r.o., opatřené v rámci mezinárodního dožádání bez přítomnosti stěžovatelky, krajský soud vyslovil, že informace takto získané nehrají v nynějším případě klíčovou roli; pouze na začátku řízení představovaly určité indicie o tom, že fakticky nemuselo dojít k přepravě zboží do Slovenské republiky. Faktická stránka přepravy zboží byla následně předmětem dokazování v rámci daňové kontroly a byla rozkryta na základě vyhodnocení řady podkladů souvisejících s přepravou. Krajský soud také poukázal na závěry vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011-167, a z rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 3. 10. 2019, č. j. 10 Af 7/2014-134, z nichž vyplývá, že výpověď opatřená v rámci mezinárodního dožádání bez účasti daňového subjektu má omezenou výpovědní hodnotu, což právě v případě, kdy tato výpověď nepředstavuje klíčovou roli (jako tomu je v nynějším případě), není na závadu.

III.

[8] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) nyní proti rozsudku krajského soudu (dále jen „napadený rozsudek“) brojí kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Navrhuje napadený rozsudek, jakož i napadené rozhodnutí, zrušit a věc vrátit žalovanému dalšímu řízení.

[9] Stěžovatelka krajskému soudu vytýká, že ač jí v otázce posouzení její dobré víry ohledně dodání zboží do deklarovaného jiného členského státu Evropské unie (Slovenské republiky) nejprve přisvědčil v tom, že jí nelze klást k tíži, že sama aktivně neověřovala, zda došlo k řádné kontrole jí zadaných údajů v systému TRACES, a naopak tomuto systému důvěřovala, dospěl nakonec s ohledem na další ve věci zjištěné skutečnosti

k závěru, že její dobrá víra byla podlomena. Stěžovatelka je přesvědčená o tom, že otázka dobré víry je výsledkem komplexního posouzení vícero faktorů. Opřel-li žalovaný svoji úvahu o celý souhrn těchto faktorů, pak odpadnutím jednoho z nich vznikla nová konstelace pro posouzení stěžovatelčiny dobré víry. Takové posouzení přitom přísluší správci daně a nikoliv správnímu soudu; a to tím spíše, že krajský soud neshledal významným ani pochybení žalovaného související s nevypořádáním rozporu mezi dvěma důkazními prostředky.

[10] Stěžovatelka nesouhlasí ani se závěry krajského soudu ohledně dvou vzájemně si odporujících důkazních prostředků, a to výslechu jednatele společnosti MBZ Slovakia, s.r.o. Ioannise Zapropoulose (vyvracejícího tvrzení stěžovatelky o dodání zboží do Slovenské republiky) a „Prohlášení pořizovatele zboží MBZ Slovakia za období 5-12/2016 (1 list)“ a „Prohlášení pořizovatele zboží MBZ Slovakia za období 1-3/2017 (1 list)“ (potvrzujících tvrzení stěžovatelky o dodání zboží do Slovenské republiky) uvedených v napadeném rozhodnutí. Podle stěžovatelky žalovaný v napadeném rozhodnutí nikterak nevypořádal rozpory mezi těmito dvěma důkazními prostředky a pouze bez bližšího zdůvodnění upřednostnil jen jeden (výslech jednatele společnosti MBZ Slovakia, s.r.o.) ze vzájemně si protiřečících důkazních prostředků, aniž by vysvětlil, proč druhý z nich (prohlášení pořizovatele zboží společnosti MBZ Slovakia s.r.o.) je podle něj nevěrohodný. Nadto je podle stěžovatelky výslech jednatele společnosti MBZ Slovakia, s.r.o. procesně nepoužitelný, neboť jí nebyl dán prostor se tohoto úkonu zúčastnit, klást svědkovi dotazy a kontradiktorním způsobem rozporovat jím uváděné skutečnosti.

[11] Krajský soud se přitom k namítanému rozporu vyjádřil jen implicitně v odstavci 30. napadeného rozsudku, kde citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011-167. Z něho vyplývá, že výslech svědka v zahraničí, který byl proveden bez účasti českého daňového subjektu, musí být posuzován obezřetně, neboť tato skutečnost ovlivňuje výpovědní hodnotu informací takto získaných. Tomu pak správce daně musí přizpůsobit svůj postup v rámci hodnocení důkazů. Podle stěžovatelky však žalovaný v rámci volného hodnocení důkazů svůj postup nikterak nepřizpůsobil a naopak absolutizoval závěry vyplývající z výslechu svědka v zahraničí, když stěžovatelkou předložený důkazní prostředek (dvě prohlášení pořizovatele zboží MBZ Slovakia, s.r.o.) považoval bez dalšího za nepravdivý právě pro jeho rozpor s výslechem svědka v zahraničí.

[12] Stěžovatelka nakonec nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu, že informace získané z výslechu svědka v zahraničí nehrají v nynějším případě klíčovou roli. Zdůrazňuje, že žalovaný tomuto výslechu klíčovou roli přikládal a právě s odkazem na něj se odmítl zabývat stěžovatelkou předloženými prohlášeními pořizovatele zboží MBZ Slovakia, s.r.o. Krajský soud tedy podle stěžovatelky i ohledně této námitky pochybil, neboť učinil vlastní úvahu jdoucí nad rámec úvah žalovaného a zhojil tím nesprávné právní závěry žalovaného.

IV.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti předesílá, že správce daně v průběhu daňové kontroly zjistil, že nedošlo ke stěžovatelkou tvrzenému dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie (Slovenská republika) a že v době uplatnění osvobození od daně z přidané hodnoty za intrakomunitární dodání zboží ve smyslu § 64 zákona o dani z přidané hodnoty stěžovatelka disponovala informacemi, ze kterých vyplývalo, že zboží nebylo dodáno do Slovenské republiky, a tudíž, že stěžovatelka nemohla být v dobré víře ohledně splnění nároku na osvobození od daně z přidané hodnoty. Bylo podle žalovaného na stěžovatelce, aby jednoznačně prokázala oprávnění uplatnit nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty při dodání zboží do jiného členského státu odběrateli – společnosti MBZ Slovakia, s.r.o., tedy aby prokázala, že zboží bylo přepraveno z tuzemska do jiného členského státu Evropské unie. Žalovaný přisvědčuje stěžovatelce v tom, že otázka dobré víry je výsledkem komplexního posouzení vícero faktorů, a proto on i správce daně a následně i krajský soud dobrou víru stěžovatelky posuzovali na základě více skutečností (neexistence písemných smluv mezi stěžovatelkou a odběrateli zboží, obsah přepravních dokladů, přílišný a neověřený důraz kladený na údaje v systému TRACES, opatření prohlášení pořizovatele zboží stěžovatelkou až v návaznosti na průběh daňové kontroly), které dobrou víru stěžovatelky spolehlivě vyloučily; naopak stěžovatelka stavěla otázku dobré víry pouze na jediné dílčí okolnosti, a to zadání informací do systému TRACES. Žalovaný nakonec uvádí, že ač jeho argumentaci krajský soud částečně korigoval, přesto přisvědčil jeho závěru, že stěžovatelka nevyvrátila pochybnosti ohledně naplnění podmínek podle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty, přičemž ani nebyla v dobré víře. Žalovaný opakuje, že stěžovatelka nemohla vyvrátit pochybnosti správních orgánů a být v dobré víře ohledně dodání zboží do Slovenské republiky, když i sama předložila důkazy (přepravní doklady), z nichž plynulo, že zboží bylo přepravováno zcela jiným směrem.

[14] Žalovaný dále nesouhlasí s kasační argumentací, že v odůvodnění napadeného rozhodnutí zmínil vzájemně si odporující důkazní prostředky. Vysvětluje, že výpověď jednatele společnosti MBZ Slovakia, s.r.o. byla získána na základě mezinárodního dožádání slovenského správce daně, výslech byl proveden za účelem ověření dodavatelsko-odběratelských vztahů mezi stěžovatelkou a odběratelem, přičemž jednatel společnosti MBZ Slovakia, s.r.o. uvedl, že jeho společnost přepravu zboží od stěžovatelky nezajišťovala a zboží bylo od stěžovatelky přepraveno přímo k odběrateli PR Group, s.r.o. v České republice. Tím bylo tedy jednoznačně vyvráceno tvrzení stěžovatelky, že deklarované zboží bylo dopraveno do Slovenské republiky. Ve vztahu ke stěžovatelkou předloženým prohlášením pořizovatele zboží MBZ Slovakia, s.r.o. za období 5-12/2016 a za období 1-3/2017, které měly mít podle stěžovatelky stejnou vypovídací hodnotu jako uvedená výpověď jednatele společnosti MBZ Slovakia, s.r.o., žalovaný zdůrazňuje, že tato prohlášení stěžovatelka předložila až poté, co byla seznámena se zjištěními a důkazními prostředky správce daně v rámci seznámení se s výsledky kontrolního zjištění (před tím ani netvrdila, že takové listiny existují). Následné doložení těchto prohlášení tedy podle žalovaného spíše ukazuje na to, že se stěžovatelka snažila správce daně zmást a znevěrohodnit výpověď jednatele společnosti MBZ Slovakia, s.r.o., aniž by se snažila

prokázat dodání zboží do Slovenské republiky i jiným způsobem. Správce daně i žalovaný proto uvedená prohlášení označili za nedůvěryhodná. Správní orgány se tedy v řízení zabývaly a hodnotily všechny důkazní prostředky doložené stěžovatelkou i získané vlastním šetřením, přičemž svůj postup a úvahu řádně odůvodnily a postupovaly tudíž plně v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů stanovenou v § 8 daňového řádu.

[15] Žalovaný tedy trvá na tom, že v průběhu daňové kontroly bylo prokázáno, že k dodání zboží tvrzeným způsobem do Slovenské republiky nedošlo, a tudíž nebyly splněny podmínky pro osvobození od daně z přidané hodnoty podle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty. Krajský soud uvedenou problematiku v napadeném rozsudku správně posoudil, kasační stížnost je proto podle žalovaného nedůvodná a navrhuje její zamítnutí.

V.

[16] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Stěžovatelka nejprve namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku její dobré víry ohledně dodání zboží do jiného členského státu (Slovenské republiky). Ač jí krajský soud nejprve přisvědčil v tom, že jí nelze klást k tíži, že sama aktivně neověřovala, zda došlo k řádné kontrole jí zadaných údajů v systému TRACES a tomuto systému důvěřovala, dospěl nakonec s ohledem na další ve věci zjištěné skutečnosti k závěru, že její dobrá víra byla podlomena. Je-li otázka dobré víry výsledkem komplexního posouzení vícero faktorů, pak odpadnutím jednoho z nich vznikla nová konstelace pro posouzení stěžovatelčiny dobré víry. Takové posouzení přitom podle stěžovatelky přísluší správci daně a nikoliv správnímu soudu.

[19] Podle ustanovení § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění do 31. 8. 2020, platilo, že *[d]odání 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.* Podle odstavce 5 téhož ustanovení také platilo, že *dodání zboží do jiného členského státu lze prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky.*

[20] Ustanovení § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty tedy definovalo podmínky, za kterých je plátce daně oprávněn uplatnit osvobození od daně z přidané hodnoty u zboží dodávaného z České republiky do jiného členského státu. Aby mohl plátce daně uplatnit nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty v souladu s citovaným ustanovením, musely být kumulativně splněny tři podmínky. Zboží muselo

být dodáno do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, zboží muselo být odesláno (přepraveno) do jiného členského státu a přeprava zboží musela být zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou. Naplnění zmíněných podmínek vyplývajících z § 64 zákona o dani z přidané hodnoty, tedy podmínek zakládajících nárok na osvobození od daně při intrakomunitárním dodání zboží, byl přitom v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu povinen prokázat plátce daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45).

[21] Osvobození od daně z přidané hodnoty při dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie má však základ v unijním právu. Společný systém daně z přidané hodnoty je harmonizován na úrovni Evropské unie (EU) prostřednictvím směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112/ES“). Osvobození dodání zboží uvnitř Evropské unie od daně lze uplatnit pouze tehdy, pokud právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele a dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a že v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy věc fyzicky opustila území členského státu dodání. Fyzický pohyb zboží z jednoho členského státu do jiného členského státu je tedy nezbytným základním znakem operace uvnitř Evropské unie, který ji odlišuje od tuzemské operace (srov. např. rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 27. 9. 2007, C-409/04, *Teleos*, ze dne 16. 12. 2010, C-430/09, *Euro Tyre Holding*, nebo ze dne 9. 10. 2014, C-492/13, *Traum EOOD*). Ustanovení § 64 zákona o dani z přidané hodnoty je tedy odrazem článku 138 odst. 1 směrnice 2006/112/ES.

[22] Z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) k řešené problematice vyplývá, že *„k tomu, aby měl dodavatel zboží nárok na osvobození od daně […], musí předložit důkaz, že jsou splněny podmínky použití tohoto ustanovení, včetně podmínek stanovených členskými státy k zajištění správného a jednoznačného uplatňování uvedených osvobození, jakož i k zabránění jakýmkoli daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu.“* (rozsudek Soudního dvora ze dne 7. 12. 2010, C-285/09, *trestní řízení proti R.*), a že *„není […] v rozporu s unijním právem požadavek, aby dodavatel jednal v dobré víře a přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována k zajištění toho, aby plnění, které uskutečňuje, nevedlo k jeho účasti na daňovém podvodu.“* (rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 9. 2012, C-273/11, *Mecsek-Gabona Kft.*). Obdobně v rozsudku ze dne 9. 10. 2014, C-492/13, *Traum EOOD*, Soudní dvůr potvrdil, že článek 138 odst. 1 směrnice 2006/112/ES nebrání tomu, aby nebyl prodávajícímu přiznán nárok na osvobození od daně u dodání uvnitř Evropské unie, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že prodávající nesplnil důkazní povinnosti nebo že věděl nebo měl vědět, že plnění, které uskutečnil, bylo součástí daňového úniku, jehož se dopustil pořizovatel, a nepřijal veškerá opatření, která po něm mohla být rozumně požadována k zabránění jeho vlastní účasti na tomto daňovém úniku.

[23] Jedním z předpokladů pro zachování osvobození od daně je tedy s ohledem na výše uvedené i to, že v rámci prokazování subjekt uplatňující nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty správci daně doloží, že byl v dobré víře v to, že zboží má být (respektive bylo) do jiného členského státu skutečně přepraveno. Dobrá víra představuje *„vnitřní přesvědčení osoby, tj. psychický stav jednající osoby, který sám o sobě nemůže být předmětem dokazování. Na existenci dobré víry však lze usuzovat z konkrétních vnějších skutečností, jejichž prostřednictvím se toto vnitřní přesvědčení projevuje navenek. Posouzení, je-li jednající osoba v dobré víře či nikoli, je třeba vždy hodnotit objektivně […]“* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2008, č. j. 2 Afs 108/2007-78).

[24] Konkrétně při posuzování dobré víry daňového subjektu uplatňujícího nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty lze na dobrou víru usuzovat s ohledem na jednání daňového subjektu ve vztahu k opatření si dostatku důkazních prostředků o splnění hmotněprávních podmínek osvobození dodání zboží do jiného členského státu, tedy s ohledem na to, zda daňový subjekt mohl z důkazních prostředků, které si k prokazované obchodní transakci opatřil, nabýt oprávněného dojmu, že hmotněprávní podmínky osvobození dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie od daně z přidané hodnoty byly skutečně naplněny. Je přitom nezbytné, aby daňový subjekt disponoval věrohodnými a objektivními důkazy, že zboží skutečně bylo v souladu s požadavkem daňové neutrality přepraveno do jiného členského státu, kde má být užíváno či spotřebováno konečným zákazníkem, již v okamžiku vystavení daňového dokladu na uskutečněné zdanitelné plnění osvobozené od daně z přidané hodnoty (srov. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 104/2012-45).

[25] V nynějším případě v kasační stížnosti stěžovatelka vytýká krajskému soudu posouzení její dobré víry ve vztahu k dodání zboží do jiného členského státu (Slovenské republiky) odběratelské společnosti MBZ Slovakia s.r.o. Ten se ztotožnil se závěry žalovaného uvedenými v napadeném rozhodnutí.

[26] Žalovaný se posouzením dobré víry stěžovatelky v to, že zboží bylo skutečně dodáno do Slovenské republiky odběratelské společnosti MBZ Slovakia, s.r.o. v napadeném rozhodnutí zevrubně věnoval na stranách 11 až 13. Předeslal, že dobrou víru stěžovatelky posuzoval na základě stěžovatelkou předložených listinných důkazů, které měla, či mohla mít, v době dodávek k dispozici (komerční dokumenty, přepravní listy, záznamy v systému TRACES), a na základě obchodních postupů (kontrola zboží, smluvní ujednání, kontrola odběratele), které stěžovatelka učinila, či je mohla učinit, a bylo možné je po ní rozumně požadovat. Stěžovatelka přitom sama uvedla, že nepožadovala žádné doklady o předání zboží přepravci ani žádné doklady od svých odběratelů prokazující dopravu zboží do jiného členského státu, neboť údaje o dodávkách zboží do jiného členského státu uváděla v systému TRACES, což považovala za dostačující. Žalovaný dále zdůraznil, že přestože stěžovatelka dodávala do zahraničí zboží, které podléhalo veterinárnímu dohledu, tedy se jednalo o komplikovanější komoditu z hlediska veřejnoprávních povinností, neuzavírala žádné písemné smlouvy, ve kterých by byla přeprava zboží a její podmínky

upraveny, obchodní podmínky dojednávala ústně, a se svými obchodními partnery komunikovala buď telefonicky, nebo emailem; žádnou emailovou komunikaci však přesto stěžovatelka správci daně nepředložila. Žalovaný dále vysvětlil, proč ze samotného zadání údajů o jednotlivých dodávkách zboží do systému TRACES nelze dovodit dobrou víru stěžovatelky. Údaje do systému byly totiž stěžovatelkou zadávány jednostranně a vypovídací hodnotu by mohly mít pouze tehdy, pokud by dodání bylo v systému potvrzeno (například formou veterinární kontroly v místě cílové destinace); stěžovatelka se však nikterak nezajímala ani nepátrala po tom, zda údaje v systému TRACES byly příslušnými veterinárními orgány prověřeny.

[27] Žalovaný dále poukázal na to, že stěžovatelka přepravu ve většině případů nezjišťovala ani se nezajímala, kdo přepravu zajišťuje a kam konkrétně je zboží přepraveno, a to ani za situace, kdy bylo zboží nakládáno do kontejnerů, a zaměstnanci stěžovatelky opatřovali kontejnery námořními plombami. I z nákladních listů, které stěžovatelka opatřila razítkem, podpisem a doplnila do nich údaj o hmotnosti, vyplývají informace o výstupním celním úřadu, o přepravě vlakem do Hamburgu či o cílové destinaci ve třetích zemích, a také z většiny přepravních dokladů je zřejmá trasa nákladu, přičemž stěžovatelkou deklarovaný sklad v Nitře ve Slovenské republice nebyl v žádném případě na této trase. Uvedené skutečnosti přitom podle žalovaného, zejména s ohledem na geografickou polohu České a Slovenské republiky, poskytují zcela jasný podklad pro pochybnosti stěžovatelky ohledně dopravy zboží do Slovenské republiky. K opakovaným tvrzením stěžovatelky v průběhu daňové kontroly, že neměla pochybnosti o dodání zboží do Slovenské republiky, žalovaný uvedl, že tou tak bylo zřejmě proto, že si stěžovatelka neopatřila (nevyžádala) téměř žádné doklady týkající se přepravy a doklady, které měla ve svém držení, nezkoumala s náležitou péčí; přepravní doklady a vyjádření odběratele (prohlášení pořizovatele MBZ Slovaka s.r.o.) si přitom stěžovatelka obstarala až v průběhu daňové kontroly v reakci na její vývoj, což také sama potvrdila. Z hlediska přepravy, kterou stěžovatelka sama realizovala, pak nebyla schopna dostatečně doložit, jaké konkrétní zboží a v jakém objemu přepravovala jednotlivými dodávkami.

[28] Žalovaný tedy k dobré víře stěžovatelky ohledně dodání zboží do jiného členského státu shrnul, že neexistence písemných smluv, obsah přepravních dokladů (dodání do Mělníka a dál do zahraničních přístavů), přílišný a neověřený důraz kladený na údaje v systému TRACES v kombinaci s tím, že stěžovatelka některé písemnosti opatřovala až v návaznosti na průběh daňové kontroly, ve svém souhrnu nesvědčí tomu, že by stěžovatelka byla v dobré víře ohledně dodání zboží do Slovenské republiky. Stěžovatelka se podle žalovaného nechovala obezřetně v rámci svých obchodních vztahů se společností MBZ Slovakia, s.r.o., neboť rezignovala na uzavření obvyklých listin v písemné podobě (smlouvy, obchodní a dodací podmínky) a nepožadovala od odběratele v okamžiku vystavení daňového dokladu na uskutečněné plnění osvobozeného od daně z přidané hodnoty věrohodné důkazy o skutečném dodání zboží do jiného členského státu (např. doklady o uskutečnění přepravy či prohlášení pořizovatele zboží). Z dokladů, které

stěžovatelka měla nebo je mohla reálně získat, pak plynuly zásadní pochybnosti ohledně přepravy zboží, z nichž mělo být stěžovatelce patrné, že zboží vůbec nebylo dodáváno do Slovenské republiky. Žalovaný tedy na základě všech těchto skutečností uzavřel, že v řízení bylo zpochybněno (vyvráceno) dodání zboží společnosti MBZ Slovakia, s.r.o. do Slovenské republiky. Stěžovatelka mohla a měla nabýt pochybnosti o tom, že se dodání zboží neuskutečnilo tak, jak zamýšlela, proto nemohla být ohledně dodání zboží do Slovenské republiky v dobré víře, a tudíž jí nemohlo být přiznáno osvobození od daně z přidané hodnoty při dodání do jiného členského státu.

[29] Krajský soud v napadeném rozsudku nejprve na rozdíl od žalovaného uznal, že i pouhé nahrání údajů do systému TRACES může mít vypovídací hodnotu o určité kvalitě dobré víry stěžovatelky, a tedy nelze stěžovatelce klást k tíži, že následně aktivně neověřovala, zda jí zadané údaje byly příslušnými veterinárními orgány kontrolovány. Jelikož ale v nynější věci přistoupily ještě další skutečnosti, které stěžovatelčinu dobrou víru podle krajského soudu podlamovaly, vyslovil v odstavci 28 napadeného rozsudku, že ve světle pochybností ohledně přepravy zboží, které stěžovatelka nerozporuje, se nakonec požadavek na prověřování, zda došlo ke kontrole údajů zadaných do systému TRACES ze strany orgánů veterinární správy, nejeví jako nepřiměřený. Krajský soud tedy, ač poměrně krkolomně, nakonec přisvědčil žalovanému ohledně vlivu neověření zadaných údajů do systému TRACES na dobrou víru stěžovatelky. S ohledem na tento dílčí závěr i dále v napadeném rozsudku zmíněnou podnikatelskou neopatrnost stěžovatelky krajský soud uzavřel, že stěžovatelka nebyla v dobré víře ohledně dodání zboží do Slovenské republiky.

[30] Nejvyšší správní soud se s výše předestřenými závěry žalovaného, kterým přisvědčil i krajský soud, zcela ztotožňuje. S ohledem na uvedené tudíž nemůže přisvědčit kasační argumentaci stěžovatelky, že krajský soud pochybil tím, že ač nejprve uznal, že jí nelze klást k tíži, že sama aktivně neověřovala, zda došlo k řádné kontrole jí zadaných údajů v systému TRACES a tomuto systému důvěřovala, nakonec uzavřel, že s ohledem na další ve věci zjištěné skutečnosti byla její dobrá víra podlomena.

[31] Jak sama stěžovatelka v kasační stížnosti uvádí, při posouzení dobré víry je nezbytné vzít v úvahu vícero faktorů. Krajský soud ve shodě se správními orgány uzavřel, že stěžovatelka nemohla být v dobré víře ohledně dodání zboží do jiného členského státu (Slovenské republiky) kromě neověřeného důvěřování údajům zadaným v systému TRACES také (a to zejména) z důvodu okolností souvisejících s přepravou zboží (zboží bylo nakládáno do kontejnerů, které byly opatřovány námořními plombami, nákladní listy obsahovaly informace o výstupním celním úřadu a přepravě do destinací, které nebyly na trase k deklarovanému skladu v Nitře ve Slovenské republice). Dále pak nelze podle krajského soudu na dobrou víru stěžovatelky usuzovat na podkladě jejího neobezřetného chování v obchodních vztazích (rezignace na uzavření obvyklých listin v písemné podobě, neexistující kontrola zboží či kontrola odběratele). Tyto skutečnosti ve svém souhrnu vedou k závěru, že stěžovatelka nemohla být ohledně dodání zboží do Slovenské republiky v dobré víře. Krajský soud tedy podle kasačního soudu nepochybil při posouzení otázky

dobré víry stěžovatelky ohledně dodání zboží do jiného členského státu (Slovenské republiky).

[32] Stěžovatelka dále nesouhlasí ani s posouzením, které krajský soud učinil ohledně v žalobě namítaného „rozporu“ mezi dvěma důkazními prostředky uvedenými v napadeném rozhodnutí, a to výslechem jednatele společnosti MBZ Slovakia, s.r.o. Ioannise Zapropoulose (získaného na základě mezinárodního dožádání, v němž jednatel sdělil, že zboží nebylo převáženo do Slovenské republiky) a „Prohlášením pořizovatele zboží MBZ Slovakia za období 5-12/2016 (1 list)“ a „Prohlášením pořizovatele zboží MBZ Slovakia za období 1-3/2017 (1 list)“ (která potvrzovala přijetí a dodání zboží do Slovenské republiky).

[33] Nejvyšší správní soud především nepřisvědčuje stěžovatelce, že se krajský soud uvedenou problematikou zabýval pouze implicitně v bodě 30 napadeného rozsudku poukazem na rozsudek kasačního soudu č. j. 1 Afs 73/2011-167. Krajský soud již v bodě 21 napadeného rozsudku předeslal, že žalovaný v napadeném rozhodnutí poukázal nejenom na rozpor stěžovatelkou předložených prohlášení pořizovatele zboží s chronologicky dříve opatřenými informacemi od jednatele společnosti MBZ Slovakia, s.r.o., ale také na rozpor s dalšími provedenými důkazy (přepravními doklady, z nichž plynulo, že zboží bylo přepravováno nejkratší cestou převážně do přístavů v Spolkové republice Německo). Rovněž ze zprávy o daňové kontrole ze dne 17. 8. 2018 vyplývá, že rozpor obsahu prohlášení pořizovatele zboží s informacemi od jednatele společnosti MBZ Slovakia, s.r.o. získanými na základě mezinárodního dožádání, byl vysloven jako podpůrný argument. Nedůvěryhodnost těchto prohlášení pořizovatele zboží správce daně vyslovil primárně z důvodu vyhodnocení dokladů souvisejících s přepravou, podle nichž realizace přepravy do Slovenské republiky nemohla proběhnout. Krajský soud nakonec uvedl, že prohlášení pořizovatele zboží předložená stěžovatelkou nemohla zpochybnit solidně podložená skutková zjištění ohledně faktického průběhu přepravy zboží. Právě uvedené skutečnosti Nejvyšší správní soud ověřil a se závěry krajského soudu se zcela ztotožňuje. Krajský soud v napadeném rozsudku správně uzavřel, že se v napadeném rozhodnutí stěžovatelkou namítaný rozpor mezi důkazními prostředky nevyskytuje, žalovaný řádně odůvodnil, proč neshledal stěžovatelkou předložená prohlášení pořizovatele zboží věrohodnými a na podkladě jakých skutečností dospěl k závěru, že zboží do Slovenské republiky nebylo dodáno.

[34] S ohledem na právě vysvětlenou podpůrnou roli výpovědi jednatele společnosti MBZ Slovakia, s.r.o. při hodnocení nedůvěryhodnosti prohlášení pořizovatele zboží (ta byla znevěrohodněna zejména na podkladě informací vyplývajících z přepravních listů) je proto nepřípadná argumentace stěžovatelky, že žalovaný v napadeném rozhodnutí absolutizoval závěry vyplývající z výslechu jednatele společnosti MBZ Slovakia, s.r.o., a s ohledem na to považoval stěžovatelkou předložená prohlášení pořizovatele zboží bez dalšího za nepravdivá. Rovněž je z uvedeného důvodu mimoběžná námitka, že krajský

soud pochybil, pokud dovodil, že informace získané z výslechu jednatele společnosti MBZ Slovakia, s.r.o. nehrají v nynějším případě klíčovou roli, přičemž učinil v tomto ohledu vlastní úvahu jdoucí nad rámec úvah žalovaného, a zhojil tím nesprávné právní závěry žalovaného.

[35] K žalobní námitce stěžovatelky ohledně procesní nepoužitelnosti výpovědi jednatele společnosti MBZ Slovakia, s.r.o. opatřené v rámci mezinárodního dožádání proto, že u ní nebyla stěžovatelka přítomna, krajský soud předeslal, že informace takto získané nehrály v nynějším případě klíčovou roli. Tyto informace představovaly na počátku řízení pouze indicie o tom, že fakticky nemuselo dojít k přepravě zboží do Slovenské republiky. Faktická stránka přepravy zboží pak byla předmětem dokazování v rámci daňové kontroly a byla rozkryta na základě vyhodnocení řady podkladů souvisejících s přepravou. Tomuto závěru krajského soudu přitakává i s ohledem na již výše uvedené také Nejvyšší správní soud. Jelikož tedy výpověď jednatele společnosti MBZ Slovakia, s.r.o. nehrála rozhodující roli pro učinění závěru o neuskutečnění přepravy do Slovenské republiky, nebylo v nynější věci na závadu, že se s ohledem na to, že byl tento výslech proveden v rámci mezinárodního dožádání bez přítomnosti daňového subjektu, jednalo o důkaz s omezenou výpovědní hodnotou. Krajský soud rovněž správně v tomto ohledu poukázal na přiléhavé závěry rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011-167, a Městského soudu v Praze ze dne 3. 10. 2019, č. j. 10 Af 7/2014-134.

[36] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů uzavírá, že stěžovatelkou namítaný kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebyl naplněn.

VI.

[37] Kasační stížnost není důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud ve smyslu § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[38] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka neměla úspěch ve věci, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný byl ve věci účastníkem úspěšným, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti. Kasační soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 22. prosince 2022

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu

pokračování