



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna a soudkyň Michaely Bejčkové a Sylvie Šiškeové v právní věci žalobce: **P. P.**, zast. advokátem Mgr. Davidem Hejzlarem, 1. máje 97/25, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 6. 2019, čj. 26202/19/5300-22441-708274, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12. 3. 2021, čj. 31 Af 35/2019-86,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] V nynější věci se NSS zabývá mj. tím, za jakých podmínek mohou daňové orgány převzít závěry finanční správy jiného členského státu EU podle unijního nařízení č. 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty*.

[2] Finanční úřad pro Královehradecký kraj (správce daně) doměřil celkem čtyřmi dodatečnými platebními výměry ze dne 18. 9. 2018 žalobci DPH za zdaňovací období září, říjen, listopad a prosinec 2014 a uložil mu povinnost zaplatit penále. Ve zdaňovacím období září 2014 žalobce nesplnil podmínky při pořízení a dodání zboží formou třístranného obchodu podle § 17 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Ve zdaňovacích obdobích říjen, listopad a prosinec 2014 pak nesplnil podmínky

* Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty, *Úř. věst. L 268, 12. 10. 2010, s. 1–18.*

pro osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 téhož zákona.

[3] Proti dodatečným daňovým výměrům podal žalobce odvolání a navrhnul provedení několika dalších důkazů k doplnění dosud zjištěného skutkového stavu. Žalovaný návrhům na doplnění dokazování nevyhověl a odvolání zamítl. Proti rozhodnutí žalovaného následně žalobce podal žalobu ke krajskému soudu, který ji však zamítl.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Stěžovatel nevznnesl námitky proti meritornímu posouzení nynější věci, ale proti procesnímu postupu daňových orgánů (pro větší přehlednost námitky NSS blíže rozvádí níže a zde je jen stručně rekapituluje). Obecně stěžovatel polemizuje se závěry daňových orgánů, že neunesl důkazní břemeno v daňovém řízení. Daňové orgány mu totiž neumožnily toto břemeno fakticky unést, neboť jen mechanicky převzaly závěry polské daňové správy, blíže se však jimi nezabývaly. Stěžovatel namítl, že v daňovém řízení nebyly provedeny důkazy, které navrhoval, především výpovědi řady svědků (a to včetně stěžovatelova odběratele v Polsku).

[5] Žalovaný naopak navrhuje kasační stížnost zamítnout. Zdůraznil, že ohledně informací získaných mezinárodní výměnou nemusel vést žádné speciální dokazování. Vyjádřil se i k jednotlivým důkazům, které neprovedl, nejčastěji proto, že nebyly relevantní k prokázání dodání zboží do Polska, tedy klíčové otázce nynější věci.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[6] Kasační stížnost je přípustná, má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti NSS posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] NSS pro přehlednost rozvádí okolnosti odepření nároků na odpočet DPH. V případě zdaňovacího období **září 2014** stěžovatel uplatnil nárok na osvobození od DPH a jeho odpočet při tzv. zjednodušeném postupu při pořízení a dodání zboží formou třístranného obchodu podle § 17 zákona o DPH. Stěžovatel měl být tzv. *prostřední osobou* mezi maďarskou společností (prodávajícím) a polským odběratelem (kupujícím). Daňové doklady, které stěžovatel k tomuto obchodu správci daně doložil, ale neobsahovaly sdělení o tom, že šlo o třístranný obchod. Stěžovatel nepředložil ani jiné důkazy, které by to dokládaly (viz bod 34 napadeného rozhodnutí a č. l. 56 daňového spisu). Na základě výměny informací s maďarskou a polskou finanční správou pak český správce daně zjistil, že maďarská společnost dodala papírenské zboží nikoli kupujícímu, ale stěžovateli do Náchoda v Česku, případně společnosti PERGAMENKA do Prahy. Totéž plynulo z podkladů, které předložil stěžovatel (nebyl v nich ani jediný doklad o tom, že zboží bylo doručeno do Polska). V případě období září 2014 se tak sice prokázalo *pořízení* zboží,

pokračování

nikoli však způsobem, který odpovídá povaze třístranného obchodu (zboží mělo z Maďarska správně směřovat ke kupujícímu v Polsku). Naopak *dodání* zboží do jiného členského státu (Polska) stěžovatel neprokázal vůbec. Stěžovatel tedy nebyl prostřední osobou v třístranném obchodu. Správce daně tak v dodatečném platebním výměru posoudil provedený obchod nikoli jako třístranný obchod podle § 17 zákona o DPH, ale jako *pořízení zboží z jiného členského státu* (kterému ale přiznal nárok na odpočet DPH podle § 65 a § 72 zákona o DPH) a jako *dodání zboží s místem plnění v tuzemsku* (tomu již nárok na odpočet DPH nepřiznal a DPH na výstupu v tomto případě stěžovateli doměřil).

[9] V případě zdaňovacích období **říjen až prosinec 2014** stěžovatel uplatnil nárok na osvobození od DPH a jeho odpočet při dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 zákona o DPH. Zboží mělo být v tomto případě dodáno stejnému odběrateli v Polsku jako v případě zdaňovacího období září 2014 (viz předchozí bod). Podle správce daně však stěžovatel neprokázal ani dodání *uvedenému dodavateli*, ani *skutečné* dodání do *jiného členského státu* (předložil jen daňové doklady, pouze k některým dokladům též CMR listy, a to navíc neúplné, a dodatek smlouvy s odběratelem, viz blíže bod 48 napadeného rozhodnutí). I v tomto případě navíc z informací polské daňové správy vyplynulo, že polský odběratel zboží ve skutečnosti nedostal. Správce daně proto také v případě zdaňovacích období říjen až prosinec 2014 posoudil dodání zboží jako *dodání s místem plnění v tuzemsku* a doměřil stěžovateli DPH.

[10] NSS také dodává, že mezi daňovými orgány a stěžovatelem nyní **nejsou sporné** okolnosti dodání zboží z Maďarska nebo ze zemí mimo EU do Česka (ať již přímo stěžovateli nebo jinam). Stěžovatelovy kasační námitky fakticky míří jen proti závěrům žalovaného (a procesním krokům, které k nim vedly) o tom, že stěžovatel neprokázal, že zboží skutečně dodal odběrateli do Polska, resp. o tom, že stěžovatel nedodržel podmínky třístranného obchodu (v míře, ve které lze tyto námitky vztáhnout též ke zdaňovacímu období září 2014, k tomu blíže bod [23]).

[11] NSS se předně vyjádří ke stěžovatelově námitce o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Tato námitka není důvodná. Krajský soud vysvětlil, které skutečnosti považoval pro posuzovaný případ za stěžejní, a konkrétně se vypořádal s námitkami, které považoval za nejdůležitější, včetně těch, které směřovaly proti neprovedení svědeckých výpovědí. Dle judikatury platí, že krajské soudy se nemusí nutně vypořádávat s každým dílčím žalobním argumentem, ale mohou proti žalobě postavit vlastní právní názor, v jehož konkurenci žalobní body jako celek neobstojí (srov. k podobnému způsobu odůvodnění rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2020, čj. 10 Afs 49/2020-35, *SOUTECH ENGINEERING*, body 12 až 14). Ani nyní nejde o situaci, kdy by krajský soud opomenul reagovat na některý žalobní bod. NSS souhlasí se stěžovatelem, že odůvodnění napadeného rozsudku není ideální. Nepřezkoumatelnost však nemůže být založena jen tím, že odůvodnění krajského soudu je stručné či argumentačně chudé. Ne každý dílčí nedostatek odůvodnění založí nepřezkoumatelnost rozhodnutí a „přezkoumatelnost“ není hodnotou sama o sobě (usnesení rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, *Zdravé Ktišsko*, body 29 a 30).

III. A. K vyžádání informací od polské daňové správy podle nařízení č. 904/2010

[12] Na úvod NSS poznamenává, že nynější věc se od běžných „dokladových“ daňových věcí liší právě tím, že daňové orgány spoléhaly na informace získané z výměny informací české a polské daňové správy. Z námitek směřujících proti procesnímu postupu daňových orgánů se NSS proto nejprve zabýval námitkami ohledně tohoto postupu. Stěžovatel totiž správně upozornil, že žalovaný i krajský soud považovali závěry polské daňové správy za významný důkaz v projednávané věci (k tomu srov. níže bod [21]). Podle stěžovatele ale české daňové orgány jen mechanicky přejaly závěry z výměny informací a nevedly ohledně nich vlastní šetření či dokazování (u šetření polských orgánů naopak stěžovatel přítomen nebyl). Tyto závěry navíc nebyly podloženy žádnými konkrétními doklady a (zároveň) stěžovatel neměl možnost se s podklady seznámit.

[13] Kasační námitky stěžovatele směřují jednak proti samotnému *postupu při výměně informací* (a jejich využití v českém daňovém řízení), jednak, byť ne zcela konkrétně, proti *obsahu* poskytnutých informací. Zatímco v prvním případě NSS neshledal žádné procesní pochybení daňových orgánů, v druhém případě musel (viz níže bod [20]) korigovat úvahy žalovaného (i krajského soudu), nikoli však v míře, která by měla znamenat nezákonnost rozhodnutí (či rozsudku).

[14] V nynější věci využil správce daně žádost o mezinárodní spolupráci podle čl. 7 nařízení č. 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty. Nařízení plní podobnou roli jako v případě jiných daní směrnice 2011/16/EU[†] (a její předchůdkyně 77/779/EHS[‡]), upravuje tedy pro oblast DPH postupy pro spolupráci a výměnu informací daňových orgánů z různých členských států EU. Naopak, nařízení samo o sobě neobsahuje žádná konkrétní práva osob povinných k dani (srov. rozsudky Soudního dvora EU ze dne 20. 6. 2018, C-108/17, *Enteco Baltic*, EU:C:2018:473, bod 105, a ze dne 30. 9. 2021, C-186/20, *HYDINA SK*, EU:C:2021:786, bod 42).

[15] Podle čl. 9 nařízení č. 904/2010 sdělí (v odpovědi na žádost podle čl. 7 nařízení) dožádaný orgán jiného členského státu *veškeré relevantní informace, které získá nebo má k dispozici, jakož i výsledky správních šetření ve formě zpráv, výkazů a jakýchkoli jiných dokumentů nebo ověřených opisů či výpisů z nich*. Podle čl. 56 téhož nařízení pak platí, že *zprávy, výkazy a všechny ostatní dokumenty nebo jejich ověřené opisy či výpisy získané pracovníky dožádaného orgánu a poskytnuté dožadujícímu orgánu v rámci pomoci podle tohoto nařízení mohou příslušné orgány členského státu dožadujícího orgánu použít jako důkazní prostředky stejným způsobem jako obdobné dokumenty, které poskytl jiný orgán členského státu dožadujícího orgánu* (zvýraznění doplnil NSS). K využití informací a podkladů získaných v rámci výměny informací podle kapitoly II nařízení tedy není bez dalšího nutné, aby český správce daně prováděl jakékoli další vlastní šetření nebo snad nějaké speciální dokazování jen proto, aby „vnesl“ takto získané informace do českého daňového řízení. Naopak tyto podklady může český správce daně využít jako jakékoli jiné důkazní prostředky v souladu s § 93 odst. 1 daňového řádu (srov. též rozsudek NSS ze dne 7. 5. 2020, čj. 9 Afs 295/2018-40, bod 24).

[†] Směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/779/EHS, *Úř. věst. L 64, 11.3.2011, s. 1–12*.

[‡] Směrnice Rady ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní, *Úř. věst. L 336, 27.12.1977, s. 15–20, zvláštní vydání v českém jazyce: Kapitola 09 Svazek 001 S 63–68*.

pokračování

[16] V této *obecné* rovině nemá NSS až na jednu výjimku daňovým orgánům co vytknout. Postupem podle nařízení č. 904/2010 správce daně nezískal z Polska jen blíže neověřitelné a nepodložené informace, jak tvrdí stěžovatel, ale relativně velké množství konkrétních podkladů k odpovědi polské daňové správy (k jejich obsahu ale srov. níže bod [19] a další). Žádosti o mezinárodní spolupráci (ať již do Maďarska či Polska), odpovědi na tyto žádosti i konkrétní podklady jako přílohy k odpovědím *jsou součástí* veřejné části daňového spisu (viz č. l. 26, 27, 37 a 39 spisu). Stěžovatel do nich dokonce prostřednictvím svého zástupce nahlížel, nechal si vyhotovit kopie odpovědí maďarské a polské finanční správy a přílohy si nechal zaslat do datové schránky svého zástupce (viz úřední záznam na č. l. 112 daňového spisu). Stejně tak v obecné rovině nic nebránilo stěžovateli, aby se k odpovědi i podkladům vyjádřil a případně navrhnul doplnění dokazování (srov. opět věc 9 Afs 288/2014, bod 24).

[17] NSS též připomíná, že stěžovatel jako český daňový subjekt nemá nějaké obecné právo být přítomen u šetření daňové správy jiného členského státu EU. I v případě postupu podle nařízení č. 904/2010 pochopitelně platí závěry ohledně přítomnosti daňového subjektu u výsledku svědka prováděného v zahraničí, ke kterým NSS dospěl po rozsudku Soudního dvora EU ze dne 22. 10. 2013, C-276/12, *Sabou*, EU:C:2013:678 (k tomu srov. navazující rozsudek NSS v téže věci ze dne 21. 1. 2014, čj. 1 Afs 73/2011-167, č. 3016/2014 Sb. NSS, body 63-66, k přenesení těchto závěrů do postupu podle nařízení č. 904/2010 srov. rozsudek NSS ze dne 14. 11. 2019, čj. 10 Afs 163/2018-64, *VIA MARIS*, body 8-10).

[18] Byť o to český správce daně výslovně nežádal, polské daňové orgány provedly přinejmenším jeden výsledek stěžovatelova polského odběratele (srov. opět č. l. 37 a 39 daňového spisu). Stěžovatel u výsledku přítomen nebyl (a český správce daně se ani nepokoušel jeho přítomnost zajistit, což by jinak měl, srov. rozsudky 1 Afs 73/2011, *Sabou*, bod 63, a 10 Afs 163/2018, *VIA MARIS*, bod 10). To ale nebrání tomu, aby daňové orgány či správní soudy posoudily např. záznam o výsledku, případně – není-li jej – dospěly k závěru, že informace vzešlé z takového výsledku mají jenom omezenou důkazní hodnotu (opět 10 Afs 163/2018, *VIA MARIS*, bod 10). Jinak řečeno, stěžovatelova nepřítomnost u výsledku ještě nevrhá stín na výměnu informací jako celek (navíc informacemi z tohoto výsledku v podstatě žalovaný ani neargumentoval).

[19] Na druhou stranu i v případě spolupráce podle nařízení č. 904/2010 musí logicky platit, že zahraniční daňové orgány nemohou pouze sdělit výsledek vlastního šetření, aniž by zároveň uvedly své postupy, zdroje informací nebo poskytly ke svým závěrům podklady. Pokud zůstane informace z mezinárodního dožádání jen v rovině sdělení výsledku šetření, bude důkazní hodnota poskytnutých informací v českém daňovém řízení jen omezená a využitelná pouze ve spojení s jinými důkazy (srov. rozsudky 1 Afs 73/2011, *Sabou*, bod 66, a 10 Afs 163/2018, *VIA MARIS*, bod 8, nebo též stanovisko generální advokátky J. Kokott ze dne 6. 6. 2013 ve věci C-276/12, *Sabou*, EU:C:2013:370, bod 80).

[20] V této druhé, *konkrétnější* rovině již NSS částečně souhlasí se stěžovatelem. K některým zjištěním polské daňové správy, která do svých rozhodnutí přejal jak žalovaný, tak krajský soud, nejsou v odpovědi na žádost o informace žádné doplňující informace ani podklady, které by osvědčovaly postup a závěry polských orgánů. NSS

proto dále rozlišil ty závěry, které byly dostatečně podložené, a ty, u kterých naopak vysvětlení a podklady postrádal.

[21] Žalovaný na nejruznější informace získané v rámci výměny odkazoval v napadeném rozhodnutí mnohokrát (namátkou body 38, 40, 45-46 nebo 60), krajský soud je pak označil za stěžejní důkaz (bod 58 rozsudku v záhlaví). Samotná zpráva ale obsahuje z podstatné části jen sdělení výsledků šetření, bez přiložení nějakých zpráv či podrobnějšího vysvětlení postupu. To se týká např. žalovaným často používané informace o tom, že se stěžovatelův odběratel vědomě účastnil obchodu s *falešnými* obchodními fakturami, případně naznačení toho, že stěžovatelův odběratel byl součástí karuselového podvodu páchaného na území Česka, Polska a Maďarska (blíže srov. odpověď na č. 1. 39 daňového spisu). NSS tím neříká, že daňové orgány jiného členského státu nemohou takové informace v rámci výměny uvést, z povahy věci ale pak české daňové orgány musí brát tyto informace jen jako doprovodné a nanejvýš jimi dokreslit své závěry opřené o jiné důkazy. To samo o sobě z rozhodnutí žalovaného příliš patrné není. Žalovaný v tomto ohledu jistě mohl postupovat pečlivěji (žalovaný např. na některých místech přehledně nerozlišuje, jaké závěry vzešly z postupu polských orgánů jako celku, a co naopak přímo vypověděl stěžovatelův odběratel, srov. blíže body 38 a 46 napadeného rozhodnutí). Podobně mohl žalovaný podrobněji pracovat i se závěrem, že deklarovaný polský odběratel také působil jako zprostředkovatel stěžovatele (byť je k němu v odpovědi polských orgánů přiložena alespoň smlouva, která to má dokládat), konkrétně mohl zvážit, zda tato informace jako taková vylučuje dodání zboží odběrateli.

[22] Výše uvedené výtky k postupu žalovaného ale neznamenají, že by se dopustil pochybení, které by mělo znamenat nezákonnost rozhodnutí ve věci samé (či případně zpochybnit zjištěný stav věci natolik, že by bylo potřeba nějak doplňovat dokazování). Žalovaný totiž jednak v podstatě již bez výměny informací s polskými orgány dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal dodání zboží do Polska (ať už ve zdaňovacím období září 2014 v rámci třístranného obchodu nebo v obdobích říjen až prosinec 2014 v rámci dodání do jiného členského státu), jednak právě tento závěr potvrzovala – a to s velmi podrobnými podklady – i zpráva polské finanční správy.

[23] Pokud jde o stěžovatelem tvrzený třístranný obchod (ve zdaňovacím období září 2014), jeho podstatou je podle § 17 odst. 1 zákona o DPH to, že *zboží je přímo odesláno nebo přepraveno z členského státu prodávajícího do členského státu kupujícího* a tzv. prostřední osoba (zde stěžovatel) podle § 17 odst. 4 písm. b) téhož zákona *pořizuje zboží od prodávajícího v členském státě kupujícího s cílem následného dodání zboží kupujícímu v tomto členském státě*. Sám stěžovatel ale nepředložil žádné doklady o přepravě zboží do Polska a z výměny informací s maďarskou daňovou správou (kterou stěžovatel nijak nezpochybňuje) naopak vyšlo najevo, že zboží bylo dodáno jen do Česka (viz výše bod [8], dále pak body 36-37 napadeného rozhodnutí) – stejnou informaci podpořila i výměna informací s polskými orgány (včetně konkrétních podkladů např. v podobě úplných nákladních listů pro dopravu do Česka).

[24] V případě stěžovatelem tvrzeného dodání zboží do Polska (ve zdaňovacích obdobích říjen až prosinec 2014) NSS připomíná, že základním znakem od DPH osvobozeného dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 zákona o DPH je jeho

pokračování

skutečné, nikoli jen formální přemístění mezi členskými státy. Důkazní břemeno ohledně splnění této podmínky tíží daňový subjekt (srov. např. rozsudek ze dne 4. 11. 2019, čj. 7 Afs 209/2019 - 37, body 24-25 a 29 a judikaturu tam citovanou). Je na daňovém subjektu, jakými prostředky důkazní břemeno unese. K tomu může využít jako v nynější věci např. tzv. CMR listy. Neúplně vyplněné CMR listy ovšem mají zásadně sníženou vypovídací hodnotu (srov. rozsudek ze dne 13. 10. 2021, čj. 10 Afs 92/2021-67, *VSP Auto*, bod 23 a judikaturu tam cit.). Navíc i formálně perfektní doklady o přemístění mohou být zpochybněny (např. rozsudek ze dne 30. 7. 2010, čj. 8 Afs 14/2010-195, věc *MAKRO Cash & Carry ČR*). V tomto případě stěžovatel k *některým* daňovým dokladům předložil právě tyto nákladní listy. Žalovaný ale správně upozornil na to, že žádný z CMR listů nebyl vyplněn úplně, nebo např. na to, že sám stěžovatel popřel při svých výpovědích některé údaje na nákladních listech (srov. body 43 a 48 napadeného rozhodnutí). Podobné závěry plynou i z výměny informací (v rámci které polská strana předložila stejné podklady, jako měl k dispozici žalovaný).

[25] Jinak řečeno, byť žalovaný při práci s informacemi od polských orgánů mohl být přesnější, ve všech posuzovaných zdaňovacích obdobích dospěl k (přinejmenším na první pohled) přesvědčivému závěru o nesplnění podmínek § 17 a § 64 zákona o DPH a v obou případech je opřel i o relevantní a dostatečně podložené závěry polské finanční správy. Ostatní informace z výměny – byť dokreslovaly zjištěný stav – nebyly striktně vzato pro argumentační „jádro“ rozhodnutí potřeba.

[26] Blíže se již NSS závěry žalovaného nezabýval, protože stěžovatelova argumentace proti posouzení podkladů v nynější věci zůstala jen v obecné rovině (nadto už nyní se s ní NSS vypořádal konkrétněji, než by bylo potřeba). Není na NSS, aby dále za stěžovatele spekulativně domýšlel další argumenty, konkretizoval obecná tvrzení či vybíral ze spisu ty skutečnosti, které jeho argumentaci doplňují či podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu a přebíral by naopak funkci stěžovatelova advokáta (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 32).

III. B. *K ostatním důkazním návrhům stěžovatele v daňovém řízení*

[27] Ve zbytku kasační stížnosti stěžovatel namítal, že daňové orgány nesprávně odmítly další návrhy na doplnění dokazování, a to zpravidla z toho důvodu, že tyto důkazy nesouvisely s dodáním zboží stěžovatelovu odběrateli v Polsku a nemohly prokázat skutečné dodání zboží do jiného členského státu a jeho převzetí odběratelem v Polsku. Žádná z těchto námitek však není důvodná.

[28] V první řadě stěžovatel namítal, že nebyla provedena svědecká výpověď stěžovatelova odběratele v Polsku a že pro zajištění jeho výpovědi neučinily daňové orgány žádné kroky. Ze správního spisu plyne, že stěžovatel výslech odběratele navrhnul na přelomu let 2018 a 2019. Správce daně jeho návrh původně přijal a domluvil si se stěžovatelem vhodný termín (resp. mu dokonce navrhnul více možných termínů). Termín podání svědecké výpovědi se však musel dvakrát posunout (poprvé sdělil stěžovatel, že svědek není přítomen v Česku, podruhé odkázal na nemoc tlumočnice). Napotřetí se ke správci daně dostavil jen stěžovatel s tím, že mu svědek údajně

bez zdůvodnění sdělil krátce před termínem jednání, že se jej nezúčastní. Stěžovatel tehdy (jednání proběhlo 27. 2. 2019) přislíbil zjistit důvody nepřítomnosti svědka a možnost dalšího postupu do konce týdne, nic takového však v avizované lhůtě neučinil. Žalovaný o odvolání rozhodl zhruba dva týdny poté.

[29] NSS souhlasí s žalovaným, že postup stěžovatele skutečně nesl znaky zjevně účelového jednání. NSS přitom již v minulosti rozhodl, že např. pokud se svědek zdržuje v cizině a zjevně se nehodlá do Česka k výsledku dostavit, nemusí výjimečně návrhu na výslech svědka správce daně vůbec vyhovět (srov. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, *EURO PRIM*, nebo nověji rozsudek ze dne 12. 3. 2020, čj. 2 Afs 336/2019-42, *Levara*, bod 29). Nelze tedy správci daně vyčítat, že za těchto specifických okolností po opakovaných nezdarech provést svědeckou výpověď nedal stěžovateli k dispozici další termíny či nepřistoupil k předvolání svědka.

[30] Z podobných důvodů nelze vytýkat žalovanému ani to, že nezajistil přímo dodání protokolů o výpovědi stěžovatelova odběratele u polské finanční správy. Jak již NSS uvedl výše v části III. B., český správce daně si skrze výměnu informací zajistil dostatečné informace (byť ne přímo tyto protokoly) k rozhodnutí v nynější věci (k tomu srov. bod 69 rozhodnutí žalovaného). Stěžovatelův odběratel ani např. v písemné podobě přijetí zboží od stěžovatele *konkrétně* nepotvrdil a sám stěžovatel ani nevysvětlil nedostatky v předložených dokladech ani to, že obsah dokladů dokonce sám popřel.

[31] K dalším návrhům NSS připomíná, že podstatou požadavku na *skutečné* dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 zákona o DPH je to, že nejde jenom o přemístění dočasné a formální (výše bod [24]). V kontextu nynější věci to znamená, že bylo potřeba prokázat nejenom to, že se přepravované zboží „ocitlo“ na polské hranici nebo nějak směřovalo dále do Polska, ale že skutečně bylo dodáno tak, jak tvrdil stěžovatel. NSS souhlasí s žalovaným, že žádný z dalších navrhovaných důkazů nemohl prokázat právě dodání zboží tak, jak jej stěžovatel deklaroval na daňových dokladech, a žalovaný stěžovatelovy návrhy nemusel akceptovat (srov. např. rozsudek NSS ze dne 27. 8. 2021, čj. 5 Afs 362/2020-49, věc *MEDCOM TECHNOLOGY*, bod 35 a judikaturu tam cit.).

[32] Stěžovatel také vytknul žalovanému neprovedení svědecké výpovědi jednoho ze zaměstnanců v letech 2014 a 2015. V návrhu na provedení důkazu ale stěžovatel uvedl jen to, že tento zaměstnanec byl přítomen na celním úřadu při proclení zboží (šlo tedy patrně o zboží dodané ze zemí mimo EU v rámci zdaňovacích období říjen až prosinec 2014) a odtamtud sledoval pohyb dodávek do Polska. Z návrhu *v nynější věci* tedy *vůbec* neplynulo, že by se svědek účastnil přímo přepravy a že by jeho výpověď stěžovatel navrhoval podle § 92 odst. 6 daňového řádu právě k prokázání dodání zboží (to, že v jiném, *po vydání napadeného rozhodnutí* dále vedeném řízení o zdaňovacím období roku 2015 žalovaný tento důkaz provedl, nadto v jiné souvislosti, ještě nezpůsobuje nezákonnost postupu v nynější věci). Stěžovatel také poněkud dezinterpretuje bod 59 odůvodnění rozsudku krajského soudu – krajský soud v něm zjevně jenom zopakoval stěžovatelovo žalobní tvrzení (dle žaloby svědek svou výpovědí dodávku zboží potvrdil), a teprve v následující větě na toto žalobní tvrzení reagoval (NSS ale dává stěžovateli za pravdu, že struktura odůvodnění napadeného rozsudku vskutku příliš přehledná není).

pokračování

[33] Podobně se NSS staví k námitkám ohledně neprovedení výpovědi zaměstnankyně celní agentury, která stěžovateli pomáhala s proclením (ale opět *nebyla* u samotné dopravy dále do Polska), k návrhu na provedení svědeckých výpovědí zástupců společností Comivita s.r.o., Lentaris Service s.r.o. a BR Constructivo CZ s.r.o. (ve všech případech šlo o společnosti, které údajně odebíraly zboží *od stěžovatelova odběratele v Polsku*) a k výpisu z trestního rejstříku stěžovatelova odběratele (jehož „čistotu“ v nynější věci *nikdo nezpochybňoval*) a jeho čestného prohlášení (které zůstalo jen v naprosto obecné rovině). Ani v těchto případech by výpovědi či jiné důkazní prostředky nemohly logicky osvědčit skutečné přemístění zboží do Polska u konkrétních dodávek.

[34] Stěžovatel dále namítal, že žalovaný nevzal v úvahu kupní smlouvu s (běloruskou) společností SIPTO, která měla stěžovateli dodat zboží pro další dodání do Polska (ve které mělo být uvedeno, že zboží „bude dodáno odběrateli stěžovatele do Polska“), a že žalovaný nezajistil její svědeckou výpověď. I k případné výpovědi NSS dodává to, co již k většině návrhů stěžovatele (šlo o dodávku z Běloruska na česko-polskou hranici, nikoli dál). K samotné smlouvě NSS též uvádí, že při dodání do jiného členského státu musí písemné podklady o přepravě osvědčovat, že zboží *bylo* převezeno do jiného státu (srov. rozsudek ze dne 20. 2. 2020, čj. 6 Afs 205/2019-39, *PRORESTA*, bod 20, speciálně ke *smlouvě* jako takovém podkladu pak opět rozsudek 10 Afs 92/2021, *VSP Auto*, bod 14). Ani neprovedením těchto důkazů žalovaný nepochybil.

[35] Konečně NSS nesouhlasí ani s polemikou stěžovatele o tom, že jeho možnost doplnit dokazování byla „jen iluzorní“, protože krátce po učinění návrhu žalovaný ve věci vydal napadené rozhodnutí. V první řadě NSS již výše vyložil, že k provedení dalších důkazních návrhů nebyl důvod. Zadruhé pak NSS doplňuje, že sám stěžovatel měl v průběhu daňového řízení mnohokrát možnost dodat daňovým orgánům dostatečné podklady k uplatnění nároků na odpočet DPH a unesení svého vlastního důkazního břemene (stěžovatel např. v průběhu řízení tvrdil, že má k dispozici zprávu od polských orgánů potvrzující jeho verzi událostí, kterou ale nikdy nepředložil).

IV. Závěr a náklady řízení

[36] S ohledem na výše uvedené NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[37] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejso**u opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 7. února 2022

Zdeněk Kühn
předseda senátu