



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Jana Čížka a soudců Mgr. Ing. Lenky Bursíkové a JUDr. Bc. Kryštofa Horna ve věci

žalobkyně: **CONAP, s.r.o.**, IČO: 28174062,
sídlem Zdiměřice 330, Jesenice – Zdiměřice,
zastoupena advokátem Mgr. Ing. Václavem Králem,
sídlem Mánesova 22, Hradec Králové,

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
Masarykova 31, Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 9. 2018, č. j. 42614/18/5300-21441-702127,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 14. 7. 2017 platební výměry č. j. 3491601/17/2102-52522-209294, č. j. 3491640/17/2102-52522-209294, č. j. 3491698/17/ 2102-52522-209294, č. j. 3550750/17/2102-52522-09294, jimiž vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období prosince 2013 a ledna až března 2014.
2. Žalobkyni byly vyměřeny nadměrné odpočty nižší, než tvrdila v daňových přiznáních (resp. jí byla vyměřena vlastní daň oproti tvrzenému nadměrnému odpočtu), neboť neprokázala splnění podmínek pro uplatnění osvobození od DPH při dodání zboží (mraženého kuřecího masa) do jiného členského státu osobě registrované k DPH v jiném

členském státě podle § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2014 (dále jen „zákon o DPH“). Podle správce daně bylo místem plnění dodávek zboží tuzemsko a žalobkyně byla povinna odvést daň podle § 22 zákona o DPH. Dále správce daně konstatoval, že žalobkyně neprokázala poskytnutí služby do jiného členského státu, u něhož se stanoví místo plnění podle § 9 odst. 1 zákona o DPH, a proto jí vznikla povinnost přiznat daň podle § 21 zákona o DPH.

U přijatých tuzemských plnění (zprostředkování obchodu) dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek podle § 72 a § 73 zákona o DPH.

3. Žalovaný v záhlaví označeném rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“) potvrdil závěry správce daně. Konstatoval, že není spor ohledně existence zboží (kuřecího masa). Shledal však, že žalobkyně neprokázala, že došlo k přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na deklarované odběratele, společnost JM-STAVBA s. r. o. (dále jen „JM-STAVBA“), a společnost K+S Services and consulting, s. r. o. (dále jen „K+S“), tzn., že neprokázala, že zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě podle § 64 zákona o DPH. Správce daně proto podle žalovaného správně dospěl k závěru, že plnění je nutné posoudit jako dodání zboží podle § 13 odst. 1 zákona o DPH, tj. jako tuzemská zdanitelná plnění s povinností přiznat daň na výstupu.

U některých dodávek společnosti K+S zpochybnil též přeshraniční přepravu zboží. Služba spočívající v poskytnutí dopravy zboží na Slovensko odběrateli K+S rovněž nebyla prokázána. Ve vztahu k nároku na odpočet daně za zprostředkování obchodní spolupráce od společnosti KARLITAS GROUP s.r.o. (dále jen „Karlitas“) žalovaný uvedl, že žalobkyně neobjasnila, v čem konkrétně spočívala tato činnost. K odvolacím námitkám žalovaný mimo jiné uvedl, že žalobkyni se nepodařilo rozptýlit pochybnosti ohledně předložených listin a výpověď jednatele společnosti Karlitas byla nevěrohodná. Pokud žalobkyně přenechala přepravu zboží na odběrateli či nezávislém přepravci, byla povinna opatřit si relevantní důkazy o tom, zda zboží bylo skutečně přepraveno do jiného členského státu a zda bylo dodáno deklarovanému odběrateli.

4. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), domáhá zrušení napadeného rozhodnutí.

Obsah žaloby

5. Žalobkyně nejprve obecně vyjádřila nesouhlas s hodnocením důkazů správcem daně. Z listin o spolupráci se společností Karlitas vyplývá, jaké služby žalobkyni poskytovala. Žalobkyni není jasné, proč výpověď jednatele této společnosti u správce daně vzbudila vážné pochybnosti o uskutečnění plnění. Žalobkyně objasnila veškeré vytýkané pochybnosti ohledně spolupráce, výpověď jednatele tedy nemohla být vyhodnocena jako nevěrohodná. Správce daně zcela úmyslně pominul rámcovou smlouvu o zprostředkování ze dne 1. 5. 2012, podle níž musela žalobkyně jednat. Žalobkyně má za to, že předložila všechny potřebné doklady k prokázání skutečnosti, že plnění proběhlo, jak deklarovala.
6. K výsledku paní Z. Z. žalobkyně uvedla, že z něj plynou informace prokazující uskutečnění přepravy zboží. Žalobkyně odmítla, že k ní paní Z. nebyla v žádném vztahu, neboť v rozhodném období u ní působila na základě smlouvy o přidělení zaměstnance

uzavřené se společností Frost Logistics spol. s r. o. (dále jen „Frost“). Paní Z. tudíž byla oprávněna jejím jménem činit svěřené úkoly.

7. K pochybám správce daně o slovenských odběratelích žalobkyně tvrdí, že obchodní transakce probíhaly standardním způsobem. Nemohla tedy předvídat, že se odběratelé následně budou chovat protiprávně. Přepřevu zboží žalobkyně prokázala nákladními listy, potvrzeními dopravců a platbami za objednávky. Žalobkyně zdůraznila, že byla při jednání s těmito subjekty v dobré víře, která musí být chráněna. Nemůže tedy nést odpovědnost za jejich následné jednání. Má za to, že splnila podmínky pro osvobození od daně podle § 64 zákona o DPH. Povinností žalobkyně nebylo prověřovat dopravce ani odběratele zboží či ověřovat, zda bylo zboží přepraveno. Z předložených dokladů je nepochybné, že k dodání zboží na Slovensko skutečně došlo. Z údajů z mýtných bran nelze usuzovat na to, že přeprava nebyla uskutečněna. Mohlo k ní dojít např. v jiný den či ji systém nemusel zaznamenat.
8. Žalobkyně ve vztahu k odběrateli společnosti Sírnaté kúpele Svatý Jur s. r. o. (dále jen „Sírnaté kúpele“) popsala způsob, jakým docházelo k dodávkám zboží. Má za to, že předložené doklady prokázaly naplnění podmínek pro osvobození od daně podle § 64 odst. 1 zákona o DPH. Žalobkyně nemohla mít za daných okolností žádné pochybnosti ohledně daňové spolehlivosti odběratele. Žalobkyně nebyla povinna zjišťovat details fungování společnosti JM-STAVBA. Správce daně měl v prosinci 2013 provést v rámci mezinárodní spolupráce kontrolu slovenských odběratelů a případně je označit za nespolehlivé plátce daně, což je podle judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) jeho povinností. Dobrá víra žalobkyně má být chráněna i v daňovém řízení podle § 2 odst. 3 a § 177 zákona č. 500/2004, správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“).
9. Žalovaný podle žalobkyně zcela rezignoval na řádné posouzení důkazů a jejích tvrzení, neboť je nehodnotil v souhrnu, jak plyne z judikatury týkající se zvažování možné účasti plátce na podvodu na DPH. Žalobkyně se o své účasti na daňovém podvodu dozvěděla až od českých daňových orgánů. Žalovaný dále pochybil nepřiměřeně dlouhou dobou řízení. Odvolací řízení trvalo déle než jeden rok.
10. Daňové orgány porušily zásady daňového řízení, jelikož závěry správce daně ve zprávě o daňové kontrole jsou založeny na nepodložených domněnkách, polopravdách a skutečnostech, o nichž žalobkyně v rozhodném období nemohla vědět. Žalovaný účast žalobkyně na daňovém podvodu založil jen na nepřímých důkazech a zjištěné skutečnosti hodnotil odděleně a ve značném časovém rozestupu.
11. K absenci uzavřených smluv s odběrateli žalobkyně tvrdí, že je nemusela uzavírat, neboť v případě problémů by se na transakce aplikoval obchodní zákoník, následně občanský zákoník či Úmluva OSN o mezinárodní koupi zboží. Žalobkyně si své odběratele dostatečně prověřila v souladu s judikaturou. Okamžité navázání a ukončení spolupráce s odběrateli je při obchodu s daným druhem zboží běžné. Nekomaktnost slovenských odběratelů nemůže jít k tíži žalobkyně, ta naopak plně spolupracovala s daňovými orgány. Žalobkyně odmítla, že by byla jakkoliv zapojena do podvodného řetězce. Žalovaný neprokázal, že se žalobkyně podílela na daňovém podvodu či o něm věděla nebo mohla a měla vědět.

Vyjádření žalovaného

12. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na obsah napadeného rozhodnutí. Dodal, že smluvní vztah s paní Z. tvrzený poprvé až v žalobě nemůže vést ke změně jeho závěru. Paní Z. jednala se zástupcem odběratele (pan C.), který vypovídal v rozporu s údaji uvedenými na předložených listinách. Žalovaný se domnívá, že pan C. (a tím i společnost JM-STAVBA) figuroval v transakcích jako tzv. „bílý kuň“. Pochybnosti o přepravě zboží na Slovensko nebyly rozptýleny ani ve vztahu k dalším odběratelům. Ze zjištěných skutečností nelze usuzovat na dobrou víru žalobkyně, která postupovala neopatrně. Žalobkyně totiž při obchodních transakcích spoléhala na pravdivost zaslaných dokladů, ačkoliv vykazovaly vady, na sdělení odběratelů zboží, přestože žádná potvrzení o převzetí zboží nepředložila, a potvrzení převzetí zboží dovozovala z provedení plateb, byť sama připustila, že provedení plateb proběhlo ještě před složením zboží z kamionu. Námitka žalobkyně o neprokázání podvodu na DPH je bezpředmětná, jelikož žalovaný se zabýval toliko naplněním podmínek podle § 64 zákona o DPH. V případě indicií o nevěrohodnosti obchodního partnera se nelze spolehnout na běžnou lustraci ve veřejných rejstřících, ale je nutno postupovat pečlivěji, což potvrzuje judikatura NSS i SDEU, kterou žalobkyně nepřiléhavě citovala na podporu své argumentace. Při hodnocení důkazů daňové orgány nepochybily. Žalobkyně konkrétně neuvedla, proč má hodnocení výpovědi pana P. za nesprávné. Žalovaný dále uvedl, že rámcovou smlouvou ze dne 1. 5. 2012 se nemohl zabývat, neboť ji žalobkyně nepředložila. Z napadeného rozhodnutí se podává, že správce daně dostatečně využil spolupráce se slovenskou finanční správou k prošetření rozhodujících skutečností. Žalovaný nepřičítal žalobkyni k tíži neplnění povinností ze strany slovenských odběratelů, což výslovně zmínil v napadeném rozhodnutí, pouze shledal, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno. Žalovaný uzavřel, že postupoval v souladu se zákonem, a navrhl, aby soud žalobu zamítl.
13. Při jednání dne 18. 8. 2021 účastníci řízení setrvali na svém procesním stanovisku. Žalobkyně uvedla, že předložila veškeré dostupné doklady. Obchodní partnery si prověřovala, objednávky byly uhrazeny. Žalobkyně nemohla předpokládat, že její odběratelé nebudou hradit DPH. Žalobkyně byla po celou dobu v dobré víře, že došlo k dodání zboží na Slovensko určeným odběratelům. Prokázala též přijetí zprostředkovatelských služeb od společnosti Karlitas. Žalobkyně navrhla provedení důkazu smlouvou o poskytnutí zaměstnance (paní Z.) mezi společnostmi Frost a žalobkyní ze dne 15. 10. 2013. Soud tento důkaz pro nadbytečnost neprovedl (k důvodům neprovedení důkazu viz níže). Žalovaný připomněl, že žalobkyni tížilo důkazní břemeno. Některé zboží území České republiky vůbec neopustilo, na CMR listech byla uvedena společnost, která zboží přebírala, nikoli deklarovaní dodavatelé. Žalobkyně proto nemohla být v dobré víře. Žalobkyně nevysvětlila, proč fakturovala službu spočívající v přepravě zboží na Slovensko zvlášť, jestliže cena za dodání zboží zahrnovala též náklady na přepravu. Co se týče přijetí služeb od společnosti Karlitas, žalobkyně nevysvětlila, v čem činnost této společnosti spočívala, a neobjasnila ani další okolnosti tohoto smluvního vztahu.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

14. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou.

15. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalované (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední, soud neshledal.

Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

16. Soud z daňového spisu zjistil, že správce daně zahájil dne 19. 3. 2014 u žalobkyně daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla DPH za zdaňovací období prosince 2013 a ledna 2014. Žalobkyně při jednání uvedla, že kontakt na odběratele - slovenskou společnost K+S zprostředkovala společnost Karlitas, přičemž komunikace probíhala většinou e-mailem a telefonicky s panem S. P.. Žalobkyně si své obchodní partnery prověřovala standardně přes portál Evropské komise, výpisy z obchodního rejstříku a osvědčeními o registraci. Obchodní případy byly realizovány na základě rámcové smlouvy ze dne 20. 11. 2013. Následně dne 15. 4. 2014 správce daně zahájil daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období února 2014 a dne 20. 5. 2014 za zdaňovací období března 2014.
17. Specializovaný finanční úřad v odpovědi na dožádání správce daně ze dne 23. 10. 2014 sdělil, že společnost Animalco a. s. (dále jen „Animalco“) v kontrolovaném období dodala žalobkyni mražené kuřecí maso (dále také jen „zboží“). Zboží bylo dodáváno do skladu, jehož provozovatelem je společnost Frost, odkud bylo dále prodáno. Dopravu vždy při nákupu zajišťovala společnost Animalco a při prodeji žalobkyně. Jednalo se o brazilské kuřecí maso, které společnosti Animalco dodávala mimo jiné společnost Pauline, s. r. o. (dále také jen „Pauline“).
18. Z odpovědi na dožádání ze dne 1. 7. 2014 se podává, že společnosti Pauline dodávala zboží společnost AB FOOD s. r. o. (dále jen „AB FOOD“). Společnost Pauline následně dodávala zboží do skladu společnosti Animalco v Dolních Jirčanech. Jeho dopravu zčásti zajišťovala společnost Pauline a zčásti společnost AB FOOD. Správce daně dožádáním zjistil, že společnost AB FOOD je nekontaktní, přičemž s příslušným finančním úřadem nespolupracuje ani při dokazování svých vlastních daňových povinností.
19. Na základě dožádání správce daně provedl Finanční úřad pro hlavní město Prahu dne 16. 12. 2014 výslech svědka R. P., jednatele společnosti Karlitas, která měla žalobkyni zprostředkovat prodej zboží na Slovensku. Svědek vypověděl, že žalobkyně po zprostředkování transakce sdělila její objem, byla vypočítána provize pro společnost Karlitas a vypracován dodatek ke smlouvě. Provize byla fakturována daňovým dokladem a zaplacená na účet. Svědek potvrdil vystavení faktur za zprostředkování zakázek, jejichž předmětem byl prodej masa, ale odmítl popsat, jakou činnost konkrétně vyvíjel ve vztahu ke společnosti K+S, neboť jde o know-how společnosti. Svědek dále poskytl kontakt na jednatele společnosti Sírnaté kúpele S. P.. Výše provizí byla stanovena ústní dohodou podle doloženého realizovaného obrátu. Za žalobkyni jednal s panem B.. Ke zprostředkování dochází i nadále na základě smlouvy o zprostředkování ze dne 1. 11. 2013. Svědek nevěděl, kdo zajišťuje přepravu zboží na Slovensko. Svědek doplnil výpověď písemným podáním ze dne 19. 1. 2015, v němž dodal, že společnost Karlitas spolupracovala se žalobkyní na základě rámcové smlouvy ze dne 1. 5. 2012, která předpokládala uzavření zprostředkovatelských smluv s uvedením jednotlivých odběratelů. Se společností K+S jednal prostřednictvím jejího zástupce P. S.. Dodávky zboží na Slovensko byly prováděny v řádu dnů, s ohledem na druh zboží fakticky bezodkladně.

20. Dne 26. 10. 2016 správce daně vyzval žalobkyni, aby prokázala faktické přijetí plnění podle dokladů předložených společností Karlitas s odůvodněním, že pan P. nepopsal podrobnosti zprostředkování, pouze předložil související doklady. Pan P. vypověděl, že se společností K+S jednal prostřednictvím jejího zástupce P. S., ač v daňovém řízení bylo zjištěno, že pan S. za společnost K+S vůbec nejednal.
21. Žalobkyně ve vyjádření ze dne 6. 11. 2016 sdělila, že spolupráce se společností Karlitas probíhala, jak vypověděl svědek P., k čemuž předložila smlouvy o zprostředkování ze dne 1. 9. 2013 a 1. 11. 2013 včetně dodatků. Takto navázala obchodní vztahy se společností K+S a Sírnaté kúpele. K podrobnostem, jak bylo zboží dopravováno slovenským odběratelům, odkázala na vyjádření ze dne 12. 8. 2016 v rámci řízení vedeného správcem daně pod č. j. 3631555/16/2102-60564-201075. Dále žalobkyně odkázala na protokol o výsledku své bývalé zaměstnankyně Z. Z. ze dne 20. 9. 2016, který k podání přiložila. Zdůraznila, že bez zprostředkování ze strany pana P. by transakce se slovenskými odběrateli nemohla realizovat. Skutečnost, že pan S. jednal za společnost K+S vyplývá z výpovědi paní Z..
22. Správce daně se několikrát obrátil na slovenské daňové orgány (např. dne 12. 2. 2014 a 17. 2. 2014), aby ověřil dodání zboží na Slovensko společností Sírnaté kúpele, JM-STAVBA a K+S. Tvrzené skutečnosti se však nepodařilo ověřit, neboť uvedené společnosti byly buď nekontaktní, či si jejich zástupci podrobnosti ohledně transakcí nepamatovali a nepředložili k nim žádné doklady.
23. Správce daně dále dne 16. 3. 2016 požádal Ředitelství silnic a dálnic České republiky o prověření pohybu mýtnými branami vozidel identifikovaných poznávací značkou ke konkrétnímu dni či časovému období. Bylo zjištěno, že většina vozidel není evidována v systému elektronického mýtného, a u vozidel evidovaných nebyla v rozhodných obdobích zaznamenána žádná transakce.
24. Dne 29. 7. 2016 správce daně vyzval žalobkyni, aby prokázala, že došlo k naplnění podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu podle § 13 odst. 2 a § 64 odst. 2 zákona o DPH. Správce daně sdělil žalobkyni, že má pochybnosti o oprávněnosti osvobození od daně, jelikož deklarovaný odběratel společnost K+S se nenachází na adrese sídla, nekomunikuje s daňovými orgány, jednatel pan F. je nekontaktní a není možné prověřit, zda plnění byla fakticky přijata. Deklarovaný odběratel společnost JM-STAVBA se rovněž nenachází na adrese sídla a nepodává přiznání k DPH. Jednatel společnosti po předvedení policií vypověděl, že společnost se měla zabývat stavební činností, její účetnictví vede blíže nespecifikovaný známý a objednávky zboží sám neprovedl. Spolupráce se žalobkyní byla navázána jemu neznámou osobou. Nevzpomíná si, co a v jaké hodnotě nakoupil od žalobkyně. Správce daně uzavřel, že žalobkyně neosvědčila, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu tak, jak dokládala nákladními listy, daňovými doklady a platbami za přepravu, neboť neosvědčila trasy pohybu dopravních prostředků, které měly dopravu zboží uskutečnit.
25. Žalobkyně ve vyjádření ze dne 12. 8. 2016 argumentovala obdobně jako v žalobě. Uvedla tedy, že její odběratelé se v obchodním styku chovali standardně. Přepravu zboží do jiného členského státu osvědčila nákladními listy či potvrzeními dopravce. Žalobkyně byla v dobré víře, že doprava zboží odběratelům proběhla podle údajů uvedených v nákladních listech. Podle judikatury správních soudů i SDEU by měla být její dobrá víra chráněna. Záznamy z mýtných bran neprokazují, že k přepravě zboží na Slovensko nedošlo, neboť

k ní mohlo dojít v jiných než ověřovaných časech. Žalobkyně navíc navrhla k prokázání obchodních vztahů se slovenskými odběrateli a její dobré víry provedení výsledků jejich jednání R. S. a J. B. a dále Z. Z., která zajišťovala komunikaci s odběrateli.

26. Dne 20. 9. 2016 provedl správce daně výslech Z. Z.. Svědkyně uvedla, že v rozhodném období byla zaměstnankyní společnosti Frost. Se slovenskými odběrateli komunikovala přes e-mail a telefonicky. Jmenovala společnost K+S a pana P., avšak nikdy se s ním nesetkala osobně. Vystavovala faktury, nákladní listy s číslem plomby a plombovala kamiony. Dopravu většinou zajišťovala společnost Frost či měli vlastní dopravu. Zástupce odběratelů osobně neznala, měla na ně pouze kontaktní údaje a jejich totožnost neprovéřovala. Svědkyně dále sdělila, že žalobkyně nakupovala zboží od společnosti Animalco, a dále si vzpomněla na společnost Sírnaté kúpele. Obchody s masem zařizovala společně s panem B.. Odběratele ověřovala asi na stránkách Ministerstva financí, v systému VARIO a na internetu (u některých byl přístupný výpis z obchodního rejstříku). Zástupci odběratelů dokládali kopie občanských průkazů a výpisy z obchodních rejstříků. Po zaplacení za zboží dal pan S. pokyn k jeho vyskladnění. Následně vystavila dodací list, fakturu, nákladní list s poznávací značkou kamionu, který po naložení zaplombovala. Ověření dodání zboží proběhlo kontrolou potvrzených nákladních listů evidovaných pod číselnou řadou. Svědkyně nevěděla, zda se zboží vážilo na dálnici. Obdobně se postupovalo při dodávkách zboží pro společnost JM-STAVBA, kterou zastupoval pan C.. Na objednávkách zboží nikdy nebylo konkrétní jméno přejímajících osob, pouze razítko mrazíren a firmy odběratele.
27. Dne 13. 4. 2017 správce daně seznámil žalobkyni s výsledky kontrolního zjištění. Podle správce daně z předložených dokladů vyplynulo, že žalobkyně nakupovala mražené kuřecí maso od společnosti Animalco a následně jej dodávala převážně na Slovensko společností K+S, Sírnaté kúpele a JM-STAVBA. V únoru a březnu 2014 dodávala toto zboží i pro tuzemskou společnost Frost, která je se žalobkyní personálně propojena přes R. S. v postavení jednatele v obou společnostech. Žalobkyně svou činnost zajišťovala prostřednictvím subdodavatelů, v kontrolovaném období nevlastnila žádné mraziřenské či jiné sklady ani dopravní prostředky. Společnost Frost poskytovala žalobkyni skladovací prostory a jejím prostřednictvím byla zajišťována doprava u externích dopravců.
28. Žalobkyně se nemohla ve vztahu k odběrateli společnosti JM-STAVBA dovolávat své dobré víry, jelikož nedoložila, že dostatečně prověřila jeho důvěryhodnost. Byť z výpovědi paní Z. vyplývá, že základní prověření odběratele bylo provedeno, jde-li o faktické dodání zboží, spokojila se žalobkyně pouze s formálními doklady. Další doklady doložené paní Z. nemají žádnou vypovídací hodnotu, protože z nich nelze určit čas jejich vzniku ani jejich autenticitu. Správce daně zjistil, že společnost K+S nepřiznala daň z údajných dodání zboží. Žalobkyně s touto společností jednala, i když z obchodního rejstříku musela zjistit závažné rozpory (viz stranu 35 výsledku kontrolního zjištění) v osobách oprávněných za ni jednat. Tyto skutečnosti žalobkyně dále neprovéřovala a nadále pokračovala v dodávkách zboží. Jelikož nebylo prokázáno dodání zboží této společnosti, není prokázáno ani poskytnutí s tím související služby.
29. Ve vztahu k přijatým plněním od společnosti Karlitas podle smluv o zprostředkování ze dne 1. 11. 2013 a 1. 9. 2013 včetně dodatků správce daně konstatoval, že svědecká výpověď pana P. je nevěrohodná, neboť mimo jiné nepopsal, jakou činnost ke zprostředkování fakticky vykonával. Sám se nezajímal o to, o jaké maso se jedná a odběratelům nabízel jen

„potravin“, což je krajně neobvyklé při zprostředkování obchodu. Pan S. za společnost K+S nikdy nejednal vyjma několika případů, kdy jednal účelově a za úplatu, jak sdělil slovenskému kriminálnímu úřadu dne 28. 4. 2016. Proč s ním pan P. jednal v kontrolovaném období, není jasné, neboť pan S. společnost K+S tehdy nezastupoval. Sám P. S. nevypověděl, že byl kvůli spolupráci osloven panem P.. Pan P. nesdělil žádné podrobnosti o povaze činnosti ve vztahu ke společnosti Sírnaté kúpele. Tvzení žalobkyně, že bez pana P. by se nepodařilo realizovat dané obchody je nevěrohodné, protože již ze smluv o zprostředkování uzavřených s velkým předstihem vyplývají jména odběratelů. Není proto jasné, k čemu žalobkyně potřebovala prostředníka, když se mohla na odběratele obrátit přímo.

30. Žalobkyně ve vyjádření ze dne 16. 5. 2017 opakovala, že při obchodování se slovenskými odběrateli byla v dobré víře a dostatečně doložila, že transakce byly realizovány, jak tvrdila. K plnění od společnosti Karlitas uvedla, že jména budoucích slovenských odběratelů byla uvedena v rámcových smlouvách na základě předešlé ústní dohody s panem P.. Žalobkyně následně nemohla kontaktovat odběratele přímo, protože by tím porušila uzavřenou dohodu a navíc na ně neměla kontakt. Žalobkyně nebyla povinna zevrubně prověřovat, zda zboží bylo na Slovensko fakticky doručeno či zda odběratelé plnili všechny své povinnosti.
31. Správce daně dne 15. 6. 2017 informoval žalobkyni, že trvá na výsledcích kontrolního zjištění. Žalobkyně nesplnila podmínky pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu.
32. Podáním ze dne 22. 6. 2017 se žalobkyně omluvila z ústního jednání a požádala správce daně o zaslání zprávy o daňové kontrole. Dále předložila správci daně záznamy o tom, že v kontrolovaném období plnila své daňové povinnosti a podávala souhrnná hlášení k DPH za kontrolovaná období. Neaktivita slovenských daňových orgánů nemůže jít k její tíži.
33. Dne 28. 6. 2017 správce daně zaslal žalobkyni zprávu o daňové kontrole, v níž shrnul výše popsání kontrolní zjištění.
34. Správce daně pak dne 14. 7. 2017 vydal platební výměry, jimiž vyměřil žalobkyni DPH za kontrolovaná období, přičemž výše vyměřených nadměrných odpočtů byla nižší, než žalobkyně tvrdila v daňových přiznáních, resp. v případě zdaňovacího období březen 2014 jí byla oproti tvrzenému nároku na nadměrný odpočet vyměřena vlastní daň.
35. Žalobkyně podala proti rozhodnutím správce daně odvolání, v nichž argumentovala obdobně jako v průběhu daňového řízení a v projednávané žalobě.
36. Dne 26. 9. 2018 žalovaný vydal napadené rozhodnutí.

Posouzení žaloby

37. Předmětem sporu je, zda žalobkyně prokázala splnění podmínek pro osvobození od DPH podle § 64 zákona o DPH při dodání zboží do jiného členského státu. V případě tuzemského plnění spočívajícího ve zprostředkování obchodní spolupráce panuje spor o tom, zda žalobkyně prokázala nárok na odpočet daně podle § 72 a 73 zákona o DPH. Zatímco žalobkyně tvrdí, že předložené doklady prokazují faktickou realizaci obchodních transakcí, žalovaný trvá na tom, že z dodaných listin nelze ověřit, zda bylo zboží skutečně dodáno slovenským odběratelům a zda žalobkyně přijala službu spočívající ve zprostředkování obchodů v souvislosti s těmito dodávkami.

38. Podle § 9 odst. 1 zákona o DPH je místem plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani místo, kde má tato osoba sídlo.
39. Podle § 13 odst. 1 zákona o DPH se dodáním zboží pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastníků. Podle odst. 2 téhož ustanovení se dodáním zboží do jiného členského státu pro účely tohoto zákona rozumí dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.
40. Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH je dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.
41. Podle § 64 odst. 5 zákona o DPH lze dodání zboží do jiného členského státu prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky.
42. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je plátcem oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.

Dodání zboží do jiného členského státu

43. Žalobkyně ve vztahu k dodání zboží do jiného členského státu svým slovenským odběratelům namítá, že předloženými doklady prokázala, že zboží bylo skutečně přepraveno na Slovensko, čímž naplnila podmínky § 64 zákona o DPH.
44. Soud této námitce nepřisvědčil a připomíná, že důkazní břemeno k prokázání skutečností, které daňový subjekt uvedl v daňovém přiznání pro uplatnění osvobození zboží od daně z přidané hodnoty, stíhá daňový subjekt [§ 92 odst. 3 zákona č. 280/2009, daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“)]. K unesení důkazního břemene pak nemusí vždy stačit předložení formálně bezvadných daňových dokladů či jiných listin, byť se všemi zákonem vyžadovanými náležitostmi. Jak vyplývá i z nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, *„důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu“*. Prokazuje-li daňový subjekt nárok na osvobození od DPH formálně bezvadnými písemnostmi a daňovými doklady, ale zároveň existují pochybnosti o faktickém stavu, je součástí důkazního břemene daňového subjektu prokázat existenci podmínek, za nichž dochází k osvobození zdanitelného plnění od DPH, což obdobně platí také ve vztahu k odpočtu DPH. Nárok na osvobození od DPH podle § 64 zákona o DPH je dán pouze za zákonem stanovených podmínek, jejichž naplnění byl správce daně oprávněn zkoumat, aby ověřil oprávněnost uplatněného osvobození (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 – 195, č. 2172/2011 Sb. NSS).
45. Otázkou uplatňování osvobození od daně s nárokem na odpočet daně při dodání zboží do jiného členského státu se opakovaně zabývala judikatura Nejvyššího správního soudu [například rozsudky ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012 – 45, ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014 – 49, ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015 – 30, již zmíněný rozsudek

č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, a dále rozsudky SDEU – například rozsudek ze dne 6. 4. 2006, ve věci C-245/04, *EMAG HandelEder OHG proti Finanzlandesdirektion für Kärnten*, rozsudek ze dne 16. 12. 2010, ve věci C-430/09, *Euro Tyre Holding BV proti Staatssecretaris van Financiën*, rozsudek ze dne 27. 9. 2012, ve věci C-587/10, *Vogtländische Straßen-, Tiefund Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch*, či ze dne 27. 9. 2007, ve věci C-409/04, *Teleos a další proti Commissioners of Customs & Excise* (dále jen „*Teleos*“)].

46. Ze závěrů vyslovených v právě citovaných rozhodnutích přitom vyplývá, že k tomu, aby byla transakce kvalifikována jako dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie, musí dojít 1) k převedení práva nakládat jako vlastník s určitým hmotným majetkem, 2) k odeslání nebo přepravě zboží prodávajícím nebo samotným pořizovatelem, nebo jejich jménem, do jiného členského státu, než ze kterého je zboží odesíláno a 3) k dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě. Základním znakem intrakomunitární operace je totiž fyzický pohyb zboží z členského státu dodání do jiného členského státu, tedy jeho skutečné přemístění mezi členskými státy (srovnej zejména body 40 - 42 rozsudku *Teleos* či rozsudek NSS ze dne 23. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012 - 31). Prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně při intrakomunitárním dodání zboží přitom leží na daňovém subjektu (srovnej rozsudky NSS ze dne 16. 3. 2021, č. j. 3 Afs 149/2018 - 54, ze dne 23. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012 - 31, či ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012 - 45, či rozsudek SDEU *Teleos*).
47. Žalobkyně tedy byla povinna opatřit si relevantní důkazy o splnění shora citovaných hmotněprávních podmínek. Vzhledem k tomu, že v rámci intrakomunitárního obchodu Evropské unie není přímo monitorován přechod zboží přes hranice mezi jednotlivými členskými státy, není možné vyloučit riziko daňových podvodů. Daňový subjekt, jehož tíží důkazní břemeno, musí své obchodní aktivity přizpůsobit konkrétním podmínkám tohoto rizika a při obchodování (zvláště se značným finančním rozsahem, jak tomu bylo v projednávané věci) využít příslušných institutů. Bylo na žalobkyni, aby si k prokázání tvrzené skutečnosti zajistila vhodné důkazní prostředky. Soud připomíná, že dokazování v daňovém řízení je vázáno mj. zásadou volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1 daňového řádu) a posouzení závažnosti jednotlivých důkazních prostředků je v pravomoci správce daně.
48. Pokud se žalobkyně chtěla u dodávek zboží na Slovensko úspěšně dovolat nároku na osvobození od DPH, měla předložit nejen odpovídající daňové doklady (§ 28 odst. 1 písm. c) zákona o DPH], ale také další důkazní prostředky podle svého uvážení (§ 64 odst. 5 zákona o DPH), jimiž by prokázala, že zboží bylo reálně dodáno na Slovensko deklarovaným odběratelům. Nelze souhlasit se žalobkyní, že tuto skutečnost předloženými listinami prokázala, jak sugerovala v průběhu daňového řízení a v projednávané žalobě. Je sice pravdou, že správci daně předložila ve vztahu k jednotlivým slovenským odběratelům některé doklady (nákladní listy, potvrzení dopravce, faktury, výpisy bankovních účtů atd.), nicméně správce daně při jejich následném prověřování zjistil nesrovnalosti, kvůli nimž odůvodněně dospěl k závěru, že se žalobkyni nepodařilo rozhodné skutečnosti prokázat.

JM-STAVBA

49. Daňové orgány ve vztahu k deklarovanému odběrateli JM-STAVBA pojalý pochybnosti ohledně převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, a tedy i ohledně dodání zboží právě této společnosti (naplnění třetí podmínky).

50. Soud považuje závěry daňových orgánů ve vztahu k dodávkám společnosti JM-STAVBA za přezkoumatelné, správné a dostatečně přesvědčivé na základě těchto okolností: Žalobkyně neuvedla k těmto obchodním transakcím žádné podrobnosti, a jen odkázala na daňové doklady, nákladní listy, dodací listy a výdejku. Deklarovaný odběratel JM-STAVBA nepřiznal daň při pořízení zboží v jiném členském státu. Převážu zboží měla podle předložených dokladů uskutečnit společnost Martin Vondráček M+M a společnost Frost. Žalobkyně nesdělila, kdo nesl náklady za nakládku zboží ve skladu společnosti Frost. Paní Z. vypověděla, že o dodávkách zboží jednala s tehdejšími jednatelem společnosti JM-STAVBA, Peterem C.. Slovenským daňovým orgánům se transakce nepodařilo ověřit, neboť tato společnost byla nekontaktní. Zásadní pochybnosti pak vyplývají právě z výpovědi jednatele této společnosti získané správcem daně na základě mezinárodního dožádání. Pan C. se k transakcím vyjádřil až po předvedení policií. Jeho výpověď však byla v rozporu s údaji uvedenými v listinách předložených žalobkyní, jelikož zboží podle něj bylo dodáno do skladu v Prievidzi, nikoliv ve Sládkovičovo. O tom, kdo vlastní sklad či o jaký druh zboží se jedná, nic nevěděl ani nepředložil žádnou smlouvu uzavřenou se žalobkyní. Společnost nadto vyvíjela činnost ve stavebnictví, nikoli v potravinářství. Popřel také, že sám domlouval objednávky s paní Z., údajně je prováděl blíže neurčený známý, přestože byl pod objednávkami v e-mailové komunikaci podepsán. Doklady k transakcím měl mít u sebe účetní společnosti, jehož však jednatel nedokázal identifikovat (srov. body 47-53 napadeného rozhodnutí).
51. Vzhledem k uvedenému soud přisvědčil daňovým orgánům, že se žalobkyni nepodařilo prokázat, že zboží bylo dodáno společností JM-STAVBA, jak deklarovala v předložených listinách. Žalobkyně sice předložila primární doklady, kterými se snažila svá daňová tvrzení prokázat. Shora uvedené skutečnosti však vyvolávají silné pochyby o jejich věrohodnosti, správnosti, přesvědčivosti a úplnosti [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], které se žalobkyni nepodařilo vyvrátit. Žalobkyně v žalobě nepředestřela žádnou argumentaci, kterou by vyvracela závěry žalovaného obsažené v napadeném rozhodnutí. Jde v zásadě o argumenty totožné s argumenty odvolacími, které nijak nereagují na odůvodnění napadeného rozhodnutí a které by mohly vyvolat pochybnost ohledně správnosti závěrů daňových orgánů. Žalobní argumentace zůstala ve zcela obecné rovině. Žalobkyně se mýlí, usuzuje-li na unesení důkazního břemene tím, že předložila zákonem předvídané dokumenty (resp. veškeré „jí dostupné podklady“). Žalobkyně tímto neunesla své důkazní břemeno a nerozptýlila pochybnosti předestřené správcem daně a následně i vyplývající z dalšího průběhu dokazování (nekonkrétnost a rozpornost tvrzení svědků a žalobkyně, neexistence záznamů o průjezdu vozidla, kterým mělo dojít k přepravě zboží, přes mýtné úseky ve dnech, kdy bylo dle CMR listů zboží přepravováno, a další). Je přitom v zájmu daňového subjektu, aby si opatřil takové podklady, které mohou relevantním způsobem prokázat, že k dodání zboží do jiného členského státu skutečně došlo (srov. již odkazované rozsudky NSS č. j. 8 Afs 14/2010 – 195, a č. j. 7 Afs 320/2018 – 42).
52. Soud v souvislosti s dodávkami JM-STAVBA neprovedl v žalobě navržený důkaz dohodou o dočasném poskytnutí zaměstnance ze dne 15. 10. 2013 (poskytnutí zaměstnankyně společnosti Frost, paní Z., k práci pro žalobkyni). Žalovaný sice jako jednu z okolností, které vyvolaly pochybnosti o tvrzeních žalobkyně, zmínil, že žalobkyně přenechala komunikaci s odběrateli a jejich kontrolu na paní Z., aniž by s ní byla v jakémkoli pracovněprávním vztahu. Ani případné prokázání existence takového vztahu, který by vysvětloval, na jakém podkladu

paní Z. za žalobkyni s odběrateli jednala, by podle soudu nemohlo vyvrátit shora shrnuté komplexní pochybnosti správce daně a žalovaného, které nespočívaly jen na této jedné okolnosti. Navržený důkaz proto soud považuje z hlediska posouzení důvodnosti žaloby za nadbytečný.

K+S

53. I v případě dodávek zboží společnosti K+S daňové orgány zcela správně konstatovaly, že žalobkyně neprokázala dodání zboží do jiného členského státu deklarovanému odběrateli. V průběhu daňového řízení vyplynulo, že tato společnost je pro slovenského správce daně nekontaktní. Daň při pořízení zboží v jiném členském státu nepřiznala. Jejím jednatelem byl v rozhodném období český občan, pan P. F., který je ve svém bydlišti neznámý, resp. jeho trvalý pobyt je veden na adrese ohlašovny. Jednatel žalobkyně dle svého vyjádření jednal s panem P., tato osoba nicméně neměla se společností K+S nic společného.
54. Žalobkyně předložila plnou moc k jednání za společnost K+S udělenou Peterovi Stojkovi. Tato plná moc je ze dne 24. 3. 2014, ačkoliv první dodávky realizovala již v prosinci roku 2013. Druhá doložená plná moc, kterou společnost K+S jménem P. F. zplnomocnila P. S., je ze dne 22. 11. 2013. K tomuto dni však tato informace ještě nebyla zveřejněna ve slovenském obchodním rejstříku, není proto jasné, jak žalobkyně tuto skutečnost ověřila. Výpověď P. S. vyhodnotil žalovaný jako nevěrohodnou s ohledem na to, že z jeho vysvětlení ze dne 28. 4. 2016 u Kriminálního úřadu finanční správy Bratislava vyplývá, že pro společnost K+S vystupoval jako tzv. bílý kuň. Byl totiž osloven na ubytovně, aby za úplatu předal listiny daňovým orgánům a vypovídal podle zadaných instrukcí.
55. P. S. navíc vypověděl, že dodané zboží v mrazírnách kontrolují zaměstnanci společnosti K+S, ač bylo zjištěno, že tato společnost žádné zaměstnance nemá. Rámcovou smlouvu se žalobkyní uzavřeli jednatelé společnosti K+S až poté, kdy jim zanikla funkce, tj. v době, kdy byl jednatelem již pan F.
56. Pochybnosti vyvolávají též data získaná ze systému elektronické evidence mýtných bran. V některých případech se sice prokázalo, že přeprava zboží na Slovensko proběhla, avšak nikoliv k deklarovanému odběrateli, což postačuje k závěru nesplnění podmínek podle § 64 zákona o DPH. V ostatních případech se buď doprava zboží na Slovensko neprokázala, nebo ji nebylo pro nečitelnost dokladů možno ověřit.
57. Také v tomto případě soud konstatuje, že žalobkyně pochybnosti správce daně žádnými důkazními prostředky v průběhu daňového řízení nevyvrátila. I zde tedy platí závěry vyslovené ve vztahu k odběrateli JM-STAVBA. Žalobkyně se ani v žalobě nepokusila rozptýlit pochybnosti daňových orgánů žádnými konkrétními tvrzeními. Ustala naopak na zcela obecných vyjádřeních, podle kterých z předložených dokladů dostatečně vyplývá naplnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet (jak soud uvedl výše, není tomu tak) či podle kterých obchodní vztahy s odběrateli na Slovensku probíhaly v souladu s právními předpisy, standardním způsobem, odběratelé hradili platby, pověřené osoby s žalobkyní komunikovali atd. Tato zcela obecná tvrzení nemohou v žádném případě prokázat okolnosti, za kterých proběhly konkrétní dodávky zboží konkrétním dodavatelům.
58. K námitce žalobkyně, že smlouva o využití skladu v Mrazírnách Sládkovičovo dokládá dodání zboží, soud uvádí, že smlouva sama o sobě tuto skutečnost neprokazuje. Daňové

orgány vysvětlily žalobkyni důvody, proč doklady o dodávkách zboží neprokázaly přepravu zboží k deklarovaným odběratelům, sama smlouva o využívání skladu na tom nemůže nic změnit, neboť nijak neprokazuje, jakým způsobem probíhaly konkrétní dodávky zboží, ale toliko to, že žalobkyně (resp. její odběratelé) mohli sklad využívat. Soud dále konstatuje, že z obsahu správního spisu i napadeného rozhodnutí je zřejmé, že správce daně využil spolupráce jak příslušných českých daňových orgánů, tak slovenských. Žalobkyni lze přisvědčit v tom ohledu, že je úkolem daňových orgánů identifikovat nespolehlivé plátce. Avšak soud opakuje, že žalobkyni nebyly uznán nárok na osvobození od DPH a na odpočet DPH z důvodů pochybení na její straně, nikoliv jen na straně jejích odběratelů (srov. výše).

59. Žalobkyně v žalobě argumentuje též ve vztahu k dodání zboží a poskytnutí služby společnosti Sírnaté kúpele. V této části žaloby se však plně projevuje skutečnost, že jde v zásadě o převzetí odvolací argumentace bez patřičné reakce na výsledky řízení před žalovaným. Dodávky kuřecího masa a poskytnutí služeb této společnosti totiž žalobkyně deklarovala (a související nadměrný odpočet vykázala) ve zdaňovacím období listopadu 2013. Správce daně na základě výsledků daňové kontroly sice původně žalobkyni vyměřil DPH v nižší výši daňového odpočtu, než bylo původně deklarováno (šlo o platební výměr ze dne 14. 7. 2017, č. j. 3491479/17/2102-52522-209294), k odvolání žalobkyně však žalovaný platební výměr zrušil, neboť byl vydán po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, a řízení zastavil (rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 9. 2018, č. j. 42613/18/5300-21441-702127). Toto zdaňovací období proto vůbec nebylo předmětem napadeného rozhodnutí, a nemůže tak být ani předmětem řízení před soudem.

Žalobkyně nebyla v dobré víře

60. Žalobkyně se ve vztahu k dodávkám zboží na Slovensko dovolávala ochrany dobré víry, neboť o nesolidnosti obchodních partnerů nemohla v době realizace transakcí vědět. Tato argumentace ostatně představuje samotné jádro žalobní argumentace. Žalobkyně v zásadě nezpochybňuje shora shrnuté okolnosti, které daňové orgány vedly ke zpochybnění předložených dokladů, nýbrž svou argumentaci směřuje právě k otázce prokázání své dobré víry.
61. Žalobkyni lze přisvědčit, že dobrou víru daňového subjektu je při posuzování oprávněnosti osvobození dodání zboží do jiného členského státu nutno zkoumat vždy, a to i pokud nebylo prokázáno splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození (k tomu např. rozsudek SDEU *Teleos*, či ze dne 6. 9. 2012, ve věci C-273/11, *Mecsek-Gabona*). Z judikatury též vyplývá, že osvědčí-li daňový subjekt svoji dobrou víru ohledně faktického dodání do jiného členského státu (ta bude z povahy věci odvislá zejména od toho, jakými důkazními prostředky daňový subjekt disponoval v době dodání), jsou orgány finanční správy oprávněny daňovému subjektu neuznat jím nárokované osvobození od daně, pouze pokud prokážou zapojení daňového subjektu do podvodného jednání (zejména rozsudek ve věci *Teleos*, na který následně navázala i judikatura Nejvyššího správního soudu, k tomu srov. např. rozsudek NSS ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 82/2019 – 42, či ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018 – 42). Proto se orgány finanční správy zabývaly i tím, zda žalobkyně byla či nebyla v dobré víře stran faktického uskutečnění dodání. Dospěly k závěru, že nikoliv, což nyní aprobejuje i soud, podle něhož nebyla žalobkyně přinejmenším dostatečně obezřetná.

62. Žalovaný se dobrou vírou žalobkyně zabýval v bodech 71-73 napadeného rozhodnutí a odůvodněně dospěl k závěru, že žalobkyně nemohla být v dobré víře, neboť nepřijala dostatečná opatření při realizaci transakcí, ačkoliv doklady o převzetí zboží vykazovaly zjevné vady. Žalovaný vyšel z toho, že žalobkyně neuzavřela se společností JM-STAVBA žádné kupní smlouvy, ač se jednalo o dodávky zboží velkého objemu. Žalobkyně se nepozastavila ani nad tím, že předmětem činnosti této společnosti je podnikání ve stavebnictví, jak ostatně napovídá její název. Žalobkyně nedokázala popsat ani podrobnosti transakcí, nebylo ani postaveno najisto, s kým jednala za společnost JM-STAVBA, neboť tvrzení paní Z. se nepotvrdilo. Tvrzení žalobkyně, že si obchodní partnery prověřovala, nemůže obstát, protože kdyby tomu tak bylo, zjistila by, že rámcovou kupní smlouvu se společností K+S uzavřela s jednatelem této společnosti poté, kdy jim zaniklo zástupčí oprávnění (srov. bod 53 výše). Z uvedeného vyplývá, že krátce po uzavření rámcové kupní smlouvy se společností K+S měla žalobkyně informace, že již před zahájením obchodní spolupráce s touto společností došlo k významným změnám ve funkci osob oprávněných jednat za tuto společnost. Přesto žalobkyně nepřijala žádná opatření a nadále jednala s panem S..
63. Lze souhlasit s žalovaným v tom směru, že v rozporu s tvrzením žalobkyně o její dobré víře je rovněž skutečnost, že ač neměla žádnou zpětnou vazbu o převzetí zboží od společnosti JM-STAVBA a K+S, sama jeho převzetí dále neprověřovala. Po převzetích prvních nákladních listů muselo být žalobkyni zřejmé, že společnost přebírající zboží je odlišná od deklarovaného odběratele. Nadto zde nebylo uvedeno, jaká konkrétní osoba zboží převzala. Jistě bylo v silách žalobkyně coby dodavatele zboží požadovat dostatečné potvrzení toho, že zboží bylo převzato deklarovaným obchodním partnerem, je-li to jedna ze základních podmínek pro osvobození plnění od DPH. Namísto toho žalobkyně v průběhu daňového řízení (a ostatně i posléze v žalobě) velice neurčitě tvrdila skutečnosti, které se buď ukázaly být nepravdivé, nebo se je nepodařilo ověřit, třebaže k tomu daňové orgány využily všech dostupných prostředků (mezinárodní dožádání, výpisy ze systému mýtných bran, výsledky svědků navržených žalobkyní atd.). Za daných okolností tedy žalobkyně nemohla být v dobré víře, že dodávky zboží skutečně proběhly, jak deklarovala, neboť i přes nedostatky předložených dokladů, které jí musely být zřejmé již při jejich obdržení, nepodnikla odpovídající kroky k zajištění dostatečných důkazních prostředků k prokázání oprávněnosti nároku na osvobození od DPH podle § 64 zákona o DPH. Přitom správce daně žalobkyni o svých pochybnostech o uskutečnění daných plnění informoval a vyzval jí k doložení dalších důkazních prostředků. Žalobkyně však nejasnosti nedokázala věrohodně vysvětlit či navrhnout jiné důkazy podporující její tvrzený průběh sporných transakcí. Na zjištění správce daně, že řada dodávek zboží na Slovensko nebyla v rozhodném období vůbec zjištěna, žalobkyně reagovala jen tvrzením, že zboží mohlo být převezeno v jiných než prověřovaných termínech. S tím lze sice souhlasit, ovšem je na žalobkyni, aby jakožto dodavatelka zboží sdělila správci daně, v jakých termínech mělo k přepravě dojít. To, že tuto skutečnost nevěděla, jen dokresluje to, že se nedostatečně starala o osud zboží, ač to bylo důležité pro plnění jejích daňových povinností.
64. Soud s ohledem na výše uvedené nemohl přisvědčit žalobkyni, že předloženými listinami prokázala splnění podmínek podle § 64 zákona o DPH. Má za to, že daňové orgány posoudily předložené důkazy správně, přičemž dospěly k dostatečně odůvodněnému závěru. Žalobkyně se nemohla spoléhat na pravdivost listin, které jí údajně její odběratelé

dodali už jen proto, že informace na nich byly kusé. Pakliže žalobkyně zůstala pasivní a od svých partnerů nežádala vyjasnění chybějících údajů, musí nést tomu odpovídající následky, kterým se nevyhne prostým tvrzením, že spoléhala na to, že údaje v listinách jsou pravdivé. Žalobkyně samozřejmě nemusela „hloubkově“ prověřovat všechny zainteresované subjekty - stačilo, aby kontrolovala jí předložené listiny, obchodní rejstříky a požadovala řádná potvrzení od dopravců či obchodních partnerů o převzetí zboží. Vzhledem k tomu, že s nimi měla být v kontaktu, soudě podle opakovaných dodávek, vyžádání řádných dokladů o převzetí zboží byl řešitelný úkol. Žalobkyně tudíž zjevně nepřijala dostatečná opatření k ověření důvěryhodnosti svých partnerů ani si nezajistila dostačující doklady k prokázání daných transakcí.

65. Soud dále nepřisvědčil námitce žalobkyně týkající se neprokázání podvodu na DPH. Daňové orgány nebyly povinny žalobkyni prokazovat účast na podvodu na DPH, aby jí mohly odeprít nárok na osvobození od DPH, a ani se o to nesnažily. Postupovaly správně podle výše uvedené judikatury, neboť poté, co zjistily, že žalobkyně sama předloženými doklady nebyla schopna prokázat, že plnění proběhla, jak deklarovala, zabývaly se otázkou její dobré víry a zda vynaložila dostatečnou péči k tomu, aby si zajistila všechny potřebné doklady pro plnění vlastních daňových povinností. Veškerá argumentace související s podvody na DPH se tak mívá s předmětem nynějšího řízení.

Plnění od společnosti Karlitas

66. Žalobkyně dále namítla, že ve vztahu k plnění přijatému od společnosti Karlitas spočívajícímu ve zprostředkování obchodu se slovenskými odběrateli splnila všechny podmínky pro vznik nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 zákona o DPH. Odkázala přitom na smlouvy o zprostředkování ze dne 1. 9. 2013, 1. 11. 2013, které uzavřela na základě rámcové smlouvy ze dne 1. 5. 2012, a z nichž plyne, jakou činnost tato společnost pro žalobkyni vyvíjela. Soud předně podotýká, že žalobkyně v průběhu daňového řízení rámcovou smlouvu ze dne 1. 5. 2012 vůbec nepředložila. Ke svému vyjádření ze dne 6. 11. 2016 totiž přiložila jen zmíněné smlouvy o zprostředkování včetně dodatků. Ani jednatel společnosti Karlitas, R. P., nepředložil správci daně rámcovou smlouvu, přestože ji uvedl mezi přílohami svého podání ze dne 19. 1. 2015. Daňové orgány tedy nemohly pochybit tím, že se nezabývaly rámcovou smlouvou ze dne 1. 5. 2012, pokud ji žalobkyně ani společnost Karlitas v průběhu daňového řízení nedoložily, třebaže k tomu měly nespočet příležitostí.
67. Předmětem zmíněných smluv o zprostředkování je závazek společnosti Karlitas, že pro žalobkyni bude vyvíjet činnost k uzavření kupních smluv se slovenskými společnostmi Sírnaté kúpele a K+S, jejichž předmětem bude prodej živočišných produktů. Smlouvy nestanoví, jakou konkrétní činnost měla společnost Karlitas k dosažení kýženého cíle vyvíjet ani jaké sankce žalobkyni hrozí v případě, že by se poté, co se dozvěděla o zájmu těchto společností o dané zboží, rozhodla s nimi nadále jednat napřímo bez součinnosti zprostředkovatele. Jelikož se žalobkyni také nepodařilo prokázat, že zboží, jehož prodej měl být zprostředkován, byl skutečně proveden (srov. výše), nemohla žalobkyně podle žalovaného úspěšně uplatnit nárok na odpočet DPH v rozsahu deklarovaného zprostředkování (viz bod 83 napadeného rozhodnutí). Správce dále provedl výslech pana P., který však pochybnosti nerozptýlil, a to ani následným písemným doplněním. Jeho výpověď totiž neobjasnila, v čem konkrétně spočívala jeho zprostředkovatelská činnost pro žalobkyni, neboť na tuto otázku odmítl odpovědět s odůvodněním, že se jedná o know-how společnosti a pouze neurčitě zmínil, že má na Slovensku kontakty. O to, jaké

zboží bude předmětem zprostředkování, se nezajímal, uvedl jen, že odběratelům nabízel potraviny, až následně zmínil blíže neurčené maso. Nelze proto souhlasit se žalobkyní, že výslech pana P. odstranil veškeré pochybnosti o reálném uskutečnění plnění. Poukaz žalobkyně na to, že obchody se subjekty uvedenými ve smlouvách o zprostředkování byly realizovány, není přesvědčivý, jelikož žalobkyně neprokázala, že obchodní transakce proběhly deklarovaným způsobem.

68. Soud dále uvádí, že zprostředkovatelské smlouvy obsahují jména slovenských společností, jimž měl být prodej zboží zprostředkován. Lze souhlasit s žalovaným, že není jasné, proč žalobkyně potřebovala zprostředkování odbytu zboží na Slovensku potom, kdy se dozvěděla jména potenciálních odběratelů. Soud připouští, že prvotní zprostředkování kontaktu na odběratele na Slovensku je služba, za níž mohla žalobkyně poskytnout odpovídající odměnu. Avšak žalobkyně podle předložených listin vydávala za každý obchodní případ se stejným odběratelem vysoké provize. Žalobkyně sugeruje, že bez pomoci pana P. by se obchody vůbec nemohly uskutečnit, ale k osvětlení, proč tomu tak bylo, žádný věrohodný důvod nepředestřela. Zmínila sice uzavřenou rámcovou smlouvu, tu však nikdo z účastníků transakcí nepředložil. K výslechu pana P. (zástupce společnosti Sírnaté kúpele, jež je uvedena ve zprostředkovatelských smlouvách) ze dne 26. 3. 2014, soud uvádí, že z něj rovněž neplyne, že pan P. reálně vyvíjel nějakou činnost ke zprostředkování daných obchodů kromě pouhého předání kontaktů mezi účastníky obchodů. Soud se proto i vzhledem k výše zmíněným okolnostem ztotožnil se závěrem daňových orgánů, že výpověď svědka P. je neprůkazná a že neobjasnila, zda bylo deklarované plnění skutečně realizováno a v jakém rozsahu či proč žalobkyně vynakládala na provizích z obchodů opakovaně vysoké částky, ač byl podle výpovědi zřejmě jen předán kontakt na potenciální obchodní partnery. Soud se tedy ztotožnil se závěrem žalovaného, že žalobkyně u tohoto plnění neprokázala splnění podmínek pro odpočet DPH.
69. Obecnou námitku žalobkyně poukazující na nepřiměřenou délku řízení soud rovněž shledal nedůvodnou. Nebyla-li žalobkyně spokojena s rychlostí postupu daňových orgánů, mohla na svou ochranu před nečinností využít institutů procesních postupů k tomu určených (srov. § 38 daňového řádu). To však neučinila. Žalobkyně ani nerozvedla, v čem konkrétně spočívá újma na jejích právech v důsledku dlouhého trvání daňového řízení až na obecné konstatování o nejistotě, jak bude v její věci rozhodnuto. Přitom není na soudu, aby nahrazoval procesní aktivitu žalobkyně, a stal se tak jejím advokátem (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008 – 78, č. 2162/2011 Sb. NSS).
70. Námitky porušení základních zásad správního řízení žalobkyně uplatnila ve zcela obecné rovině. Soud na ně proto ve stejné míře obecnosti (aniž by považoval za nutné podrobněji se zabývat možností aplikace základních zásad správního řízení v daňovém řízení) odpovídá tak, že žádné porušení těchto principů na základě předloženého daňového spisu v řízení neshledal. Soud neshledal ani obecně namítané porušení zásad obsažených v § 5 (zásada zákonnosti) a § 8 odst. 3 daňového řádu (zásada materiální pravdy). Postup daňových orgánů se nijak nevymykal zákonem stanoveným mantinelům. Soud neodhalil ani žádnou úvahu, která by měla svědčit o nesprávném hodnocení obsahu právního jednání (v rozporu s jeho skutečným obsahem). Daňové orgány hodnotily důkazy v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu jednotlivě i v jejich vzájemných souvislostech, nikoli tedy izolovaně, jak namítá žalobkyně.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

71. Vzhledem k tomu, že žalobní body jsou nedůvodné a soud nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez námítky, žalobu zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
72. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému soud náhradu nákladů nepřiznal, neboť mu nevznikly náklady převyšující náklady na běžnou administrativní činnost.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 18. srpna 2021

Mgr. Jan Čížek, v. r.

předseda senátu