



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Hájka, Ph.D., a soudců Mgr. Heleny Nutilové a Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jiříka, ve věci

žalobkyně: **K - Trade - Art & more..., s. r. o.**, IČO 28108485
se sídlem Pabláskova 260/7, 370 01 České Budějovice
zastoupené advokátem JUDr. Davidem Řezníčkem, LL.M., Ph.D.
se sídlem Krajinská 281/44, 370 01 České Budějovice

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem náměstí Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 9. 2020,
čj. 36334/20/5300-22442-712871,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil dne 23. 10. 2015 u žalobkyně, jejímž předmětem činnosti je převážně obchodování s kancelářskými potřebami, kontrolu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 1., 2. a 4. čtvrtletí roku 2014 a 1. a 2. čtvrtletí roku 2015. Následně dne 24. 11. 2015 zahájil u žalobkyně též kontrolu na DPH za 3. čtvrtletí roku 2015.
2. Na základě výsledku daňové kontroly správce daně neuznal žalobčin nárok na odpočet DPH v případě přijatých plnění od společností K & K Trading, s. r. o., a Boston Service, s. r. o., jelikož tato plnění byla stížena daňovým podvodem, o němž žalobkyně věděla či měla vědět a zároveň nepřijala v tomto ohledu dostatečná protipatření. Správce dále neuznal odpočet na DPH za přijatá plnění z jiného členského státu Evropské unie, nárok na osvobození od daně u plnění poskytnutých do jiného členského státu, jakož u dalších poskytnutých plnění ve zdaňovacích obdobích 4. čtvrtletí 2014 a 1., 2. a 3. čtvrtletí roku 2015; žalobkyně v tomto ohledu dle závěru správce daně totiž neunesla důkazní břemeno stran splnění zákonných podmínek odpočtu a osvobození od DPH.
3. Dne 31. 7. 2017 správce daně vydal na základě zprávy o daňové kontrole platební výměr čj. 1768955/17/2201-51521-301229, jímž žalobkyni vyměřil daň ve výši 51 874 Kč a dodatečné platební výměry čj. 1768894/17/2201-51521-301229, čj. 1768939/17/2201-51521-301229, čj. 1768950/17/2201-51521-301229, jimiž žalobkyni doměřil daň ve výši 15 768 Kč, 80 055 Kč a 87 451 Kč a penále ve výši 3 153 Kč, 16 011 Kč a 17 490 Kč.
4. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím k odvolání žalobkyně jednotlivé dodatečné platební výměry v některých částech změnil (drobně snížil vyměřenou resp. doměřenou daň), a ve zbytku tyto výměry potvrdil. Žalovaný rozhodoval ve věci již podruhé, neboť jeho původní rozhodnutí ze dne 5. 10. 2018 krajský soud rozsudkem ze dne 6. 12. 2019, čj. 50 Af 33/2018-55, zrušil z důvodu nesprávného odmítnutí navrhovaného výsledku paní M. Z., zaměstnankyně žalobkyně, která má na starosti zasílání zboží.

II. Shrnutí žaloby

5. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně žalobu ze dne 23. 11. 2020 u Krajského soudu v Českých Budějovicích.
6. Žalobkyně nejprve shrnula procesní vývoj a skutkový stav věci. Uvedla, že uplatnila nárok na odpočet DPH z plnění přijatých od společností Boston Service a K & K Trading, z plnění přijatých z jiného členského státu Evropské unie, z plnění poskytnutých do jiného členského státu, jakož i dalších poskytnutých plnění. Správce daně a žalovaný nesprávně tyto nároky neuznali.
7. Ve vztahu k plněním od společností Boston Service a K & K Trading, která byla dle daňových orgánů stížena daňovým podvodem, žalobkyně uvedla, že nelze brát v potaz skutečnost, že společnost Boston Service byla nespolehlivým plátcem, neboť tento status jí byl přidělen až s účinností od 10. 11. 2015. Žalobkyně přitom s touto společností obchodovala nejpozději do 3. kvartálu roku 2015. V době, kdy byl pan A.

- G. jednatelem společnosti Boston Service, tj. do 22. 10. 2014, jmenovaná společnost své daňové povinnosti řádně plnila. V době uskutečnění předmětných transakcí již pan A. G. nebyl se společností Boston Service spojen a nemohl plnění jejích účetních a daňových povinností ovlivnit.
8. Žalobkyni nelze vytýkat ani to, že společnost Boston Service byla nekontaktní a neposkytovala správci daně součinnost. K podpoře své argumentace žalobkyně odkázala na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS, a ze dne 5. 10. 2016, čj. 6 Afs 170/2016-30. Rovněž nelze akceptovat závěr žalovaného, dle něhož žalobkyně věděla, že společnosti Boston Service a K & K Trading neplní své daňové povinnosti a sídlí ve virtuálních sídlech. Ke konstatování účasti na daňovém podvodu nepostačí pouhé podezření správce daně, nýbrž toto podezření musí mít oporu ve správním spisu (srov. rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 1. 6. 2015, čj. 10 Af 69/2014-42). Účast žalobkyně na daňovém podvodu je pouhou spekulací žalovaného, která nemá oporu ve skutkových okolnostech věci. Žalovaný neprokázal samotnou existenci daňového podvodu a vědomou účast žalobkyně na něm pouze konstatoval; neunesl proto své důkazní břemeno.
 9. Za účelem prokázání nároku na odpočet daně za plnění přijatého z jiného členského státu Evropské unie dle § 9 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném pro kontrolovaná zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“), žalobkyně v průběhu daňového řízení sdělila, že pořízené zboží bylo dodáváno koncovým zákazníkům. Návrh svědeckých výpovědí pak byl zcela určitý a u každé bylo konstatováno, co jimi mělo být prokázáno. Žalobkyně nemá povinnost sdělovat, z jakého důvodu nedisponuje primárními daňovými doklady. Odpočet na DPH nesmí daňové orgány odmítnout pouze z formálních důvodů (k tomu žalobkyně poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2014, čj. 5 Afs 65/2013-79); pro takový postup musí mít naopak závažné důvody. Jelikož žalovaný odmítl uznat odpočet na DPH pouze z formálních důvodů, postupoval v rozporu se zákonem a konstantní judikaturou. Protože zároveň nevysvětlil, proč se od aktuální rozhodovací praxe odchýlil, je jeho rozhodnutí zároveň překvapivé.
 10. Nárok na osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu Evropské unie žalobkyně doložila daňovými doklady, objednávkami, dodacími listy a potvrzením odběratelů o přijetí zboží. Smluvní přepravní společnost UPS zajišťovala dopravu zboží k zákazníkům z rakouského Lince, kam zboží převážel osobně pan G.. Faktický přesun zboží žalobkyně prokázala i svědeckými výpověďmi, a to mimo jiné svědeckou výpovědí paní Z.. Za situace, kdy pan G. přepravoval zboží do Rakouska osobně, neměl logicky přepravní doklad. Nelze přijmout výklad žalovaného, dle něhož prohlášení zákazníků by mohlo představovat dostatečný důkaz jen v těch situacích, kdy by přepravu zajišťoval sám pořizovatel zboží. Prohlášení zákazníků je naopak způsobitelným důkazem, odpovídá-li jinak zjištěnému skutkovému stavu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, čj. 8 Afs 14/2010-195). Žalobkyně je toho názoru, že své důkazní břemeno unesla a jednání žalovaného považuje za svévolné, nezákonné a překvapivé. Nadto žalovaný v některých případech doklady o přepravě zboží z Rakouska akceptoval. Tím, že tak neučinil i v nynější věci, aniž by tento rozpor jakkoli odůvodnil, porušil zásadu legitimního očekávání. K prokázání

nároku na odpočet DPH postačují již samotné daňové doklady, které žalobkyně předložila.

11. Žalovaný nesprávně hodnotil důkazní prostředky též v souvislosti s plněním poskytnutým do třetí země. Požadavek žalovaného na předložení celních dokladů je v rozporu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“); konkrétně žalobkyně poukázala na jeho rozsudek ze dne 8. 11. 2018, *Cartrans Spedition*, C-495/17, ECLI:EU:C:2018:887. V případě, že daňový subjekt není schopen celní doklady předložit, postačí, pokud je přeprava zboží do třetí země prokázána s dostatečně vysokým stupněm pravděpodobnosti.
12. Žalovaný tak ve výsledku nedostatečně zjistil skutkový stav věci, neboť se nezabýval veškerými relevantními skutečnostmi.
13. Žalobkyně navrhla, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

14. Žalovaný ve vyjádření k žalobě nejprve shrnul průběh dosavadního řízení a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.
15. Žalovaný uvedl, že nekladl k tíži žalobkyně skutečnost, že společnosti Boston Service byl udělen status nespolehlivého plátce. Tato skutečnost byla jednou z mnoha, prostřednictvím kterých žalovaný popsal podvodný řetězec (viz odstavec [73] rozhodnutí žalovaného), přičemž nebyla zařazena mezi tzv. objektivní okolnosti svědčící o tom, že žalobkyně o podvodu na DPH věděla (viz odstavec [78] rozhodnutí žalovaného). Dále žalovaný konstatoval, že A. G. i po ukončení jednatelství ve společnosti Boston Service za tuto společnost dále jednal jako ředitel, jak je uvedeno na dokladech. Ve společnosti K & K Trading má A. G. udělenou prokuru již od roku 2011 až doposud, přičemž obě společnosti Boston Service a K & K Trading byly po ukončení jednatelství A. G. personálně propojeny prostřednictvím osoby P. B., který se stal v obou společnostech jednatelem.
16. Žalovaný upozornil, že není povinností správce daně prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, nicméně v daňovém řízení musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Nekomunikativnost společnosti Boston Service pak byla pouze jednou ze skutečností, v jejímž důsledku byl popsán podvodný řetězec a detekována chybějící daň. Podstatná je i to, že společnost Boston Service opožděně vykázanou daňovou povinnost ani neuhradila, jakož i další nestandardnosti v řetězci (viz odstavce [73] až [76] žalobou napadeného rozhodnutí). Až na jejich základě žalovaný učinil závěr o tom, že k neodvedení daně v řetězci došlo právě z důvodu existence podvodného jednání, a nikoliv jen v důsledku pouhého podnikatelského selhání. Ani nekomunikativnost společnosti Boston Service žalovaný nezařadil mezi objektivní okolnosti svědčící o tom, že žalobkyně o podvodu na DPH věděla (viz odstavec [78] rozhodnutí žalovaného). Žalobkyní označenou judikaturu označil žalovaný za nepřiléhavou.
17. Žalovaný dále uvedl, že daňový subjekt je při registraci k DPH povinen uvádět jednak sídlo právnické osoby ve smyslu ustanovení § 13 odst. 1 písm. b) daňového řádu, jako adresu, pod kterou je právnická osoba zapsaná v obchodním rejstříku, a tzv. skutečné sídlo dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH jako adresu místa jejího vedení,

kterým se rozumí místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení osoby povinné k dani, popřípadě místo, kde se schází její vedení. Znalost skutečného sídla je z hlediska správy DPH velmi důležitá, a to nejen z pohledu správné aplikace pravidel pro určení místa plnění, ale i ve smyslu § 1 odst. 2 a § 9 odst. 2 daňového řádu. Skutečnost, že žalobčini dodavatelé sídlili ve virtuálních sídlech lze tudíž zařadit mezi objektivní okolnosti svědčící o vědomém zapojení žalobkyně do daňového podvodu.

18. S námitkou, dle níž žalobčino vědomé zapojení do daňového podvodu nemá oporu ve spisu, se žalovaný již vypořádal v odstavcích [137] až [140] svého rozhodnutí. Mezi objektivní okolnosti patří personální propojenost, neplnění daňových povinností dodavatelů, insolvenční řízení společnosti K & K Trading, virtuální sídla dodavatelů. Personální propojenost je přitom velmi silnou objektivní okolností (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 9. 2017, čj. 31 Af 64/2015-66). Žalovaný je toho názoru, že své důkazní břemeno unesl. Za nepřiléhavý označil žalovaný žalobčin odkaz na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích čj. 10 Af 69/2014-42, neboť v tehdejší věci nebyl dostatečně popsán podvodný řetězec.
19. K otázce (ne)prokázání přijetí plnění z jiného členského státu žalovaný uvedl, že taktéž tuto námitku vypořádal ve svém rozhodnutí (srov. odstavec [142]), kde dospěl k závěru, že žalobkyně nárok na odpočet neprokázala žádnými důkazními prostředky.
20. Žalovaný nerozporuje závěry vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 65/2013-79. Bylo ovšem na žalobkyni, aby prokázala nárok na odpočet daně jiným způsobem, ta však nepředložila žádné doklady. Důkazní návrhy výsledky svědků (manželé G. a paní Z.) obsažené v podání ze dne 6. 2. 2017 nesměřovaly k prokázání nároku na odpočet daně v případě pořízení zboží z jiného členského státu a přijetí služby s místem plnění dle § 9 odst. 1 zákona o DPH. Manželé G. nadto ani nemohli být v postavení svědků, neboť již byli v postavení statutárního orgánu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, čj. 6 Afs 237/2017-23. Žalovaný žalobkyni ke sdělení, proč nedisponuje daňovými doklady, nenutil. Pouze na okraj konstatoval, že uvedenou skutečnost žalobkyně nesdělila. Důvodem odmítnutí nároku na odpočet DPH však bylo to, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno (viz odstavec [91] žalobou napadeného rozhodnutí). V souvislosti s tím žalovaný zároveň změnil rozhodnutí správce daně ve prospěch žalobkyně, neboť o hodnotu předmětných plnění měla být žalobkyni zároveň snížena daňová povinnost na výstupu.
21. K nároku na osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu se žalovaný vyjádřil již v odstavcích [55] až [63] a dále odstavcích [94] až [111] žalobou napadeného rozhodnutí. Pro nárok na osvobození od daně je klíčový fyzický přesun zboží, jehož uskutečnění se však žalobkyni nepodařilo prokázat. Žalobkyně předložila tři typy dokumentů, tj. objednávky, dodací listy a potvrzení odběratelů o přijetí zboží (odstavec [99] rozhodnutí žalovaného). Žádný z těchto dokladů (jednotlivě ani dohromady) však fyzický přesun zboží z jednoho členského státu do dalšího členského státu neprokazují. Nevyplývá z nich totiž, ve vztahu k jakému zboží, kým konkrétně, jakým způsobem a kdy měla být přeprava realizována. Výpovědi svědkyně Z. a tvrzení pana G. osvědčily pouze obecnou praxi zasílání zboží do zahraničí, avšak neprokázaly zaslání konkrétních zdanitelných plnění (k tomu blíže body [102] až [104] žalobou

- napadeného rozhodnutí). K podpoře své argumentace žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2018, čj. 8 Afs 179/2016-33.
22. Výklad § 64 odst. 5 zákona o DPH zamýšlel žalovaný hypoteticky, totiž že není prakticky možné, aby osvědčil prohlášení o přepravě do JČS někdo, kdo se na přepravě zboží vůbec nepodílel. Složitost takového důkazu pak vysvětluje žalovaný v bodě [99] žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný nevylučuje možnost, že by prohlášení o přepravě mohlo být dostatečným důkazem, avšak spolu s jinými důkazními prostředky. Nadto je ovšem polemika nad výkladem § 64 odst. 5 zákona o DPH je bezpředmětná, neboť žalobkyně žádná prohlášení ve smyslu tohoto ustanovení nepředložila; svým obsahem se jednalo o potvrzení odběratelů o přijetí zboží (resp. o zaplacení zboží), a tato prohlášení neobsahovala ničeho o samotné přepravě. Žalovaný nikterak nerozporuje závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 14/2010-195, nicméně i z něj vyplývá, že prohlášení dle § 64 odst. 5 zákona o DPH jsou relevantním důkazem.
23. K námitce porušení zásady legitimního očekávání žalovaný poukázal na odstavec [98] svého rozhodnutí, kde uvedl, že nárok na osvobození od DPH byl žalobkyni uznán u těch zdanitelných plnění, kde prokázala přepravu zboží do jiného členského státu. Jednalo se o potvrzení od společností UPS, DPD a Česká pošta. Situace tak byla odlišná od plnění uvedených v tabulce v odstavci [94] žalobou napadeného rozhodnutí, u kterých plnění chyběly přepravní doklady, a u některých plnění chyběly dokonce samotné daňové doklady.
24. Žalovaný vyjádřil nesouhlas též s námitkami týkajícími se prokázání nároku na osvobození od daně při dodání zboží do třetí země (k tomu viz odstavce [64] až [67] a dále [112] až [116] žalobou napadeného rozhodnutí). Žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl, že žalobkyně nepředložila rozhodnutí celního úřadu o vývozu zboží do třetí země, avšak zároveň nepředložila ani žádný jiný důkaz, který by prokazoval fyzický výstup zboží do třetí země ve smyslu § 66 odst. 6 zákona o DPH. Žalovaný by tak akceptoval i jiný srovnatelný doklad, který by prokazoval nárok na osvobození od DPH. Závěry obsažené v rozsudku Soudního dvora ve věci *Cartrans Spedition* žalovaný nerozporuje. Stran výpovědi svědkyně Z. žalovaný odkázal na odstavec [115] svého rozhodnutí, kde uvedl, že svědkyně nemohla uvést žádné rozhodné skutečnosti ohledně plnění uskutečněného ve 2. čtvrtletí roku 2014, neboť v této době u žalobkyně ještě nepracovala.
25. Žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl.

IV. Shrnutí repliky žalobkyně

26. Žalobkyně v rámci své repliky setrvala na své původní argumentaci. Žalovaný v rámci svého vyjádření sice na jednu stranu uvádí, že žalobkyni nepřičítá k tíži skutečnost, že se společnost Boston Service stala nespolehlivým plátcem, avšak zároveň tuto skutečnost zařadil mezi ty, kterými popsal podvodný řetězec (odstavec [18] vyjádření) a zároveň ji řadí mezi objektivní okolnosti svědčící o žalobčíně účasti na daňovém podvodu (odstavec [31] vyjádření). V odstavcích [72] až [76] svého rozhodnutí, na které žalovaný ve vyjádření poukázal, pak žalovaný výslovně zmínil nekontaktnost společnosti Boston Service, ačkoli ve vyjádření uvedl, že k této skutečnosti nepřihlížel.

27. Žalovaný skutkový stav věci pouze konstatuje, přičemž ve vyjádření odkazuje na dřívější rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích v této věci. Závazný je však pouze výrok rozhodnutí soudu a nikoli jeho odůvodnění (k tomu žalobkyně poukázala na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 3. 12. 2013, sp. zn. 32 Cdo 4004/2011, a usnesení Nejvyššího soudu ze dne 29. 6. 2009, sp. zn. 20 Cdo 2770/2007). Dle žalobkyně není zřejmé, které ze zjištěných skutečností byly natolik zásadní, aby odůvodňovaly závěr o její vědomé účasti na daňovém podvodu, neboť dle vyjádření žalovaného těmito skutečnostmi nebyly nekontaktnost, ani pozdější prohlášení za nespolehlivého plátce společnosti Boston Service. Zbývá tak pouze to, že jmenovaná společnost sídlila na virtuálním sídle, což je však legální institut. Rozhodnutí žalovaného je proto netransparentní a nepřezkoumatelné.
28. K nároku na odpočet daně při pořízení zboží a přijetí služby z jiného členského státu se žalovaný věcně nikterak nevyjádřil.
29. K nároku na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu žalobkyně uvedla, že tento nárok neprokazovala pouze dodacími listy, nýbrž též prohlášeními příjemců o obdržení zboží a dále jednotlivými objednávkami. Z judikatury plyne, že uvedený nárok lze prokázat též prohlášeními pořizovatelů o obdržení zboží, přičemž spekulace žalovaného, dle něhož se nejednalo o prohlášení ve smyslu § 64 odst. 5 zákona o DPH, je třeba odmítnout. Žalovaný neuvádí, z čeho tento závěr dovozuje. Žalobkyně zopakovala, že typově stejné doklady předložila i v případech, které žalovaný akceptoval. Proč žalovaný v těchto případech postupoval odlišně, pak ani z jeho vyjádření k žalobě nevyplývá.

V. Shrnutí dupliky žalovaného

30. Žalovaný v duplice dále uvedl, že v rámci první kroku detekce daňového podvodu je možné přihlédnout i ke skutečnostem, které nastaly po ukončení obchodní spolupráce. O neplnění daňových povinností u jejích dodavatelů musela žalobkyně nepochybně vědět, neboť byla se svými dodavateli personálně provázána prostřednictvím osoby A. G.. Samotná personální propojenost zúčastněných subjektů je mimořádně silnou objektivní okolností vedoucí k závěru o naplnění tzv. vědomostního testu. Žalovaný taktéž poukázal na dikci § 78 odst. 5 s. ř. s., dle něhož byl vázán právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku krajského soudu.
31. K námitce stran prokázání nároku na osvobození od DPH třemi typy listin (objednávky, dodací listy a potvrzení odběratelů) žalovaný uvedl, že žádný z těchto dokladů (jednotlivě ani dohromady) neprokazují fyzický přesun zboží z jednoho členského státu do dalšího členského státu. Nevyplývá z nich totiž, ve vztahu k jakému zboží, kým konkrétně, jakým způsobem a kdy měla být přeprava realizována. Předložená prohlášení odběratelů potvrzovala pouze přijetí zboží a jeho zaplacení. Nadto sami odběratelé ani samotnou přepravu neuskutečňovali, a tudíž nemohli prokazovat, že dotčené zboží fyzicky překročilo hranice.

VI. Průběh jednání

32. Účastníci řízení v průběhu jednání konaného dne 10. 11. 2021 setrvali na svých procesních stanoviscích a shora vyložené argumentaci. K dotazu krajského soudu shodně uvedli, že nevznášají žádné důkazní návrhy.

VII. Právní hodnocení krajského soudu

33. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.).
34. Žaloba není důvodná.

VII.A K námitkám nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného

35. Krajský soud se nejprve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, jejichž důvodnost by sama o sobě postačovala k jeho zrušení.
36. V otázce požadavků na kvalitu odůvodnění správního rozhodnutí lze poukázat například na rozsudek ze dne 16. 6. 2006, čj. 4 As 58/2005-65, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že z rozhodnutí správního orgánu musí být mimo jiné patrné, „*proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné, nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné, nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů*“. Jinými slovy z rozhodnutí správního orgánu musí plynout, jaký skutkový stav vzal správní orgán za rozhodný, jak uvažil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem rozhodne skutečnosti posoudil. Povinnost odůvodnit rozhodnutí však z druhé strany nemůže být chápána tak, že vyžaduje podrobnou odpověď na každý argument účastníků řízení (srov. obdobně například nálezy Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2012, sp. zn. IV. ÚS 3441/11). Rozhodnutí správních orgánů obou stupňů tvoří z hlediska soudního přezkumu jeden celek a není proto vyloučeno, aby případné mezery odůvodnění tato rozhodnutí vzájemně doplňovala (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2014, čj. 6 As 161/2013-25).
37. Žalobkyně spatřovala nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného v tom, že žalovaný dle jejího názoru obsáhle argumentuje „objektivními okolnostmi“, ačkoli u jednotlivých těchto okolností nakonec uvádí, že objektivními okolnostmi nejsou. V této souvislosti krajský soud předně uvádí, že žalobkyně směřuje mezi okolnostmi nasvědčujícími samotné existenci daňového podvodu a tzv. objektivními okolnostmi, které dokládají její vědomou účast na něm. Z rozhodnutí žalovaného přitom plyne, že žalovaný mezi tzv. objektivní okolnosti svědčící o žalobčině vědomé účasti na daňovém podvodu zahrnul primárně personální propojenost jednotlivých subjektů a okolnosti na tuto skutečnost blízce navázané (viz odstavec [78] rozhodnutí žalovaného). Naopak okolnosti svědčící o samotné existenci daňového podvodu žalovaný přehledně shrnul v odstavcích [72] až [76] svého rozhodnutí (nic přitom nebrání tomu, aby jedna a táž skutečnost – konkrétně personální propojenost subjektů zúčastněných na posuzovaných transakcích – byla zohledněna v obou uvedených otázkách). Krajský soud na úvahách žalovaného nic nepřezkoumatelného neshledal. Z pohledu přezkoumatelnosti je rozhodný obsah rozhodnutí správního orgánu a nikoli jeho vyjádření k žalobě. Jsou to přitom právě některé body vyjádření žalovaného, na jejichž základě žalobkyně nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného dovozuje.

VII.B K námitkám týkajícím se podvodu na DPH

38. V této souvislosti krajský soud nejprve uvádí, že se otázkou žalobčina zapojení do daňového podvodu v nynější věci již dříve zabýval v rozsudku čj. 50 Af 33/2018-55; ani ve světle nově uplatněné argumentace (žalobkyně již řadu dřívějších námitek opustila, avšak nahradila je námitkami jinými) přitom neshledal, že by bylo nutné se od již dříve přijatých závěrů odchýlit.
39. Žalobčina námitka, dle které žalovaný skutkový stav věci pouze konstatuje a dokazuje na dřívější rozsudek krajského soudu je nedůvodná. Skutečnosti, na jejichž základě žalovaný posoudil otázky týkající se podvodu na DPH, jsou z žalobou napadeného rozhodnutí, popřípadě též ze zprávy o daňové kontrole, zcela zřejmé (viz dále). Není vadou, pokud žalovaný nad rámec toho poukázal také na způsob, jakým tyto otázky dříve posoudil i krajský soud. Za nezměněného skutkového stavu věci se naopak jedná o poukaz zcela přiléhavý.

VII.B.1 Obecná judikatorní východiska

40. Soudní dvůr v rozsudku ze dne 12. 1. 2006, *Optigen a další*, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ECLI:EU:C:2006:16, dovodil, že nárok na odpočet DPH nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. Srov. též rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006, *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, ECLI:EU:C:2006:309.
41. V rozsudku ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében a Dávid*, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373, pak Soudní dvůr uvedl, že „[v]zhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu.“
42. Konečně pak v rozsudku ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, ECLI:EU:C:2008:105, Soudní dvůr konstatoval, že „[z]ejména pokud jde o zásadu proporcionality, Soudní dvůr již rozhodl, že v souladu s touto zásadou musejí členské státy využívat prostředků, které sice umožňují účinně dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, avšak co nejméně narušují cíle a zásady stanovené dotčenými předpisy Společenství (viz rozsudky *Molenheide a další*, uvedený výše, bod 46, jakož i ze dne 27. září 2007, *Teleos a další*, C-409/04, Sb.[bod 19]. Je tak sice legitimní, že se opatření přijatá členským státem snaží o co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, avšak tato opatření nesmějí přesahovat rámec toho, co je za tímto účelem nezbytné (viz zejména výše uvedené rozsudky *Molenheide a další*, bod 47, jakož i *Federation of Technological Industries a další*, bod 30)[bod 20].“ V citovaném rozsudku mimo jiné Soudní dvůr poukázal na to, že „v souvislosti s podvodem, kterého se dopustila třetí osoba, musí být veškeré rozložení rizika mezi dodavatele a daňovou správu v souladu se zásadou proporcionality (rozsudek *Teleos a další*, uvedený výše, bod 58). Tak tomu není tehdy, jestliže daňový systém přenáší

veškerou odpovědnost za zaplacení DPH na dodavatele, bez ohledu na to, zda se tento podílel na podvodu, kterého se dopustil kupující, či nikoli (viz v tomto smyslu rozsudek *Teleos a další*, uvedený výše, bod 58).“

43. Uvedené závěry následně převzal ve své judikatuře i Nejvyšší správní soud. Například v rozsudku ze dne 10. 6. 2015, čj. 2 Afs 15/2014-59, Nejvyšší správní soud shrnul, „že nárok na odpočet DPH bude zachován takovému subjektu, který nevěděl ani vědět nemohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Při posuzování subjektivní stránky je pak nutno hodnotit, zda daný podnikatelský subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj rozumně lze vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu. Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem“.
44. Poukázat pak lze dále na rozsudek ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60, v němž Nejvyšší správní soud dovodil, že „za podvod na DPH označuje judikatura SDEU situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání daňového zvýhodnění. Pravidlo, plynoucí z judikatury SDEU, že každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky, vychází z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální, a ze zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby používání právních předpisů Evropské unie bylo předvídatelné pro subjekty, na které se vztahuje. Dle přesvědčení Nejvyššího správního soudu nelze však požadavek evropské judikatury stran prověřování věrohodnosti obchodních partnerů v řetězci extenzivně a bezmezně rozšiřovat. Nelze extenzivně dovozovat, že se má jednat o nekonečně dlouhý řetězec osob, kam až by měla povinnost osoby povinné k dani, která zdanitelné plnění uskutečnila a její ‚obezřetnost‘ sahá. Je v právě projednávaném případě zcela mimo možnosti stěžovatele, který v běžném obchodním styku uzavře řádnou smlouvu se svým dodavatelem, který jediný je odpovědný za řádné a včasné předání díla, v rámci ‚obezřetnosti‘ předvídat a prověřovat všechny možné subjekty (subdodavatele), které se na obchodní transakci jakkoli v různých fázích podílely. To je nemyslitelné. Naopak zcela na místě takový požadavek bude tam, kde již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovitost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o ‚solidnosti‘ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodu). V takovém případě lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky. Obdobně je třeba posuzovat i samotné neodvedení daně v řetězci z hlediska závěru o daňovém podvodu. Znakem podvodu ve smyslu evropské judikatury je zjednodušeně řečeno skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte; tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality. Nelze však stricto sensu za ‚jednoho‘ a ‚dalšího‘ automaticky považovat ‚kteréhokoli‘ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito

subjekty. Opačným způsobem by byla zcela nepřipustně zakládána objektivní daňová odpovědnost kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci a odpovědnost za pohyb a osud zboží.“

45. Jinými slovy lze shrnout, že je primárně na správci daně, aby dostatečně prokázal jednak samotnou existenci daňového podvodu a jednak existenci objektivních skutečností, na jejichž základě lze uzavřít, že daňový subjekt o své účasti na daňovém podvodu věděl nebo měl vědět. Jednotlivé objektivní okolnosti tvořící dílčí indicie je přitom nutno hodnotit nikoli izolovaně, nýbrž komplexně jako celek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2014, čj. 6 Afs 156/2014-47). K závěru o tom, že plátce daně věděl či měl vědět o své účasti na daňovém podvodu, pak postačují i takové indicie, které, ač samy o sobě nezákonnost nedokládají, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený řetězec nepřímých důkazů (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, čj. 1 Afs 58/2013-34). Až následně, prokáže-li správce daně existenci těchto skutečností, je věcí plátce daně, aby prokázal, že přijal veškerá opatření, která po něm lze rozumně požadovat, aby svojí účasti na daňovém podvodu zabránil.

VII.B.2 K existenci podvodu na DPH

46. Krajský soud nepřisvědčil námitce, dle níž žalovaný neunesl důkazní břemeno v otázce samotné existence daňového podvodu. Nelze přehlédnout, že žalobkyně v podstatě nikterak nezpochybňuje skutková zjištění daňových orgánů, nýbrž pouze nesouhlasí s jejich hodnocením.
47. Krajský soud v této souvislosti opětovně poznamenává, že odůvodnění rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně (tj. zpráva o daňové kontrole) tvoří při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí fakticky jeden celek. Daňové orgány přitom dostatečně popsaly, na základě jakých skutečností existenci daňového podvodu dovozují. Tyto skutečnosti lze ve stručnosti shrnout následovně (v podrobnostech pak lze odkázat zejména na odstavce [72] až [76] rozhodnutí žalovaného a strany 5 až 8 zprávy o daňové kontrole):
- Dodavatelé žalobkyně společnosti Boston Service a K & K Trading neplní své daňové povinnosti. Společnost K & K Trading za kontrolovaná období vůbec nepodala daňová přiznání a na svém daňovém účtu vykazuje nedoplatky v řádu desítek tisíc korun. Společnost Boston Service pak daňová přiznání za tato období podala, avšak učinila tak až po výzvách příslušného správce daně, žádnou daň nakonec neuhradila a stala se pro příslušného správce daně nekontaktní (od 10. 11. 2015 byl této společnosti přidělen status nespolehlivého plátce). Společnost Boston Service je od roku 2015 v likvidaci. Se společností K & K Trading je od 23. 4. 2014 vedeno insolvenční řízení. Obě společnosti měly sídlo na tzv. virtuální adrese.
 - Žalobkyně hradila úplatu za přijatá zdanitelná plnění ze svého rakouského účtu, jehož existenci žalobkyně správci daně původně vůbec neoznámila, a to v eurech (přestože se jednalo o transakci mezi dvěma českými subjekty a ceny byly stanoveny v korunách).
 - Společnosti Boston Service, K & K Trading a žalobkyně jsou personálně propojeny. Společnosti Boston Service a K & K Trading spojuje jednak osoba pana P. B. (jednatel, popřípadě společník) a jednak pana A. G. (někdejší jednatel, případně

prokurista). A. G. je přitom nejen manželem dřívější jednatelky žalobkyně paní I. G., nýbrž i současným jednatelem žalobkyně, resp. dříve zástupcem jednatelky žalobkyně společnosti GILL Slovakia.

48. Shora uvedené skutečnosti daňové orgány, jak je zcela zřetelně patrné z odůvodnění jejich rozhodnutí, zjistily jak z vlastní úřední činnosti, tak také prostřednictvím dožádání místně příslušného správce daně, informací obsažených v obchodním a insolvenčním rejstříku a dokladů předložených žalobkyní. Obsáhlý seznam všech dokladů, které měl správce daně k dispozici, je obsažen na stranách 2 až 5 zprávy o daňové kontrole. Ze shora uvedeného je přitom naprosto evidentní, že na straně jedné u společností Boston Service a K & K Trading byla zjištěna chybějící daň, zatímco žalobkyně na straně druhé uplatnila nárok nadměrný odpočet. Uvedené skutečnosti přitom ve svém souhrnu dostatečně opodstatňují závěr o naplnění podmínky existence daňového podvodu.
49. Skutečnost, že společnost Boston Service se od 10. 11. 2015 stala nespolehlivým plátcem je zcela jistě jednou z okolností, které existenci daňového podvodu dokreslují (jedná se o okolnost související se zjištěním chybějící daně v rámci řetězce). Právě v tomto kontextu na ni žalovaný v odstavci [73] svého rozhodnutí poukázal; nepředstavovala tedy jednu z tzv. objektivních okolností žalobčina vědomého zapojení do daňového podvodu, nýbrž dílčí okolnost prokazující existenci podvodu samotného.

VII.B.3 K naplnění tzv. vědomostního testu

50. Krajský soud taktéž nepřisvědčil námitce, dle které žalovaný neunesl důkazní břemeno v otázce naplnění tzv. vědomostního testu, tj. že žalobkyně o své účasti na daňovém podvodu věděla nebo vědět měla. Ani v této souvislosti žalobkyně nezpochybňuje samotná skutková zjištění daňových orgánů, avšak nesouhlasí pouze se způsobem, jakým je žalovaný hodnotil.
51. Vzhledem k tomu, že uvedené společnosti a žalobkyně byly personálně propojeny, žalobkyně musela mít vědomost o tom, že společnosti Boston Service a K & K Trading svoje daňové povinnosti neplní a že jejich celková situace je natolik nepříznivá, že vedla v případě společnosti Boston Service ke zrušení s likvidací a v případě společnosti K & K Trading k zahájení insolvenčního řízení. Přesto však žalobkyně od těchto společností zdanitelná plnění opakovaně přijala. Žalobkyně proto nemůže plausibilně tvrdit, že o daňovém podvodu nevěděla. Právě uvedené personální propojení naopak podstatným způsobem nasvědčuje tomu, že se na něm musela dokonce aktivně a vědomě podílet, přičemž její jednání bylo motivováno snahou získat daňovou výhodu v podobě nadměrného odpočtu.
52. Neobstojí přitom žalobčina argumentace, dle které v době, kdy byl pan A. G. jednatelem společnosti Boston Service, tj. do 22. 10. 2014, jmenovaná společnost své daňové povinnosti řádně plnila. Pan A. G. byl i po uvedeném datu s touto společností i nadále spojen, o čemž svědčí skutečnost, že na daňových dokladech za 1. až 3. čtvrtletí roku 2015 byla nadále uveden coby ředitel („*Director*“). Není podstatné, zda pan A. G. mohl i v roce 2015 plnění daňových povinností skutečně ovlivňovat. Z pohledu vědomostního testu je dostačující, pokud měl o hospodaření společnosti Boston Service povědomí, což lze v případě ředitele jednoznačně předpokládat. Pro úplnost

krajský soud dodává, že ve společnosti K & K Trading byl pan A. G. ve všech kontrolovaných zdaňovacích obdobích jejím prokuristou.

53. Vedle okolností uvedených shora v odstavci 47 přitom správce daně opřel svůj závěr o naplnění vědomostního testu i o další skutečnosti uvedené na stranách 11 a 12 zprávy o daňové kontrole:
- Někdejší jednatelka žalobkyně paní I. G. nebyla schopna při jednání konaném dne 24. 11. 2015 popsat v podstatě jakékoli okolnosti spolupráce se společnostmi Boston Service a K & K Trading, přestože v roce 2015 od těchto společností přijala zboží za 692 102 Kč, což představovalo 66 % veškerých vynaložených nákladů na prodané zboží.
 - Žalobkyně v roce 2014 neměla žádné zaměstnance a v roce 2015 zaměstnávala jednu osobu. Není tedy zřejmé, kdo předmětné obchodní transakce za žalobkyni zajišťoval.
 - Společnosti Boston Service a K & K Trading nikterak svou činnost neprezentovaly na internetu.
 - Žalobkyně nikterak nereagovala na výzvu správce daně k prokázání skutečností týkající se její účasti na transakcích zasažených daňovým podvodem.
54. V žádném případě tak není pravdou, že by snad daňové orgány opíraly své úvahy pouze o nekontaktnost společnosti Boston Service či virtuální sídlo jejích dodavatelů. Nelze nadto přehlédnout, že sám žalovaný nekontaktnost společnosti Boston Service zahrnul toliko mezi skutečnosti popisující podvodný řetězec. Nutno ovšem podotknout, že ani Nejvyšší správní soud v žalobkyní citovaném rozsudku čj. 6 Afs 170/2016-30 výslovně nevyloučil, že by nekontaktnost některého z článků řetězce mohla být zařazena mezi objektivní okolnosti v rámci tzv. vědomostního testu, avšak uvedl, že tato okolnost není k prokázání vědomé účasti na daňovém podvodu sama o sobě dostatečná. Virtuální sídlo dodavatelů žalobkyně pak sice není bez dalšího k naplnění vědomostního testu způsobilé, avšak může představovat jednu z indicií, které žalobkyni měly vést k vyšší míře obezřetnosti při obchodování s takovými subjekty.
55. Za této situace krajský soud uzavírá, že daňové orgány dostatečně prokázaly existenci objektivních skutečností, na jejichž základě žalobkyně o své účasti na daňovém podvodu věděla nebo vědět měla, a to i z hlediska požadavků žalobkyní citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 6 Afs 130/2014-60.
56. Správce daně zcela správně požadoval, aby žalobkyně prokázala, že přijala dostatečná opatření, aby účasti na daňovém podvodu zabránila. Z obsahu správního spisu je přitom patrné, že žalobkyně na přijetí jakýchkoliv opatření v této souvislosti zcela rezignovala. Opak ostatně v rámci své žalobní argumentaci ani netvrdí.

VII.C K nároku na odpočet daně za plnění přijatého z jiného členského státu

57. Nedůvodné jsou též námitky týkající se nároku na odpočet daně za plnění přijatého z jiného členského státu dle § 9 zákona o DPH.
58. Daňové orgány odmítly z toho důvodu, že žalobkyně ve vztahu k nim nepředložila žádné relevantní důkazní prostředky (viz odstavce 89 až 93 žalobou napadeného

- rozhodnutí). S tímto hodnocením se krajský soud ztotožnil. Žalobkyně v této souvislosti namítla, že v průběhu daňového řízení sdělila, že pořízené zboží bylo dodáváno koncovým zákazníkům. Takovéto tvrzení – není-li podloženo žádnými doklady – však k prokázání nároku na odpočet daně samo o sobě dostačovat nemůže.
59. Žalobkyně v žalobě uvádí, že její návrh svědeckých výpovědí byl v daném ohledu zcela určitý. K tomu krajský soud uvádí, že žalobkyně v reakci na výsledek kontrolního zjištění v podání ze dne 3. 2. 2017 navrhla provést důkaz svědeckými výpověďmi A. G., I. G. a M. Z.. Krajský soud k tomu předně poznamenává, že k nemožnosti svědecké výpovědi A. G. a I. G., kteří vystupovali v postavení statutárního orgánu, popřípadě prokuristky žalobkyně, se krajský soud již vyjádřil v odstavcích 54 až 57 svého rozsudku čj. 50 Af 33/2018-55 (pro stručnost proto krajský soud na tento rozsudek pouze odkazuje). Z uvedeného žalobčina důkazního návrhu však zároveň jednoznačně vyplývá, že navrhované svědecké výpovědi směřovaly primárně k prokázání jiných skutečností, než plnění přijatých z jiného členského státu (zejména okolností spolupráce se společnostmi Boston Service a K & K Trading). Pouze výslech M. Z. měl směřovat obecně k prokázání „*skutečností vztahujících se k vedení fakturace, objednávkám a dodání zboží*“ také „*ve vztahu k jiným subjektům, s kterými Daňový subjekt obchodoval.*“ Tento výslech žalovaný provedl dne 4. 6. 2020. Svědkyně úvodem vypověděla, že byla zaměstnankyní žalobkyně až od roku 2015. Z povahy věci se tedy ani nemohla jakkoli vyjadřovat k plněním, která měly být uskutečněna dříve. Na otázku, od jakých dodavatelů žalobkyně nakupovala zboží, nedokázala svědkyně přesně odpovědět. K otázce plnění přijatých z jiného členského státu tedy tato svědecká výpověď nemohla přinést cokoli relevantního.
60. Žalobkyni lze přisvědčit potud, že není její povinností uchovávat primární daňové doklady. Je zcela na daňovém subjektu, jaké důkazní prostředky si k případnému prokázání oprávněnosti daňového odpočtu ponechá. Neuchová-li však žádné doklady, výrazně tím zvyšuje riziko, že se v případě daňové kontroly ocitne v důkazní nouzi. Pouze pro úplnost k tomu krajský soud poznamenává, že k unesení důkazního břemene nemusí podle okolností postačovat ani předložení formálně bezvadných daňových dokladů.
61. Krajský soud se proto ztotožnil se závěrem daňových orgánů, dle nichž žalobkyně ve vztahu k nároku na odpočet daně za plnění přijatého z jiného členského státu neunesla své důkazní břemeno, neboť žalobkyně vyjma svého obecného tvrzení nepředložila v daném ohledu žádné důkazní prostředky, které by uskutečnění posuzovaných transakcí jakkoli dokládaly. Odmítnutí nároku na odpočet DPH proto v daném případě nemělo pouze formální charakter, jak žalobkyně sugeruje, neboť žalobkyně nesplnila podmínky stanovené v § 73 odst. 1 písm. b) zákona o DPH. Postup daňových orgánů proto ani nevybočuje z mantinelů vytyčených rozsudkem Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 65/2013-79 a nemohl být pro žalobkyni překvapivý. Není totiž z ničeho patrné, zda k posuzovaným plněním přijatým z jiného členského státu vůbec došlo.

VII.D K nároku na osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu

62. Krajský soud nepřisvědčil ani námitkám týkajícím se nároku na osvobození od DPH jiného členského státu.

63. Daňové orgány v tomto ohledu dospěly k závěru, že žalobkyně v případě plnění uvedených v přehledu na stranách 26 až 28 žalobou napadeného rozhodnutí neprokázala faktickou přepravu zboží z České republiky do jiného členského státu. Taktéž s tímto hodnocením krajský soud souhlasí.
64. Doklady, které žalobkyně v případě těchto neuznaných plnění doložila (daňové doklady, objednávky, dodací listy a potvrzení odběratelů o přijetí zboží) sice prokazují uskutečnění posuzovaných transakcí, avšak o samotné přepravě zboží nic nevypovídají. Písemná prohlášení odběratelů žalobkyně – tak, jak jsou formulována – dokládají pouze převzetí a zaplacení zboží. Nejedná se tak o prohlášení „*pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu*“ (důraz doplněn) dle § 64 odst. 5 zákona o DPH. Žalovaný v tomto ohledu v odstavci [99] svého rozhodnutí přílehavě uvedl, že „[z] *písemného prohlášení ve smyslu ust. § 64 odst. 5 ZDPH musí v každém případě jednoznačně vyplývat, že zboží bylo skutečně z tuzemska do JČS přepraveno.*“ Tento závěr není nikterak v rozporu s žalobkyní citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 14/2010-195.
65. Žalobkyně se domnívá, že faktickou přepravu prokázala svědeckými výsledky. K tomu krajský soud uvádí, že daňové orgány provedly pouze výslech paní Z., která však k jednotlivým dodávkám nebyl schopna říci nic konkrétního. Svědkyně sice uvedla, že pan G. v některých případech vozil zboží do Rakouska osobně, avšak toto obecné konstatování není možné propojit s žádným konkrétním plněním. Zároveň přitom svědkyně uvedla, že takovéto přepravě, kterou měl realizovat pan G., nikdy nebyla osobně přítomna. K této otázce nic nepřineslo ani vyjádření paní I. G..
66. Z žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že správce daně uznal nárok na osvobození od DPH u těch plnění, u nichž žalobkyně předložila potvrzení o uskutečněné přepravě (nejčastěji od společností United Parcel Service Czech Republic, s. r. o., Direct Parcel Distribution CZ, s. r. o., či Česká pošta, s. p.). Z uvedeného neplyne, že by snad daňové orgány postupovaly ve vztahu k některým plněním svévolně, překvapivě či dokonce v rozporu se zásadou legitimního očekávání. Je naopak zcela pochopitelné, že daňové orgány uznaly nárok na osvobození u DPH v těch případech, kdy žalobkyně faktickou přepravu z České republiky do jiného státu doložila přímo potvrzením přepravce. Takovýto doklad přitom není typově srovnatelný s doklady, které žalobkyně předložila k neuznaným plněním, neboť jednoznačně dopravu do jiného členského státu potvrzují. Naproti tomu potvrzení žalobčiniých zákazníků o převzetí a zaplacení zboží nikterak nedokládají, odkud zboží pocházelo a jakým způsobem bylo přepraveno; nelze z nich tudíž dovodit, že se jednalo o plnění intrakomunitární povahy.
67. Uvádí-li žalobkyně, že v případě osobní dopravy prostřednictvím pana G. neměla žalobkyně logicky doklad o přepravě, pak krajský soud opětovně připomíná, že je na daňovém subjektu, jaké důkazní prostředky si pro případ daňové kontroly uchová. Nic žalobkyni nebránilo, aby tento druh přepravy průběžně evidovala například formou knihy jízd či tuto přepravu jiným způsobem dokumentovala.

VII.E K nároku na osvobození od DPH při vývozu zboží do třetí země

68. Nedůvodné jsou konečně též námitky týkající se nároku na osvobození od DPH při vývozu zboží do třetí země.

69. Daňové orgány tento nárok neuznaly, jelikož žalobkyně v daném ohledu nepředložila žádné důkazní prostředky svědčící a faktické přepravě zboží mimo Evropskou unii. Žalovaný k tomu v odstavci [114] uvedl, že žalobkyně především nepředložila „rozhodnutí celního úřadu o vývozu zboží do třetí země, kterým by byl celním úřadem potvrzen výstup zboží z území Evropské unie ve smyslu ust. § 66 odst. 4 ZPDH (viz bod [66]). Dokonce nepředložil ani jím vystavený a v záznamní povinnosti k DPH evidovaný doklad č. 20566. Stejně tak odvolatel nepředložil ani žádný jiný důkaz prokazující fyzický výstup zboží do třetí země ve smyslu ust. § 66 odst. 6 ZDPH (viz bod [67]).“ Z uvedeného je zcela zřejmé, že žalovaný nepovažoval celní doklady za jediný možný způsob prokázání uskutečnění vývozu zboží do třetí země a žalobkyně mohla tuto skutečnost prokázat i jiným způsobem. Žalovaný tedy nejednal v rozporu se závěry Soudního dvora obsaženými v žalobkyní citovaném rozsudku ve věci *Cartrans Spedition*.
70. Žalovaný též správně poukázal na skutečnost, že ani výpověď paní Z. ve vztahu k tomuto plnění, k němuž mělo dojít v roce 2014, nic nepřinesla, neboť tato svědkyně byla zaměstnankyní žalobkyně až od roku 2015. Taktéž k této otázce nic konkrétního nepřineslo ani vyjádření paní I. G..
71. Jelikož žalobkyně nepředložila žádné důkazní prostředky prokazující faktickou přepravu zboží do třetí země (v žalobě ostatně žádné konkrétní důkazní prostředky v daném ohledu nezmiňuje), pak nelze než uzavřít, že své důkazní břemeno neunesla.

VIII. Závěr a náklady řízení

72. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
73. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením před soudem vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené nad rámec běžné úřední činnosti. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává 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). Případně-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.

V Českých Budějovicích 10. listopadu 2021

JUDr. Michal Hájek, Ph.D. v. r.
předseda senátu