



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **SKALIČAN a.s.**, IČO 465 04 958  
sídlem Zelená 226, 552 03 Česká Skalice  
zastoupený advokátem Mgr. Petrem Zíkou  
sídlem Masarykovou náměstí 225, 256 01 Benešov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 7. 2020, č. j. 26837/20/5300-22444-712362,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Královéhradecký kraj („správce daně“) vydal dne 12. 6. 2018 celkem 11 rozhodnutí (dodatečných platebních výměrů), kterými doměřil žalobci DPH za zdaňovací období říjen 2014 až srpen 2015 v celkové výši 4 600 039 Kč a uložil žalobci povinnost uhradit penále z doměřené daně. Žalovaný zamítl odvolání podané žalobcem proti uvedeným dodatečným platebním výměrům v záhlaví specifikovaným

rozhodnutím. Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního („s. ř. s.“).

2. Žalobce vykázal ve svých daňových přiznáních za zdaňovací období září 2014 až srpen 2015 dodání zboží do jiného členského státu v celkové hodnotě 38 562 755 Kč, zároveň u těchto plnění uplatnil nárok na osvobození od daně dle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty („zákon o DPH“). Žalobcovým odběratelem byla slovenská společnost DAMMA s.r.o., VAT ID: SK2021993490 („DAMMA“), předmětem transakcí byl prodej vepřového masa. Správce daně dospěl po provedení daňové kontroly k závěru, že žalobce s výjimkou zdaňovacího období září 2014 neprokázal splnění podmínek pro uplatnění osvobození při dodání zboží do jiného členského státu společnosti DAMMA. Žalovaný dospěl v napadeném rozhodnutí ke shodnému závěru. Podle žalovaného žalobce prokázal pouze splnění první podmínky stanovené v § 64 zákona o DPH, tj. že předmětné zboží prodal jiné osobě (společnosti DAMMA). Splnění druhé zákonné podmínky, tj. že zboží bylo fakticky přepraveno či odesláno do jiného členského státu, žalobce neprokázal.

## II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

3. Žalobce konstatoval, že před uzavřením smluvního vztahu se společností DAMMA si prověřil existenci této společnosti, její registraci k DPH a informace o jejím provozu na území Slovenska. Po uzavření kupní smlouvy žalobce uskutečnil několik dodávek prostřednictvím své vlastní dopravy do provozu společnosti DAMMA v Kláštoru pod Znievom. Žalobcem dodané zboží zde bylo společností DAMMA vždy řádně převzato. Poté se společnost DAMMA obrátila na žalobce s tím, že si bude zajišťovat přepravu sama, a to z místa sídla žalobce do svého provozu v Kláštoru pod Znievom. Žalobce s tím souhlasil, do provozu žalobce v České Skalici tedy nadále jezdila vozidla společnosti DAMMA, která po provedení nakládky zboží a potvrzení příslušných listin odvezla zboží do jiného členského státu.
4. Samotné žalobní námitky žalobce rozčlenil do několika okruhů. Předně nesouhlasí s *právním posouzením věci* provedeným žalovaným. Z provedeného dokazování podle žalobce vyplývá, že dodané zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, tedy že zboží opustilo území České republiky. Svědek M. ve své výpovědi uvedl, že poté, co naložil zboží od žalobce, s ním jel do jiného členského státu, na území Slovenska. Pokud společnost DAMMA následně s tímto zbožím disponovala tak, že jej prodávala a rozvážela jiným subjektům, jedná se dle žalobce o nepodstatnou skutečnost. Žalobce považuje za rozhodující, že zboží naložené u něj bylo převezeno na území jiného členského státu, čímž došlo k naplnění podmínky stanovené v § 64 zákona o DPH. Svědek M. přitom přesně popsal trasu, kterou jezdil na Slovensko. Současně uvedl, že pokud přepravoval zboží od žalobce, vždy jel na území jiného členského státu a až po provedení nakládky dalšího zboží jel zpět. Opačný závěr nelze dovozovat z výpovědi svědka Č., který nepotvrdil závěry finančních orgánů. Pokud na dotazy správce daně konkrétně neodpověděl, nelze to vykládat k tíži žalobce.
5. Žalobce odmítá také výklad údajů získaných z mýtných systémů provedený finančními orgány. Podle žalovaného z nich neplyne, kde doprava masa skončila. Podle žalobce ale z těchto záznamů vyplývá, že vozidlo, které převáželo předmětné zboží, se pohybovalo po slovenském území, což „dokresluje“ jeho názor, že zboží bylo přepraveno na území jiného členského státu. Žalobce polemizuje rovněž s argumentací žalovaného týkající

CMR listů. Připustil, že některé CMR listy obsahovaly „drobné formální vady“. Ty však byly dle žalobce způsobeny činnostmi řidiče provádějícího přepravu na území jiného členského státu.

6. Žalobce je tedy přesvědčen, že unesl své důkazní břemeno. Provedenými důkazy bylo prokázáno splnění podmínek pro osvobození od daně stanovených v § 64 zákona o DPH. Předmět plnění existoval, na dodání zboží byl vystaven řádný daňový doklad, plnění bylo vykázáno v daňových přiznáních a v souhrnných hlášeních. Není pochyb ani o tom, že společnost DAMMA byla registrována k DPH na území Slovenska a že zboží dodané žalobcem této společnosti fakticky opustilo území ČR. Správce daně naopak neprokázal skutečnosti, které by vyvracely věrohodnost, průkaznost, správnost, či úplnost evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných žalobcem, ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.
7. Podle žalobce finanční orgány nesprávně posoudily také jeho *dobrou víru*. V okamžiku, kdy vystavoval daňové doklady, disponoval informacemi, které jej vedly k závěru, že předmětné zboží je dodáváno do jiného členského státu. V souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu byl proto v dobré víře ve vztahu k naplnění podmínek pro vznik nároku na osvobození od daně.
8. Žalobce nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že se nestaral o přepravu zboží a nijak si neověřil, zda zboží bylo skutečně přepraveno na Slovensko. Z výpovědi svědků L. a Z. naopak vyplynulo, že žalobce si ověřoval, zda zboží bylo dodáno na území jiného členského státu.
9. Žalobce v této souvislosti opětovně zdůraznil, že před tím, než vstoupil do smluvního vztahu se společností DAMMA, si ověřoval veškeré dostupné informace o této společnosti. Při prověřování společnosti DAMMA postupoval standardním způsobem. Také samotná spolupráce žalobce s uvedenou společností probíhala standardně, žalobce dodával společnosti DAMMA zboží, ta za něj hradila sjednanou cenu, spolupráce byla navíc dvoustranná, tj. také společnost DAMMA dodávala žalobci zboží, zejména hovězí řezy. Žalobce se přesvědčil o tom, že společnost DAMMA má registrovaný (a fakticky existující) provoz na území Slovenska, jak vyplynulo z výpovědi svědka H. a z fotodokumentace založené ve správním spise. Žalobce proto neměl pochybnosti o solidnosti jednání dané společnosti. Pokud v průběhu spolupráce došlo ke změně způsobu přepravy zboží (společnost DAMMA si začala zajišťovat přepravu zboží z provozu žalobce sama), tak v tom žalobce nespatořoval nic nestandardního. Rovněž jiní obchodní partneři odebírají zboží z provozu žalobce tímto způsobem. Tím, že žalobci dodávala zboží (hovězí ořez), pak společnost DAMMA fakticky potvrdila, že je schopna obchodovat se zbožím pod veterinární ochranou. Společnost DAMMA dokonce předložila žalobci administrativní podklady související s podáním žádosti o dotaci na rekonstrukci jejího závodu na území Slovenska.
10. S ohledem na uvedené skutečnosti je žalobce přesvědčen, že nabyl oprávněný dojem o splnění hmotně-právních podmínek pro osvobození od daně. Žalobce si neumí představit, co jiného mohl udělat, jaké jiné informace si mohl zajistit, aby mu vznikly pochybnosti o smluvním vztahu se společností DAMMA. Žalobce zachoval náležitou míru obezřetnosti při zajištění podkladů k prokázání splnění uvedených podmínek.

11. K tvrzení žalovaného, podle nějž byla uzavřená kupní smlouva pojata příliš obecně, žalobce namítl, že se jedná o standardizovanou kupní smlouvu, kterou používal i při uzavírání smluvních vztahů s jinými obchodními partnery. Zároveň zdůraznil, že v kupní smlouvě je jasné stanoveno místo dodání, a to závod společnosti DAMMA na území jiného členského státu, do nějž bylo dle výpovědi svědka H. zboží dodáváno. Žalobce nesouhlasí ani se závěrem, podle nějž byl předmětný obchodní vztah nestandardní, neboť společnost DAMMA neuhradila veškeré své závazky vůči žalobci. Společnost DAMMA v prvních měsících vzájemné spolupráce hradila své závazky vůči žalobci bez problémů, neuhrazené závazky jsou až ze závěrečných měsíců jejich spolupráce. Žalobce odmítl také hodnocení CMR listů provedené žalovaným. Skutečnost, že na některých CMR listech došlo při jejich vyplňování k pochybení, nemůže dle žalobce sama o sobě způsobit jejich nevěrohodnost. Názor žalovaného, že si měl pořizovat fotografie z vykládky zboží, pak žalobce považuje za absurdní, neboť k předávání zboží společnosti DAMMA docházelo v provozu žalobce. Žalobce nesdílí ani názor žalovaného, že si měl nechat předložit kopie daňových přiznání od společnosti DAMMA. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu nepodání daňového přiznání v jiném členském státě nemůže být bez dalšího určujícím důkazem o tom, že tam zboží nebylo přepraveno. Žalobce dále namítl, že pokud žalovaný shledal jeho postupy jako nestandardní, měl zároveň uvést, jaké jednání je v daném oboru standardem a porovnat s ním jednání žalobce.
12. Žalobce je také názoru, že napadené rozhodnutí vychází z *neúplně zjištěného skutkového stavu*. Žalobce v odvolání navrhoval provedení opětovného výsledku pana Č.. Ten by mohl uvést jména dalších řidičů, kteří pro společnost DAMMA vozili zboží od žalobce. Žalobce uvedl také jemu známá jména řidičů společnosti DAMMA. Pro žalobce je nepochopitelné, že správní orgány rezignovaly na provedení opětovného výsledku svědka Č., respektive na vyslechnutí dalších svědků. Přestože svědek Č. byl jednou vyslechnut, správce daně při tomto výsledku nezjišťoval adresy řidičů, kteří pro společnost DOMMA převáželi zboží od žalobce. Žalobce je přitom přesvědčen, že výsledek ostatních řidičů je důležitým důkazem pro posouzení věci. Řidiči by se mohli vyjádřit k tomu, jaké trasy používali při přepravě zboží, zda jeli na území jiného členského státu atd. Skutečnost, že tito řidiči nebyli vyslechnuti, nemůže jít k tíži žalobce. Podle názoru žalobce měl správce daně provést také důkazy vztahující se k možné trestné činnosti společnosti DAMMA.
13. Finanční orgány tím, že neprovedly žalobcem navržené důkazy, porušily § 92 daňového řádu. Finanční orgány svůj postup konkrétně nezdůvodnily, žalobcem navrhované důkazy byly odmítány na základě formálních důvodů. Podle žalobce se jedná o projev libovůle a o porušení jeho práva na spravedlivý proces.
14. Žalobce konečně také namítl, že *daň byla doměřena po uplynutí prekluzivní lhůty*. Správce daně zahájil daňovou kontrolu dne 4. 8. 2016, čímž začala prekluzivní lhůta pro doměření daně znovu běžet a uplynula dne 5. 8. 2019. O odvoláních žalobce proti dodatečným platebním výměrům vydaným správcem daně však žalovaný rozhodl teprve dne 15. 7. 2020, tedy po uplynutí prekluzivní lhůty.

### III. Shrnutí vyjádření žalovaného

15. Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně konstatoval, že žalobcem předložené CMR listy ve většině postrádaly obligatorní náležitosti, a to především údaje o místě a dni vykládky nebo vystavení. Tyto nedostatky nelze považovat za marginální, ale naopak za natolik

zásadní, že již samy o sobě vyvolávají pochybnosti o faktickém průběhu příslušných obchodů, resp. o věrohodnosti těchto CMR listů coby pokladů pro žalobcova tvrzení o naplnění hmotněprávní podmínky pro uznání nároku na osvobození od DPH. Z většiny CMR listů vůbec nelze zjistit ani místo vykládky zboží – skutečnost pro uznání žalobcova nároku zcela klíčovou. Z judikatury Nejvyššího správního soudu přitom vyplývá, že doklady postrádající tyto a jim podobné elementární informace není možno považovat za dostatečné ani pro osvědčení dobré víry daňového subjektu ve splnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na osvobození od DPH ve smyslu § 64 zákona o DPH, natož pak za dostatečné doklady pro prokázání samotného faktického naplnění uvedených podmínek.

16. Uvedená nekompletnost předložených CMR listů navíc nebyla jediným zdrojem pochybností o fakticitě přepravení předmětného zboží společností DAMMA v souladu s tvrzeními žalobce. Správce daně dále zjistil, že společnost DAMMA neměla již od roku 2010 příslušná oprávnění k provozování obchodní činnosti s masem a v šetřených zdaňovacích obdobích nepřiznala odběr masa z ČR. Žalobcem následně předložené fotografie nebyly pro svou nekonkrétnost s to vyvrátit tyto pochybnosti.
17. Přepravení předmětného zboží do jiného členského státu nebylo prokázáno ani svědeckou výpovědí K. M., jak tvrdí žalobce. Svědek M. jednoznačně uvedl, že zboží od žalobce rozvážel pouze odběratelům na území ČR; případně jel na území Slovenska doložit vozidlo dalším zbožím, nicméně poté se vrátil zpět rozvézt toto zboží (včetně předmětného zboží žalobce) do ČR tuzemským odběratelům. Dále tento svědek uvedl, že nikdy nebyl v sídle společnosti DAMMA a nikdy tam maso nevykládal. Jakkoliv tedy z žalobcem odkazované svědecké výpovědi vyplývá, že vozidlo obsahující předmětné zboží se v průběhu trasy pohybovalo po jistou dobu také na území Slovenska (což ani žalovaný nerozporuje), není jí nijak prokázáno, že bylo také na území tohoto státu vyloženo v areálu společnosti DAMMA. Jak přitom vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, pouhý formální (účelový) vývoz zboží na území jiného státu, aniž by došlo k jeho vyložení a předání odběrateli, resp. pouhý průjezd zboží územím jiného státu, nelze považovat za přepravení zboží do jiného členského státu, které by mělo být osvobozeno od DPH s nárokem na odpočet podle § 64 zákona o DPH. Obdobná situace nastala i v nyní projednávané věci, v níž došlo pouze k formálnímu průjezdu zboží územím Slovenska, což nelze považovat za přepravu předmětného zboží na území jiného členského státu ve smyslu § 64 zákona o DPH.
18. Tvrzení žalobce nebylo potvrzeno ani svědeckou výpovědí R. Č., který odmítl vypovídat stran jakýchkoliv otázek spojených s deklarovanou přepravou předmětného zboží na území Slovenska.
19. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí zabýval také otázkou, zda žalobce byl v dobré víře, že splnil podmínky pro osvobození od DPH. Dobrá víra žalobce nemohla být založena na předložených CMR listech, které ve většině postrádaly obligatorní náležitosti. Žalobce si přitom měl ve svém zájmu zajistit důkazy, kterými by byl schopen prokázat soulad svých tvrzení s daňovými doklady (a to i nad rámec svých běžných obchodních potřeb). Žalovaný proto považuje za případnou poznámku učiněnou v bodě [57] napadeného rozhodnutí, že žalobce si za účelem unesení jej tížícího důkazního břemene (a rovněž z pohledu osvědčení jeho dobré víry) mohl nechat vytvářet fotografie z vykládky, zjišťovat si od odběratele podrobnosti ve vztahu k přepravě zboží a požadovat potvrzení o

- přepřavě na místo určení či jinak zkoumat, zda bylo předmětné zboží skutečně přepraveno do jiného členského státu či nikoliv.
20. Žalobce však na tuto svou povinnost zcela rezignoval a o okolnosti přepravy zboží se nijak nestaral. Spokojil se pouze se (zásadními nedostatky trpícími) CMR listy. Od společnosti DAMMA nepožadoval ani písemná prohlášení podle § 64 odst. 5 zákon o DPH. Opačný závěr neplyne ani ze svědecké výpovědi L. Z.. Uvedený svědek sice potvrdil přepravu zboží do jiného členského státu, ale pouze ve zdaňovacím období září 2014, které není předmětem tohoto řízení. K odkazu žalobce na výpověď pana L. žalovaný uvedl, že tato osoba nebyla v dané věci vyslýchána (a její výslech nebyl ani navržen). Nedůvodná je také námitka žalobce, že před vstupem do obchodního vztahu se společností DAMMA postupoval s maximální mírou opatrnosti. Žalovaný konstatoval, že žalobcem v této souvislosti zmiňované skutečnosti nejsou relevantní pro posouzení jeho dobré víry. Relevantní okolností je pouze to, zda žalobce v okamžiku vystavení daňového dokladu na uskutečněné zdanitelné plnění osvobozené od DPH disponoval věrohodnými a objektivními důkazy, že předmětné zboží bylo v konkrétním případě skutečně přepraveno do jiného členského státu, kde má být užíváno či spotřebováno konečným zákazníkem. Obdobně irelevantní je v tomto směru také argument, že žalobce po celou dobu spolupráce se společností DAMMA řádně vedl veškerou agendu, zasílal veškerá kontrolní a souhrnná hlášení apod.
21. Žalovaný dále zdůraznil, že žalobce při svém prověřování společnosti DAMMA zcela rezignoval na zkoumání toho, zda má tato společnost platná veterinární a potravinářská oprávnění pro obchod s masem. Pokud by žalobce v tomto směru postupoval s péčí řádného hospodáře, zjistil by, že společnost DAMMA příslušnými povoleními nedisponuje. Takové zjištění by u něj mohlo vyvolat pochybnosti, zda daná společnost na Slovensku opravdu disponovala provozem, kde by mohlo být zboží přepraveno, a zda tedy zboží fakticky převezla a vyložila na území Slovenska.
22. K žalobním námitkám, podle nichž napadené rozhodnutí vychází z neúplně zjištěného skutkového stavu, žalovaný předně uvedl, že daňového řízení není postaveno na vyšetřovací zásadě. Povinnost prokázat skutečnosti, které tvrdí, má daňový subjekt.
23. Žalovaný dále konstatoval, že R. Č., jednatel společnosti DAMMA, byl vyslechnut správcem daně dne 25. 7. 2017. Při tomto výslechu R. Č. opakovaně odmítl reagovat na dotazy správce daně týkající se průběhu obchodů mezi společností DAMMA a žalobcem. Především se odmítl vyjádřit k otázkám, zda se jednalo o přepravu zboží od žalobce pro společnost DAMMA na Slovensko a jak probíhala přeprava předmětného zboží. Ve vztahu k obchodům realizovaným s žalobcem pan Č. identifikoval jediného řidiče – pana K. M.. Již z této skutečnosti lze dle žalovaného dovodit, že žádné další osoby coby řidiči jezdící pro společnost DAMMA v rozhodném období nepůsobily. Nelze důvodně předpokládat, že pan Černý by při opakované výpovědi uvedl jména dalších osob. O tom, že by pro společnost DAMMA jezdil ještě nějaký jiný řidič, se nezmínil ani žádný z ostatních ve věci vyslechnutých svědků. Navrhovaný opakovaný výslech R. Č. byl proto nadbytečný. Žalobci navíc svědčilo právo být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky. Žalobce se ale ústního jednání, na němž byl R. Č. vyslechnut, bez udání důvodu nezúčastnil. Svou pasivitou se tedy připravil o možnost klást svědkovi otázky nad rámec dotazů položených správcem daně, jimiž by ze svědka mohl hypoteticky vytěžit další relevantní informace.

24. Žalovaný přesto, ve snaze vyhovět žalobcem vznášenému návrhu, učinil jak pokus o provedení opakovaného výslechu R. Č., tak o bližší identifikaci navrhovaných svědků D., Ch. a D. (které žalobce označil pouze uvedením jejich příjmení). Podle § 92 odst. 6 daňového řádu přitom platí, že navrhuje-li daňový subjekt účast třetí osoby v daňovém řízení, je současně povinen s tímto návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě. Správce daně se opakovaně pokusil zajistit účast svědka R. Č. předvoláním, nicméně tento se ani jednou nedostavil. Správce daně poté požádal Policii ČR o předvedení R. Č. ve smyslu § 100 odst. 2 daňového řádu, ani Policii ČR se však nepodařilo předvést danou osobu. Správce daně zároveň učinil žádost o mezinárodní spolupráci při správě daní adresovanou příslušnému slovenskému správci daně, a to za účelem zjištění, zda pánové D., Ch. a D. byli zaměstnanci společnosti DAMMA a zda je lze případně blíže identifikovat. Slovenský správce daně v reakci na tuto žádost uvedl, s odkazem na skutečnosti zjištěné od slovenské správy sociálního zabezpečení, že společnost DAMMA neměla od roku 2008 evidovány žádné zaměstnance. Zároveň konstatoval, že nemá jiné možnosti, jak požadované identifikační údaje navrhovaných osob získat.
25. Závěrem žalovaný odmítl, že by napadené rozhodnutí bylo vydáno po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Poukázal přitom na § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, podle nějž lhůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost. Správce daně v průběhu daňové kontroly a v průběhu odvolacího řízení opakovaně učinil žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní adresované příslušnému slovenskému správci daně.
26. Konkrétně se jednalo o žádost odeslanou dne 4. 10. 2016, k níž byla doručena odpověď dne 7. 4. 2017, žádost odeslanou dne 5. 6. 2018, k níž byla doručena odpověď dne 22. 11. 2017, a dále o žádost odeslanou dne 14. 6. 2019, k níž byla doručena odpověď dne 19. 8. 2019. Celková doba, po níž ve věci probíhala mezinárodní spolupráce při správě daně, tak čítá 13 měsíců a 25 dnů. Konec lhůty pro stanovení daně, jež začala opětovně běžet ode dne 5. 8. 2016, proto nepřípadl na den 5. 8. 2019, jak tvrdí žalobce, ale na den 30. 9. 2020. Napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 15. 7. 2020 a žalobci bylo doručeno dne 20. 7. 2020. K pravomocnému stanovení daně tedy došlo před uplynutí prekluzivní lhůty.

#### IV. Ústní jednání

27. Během ústního jednání konaného dne 2. 2. 2022 zástupce žalobce především odkázal na podanou žalobu. Zdůraznil, že z provedeného dokazování vyplývá, že dodané zboží bylo přepraveno do jiného členského státu. Dále rozvedl žalobní námitku, podle níž byla daň doměřena po uplynutí prekluzivní lhůty. Správce daně dle jeho názoru prováděl úkony v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní účelově, s cílem zabránit prekluzi práva stanovit daň. Pověřený pracovník žalovaného s tím nesouhlasil, v zásadě přitom zopakoval argumentaci uvedenou již v napadeném rozhodnutí a ve vyjádření k žalobě.

#### V. Posouzení věci krajským soudem

28. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního.
29. Předmětem soudního přezkumu je rozhodnutí žalovaného potvrzující dodatečné platební výměry, kterými správce daně doměřil žalobci DPH v celkové výši 4 600 039 Kč. Jádrem

sporu je otázka, zda žalobce splnil podmínky pro uplatnění nároku na osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH.

30. Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH (ve znění účinném do 31. 8. 2020) „[d]odání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou porřízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.“
31. Pojem dodání zboží je definován v § 13 odst. 1 zákona o DPH, podle nějž se jím rozumí „převod práva nakládat se zbožím jako vlastník“. Dodáním zboží do jiného členského státu se pro účely cit. zákona rozumí „dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.“ Úprava místa plnění při dodání zboží je obsažena v § 7 zákona o DPH. Podle uvedeného ustanovení místem plnění při dodání zboží, pokud je dodání zboží uskutečněno bez odeslání nebo přepravy, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje. Místem plnění při dodání zboží, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží, nebo zmocněnou třetí osobou, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná.
32. Aby si tedy mohl daňový subjekt uplatnit nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty v souladu s § 64 zákona o DPH, musí být kumulativně splněny tři podmínky: (1) zboží musí být dodáno do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, (2) zboží musí být odesláno (přepraveno) do jiného členského státu a (3) přeprava zboží musí být zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou. Naplnění zmíněných podmínek vyplývajících z § 64 zákona o DPH je v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu povinna prokázat osoba povinná k dani (plátce).
33. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž stíhá důkazní břemeno k prokázání skutečností, které daňový subjekt uvedl v daňovém přiznání (nyní daňovém tvrzení) pro uplatnění osvobození zboží od daně z přidané hodnoty, především daňový subjekt. K unesení důkazního břemene pak nemusí vždy stačit předložení formálně bezvadných daňových dokladů či prohlášení, byť se všemi zákonem vyžadovanými náležitostmi. Prokazuje-li daňový subjekt nárok na osvobození od DPH formálně bezvadnými písemnými prohlášeními 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. Doklady o uskutečnění zdanitelného plnění, byť se všemi zákonnými náležitostmi, nemohou být proto podkladem pro uznání nároku na osvobození od DPH, není-li současně prokázáno, že k uskutečnění podmínek podmiňujících osvobození zdanitelného plnění od daně z přidané hodnoty fakticky došlo (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 – 195, a ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012 – 45; obdobně ve vztahu k odpočtu DPH srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, čj. 2 Afs 7/2006 – 107).
34. Nutno dodat, že za určitých okolností lze uznat nárok na osvobození zboží od DPH, byť v daném případě nebylo prokázáno splnění hmotněprávních podmínek tohoto osvobození. Tak tomu je v případě, že daňový subjekt prokazatelně jednal v dobré víře. Ovšem i ve vztahu k této otázce leží důkazní břemeno na daňovém subjektu. Daňový subjekt tedy musí v okamžiku vystavení daňového dokladu na uskutečněné zdanitelného plnění osvobozené od DPH disponovat věrohodnými a objektivními důkazy, že zboží

skutečně bylo v souladu s požadavkem daňové neutrality přepraveno do jiného členského státu, kde má být užíváno či spotřebováno konečným zákazníkem (viz rozsudek Soudního dvora EU ze dne 27. 9. 2007, ve věci C-409/04 *Teleos plc a další*, a rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 104/2012 – 45).

35. V nyní posuzované věci nebylo dle finančních orgánů sporné, že zboží deklarované na daňových dokladech (vepřové maso) existovalo a že jej žalobce prodal společnosti DAMMA. Žalobce však neprokázal, že zboží bylo fakticky odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu. Krajský soud se s uvedeným závěrem ztotožňuje.
36. Správce daně relevantním způsobem zpochybnil tvrzení žalobce, podle něžž bylo předmětné zboží přepraveno do areálu společnosti DAMMA na území Slovenska. Správce daně zjistil, že přepravu zboží zajišťovala (s výjimkou měsíce září roku 2014) společnost DAMMA vlastními vozidly. K. M., jediný řidič, kterého byl schopen označit jednatel společnosti DAMMA R. Č., pak při výslechu uvedl, že zboží od žalobce rozvážel pouze po tuzemsku. Od žalobce sice nejprve jezdil na Slovensko, kde však pouze doložil vozidlo dalším zbožím a poté jel rozvést zboží zpět tuzemským odběratelům. V sídle společnosti DAMMA nikdy nebyl a nikdy tam zboží nevykládal. R. Č. při podání svědecké výpovědi odmítl odpovídat na otázky týkající se přepravy zboží do areálu společnosti DAMMA v Kláštore pod Znievom.
37. Z mýtných systémů ČR a Slovenska zároveň vyplývá, že vozidla, kterými bylo zboží přepravováno, se pohybovala především po území ČR. Pokud překročila hranice Slovenska, tak z žádných záznamů neplyne, že by cílem dopravy byl areál společnosti DAMMA. Správce daně dále identifikoval četné nedostatky mezinárodních dopravních listů (tzv. CMR listů) předložených žalobcem. Tyto CMR listy v mnoha případech neobsahovaly údaje o místě vykládky zboží, o místu a dni vystavení atd. Z vyjádření Státní veterinární a potravinové správy Slovenska pak vyplývá, že společnost DAMMA neměla již od roku 2010 na Slovensku schválený ani registrovaný provoz na výrobu nebo skladování masa.
38. Soud přisvědčuje žalovanému, že tato zjištění vyvolávají oprávněné pochybnosti, zda se posuzované transakce uskutečnily žalobcem deklarovaným způsobem. Správce daně shrnul své pochybnosti ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 6. 9. 2016 a ve výsledcích kontrolního zjištění ze dne 27. 3. 2017 a ze dne 16. 4. 2018. Na žalobce tedy přešlo důkazní břemeno ohledně prokázání splnění podmínek, za nichž dochází k osvobození zdanitelného plnění od DPH. Soud zároveň konstatuje, že žalobce toto důkazní břemeno neunesl.
39. Z výpovědi svědka M. sice vyplývá, že poté, co naložil zboží od žalobce, s ním nejprve jel na území Slovenska. Svědek však zároveň výslovně uvedl, že na Slovensko jezdil pouze za tím účelem, aby zde doložil hovězí maso (což se dělo na blíže nespecifikovaných „jatkách u Trenčína“). Následně vždy pokračoval zpět do Česka, kde veškeré zboží rozvozil. Z dané výpovědi tak nelze dovozovat, že by svědek zboží od žalobce fakticky přepravoval na území jiného členského státu, jak tvrdí žalobce. Soud nepřisvědčil námitce žalobce, že není podstatné, co se dělo se zbožím po překročení slovenské hranice. Jak správně uvedl žalovaný, dle judikatury Nejvyššího správního soudu pouhý formální (účelový) vývoz zboží na území jiného státu (bez toho, že by došlo k jeho vyložení a předání odběrateli) nelze považovat za přepravu zboží do jiného členského státu. K

naplnění podmínky stanovené v § 64 zákona o DPH tímto způsobem nemohlo dojít (viz rozsudek ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012 – 45).

40. Pokud jde o výpověď svědka Č., žalovaný pouze konstatoval, že tento svědek odmítl odpovídat na otázky týkající se přepravy zboží do areálu společnosti DAMMA v Kláštoru pod Znievom. Soud připomíná, že v dané otázce tížilo důkazní břemeno žalobce. Jedná se tedy o relevantní poznámku, nikoliv o nepřipustný výklad výpovědi svědka k jeho tíži, jak namítl žalobce.
41. Soud souhlasí také s hodnocením CMR listů provedeným žalovaným. Mnohé z žalobcem předložených CMR listů nevykazovaly pouze „drobné formální vady“, ale zásadní nedostatky (chybějící údaje o místu a dni vykládky nebo vystavení). CMR listy vykazující takové nedostatky nelze považovat za věrohodný důkaz prokazující žalobcova tvrzení. Jak příhodně uvedl žalovaný, doklady postrádající tyto a jim podobné elementární informace není možno považovat za dostatečné ani pro osvědčení dobré víry daňového subjektu ve splnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na osvobození od DPH ve smyslu § 64 zákona o DPH, natož pak za dostatečné doklady pro prokázání samotného faktického naplnění uvedených podmínek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 104/2012 – 45).
42. K žalobním námitkám týkajícím se výkladu údajů získaných z mýtných systémů soud opětovně uvádí, že není podstatné, zda se vozidla převážející maso od žalobce pohybovala také po slovenském území, podstatné je, kde došlo k vyložení zboží. Údaje získané z mýtných systémů tak sice mohou „dokreslit“ názor žalobce, že zboží bylo přepraveno na území jiného členského státu, nemohou jej ale samy o sobě prokázat.
43. Soud shrnuje, že žalobce neunesl své důkazní břemeno při prokazování splnění podmínek pro osvobození od daně stanovených v § 64 zákona o DPH.
44. Žalobce zároveň v okamžiku vystavení daňových dokladů bez daně z přidané hodnoty nejednal v dobré víře ve smyslu výše citované judikatury Soudního dvora (rozsudek ve věci *Teleos*). Soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného, že žalobce si nedostatečně ověřoval, zda zboží bylo skutečně přepraveno na Slovensko (v podrobnostech viz str. 15-16 napadeného rozhodnutí).
45. K námitce žalobce, podle níž při prověřování společnosti DAMMA postupoval standardním způsobem, soud uvádí, že tomu tak zjevně nebylo, jestliže teprve v průběhu daňové kontroly žalobce zjistil, že společnost DAMMA neměla již od roku 2010 na Slovensku schválený ani registrovaný provoz na výrobu nebo skladování masa. Soud by očekával, že tuto skutečnost si žalobce ověří na prvním místě. O tom, že by se přesvědčil o faktické existenci provozu společnosti DAMMA na území Slovenska, nijak nesvědčí ani výpověď J. H., jak tvrdí žalobce. Svědek H. sice potvrdil, že v prvním měsíci spolupráce žalobce se společností DAMMA dovážel maso před sídlo uvedené společnosti. Zároveň ale uvedl, že maso zde bylo pouze překládáno do jiného vozidla. Žádné skutečnosti významné pro posouzení této věci nelze dovozovat ani z fotografií areálu společnosti DAMMA předložených žalobcem – u těchto fotografií není zřejmé, kdy byly pořízeny, nezobrazují předávání masa od žalobce společnosti DAMMA atd. Totéž platí pro poukaz žalobce na skutečnost, že mu společnost DAMMA předložila žádost o dotaci na rekonstrukci své provozovny. Samotná žádost nijak neprokazuje, že tato dotace byla společnosti DAMMA skutečně poskytnuta. Nic relevantního ve vztahu k dané otázce neplyne ani z výpovědi svědků L. a Z..

46. Za nestandardní lze považovat také další průběh spolupráce mezi žalobcem a společností DAMMA. Žalobce například pokračoval v obchodování se společností DAMMA i poté, co mu tato společnost přestala hradit své závazky. I přesto, že jejich spolupráce trvala v tento moment poměrně krátce (několik měsíců) a jednalo se o zboží nemalé hodnoty, žalobce v dodávkách zboží pokračoval. Žalobce takto postupoval více než rok a společnost DAMMA mu nakonec dlužila více než 8 000 000 Kč. Žalobce vysvětloval svůj postup tím, že měl ekonomické potíže a držel se každé zakázky. Soud ale sdílí názor žalovaného, že takové vysvětlení je nevěrohodné.
47. Soud opětovně odmítá také námitky týkající se hodnocení CMR listů. Jak již soud uvedl výše, CMR listy předložené žalobcem vykazující zásadní nedostatky. Tato skutečnost sama o sobě přitom znamená, že žalobce mohl být jen stěží v dobré víře, pokud jde o splnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na osvobození od DPH ve smyslu § 64 zákona o DPH (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 104/2012 – 45).
48. Soud dále shledal nedůvodnými žalobní námitky, podle nichž napadené rozhodnutí vychází z neúplně zjištěného skutkového stavu. V této souvislosti je třeba opětovně zdůraznit, že důkazní břemeno k prokázání skutečností významných pro uplatnění osvobození zboží od daně z přidané hodnoty stíhalo žalobce. Dále lze konstatovat, že správce daně vyslechl R. Č. dne 25. 7. 2017. Uvedený svědek identifikoval jediného řidiče (K. M.), který prováděl přepravu zboží od žalobce ke společnosti DAMMA. Žalobce nevyužil svého práva být přítomen výslechu svědka a klást mu dotazy. Jestliže žalobce poté požadoval provedení opětovného výslechu svědka Č., který by dle něj mohl uvést jména dalších řidičů, nebylo povinností žalovaného tomuto požadavku vyhovět. Pokus žalovaného o provedení daného výslechu tak je třeba vnímat jako určitou vstřícnost žalovaného. Pokud se tento pokus nezdařil (a to ani za asistence Policie ČR), pak nic nebránilo žalovanému, aby ve věci rozhodl. Obdobně je třeba vnímat marnou snahu žalovaného o bližší identifikaci žalobcem navrhovaných svědků D., Ch. a D. (které žalobce označil pouze uvedením jejich příjmení). Pokud jde o důkazy vztahující se k možné trestné činnosti společnosti DAMMA, pak soudu není zřejmé, jaké skutečnosti významné pro posouzení věci by z těchto důkazů měly plynout.
49. Závěrem se soud zabýval námitkou, podle níž bylo napadené rozhodnutí vydáno po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Také tuto námitku shledal nedůvodnou.
50. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu činí (prekluzivní) lhůta pro stanovení daně 3 roky. Podle § 148 odst. 2 písm. b) téhož zákona se předmětná lhůta prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Podle § 148 odst. 3 citovaného zákona představuje zahájení daňové kontroly (učiněné před uplynutím prekluzivní lhůty) úkon přerušující běh této lhůty. Běh lhůty pro stanovení daně se dále staví ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost, jak stanoví § 148 odst. 4 daňového řádu.
51. Správce daně v průběhu daňové kontroly a v průběhu odvolacího řízení opakovaně učinil žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní adresované příslušnému slovenskému správci daně. Předně se jednalo o žádost odeslanou dne 4. 10. 2016, k níž byla doručena odpověď dne 7. 4. 2017, žádost odeslanou dne 5. 6. 2018, k níž byla doručena odpověď dne 22. 11. 2017, a dále o žádost odeslanou dne 14. 6. 2019, k níž byla doručena odpověď

dne 19. 8. 2019. Celková doba, po níž ve věci probíhala mezinárodní spolupráce při správě daně, tak čítá 13 měsíců a 25 dnů. Konec lhůty pro stanovení daně, jež začala opětovně běžet ode dne 5. 8. 2016 (po zahájení daňové kontroly), proto nepřipadl na den 5. 8. 2019, jak tvrdí žalobce, ale na den 30. 9. 2020. Napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 15. 7. 2020 a žalobci bylo doručeno dne 20. 7. 2020.

52. Zároveň je třeba uvést, že žádná z těchto žádostí o mezinárodní spolupráci nebyla učiněna účelově. Správce daně jimi zjišťoval buď z vlastní iniciativy, nebo dokonce i na popud žalobce, skutečnosti významné pro posouzení věci. Správce daně prostřednictvím slovenské daňové správy zasílal předvolání svědkovi Černému na adresu sídla společnosti DAMMA a na adresu trvalého bydliště, zjišťoval relevantní skutečnosti týkající se společnosti DAMMA, dále správce daně zjišťoval informace ze slovenského mýtného systému. V odvolacím řízení správce daně u slovenské daňové správy zjišťoval, zda žalobcem označené osoby Divíšek, Chaloupka a Dudek byly zaměstnány u společnosti DAMMA a zda je lze případně blíže identifikovat. Soudu se nejeví, že by některá z těchto žádostí byla učiněna jen za účelem zastavení běhu prekluzivní lhůty. K pravomocnému doměření daně žalobci tedy došlo před uplynutím prekluzivní lhůty.

#### **VI. Závěr a náklady řízení**

53. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
54. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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). 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](http://www.nssoud.cz).

Hradec Králové 9. února 2022

JUDr. Magdalena Ježková v. r.  
předsedkyně senátu