



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Černého, Ph.D., a soudců Mgr. Ladislava Vaško a Mgr. Radima Kadlčáka ve věci

žalobkyně: **Péče v Německu s.r.o. v likvidaci**, IČO: 24743534,
sídlem Primátorská 296/38, Libeň, 180 00 Praha 8,
zastoupená daňovým poradcem Ing. Janem Matějkou,
sídlem Straky 1, 417 71 Zabušany,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 3. 2018, č. j. 10188/18/5300-22444-711887,

takto:

I. Žaloba **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou prostřednictvím svého zástupce v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 3. 2018, č. j. 10188/18/5300-22444-711887, kterým byla zamítnuta její odvolání a byly potvrzeny dodatečné platební výměry

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Finančního úřadu pro Ústecký kraj, Územní pracoviště v Lounech (dále jen „správce daně“), ze dne 30. 3. 2017, č. j. 752766/17/2509-50521-500335, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období od 13. 3. 2014 do 31. 3. 2014 ve výši 208 506 Kč a stanoveno penále ve výši 41 701 Kč, č. j. 752767/17/2509-50521-500335, kterým bylo žalobkyni doměřeno DPH za zdaňovací období měsíce dubna 2014 ve výši 164 757 Kč a stanoveno penále ve výši 32 951 Kč, č. j. 752768/17/2509-50521-500335, kterým bylo žalobkyni doměřeno DPH za zdaňovací období měsíce května 2014 ve výši 222 480 Kč a stanoveno penále ve výši 44 496 Kč, č. j. 752769/17/2509-50521-500335, kterým bylo žalobkyni doměřeno DPH za zdaňovací období měsíce června 2014 ve výši 239 748 Kč a stanoveno penále ve výši 47 949 Kč, a č. j. 752770/17/2509-50521-500335, kterým bylo žalobkyni doměřeno DPH za zdaňovací období měsíce července 2014 ve výši 251 135 Kč a stanoveno penále ve výši 50 227 Kč. Žalobkyně současně navrhovala, aby soud zrušil dodatečné platební výměry a přiznal jí náhradu nákladů soudního řízení.

Žaloba

2. Žalobkyně namítala, že správce daně rozhodoval na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu, neboť žalovaným učiněný závěr o skutečné existenci deklarovaných plnění nemá oporu v provedeném dokazování. Poukázala na to, že daňové orgány nerespektovaly judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) a Nejvyššího správního soudu ohledně nároku na odpočet daně a nároku na osvobození při dodání zboží do jiného členského státu.
3. Žalobkyně namítala, že faktická existence zboží nebyla správcem daně ověřena a závěr žalovaného o tom, že žalobkyně se zbožím deklarovaným na daňových dokladech již nedisponuje, nemá vůbec žádnou oporu v provedeném dokazování. Žalobkyně považovala za nesrozumitelný závěr žalovaného, že reálné uskutečnění daných plnění nebylo správcem daně vůbec zpochybněno, neboť sama žalobkyně deklarovala uskutečnění zdanitelných plnění ve prospěch odběratele P. N. coby intrakomunitární dodání zboží do Spolkové republiky Německo. Tento závěr podle názoru žalobkyně odporuje závěru žalovaného o tom, že žalobkyně neprokázala (na rozdíl od skutkových okolností ve věci rozhodované rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 14/2010–25), komu bylo předmětné zboží skutečně dodáno, a že bylo skutečně přepraveno do jiného členského státu Evropské unie. Žalobkyně dodala, že tvrzení o tom, že vůbec nepředložila daňové doklady za zdaňovací období duben 2014 a květen 2014, se nezakládá na pravdě.
4. Žalobkyně s odkazem na judikaturu SDEU a Nejvyššího správního soudu namítala, že pro uplatnění nároku na odpočet daně je nutno posuzovat toliko naplnění hmotněprávních a formálních podmínek ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), vyjma situace, kdy se plátce uplatňující odpočet vědomě zapojil do daňového podvodu. V dané věci však daňový podvod, a tudíž ani vědomá účast žalobkyně na tomto podvodu, nebyl prokázán. Naopak bylo prokázáno splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně podle § 72 zákona o DPH. S přihlédnutím k tomu, že žalovaný má za nepochybné, že přijatá plnění byla fakticky uskutečněna a přitom netvrdí, že žalobkyně pořídila zboží od jiných než deklarovaných subjektů, bylo zcela namístě učinit v takovém případě závěr o existenci daňového podvodu, jehož se stala žalobkyně účastníkem. Daňové orgány tak pochybily tím, že se otázkou existence daňového podvodu vůbec nezabývaly, přestože objektivní okolnosti nasvědčovaly podvodnému jednání. Žalobkyně konstatovala, že v dané věci bylo prokázáno naplnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně z plnění přijatých od společností InterSyn Industrial a.s. v likvidaci (dále jen Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

„InterSyn“) a TINTARELLA a. s. v likvidaci (dále jen „TINATERELLA“), neboť v souladu s judikaturou SDEU a Nejvyššího správního soudu byla prokázána faktická realizace těchto plnění, a tato plnění byla žalobkyní použita pro účely plnění, ze kterých jí byla doměřena daň na výstupu. Žalobkyně nesouhlasila se závěry vyplývajícími z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 57/2017–37, neboť má za to, že okolnosti spočívající v nekontaktnosti a daňové nespolehlivosti dodavatele nijak nesouvisí s posouzením naplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně, a jako takové tudíž ani nejsou způsobilé vyvolat právní důsledky v podobě přenesení důkazního břemene na odběratele.

5. Žalobkyně zastávala názor, že předpoklad, ze kterého vychází odůvodnění napadeného rozhodnutí, spočívající v tom, že důkazní břemeno stran prokázání splnění podmínek osvobození od daně tíží žalobkyni, nemá žádnou oporu v komunitárním právu. Žalobkyně však současně dodala, že toto důkazní břemeno unesla. Žalobkyně opětovně namítala, že správce daně i žalovaný pochybil tím, že se otázkou existence daňového podvodu vůbec nezabýval, přestože objektivní okolnosti nasvědčovaly podvodnému jednání. Žalobkyně brojila proti tomu, a to s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 60/2017–60, že daňové orgány přičetly veškerou odpovědnost za nezdanění dané transakce žalobkyni, aniž by bylo prokázáno její provinění. Žalobkyně namítala nepřezkoumatelnost závěru žalovaného stran odlišnosti podpisu odběratele P. N. na předloženém čestném prohlášení a občanském průkazu.

Vyjádření žalovaného k žalobě

6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhoval, aby soud žalobu zamítl jako nedůvodnou. Poznamenal, že správcem daně bylo dne 15. 5. 2014 provedeno místní šetření v sídle žalobkyně, kde bylo v danou dobu skladováno zboží typově shodné se zbožím, jehož nákup byl deklarován předmětnými obchodními transakcemi, přičemž učiněná zjištění korespondovala jak s údaji deklarovanými v přiznáních k DPH za dotčená zdaňovací období, tak i s tvrzením žalobkyně při zahájení daňové kontroly. Vzhledem k tomu, že správci daně o těchto skutečnostech nevznikly pochybnosti, nebylo za daných okolností důvodné, aby byla tato nesporná otázka nadále prověřována. Zdůraznil, že správce daně výzvou ze dne 4. 7. 2016 vyzval žalobkyni k doložení důkazních prostředků a k prokázání ve výzvě uvedených skutečností, žalobkyně se však žádným způsobem nevyjádřila, požadované důkazní prostředky nepředložila a svá tvrzení nikterak neprokázala. Námitku žalobkyně, že daňové orgány rozhodovaly na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu, shledal žalovaný na základě shora uvedeného nepřístojnou, neboť to byla právě žalobkyně, která svým jednáním neumožnila zjistit skutkový stav důkladněji. Námitku žalobkyně, že závěr učiněný žalovaným, že reálné uskutečnění daných plnění nebylo správcem daně vůbec zpochybněno, je nesrozumitelný, žalovaný odmítl, přičemž odkázal na napadené rozhodnutí, ve kterém žalovaný aproboval postup správce daně, že vzhledem k tomu, že žalobkyně neprokázala, že jí deklarovaná plnění byla ve své podstatě intrakomunitárními a přitom reálné uskutečnění daných plnění nebylo zpochybněno, je nutné tato plnění posoudit jako tuzemská zdanitelná plnění zatížená daní na výstupu.
7. Žalovaný s odkazem na relevantní část správního spisu podotkl, že daňové doklady za zdaňovací období duben 2014 (ev. č. 21140005 až 21140007) a květen 2014 (ev. č. 21140008 až 21140010) nebyly žalobkyní předloženy, ačkoliv byla k jejich předložení opakovaně vyzývána a nebránila jí v tom žádná objektivní překážka. Žalovaný tak neshledal námitku žalobkyně o nedoložení daňových dokladů jako důvodnou, neboť předložení daňových dokladů je podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH základním předpokladem pro Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

uplatnění nároku na odpočet daně. Vzhledem k tomu, že daňové doklady za zdaňovací období duben a květen 2014 žalobkyně nepředložila, správce daně nárok na odpočet daně za zdaňovací období duben a květen 2014 z důvodu porušení § 73 zákona o DPH žalobkyni nepřiznal. Tento postup správce daně byl dle žalovaného zcela v souladu se zákonem.

8. Žalovaný nesouhlasil s argumentací žalobkyně, že nelze odepřít nárok na odpočet daně pouze na základě zpochybnění osoby deklarovaného dodavatele, aniž by současně došlo k narušení daňové neutrality v podobě vědomé účasti žalobkyně na daňovém podvodu. V posuzované věci nebylo dle žalovaného sporné, že předložením daňových dokladů unesla žalobkyně za zdaňovací období března, června a července 2014 své prvotní důkazní břemeno. Bylo proto na správci daně, aby dostatečným způsobem zpochybnil, že ke zdanitelnému plnění došlo tak, jak bylo na předmětných dokladech deklarováno. Správce daně naplnil požadavky na přenos důkazního břemene dané ustálenou judikaturou tuzemských soudů prostřednictvím výzvy ze dne 4. 7. 2016, v níž veškeré své pochybnosti konkretizoval a vyzval žalobkyni k předložení dalších důkazních prostředků za účelem prokázání naplnění podmínek dle § 72 a § 73 zákona o DPH. Žalobkyně byla rovněž výslovně upozorněna na nekontaktnost a daňovou nespolehlivost jejích dodavatelů. Žalovaný se v kontextu uvedeného neztotožnil se žalobkyní, že okolnosti spočívající v nekontaktnosti a daňové nespolehlivosti dodavatele nijak nesouvisí s posouzením naplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně, a jako takové tudíž ani nejsou způsobitelné vyvolat právní důsledky v podobě přenesení důkazního břemene na žalobkyni, neboť z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že již tato skutečnost sama o sobě k přenesení důkazního břemene postačuje. Bylo tak na žalobkyni, aby prokázala, že zboží skutečně přijala od dodavatelů deklarovaných na daňových dokladech, a to v uvedeném množství a rozsahu. Žalobkyně však na předmětnou výzvu nijak nereagovala a v dalším průběhu daňového řízení žádné důkazní prostředky, s výjimkou čestného prohlášení M. J., nepředložila. Žalovaný tak konstatoval, že žalobkyně své důkazní břemeno neunesla a neprokázala, že předmětné zboží skutečně přijala od společností InterSyn a TINTARELLA tak, jak bylo deklarováno na předložených daňových dokladech.
9. Žalovaný konstatoval, že žalobkyně správci daně v průběhu řízení sdělila, že zboží přepravoval jednatel Ivo Diviš, a to osobním vozidlem ve vlastnictví druhého jednatele V. J. s tím, že Ivo Diviš vozil zboží do Berlína společně s „gastro“ produkty, které dodával do Německa v rámci svých vlastních podnikatelských aktivit pro jinou společnost, v níž byl osobně zainteresován. Žalovaný zdůraznil, že žalobkyně svá tvrzení žádným způsobem neprokázala, a vzhledem k absenci jakýchkoliv důkazních prostředků nebylo zjištěno a ověřeno, jakým způsobem bylo zboží pro odběratele N. zabaleno, či jeho velikost, resp. hmotnost; nebylo možno prověřit, zda v souladu s tvrzením žalobkyně mohlo být předmětné zboží spolu s dalším zbožím jiného typu vůbec přepravováno v osobním vozidle. Důkazní břemeno stran naplnění podmínek osvobození od daně ve smyslu § 64 zákona o DPH tížilo žalobkyni, která již v okamžiku vystavení daňových dokladů měla disponovat potřebnými důkazy. Předložené daňové a pokladní doklady nejsou stran prokázání oprávněnosti žalobkyní uplatněného nároku na osvobození podle § 64 zákona o DPH dostatečnými důkazními prostředky, nelze rovněž opomenout, že za zdaňovací období duben, květen a červenec 2014 žalobkyně žádné daňové doklady nedoložila. Žalobkyně přepravu zboží žádným způsobem neprokázala, neboť žádný žalobkyní předložený důkazní prostředek (tj. čestné prohlášení odběratele P. N., rámcová smlouva

uzavřená mezi žalobkyní a odběratelem P. N., výpis z bankovního účtu žalobkyně) se k samotné přepravě zboží nevztahuje.

10. Stran námitky nepřezkoumatelnosti závěru žalovaného ohledně odlišnosti podpisu odběratele N. na čestném prohlášení a občanském průkazu žalovaný dodal, že informace o odlišnosti podpisu daného odběratele nebyla obsažena v odpovědi na mezinárodní dožádání, jak se mylně domnívá žalobkyně. Žalovaný tyto skutečnosti popsal v žalobou napadeném rozhodnutí, kde uvedl, že podpis P. N. na čestném prohlášení se liší od podpisu na odvolatelem předložených daňových dokladech, přičemž oba tyto podpisy jsou odlišné od podpisu na dokladu totožnosti P. N., jehož kopie byla k čestnému prohlášení předložena.

Replika žalobkyně

11. Žalobkyně na vyjádření žalovaného reagovala replikou, ve které uvedla, že správce daně i žalovaný pochybili tím, že k předvolání svědků P. N. a M. J. přistoupili s časovým odstupem cca 3 roky od zahájení daňové kontroly, přičemž pro takové prodlení nebyl žádný objektivní důvod. Podle názoru žalobkyně platí, že v případě, že odběratel nebyl schopen prokázat přijetí plnění od deklarovaného dodavatele jinak než pouhou fakturou, SDEU dospěl k závěru, že nárok na odpočet daně i v takovém případě lze odběrateli odeprít pouze v případě prokázání jeho vědomé účasti na daňovém podvodu. Zdůraznila, že po správcem daně provedeném dokazování v rámci postupů k odstranění pochybností, které předcházely daňové kontrole, na základě shodných tvrzení žalobkyně a shodných důkazních prostředků předložených žalobkyní, správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně prokázala splnění podmínek pro osvobození podle § 64 zákona o DPH. Poznamenala, že dne 25. 9. 2014 správce daně prostřednictvím mezinárodní výměny informací obdržel od daňových orgánů Spolkové republiky Německo informaci o tom, že odběratel žalobkyně P. N. neplní své daňové povinnosti a je podezřelý ze zapojení do daňových podvodů. Dne 17. 10. 2014 tedy správce daně přistoupil k zahájení daňové kontroly u žalobkyně, po jejímž provedení dospěl správce daně mj. k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně faktické přepravy předmětného zboží na území Spolkové republiky Německo, přičemž existence daňového podvodu se neprokázala, resp. správce daně se touto otázkou vůbec nezabýval.

Další vyjádření žalovaného

12. Žalovaný zdůraznil, že žalobkyně ve smyslu rozsudku SDEU ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, Kemwater ProChemie (dále pouze „rozsudek Kemwater“), neprokázala naplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, neboť v průběhu daňového řízení neposkytla takové informace nebo důkazy, na základě kterých by bylo možné ověřit, že skutečný dodavatel sporných plnění měl postavení plátce DPH. Takovými informacemi a důkazy nedisponovali ani správce daně, ani žalovaný s ohledem na povahu jejich úřední činnosti - to by platilo také v případě, pokud by u dodavatele žalobkyně bylo jediným zkoumaným kritériem dosažení obratu převyšujícího 1 mil. Kč, na základě něhož by se takový dodavatel žalobkyně stal plátcem DPH ex lege. Žalovaný dodal, že žalobkyně ve zkoumaných zdaňovacích obdobích dodávala zboží odběrateli P. N., která vykazala jako plnění osvobozená od daně, přičemž důvodem doměření DPH byla i skutečnost, že ve vztahu k uskutečněným plněním pro tohoto odběratele žalobkyně neprokázala splnění podmínek dle § 64 zákona o DPH. V této souvislosti žalovaný poukázal na bod [30] rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 334/2017-208 (ve věci Kemwater ProChemie s.r.o.), který se sice týká problematiky

deklarovaného dodavatele a nároku na odpočet daně, avšak rozšířený senát zde jednoznačně uvedl, že osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu představuje výrazně odlišný nárok, než je nárok na odpočet DPH. Žalovaný tak setrval na tom, že žalobkyně neprokázala splnění hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet daně podle § 72 zákona o DPH. V souvislosti s uskutečněnými plněními taktéž žalobkyně neprokázala, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu a že odběratelem daného zboží byla osoba registrovaná k dani v jiném členském státu. Tedy neunesla důkazní břemeno naplnění podmínek pro osvobození jím uskutečněných plnění od daně dle § 64 zákona o DPH, a na předmětná plnění je tak nutno nahlížet jako na plnění tuzemská, u nichž je dána povinnost odvést daň na výstupu. Postup správce při doměření DPH je tak dle žalovaného nutno označit za souladný se zákonem i relevantní judikaturou.

Další vyjádření žalobkyně

13. Žalobkyně ve vyjádření ze dne 28. 4. 2022 poukázala na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 334/2017-208, přičemž konstatovala, že recentní judikatura Nejvyššího správního soudu dává odpověď i na otázku, jakým způsobem je nutno aplikovat závěry citovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu v řízení před správními soudy, započatými před vydáním tohoto rozsudku. Žalobkyně následně citovala závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 254/2018-48, a s ohledem na citovaný právní názor žalobkyně navrhla, aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil pro vady řízení bez nařízení jednání.
14. V dalším vyjádření ze dne 29. 5. 2022 žalobkyně uvedla, že názor desátého senátu Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018-43, přímo odporuje tomu, co vyplývá z judikatury, na kterou odkazuje žalobkyně (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 254/2018-48, č. j. 7 Afs 227/2020-35, a č. j. 7 Afs 185/2021-49, ze dne 5. 5. 2022, č. j. 9 Afs 292/2020-57, ze dne 16. 5. 2022, č. j. 4 Afs 89/2021-74, či ze dne 20. 5. 2022, č. j. 5 Afs 138/2018-61). Přitom zatímco žalobkyní zmiňovaná judikatura vychází z právní úpravy, ze které vyplývá, že důkazní břemeno ohledně prokázání splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH nese daňový subjekt, z čehož vyplývá povinnost daňových orgánů umožnit daňovému subjektu toto jeho důkazní břemeno unést (tzn. předložit či navrhnout, že skutečným dodavatelem sporného zdanitelného plnění byl plátce DPH odlišný od deklarovaného dodavatele), pro právní názor desátého senátu Nejvyššího správního soudu jakákoliv zákonná opora chybí. Zdůraznila, že v případě rozsudku č. j. 10 Afs 254/2018-43 se jedná o ojedinělý právní názor, který se snaží modelovat existenci podle žalobkyně reálně značně nepravděpodobné situace, kdy na jedné straně je faktická existence sporného plnění postavena najisto, na druhou stranu ovšem neexistuje alespoň indicie ukazující na konkrétní osobu dodavatele tohoto plnění. Podle žalobkyně tudíž názor desátého senátu Nejvyššího správního soudu představuje pouhý judikaturní excés. Uvedla, že v doplnění vyjádření k žalobě se žalovaný dotýká druhého ze stěžejních důvodů žalobou napadeného rozhodnutí, a sice že žalobkyně podle žalovaného neprokázala splnění podmínek pro osvobození od DPH dodání zboží do jiného členského státu EU ve smyslu § 64 zákona o DPH. Podle žalobkyně je tato část doplnění vyjádření k žalobě nepatřičná, neboť tato otázka s doplněním právní argumentace žaloby ze dne 28. 4. 2022 vůbec nijak nesouvisí.

Ústní jednání

15. Zástupce žalobkyně při jednání soudu konaném dne 21. 6. 2022 uvedl, že žalobou napadené rozhodnutí bylo založeno na dvou důvodech, proč žalobkyni bylo doměřeno Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

DPH, a to z důvodu neprokázání nároku na odpočet daně na vstupu a pro neprokázání nároku na osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH. Zdůraznil, že tyto dva důvody jsou na sobě nezávislé, v případě, že by jeden z těchto důvodů v soudním řízení neobstál, měl by soud přistoupit ke zrušení rozhodnutí žalovaného. Upozornil, že v době, kdy daňové řízení probíhalo, se žalovaný držel interpretace, že nemá cenu prokazovat jiné dodavatele zboží než ty, kteří jsou uvedeni na daňových dokladech. Uvedl, že dle rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, je zde další okolnost dokazování v daňovém řízení, a to zda je i jiný dodavatel v postavení plátce DPH. S touto možností dosavadní judikatura nepočítala. Dle zmíněného rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu musí být daňovému subjektu poskytnut dostatečný časový prostor, aby mohl unést důkazní břemeno, že dodavatel zboží byl v postavení plátce DPH. To žalobkyni v posuzovaném případě daňové orgány neumožnily, což je důvod, proč by mělo být rozhodnutí žalovaného zrušeno. Odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 138/2018-61, č. j. 6 Afs 159/2018-59 a č. j. 6 Afs 395/2020-69, které podporují názor žalobkyně. Naopak proti této judikatuře stojí rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 254/2018-43, s nímž však zástupce žalobkyně nesouhlasí a považuje jej za exces 10. senátu. Zdůraznil, že není úkolem žalobkyně, aby byla povinna tvrdit a prokazovat nová tvrzení v soudním řízení, neboť za řádné zjištění skutkového stavu jsou zodpovědné daňové orgány. Soud může jen doplnit dokazování, a neměl by proto místo daňových orgánů vést dokazování k osobě dodavatele zboží a jeho postavení jako plátce DPH. Zástupce žalobkyně dále v reakci na referát ze správního spisu uvedl, že to, co soud ze spisu přečetl, nebylo vybráno náhodně. Podle zástupce žalobkyně jsme svědky neudržitelného stavu, kdy se rozhodování soudů stalo méně předvídatelným. Konstatoval dále, že nebylo sporu o tom, že zboží fakticky existovalo, přičemž se nepodařilo potvrdit dodání zboží, neboť zástupce dodavatelů nebyl vyslechnutý. Byl přesvědčen o tom, že v projednávané věci se jednalo o daňový podvod. Zdůraznil, že judikatura Nejvyššího správního soudu uměle rozděljuje, že nejprve je nutné prokázat dodání zboží a až v případě prokázání dodání zboží je možné se zabývat možným daňovým podvodem. Poukázal na to, že odpovědi bývalého jednatele žalobkyně Ing. D. byly činěny v dobré víře. Upozornil na to, že v posuzované věci existují dva různé právní názory, a měl by tak být zvolen právní výklad, který je pro žalobkyni příznivější. Závěrem navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k doplnění dokazování.

16. Pověřený pracovník žalovaného při tomtéž jednání trval na názoru, že žalobkyně neprokázala nárok na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o DPH a zároveň neprokázala dodání zboží do Spolkové republiky Německo a to, že odběratel byl plátcem DPH, a tudíž i nárok na osvobození daně dle § 64 zákona o DPH. Konstatoval, že rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 334/2017-208 nedopadá na osvobození daně dle § 64 zákona o DPH. Nesouhlasil také se zástupcem žalobkyně v tom, že by se v případě rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 254/2018-43 jednalo o judikaturní exces, neboť tento závěr byl potvrzen např. i rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 499/2020-48. Zdůraznil, že ve správním spisu není žádná indicie o tom, kdo byl skutečným dodavatelem zboží a že byl v postavení plátce DPH, přičemž tuto informaci dodatečně neposkytla žalobkyně ani v soudním řízení. Za stěžejní považoval pověřený pracovník žalovaného skutečnost, že žalobkyni byl poskytnut dostatečný časový prostor, aby poukázala na osobu dodavatele zboží v postavení plátce DPH. Ani v daňovém řízení, ani v soudním řízení však žalobkyně skutečného dodavatele zboží neuvedla. Vyslovil názor, že

ani v dalším případném daňovém řízení žalobkyně nebude schopna unést důkazní břemeno, a to i pro časový odstup. Navrhl, aby soud žalobu zamítl, neboť rozhodnutí žalovaného je v souladu se zákonem, neboť uspěje i prizmatem nové judikatury ve věcech Kemwater.

Posouzení věci soudem

17. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobkyně uplatnila v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobkyně je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlédnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
18. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
19. Soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti závěru žalovaného o odlišnosti podpisu odběratele N. na čestném prohlášení a občanském průkazu. K tomu soud poukazuje na odst. 81 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný hodnotil věrohodnost čestného prohlášení P. N.. Žalovaný uvedl, že čestné prohlášení není datované a neobsahuje žádné skutečnosti vztahující se k přepravě zboží a nelze z něj určit, v jakém státě mělo být zboží panem N. přebráno. Dále žalovaný konstatoval, že nelze čestné prohlášení pana N. považovat za věrohodné, neboť tvrzené skutečnosti ohledně uvedení plnění od žalobkyně v daňovém přiznání jsou v rozporu s informacemi od německé daňové správy, dle které P. N. předmětná plnění žádným způsobem nepřiznal. Nad rámec uvedeného žalovaný poukázal na skutečnost, že podpis P. N. na čestném prohlášení se liší od podpisu na žalobkyní předložených daňových dokladech, přičemž oba tyto podpisy jsou odlišné od podpisu na dokladu totožnosti P. N., jehož kopie byla k čestnému prohlášení předložena. Žalovaný proto uzavřel, že předložené čestné prohlášení postrádá potřebnou věrohodnost, a nelze jej proto považovat za důkazní prostředek, jenž by prokazoval přepravu zboží do jiného členského státu dle § 64 odst. 5 zákona o DPH. Soud konstatuje, že popsané hodnocení žalovaného, proč čestné prohlášení pana N. neprokazuje přepravu zboží do jiného členského státu, je naprosto srozumitelné a logické. Zároveň žalovaný vysvětlil, z čeho plyne odlišnost podpisů P. N. na čestném prohlášení od podpisů stejné osoby na jeho občanském průkazu a na žalobkyní předložených dokladech, z čehož žalovaný dovozoval nevěrohodnost čestného prohlášení. V tomto ohledu je odůvodnění rozhodnutí žalovaného přezkoumatelné.
20. Za srozumitelný soud shledal i závěr žalovaného, který je obsažen v odst. 92 jeho rozhodnutí, ve kterém žalovaný aproboval postup správce daně, že vzhledem k tomu, že žalobkyně neprokázala, že jí deklarovaná plnění byla ve své podstatě intrakomunitárními a přitom reálné uskutečnění daných plnění nebylo zpochybněno, je nutné tato plnění posoudit jako tuzemská zdanitelná plnění zatížená daní na výstupu. Soud tak shrnuje, že

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

námítky žalobkyně o nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí nejsou důvodné.

21. Soud se dále zabýval námitkami žalobkyně o tom, že žalovaným učiněný závěr o skutečné existenci deklarovaných plnění nemá oporu v provedeném dokazování. Pro vypořádání této námítky je nutné připomenout základní principy dokazování v daňovém řízení. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt.
22. Soud k této námitce zdůrazňuje, že správce daně dne 13. 5. 2014 provedl místní šetření u žalobkyně, z něhož byl pořízen úřední záznam ze dne 15. 5. 2014, podle něhož bylo v danou dobu skladováno zboží typově shodné se zbožím, jehož nákup byl deklarován předmětnými obchodními transakcemi (brusné kotouče, řezné kotouče, brusky a libely). V rámci řízení o odstranění pochybností (květen 2014) ani následně v daňové kontrole správce daně nezpochybnil existenci zboží a to, že žalobkyni bylo předmětné zboží skutečně dodáno. Tato zjištění se shodovala i se samotnými tvrzeními obsaženými v přiznáních žalobkyně k DPH za dotčená zdaňovací období, tak i s tvrzením žalobkyně při zahájení daňové kontroly. Z uvedeného jednoznačně plyne, že správci daně (ani žalovanému) o dodání předmětného zboží nevznikly pochybnosti. Jelikož správce daně neměl pochybnosti o existenci zboží a jeho dodání žalobkyni, výzvou k prokázání skutečností ze dne 4. 7. 2016 nepožadoval po žalobkyni prokázat dodání zboží, nýbrž toliko to, zda toto zboží jí dodali konkrétní odběratelé. Za takové situace nedošlo k přenosu důkazního břemene ze správce daně na žalobkyni stran prokazování existence a dodání zboží, tudíž nebylo potřebné vést dokazování o existenci a dodání zboží v rámci daňové kontroly, neboť tyto skutečnosti nebyly správcem daně zpochybněny.
23. Stejně je tomu i v případě námítky žalobkyně, že žalovaným učiněný závěr o tom, že žalobkyně již se zbožím deklarovaným na daňových dokladech nedisponuje, nemá vůbec žádnou oporu v provedeném dokazování, neboť tyto skutečnosti správce daně nezpochybnil, a ani v tomto případě tudíž nedošlo k přenosu důkazního břemene ze správce daně na žalobkyni. Nad rámec uvedeného soud poukazuje na podání žalobkyně nazvané „Prohlášení – soupis obchodního majetku společnosti ANTOZA s.r.o.“, v němž tehdejší jednatel žalobkyně prohlásil, že ke dni 22. 10. 2014 není evidován u žalobkyně žádný obchodní majetek. Z vlastního tvrzení žalobkyně tak lze dovodit, že ke dni 22. 10. 2014 se zbožím deklarovaným na daňových dokladech nedisponovala.
24. Soud tak shrnuje, že lze souhlasit se žalobkyní, že o existenci a dodání zboží nebylo v daňovém řízení, které vyústilo ve vydání dodatečných platebních výměrů, které jsou předmětem tohoto soudního řízení, vedeno dokazování, neboť o jeho existenci neměl

správce daně pochybnosti, a tato otázka tak nemohla být v daňové kontrole předmětem dokazování. V tomto ohledu tedy nelze spatřovat pochybení daňových orgánů.

25. Pokud jde o námitku žalobkyně, že tvrzení žalovaného o tom, že vůbec nepředložila daňové doklady za zdaňovací období duben 2014 a květen 2014, se nezakládá na pravdě, soud konstatuje, že z předloženého správního spisu ověřil, že se v něm žádné daňové doklady za předmětná zdaňovací období nenachází. Ve správním spisu se nachází doklady za ostatní zdaňovací období, tedy březen, červen a červenec 2014. Z uvedeného je zřejmé, že námitka žalobkyně není důvodná.
26. Soud nemůže souhlasit se žalobkyní ani v tom, že daňové orgány stíhala povinnost prověření možného podvodu na DPH. V souzené věci daňové orgány žalobkyni nepřiznaly nárok na odpočet DPH z důvodu nesplnění hmotněprávní podmínky (neprokázání dodavatele, resp. přijetí zdanitelného plnění od plátce DPH), a nikoli z důvodu jejího zapojení do podvodného řetězce na DPH. Případná neúčast na daňovém podvodu je sekundární podmínkou nároku na odpočet daně. Pokud je plnění zasaženo daňovým podvodem a osoba povinná k dani je účastníkem tohoto podvodu (věděla či vědět mohla, že plnění je zasaženo daňovým podvodem), nenáleží jí nárok na odpočet daně (srov. rozsudky SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve věci C-439/04, Axel Kittel, či ze dne 12. 1. 2006 ve věci C-354/03, Optigen a ostatní). K posouzení existence daňového podvodu zpravidla dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014-34, ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015-17, ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016-32, či ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016-35). Ve věci žalobkyně však tato sekundární podmínka nároku na odpočet daně vůbec nebyla zkoumána. Je tak nutno shrnout, že pokud daňový subjekt neprokáže nárok na odpočet DPH jako takový, je zcela nadbytečné zabývat se otázkou daňového podvodu. Ani tato námitka tak není důvodná.
27. Soud se dále zabýval námitkou žalobkyně, že výsledky navržených svědků J. a N. nemohly být provedeny z důvodu prodlevy od zahájení daňové kontroly a pokusem o jejich výpověď. K tomu soud uvádí, že to nebyl žalovaný, který považoval za potřebné provést výsledk těchto svědků. Žalovaný v odvolacím řízení reagoval na důkazní návrhy žalobkyně obsažené v jejím odvolání ze dne 18. 4. 2017, ve kterém právě navrhla výsledk uvedených svědků. Žalobkyně tak stěží může daňovým orgánům oprávněně vyčítat prodlevu u důkazního návrhu, jestliže v řízení před správcem daně výsledk daných svědků nenavrhla, a poprvé výsledk daných osob navrhla až v odvolání. Pro úplnost soud dodává, že výpověď svědka J. nebyla provedena, neboť ten se na opakovaná předvolání ke svědecké výpovědi ze dne 25. 5. 2017 a 26. 6. 2017 nedostavil (byť se tento svědek telefonicky omluvil), a nevyšel ani pokus o předvedení uvedeného svědka Policí České republiky. Nadto bylo zjištěno, že pan J. dne 9. 10. 2017 zemřel. Pokud jde o svědeckou výpověď svědka N., tak i dle žalovaného nebyla možná, neboť svědek N. je obžalován ve Spolkové republice Německo ze spáchání daňového trestného činu z let 2013 a 2014, přičemž využil svého práva nevypovídat; zároveň byl pro daňové orgány nekontaktní. Žalovaný tedy řádně odůvodnil, proč nebyly výpovědi těchto svědků, ač se o jejich výsledk pokusily, dostupné. I tuto námitku proto soud neshledal důvodnou.
28. Soud poté hodnotil otázku, kterou žalobkyně učinila spornou, a to zda je prokázání skutečného dodavatele zdanitelného plnění hmotněprávní podmínkou nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 zákona o DPH, a zda tedy daňové orgány dospěly ke správnému závěru ohledně neexistence nároku žalobkyně na odpočet DPH.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

29. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.
30. Podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce (...) povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.
31. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.
32. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
33. Podmínky přiznání uplatněného nároku na odpočet DPH uplatněného osobou povinnou k dani (hmotněprávní podmínky) jsou definovány v čl. 168 směrnice 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty. Podle tohoto článku platí, že jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky: a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani; b) DPH, která je splatná při plněních považovaných za dodání zboží nebo poskytnutí služby podle čl. 18 písm. a) a článku 27; c) DPH, která je splatná při pořízeních zboží uvnitř Společenství podle čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu i); d) DPH, která je splatná při plněních považovaných za pořízení zboží uvnitř Společenství podle článků 21 a 22; e) DPH, která je splatná nebo byla odvedena při dovozu zboží do tohoto členského státu. V českém právním řádu jsou tyto podmínky stanoveny ve výše citovaném § 72 a § 73 zákona o DPH.
34. Soud si je vědom skutečnosti, že otázka, zda prokázání faktického dodavatele představuje jednu z hmotněprávních podmínek na odpočet DPH, byla předmětem určitých nejasností, které se projeví též v judikatuře Nejvyššího správního soudu. Nejvyšší správní soud zastával názor, že daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, že toto zdanitelné plnění přijal od dodavatele uvedeného v daňovém dokladu. Tento „poskytovatel“ totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně a mohlo být požádáno o jeho vydání (k tomu viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004–63, ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71, ze dne 31. 7. 2013, č. j. 9 Afs 57/2012-26, ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 152/2013-49, ze dne 9. 7. 2015, č. j. 9 Afs 233/2014-26, ze dne 8. 10. 2015, č. j. 4 Afs 186/2015-34, ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015-17, ze dne 13. 4. 2016, č. j. 10 Afs 160/2015-32, ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016-35, ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28, ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015-45, ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 109/2015-35, ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 246/2016-33, ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 35/2017–34, ze dne 20. 7. 2017 č. j. 1 Afs 10/2017–39, či ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 327/2017–61).
35. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, naproti tomu z některých rozhodnutí SDEU dovodil, že pro existenci nároku na odpočet je rozhodné to, zda bylo plnění fakticky uskutečněno. V případě, kdy není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, není možné daňovému subjektu Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

odepřít nárok na odpočet DPH, pokud není zároveň prokázáno, že přijaté plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla nebo měla vědět. V tomto rozsudku se přitom Nejvyšší správní soud opřel zejména rozsudek SDEU ze dne 22. 10. 2015, PPUH Stehcemp C-277/14, dle kterého, „[u]stanovení šesti směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 2002/38/ES ze dne 20. května 2002, musí být vykládána v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní úpravě, jako je úprava dotčená v původním řízení, která osobě povinné k dani odepírá nárok na odpočet DPH splatné nebo zaplacené za zboží, které jí bylo dodáno, z důvodu, že faktura byla vystavena subjektem, jenž musí být s ohledem na kritéria stanovená touto právní úpravou považován za neexistující subjekt a je nemožné určit skutečnou totožnost dodavatele zboží, s výjimkou případu, kdy bylo s ohledem na objektivní skutečnosti a aniž bylo po osobě povinné k dani požadováno provést ověření, která jí nepřísluší, prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že uvedené plnění bylo součástí podvodu ohledně daně z přidané hodnoty, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.“

36. Právě předestřená nejasnost ohledně otázky prokázání faktického dodavatele coby hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH pak našla svůj odraz v předložení předběžné otázky SDEU usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017–54. Ten v bodu 28. právě citovaného usnesení vyslovil názor, že „správce daně má odmítnout nárok na odpočet DPH v případě, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno ohledně totožnosti konkrétního poskytovatele přijatého plnění. Prokázání, že zdanitelné plnění, s jehož porízením je nárokován odpočet, bylo dodáno konkrétní osobou povinnou k dani, spadá do hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, které musí prokázat osoba uplatňující nárok na odpočet daně, nikoliv formálních, které lze podle judikatury Soudního dvora do určité míry derogovat (viz například rozsudek PPUH Stehcemp). Opačný závěr by vedl k narušení zásady daňové neutrality celého systému DPH.“ Rozšířený senát pak citovaným usnesením položil Soudnímu dvoru tyto předběžné otázky: „1. Je v souladu se směrnicí 2006/112/ES, pokud je uplatnění práva na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu podmíněno splněním povinnosti osoby povinné k dani prokázat, že jí přijaté zdanitelné plnění bylo poskytnuto jinou konkrétní osobou povinnou k dani? 2. Pokud je odpověď na první otázku kladná a osoba povinná k dani uvedenou důkazní povinnost nesplní, lze odepřít právo na odpočet daně na vstupu, aniž by bylo prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla anebo mohla vědět, že porízením zboží nebo služeb se účastní daňového podvodu?“
37. SDEU přinesl odpovědi na uvedené otázky v rozsudku Kemwater, v němž vyslovil, že „[s]měrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl.“ Jinak řečeno i v případě, kdy daňový subjekt neprokáže, že mu zboží dodal deklarovaný dodavatel, nýbrž ze skutkových okolností případu vyplne, že mu ve skutečnosti zboží

dodal jiný dodavatel, lze daňovému subjektu odepřít odpočet DPH na vstupu jen tehdy, pokud není zřejmé, že skutečný dodavatel byl osobou povinnou k dani. Odepření nároku na odpočet DPH daňovému subjektu z důvodu, že skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a že neprokázal postavení tohoto dodavatele coby osoby povinné k dani, ačkoli ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že tento dodavatel toto postavení nutně měl, by totiž bylo v rozporu se zásadou daňové neutrality a s dřívější judikaturou SDEU (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45). SDEU tedy připustil, že daňový subjekt nutně nemusí prokazovat, že zdanitelné plnění skutečně přijal od dodavatele uvedeného na daňovém dokladu, to však pouze v případě, že ze skutkových okolností případu vyplýne, že skutečný dodavatel (tj. jiný než deklarovaný) měl postavení osoby povinné k dani. Tedy v případě, že ze skutkových okolností případu nebude možné zjistit skutečného dodavatele s postavením osoby povinné k dani, je nutno daňovému subjektu nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu odepřít.

38. Závěry formulované v citovaném rozsudku ve věci Kemwater lze využít i v posuzovaném případě při posuzování nároku žalobkyně na odpočet DPH.
39. V projednávané věci měl správce daně pochybnosti, které specifikoval ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 4. 7. 2016. V této výzvě správce daně požadoval po žalobkyni za zdaňovací období březen až červenec 2014 prokázat, že zboží deklarované na daňových dokladech číslo 21140002 až 21140014 od dodavatele InterSyn a na daňových dokladech evidenčních číslo 21140017 až 21140020 od dodavatele TINTARELLA pořídila od těchto dodavatelů. Správce daně v dané výzvě odvozoval své pochybnosti od toho, že uvedení dodavatelé, které si neplní své daňové povinnosti, jsou pro správce daně nekontaktní, z toho, že úhrady za zboží měly probíhat hotovostní formou i přes skutečnost, že žalobkyně, jak vyplývá z pokladní knihy, hotovostními finančními prostředky nedisponovala a z toho, že žalobkyně nepředložila žádné důkazní prostředky k tomu, že přeprava zboží nakoupeného od těchto dodavatelů měla probíhat vozidly, které byly ve vlastnictví pana J., tehdejšího druhého jednatele žalobkyně. Správce daně ve výzvě ze dne 4. 7. 2016 požadoval po žalobkyni za zdaňovací období březen až červenec 2014 též prokázat splnění podmínek intrakomunitárních dodávek zboží na základě daňových dokladů evidenční číslo 11140001 až 11140017 do Spolkové republiky Německo odběrateli P. N.. Správce daně v dané výzvě odvozoval své pochybnosti ve vztahu k intrakomunitárnímu dodání zboží od toho, že uvedený odběratel, který si neplní své daňové povinnosti, je pro správce daně nekontaktní, z toho, že úhrady za zboží měly probíhat hotovostní formou i přes skutečnost, že má žalobkyně ve Spolkové republice Německo zřízen bankovní účet, a z toho, že žalobkyně nepředložila žádné důkazní prostředky k tomu, že přeprava zboží tomuto odběrateli měla probíhat vozidly, které byly ve vlastnictví pana J., tehdejší druhého jednatele žalobkyně.
40. Správce daně podle názoru soudu postupoval správně a v souladu se zákonem, pokud podle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu vyzval žalobkyni k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, přičemž v odůvodnění této výzvy žalobkyni srozumitelně vysvětlil, jaké pochybnosti mu vyvstaly a z jakých důvodů. Současně žalobkyni instruoval v tom směru, jaké skutečnosti má prokázat a jakým způsobem to má učinit. Na žalobkyni tak přešlo důkazní břemeno, a byla proto povinna prokázat skutečnosti uvedené ve svých daňových tvrzeních týkající se DPH za uvedené zdaňovací období. Žalobkyně tak byla povinna prokázat svá tvrzení uvedená v daňových přiznáních, resp. v dalších podáních, tj. kdo byl dodavatelem předmětných plnění, tedy zda společnosti

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

InterSyn či TINTARELLA nebo nějaký jiný subjekt (tím, že by upravila svá daňová tvrzení), a zda tudíž u uplatněného nároku na odpočet DPH byly splněny podmínky § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o DPH, a dále že byly splněny podmínky intrakomunitárního dodání zboží dle § 64 zákona o DPH odběrateli P. N..

41. Je třeba zdůraznit, že správce daně neodvozoval své pochybnosti ohledně splnění podmínek § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o DPH pouze z nekontaktnosti společností InterSyn a TINTARELLA, ale též z toho, že dané společnosti neplní své daňové povinnosti, a že úhrady za zboží měly probíhat hotovostní formou i přes skutečnost, že žalobkyně hotovostními finančními prostředky nedisponovala. Soud zdůrazňuje, že z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že nekontaktnost vystavitele daňového dokladu, který neplní své daňové povinnosti (jeho účetnictví není k dispozici), k přenesení důkazního břemene postačuje. V rozsudku ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61, např. Nejvyšší správní soud uvedl v obdobném případě týkajícím se neuznání nároku na odpočet DPH ve vztahu k plněním od dodavatelů, kteří se stali nekontaktními a přestali podávat přiznání k DPH: „*Ve vztahu k dani z přidané hodnoty Nejvyšší správní soud ustáleně judikuje, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění opravdu došlo (rozsudek ze dne 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 10/2010 - 71). Aby mohla být daňovému dokladu přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH, resp. § 19 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., musí odrážet i faktickou stránku věci, tj. přijetí zdanitelného plnění. (...) Pokud správci daně vzniknou pochybnosti ohledně správnosti určitého daňového dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění, daňový doklad shora uvedenou důkazní hodnotu ztrácí a nárok na odpočet daně je třeba prokázat jinými způsoby předvídanými daňovým řádem (výše uvedený rozsudek 1 Afs 10/2010 - 71).*“ Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61: „*Ke zpochybnění daňového dokladu pak může dojít různým způsobem, například může být zpochybněn i tím, že vystavitel za dané období zdanitelné plnění nevykázal, na což lze soudit z toho, že nepodal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty. Pokud pak u vystavitele daňového dokladu není o něm účtováno, případně to nelze ověřit proto, že je vystavitel nekontaktní a jeho účetnictví tak vůbec není k dispozici, pochybnost je dokonána. I za této situace lze však pochybnost vyvrátit, a to tím, že je existence zdanitelného plnění prokázána jinak. Po stěžovateli však lze spravedlivě požadovat, aby při úvahách o rentabilitě svého podnikání zvažil i skutečnost, zda je jeho obchodní partner seriózní. Jinými slovy, je na stěžovateli, aby uvažil, zda při sjednávání svých obchodů bude věnovat v rámci daných možností náležitou pozornost prověření solidnosti smluvního partnera a shromažďování důkazů, a proto se mu podaří určité výdaje daňově uplatnit, anebo zda v určité míře bude počítat s tím, že půjde o výdaje daňově neuplatnitelné.*“
42. K meritornímu posouzení toho, zda bylo možné žalobkyni odepřít nárok na odpočet DPH z důvodu neprokázání dodání zboží od dodavatelů InterSyn a TINTARELLA, je pak nutno odkázat na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, ve kterém rozšířený senát jemu předloženou otázku posoudil následovně: „*Postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce daně z přidané hodnoty je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně z přidané hodnoty [§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty]. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce daně z přidané hodnoty nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový*

subjekt uplatňující nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Výjimkou je situace, kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet naplněna, má k dispozici správce daně.“ Dle rozšířeného senátu SDEU připustil i možnost, že „nebude zjištěna identita dodavatele, přesto však budou splněny hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH, pokud budou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl postavení plátce DPH.“

43. Rozšířený senát dále konstatoval, že dosavadní judikatura Nejvyššího správního soudu se nevěnovala otázce, kdy lze ze skutkových okolností s jistotou dovodit, že dodavatel byl nutně v postavení plátce daně. Jde totiž o nový vývoj judikatury SDEU, s nímž dřívější rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu nepočítala. Její většinová část totiž vycházela ze závěru, že je nutné najisto postavit, která konkrétní osoba byla dodavatelem. Z uvedeného dle rozšířeného senátu plyne, že dosavadní závěry judikatury byly buď popřeny, nebo významně doplněny. Účastníci řízení vedených před vydáním odkazovaného rozhodnutí SDEU proto nemohli předvídat, že pro splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet daně v případech neprokázání konkrétního dodavatele, může být rozhodná otázka, zda přesto nejsou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl fakticky postavení plátce DPH. Daňový subjekt (jehož v tomto ohledu tíží primární důkazní břemeno) nemohl vědět, že má svá tvrzení a důkazní návrhy směřovat i tímto směrem. Daňové orgány si pak podobně nemohly být vědomy toho, že mají posuzovat, zda daňový subjekt v tomto ohledu unesl důkazní břemeno (či, zda daný závěr neplyne z informací, které mají orgány finanční správy k dispozici). V takové situaci jsou správní soudy zásadně povinny zrušit napadená správní rozhodnutí, a poskytnout tak daňovému subjektu prostor navrhnout před daňovými orgány důkazy ohledně postavení skutečného dodavatele jako plátce DPH, byť by nebyla známa jeho totožnost (viz body 33 až 35 rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu).
44. Soud dále poukazuje na to, že Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018-43, ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020-59, a ze dne 20. 6. 2022, č. j. 1 Afs 499/2020-48, konstatoval, že „*nová judikatura nepředstavuje jakýsi paušální poukaz na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí, která předcházela rozsudkům ve věci Kemwater ProChemie, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namístě zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění.*“ Soud zároveň nesouhlasí se žalobkyní v tom, že by rozsudky 10. senátu Nejvyššího správního soudu, které zastává i 1. senát stejného soudu, představovaly judikatorní excés, nýbrž se jedná o rozsudky, které navazují na rozsudky SDEU ve věci Kemwater a rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 334/2017-208 a jejich závěry rozvíjí. Zároveň soud dodává, že výklad nové judikatury ve věcech Kemwater týkající se § 72 zákona o DPH je bezrozporný a jednoznačný a neumožňuje dvojí výklad. Aplikace zásady *in dubio mitius* (v pochybnostech mírněji), resp. *in dubio pro libertate* (v pochybnostech ve prospěch nositele základních práv), které se v posuzované věci žalobkyně dovolávala při jednání soudu, tudíž nepřipadá v úvahu, neboť použití této zásady předpokládá možnost alespoň dvou veškerými v úvahu připadajícími výkladovými metodami obhajitelných výkladů právní normy. To však v posuzované věci není splněno (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06, <http://nalus.usoud.cz>). Soud dále podotýká, že pokud by se některý senát Nejvyššího správního soudu od závěrů 1. a 10.

senátu téhož soudu chtěl odchýlit, měl by aktivovat rozšířený senát k vyjasnění této sporné otázky.

45. Soud konstatuje, že žalobkyně poté, co na ni přešlo důkazní břemeno výzvou k prokázání skutečností, netvrdila, že by jí zboží dodali jiní dodavatelé než společnosti InterSyn a TINTARELLA a že by dodání zboží od těchto dodavatelů prokázala. Jediný důkaz v tomto směru navrhla až v odvolacím řízení, a to svědeckou výpověď M. J., který se v rozhodné době podílel na řízení obou společností. Výpověď tohoto svědka však nebyla provedena, neboť ten se na opakovaná předvolání ke svědecké výpovědi (ze dne 25. 5. 2017 a 26. 6. 2017) nedostavil a nevyšel ani pokus o jeho předvedení Policí České republiky. Tento svědek tudíž nebyl vyslechnut a nijak nepřispěl k ověření dodání zboží od společností InterSyn a TINTARELLA. Soud dále zdůrazňuje, že žalobkyně po celou dobu daňového řízení zůstala u tvrzení, že jí sporné zboží dodali právě uvedení dodavatelé a že v dané věci vyšla najevo existence daňového podvodu. Avšak ve vztahu k prokázání dodání zboží od těchto dodavatelů byla – až na návrh výpovědi pana J. - zcela pasivní. Žalobkyně tak neunesla její důkazní břemeno stran dodání zboží od uvedených dodavatelů.
46. Bylo tedy třeba s ohledem na závěry rozsudku SDEU ve věci Kemwater a rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 334/2017-208 zhodnotit, zda z daňových dokladů a samotných tvrzení žalobkyně plyne, že by zde existovala jiná osoba, která by plnění uskutečnila namísto deklarovaných společností InterSyn a TINTARELLA a která by mohla být plátcem DPH. Při zahájení daňové kontroly dle protokolu o zahájení kontroly ze dne 17. 10. 2014 tehdejší jednatel žalobkyně Ing. Diviš na otázky správce daně uvedl, že pouze malé obchody prováděl s malými dodavateli (jako nákup rukavic apod.), jinak obchodoval s dvěma výše uvedenými dodavateli. Transakce dle vyjádření Ing. Divíše probíhaly tak, že vykoupil kompletní sklad společnosti InterSyn, což byly dva obchody a jeden sklad; od společnosti TINTARELLA prakticky odkoupil zbytek zboží, které bylo původně ve vlastnictví společnosti InterSyn, přičemž dodávky zboží byly provedeny asi 8x, určitě ne najednou. V odvolání proti dodatečným platebním výměrům ze dne 18. 4. 2017 žalobkyně uvedla, že v době, kdy žalobkyně s těmito dodavateli obchodovala, nebyly tyto společnosti považovány daňovou správou za nespolehlivé plátce, a lze tudíž předpokládat, že vůči daňové správě plnily své povinnosti. Zároveň je třeba zmínit, že žalobkyně v žalobě na straně 9 uvedla, že *„žalovaný ani žalobce netvrdí, že žalobce pořídil zboží od jiných než deklarovaných subjektů InterSym Industrial a.s. a TINTARELLA a.s., přičemž je pravděpodobné, že tyto subjekty tato plnění nepřiznaly ke zdanění ...“*. Ze všech rekapitulovaných tvrzení žalobkyně je tedy dle soudu jednoznačně zřejmé, že ta v daňovém řízení i v žalobě setrvale tvrdila, že sporná plnění jí dodali právě společnosti InterSyn a TINTARELLA. Žádného jiného možného dodavatele po celou dobu žalobkyně netvrdila, a to ani náznakem. Rovněž tak ze žalobkyní předložených faktur plyne, že zboží jí měly dodat společnosti InterSyn a TINTARELLA a že dle příjmových či výdajových dokladů měla žalobkyně za zboží zaplatit hotově právě těmto společnostem.
47. Zároveň soud zdůrazňuje, že ani v jednom dotčeném zdaňovacím období nepřekročil základ daně částku jednoho milionu korun. Ani z tohoto faktu tudíž nelze dovodit, že by jiný skutečný dodavatel byl plátcem DPH. Dále soud konstatuje, že dodání zboží, které daňové orgány vůbec nezpochybňovaly, bylo žalobkyni fakturováno 17 fakturami s celkovou hodnotou plnění s DPH s výší plnění v rozmezí od 83 794 Kč do 383 636 Kč. Šlo tak o dělitelné plnění, které bylo dodáno na základě více daňových dokladů, takže i případných dodavatelů mohlo být více.

48. Soud proto shrnuje, že žalobkyně poté, co na ni přešlo důkazní břemeno výzvou k prokázání skutečností stran dodání zboží od společností InterSyn a TINTARELLA, neprokázala, že skutečnými dodavateli byli právě tito dva dodavatelé. Zároveň z obsahu správního spisu (tedy ani z daňových dokladů a samotných tvrzení žalobkyně) neplyne, že by zde existovala jiná osoba, která by plnění uskutečnila namísto deklarovaných společností InterSyn a TINTARELLA a která by mohla být plátcem DPH. Za takové situace daňové orgány dospěly oprávněně k závěru, že u žalobkyně nebyly splněny podmínky pro nárok na odpočet DPH podle § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o DPH.
49. Poté se soud zabýval tím, zda byly splněny podmínky pro osvobození od DPH v souvislosti s dodáním zboží odběrateli P. N..
50. Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH *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, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.* Z uvedeného plyne, že aby bylo dodání zboží do jiného členského státu osvobozeno od DPH, musí být kumulativně splněny tři podmínky, a to že pořizovatel zboží je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, zboží je přepraveno nebo odesláno do jiného členského státu a zboží je přepraveno nebo odesláno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou.
51. Podle § 64 odst. 5 zákona o DPH *dodání zboží do jiného členského státu lze prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky.*
52. Otázkou uplatňování osvobození od daně s nárokem na odpočet daně při dodání zboží do jiného členského státu se opakovaně zabývala judikatura Nejvyššího správního soudu [viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu 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, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, publ. pod č. 2172/2011 Sb. NSS, a dále rozsudky Soudního dvora Evropské unie – např. rozsudek ze dne 6. 4. 2006, ve věci č. C-245/04, EMAG HandelEder OHG. proti Finanzlandesdirektion für Kärnten, rozsudek ze dne 16. 12. 2010, ve věci č. C-430/09, Euro Tyre Holding BV. proti Staatssecretaris van Financiën, rozsudek ze dne 27. 9. 2012, ve věci č. C-587/10, Vogtländische Straßen, Tiefund Rohrleitungsbau GmbH. Rodewisch].
53. Z právě citovaných rozhodnutí plyne, že aby byla transakce kvalifikována jako dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie, musí dojít jednak k převedení práva nakládat jako vlastník s určitým hmotným majetkem a jednak k odeslání nebo přepravě zboží prodávajícím nebo samotným pořizovatelem, nebo jejich jménem, do jiného členského státu, než ze kterého je zboží odesíláno. Základním znakem intrakomunitární operace je totiž fyzický pohyb zboží z členského státu do jiného členského státu, tedy jeho skutečné přemístění mezi členskými státy (srov. zejména body 40 - 42 rozsudku Teleos či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-31). Za dodání zboží ve smyslu zákona o DPH přitom nelze považovat pouze zcela formální vyvezení zboží mimo území České republiky (v rozsudku ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012-45, Nejvyšší správní soud v uvedené souvislosti uvedl: „*Tento zcela formální vývoz či spíše ‚výlet‘ drtiče na odpočívadlo v jiném členském státě nelze považovat za dodání do jiného členského státu, které by mělo být osvobozeno od DPH s nárokem na odpočet podle § 64 zákona o DPH*“).

54. Prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně při intrakomunitárním dodání zboží přitom leží na daňovém subjektu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, publ. pod č. 2172/2011 Sb. NSS, 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).
55. Pro posuzovanou věc je podstatné, jaké skutečnosti ve vztahu k dodání zboží do jiného členského státu správce daně požadoval po žalobkyni prokázat, tedy jaké pochybnosti správce daně v tomto ohledu žalobkyni sdělil. Správce daně ve výzvě ze dne 4. 7. 2016 požadoval po žalobkyni za zdaňovací období března až červenec 2014 prokázat splnění podmínek intrakomunitárních dodávek zboží na základě daňových dokladů evidenční číslo 11140001 až 11140017 do Spolkové republiky Německo odběrateli P. N.. Správce daně v dané výzvě odvozoval své pochybnosti ve vztahu k intrakomunitárnímu dodání zboží od toho, že uvedený odběratel, který si neplní své daňové povinnosti, je pro správce daně nekontaktní, z toho, že úhrady za zboží měly probíhat hotovostní formou i přes skutečnost, že má žalobkyně ve Spolkové republice Německo zřízen bankovní účet, a z toho, že žalobkyně nepředložila žádné důkazní prostředky k tomu, že přeprava zboží tomuto odběrateli měla probíhat vozidly, které byly ve vlastnictví pana J., tehdejší druhého jednatele žalobkyně.
56. Z uvedeného plyne, že správce daně spatřoval pochybnosti ohledně dodání zboží do jiného členského státu z toho, že přeprava zboží nebyla daňovými doklady prokázána a že není zřejmé, že zboží bylo dodáno odběrateli P. N.. Správce daně tedy nekonstatoval, že by se žalobkyně měla účastnit daňového podvodu.
57. Soud z obsahu správního spisu zjistil, že žalobkyně správci daně v průběhu řízení sdělila, že zboží přepravoval jednatel I. D., a to osobním vozidlem ve vlastnictví druhého jednatele V. J. s tím, že I. D. vozil zboží do Berlína společně s „gastro“ produkty, které dodával do Německa v rámci svých vlastních podnikatelských aktivit pro jinou společnost, v níž byl osobně zainteresován. K tomuto tvrzení žalobkyně soud zdůrazňuje, že jej žalobkyně žádným způsobem neprokázala. Soud proto souhlasí se žalovaným, že vzhledem k absenci jakýchkoliv důkazních prostředků nebylo zjištěno a ověřeno, jakým způsobem bylo zboží pro odběratele P. N. zabaleno a jeho velikost, resp. hmotnost. Nebylo tak možno ani prověřit, zda v souladu s tvrzením žalobkyně mohlo být předmětné zboží spolu s dalším zbožím jiného typu vůbec přepravováno v osobním vozidle Citroën C8, jak tvrdila žalobkyně. Důkazní břemeno stran naplnění podmínek osvobození od daně ve smyslu § 64 zákona o DPH tak žalobkyně neunesla, a nepředložila tedy důkazní prostředky, jež by svědčily o naplnění podmínek pro osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu. Pro úplnost soud dodává, že k prokázání přepravy předmětného zboží mohla žalobkyně předložit např. knihu jízd, dodací listy, předávací protokoly, fotografie či jiné dokumenty z nakládky a vykládky zboží, nebo daňové doklady deklarující nákup pohonných hmot na trase.
58. K čestnému prohlášení P. N. předloženému žalobkyní soud poznamenává, že v tomto prohlášení je obecně uvedeno, že „P. N. BAUPOL“ odebral v roce 2014 od žalobkyně zboží bez námitek a převzal jej v plné škále dle platné dokumentace a že i veškeré dokumenty zaevidoval v účetnictví a ty podal k řádnému přiznání úřadu státní i veřejné správy dle zákona. Z tohoto značně obecného prohlášení, které není datované, je zjevné, že z něj nelze zjistit žádné konkrétní skutečnosti vztahující se k přepravě zboží a nelze z něj určit, v jakém státě, tedy zda ve Spolkové republice Německo, mělo být zboží panem N. přebráno. Soud souhlasí se žalovaným v tom, že nelze prohlášení pana N. považovat ani za věrohodné, neboť tvrzené skutečnosti ohledně uvedení plnění od žalobkyně v daňovém Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

přiznání jsou v rozporu s informacemi od německé daňové správy, dle které P. N. předmětná plnění žádným způsobem nepřiznal. Lze tak shrnout, že prohlášení pana N. neprokazuje přepravu zboží do jiného členského státu dle § 64 odst. 5 zákona o DPH.

59. Ke smlouvě ze dne 15. 6. 2014 uzavřenou mezi žalobkyní a P. N. soud uvádí, že podle § 76 odst. 2 daňového řádu platí, že písemnosti vyhotovené v jiném než českém jazyce musí být předloženy v originálním znění, a současně v předkladu do jazyka českého. Jelikož však žalobkyně předložila toliko smlouvu vyhotovenou v německém jazyce (tedy absentoval její překlad do českého jazyka), daňové orgány nepochybily, pokud ke smlouvě nepřihlédly.
60. S ohledem na výše uvedené soud vyhodnotil žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů jako nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
61. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, a proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

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). 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.

Ústí nad Labem 21. června 2022

JUDr. Petr Černý, Ph.D., v. r.
předseda senátu

