



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a soudců Mgr. Miroslava Makajeva a Mgr. Lenky Oulíkové ve věci

žalobkyně: **ALFA TRANS EXPRESS s.r.o.**, IČO 28483090,  
sídlem U Špejcharu 409, Tuchoměřice,  
zastoupená advokátem Mgr. Ing. Ladislavem Dvořáčkem,  
sídlem Husova 2117, Benešov,

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,  
sídlem Masarykova 427, Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 7. 2021, č. j. 28308/21/5300-22441-708656,

takto:

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

Odůvodnění:

**Vymezení věci a obsah napadeného rozhodnutí**

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím žalovaný změnil rozhodnutí (dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty) Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 21. 6. 2019, č. j. 3518503/19/2102-52521-209177, kterým byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2015, tak, že výše

doměřené daně činí 4 607 251 Kč a penále částku 921 450 Kč, a rozhodnutí správce daně ze dne 21. 6. 2019, č. j. 3518582/19/2102-52521-209177, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období únor 2016, tak, že výše doměřené daně činí 904 623 Kč a penále částku 180 925 Kč.

2. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že v případě pořízení zboží od Globalex OÜ a Rautamax OY žalobkyně poskytla svým dodavatelům své daňové identifikační číslo a jako pořizovatel zboží z jiného členského státu neprokázala, že pořízení zboží z jiného členského státu bylo předmětem daně v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží odlišném od členského státu, který vydal daňové identifikační číslo (Česká republika). Pořízené zboží přitom nebylo přepraveno do České republiky. Za místo plnění se v takových případech považuje členský stát, který vydal daňové identifikační číslo, tedy tuzemsko podle § 11 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro příslušná zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“). Zboží bylo v případě pořízení od Globalex OÜ přepraveno společností dodavatele z jeho skladovacích prostor v Estonsku přímo odběrateli Perlago Ltd. do Velké Británie do skladu společnosti Cross Healthcare Ltd., ve Skotsku. V případě pořízení zboží od Rautamax OY nebylo zboží přemístěno z Finska do tuzemska, nýbrž bylo dodáno do Lotyšska odběrateli Armon Trade, SIA, s meziuskaldněním ve Švédsku, kde vzniklo žalobkyni právo nakládat se zbožím jako vlastník. V případě, že místo plnění je v tuzemsku pouze z důvodu poskytnutí daňového identifikačního čísla, pořizovatel nemá s ohledem na závěry rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) ze dne 22. 4. 2010, ve spojených věcech C-536/08 a C-539/08, *Facet-Facet Trading* (dále jen „*Facet-Facet Trading*“), nárok na odpočet DPH podle § 72 a 73 zákona o DPH. Ve vztahu k uplatněnému osvobození od DPH podle § 64 zákona o DPH u dodání zboží odběrateli Baltic Cargo Pluss, SIA (dále jen „Baltic Cargo Pluss“) žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno.

### Obsah žaloby

3. Žalobkyně namítala nesprávné posouzení nároku na odpočet dle § 72 a § 73 zákona o DPH v návaznosti na užití § 11 odst. 2 zákona o DPH u pořízení zboží od dodavatelů Globalex OÜ a Rautamax OY. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že pořízení zboží z jiného členského státu od Globalex OÜ bylo předmětem daně v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy odlišném od státu dodavatele. Žalovaný dle žalobkyně aplikoval závěry rozsudku *Facet-Facet Trading* excesivně v rozporu s tehdy platným § 11 odst. 2 zákona o DPH. Žalobkyně namítá, že prokázala, že pořízení zboží bylo předmětem daně ve státě ukončení přepravy, byť ne žalobkyní, ale jejím odběratelem společností Perlago Ltd. Má za to, že se jedná o jednu přepravu a jedno dodání zboží, a proto postačí i s ohledem na tehdy platné znění § 11 odst. 2 zákona o DPH jedno přiznání daně v členském státě pořízení zboží. Závěry žalovaného by znamenaly nutnost registrace k DPH v ostatních státech. Jednalo by se o zvýšení administrativní zátěže napříč Evropskou unií, což nebylo záměrem zákonodárce, a nevyplývá to ani z rozsudku Soudního dvora. Dále žalobkyně namítá, že správce daně byl povinen se zabývat tím, zda jsou splněny obecné podmínky třístranného obchodu ve smyslu § 17 zákona o DPH, a pokud by byly, není možné aplikovat § 11 odst. 2 zákona o DPH a odeprít nárok na odpočet. Žalobkyně se z výše uvedených důvodů domnívá, že jí měl být žalovaným přiznán nárok na odpočet DPH.

4. Žalobkyně dále uvádí, že vykázala pořízení zboží od dodavatele Rautamax OY, osoby registrované k dani ve Finsku, které klasifikovala jako pořízení zboží z jiného členského státu dle § 16 zákona o DPH, a současně prodej tohoto zboží odběrateli registrovanému k dani v Estonsku Armon Trade, SIA, které klasifikovala jako dodání zboží do jiného členského státu. Ve výsledku kontrolního zjištění správce daně uvedl, že pořízení zboží nemělo být vykázáno v českém daňovém priznání k DPH a dodání mělo být vykázáno jako transakce s místem plnění mimo tuzemsko na řádku 26 bez vlivu na dodatečnou daňovou povinnost. Výsledky kontrolního zjištění však žalovaný změnil tak, že neuznal žalobkyni nárok na odpočet s ohledem na závěry rozsudku *Facet-Facet Trading*. Žalobkyně namítá, že i v případě pořízení zboží od Rautamax OY aplikoval žalovaný závěry rozsudku *Facet-Facet Trading* excesivně v rozporu s tehdy platným § 11 odst. 2 zákona o DPH. Jedná se o porušení zásady legitimního očekávání a zásady *in dubio mitius*.
5. Žalobkyně dále namítá, že žalovaný nesprávně posoudil nárok na osvobození od DPH v případě dodání zboží do jiného členského státu odběrateli Baltic Cargo Pluss dle § 64 zákona o DPH, neboť má za to, že splnila vše, co po ní lze rozumně požadovat. Předložila daňové doklady k nákupu, prodeji, CMR listy a prohlášení odběratele, že zboží bylo přepraveno do Lotyšska. Žalobkyně si je vědoma, že předložený CMR list nemá všechny náležitosti uvedené v Úmluvě o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (CMR), což z něj ale nedělá neplatný nebo rozporný dokument. Žalovaný nebere v potaz, že při přepravě zboží CMR list běžně podepisuje řidič přepravce bez hlubší znalosti Úmluvy CMR a že v obchodní praxi bývá faktura často vystavena dříve, než je uskutečněna vlastní dodávka. K prokázání přepravy uvádí, že doklad ze dne 14. 3. 2016, č. 1703-3090, obdržela od přepravce a neměla možnost si jej ověřit ani důvod pochybovat o jeho správnosti, též s ohledem na provedené úhrady zboží, vystavené daňové doklady a prohlášení dle § 64 odst. 5 zákona o DPH. Žalovaný nerespektoval při posouzení splnění nároků § 64 zákona o DPH (zejména § 64 odst. 5 téhož zákona) zásadu legitimního očekávání. V případě posouzení tohoto nároku došlo k nesprávné aplikaci přenosu důkazního břemene a zásady volného hodnocení důkazů.

#### Vyjádření žalovaného

6. Žalovaný ve vyjádření uvádí, že u pořízení zboží od Globalex OÜ nebyla přeprava zboží uskutečněna přes území tuzemska. Zboží bylo přepraveno společností dodavatele z jeho skladovacích prostor v Estonsku přímo odběrateli žalobkyně Perlogo Ltd. do Velké Británie do skladu společnosti Cross Healthcare Ltd. ve Skotsku. Důkazní prostředky předložené žalobkyní v daňovém řízení neprokazují, že splnila podmínku uvedenou v § 11 odst. 2 zákona o DPH, tedy že její pořízení zboží z jiného členského státu bylo předmětem daně v členském státě ukončení přepravy zboží. Předložené důkazní prostředky prokázaly pouze to, že již neexistující společnost Perlogo Ltd. podala řádná a dodatečná daňová priznání k DPH za zdaňovací období 2. až 4. čtvrtletí 2015, ve kterých zřejmě uvedla přijetí plnění od žalobkyně. Důkazní prostředky však neprokazují, že žalobkyně, jež přijala zboží od dodavatele Globalex OÜ, priznala daň v členském státě ukončení přepravy zboží. Žalovaný zdůraznil, že přenesení místa plnění do členského státu, jehož daňové identifikační číslo pořizovatel použil pro účely této transakce, a které poskytl svému dodavateli Globalex OÜ, nezbujuje žalobkyni jako pořizovatele povinnosti priznat daň z titulu pořízení zboží z jiného členského státu i ve státě ukončení přepravy zboží. K tomu, aby měla nárok na odpočet daně, musí být plnění přemístěno do tuzemska, aby s ním bylo možno obchodovat jako se zdanitelným plněním. Žalobkyně sama uvedla, že zboží nebylo

přepraveno na území tuzemska. Protože poskytla osobě, která jí dodávala zboží, daňové identifikační číslo a současně neprokázala, že předmětné pořízení zboží z jiného členského státu bylo předmětem daně ve státě ukončení přepravy zboží, za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu se považuje členský stát, který vydal daňové identifikační číslo, tedy tuzemsko podle § 11 odst. 2 zákona o DPH.

7. Žalovaný nesouhlasí s námitkou, že aplikoval závěry rozsudku *Facet-Facet Trading* excesivně v rozporu s tehdy platným § 11 odst. 2 zákona o DPH. Žalobkyni nevzniklo oprávnění uplatnit si z dané transakce nárok na odpočet daně, neboť nesplnila podmínky dle § 72 a § 73 téhož zákona, jelikož jí vznikla povinnost přiznat daň pouze z titulu poskytnutí daňového identifikačního čísla, protože zboží nebylo do tuzemska fakticky přemístěno, jak bylo potvrzeno i v rozsudku *Facet-Facet Trading*. Nejednalo se o excesivní, ale naopak zcela příléhavé užití rozsudku, v němž Soudní dvůr dospěl k závěru, že pořízení zboží, které je považováno za uskutečněné ve státě, kde vznikla povinnost přiznat daň pouze z titulu použití identifikačního čísla, ale do něhož nebylo zboží skutečně přemístěno, nezakládá u kupujícího nárok na odpočet daně.
8. K poukazu žalobkyně na uplatnění zjednodušeného postupu při dodání zboží uvnitř území Evropské unie formou třístranného obchodu dle § 17 zákona o DPH žalovaný konstatoval, že žalobkyně pro uplatnění tohoto postupu nepředložila žádné důkazní prostředky, a ani tuto námitku neformulovala v odvolacím řízení. Žalobkyně tak v řízení neprokázala svoji nově předestřenou verzi o tom, že byla oprávněna při dodání zboží uvnitř EU použít zjednodušený postup formou třístranného obchodu.
9. I v případě pořízení zboží od finského dodavatele Rautamax OY bylo zjištěno, že zboží nebylo přemístěno do tuzemska, nýbrž dodáno do jiného členského státu odběrateli Armon Trade, SIA (Lotyšsko) s meziuskładněním ve Švédsku. Rautamax OY zajistil přepravu zboží prostřednictvím společnosti Ahola Transport OY do skladu společnosti Skubbet, kde si žalobkyně zboží fakticky převzala a nechala si je tam na svůj účet skladovat. To dokládají přijaté daňové doklady za skladování zboží i žalobkyní předložené smlouvy s Rautamax OY, v nichž je sjednána dodací podmínka Incoterms DAP s uvedením míst ve Švédsku. V řízení bylo prokázáno, že žalobkyni vzniklo právo nakládat se zbožím jako vlastník ve Švédsku, kde zboží převzala od svého dodavatele. K tvrzení, že ve Švédsku došlo pouze k překládce zboží, žalobkyně nepředložila žádné důkazní prostředky. Toto tvrzení naopak vyvrací přijaté daňové doklady za skladování zboží. I v daném případě bylo zjištěno, že žalobkyně dodavateli poskytla daňové identifikační číslo, zboží nebylo fyzicky přemístěno do tuzemska a žalobkyně neprokázala zdanění zboží v členském státě ukončení přepravy. Jelikož zboží nebylo do tuzemska fakticky přemístěno a povinnost přiznat daň vznikla pouze z titulu poskytnutí daňového identifikačního čísla, nevznikl žalobkyni nárok na odpočet daně, neboť nesplnila podmínky dle § 72 a § 73 zákona o DPH. To potvrzuje rozsudek *Facet-Facet Trading*. Žalovaný odmítá, že by porušil zásadu legitimního očekávání či zásadu *in dubio mitius*.
10. Ve vztahu k dodání zboží odběrateli Baltic Cargo Pluss žalovaný uvedl, že žalobkyně přiznala, že předložený CMR list nemá všechny náležitosti uvedené v Úmluvě CMR. Žalovaný v napadeném rozhodnutí řádně odůvodnil vzniklé pochybnosti týkající se CMR listu, který byl v rozporu s předloženým daňovým dokladem za uskutečněnou přepravu zboží, neboť jako přepravce na neočíslovaném CMR listu byla uvedena společnost TSG Transport (bez bližší identifikace), avšak přepravcem, jenž vystavil pro společnost Baltic Cargo Pluss daňový doklad č. 1703-3090 ze dne 14. 3. 2016 za uskutečněnou přepravu, byla

společnost AV Logistic SIA (dále jen „AV Logistic“). Žalovaný CMR list pro jeho nekonkrétnost, neúplnost a rozpornost údajů nemohl hodnotit jako důkazní prostředek, kterým by žalobkyně unesla své důkazní břemeno stran oprávněnosti uplatněného osvobození od daně. Prohlášení kupujícího je způsobilým důkazem jen za předpokladu, že odpovídá zjištěnému skutkovému stavu. V daném případě však nebyla prokázána tvrzená skutková verze, že zboží bylo přepraveno z tuzemska do jiného členského státu. Prohlášení nepomohlo odstranit rozpory v přepravní dokumentaci. K tvrzení žalobkyně, že AV Logistic je pouze speditér a přepravu provedla TSG Transport – Rojan nov., žalovaný poukazuje na to, že to byla žalobkyně, kdo předložil daňový doklad za přepravu č. 1703-3090. Žalovaný ho neuznal jako důkazní prostředek, protože nebyl společností AV Logistic vůbec vystaven, ani jako speditérem. Pod žalobkyní uvedeným registračním číslem je vedena „TSG“ Ltd., která má v předmětu činnosti pěstování obilnin, luštěnin a olejnin, účetní a auditorskou činnost a daňové poradenství. S ohledem na skutečnosti, které jsou popsány v bodech 50 až 60 napadeného rozhodnutí, žalovaný trvá na tom, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno k tvrzení, že zboží bylo přepraveno z tuzemska do jiného členského státu společností Baltic Cargo Pluss. Předložené doklady nemohly vyvolat v žalobkyni v době podání daňových přiznání, v nichž uplatnila osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH, dobrou víru, že byly splněny hmotněprávní podmínky. Žalovaný dodal, že z obrátů na bankovním účtu žalobkyně nebyla zjištěna žádná příchozí platba od odběratele Baltic Cargo Pluss. I kdyby však taková platba byla prokázána, nebyla by prokázána podmínka, že zboží bylo z tuzemska přepraveno plátcem, pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, neboť přepravní doklady byly neúplné a některé údaje v rozporu s jinými listinami.

11. K námitce nesprávné aplikace přenosu důkazního břemene a porušení zásady volného hodnocení důkazů žalovaný odkázal na bod 68 napadeného rozhodnutí, v němž se s touto námitkou vypořádal.

### **Splnění procesních podmínek**

12. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje i všechny ostatní formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). O věci rozhodl bez nařízení jednání, neboť žalovaný s takovým postupem výslovně souhlasil a žalobkyně na výzvu soudu nevyjádřila nesouhlas, a tudíž se má za to, že s ním souhlasí (§ 51 odst. 1 věta druhá s. ř. s.). Vady, k nimž byl povinen přihlídnout z moci úřední, soud neshledal.

### **Posouzení věci soudem**

13. Soud se nejprve zabýval námitkou porušení zásady legitimního očekávání, které žalobkyně spatřuje v tom, že žalovaný v odvolacím řízení posoudil porízení zboží od Rautamax OY a jeho následný prodej do jiného členského státu jinak než prvostupňový správce daně.
14. Podle § 114 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Odvolací orgán však není návrhy odvolatele vázán, a to

ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele.

15. Podle § 114 odst. 3 daňového řádu, vyjdou-li při přezkoumávání najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které však mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, odvolací orgán je prověří.
16. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu, provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.
17. Správce daně ve výsledku kontrolního zjištění k pořízení zboží od Rautamax OY uvedl, že pořízené zboží nikdy nevstoupilo na území České republiky. Dospěl k závěru, že žalobkyně nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník ve švédském skladu. Z tohoto důvodu nemělo být pořízení zboží předmětem daně v tuzemsku. Následné dodání do Estonska správce daně vyhodnotil jako intrakomunitární plnění, které mělo být vykázáno jako „ostatní plátcem uskutečněné plnění mimo tuzemsko“ na řádku 26 daňového přiznání. Žalovaný v odvolacím řízení dospěl k jinému závěru. Podle žalovaného dodavatel Rautamax OY přepravil zboží prostřednictvím Aloha Transport OY do švédského skladu společnosti Skubbet, kde si zboží žalobkyně převzala a nechala si je zde na svůj účet skladovat, což dokládají daňové doklady za skladování zboží a žalobkyní předložené smlouvy s Rautamax OY, v nichž je uvedena dodací podmínka DAP s uvedením míst ve Švédsku. Žalobkyni vzniklo právo nakládat se zbožím jako vlastník ve Švédsku, kde zboží převzala od dodavatele. Zboží nebylo přepraveno do České republiky. Jelikož žalobkyně svému dodavateli poskytla daňové identifikační číslo a současně neprokázala, že ve Švédsku bylo zboží předmětem daně, považuje se za místo plnění podle § 11 odst. 2 zákona o DPH tuzemsko. Žalovaný proto zvýšil hodnotu řádku 3 o hodnotu plnění při pořízení zboží od Rautamax OY. Žalobkyni nevznikl nárok na odpočet, neboť povinnost priznat daň vznikla pouze z titulu poskytnutí daňového identifikačního čísla. Následně bylo zboží dodáno do Estonska. Místem plnění při dodání zboží do jiného členského státu bylo místo odeslání nebo zahájení přepravy, tedy Švédsko, a žalobkyně si tak nemohla uplatnit nárok na osvobození při dodání do jiného členského státu.
18. Nemůže být porušením zásady legitimního očekávání, pokud žalovaný v odvolacím řízení dospěl k jinému posouzení pořízení zboží od dodavatele Rautamax OY než prvostupňový správce daně. Odvolací orgán není v odvolacím řízení omezen rozsahem odvolacích důvodů a jeho rozhodnutí se může odchýlit od odvolatelem požadovaného rozhodnutí. V daňovém řízení se neuplatní zásada *reformationis in peius*. Odvolací orgán je povinen a oprávněn prověřovat i nezákonnosti odvolatelem neuplatněné a může napadené rozhodnutí změnit i v jeho neprospěch (srov. § 114 odst. 2 a 3 zákona o DPH). Daňový řád odvolacímu orgánu nezakazuje zaujmout jiný právní názor na projednávanou věc, než jaký učinil prvostupňový správce daně. Z tohoto důvodu nevzniká legitimní očekávání na zachování hodnocení, k němuž dospěl prvostupňový správce daně. S odlišným hodnocením skutkového a právního stavu je odvolací orgán povinen seznámit odvolatele (srov. § 115 odst. 2 věta druhá daňového řádu a rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS).

19. Z obsahu daňového spisu vyplývá, že žalovaný se svým náhledem na pořízení zboží od dodavatele Rautamax OY žalobkyni seznámil a poskytl jí přiměřenou lhůtu, aby se k novému posouzení vyjádřila, čehož také využila. Jelikož žalovaný postupoval v souladu s daňovým řádem a právní hodnocení prvostupňového správce daně nezakládá legitimní očekávání na jeho zachování v odvolacím řízení, není námitka žalobkyně důvodná.
20. V projednávané věci je sporné, zda žalobkyně byla oprávněna ve vztahu k přijatému zdanitelnému plnění, které pořídila z jiného členského státu dle daňových dokladů od tvrzených dodavatelů Rautamax OY a Globalex OÜ, uplatnit nárok na odpočet daně podle § 72 a násl. zákona o DPH.
21. Mezi účastníky není sporné, že žalobkyně od těchto dodavatelů pořídila zboží, které následně prodala svým odběratelům v jiných členských státech. Rovněž není sporné, že zboží nebylo přepraveno na území České republiky. U dodávek od Globalex OÜ bylo zboží přepraveno přímo odběrateli žalobkyně do Velké Británie. U dodávek od dodavatele Rautamax OY bylo zboží dodáno do skladu ve Švédsku. Zboží bylo následně přepraveno odběrateli žalobkyně do Lotyšska. Ačkoli žalobkyně v průběhu daňového řízení poukazovala na to, že ve Švédsku došlo pouze k překládce zboží, v žalobě závěr o tom, že zboží bylo dodáno do skladu ve Švédsku, kde na žalobkyni přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník, nerozporovala. Soud proto z těchto zjištění a závěrů, které korespondují s obsahem daňového spisu, vychází.
22. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně poskytla svým dodavatelům identifikační číslo a neprokázala, že pořízení zboží z jiného členského státu bylo předmětem daně v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží odlišném od státu, který vydal identifikační číslo. Na základě závěrů rozsudku Soudního dvora *Facet-Facet Trading* dovodil, že pokud zboží nebylo přepraveno na území České republiky a žalobkyni vznikla daňová povinnost pouze z titulu poskytnutí identifikačního čísla svým dodavatelům, nemá nárok na odpočet DPH.
23. Žalobkyně namítá, že žalovaný nesprávně vyložil a excesivně aplikoval závěry rozsudku *Facet-Facet Trading*, i s ohledem na tehdy platné znění § 11 odst. 2 zákona o DPH, které by se aplikovalo.
24. Podle § 11 odst. 1 zákona o DPH za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu se považuje místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli.
25. Podle § 11 odst. 2 zákona o DPH za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu se považuje členský stát, který vydal daňové identifikační číslo, které pořizovatel poskytl osobě registrované k dani v jiném členském státě, která mu dodává zboží, pokud ukončení odeslání nebo přepravy zboží je v členském státě odlišném od členského státu, který vydal toto daňové identifikační číslo, a jestliže pořizovatel neprokáže, že pořízení zboží z jiného členského státu bylo předmětem daně v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží. Tímto ustanovením není dotčeno ustanovení odstavce 1.
26. Podle § 11 odst. 3 zákona o DPH pokud je však pořízení zboží z jiného členského státu předmětem daně podle odstavce 1 v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží následně potom, co bylo předmětem daně v tuzemsku, protože daňové identifikační číslo, které pořizovatel poskytl osobě, která mu dodává zboží a která je registrovaná k dani v jiném členském státě, bylo vydáno v tuzemsku, je pořizovatel oprávněn snížit základ daně

v tuzemsku o základ daně, z kterého byla odvedena daň v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží. Pro snížení základu daně platí obdobně § 42.

27. Nyní posuzovaná věc je v podstatných prvcích obdobná věci posuzované Soudním dvorem v rozsudku *Facet-Facet Trading*, neboť v obou případech byl nárok na odpočet DPH na vstupu uplatněn v souvislosti s pořízením zboží z jiného členského státu, aniž bylo toto zboží přepraveno do členského státu, který vystavil daňové identifikační číslo, čímž došlo ke vzniku „duplicitního“ místa plnění na základě čl. 41 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému DPH (dále jen „směrnice o DPH“), resp. dříve účinného čl. 28b části A odst. 2 prvního pododstavce šesté směrnice o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS) ve znění směrnice Rady 92/111/EHS (dále jen „šestá směrnice“), k němuž se vztahoval rozsudek *Facet-Facet Trading*.
28. Soudní dvůr v citovaném rozsudku řešil otázku, zda v případě, že osoba povinná k dani neprokázala, že dotčené pořízení zboží uvnitř tehdejšího Společenství bylo předmětem DPH v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy, podléhá toto pořízení zboží dani v členském státě, který vydal identifikační číslo. Ve věci bylo nesporné, že zboží zdaněné z titulu pořízení uvnitř Společenství, které je podle čl. 28b části A odst. 2 prvního pododstavce šesté směrnice považováno za uskutečněné v členském státě, který vydal identifikační číslo, nebylo do uvedeného členského státu skutečně dovezeno. Za těchto podmínek nelze podle Soudního dvora uvedená plnění považovat za plnění, která zakládají nárok na odpočet ve smyslu čl. 17 šesté směrnice. V důsledku toho se na taková pořízení uvnitř Společenství nemohl vztahovat obecný režim odpočtu upravený v uvedeném článku. Soudní dvůr dodal, že v situaci, jaká byla předmětem daného řízení, nemůže obecný režim odpočtu daně upravený v čl. 17 šesté směrnice nahradit zvláštní režim upravený v čl. 28b části A odst. 2 druhém pododstavci této směrnice, který vychází z mechanismu snížení základu daně umožňujícího korigovat dvojí zdanění (viz body 41 až 43). Tyto závěry Soudního dvora jsou plně použitelné i pro posouzení rozhodné otázky v nyní posuzované věci.
29. Na vnitrostátní úrovni se výše popsaná zvláštní úprava náhradního místa plnění promítá do § 11 odst. 2 zákona o DPH, podle kterého *„za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu se považuje členský stát, který vydal daňové identifikační číslo, které pořizovatel poskytl osobě registrované k dani v jiném členském státě, která mu dodává zboží, pokud ukončení odeslání nebo přepravy zboží je v členském státě odlišném od členského státu, který vydal toto daňové identifikační číslo, a jestliže pořizovatel neprokáže, že pořízení zboží z jiného členského státu bylo předmětem daně v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží. Tímto ustanovením není dotčeno ustanovení odstavce 1.“*. Žalobkyně má za to, že se toto ustanovení v případě pořízení zboží od Globalex OÜ neuplatní, neboť prokázala, že pořízení zboží bylo předmětem daně v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží, byť osobou odlišnou od žalobkyně.
30. Soud s argumentací žalobkyně nesouhlasí. Žalobkyně opomíjí, že jí stíhala povinnost priznat daň ve státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží, neboť aplikací § 11 odst. 2 zákona o DPH není dotčena povinnost pořizovatele zboží z jiného členského státu priznat daň ve státě ukončení přepravy či odeslání zboží (srov. § 11 odst. 2 věta druhá zákona o DPH či čl. 41 směrnice o DPH). S odkazem na důvodovou zprávu k zákonu č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní, jímž byl s účinností od 1. 4. 2017 změněn § 11 odst. 2 zákona o DPH, takový výklad potvrdil i NSS (srov. rozsudky ze dne

13. 5. 2019, č. j. 1 Afs 111/2018-32, a ze dne 29. 5. 2019, č. j. 2 Afs 115/2018-39). Ustanovením části třetí, čl. V, bodu 13 zákona č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní, byl s účinností od 1. 4. 2017 zákon o DPH změněn tak, že v § 11 odst. 2 se slova „*kteřé pořizovatel poskytl osobě registrované k dani v jiném členském státě, která mu dodává zboží*“ nahrazují slovy „*pod nímž pořizovatel zboží pořídil*“ a za větu první se vkládá věta „*Je-li místo plnění stanoveno podle věty první v tuzemsku, pořizovatel nemá nárok na odpočet daně uplatněné při tomto pořízení zboží z jiného členského státu.*“ Z důvodové zprávy k tomuto zákonu se pak podává, že „*[z] důvodu právní jistoty se do tohoto ustanovení dále zakotvuje zásada vyplývající z judikatury Soudního dvora Evropské unie, konkrétně rozsudku ve spojených věcech C-536/08 a C-539/08 (pozn. soudu: rozsudek Facet-Facet Trading). Jestliže je pořízení zboží z jiného členského státu předmětem daně v tuzemsku pouze z důvodu, že pořizovatel pro účely dané transakce použil daňové identifikační číslo vydané v tuzemsku, přičemž zboží nebylo do tuzemska skutečně odesláno ani přepraveno, pořizovatel nemá nárok na odpočet daně z titulu pořízení zboží v tuzemsku, protože za těchto okolností nelze dané plnění považovat za plnění, která zakládají nárok na odpočet daně ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. I nadále zůstává v platnosti zásada, která je obsažena v poslední větě tohoto ustanovení, podle které není dotčeno základní pravidlo pro stanovení místa plnění při pořízení zboží z jiného členského státu stanovené v odstavci 1 tohoto paragrafu. Znamená to, že pořizovatel má vždy povinnost přiznat daň z titulu pořízení zboží z jiného členského státu ve státě ukončení přepravy či odeslání zboží, a to bez ohledu na to, zda mu vznikla povinnost přiznat daň ve státě vydání daňového identifikačního čísla, jestliže pro účely intra-unijního dodání a pořízení zboží použil daňové identifikační číslo vydané odlišným členským státem, než je stát ukončení přepravy či odeslání zboží. Obdobně není dotčen nárok na odpočet daně uplatněné z tohoto titulu ve státě ukončení přepravy či odeslání zboží.*“
31. Ustanovením části třetí, čl. V, bodu 23 zákona č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, byl s účinností od 1. 4. 2019 zákon o DPH změněn tak, že v § 11 odst. 2 věty první se slova „*pořízení zboží z jiného členského státu bylo předmětem daně v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží*“ nahrazují slovy „*u tohoto pořízení, které bylo předmětem daně v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží, splnil v tomto členském státě povinnost přiznat daň nebo přiznat plnění; obdobně se postupuje v případě, že nevznikla povinnost přiznat plnění*“. Z důvodové zprávy k tomuto ustanovení plyne, že se „*v odstavci 2 zpřesňuje znění první věty, aby z ní jednoznačně vyplývala povinnost prokázat, že pořízení zboží bylo nejen předmětem daně v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží, ale pořizovatel v tomto členském státě, který je jiný, než ten který vydal daňové identifikační číslo, skutečně splnil povinnost přiznat daň nebo v případě osvobození splnil povinnost přiznat plnění.*“
32. Nevyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 6. 2021, č. j. 3 Afs 277/2019-58, zdůraznil, že ze skutečnosti, že zákonem č. 107/2017 Sb. byl novelizován § 11 odst. 2 zákona o DPH tak, aby výslovně odrážel závěr rozsudku *Facet-Facet Trading*, nelze dovozovat, že předchozí znění zákona o DPH představovalo nesprávnou transpozici šesté směrnice. Zákonodárce tím pouze výslovně upravil vztah mezi dvěma konkurujícími mechanismy, který byl vyjasněn rozsudkem *Facet-Facet Trading*, a to ve snaze přispět k právní jistotě a větší informovanosti adresátů právního předpisu. Stejnou optikou je třeba nahlížet i na následnou změnu, kterou přinesl zákon č. 80/2019 Sb. Jedná se pouze o jazykové zpřesnění toho, že je to stále pořizovatel zboží z jiného členského státu, kterého v místě ukončení odeslání nebo přepravy zboží stihá povinnost přiznat daň. Ustanovení § 11 odst. 1 zákona o DPH obsahuje základní pravidlo pro určení místa plnění při pořízení zboží z jiného

členského státu. Místem plnění je z pohledu pořizovatele zásadně členský stát, kde došlo k ukončení přepravy či odeslání. Ze systematiky zákona o DPH a z důvodových zpráv k přijatým novelám zřetelně vyplývá, že pořizovatel zboží má bez ohledu na aplikaci § 11 odst. 2 zákona o DPH povinnost přiznat daň z titulu pořízení zboží z jiného členského státu ve státě ukončení přepravy či odeslání zboží. V případě, že ji přizná, neaplikuje se § 11 odst. 2 zákona o DPH. K těmto závěrům se kloní i odborná literatura (srov. Novotná, M., Olšanský, V. Zákon o dani z přidané hodnoty. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 154 až 155, či Drábová, M., Holubová, O., Tomíček, M. Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář. Wolters Kluwer, a. s., Praha 2019, komentář k § 11 zákona o DPH, dostupný v právním informačním systému ASPI). Žalobkyně byla pořizovatelem zboží od Globalex OÜ a Rautamax OY a ve státech ukončení přepravy (Velká Británie, resp. Švédsko) daň nepřiznala. Žalovaný tak v souladu s § 11 odst. 2 zákona o DPH určil, že se za místo plnění považuje Česká republika.

33. Nejedná se o čistě formalistické lpění na výkladu podmínek odpočtu DPH. Soudní dvůr v rozsudku *Facet-Facet Trading* uvedl, že čl. 28b část A odst. 2 šesté směrnice směřuje jednak k zajištění zdanění dotčeného pořízení zboží uvnitř Společenství, jednak k zamezení dvojího zdanění tohoto pořízení zboží. Rovněž by mohlo být v rozporu se zásadou daňové neutrality, aby pořizovatel zboží, který poskytl své identifikační číslo osobě registrované k dani v jiném členském státě, jež mu dodává zboží, mohl uplatnit odpočet DPH z tohoto pořízení, pokud byla daň přiznána pouze následným odběratelem zboží v jiném členském státě. Pořizovatel není zbaven povinnosti přiznat daň v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží, přičemž je ke splnění této povinnosti motivován vlastním zájmem na naplnění podmínek § 11 odst. 3 zákona o DPH pro snížení základu daně. Toto ustanovení pořizovateli zboží umožňuje adekvátně snížit základ daně, pakliže je předmětné pořízení zboží z jiného členského státu následně předmětem daně podle odst. 1 v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy pořízeného zboží. Jak plyne z rozsudku *Facet-Facet Trading*, jedná se ve své podstatě o specifický případ odpočtu daně na vstupu při pořízení zboží z jiného členského státu.
34. Smysl závěru přijatého Soudním dvorem v rozsudku *Facet-Facet Trading* je zřejmý. Pakliže by měl mít daňový subjekt v dané situaci nárok na odpočet daně na vstupu jak v členském státě, který vydal jím použité daňové identifikační číslo, tak i ve státě ukončení přepravy či odeslání zboží, a následně by daňový subjekt uplatnil právo na snížení základu daně, získal by tím daňovou výhodu v podobě jednoho odpočtu daně na vstupu, čímž by byla narušena neutralita daně, a to na úkor veřejného rozpočtu členského státu, který vydal daňovým subjektem použité daňové identifikační číslo. Opodstatněnost korekce v podobě snížení základu daně je dána také motivováním daňového subjektu ke zdanění pořízení zboží z jiného členského státu v tom členském státě, kam bylo skutečně přepraveno; jedná se o reflexi jednoho z elementárních předpokladů společného systému daně z přidané hodnoty, podle něhož je třeba, aby finálním příjemcem daně z přidané hodnoty byl ten členský stát, v němž došlo ke konečné spotřebě zboží (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 5. 2019, č. j. 2 Afs 115/2018-39, bod 25).
35. Žalobkyně odkázala na stanovisko Evropské konfederace daňových poradců č. FC 7/2016. K tomuto stanovisku se ve skutkově podobných věcech vyjádřil již NSS. V rozsudku ze dne 29. 5. 2019, č. j. 2 Afs 115/2018-39, uvedl, že „*ffikce místa plnění při pořízení zboží z jiného členského státu dle čl. 41 směrnice 2006/112/ES spojená se zdaněním takového pořízení v členském státě, který vydal pořizovatelem použité daňové identifikační číslo, sice může vést k*

neočekávanému daňovému příjmu takového členského státu, který vybočuje z výše zmíněné zásady zdanění zboží ve státě jeho konečné spotřeby, nicméně je třeba mít na zřeteli, že se bude jednat o situace výjimečné, pramenící z rezignace pořizovatele zboží na následné řádné přiznání a zdanění pořízení v členském státě ukončení přepravy či odeslání zboží. Právě skutečnost, že je plně v dispozici daňového subjektu, zda splní podmínky pro následné snížení základu daně (tj. zda pořízení zboží zdaní řádně v členském státě ukončení přepravy či odeslání zboží), v dané věci předurčuje závěr, že předmětná právní úprava není v rozporu s principem neutrality daně z přidané hodnoty.“. Soud neshledal důvod se v projednávané věci od vysloveného názoru Nejvyššího správního soudu odchýlit a plně se s ním ztotožňuje. Bylo v dispozici žalobkyně, aby přiznala a uhradila daň v souvislosti s předmětným pořízením zboží z jiného členského státu ve Švédsku (od dodavatele Rautamax OY) a ve Velké Británii (od dodavatele Globalex OÜ) jakožto zemí ukončení přepravy zboží a následně využila korektivu snížení základu daně dle § 11 odst. 3 zákona o DPH, čímž by byla daňová neutralita plně zachována. Pokud tohoto mechanismu nevyužila, bylo místo plnění u předmětných pořízeních zboží v tuzemsku pouze na základě poskytnutí identifikačního čísla. V takovém případě však s ohledem na závěry rozsudku *Facet-Facet Trading* není založen nárok na odpočet DPH. Námitka není důvodná.

36. Soudní dvůr, který je povolán k výkladu norem sekundárního evropského práva, do něž spadá i silně harmonizovaná úprava daně z přidané hodnoty, dal v rozsudku *Facet-Facet Trading* jasně najevo, že pořízení zboží je předmětem daně v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží. Z tohoto důvodu nemůže být důvodná argumentace žalobkyně stran zvýšené administrativní zátěže spočívající v registraci k dani ve státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží. Skutečnost, že některé státy registraci k dani nepožadují, není pro posouzení věci podstatná. Nebylo proto nutné se blíže zabývat tím, zda odběratel žalobkyně Perlago Ltd. přiznal daň v místě ukončení odeslání či přepravy (ve vztahu k dodavateli Rautamax OY žalobkyně tvzení o přiznání daně v jiném členském státě v žalobě ani v průběhu daňového řízení nepředestřela).
37. Soud se neztotožňuje s žalobkyní, že se jednalo o jedno dodání zboží. Žalobkyně sama uvádí, že pořídila zboží od Globalex OÜ a dodala je svému zákazníkovi Perlago Ltd., jedná se tedy o dvě po sobě následující dodání. Z napadeného rozhodnutí se podává, že přepravu do Velké Británie zajišťoval dodavatel žalobkyně Globalex OÜ ze skladovacích prostor dodavatele žalobkyně Globalex OÜ, což koresponduje s odpovědí na mezinárodní žádost o výměnu informací č. j. 3072773/21, včetně vyjádření Globalex OÜ a jejího pověřeného zástupce Jevgenie Stasjuka, podle nichž bylo zboží naloženo u smluvního skladovacího partnera Globalex OÜ společnosti Logistika Plus OÜ, přičemž přepravu objednávala Globalex OÜ u Schenker AS, což odpovídá přiloženým fakturám za dopravu. Žalobkyně v žalobě tato zjištění nezpochybňuje a ani neuvádí žádné okolnosti, pro které by nemělo být dodáním zakládajícím odeslání nebo přepravu, které má za následek pořízení z jiného členského státu, první z uvedených po sobě následujících dodání.
38. Pokud žalobkyně namítá, že se správce daně měl zabývat tím, zda nebyly splněny podmínky dodání zboží formou třístranného obchodu podle § 17 zákona o DPH, soud neshledává napadené rozhodnutí z tohoto důvodu nepřezkoumatelným. Za situace, kdy žalobkyně v daňovém řízení vůbec netvrdila a neprokazovala, že byl použit zjednodušený postup při dodání zboží do jiného členského státu formou třístranného obchodu, a povaha třístranného obchodu jednoznačně neplynula ani z daňového spisu, nelze daňovým orgánům vyčítat, že se posouzením naplnění podmínek třístranného obchodu výslovně ve

svých rozhodnutích nezabývaly [na daňových dokladech vystavených žalobkyní pro kupující Perlogo Ltd., které jsou součástí správního spisu, například nebylo uvedeno, že se jedná o třístranný obchod dle § 17 odst. 7 písm. c) zákona o DPH, resp. příjemce dodání nebyl ve faktuře určen za osobu povinnou odvést daň dle čl. 42 písm. a), 141 písm. e) a 197 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH]. Je třeba připomenout, že využití režimu třístranného obchodu není povinné a osoby povinné k dani se mohou rozhodnout, že zjednodušující opatření nepoužijí (viz stanovisko generálního advokáta Yvese Bota ve věci C-580/16 přednesené 30. 11. 2017, zejména poznámku pod čarou 15). Žalobkyně ostatně ani v žalobě netvrdí, že podmínky třístranného obchodu byly u jednotlivých transakcí skutečně naplněny. Námitky nejsou důvodné.

39. Žalobkyně také namítla, že žalovaný při posouzení pořízení zboží od Rautamax OY porušil zásadu *in dubio mitius*. Učinila tak zcela obecně v souvislosti s poukazem na excesivní výklad závěrů rozsudku *Facet-Facet Trading*, aniž blíže rozvedla, které pochybnosti podle jejího názoru ve věci nastaly. Soud proto pouze obecně konstatuje, že důvody k aplikaci této zásady neshledal. Použití tohoto pravidla předpokládá existenci více rovnocenně obhajitelných výkladů určitého ustanovení právního předpisu (viz rozsudek NSS ze dne 23. 5. 2014, č. j. 4 As 28/2014-40). Soud stejně jako žalovaný nepovažoval relevantní ustanovení zákona o DPH, která provádí směrnici o DPH, za nejednoznačná a umožňující dvojí srovnatelný výklad. K tomu soud odkazuje na vypořádání námítky týkající se aplikace závěrů rozsudku *Facet-Facet Trading* a výkladu § 11 zákona o DPH.
40. Další námitka žalobkyně se týká dodání zboží pro odběratele Baltic Cargo Pluss. Žalobkyně v žalobě namítla, že splnila vše, co lze po ní rozumně požadovat, přičemž vytkla daňovým orgánům, že porušily zásadu legitimního očekávání, volného hodnocení důkazů a nesprávně aplikovaly okolnosti přenosu důkazního břemene.
41. Podle čl. 20 směrnice o DPH pořízením zboží uvnitř Společenství se rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořizovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich do jiného členského státu než státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží.
42. Čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH upravuje povinnost členských států osvobodit od daně dodání zboží splňující podmínky, které jsou v něm vyjmenovány (rozsudek ze dne 9. 10. 2014, *Traum*, C-492/13, bod 46). Podle tohoto ustanovení členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží.
43. Podle § 13 odst. 1 zákona o DPH dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Podle § 13 odst. 2 zákona o DPH dodáním zboží do jiného členského státu se pro účely tohoto zákona rozumí dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.
44. 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.

45. Otázkou uplatňování osvobození od daně s nárokem na odpočet daně při dodání zboží do jiného členského státu se opakovaně zabývala judikatura NSS (viz např. rozsudky ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, č. 2172/2011 Sb. NSS, 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 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 82/2019-42, ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019-37, či ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45) i Soudního dvora [např. rozsudek ze dne 6. 4. 2006 ve věci C-245/04, *EMAG Handel Eder*, ze dne 16. 12. 2010, ve věci C-430/09, *Euro Tyre Holding* (dále jen „*Euro Tyre Holding*“), 27. 9. 2012 ve věci C-587/10, *VSTR*, či ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-409/04, *Teleos*].
46. Z citovaných rozhodnutí plyne, že aby byla transakce kvalifikována jako dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie, a mohl být tedy uplatněn nárok na osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH, musí být kumulativně splněny tři podmínky. Zboží musí být dodáno do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě; zboží musí být odesláno (přepraveno) do jiného členského státu; a přeprava zboží musí být zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou.
47. Osvobození dodání zboží od daně ve smyslu čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH lze uplatnit pouze tehdy, jestliže právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, jestliže dodavatel prokáže, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a opustilo-li zboží v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy fyzicky území členského státu dodání [viz rozsudek *Euro Tyre Holding* či rozsudek ze dne 6. 9. 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, bod 31 a v něm citovanou judikaturu]. Aby bylo možné kvalifikovat transakci jako dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie, musí dojít k odeslání nebo přepravě zboží prodávajícím nebo samotným pořizovatelem, nebo jejich jménem, do jiného členského státu. Základním znakem intrakomunitární operace je totiž fyzický pohyb zboží z členského státu dodání do jiného členského státu (srov. rozsudek NSS ze dne 23. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-31).
48. Právní úprava ve směrnici o DPH týkající se přeshraničního odesílání zboží vychází ze zásady místa určení, podle níž má být zajištěno, aby byla DPH jakožto daň ze spotřeby odváděna v členském státě, kde dochází ke konečné spotřebě. Z tohoto důvodu je třeba v případě přeshraničního dodání podle čl. 2 odst. 1 písm. a) bodu i) a čl. 40 směrnice o DPH zdanit pořízení zboží v členském státě určení. Dodání téhož zboží v zemi původu musí být osvobozeno od daně, aby se zamezilo dvojímu zdanění. Logickým důsledkem dodání zboží uvnitř Společenství, na které se vztahuje čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH, je pořízení zboží uvnitř Společenství vymezené v čl. 20 této směrnice, a je tudíž třeba tato dvě ustanovení vykládat způsobem, který jim poskytne totožný význam a dosah [viz rozsudky Soudního dvora *Teleos*, bod 34, *EMAG Handel Eder*, bod 29, či rozsudek ze dne 26. 7. 2017 ve věci C-386/16, *UAB „Toridas“*, (dále jen „*Toridas*“) bod 31]. Z článku 20 směrnice o DPH vyplývá, že pořízení může být kvalifikováno jako pořízení uvnitř Společenství jen za podmínky, že zboží bylo přepraveno nebo odesláno pořizovateli (bod 32 rozsudku *Toridas*).
49. Podle § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu je daňový subjekt, u něhož je prováděna kontrola, povinen předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení.
50. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle odst. 4 téhož ustanovení, pokud to vyžaduje průběh

řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

51. K otázce důkazního břemene v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře již mnohokrát vyjadřoval (viz např. rozsudky ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 87/2016-45, či ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-82, bod 31). V druhém z těchto rozsudků shrnul svoji judikaturu tak, že *„dle výše citovaných ustanovení je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsáným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, 9 Afs 152/2013-49).“*
52. Důkazní břemeno ohledně splnění podmínek vzniku nároku na osvobození plynoucích z čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH, resp. § 64 zákona o DPH, nese ten, kdo se domáhá osvobození od DPH, tj. dodavatel zboží (rozsudek *Twoh International*, bod 26, rozsudky NSS ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, či ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012-45). Je proto v jeho zájmu, aby si opatřil takové podklady, které mohou relevantním způsobem prokázat, že k dodání do jiného členského státu skutečně došlo (viz výše uvedené rozsudky NSS č. j. 8 Afs 14/2010-195 a č. j. 8 Afs 78/2012-45). Za okolností, kdy je právo nakládat se zbožím jako vlastník převedeno na pořizovatele na území členského státu odesláním nebo přepravou zboží a je na pořizovateli, aby zboží odeslal nebo přepravil mimo tento členský stát, závisí důkaz, který je dodavatel schopen předložit daňovým orgánům, hlavně na skutečnostech, které se dozví od pořizovatele (viz rozsudek *Euro Tyre Holding*, bod 37). Daňové orgány proto nemohou uložit povinnost doplatit DPH dodavateli, který jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující *prima facie* jeho nárok na osvobození při dodání zboží do jiného členského státu, byť se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, aniž by byla prokázána účast dodavatele na podvodu, pokud dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že dodání zboží do jiného členského státu nepovede k účasti na podvodu (viz rozsudek *Teleos*, bod 68).

53. K důkazním prostředkům, jimiž lze prokazovat splnění podmínek pro osvobození od daně při dodání do jiného členského státu, se podrobně vyjádřila generální advokátka J. K. ve svém stanovisku ze dne 11. 1. 2007 ve věci *Teleos* (body 66 až 69). V něm uvedla, že „dokud ještě existovaly hraniční kontroly, mohly se osoby povinné k dani při prokazování vývozu dodaného zboží opírat o dokumenty vystavené celními orgány. Po zrušení vnitřních hranic nemají už osoby povinné k dani tento obzvláště důvěryhodný důkazní prostředek k dispozici. Prokázání skutečnosti, že zboží bylo přepraveno přes hranice, je namísto toho možno učinit obecně již jen na základě prohlášení soukromých osob. K tomuto účelu se nabízí obzvláště nákladní list, vystavený v souladu s ustanoveními Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (*Convention on the Contract for the International Carriage of Goods by Road – CMR*), na kterém příjemce vyznačí obdržení zboží v jiném členském státě. Nákladní list CMR je podepsán odesílatelem zboží a dopravcem a slouží jako doklad toho, že dopravce zboží převzal. Jedno vyhotovení doprovází zboží a je předáno pořizovateli na jeho žádost. Vyznačí-li pořizovatel přijetí zboží na nákladním listu, potom spolupůsobily na vyhotovení tohoto dokladu o přepravení zboží do jiného členského státu tři na sobě většinou nezávislé osoby. Toto snižuje nebezpečí manipulací, ale nemůže je samozřejmě zcela vyloučit. Pokud osoba povinná k dani předloží tímto způsobem vystavený nákladní list, zpravidla to postačuje jako důkaz přepravy nebo odeslání ze státu dodání do jiného členského státu. Pokud jsou splněny i ostatní podmínky, vzniká tím nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně.“ V bodech 75 a 76 téhož stanoviska dále uvedla, že „dodavatel má zajisté povinnost učinit vše, co je v jeho moci, aby zajistil řádné provedení dodání zboží uvnitř Společenství. Pokud smluvně přenechá přepravu zboží do jiného členského státu pořizovateli, musí nést případné následky (...) nesplnění této povinnosti ze strany pořizovatele. Dále se musí prodávající ujistit o důvěryhodnosti svého obchodního partnera. Cíl předcházení daňovým únikům odůvodňuje vysoké nároky kladené na tuto povinnost.“
54. Z těchto závěrů vychází i judikatura NSS, podle níž mohou mít CMR listy vystavené v souladu s ustanovením Úmluvy CMR s vyznačením příjemce, že zboží převzal, zásadní váhu při prokazování dodání zboží, zejména v situacích, kdy dodavatel nezajišťuje přepravu zboží, přičemž jejich vypovídací hodnota je založena tím, že na vyhotovení by měly spolupůsobit tři na sobě většinou nezávislé osoby, prodejce, dopravce a kupující (viz rozsudky NSS ze dne 30. 6. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, či ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 82/2019-42).
55. Správce daně v rámci daňové kontroly vyzval žalobkyni dle § 86 odst. 3 písm. c) a § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu (výzvy č. j. 146257/17/2102-60561-201596, č. j. 2903917/17/2102-60561-201596 a č. j. 2983232/18/2102-605561-201596), aby mimo jiné předložila a navrhla důkazní prostředky prokazující dodání zboží do jiného členského státu dle daňových dokladů č. A017022016 a A117022016, resp. naplnění podmínek osvobození dle § 64 zákona o DPH. Poslední z uvedených výzev žalovaný s odkazem na rozsudek Soudního dvora ve věci *Teleos* vyzval k prokázání, že přijala všechna opatření, která po ní mohou být rozumně požadována, aby předešla tomu, že jako osvobozené vykáže plnění, které ve skutečnosti nemělo intrakomunitární charakter.
56. Žalobkyně v průběhu daňového řízení předložila daňové doklady a další listiny k prokázání svých daňových tvrzení, avšak správce daně vyslovil důvodné pochybnosti o jejich věrohodnosti, správnosti, přesvědčivosti a úplnosti [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].

57. Správce daně a žalovaný v průběhu daňového řízení ve výzvách k prokázání skutečností, výsledku kontrolního zjištění, zprávě o daňové kontrole a seznámení se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení jasně formulovali pochybnosti o správnosti a úplnosti žalobkyní postupně předložených listin [např. CMR list předložený žalobkyní k faktuře č. A117022016 neobsahoval náležitosti dle Úmluvy CMR, chyběla bližší identifikace přepravce, přesné určení místa vykládky, v kolonce pro potvrzení převzetí byl pouze nečitelný podpis bez uvedení osoby, která zboží převzala, přičemž data nakládky, přepravy a přijetí zboží uvedená na CMR listu o více než tři měsíce předcházela datu vystavení daňového dokladu, který byl na CMR listu označen; údaje na daňovém dokladu za provedení přepravy č. 1703-3090 ze dne 14. 3. 2016, který měla vystavit AV Logistic pro Baltic Cargo Pluss, nekorespondovaly s údaji na CMR listech, nadto bylo následně v rámci mezinárodního dožádání zjištěno, že uvedená společnost daňový doklad vůbec nevystavila; pod registračním číslem uvedeným žalobkyní k TSG Transport – Rojan nov., Roja, byla registrována společnost TSG Ltd. s předmětem podnikání pěstování obilnin, luštěnin a olejnin, účetní a auditorské činnosti a daňové poradenství; CMR list k daňovému dokladu č. A017022016 žalobkyně v řízení před správcem daně nedoložila, byl předložen až v odvolacím řízení, přičemž dopravce, který byl na něm označen, byl v té době již vymazán z příslušného rejstříku (ke dni 29. 9. 2017); listina Likvidace vydaných faktur neodpovídala transakcím na účtu žalobkyně, kde nebyly evidovány žádné platby od deklarovaného odběratele Baltic Cargo Pluss, ale pouze platby od společnosti Salopinda LP s uvedením čísla jedné z faktur, které svou výší nekorespondovaly s fakturovanou částkou; typizované potvrzení předložené žalobkyní dne 22. 3. 2017, které pouze uvádělo, že zboží na fakturách bylo přepraveno do Lotyšska z jiné země EU, bylo opatřeno jen nečitelným podpisem; prohlášení datované dnem 30. 9. 2016 zaevidované dne 6. 12. 2018 nepomohlo odstranit rozpory ohledně přepravy zboží; Baltic Cargo Pluss dle mezinárodního dožádání plnění v daňovém přiznání nevykázala]. S pochybnostmi správce daně a žalovaného byla žalobkyně seznámena a byla jí dána příležitost pochybnosti vysvětlit a doložit, že hmotněprávní podmínky byly splněny, resp. předložit důkazy prokazující *prima facie* její nárok na osvobození při dodání zboží do jiného členského státu.
58. Soud se ztotožňuje s daňovými orgány, že se jedná o dostatečně závažná zjištění, aby vzbudila důvodné pochybnosti a vedla k přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni. Správce daně není povinen prokázat, že se plnění neuskutečnilo tak, jak tvrdí daňový subjekt, či prokázat namísto daňového subjektu, jak se plnění uskutečnilo. Je pouze povinen prokázat, že o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených důkazních prostředků existují důvodné pochybnosti.
59. Soud se shoduje s daňovými orgány, že aby bylo možné CMR listům přiznat zásadní váhu, musí být vyplněny v souladu s Úmluvou CMR, potvrzeny odesílatelem, dopravcem a příjemcem a korespondovat s dalšími předloženými doklady. Žalobkyně byla nejprve schopna předložit pouze CMR list k daňovému dokladu č. A117022016. Jak poukázaly daňové orgány, předložený CMR list uvedené podmínky nespĺňoval, což podstatně snižovalo jeho průkaznost (srov. např. rozsudek NSS ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019-37, bod 28). Na CMR listu, který nebyl očíslován, byl přepravce specifikován pouze označením „TSG Transport“, název byl tedy zjevně neúplný a chyběla adresa, datum nakládky (2. 12. 2015) a přijetí (7. 12. 2015) o více než 3 měsíce nekorespondovalo s datem na daňovém dokladu, který byl na předloženém CMR listu označen. V položce č. 24, kterou má potvrdit příjemce zboží, byl pouze nečitelný podpis bez uvedení osoby, která zboží převzala.

60. Důležitost potvrzení v položce č. 24 NSS potvrdil v bodech 32 a 33 svého rozsudku ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42: „Nejvyšší správní soud plně aprobuje závěr orgánů finanční správy, že stěžovatel toto své primární důkazní břemeno neunesl a nepředložil důkazní prostředky prokazující na první pohled faktické dodání betonářské oceli do jiného členského státu (a jeho související dobrou víru ohledně tohoto dodání). Stěžovatel totiž správci daně předložil předně faktury a příjmové pokladní doklady týkající se daných transakcí. Tyto ovšem z povahy věci nemohou prokázat faktické dodání zboží do zahraničí. Nutno poukázat i na to, že předmětné faktury neměly náležitosti daňového dokladu podle zákona o DPH, neboť neobsahovaly sdělení, že se jedná o plnění osvobozená od daně s odkazem na příslušné zákonné ustanovení. Faktury pak neobsahovaly ani způsob dopravy a dodací podmínky, ačkoliv se mělo jednat o mezinárodní transakci. Dále stěžovatel předložil CMR listy (mezinárodní nákladní listy) týkající se předmětných dodání. CMR listy mají přitom při prokazování dodání zboží (zvláště v situacích, kdy dodavatel nezajišťuje přepravu zboží, jako tomu bylo v souzené věci) zásadní váhu. Vypovídací hodnota CMR listu je totiž založena mimo jiné tím, že na jeho vyhotovení by měly spolupůsobit tři na sobě většinou nezávislé osoby, tj. prodejce, dopravce a kupující (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 6. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195). V souzené věci nicméně prakticky veškeré mezinárodní nákladní listy (kromě jediného), kterými stěžovatel prokazoval dodání do Polska a na Slovensko, neměly vyplněny oddíl 24, ve kterém příjemce zboží potvrzuje, že zboží obdržel (CMR listy týkající se společnosti PROZAMET navíc neměly vyplněn ani oddíl 3 obsahující údaje o vykládce zboží). Uvedená skutečnost zásadním způsobem znevěrohodňuje dané CMR listy, které nelze v žádném případě považovat za důkazy prokazující *prima facie* nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství ve smyslu výše citované judikatury (ve věci Teleos plátcí daně disponovali kompletními CMR listy, což SDEU opakovaně zdůraznil). Popsaná nekompletnost CMR listů nadto měla ve stěžovateli vzbudit pochybnosti o tom, zda bylo zboží skutečně dodáno, jak bylo sjednáno, či nikoliv. Měl proto požadovat další důkazy osvědčující reálné dopravení zboží na Slovensko a do Polska. Takto ovšem v době realizace daných obchodů a v době jejich zanesení do daňových příznání jako obchodů intrakomunitárních nepostupoval.“
61. Soud souhlasí s daňovými orgány, že CMR list vyplněný tak, jak bylo výše popsáno, nemůže *prima facie* dokládat uskutečnění dodání zboží do jiného členského státu, jak žalobkyně deklarovala na předložené faktuře. Bylo na žalobkyni, aby si zajistila řádné doklady, uplatňovala-li osvobození od daně při dodání do jiného členského státu. Není rozhodné, že CMR list vyplňoval a poskytl jí někdo jiný (viz rozsudky NSS ze dne 23. 3. 2017, č. j. 7 Afs 50/2016-73, či ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019-37, bod 30). Žalobkyně měla důsledně vyžadovat předložení úplných a řádně vyplněných CMR listů nebo jiného dostatečného potvrzení o přepravě a dodání zboží.
62. Žalobkyně dále předložila daňový doklad č. 1703-3090 za přepravu zboží, který měl být vystaven pro společnost Baltic Cargo Pluss dne 14. 3. 2016 společností AV Logistic. Předložený daňový doklad však nepřispěl k odstranění pochybností, ale naopak je posílil. Subjekt, který měl daňový doklad vystavit, nebyl na CMR listu uveden, přičemž datum na daňovém dokladu (jiné datum uskutečnění přepravní služby na něm není uvedeno) nekoresponduje s datem na CMR listu ani s datem uvedeným na faktuře za zboží. Správce daně se na základě předloženého daňového dokladu prostřednictvím mezinárodního dožádání pokusil ověřit faktické uskutečnění dopravy. Odpověď na mezinárodní dožádání však pochybnost správce daně prohloubila, neboť bylo zjištěno, že AV Logistic, která měla vystavit předložený daňový doklad č. 1703-3090 za přepravu zboží, doklad nevystavila. Z odpovědi lotyšského správce daně vyplývá, že AV Logistic uvedla, že k vystavení faktur

používá jiný program, vystavené daňové doklady mají odlišný vzhled, pro tvorbu číselného označení je používán jiný klíč, osoba uvedená na daňovém dokladu nikdy ve společnosti AV Logistic nepracovala a telefonní číslo na daňovém dokladu není jejím telefonním číslem. Současně poskytla lotyšskému správci daně pro srovnání daňový doklad ze dne 25. 2. 2016, č. 1602-0751, za uskutečněnou přepravu zboží z Polska do Lotyšska pro odběratele Baltic Cargo Pluss, který je odlišný od předloženého daňového dokladu (mj. je na něm výslovně uvedeno datum uskutečnění přepravy, které se shoduje s datem jeho vystavení). Tvrzení žalobkyně, že AV Logistic byla speditérem, nemohlo vzniklé pochybnosti odstranit, neboť daňový doklad č. 1703-3090 AV Logistic nevyhotovila. Nadto správce daně zjistil, že žalobkyní uvedené registrační číslo tvrzeného přepravce TSG Transport – Rojan nov. náleží společnosti „TSG Ltd.“ s předmětem podnikání pěstování obilnin, luštěnin a olejnin, účetní a auditorské činnosti a daňové poradenství. Tvrzení o tom, že přepravu uskutečnila TSG Transport a AV Logistic byla speditérem, žalobkyně neprokázala.

63. K tvrzení žalobkyně, že neměla možnost si ověřit správnost daňového dokladu č. 1703-3090, a proto neměla důvod pochybovat o jeho správnosti, soud uvádí, že tento daňový doklad byl předložen až poté, kdy žalobkyně disponovala CMR listem, který vykazoval výše popsané zásadní nedostatky, nebyl vystaven osobou, která byla označena na CMR listu jako dopravce, přičemž datum na daňovém dokladu se neshodovalo s datem na faktuře za zboží ani s datem na CMR listu. Žalobkyně v dané situaci nemohla být v dobré víře, že předložením těchto listin své důkazní břemeno stran prokázání hmotněprávních podmínek unese. Žalobkyně v této souvislosti poukazuje na zaplacení ceny za zboží. Žalobkyně v daňovém řízení k prokázání plateb pouze opakovaně odkazovala na tabulku Likvidace vydaných faktur. Soud souhlasí s daňovými orgány, že ani tato listina nemohla vzniklé pochybnosti rozptýlit. Správce daně a žalovaný v daňovém řízení poukázali na to, že na účtu žalobkyně, který byl označen na žalobkyní vystavených fakturách, nejsou evidovány žádné příchozí platby od Baltic Cargo Pluss. Evidovány jsou zde pouze platby od jiného subjektu, Salopinda LP, v jejichž detailu je zmíněna jedna z faktur, které časově bezprostředně nenavazují na deklarované plnění a svým součtem nekorespondují s fakturovanou částkou ani s částkami a daty uvedenými v žalobkyní předložené tabulce. Na tato zjištění a pochybnosti žalobkyně nikterak nereagovala a neposkytla žádné rozumné vysvětlení. Listina označená Likvidace vydaných faktur nadto nekoresponduje ani s předloženým prohlášením Baltic Cargo Pluss datovaným dnem 30. 9. 2016, zaevidovaným dne 6. 12. 2018, v němž Vasyk Chepa za Baltic Cargo Pluss prohlašuje, že uhradili všechny částky za fakturované zboží bankovním převodem, neboť podstatná část platby na fakturu A117022016 ve výši 32 071 EUR měla být dle žalobkyně (tabulky Likvidace vydaných faktur) uhrazena až následně, dne 26. 10. 2016. Nadto žádná z plateb na účtu žalobkyně nebyla provedena společností Baltic Cargo Pluss.
64. Případný není ani názor žalobkyně, že je běžnou praxí, že CMR listy nejsou náležitě vyplněny, protože je podepisují řidiči neznalí Úmluvy CMR. Řádné vyplnění předepsaných položek CMR listu nevyžaduje znalost Úmluvy CMR, přičemž od řidičů v mezinárodní nákladní dopravě lze očekávat schopnost příslušné položky vyplnit. Soud poukazuje na to, že v daňovém spise je založeno množství CMR listů, které obsahují veškeré náležitosti (např. CMR list č. 041115-1 k dodání zboží společnosti Armon Trade, SIA, nebo CMR listy č. 006110, č. 006108, č. 006104 či č. 006106). Nelze proto souhlasit s žalobkyní, že by bylo běžnou praxí, že se CMR listy vyplňují nedostatečně. Je též třeba připomenout, že se na vyplnění CMR listu mají podílet další osoby, jednající za odesílatele

a pořizovatele, které by měly při nakládce a vykládce vyžadovat správně vyplněný CMR list. Nelze přehlédnout, že na CMR listu k daňovému dokladu č. A117022016 chybělo mimo jiné označení osoby, která měla zboží převzít, a žalobkyně neposkytla ani žádné racionální vysvětlení k rozporům v datech. Tvrzení, že faktura může být vystavena před uskutečněním přepravy, nemohlo rozpory vysvětlit, a to již proto, že daňový doklad, který byl na CMR listu označen, měl být vystaven více než tři měsíce poté. Nadto je třeba zopakovat, že není rozhodné, že CMR list vyplňoval a poskytl žalobkyni někdo jiný (viz rozsudky NSS ze dne 23. 3. 2017, č. j. 7 Afs 50/2016-73, či ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019-37, bod 30). Bylo na žalobkyni důsledně vyžadovat předložení úplných CMR listů nebo jiného dostatečného potvrzení o přepravě zboží. To platí tím spíše v případě obchodu, který se jeví jako ne zcela standardní s ohledem na délku přepravní trasy, kdy předmětem dodání do Rigy mělo být zboží, které žalobkyně předtím pořídila z Estonska (Tallinnu). Žalobkyně si mohla ošetřit dodání do jiného členského státu a předložení řádně vyplněných dokumentů např. v kupní smlouvě. Současně je třeba poukázat na to, že se v daném případě nejednalo pouze o ojedinělé formální nedostatky, kdy by veškeré předložené listiny spolu jinak vzájemně logicky korespondovaly.

65. Přestože žalobkyně v průběhu odvolacího řízení předložila CMR list k daňovému dokladu č. A017022016, který obsahuje v položce č. 24 potvrzení přijetí zboží Baltic Cargo Pluss, nemohl odstranit daňovými orgány vypočtené pochybnosti o realizaci přepravy a jejím zajištění touto společností. Na tomto CMR listu, který není očíslován, je jako den nakládky uveden den 19. 2. 2016 a jako den převzetí zboží datum 22. 2. 2016. Jak poukázal žalovaný v napadeném rozhodnutí, uvedené datum přepravy je odlišné od data na spárovaném daňovém dokladu. Podle daňového dokladu mělo dojít k dodání zboží dne 17. 2. 2016, tedy o dva dny dříve, než je den nakládky zboží na CMR listu, o čtyři dny dříve, než měl odběratel přijetí zboží na CMR listu potvrdit. V daňové evidenci žalobkyně je u tohoto plnění uvedeno jako dodání zboží 17. 2. 2016. Pokud žalobkyně namítala, že žalovaný nevezal v potaz, že se faktury vystavují dříve, než je dodávka uskutečněna, soud nespornuje, že tomu tak být může. Pro nyní projednávanou věc je ovšem podstatné, že žalobkyně měla prokázat, že zboží dle daňového dokladu bylo přepraveno deklarovanému odběrateli do jiného členského státu, a přeprava byla zajištěna pořizovatelem nebo jím zmocněnou třetí osobou, což se nestalo. Soud připomíná, že mezi náležitosti daňového dokladu patří den vystavení daňového dokladu a den uskutečnění plnění, pokud se liší od data jeho vystavení (§ 29 odst. 1 písm. g) a h) zákona o DPH]. Každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění eventuálních práv a povinností dle příslušných ustanovení zákona o DPH. Jak bylo výše uvedeno, žalobkyní předkládané listiny spolu vzájemně nekorespondovaly. Data na CMR listu neodpovídala ani údajům na předložené faktuře za přepravu, jejíž pravost byla navíc následně zpochybněna. K poukazu žalobkyně na uskutečnění plateb se soud vyjádřil výše. Žalobkyně neobjasnila, proč platby s odkazem na tuto fakturu nekorespondovaly s fakturovanou částkou ani s částkami v tabulce předložené žalobkyní a byly realizovány osobou odlišnou od deklarovaného odběratele. Z důvodu časového prodloužení s předložením tohoto CMR listu (žalobkyně v doplnění odvolání tvrdila, že se jí tento CMR list konečně podařilo získat, aniž specifikovala, jakým způsobem) nemohl žalovaný u tam uvedeného přepravce 1M-KREDIT OÜ ověřit, zda přepravu uskutečnil tak, jak tvrdí žalobkyně. Správce daně totiž zjistil, že tvrzený přepravce byl dne 29. 9. 2017 vymazán z estonské obdoby obchodního rejstříku. Dále bylo

zjištěno, že Baltic Cargo Pluss je nekontaktní a v předmětných zdaňovacích obdobích nevykázala žádná pořízení zboží z jiného členského státu, přičemž od tohoto odběratele nebyla zjištěna ani žádná příchozí platba na účet žalobkyně. Žalovaný s důvody, které podle jeho názoru stále zakládaly pochybnosti, seznámil žalobkyni a dal jí možnost se k nim vyjádřit. Této možnosti však žalobkyně již dále nevyužila a ani v žalobě zjištění žalovaného konkrétní argumentací nerozporovala a pochybnosti nevysvětlila.

66. Jak bylo výše uvedeno, bylo na žalobkyni, aby si včas zajistila řádné doklady, uplatňovaly osvobození od daně při dodání do jiného členského státu. S ohledem na důkazní břemeno je totiž na plátcích, aby si ve svém zájmu zajistil důkazy, jimiž bude schopen prokázat uskutečnění plnění v souladu s daňovými doklady. K tomu Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232, uvedl, že „*každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění eventuálních práv a povinností dle příslušných ustanovení zákona o DPH*“. Je na daňovém subjektu, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje, uzpůsobil tomu, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní (viz rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, bod 38).
67. Rovněž lze souhlasit s názorem žalovaného, že prohlášení společnosti Baltic Cargo Pluss jako pořizovatele ve smyslu § 64 odst. 5 zákona o DPH pochybnosti neodstranilo. Přestože zákon o DPH v § 64 odst. 5 uvádí, že 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, ani písemné prohlášení o přepravě zboží do jiného členského státu podle § 64 odst. 5 zákona o DPH nelze považovat za důkaz jediný a absolutní (viz rozsudek NSS ze dne 30. 6. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195), ale musí odpovídat zjištěnému skutkovému stavu, aby je bylo možné považovat za věrohodné a dostatečně průkazné (viz např. rozsudek NSS ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014-49, či ze dne 7. 5. 2019, č. j. 7 Afs 140/2018-31). V případě typizovaného prohlášení předloženého žalobkyní dne 22. 3. 2017 (spolu s dalšími dvanácti obdobnými prohlášeními) je třeba uvést, že není ani patrné, kým bylo učiněno, neboť je opatřeno pouze nečitelným podpisem, a není na něm ani uvedeno, že zboží bylo přepraveno do Lotyšska z České republiky ani jiné údaje o zajištění přepravy. Přestože v prohlášení datovaném dnem 30. 9. 2016, které žalobkyně předložila dne 6. 12. 2018, se potvrzuje nákup a dodání zboží podle daňových dokladů č. A017022016 a č. A117022016, které bylo přepraveno z České republiky do Lotyšska, daňovými orgány byla vypočtena řada nesrovnalostí o tom, zda bylo zboží přepraveno společností Baltic Cargo Pluss z České republiky do Lotyšska a zda byla přeprava zajištěna touto společností nebo jí zmocněnou osobou, které nebyly ze strany žalobkyně odstraněny. Prohlášení např. nevyjasňuje, kdy mělo dojít k přepravě zboží (data vystavení faktur, která jsou uvedena v prohlášení, nekorespondují s CMR listy), údaj o úhradě všech částek bankovním převodem nekoresponduje s platbami evidovanými na účtu (dle výpisu z účtu byly platby provedeny odlišným plátcem a ani v součtu nedosahovaly fakturovaných částek) ani s tabulkou předloženou žalobkyní (částka 32 071 EUR měla být uhrazena až dne 26. 10. 2016), což zpochybňuje správnost a pravdivost prohlášení. Pochybnosti vzbuzuje i prohlášení o úhradě nákladů za přepravu s ohledem na výše uvedená zjištění týkající se faktury za přepravu. Lze poznamenat, že žalobkyně ani neuvedla, kdy toto prohlášení, které předložila se značným časovým odstupem, obdržela. K tomu přistupuje skutečnost, že Baltic Cargo Pluss byla nekontaktní a pořízení zboží z jiného členského státu

v daňovém přiznání nevykázala. Pochybnosti neodstranilo ani vyjádření J. S., který měl být dle podání žalobkyně ze dne 14. 12. 2018 schopen vysvětlit veškeré podrobnosti k realizovaným obchodům. J. S. pouze uvedl, že poskytl Baltic Cargo Pluss kontakt na zástupce žalobkyně, nic bližšího k průběhu konkrétních obchodních transakcí nesdělil.

68. Pokud žalobkyně v daňovém řízení poukazovala na zaplacení kupní ceny, z výpisů z účtu žalobkyně neplyne, že by Baltic Cargo Pluss žalobkyni fakturovanou kupní cenu zaplatila (viz výše). Navíc prokázání zaplacení kupní ceny samo o sobě neprokazuje, že zboží bylo skutečně dodáno deklarovanému odběrateli, natož do jiného členského státu, a jeho spojení s přepravou (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2022, č. j. 9 Afs 274/2020-61).
69. Námitky žalobkyně, že splnila podmínky nároku na osvobození dle § 64 zákona o DPH, resp. předložila veškeré doklady, které lze po ní požadovat, tedy nejsou důvodné.
70. Správce daně i žalovaný na základě podrobně popsanych úvah a hodnocení předložených důkazních prostředků jednotlivě i ve vzájemných souvislostech dospěli k závěru, že žalobkyně neprokázala, že zboží bylo z České republiky dodáno do jiného členského státu. Soud neshledal, že by daňové orgány při hodnocení provedených listinných důkazů porušily zásadu volného hodnocení důkazů. Správce daně i žalovaný hodnotili jednotlivé důkazy včetně všech listin předložených žalobkyní samostatně i ve vzájemných souvislostech. Soud se ztotožnil s žalovaným a správcem daně, že předložené listiny neprokazují, že zboží bylo přepraveno deklarovanému odběrateli do jiného členského státu a kým byla zajištěna přeprava. S ohledem na pochybnosti, které daňové orgány ve vztahu k předloženým listinám vyslovily, nemohla být žalobkyně v dobré víře, že si během obchodní transakce opatřila dostatek listin, jimiž bude schopna splnění podmínek pro osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu prokázat. Vzhledem k obecnosti námitky porušení legitimního očekávání soud pouze obecně dodává, že na základě žalobních tvrzení neshledal, že by žalobkyni vzniklo legitimní očekávání a že by daňové orgány postupovaly v rozporu se zásadou legitimního očekávání.

#### **Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení**

71. S ohledem na shora uvedené závěry soud žalobu jako nedůvodnou zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
72. Soud neprovedl žalobkyní navrhovaný důkaz daňovým spisem, který měl soud k dispozici, neboť jeho obsah není předmětem dokazování (srov. např. rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS).
73. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému, který byl plně úspěšný, soud náhradu nákladů nepřiznal, neboť mu žádné náklady nad rámec 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 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).

Praha 15. června 2022

**Mgr. Tomáš Kocourek, Ph.D., v. r.**  
předseda senátu