



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **DANEOLA s.r.o.**, IČO: 24791946,
sídlem Liškova 1562/47, 412 01 Litoměřice,
zastoupená Mgr. Petrem Macákem, advokátem,
sídlem Kolínská 1686/13, 130 00 Praha 3,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 4. 2019, č. j. 15734/19/5300-21444-712153,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 12. 4. 2019, č. j. 15734/19/5300-21444-712153, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč do třiceti dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 12. 4. 2019, č. j. 15734/19/5300-21444-712153, kterým byly k jejím odvoláním změněny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ze dne 29. 11. 2017, č. j. 2424093/17/2507-50521-507771, za zdaňovací období měsíce července roku 2012, č. j. 2424536/17/2507-50521-507771, za zdaňovací období měsíce října roku 2012, č. j. 2424577/17/2507-50521-507771, za zdaňovací období měsíce února roku 2013, č. j. 2424641/17/2507-50521-507771, za zdaňovací období měsíce března roku 2013, č. j. 2424695/17/2507-50521-507771, za zdaňovací období měsíce dubna roku 2013, č. j. 2424747/17/2507-50521-507771, za zdaňovací období měsíce května roku 2013, č. j. 2424866/17/2507-50521-507771, za zdaňovací období měsíce června roku 2013, č. j. 2424905/17/2507-50521-507771, za zdaňovací období měsíce července roku 2013, č. j. 2424926/17/2507-50521-507771, za zdaňovací období měsíce srpna roku 2013, a to konkrétně v části týkající se splatnosti doměřené daně a stanoveného penále. Ve zbytku zůstaly nadepsané dodatečné platební výměry beze změny. Žalobkyně se současně domáhala toho, aby soud žalovanému uložil povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

Žaloba

2. Žalobkyně úvodem podané v žaloby zmínila, že pro uplatnění nároku na osvobození od DPH při dodání zboží z jiného členského státu musí být splněny tři hmotněprávní podmínky, a to: 1) právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, 2) zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy fyzicky opustilo území České republiky, a 3) zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě. Podle daňových orgánů pak v projednávané věci nebylo prokázáno splnění třetí hmotněprávní podmínky, s čímž žalobkyně zásadně nesouhlasí.
3. Popsala přitom, že je nemyslitelné, aby každý odběratel měl svoji vlastní mrazírnu, nebo aby si převzal zboží a následně ho sám vezl do mrazírny. Z tohoto důvodu mají odběratelé zajištěno místo pro své zboží v mrazírnách s tím, že příslušnou dodávku namísto odběratele převezme a potvrdí příslušná mrazírna.
4. K dotčeným zdaňovacím obdobím pak žalobkyně poukázala na veškeré jí doložené doklady s tím, že předmětné zboží (tj. mražené maso) bylo v rámci jednotlivých obchodních případů doručeno právě ve prospěch deklarovaných odběratelů - tj. Escalante s.r.o., SHEPPARTON s.r.o., SWANHILL s.r.o., DIX FOODS KFT., MB – KORUND SLOVAKIA s.r.o., Baranello s.r.o., SM – HM s.r.o., Project Business s.r.o. a SeMaG s.r.o. (dále též „deklarovaní odběratelé“). Dle žalobkyně byly prokázány celé obchodní transakce. Žalobkyně též upozornila, že v případě obchodů s mraženým zbožím bylo nezbytné dodržet podmínky skladování, a proto bylo zboží obvykle dodáváno přímo do mrazíren - tj. mrazírny NEXT TRADE s.r.o., MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo, Vadual Logistic spol. s r.o., Peter Štěpánek, Konex Sk plus s.r.o., Bidvest Slovakia, s.r.o., Alfa – R s.r.o. a DEAK, spol. s r.o. (dále též „mrazírny“).
5. Žalobkyně dále zmínila, že její obchodní činnost probíhá zejména telefonicky, a tudíž objednávky jen stručně „potvrzují“ předem (telefonicky) dojednané obchody. Dodání zboží je poté potvrzováno příslušnými mrazírnami, přičemž platby jednotlivých odběratelů žalobkyni dokládají bankovní výpisy. S ohledem na veškeré doklady, které Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

měla žalobkyně k dispozici, tak dle jejího názoru nelze pochybovat o její dobré víře, neboť obchodní činnost probíhala za standardních podmínek. V souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2017, č. j. 1 Afs 253/2016-27, je navíc nutné zabývat se nejen dobrou vírou v dostatečné množství důkazů, ale i dobrou vírou v to, že zboží skutečně bylo dodáno příslušnému odběrateli v jiném členském státě.

6. Podle žalobkyně je tak nelogický a účelový závěr žalovaného (resp. správce daně), že má za prokázané dodání zboží do jiného členského státu, ale nemá za prokázané, kdo byl odběratelem, když všechny dodávky zboží byly příslušnými odběrateli uhrazeny. Daňové orgány navíc hodnotily předložené důkazy v rozporu s § 8 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), když je účelově posuzovaly vždy každý samostatně, bez vzájemných souvislostí. Žalovaný (resp. správce daně) prováděl dokazování též v rozporu s § 92 daňového řádu, neboť nedbal, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a to i přesto, že žalobkyně podávala návrhy na doplnění dokazování. Jednalo se přitom zejména o návrhy na zjištění vztahu mezi odkazovanými mrazírnami a odběrateli žalobkyně, jakož i o návrhy svědků. Dle žalobkyně je tak nepřijatelný postup správce daně, který na základě zjištění, že byl jeden ze subjektů navržených žalobkyní k provedení dožádání již zrušen, dále bez konkrétního důvodu neověřil ostatní žalobkyní tvrzené skutečnosti u zbývajících subjektů.
7. Daňové orgány dle žalobkyně též zjištěné skutečnosti účelově zkreslily, když uvedly, že „*dodání zboží slovenskému plátcu nebylo potvrzeno*“, avšak ve skutečnosti byl slovenský plátcе nekontaktní. Současně žalovaný, resp. správce daně, rozhodl v rozporu s § 8 odst. 2 daňového řádu, dle kterého má dbát, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. V daném případě nicméně došlo jednoznačně ke vzniku zásadního rozdílu oproti výsledku kontrolního zjištění za zdaňovací období měsíce srpen 2012.
8. O účelovém jednání správce daně poté dle názoru žalobkyně svědčí i to, že byť na jí konkrétně uvedených stranách zprávy o daňové kontrole správce daně uznal jeho písarské chyby týkající se faktur č. 12-3039, č. 12-3040, č. 13-3011 a 13-3023 a 13-3035, v dalších částech odkazované zprávy tyto chyby ponechal bez opravy, což mohlo vyvolávat pochyby o žalobkyní předložených dokumentech.
9. Podle žalobkyně pak nenastaly ani účinky projednání zprávy o daňové kontrole, neboť ji nepodepsala. Nepodepsání přitom žalobkyně zdůvodnila v protokolu ze dne 24. 11. 2017, č. j. 2394193/17/2512-60563-500270, na který v podrobnostech odkázala. Dle jejího názoru se tak nejednalo o bezdůvodné nepodepsání zprávy o daňové kontrole.

Vyjádření žalovaného k žalobě

10. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, kterou navrhl jako nedůvodnou zamítnout. Po stručném shrnutí dosavadního průběhu projednávání věci žalovaný k návrhu žalobkyně na provedení důkazů před soudem uvedl, že aktuálně navržený výsledek jejího jednatele nemůže obstát z důvodu jeho nepřijatelnosti a nadbytečnosti. Ke zbylým listinným důkazním prostředkům pak žalovaný zmínil, že se jimi žalobkyně snaží prokázat skutečnosti, k nimž se váží pochybnosti sdělené žalobkyní již výzvou k prokázání skutečností č. j. 15895/17/2512-60563-500270. Podle žalovaného pak v této části neexistuje důvod, pro který žalobkyně nemohla tyto důkazní prostředky předložit již v rámci daňového řízení. Žalovaný tedy vyjádřil nesouhlas s provedením žalobkyní nově navržených důkazů před soudem.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

11. Následně žalovaný popsal, že z napadeného rozhodnutí (ani ze zprávy o daňové kontrole) neplyne, že by rozdíl v označení mražen NEXT TRADE s.r.o. byl důvodem, proč daňové orgány nevyhodnotily prokázání dodání zboží deklarovanému odběrateli společnosti Escalante s.r.o. V této souvislosti rovněž připomněl, že správce daně mezinárodním dožádáním ověřoval dodání mraženého masa do konkrétních mražen společnosti NEXT TRADE s.r.o., nicméně nezjistil žádné skutečnosti, které by potvrzovaly, že žalobkyně dodala zboží do jiného členského státu právě jmenované společnosti.
12. Žalovaný dále zmínil, že žalobkyně brojí primárně proti skutečnostem uvedeným ve zprávě o daňové kontrole, aniž by vzala jakkoliv v potaz posouzení věci v rámci odvolacího řízení.
13. Dle žalovaného je zároveň zcela evidentní, že formální správnost předložených důkazních prostředků nestačí, není-li prokázána materiální stránka konkrétní obchodní transakce. Není přitom pravdivé tvrzení žalobkyně, že jí není známo, jaké další důkazní prostředky by měly být ještě předloženy. V rámci daného daňového řízení totiž žalovaný posuzoval též zdaňovací období měsíce září 2012, přičemž rozhodnutí správce daně zrušil, a to z důvodu, že žalobkyně důkazní břemeno ve věci prokázání dodání zboží do jiného členského státu unesla, neboť vyjma irelevantních důkazních prostředků doložila také písemné čestné prohlášení příjemce zboží.
14. Žalovaný konstatoval, že byl proces dokazování ve věci proveden zcela v souladu s příslušnými zákonnými ustanoveními i se soudní judikaturou. Zároveň odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, když na zde vyslovených závěrech i nadále setrval.
15. Podle žalovaného žalobkyni nebyla přičítána k tíži nekontaktnost jejích odběratelů, ale její důkazní nouze stran potvrzení konkrétní obchodní spolupráce s deklarovanými odběrateli. Bylo tedy odpovědností žalobkyně, aby si zajistila dostatek důkazních prostředků, kterými by mohla prokázat splnění veškerých hmotněprávních podmínek nárokovaného osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu, tedy včetně dodání zboží konkrétnímu deklarovanému odběrateli.
16. K tomu žalovaný blíže uvedl, že ani standardy ve vztahu k obecnému obchodování či k obchodování žalobkyně samotné ji nezavazují povinnosti splnit veškeré hmotněprávní podmínky pro uznání nároku na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu. Pokud tak na předložených CMR listech žalovaný seznal takové rozpory, které je činily nevěrohodnými, nebylo možno takovou skutečnost ospravedlnit pouhým poukazem na běžný způsob obchodování. Předložené e-mailové objednávky pak dle žalovaného pro shledané rozpory jen posílily pochybnosti ve věci, a co se týče předložených bankovních výpisů, tyto důkazní prostředky prokazují pouze to, že deklarované společnosti provedly platby ve prospěch žalobkyně, nicméně neprokazují to, že žalobkyně dodala předmětné zboží do jiného členského státu právě dotčeným společností.
17. Podle tvrzení žalovaného přitom na dobrou víru lze usuzovat, když daňový subjekt jedná tak, že si průběžně opatřuje dostatek důkazních prostředků o splnění hmotněprávních podmínek osvobození dodání zboží do jiného členského státu, tedy pokud daňový subjekt mohl z důkazních prostředků, které si k prokazované obchodní transakci opatřil, nabýt oprávněného dojmu, že hmotněprávní podmínky osvobození dodání zboží do jiného členského státu byly skutečně naplněny. To však v daném případě nenastalo.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

18. Závěrem žalovaný uvedl, že při svém rozhodování vycházel i z připomínek žalobkyně ohledně chyb v psaní, což však žalobkyně nijak nereflektovala. Daná námitka se tak týkala toliko závěrů prvostupňové zprávy o daňové kontrole.

Replika žalobkyně

19. V replice ze dne 9. 8. 2019 žalobkyně setrvala na argumentaci uvedené již v žalobě. K navrženému účastnickému výslechu svého jednatele žalobkyně zmínila, že jej považuje za důležitý pro to, aby si soud mohl jeho tvrzení sám vyhodnotit. Žalobkyni dále doložené faktury přitom byly předloženy již správci daně, avšak ve zprávě o daňové kontrole jako důkazy nebyly uvedeny, a proto je žalobkyně doplnila v podané žalobě. Námitky žalobkyně pak dle jejího tvrzení směřují jak proti napadenému rozhodnutí žalovaného, tak i proti skutečnostem popsáním ve zprávě o daňové kontrole, neboť napadené rozhodnutí tvoří s rozhodnutím prvostupňovým jeden celek.
20. Žalobkyně upozornila také na skutečnost, že pokud by mezi ní a odběrateli nebyla navázána obchodní spolupráce, resp. jim nebylo zboží dodáno, nebyl by k uvedeným platbám ze strany odběratelů ve prospěch žalobkyně absolutně žádný důvod. Žalobkyně má tedy za to, že pokud daňové orgány dodání zboží zpochybňují, musí logicky zdůvodnit, proč k daným platbám došlo, a zboží tak bylo odběrateli ve prospěch žalobkyně uhrazeno.

Doplnění vyjádření žalovaného k žalobě

21. Dne 31. 1. 2022 žalovaný doplnil vyjádření k žalobě tak, že upozornil na tři hmotněprávní podmínky, které musí být kumulativně splněny pro přiznání osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu. Všechny tři podmínky je přitom dle soudní judikatury třeba splnit kumulativně, přičemž důkazní břemeno ohledně splnění těchto podmínek tíží daňový subjekt. Ve vztahu k posuzovanému případu je pak dle žalovaného stěžejní judikatura Nejvyššího správního soudu vztahující se k prokázání naplnění 3. hmotněprávní podmínky, tj. že je pro osvobození od daně při intrakomunitárním dodání nezbytné prokázat, že zboží bylo dodáno konkrétnímu odběrateli registrovanému k dani v jiném členském státě (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2022, č. j. 1 Afs 238/2020-59, ze dne 10. 2. 2020, č. j. 9 Afs 274/2020-61, a ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020-59). Žalovaný následně zrekapituloval, že v rámci daňové kontroly za dotčená zdaňovací období vydal dne 6. 1. 2017 výzvu k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu, která se vztahovala k prokázání skutečností ve vztahu k dodání zboží (mraženého masa) do jiného členského státu odběratelům Escalante s.r.o., MEDER s.r.o., SHEPPARTON s.r.o., SWANHILL s.r.o., DIX FOODS KFT., MB – KORUND SLOVAKIA s.r.o., Baranello s.r.o., SM – HM s.r.o., Project Business s.r.o. a SeMaG s.r.o. Správce daně tak v předmětné výzvě k prokázání skutečností dle žalovaného jednoznačně specifikoval, že má pochybnosti o naplnění 2. a 3. hmotněprávní podmínky. Žalovaný poté shrnul, že správce daně po zahájení daňové kontroly, posouzení předložených daňových dokladů a CMR listů dospěl k závěru, že nemá pochybnosti o tom, že byla 1. hmotněprávní podmínka naplněna, a proto nebyl důvod, aby ji nadále zkoumal (resp. tato skutečnost nebyla sporná). Žalovaný pak ve věci dospěl k závěru, že bylo rovněž prokázáno naplnění 2. hmotněprávní podmínky, avšak setrval na závěru správce daně o tom, že nebyla naplněna 3. hmotněprávní podmínka. K tomu žalovaný konstatoval, že nepovažuje za rozporný závěr o tom, že některé žalobcem předložené doklady mohly prokázat naplnění 2. hmotněprávní podmínky, ale zároveň neprokázat naplnění 3. hmotněprávní podmínky. Při intrakomunitárních obchodech totiž nastává Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

situace, kdy existuje důkazní stopa o přepravě zboží z území České republiky na území jiného členského státu, ale zároveň je zakrýván právě odběratel, který je povinen přiznat daň na vstupu z pořízení zboží z jiného členského státu, a namísto něj jsou formálně dosazovány nekontaktní, nemajetné společnosti, které daň nepřiznají a neodvedou.

Posouzení věci soudem

22. 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 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 přihlídnout 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.
23. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého daňového spisu dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, nikoliv však ze všech důvodů tvrzených žalobkyní.
24. Současně soud v projednávané věci připomíná, že správní soudnictví je ovládáno zásadou dispoziční a koncentrační. Od žalobkyně, která vymezuje hranice soudního přezkumu, se tudíž oprávněně žádá procesní zodpovědnost. Soud za ni nesmí nahrazovat její projev vůle a vyhledávat vady napadeného správního aktu. Soud je totiž oprávněn, a současně povinen, přihlížet k vadám řízení vyjmenovaným v § 76 odst. 1 s. ř. s. *ex officio*, pouze tehdy, pokud brání přezkoumání napadeného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84, nebo např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2020, č. j. 3 Afs 136/2018-99). Jinak řečeno, žalobkyně je povinna jí spatřované důvody nezákonnosti žalovaného rozhodnutí správního orgánu v žalobě explicitně uvést a vymezit tím soudu rozsah kontroly správního rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2007, č. j. 8 Afs 55/2005-74, nebo ze dne 30. 4. 2012, č. j. 4 As 5/2012-22). Soud je následně takovýmto vymezením žalobních bodů vázán, přičemž rozhodnutí nemůže (až na výjimky) přezkoumat z důvodů, které nebyly uplatněny (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006-63). Jestliže žalobní bod nadepsaným požadavkům vyhovuje, je projednání způsobilý v té míře obecnosti, v níž je formulován, popř. v průběhu řízení dále doplněn (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2007 č. j. 5 As 73/2006-121). K tomu soud poukazuje také na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, v němž bylo konstatováno, že *„[m]íra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej.“* Právě v tomto světle tedy zdejší soud přistoupil k hodnocení uplatněné žalobní argumentace.
25. Podle § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu je daňový subjekt mj. povinen předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení.

26. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
27. Dle § 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.
28. Podle čl. 138 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), 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.
29. Podle § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), je dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně. Dle odst. 5 téhož ustanovení lze dodání zboží do jiného členského státu prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky.
30. Podle § 13 odst. 1 zákona o DPH se dodáním zboží pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Dle odst. 2 nadepsaného ustanovení se dodáním zboží do jiného členského státu současně rozumí dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.
31. V kontextu řešeného případu je pak třeba uvést, že ve smyslu shora popsané právní úpravy (§ 92 daňového řádu) a na ni navazující ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudky 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, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49, nebo ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 30/2017-30) je důkazní břemeno rozloženo mezi daňový subjekt a správce daně tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Prokazování nároku na odpočet daně je přitom primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107, ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32, či ze dne 23. 3. 2022, č. j. 6 Afs 29/2021-38). Jak ostatně vyslovil Ústavní soud již v usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04: *„Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem*

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který je simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotněprávního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.“ Poukázat je možno i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012–46, z něhož plyne závěr, že důkazní břemeno ohledně splnění podmínek pro osvobození dodání dle § 64 zákona o DPH, které si ve svém daňovém přiznání uplatnil, nese konkrétní daňový subjekt.

32. V návaznosti na to soud doplňuje, že samotný nárok na odpočet DPH totiž nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně (srov. § 2 zákona o DPH). Zákonný nárok na odpočet daně je tak podmíněn formálním vykazáním zdanitelného plnění se všemi náležitostmi, ale nikdy nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění. Zákon tedy nestojí na formálním vykazání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007-72, nebo ze dne 29. 3. 2018, č. j. 7 Afs 378/2017-50).
33. Jak tedy bylo už dříve nastíněno, správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně přitom 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 účetnictví se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k popsáním 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. rozsudky Nejvyššího správního soudu 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, č. j. 9 Afs 152/2013-49).
34. Soud po prostudování předloženého spisového materiálu a se zřetelem k tvrzeným námitkám žalobkyně uvádí, že žalovaný i správce daně v zásadě postupovali ohledně výkladu problematiky důkazního břemene v daňovém řízení v souladu s právními předpisy, resp. s výše odkazovanou judikaturou. Skutečnosti zjištěné správcem daně, zejména, že žalobkyně deklarovaní odběratelé nejsou pro slovenského správce daně kontaktní a že přijetí předmětného zboží z jiného členského státu neuvedli v jejich daňových přiznáních k DPH za příslušná zdaňovací období, skutečně mohly na straně správce daně vyvolat pochybnosti o tom, zda žalobkyně vykázaná dodání do jiného členského státu pro deklarované odběratele proběhla řádně. Za takového stavu se tedy nebylo možné opřít jen o údaje v účetní evidenci žalobkyně a na fakturách (daňových dokladech), ale bylo oprávněné požadovat i jiné důkazní prostředky, na základě nichž by žalobkyně prokázala uskutečnění plnění a naplnění hmotněprávních podmínek pro jejich osvobození od DPH. V řešeném případě přitom správce daně i žalovaný dospěli k závěru,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

že žalobkyně neprokázala samotné dodání zboží jí deklarovaným odběratelům v jiném členském státě.

35. Žalobní tvrzení ovšem zpochybňují oprávněnost závěru o neunesení důkazního břemene žalobkyně za situace, kdy daňové orgány odmítly provést důkazní prostředky navržené žalobkyní, které by dle jejího názoru vedly právě k prokázání požadovaných skutečností.
36. Zde je pak třeba připomenout, že z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne závěr, že aby byla transakce kvalifikována jako dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie, a mohl být 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 (1), zboží musí být odesláno (přepraveno) do jiného členského státu (2) a přeprava zboží musí být zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou (3). Jinými slovy 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 (srov. 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, nebo ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195).
37. Vnitrostátní úprava osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu přitom vychází z práva unijního na základě čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH. Cílem této úpravy je především zajistit převod daňového příjmu na členský stát, v němž došlo ke konečné spotřebě dodaného zboží. Mechanismus vytvořený touto úpravou spočívá jednak v osvobození dodání vedoucího k odeslání nebo přepravě uvnitř Evropské unie (dále jen „EU“) od daně členskými státy odeslání – doplněného nárokem na odpočet nebo vrácení DPH odvedené na vstupu v tomto členském státě, jednak ve zdanění porřízení uvnitř EU členskými státy určení. Zajišťuje tak jasné vymezení daňové svrchovanosti dotčených členských států a umožňuje zamezit dvojímu zdanění, a tedy zajistit daňovou neutralitu, která je vlastní společnému systému DPH (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45).
38. Zároveň je však nutno poukázat na fakt, že v současné judikatuře Nejvyššího správního soudu existuje rozpor v tom, zda jednou z podmínek pro osvobození dodání zboží do jiného členského státu od DPH je prokázání (konkrétního) deklarovaného příjemce zboží v postavení osoby povinné k dani (viz usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2022, č. j. 4 Afs 291/2021-34). Jinak řečeno, zda lze odepřít nárok na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu, jestliže není znám skutečný příjemce zboží, v souvislosti s nímž uplatňuje dodavatel nárok na osvobození od daně. To pak souvisí s otázkou, zda lze i v případě dodání zboží do jiného členského státu a osvobození od DPH podle § 64 zákona o DPH vycházet z *ratia* rozsudku Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*. V něm Soudní dvůr EU potvrdil, že postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani (v případě České republiky plátce DPH) je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Nicméně připustil, že za určitých podmínek nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

39. Zda výše uvedený závěr platí i pro osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie, je nicméně v současné době předmětem předběžné otázky položené Soudnímu dvoru Evropské unie (viz usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2022, č. j. 4 Afs 291/2021-34).
40. S ohledem na plynutí lhůt pro stanovení daně a již nyní zjištěnou existenci níže popsané vady napadeného rozhodnutí, pro kterou je třeba ho zrušit, zdejší soud nepovažuje za vhodné soudní řízení aktuálně přerušovat a vyčkávat odpovědi na položenou předběžnou otázku. Daňové orgány však soud upozorňuje na to, že okruh skutečností potřebných k osvobození dodání zboží do jiného členského státu od DPH, které žalobkyně musí v daňovém řízení prokázat, se může v důsledku vývoje judikatury změnit.
41. V projednávané věci je pak zřejmé, že se daňové orgány soustředily zejména na prokázání skutečnosti, zda zboží bylo v jiném členském státě dodáno odběratelům deklarovaným na žalobkyní předložených daňových dokladech. Jak však bylo už výše uvedeno, definitivní rozřešení otázky, zda je skutečně možné odeprít nárok na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu, jestliže není znám skutečný příjemce zboží, lze očekávat až v souvislosti s odpovědí Soudního dvora EU na položenou předběžnou otázku.
42. Již nyní ale není pochyb o tom, že aby bylo vůbec možné uvažovat o tom, zda postačuje zjištění, že příjemce zboží postavení plátce skutečně měl, je třeba splňovat (kumulativně) i další shora popsané hmotněprávní podmínky, tedy že právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele a že zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy fyzicky opustilo území České republiky. Soud poté pro účely dalšího řízení konstatuje, že daňové orgány v tomto ohledu věc nedostatečně vyhodnotily. Ačkoliv se totiž z napadeného rozhodnutí podává, že žalovaný nezpochybnil to, že bylo převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník, ani že toto zboží skutečně bylo přepraveno do jiného členského státu, přičemž dle žalovaného nebylo prokázáno jen to, zda bylo dodáno deklarovaným odběratelům jako osobám registrovaným k dani v jiném členském státě, posledně uvedený závěr žalovaného stran neprokázání dodání zboží deklarovaným odběratelům v sobě pro daný případ (resp. vyvstalou situaci) implicitně zahrnuje i komplexní zpochybnění toho, zda bylo předmětné zboží vůbec dodáno do jiného členského státu osobě povinné k dani.
43. V této části lze upozornit na to, že žalovaný k naplnění podmínky faktické přepravy dotčeného zboží do jiného členského státu výslovně odkázal na obsah žalobkyní předložených CMR listů, svědeckých výpovědí J. G. a J. V. (tj. řidičů, kteří měli uskutečnit přepravu zboží do jiného členského státu – tj. na Slovensko) a potvrzení přepravních společností Vadual Logistik spol. s r.o., ADAJA s.r.o. a Martin Zachariáš autodoprava. Naproti tomu však v odst. 29 a 30 napadeného rozhodnutí žalovaný ve vztahu k nadepsaným podkladům současně konstatoval, že *„odvolatel sice doložil CMR listy k předmětným obchodním případům, avšak jak vyplývá z popisu těchto CMR dokladů uvedeného výše, tyto doklady nebyly řádně vyplněny, kdy údaje, které by ve svém souhrnu mohly jednoznačně prokázat, komu odvolatel předmětné zboží opravdu dodal a zda toto zboží bylo opravdu fyzicky přepraveno do JČS, byly vyplněny vágně a bez uvedení potřebných údajů stran faktické stránky převzetí zboží, jeho odběratele a místa vykládky. (...) Předmětnou nekonkrétnost, neúplnost či dokonce rozpornost údajů uvedených v předložených CMR dokladech tak nelze hodnotit jinak, než že tyto skutečnosti snižují důvěryhodnost předmětných CMR dokladů na minimum a nelze pro ně tyto CMR doklady považovat za důkaz o naplnění třetí hmotněprávní podmínky osvobození dodání zboží do jiného členského státu (dodání zboží deklarovanému odběrateli, tj. osobě registrované k dani v jiném členském státě), neboť z nich Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.*

nebylo zřejmé, komu mělo být zboží vlastně dodáno.“ Ke svědecké výpovědi J. G. pak bylo v odst. 37 napadeného rozhodnutí žalovaným mj. uvedeno, že „z předmětných CMR listů však nevyplývá, že by nějaké přepravy vykonal právě svědek J. G. (...) Svědecká výpověď je natolik obecná, že jí nelze považovat za důvěryhodnou, přičemž její důvěryhodnost sráží na minimum i skutečnost, že svědek si nepamatoval, pro kterou společnost v předmětné době pracoval, avšak na některé detaily z konkrétních přeprav si vzpomenout dokázal. (...) Nelze tedy než konstatovat, že předmětnou svědeckou výpověď nelze pro její obecnost hodnotit jinak, než nedůvěryhodnou a neprůkaznou stran prokázání, komu bylo zboží v JČS fakticky dodáno. Svědeckou výpovědí bylo pouze doloženo, že se uskutečnily blíže nespecifikované přepravy zboží obchodované odvolatelem, nikoliv však skutečnost, že toto zboží bylo doručeno právě společností deklarovaným na šetřených daňových dokladech.“ Obdobně byla žalovaným v odst. 38 hodnocena i výpověď svědka J. V.: „Nelze tedy než konstatovat, že předmětnou svědeckou výpověď nelze pro její obecnost hodnotit jinak, než za neprůkaznou, přičemž důvěryhodnost této svědecké výpovědi je snížena na minimum rozporným vyjádřením svědka stran čekání s vyložením zboží do provedení platby. Předmětnou svědeckou výpovědí tudíž nebylo prokázáno, komu bylo zboží v JČS fakticky dodáno.“ Co se pak týče potvrzení přepravních společností Vadual Logistik spol. s r.o., ADAJA s.r.o. a Martin Zachariáš autodoprava, k tomu žalovaný v odst. 39 a 40 napadeného rozhodnutí uzavřel, že „...předmětná potvrzení obsahovala pouze obecná konstatování, která navíc byla sepsána v českém jazyce, a to přes to, že je měly sepsat slovenské společnosti, nelze osvědčit za věrohodný důkazní prostředek, kterým by bylo prokázáno, že předmětná plnění byla uskutečněna odvolatelem pro jim deklarované odběratele v JČS. Odvolací orgán rovněž poukazuje na skutečnost, že předmětná potvrzení obsahují taková tvrzení, které by měly značit naplnění hmotněprávních podmínek, avšak tyto skutečnosti přepravci nikdy nezkoumali ani neměli k dispozici, a tudíž potvrdili skutečnosti, o kterých neměli povědomí. Z tohoto důvodu je nelze považovat za důvěryhodné. (...) Věrohodnost těchto potvrzení však nadále snižuje skutečnost, že text těchto potvrzení není textem dopravců, nýbrž byl sepsán jinou osobou, s největší pravděpodobností odvolatelem.“

44. V kontextu napadeného rozhodnutí je tak dle soudu seznatelné, že zabývat se splněním podmínky samotné přepravy předmětného zboží do jiného členského státu považoval žalovaný spíše za nadbytečné, nikoliv že by měl i tuto podmínku za řádně prokázanou. Soud zároveň dodává, že s ohledem na obsah spisové dokumentace nijak nezpochybňuje závěr žalovaného o naplnění podmínky převodu práva nakládat s daným zbožím jako vlastník. Nutno však znovu upozornit, že již nesplnění jediné z výše popsanych podmínek by bylo pro nepřiznání nároku na odpočet a pro doměření DPH dostačující. Právě k tomu tedy mělo směřovat dokazování prováděné daňovými orgány a v tomto kontextu bylo třeba řádně posuzovat relevanci důkazních návrhů žalobkyně i důvodnost jejich neprovedení.
45. Soud tudíž v této souvislosti dále uvádí, že ve vztahu k dokazování je vedle zásady právní jistoty, jež zahrnuje ve vztahu k DPH např. požadavek, aby z hlediska požadovaného důkazního standardu osobám povinným k dani byly známy jejich daňové povinnosti ještě před uzavřením transakce (srov. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-409/04, *Teleos*), třeba dodržovat v daňovém řízení základní principy spravedlivého procesu, a to rovnocenně jako v plně vnitrostátních situacích, včetně práva na účinnou procesní obranu zahrnující mj. možnost navrhnout důkazy ke svým tvrzením. Vnitrostátní judikatura přitom trvá na tom, že má-li být zachován spravedlivý proces, po daňovém subjektu nelze požadovat, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu a jež nemůže, ať už z důvodu zákonných překážek, anebo z důvodu faktického Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

stavu věci, zjistit a ověřit, pokud prokázal obsahem svých povinných evidencí, jakož i záznamem faktické realizace, že zdanitelné plnění samo o sobě bylo dodáno a že bylo i zapláceno (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005-57, ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004-45, ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, nebo též nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99).

46. Konečně pokud jde o problematiku důkazních návrhů, pro jejichž přednesení musí být daňovému subjektu při dodržení zásad spravedlivého procesu garantován prostor, Nejvyšší správní soud připomněl v rozsudku ze dne 1. 6. 2020, č. j. 10 Afs 421/2019-63, že „...regulérní důkazní návrh lze odmítnout toliko ze tří důvodů. Za první, jde-li o dokazování skutečnosti, která dostatečně nesouvisí s předmětem řízení. Za druhé, pokud provedením důkazu nelze ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost. A konečně, pokud navržený důkaz má ověřit skutečnost, která již byla dostatečně zjištěna v dosavadním řízení, čili jde o nadbytečný důkaz [srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 733/01 (N 26/32 SbNU 239); rozsudek ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014-49, bod 30, a mnoho dalších]. Vztaženo k tomuto případu, pokud správce daně měl za to, že některé důkazní návrhy není třeba provést, musel pečlivě – ve vztahu ke konkrétnímu návrhu – vysvětlit, proč mu nevyhoví. Jediným vodítkem, kterého se musí správce daně držet, je úplné zjištění všech rozhodných skutečností. Správce daně je oprávněn předběžně posoudit přínos navrženého důkazního prostředku včetně návrhu na výslech svědka či jiné osoby. To však neznamená, že předem nepřipustně hodnotí možný obsah výpovědi.“ K tomu lze dodat, že čtvrtým důvodem nepřipuštění důkazu by bylo jeho nezákonné pořízení, jestliže by dotčení práv či zájmů při užití nezákonně pořízeného důkazu bylo v poměrování s veřejným či soukromým zájmem sledovaným při uplatnění takového důkazu nepřijatelné, resp. nezákonnost jeho pořízení by do té míry zpochybňovala důvěryhodnost či pravdivost důkazního prostředku, že by z něj pro tuto prakticky nulovou spolehlivost nebylo možné jakkoliv vycházet.
47. Jak ostatně zdejší soud rekapituloval už výše, v projednávané věci žalovaný zpochybnil pouze skutečnost, že zboží bylo dodáno konkrétním osobám deklarovaným jako odběratelé na daňových dokladech. V případě dodávek mraženého masa, o nichž žalobkyně tvrdila, že je uskutečnila pro společnosti Escalante s.r.o., SHEPPARTON s.r.o., SWANHILL s.r.o., DIX FOODS KFT., MB – KORUND SLOVAKIA s.r.o., Baranello s.r.o., SM – HM s.r.o., Project Business s.r.o. a SeMaG s.r.o., tedy žalobkyně podle daňových orgánů nejen že nedoložila takové důkazní prostředky, kterými by prokázala, že předmětné zboží přepravené do jiného členského státu opravdu dodala jmenovaným společnostem, ale také že přijetí tohoto zboží výše uvedenými společnostmi nebylo prokázáno ani na základě údajů získaných cestou mezinárodního dožádání, neboť všechny výše uvedené společnosti jsou vůči tamnímu správci daně nekontaktní.
48. V této souvislosti je však třeba poukázat na fakt, že žalobkyně za daného stavu již v rámci daňového řízení před správcem daně opakovaně navrhovala (viz č. l. 47 a 69 zprávy o daňové kontrole ze dne 24. 11. 2017), aby u označených slovenských mrazíren bylo zjištěno, zda zboží uvedené na jednotlivých CMR listech konkrétní mrazárna převzala a zda tak bylo učiněno pro osobu uvedenou na těchto dokladech. Správce daně pak v návaznosti na nadepsaný návrh konstatoval, že dožádal místně příslušného správce daně NEXT TRADE s.r.o. jako jedné z dotčených mrazíren. Z odpovědi na toto mezinárodní dožádání vyplynulo, že jmenovaná společnost byla ke dni 3. 5. 2016 zrušena a jejím právním nástupcem se stala společnost ADINTECH s.r.o., která však se správcem daně nekomunikovala. Dle správce daně tak nebylo možno ověřit žalobkyní požadované skutečnosti. V návaznosti na výše popsané proto správce daně uzavřel (resp. ve zbytku

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

předmětnému důkaznímu návrhu nevyhověl), že „[n]a základě těchto skutečností správce daně dále neověřoval dodání zboží konkrétním mrazírnám, a to zejména s odkazem na skutečnosti výše uvedené, tj. že důkazní břemeno ohledně prokázání podmínek zakládajících nárok na osvobození od daně při intrakomunitárním dodání nese daňový subjekt.“ (viz zpráva o daňové kontrole ze dne 24. 11. 2017 na č. l. 49 a 69). Žalovaný poté v tomto kontextu v odůvodnění napadeném rozhodnutí toliko popsal, že „...prvostupňový správce daně zaslal celkem 16 mezinárodních dožádání. Celkem 11 mezinárodních dožádání zaslal správce daně, k ověření intrakomunitárního dodání do jiných členských států (Slovensko, Maďarsko). Dále zaslal prvostupňový správce daně 4 mezinárodní dožádání, kterými ověřoval porřízení zboží odvolatelem ze Slovenska a jedním mezinárodním dožádáním ověřoval dodání mraženého masa do konkrétních mrazíren (NEXT TRADE s.r.o.). Odvolací orgán konstatuje, že v rámci předmětné kontroly byla vydána řada žádostí o mezinárodní dožádání, přičemž z odpovědí byly většinou zjištěny pochybnosti o odvolatelem deklarovaných osvobozených plněních, neboť drtivá většina odvolatelem deklarovaných odběratelů byla vůči správci daně nekontaktní. Odvolací orgán konstatuje, že daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací, kdy by důkazní břemeno tížilo správce daně, nýbrž je to právě odvolatel, který měl prokázat jím deklarovaná osvobozená plnění (viz ust. § 92 odst. 3 daňového řádu). Své důkazní břemeno přitom odvolatel nemůže převést na správce daně, a nechat jej zjistit veškeré relevantní skutečnosti. Ze zákonné důkazní povinnosti daňového subjektu totiž vyplývá, že ve svém zájmu by si měl zajistit důkazy, kterými je schopen uskutečnění plnění v souladu s daňovými doklady prokázat.“

49. Dle hodnocení soudu tak za vyvstálé situace skutečnosti tvrzené žalobkyní – totiž převzetí dotčeného zboží mrazírnami pro deklarované odběratele dle příslušných CMR listů – dosud nebyly provedeným dokazováním bez důvodných pochybností v úplnosti ověřeny, či vyvráceny. Správce daně v tomto ohledu učinil pouze jediný pokus o mezinárodní dožádání vůči NEXT TRADE s.r.o. jako jedné z mrazíren, přičemž ve zbytku (tj. vůči ostatním mrazírnám) tak již bez jakéhokoliv logického soudu neučinil, a to s výše citovaným prostým odůvodněním stran důkazního břemena žalobkyně ohledně prokázání podmínek zakládajících nárok na osvobození od daně při intrakomunitárním dodání. Soud tedy takový postup a závěr správce daně (resp. i žalovaného) považuje za vnitřně rozporný a neudržitelný. Požadavek na konfrontaci mrazírenských společností s obsahem žalobkyní předložených CMR listů totiž lze ve světle dosavadních zjištění a zejména výsledků mezinárodních dožádání (které ostatně mohly být pro žalobkyni též překvapivé), hodnotit jako relevantní a zcela případný, schopný celou věc důkazně posunout a vyvažující nerovnováhu vzniklou tím, že se určité důkazy zjevně nacházejí mimo sféru žalobkyně, která si je nemůže opatřit. Vyjádření mrazíren k tomu, zda zboží uvedené na CMR listech převzaly, případně od koho, pro koho je skladovaly a komu je vydaly, by mohlo do celého případu vnést zásadní informace a daňovým orgánům umožnit řádné posouzení nároku žalobkyně na základě dostatečných podkladů. Soud tedy v návaznosti na dříve odkazovanou judikaturu neshledal důvod předmětnému důkaznímu návrhu žalobkyně nevyhovět, resp. mu nelogicky vyhovět toliko v jednom případě a ve zbytku naopak se zcela obecným a ve vztahu k ostatním mrazírnám spekulativním odůvodněním tomuto návrhu nevyhovět.
50. Z rozsudku Soudního dvora EU ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-184/05, *Twob International*, sice vyplývá, že unijní právo daňovým subjektům nezakládá subjektivní nárok požadovat provedení mezinárodního dožádání, neboť účelem příslušných směrnic není založit konkrétní oprávnění osobám dotčeným činností správce daně, nýbrž jen upravit spolupráci mezi daňovými orgány členských států. Jinými slovy není zde založeno subjektivní právo, Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

kteřé by se cestou přímého či nepřímého účinku mohly domáhat osoby dotčené postupy vnitrostátních správců daně, ale jen oprávnění samotného správce daně dle svého uvážení učinit takové mezinárodní dožádání. To ovšem neznamená, že by z požadavků na dodržení zásad spravedlivého procesu v řízení před správcem daně nemohla v konkrétní situaci vyplynout povinnost správce daně využít tuto možnost. V tomto směru se situace správce daně neliší od nakládání s jinými důkazními návrhy daňových subjektů. Pokud totiž není naplněn žádný z důvodů, pro něž lze důkaznímu návrhu nevyhovět (viz výklad shora), a spornou skutečnost nelze zjistit ani jiným spolehlivým důkazním prostředkem, jenž by správce daně využil namísto mezinárodního dožádání, které je zpravidla časově i organizačně náročnější variantou, musí být takový důkaz proveden. Zcela výjimečně by bylo možné takový důkaz neprovést, pokud by z okolností případu přesvědčivě vyplývalo, že takový důkazní návrh je jen projevem obstrukčního jednání, jehož cílem není s ohledem na malou (byť ne zcela nulovou) pravděpodobnost zjištění relevantních informací ani tak unesení důkazního břemene daňového subjektu, jako spíše dosažení prekluze sporné daňové povinnosti v řízení. Takový stav však v posuzované věci nevyplynul a nebyl jakkoliv tvrzen ani daňovými orgány.

51. Soud proto v řešené věci vyhodnotil, že žalovaný za popsanych okolností nemůže aktuálně tvrdit, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ke splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození sporných dodání od DPH, když žalobkyně navrhla zcela relevantní důkaz v podobě mezinárodního dožádání spočívajícího v konfrontaci označených mražen s příslušnými CMR listy, avšak žalovaný tento důkaz bez řádného důvodu odmítl provést (resp. provedl toliko v jednom případě a ve zbytku na tento postup rezignoval). Daňové orgány tedy řádné provedení tohoto důkazu svým postupem znemožnily. K tomu je možno doplnit, že stejně jako nemůže správce daně odmítnout předvolat svědka s argumentem, že má vypovídat ke skutečnostem, k nimž tíží důkazní břemeno daňový subjekt, takže je na něm, aby si nějak zajistil jeho dostavení se k výsledku, nemůže správce daně odmítnout ani provedení mezinárodního dožádání, pokud ho žalobkyně navrhla, řádně odůvodnila jeho potřebnost a takový důkaz nelze nahradit jiným důkazním prostředkem. Důkazní břemeno daňového subjektu přitom znamená, že pokud se danou skutečnost nepodaří prokázat, ať již z důvodu jeho procesní neaktivity, nebo i jen náhody (např. úmrtí svědka), procesní důsledky jdou k tíži daňového subjektu. Důkazní břemeno daňového subjektu však nezabavuje správce daně povinnosti v součinnosti s daňovým subjektem usilovat o správné zjištění daně (§ 92 odst. 2 daňového řádu) a pomoci mu za tímto účelem na základě konkrétních a z hlediska rozhodných skutečností vhodných důkazních návrhů získat a provést důkazní prostředky, které sám daňový subjekt z povahy věci nemá ve své dispozici, ale je schopen je identifikovat, a to třeba i zprostředkovaně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2020, č. j. 3 Afs 42/2019–52).
52. S ohledem na vše uvedené je tudíž nutno dát žalobkyni za pravdu ve stěžejním žalobním bodě ve své podstatě namítajícím, že žalovaný nemůže tvrdit, že neunesla důkazní břemeno ke splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození sporných dodání od DPH za situace, kdy žalobkyně navrhla relevantní důkaz v podobě mezinárodního dožádání spočívajícího v dotazu na označené slovenské mražířny, zda zboží uvedené na jednotlivých CMR listech ta která mražířna převzala a zda tak bylo učiněno pro osobu uvedenou na těchto dokladech, když daňové orgány tento důkaz, který žalobkyně z povahy věci nemůže zajistit vlastními silami, bez řádného důvodu odmítly v úplnosti provést.

53. Daňové orgány tak dle soudu postupovaly v rozporu s požadavkem správného zjištění a stanovení daně (§ 1 odst. 2 daňového řádu) a doposud nepřihlédly ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (§ 8 odst. 1 část věty za středníkem daňového řádu). V tomto tedy soud spatřuje vadu řízení dle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s., jelikož skutkový stav, který vzaly daňové orgány za základ napadeného rozhodnutí, vyžaduje rozsáhlé a zásadní doplnění.
54. Za dané procesní situace, kdy bude v dalším řízení nezbytné provést řádné dokazování a následně komplexní zhodnocení učiněných zjištění ve světle shora popsanych závěrů, pak soud považoval za nadbytečné se aktuálně zabývat ostatními žalobními námitkami (tj. žalobkyní značně obecně tvrzeným nesprávným posouzením předložených dokladů, účelovým zkreslováním zjištěných skutečností stran nekontaktnosti deklarovaných odběratelů, rozdílem oproti výsledku kontrolního zjištění za zdaňovací období měsíce srpna 2012 a „účelovými písařskými chybami“ ve zprávě o daňové kontrole ze dne 24. 11. 2017), neboť výsledkem takto provedeného dokazování může být i jiné rozhodnutí, jehož závěry nyní soudu nepřísluší jakkoliv předjímat. K tomu je příléhavým zmínit rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2020, č. j. 2 Afs 335/2019-32, ze kterého plyne, že pokud v daňovém řízení dosud nedošlo k řádnému provedení a hodnocení všech navržených důkazů, nemůže se soud věcně zabývat námitkami mířícími do chybného hodnocení důkazů.
55. Pouze pro úplnost pak soud k argumentaci žalobkyně, že v době vystavení předmětných daňových dokladů byla v dobré víře, neboť její obchodní činnost s mraženým masem probíhala za standardních podmínek, uvádí, že zabývat se dobrou vírou daňového subjektu má své místo zásadně při posouzení, zdali daňový subjekt věděl nebo mohl vědět o účasti na daňovém podvodu. Podle rozsudku Soudního dvora EU ve věci C-273/11, *Mecsek-Gabona*, platí, že „[v] případě, že se pořizovatel ve věci v původním řízení dopustil daňového úniku, je důvodné, aby nárok prodávajícího na osvobození od DPH podléhal požadavku dobré víry“. V rozsudku Soudního dvora EU ve věci C-409/04, *Teleos*, pak nebylo na rozdíl od nyní posuzované věci sporné, že daňový subjekt poskytl důkazy prokazující *prima facie* jeho nárok na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu. I žalobkyní odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2017, č. j. 1 Afs 253/2016-27, se od nyní projednávané věci liší tím, že v poukazovaném případě daňový subjekt dostatečnými podklady prokázal naplnění podmínek pro osvobození od DPH, a proto byly daňové orgány povinny zabývat se jeho dobrou vírou, že se neúčastnil daňového podvodu, nikoliv dobrou vírou v dostatečnost a průkaznost podkladů, které měl k prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně. Namítaná „dobrá víra“ žalobkyně v dostatečnost a průkaznost podkladů, které měla k prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně, tedy souvisí spíše s otázkou unesení důkazního břemene.
56. K blíže nekonkretizované námitce žalobkyně týkající se odmítnutí podepsat zprávu o daňové kontrole pak soud uvádí, že daňový subjekt může odepřít její podpis. Judikatura nicméně takový postup daňového subjektu legitimizuje pouze v případě, kdy správce daně zcela zjevně porušil postup při seznamování s výsledkem kontrolního zjištění např. tak, že daňový subjekt neseznámil s výsledkem doplněného dokazování (srov. Rozehnal, T.: *Daňový řád. Praktický komentář*, Wolters Kluwer, Praha: 2019, k § 88). K samotným důvodům, pro které zástupce žalobkyně odmítl podepsat zprávu o daňové kontrole a které jsou zaznamenány v protokolu ze dne 24. 11. 2017, č. j. 2394193/17/2512-60563-500270 (tj. obecný odkaz na námitku žalobkyně stran rozporu postupu správce daně s § 8 odst. 1 daňového řádu), poté soud odkazuje na příléhavé závěry plynoucí z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31, že „[s]těžovatelce nebylo jakkoliv

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

bráněno v tom, aby se po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění k němu vyjadřovala a navrhovala důkazy. Měla tedy možnost hájit v rámci daňové kontroly svá práva. Navíc jí nic nebránilo se vyjadřovat a navrhopvat případně důkazy i v navazujícím odvolacím řízení. Kromě toho lze poznamenat, že i pokud dojde k porušení procesních pravidel při projednání zprávy o daňové kontrole, nemá to zpravidla vliv na zákonnost rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 151/2016-39). (...) Lze tedy shrnout, že stěžovatelka nebyla v průběhu daňové kontroly nijak krácena na svých procesních právech, byla s ní řádně projednána zpráva o daňové kontrole, a proto neměla řádný důvod pro odepření jejího podpisu. Nastaly tak důsledky stanovené v § 88 odst. 6 daňového řádu,...“ Na výše zmíněný rozsudek pak navázal Nejvyšší správní soud též rozsudkem ze dne 29. 1. 2021, č. j. 4 Afs 146/2020-67, v němž vyslovil, že „[j]e tedy zřejmé, že důvodem odepření podpisu zprávy o daňové kontrole byl nesouhlas stěžovatelky se závěrem správce daně o nemožnosti jí přiznat odpočet daně z porřízení pohonných hmot, neboť místo těchto plnění nebylo v tuzemsku. Polemika se skutkovými zjištěními a posouzením věci finančním orgánem však není dostatečným důvodem pro takový postup, jak vyplývá ze znění ustanovení § 88 odst. 6 daňového řádu a citované judikatury a odborné literatury, které se k němu vztahují.“ Ani v nyní projednávaném případě tak soud neshledal obecně uplatněný nesouhlas žalobkyně s posouzením věci správcem daně za dostatečný důvod ve smyslu § 88 odst. 6 daňového řádu.

57. Vzhledem k dříve uvedenému nicméně soud napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. výrokem I. rozsudku pro vadu řízení zrušil a současně věc v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém je žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku. S ohledem na shora popsané závěry a charakter zjištěné vady soud nemohl přistoupit k tomu, aby napadené rozhodnutí zrušil pouze částečně.
58. Ve věci soud rozhodl bez nařízení jednání, přestože žalobkyně na jednání trvala, neboť žalobou napadené rozhodnutí bylo zrušeno podle § 76 odst. 1 s. ř. s. a v takovém případě právní úprava připouští rozhodnutí ve věci bez nařízení jednání.
59. Za daných okolností pak soud ve věci neprovedl důkaz listinami připojenými žalobkyní k podané žalobě, jakož ani výsledkem jejího jednatele Petra Šmída, přičemž k tomu doplňuje, že z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že „[p]okud daňový subjekt navzdory řádné výzvě daňových orgánů nepředloží požadované důkazy k prokázání svých tvrzení, nemůže následné rozhodnutí vydané v daňovém řízení zpochybňovat v řízení před soudem předkládáním důkazů, které mohl předložit již v daňovém řízení. Je tomu tak proto, že řízení před správním soudem nemá nahrazovat řízení před daňovými orgány a daňový subjekt nemůže svou procesní liknavost napravit až v soudním řízení“ (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91, ze dne 14. 8. 2014, č. j. 9 Afs 194/2014-64, nebo ze dne 18. 12. 2015, č. j. 8 Afs 114/2015-30). Tyto závěry lze nepochybně vztáhnout i na nyní projednávanou věc, neboť žalobkyni nic nebránilo v tom, aby návrhy na provedení nadepsaných důkazů uplatnila již v průběhu daňového řízení. Provádět takové důkazy až v soudním řízení tak s ohledem na citovanou judikaturu již není namístě.
60. Jelikož tedy žalobkyně měla v řešeném případě plný úspěch, soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. výrokem II. rozsudku uložil žalovanému povinnost zaplatit jí do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení v celkové výši 11 228 Kč. Náhrada se skládá ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč, z částky 6 200 Kč za dva úkony právní služby právního zástupce žalobkyně po 3 Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

100 Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“), [převzetí a příprava zastoupení – § 11 odst. 1 písm. a) a podání žaloby – § 11 odst. 1 písm. d)], z částky 600 Kč jako náhrady hotových výdajů advokáta [dva režijní paušály po 300 Kč podle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu], a z částky 1 428 Kč představující 21% DPH, kterou je právní zástupce žalobkyně podle zvláštního právního předpisu povinen odvést z vyčíslené odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů. Soud naproti tomu žalobkyni nepřiznal náhradu nákladů řízení za úkon spočívající v podané replice, neboť jej nepovažuje za účelně vynaložený, když žalobkyně v replice prakticky pouze setrvala na již dříve uplatněné žalobní argumentaci.

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 nejblíže 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 1. března 2023

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