ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **Cardora Invest, s.r.o. v likvidaci**, Husitská 10/3, Praha 3 – Žižkov, zast. advokátem Mgr. Bc. Janem Spáčilem, LL.M., Italská 2581/67, Praha 2 – Vinohrady, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 2. 2019, čj. 6609/19/5300-21442-712243, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 3. 2. 2022, čj. 15 Af 15/2019-68,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

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

Odůvodnění:

[1] Tentokrát se NSS věnuje osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie. V rozsudku se opakovaně věnuje prekluzi pravomoci správce daně stanovit daň, dokazování v daňovém řízení a splnění hmotněprávních podmínek osvobození od DPH.

I. Vymezení věci

[2] Žalobkyně, česká obchodní společnost, uplatnila v daňovém přiznání za 1. a 2. čtvrtletí roku 2013 osvobození od DPH v hodnotě téměř 200 miliónů Kč. Osvobození plynulo z dodávek mobilních telefonů do jiných členských států Unie. Konkrétně se mělo jednat o obchody s celkem šesti obchodními společnostmi z Polska, Kypru a Velké Británie.

[3] Celý postup před správcem daně probíhal následovně:

- 30. 8. 2013 podala žalobkyně daňová přiznání za 1. a 2. čtvrtletí roku 2013.
- 12. 12. 2013 správce daně vydal výzvy k odstranění pochybností, které měl o obsahu obou přiznání, a zahájil tím postup k odstranění pochybností.
- 15. 1. 2014 proběhlo ústní jednání, na kterém žalobkyně předložila faktury a účetnictví pro účely DPH.
- 28. 5. 2014 správce daně zaslal několik mezinárodních dožádání do Německa, Polska a Belgie na prověření několika odběratelů žalobkyně. Poslední odpověď na tato dožádání dostal v březnu 2015.
- 17. 3. 2015 zahájil správce daně daňovou kontrolu. V jejím průběhu žalobkyně předložila některé důkazy a proběhla s ní jednání.
- 19. 2. 2018 projednali správce daně a žalobkyně zprávu o daňové kontrole.
- 21. 2. 2018 vydal správce daně dva platební výměry ve výši celého uplatněného nároku na osvobození od DPH.

[4] Žalobkyně podala proti platebním výměrům odvolání, které žalovaný zamítl. Žalovaný se věnoval provedeným důkazům a přezkoumal zjištěný skutkový stav. Rozhodl, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Žalobkyně doložila během daňové kontroly množství faktur s odběrateli, k těm ale žalovaný uvedl, že neprokazují uskutečnění přeshraničního plnění. Podobným způsobem zhodnotil e-mailovou komunikaci žalobkyně s některými společnostmi. Žalovaný nepřitakal ani důkazům v podobě bankovních výpisů a dokladů o zaplacení. Považoval je pouze za formální převod peněz, který ale nemohl bez dalšího prokázat, že za ně bylo poskytnuto protiplnění. Žalobkyně předložila mj. ještě CMR listy a výdejky ze skladu společnosti DIERA, ale ani s těmi nepochodila. Žalovaný upozornil, že žalobkyně na CMR listech buď vůbec nefiguruje, anebo jsou tyto listy nepodepsané. Výdejky pro jiné společnosti znamenají pouze to, že si zboží někdo vyzvedl, nicméně nic neříkají o obchodech žalobkyně.

[5] Žalovaný hodnotil ještě řadu další důkazů – např. protokol o výslechu jednatele žalobkyně nebo výsledky mezinárodních dožádání o obchodních partnerech žalobkyně. U všech ale dospěl k závěru, že neprokazují naplnění podmínek § 64 odst. 1 zákona o DPH (podmínky na začátku rozhodnutí podrobně rozebral). Po zhodnocení důkazní situace žalovaný zamítl návrh žalobkyně, aby mezinárodně dožádal CMR listy od společnosti DIERA, která je nechce vydat žalobkyni kvůli ochraně obchodního tajemství třetích osob. Je to žalobkyně, kdo má obstarat důkazy pro svá tvrzení. Pokud CMR listy něco říkají o uskladnění zboží od žalobkyně, měla by je jako odesílatelka mít k dispozici právě ona. Také by na nich musela být sama uvedena, proto není třeba chránit ničí obchodní tajemství. Z těchto důvodů žalovaný CMR listy nevyžádal.

[6] Žalobkyně neuspěla ani se žalobou u Městského soudu v Praze, který její žalobu zamítl. Městský soud se věnoval námitce prekluze práva stanovit daň a délce postupu k odstranění pochybností. Nejprve vysvětlil, čemu postup k odstranění pochybností slouží – neprodlenému a bezprostřednímu objasnění pochybností. Podle soudu postup trval přiměřenou dobu, jelikož až z mezinárodních dožádání správce daně zjistil, jak enormní bude množství dokazování. Správce daně pouze shromažďoval podklady pro ověření žalobkyní tvrzených skutečností. Rozsah mezinárodních dožádání proto odpovídal

postupu k odstranění pochybností a nepřerostl do samotné daňové kontroly. Tím pádem se ani neprekludovalo právo doměřit daň.

[7] K povinnosti provést důkaz CMR listy městský soud nejprve obecně uvedl, že břemeno tvrzení a břemeno důkazní tíží žalobkyni. Právě žalobkyně má zajistit podklady prokazující uskutečnění plnění. Daňové orgány podle soudu vysvětlily, proč není potřeba CMR listy dožadovat a pak je provádět jako důkaz. Samotné daňové doklady a výpisy z bankovního účtu neprokazují nárok na osvobození od DPH.

II. Kasační stížnost žalobkyně, vyjádření žalovaného a replika

[8] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. Její argumentace je trojí. Tvrdí prekluzi práva stanovit daň, nesprávné posouzení podmínek pro osvobození od daně a neprovedení důkazů CMR listy.

[9] K prekluzi práva stanovit daň stěžovatelka tvrdí, že správce daně uměle prodlužoval fázi postupu k odstranění pochybností, i když už fakticky prováděl daňovou kontrolu. Správce daně si měl už po ústním jednání se stěžovatelkou učinit úsudek, zda bude třeba provést rozsáhlé dokazování. Postup k odstranění pochybností má pouze dílčí povahu, nemůže sloužit k časově a personálně rozsáhlému dokazování. Správce jednal účelově, jelikož mezinárodní dožádání do 1. 1. 2014 nestavělo prekluzivní lhůtu pro stanovení daně. Úvaha správce daně není neomezená ve volbě toho, zda se ještě pohybuje v postupu pro odstranění pochybností, nebo v daňové kontrole. Rozsah mezinárodních dožádání byl tak široký a trval tak dlouho, že již měl být prováděn v daňové kontrole. Prekluzivní lhůta tak podle stěžovatelky začala plynout buď 15. 1. 2014 (od ústního jednání se stěžovatelkou), nebo nejpozději 28. 5. 2014 (od začátku mezinárodních dožádání).

[10] Podle stěžovatelky její podnikání splňovalo podmínky pro osvobození od DPH. Zaměřila se však jen na první podmínku, a to dodání zboží do jiného členského státu Unie osobě registrované k dani v jiném členském státě. Daňové orgány a městský soud prý po stěžovatelce požadovaly prokázání odběratele uvedeného na dokladech. Stěžovatelka vychází z rozhodnutí ve věci *Kemwater ProChemie* (u NSS pod sp. zn. 1 Afs 334/2017, u Soudního dvora pod sp. zn. C-154/20), které se vztahovalo k nároku na odpočet DPH (opačný pohyb zboží než u stěžovatelky) a podle které není třeba prokázat dodání deklarovanému dodavateli. Postačí proto, že je ze skutkových okolností jasné, že dodavatel z jiného členského státu musel být plátcem DPH. A po rozhodnutí ve věci *VYMĚTALÍK – INPOS* (rozsudek ze dne 4. 2. 2022, čj. 4 Afs 115/2021-45) se stejná logika má uplatnit i na osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu. Stěžovatelka si je jistá, že prokázala naplnění všech tří podmínek pro osvobození od DPH, nicméně i špatné posouzení této jediné způsobuje nezákonnost rozhodnutí žalovaného a rozsudku městského soudu.

[11] Stěžovatelka je nakonec přesvědčena, že správce daně měl na její popud přes mezinárodní dožádání získat CMR listy od společnosti DIERA a provést je jako důkaz. Finanční orgány si CMR listy od stěžovatelky výslovně vyžádaly, ovšem i když stěžovatelka vyvinula veškeré úsilí, společnost DIERA jí je odmítla poskytnout. Obsah

CMR listů nemohly finanční orgány hodnotit předem, aniž znaly jejich obsah. Stejného chybného hodnocení se dopustil i městský soud.

[12] Žalovaný navrhnul kasační stížnost zamítnout. Stojí si za tím, že postup pro odstranění pochybností byl adekvátní a netrval nepřiměřeně dlouhou dobu. Co se týká použití závěrů v rozsudku *VYMĚTALÍK – INPOS* na současné řízení, žalovaný jej nepovažuje za ustálený směr v judikatuře. Žalovaný považuje přenesení závěrů z věci *Kemwater ProChemie* na osvobození od DPH za terminologickou nepřesnost. Podle žalovaného stěžovatelka neprokázala, že dodala zboží do jiného členského státu Unie podle podmínek § 64 odst. 1 zákona o DPH. K dokazování žalovaný zopakoval obsah svého vlastního rozhodnutí. Důkazní břemeno leží primárně na stěžovatelce a CMR listy podle něj nemusí být jediný důkazní prostředek, který zvolí. Pokud by stěžovatelka na CMR listech figurovala, pak by na nich musela být uvedena jako odesílatel. Potom by je ale sama měla k dispozici a skladová společnost by neměla mít problém jí je předat.

[13] Stěžovatelka poté navrhla řízení přerušit, a to kvůli předběžné otázce položené NSS ve věci *B2 Energy* (překládající usnesení ze dne 24. 10. 2022, čj. 4 Afs 291/2021-34, u Soudního dvora EU je řízení vedeno pod sp. zn. C-676/22). NSS se obrátil na Soudní dvůr, aby vyjasnil, zda se mají závěry z případu *Kemwater ProChemie* týkající se odpočtu na DPH při přijetí zboží z jiného členského státu použít i pro osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu. Stěžovatelka považuje odpověď na předběžnou otázku za klíčovou i pro její řízení. Žalovaný s návrhem na přerušení souhlasí, protože judikatura NSS je rozporná. Bylo by proto jistější vyčkat vyřešení této otázky.

III. Řízení není třeba přerušit kvůli předběžné otázce ve věci B2 Energy

[14] NSS nepovažoval za nutné přerušit řízení kvůli předběžné otázce ve věci Soudního dvora C-676/22, *B2 Energy*.

[15] V rozsudku ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, *Kemwater ProChemie*, EU:C:2021:989, Soudní dvůr vysvětlil, že „*uplatnění nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl*“ (bod 42).

[16] Odpočet na DPH je ovšem závislý na vícero podmínkách – je jí např. vůbec prokázání samotného rozsahu plnění. Proto NSS ani po vydání konečného rozhodnutí ve věci *Kemwater ProChemie* nezačal paušálně rušit všechna rozhodnutí v oblasti odpočtu DPH na vstupu, ale posuzoval každý případ individuálně (viz např. rozsudek ze dne 1. 11. 2022, čj. 7 Afs 105/2022-42, *AŽU* ENERGY, bod 32, ze dne 25. 5. 2022, čj. 10 Afs 374/2020-59, bod 29, ze dne 12. 7. 2022, čj. 6 Afs 403/2020-63, bod 24, ze dne 28. 7. 2022, čj. 6 Afs 391/2020-45, bod 24, či ze dne 22. 12. 2022, čj. 8 Afs 154/2020-65, bod 17 a v něm také hojně citovaná judikatura).

[17] Obdobně osvobození od DPH stojí na třech podmínkách. Je třeba aby: (i) zboží bylo dodáno do jiného členského státu Unie osobě registrované k dani v jiném členském státě; (ii) zboží bylo skutečně odesláno (přepraveno) do jiného členského státu a (iii) přeprava zboží byla zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou (srov. např. rozsudky ze dne 4. 4. 2013, čj. 1 Afs 104/2012-45, ze dne 14. 8. 2014, čj. 6 Afs 117/2014-49). K první podmínce se navíc váže definice toho, co znamená „dodání do jiného členského státu" (text § 64 odst. 1 zákona o DPH). K jejímu splnění je potřeba, aby na odběratele přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník, ne nutně celé vlastnické právo (k tomu viz rozsudek ze dne 30. 5. 2019, čj. 9 Afs 137/2016-176, *AREX CZ*, č. 3901/2019 Sb. NSS, body 106-114).

[18] Ve věci *B2 Energy* se NSS táže Soudního dvora na první podmínku, tedy na to, jak konkrétně musí plátce DPH prokazovat odběratele z jiného členského státu. Předběžná otázka spočívá v tom, zda musí plátce DPH označit a prokázat jednoznačného odběratele, nebo postačí pouze jistota, že nějaký odběratel v jiném členském státě Unie musel mít postavení plátce. Ať již bude odpověď Soudního dvora jakákoli, neznamená to, že ovlivní výsledek všech řízení o osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu, zejména jsou-li v těchto jiných řízeních sporné též jiné otázky.

[19] V nynější věci není totožnost odběratele zboží jedinou spornou otázkou. Ve skutečnosti žalovaný dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala splnění ani jedné podmínky pro osvobození od DPH. Neprokázalo se, že bylo převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník na nějakou druhou osobu a ani to, kdo a jak prováděl přepravu zboží. I pokud by se tedy (snad) daňové orgány mýlily v otázce prvé, klíčové je, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ani ke zbývajícím podmínkám.

[20] NSS tak mohl nynější věc rozhodnout, aniž musel čekat na odpověď Soudního dvora ve věci *B2 Energy*.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[21] Kasační stížnost není důvodná.

[22] NSS se nejprve bude zabývat otázkou prekluze práva stanovit daň [část **IV.A.**, kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], což je otázka, k níž by – byla-li by tu skutečně prekluze – musel NSS přihlédnout i bez návrhu. Poté se NSS bude věnovat podmínkám pro osvobození od DPH [část **IV.B.**, § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a nakonec i otázce, zda si měl žalovaný vyžádat další důkazy [část **IV.C.**, § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

IV.A. *Pravomoc stanovit daň nezanikla*

[23] Stěžovatelka opakovaně tvrdí, že správce daně uměle protahoval postup k odstranění pochybností. Daňová kontrola proto fakticky začala dříve, buď v lednu 2014 (ústní jednání se stěžovatelkou, které správci daně jeho pochybnosti neodstranilo), nebo v květnu 2014, kdy správce daně podal další sérii mezinárodních dožádání.

[24] Podle § 89 odst. 1 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020, *má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.* Již z textu zákona tak plyne, že postup by měl vést k objasnění *konkrétních* pochybností. Současně by měl postup proběhnout bez jakýchkoli průtahů.

[25] K čemu postup k odstranění pochybností naopak vést nemá, je dlouhé, rozsáhlé a časově a personálně náročné dokazování. To je něco, co patří již do daňové kontroly. Daňový řád proto nedává správci daně volnou ruku ve výběru procesního postupu – každý z nich má v procesu výběru daní odlišný účel (viz např. rozsudky ze dne 25. 6. 2014, čj. 1 Aps 20/2013-61, *MPM Invest*, bod 32, č. 3091/2014 Sb. NSS, ze dne 18. 12. 2014, čj. 10 Afs 79/2014-45, *EKO Logistics,* body 43-46, či ze dne 9. 5. 2016, čj. 8 Afs 76/2015-58, *HAPPY TUBE,* body 37 a 38).

[26] Je ale třeba zdůraznit, že v praxi bude přechod z postupu k odstranění pochybností na daňovou kontrolu normální, ostatně zákon s tím počítá (§ 90 odst. 3 daňového řádu). Pokud se nakonec ukáže, že postup k odstranění pochybností nepostačil k objasnění věci, a proto nakonec správce daně musel zahájit daňovou kontrolu, nelze na tom bez dalšího vidět nic špatného. Správce daně jistě nelze nutit, aby se předem rozhodl (bez řádné znalosti a prověření celé věci), který z instrumentů zvolí - zda užije postup k odstranění pochybností, nebo daňovou kontrolu (rozsudek ze dne 10. 10. 2012, čj. 1 Ans 10/2012-52, č. 2729/2013 Sb. NSS, *MPM Invest*, body 19, 20 a 24, dále např. rozsudek ze dne 22. 12. 2015, čj. 4 Afs 238/2015-29, *Stavba Šafrán*, body 34 násl.).

[27] K tomu je vhodné doplnit, že zatímco postup k odstranění pochybností opravňuje správce daně toliko k tomu, aby daňový subjekt vyzval k doložení určitých skutečností, daňová kontrola umožňuje i značně intenzivní zásahy do právní sféry daňového subjektu. Proto bude zpravidla na místě nejprve zahájit postup, který je obecně k právům daňového subjektu šetrnější. Rovnou přistoupit k daňové kontrole bude zpravidla namístě jen tam, kde bude mít správce daně předem dobré důvody k domněnce, že postup k odstranění pochybností účelu daňového řízení nedosáhne (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 27. 7. 2010, čj. 5 Afs 92/2008-147, č. 2137/2010 Sb. NSS, *G & C Pacific*, bod 22, které je přiměřeně aplikovatelné též na úpravu nynější, srov. k tomu rozsudek ze dne 28. 1. 2015, čj. 2 Afs 174/2014-27, *Erament Trading*, bod 17; srov. též rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 2. 2014, čj. 22 A 123/2013-27, č. 3140/2015 Sb. NSS, *VAMUS PARTNER*).

[28] Správní soudy se již setkaly se situacemi, ve kterých správce daně nesprávně zvolil postup k odstranění pochybností (příklady uvádí též stěžovatelka, např. již cit. věc 2 Afs 174/2014, *Erament Trading*). Pak ale soudy určily faktický (materiální) den zahájení daňové kontroly – daňová kontrola tak byla zahájena dříve (jiným příkladem je stěžovatelkou rovněž citovaný rozsudek ze dne 15. 3. 2022, čj. 7 Afs 39/2020-29, *JUSDA Europe*, zde ve vztahu k neúměrné obecné vyhledávací činnosti). Materiální určení zahájení daňové kontroly má velký dopad na lhůtu pro stanovení daně. Počátek daňové kontroly totiž tuto lhůtu přerušuje (§ 148 odst. 3 daňového řádu) a lhůta začíná běžet znovu. Jestliže se na časové ose posune začátek daňové kontroly dozadu, výsledek může být takový, že

správce daně nakonec nestihl daň vyměřit včas. Přesně k tomuto závěru směřuje stěžovatelčina argumentace.

[29] NSS k tomu předně říká, že správce daně nebyl ve věci nečinný. Během podzimu 2013 se snažil nedostatky daňových přiznání stěžovatelky objasnit dvěma místními šetřeními (říjen a prosinec 2013), zaslal první mezinárodní dožádání do Německa (listopad 2013) a vyzval stěžovatelku k doplnění dokladů s konkrétními obchodními partnery (listopad 2013). Vzhledem k tomu, že tyto postupy nevedly k objasnění obchodů v celých dvou čtvrtletích, zahájil správce daně v prosinci se stěžovatelkou postup k odstranění pochybností. Z výzvy je patrné, že měl správce daně pochybnosti o celém nároku na odpočet i na osvobození od DPH. Jeho pochybnosti byly *konkrétní* (jak stanoví shora cit. § 89 odst. 1 daňového řádu). Zajímalo ho třeba, zda plnění skutečně proběhla či jak probíhalo pořízení a dodání zboží (ve smyslu komunikace a přepravy) nebo zda byly v daňovém přiznání uvedeny všechny stěžovatelčiny obchody (shodně a podrobněji bod 55 napadeného rozsudku). Z hlediska hospodárnosti řízení proto bylo vhodné, že správce dal stěžovatelce prostor tyto konkrétní pochybnosti vyvrátit. Když stěžovatelka nebyla 15. 1. 2014 během ústního jednání schopna pochybnosti správce daně objasnit, správce podal 28. 5. 2014 sérii mezinárodních dožádání, na něž poslední odpověď dostal až v březnu 2015 (celkem proces mezinárodního dožádání trval 283 dní). Z výsledků mezinárodního dožádání správce daně zjistil důvody pro rozsáhlejší dokazování, proto bezodkladně ještě v březnu 2015 zahájil daňovou kontrolu.

[30] Městský soud se v souladu se žalobní argumentací zaměřil na přiměřenou délku trvání postupu k odstranění pochybností, jeho argumentace je přesvědčivá a NSS s ní souhlasí. Přestože postup k odstranění pochybností trval více než rok (od prosince 2013 do března 2015), nelze jen ze samotné této doby dovozovat, že postup překročil meze, ve kterých ho mohl správce daně vést. Správce daně byl po celou dobu aktivní a průběžně dostával informace od zahraničních daňových správ. Jak správně uvedl městský soud v bodě 58 rozsudku, je na uvážení správce daně, zda daňovou kontrolu zahájí a kdy tak učiní, to samozřejmě pokud nevede postup k odstranění pochybností nepřiměřeně dlouhou dobu a pokud tímto postupem nezkracuje procesní práva daňového subjektu. V nynějším případě vznikly důvody pro zahájení daňové kontroly teprve v okamžiku, kdy správce daně ani od stěžovatelky, ani od zahraničních daňových správ neobdržel informace, které by vyvrátily jeho pochybnosti. Do té doby stále existovala rozumná šance, že se celá věc vyřeší a pochybnosti budou odstraněny, aniž by bylo třeba zahajovat daňovou kontrolu, tedy nejvíce intenzivní zásah do stěžovatelčiny právní sféry. Třeba zdůraznit, že správce daně v podstatě ihned poté, co obdržel poslední z odpovědí na mezinárodní dožádání, zahájil daňovou kontrolu.

[31] Argumentace stěžovatelky směřuje vlastně k tomu, že během postupu k odstranění pochybností nelze nikdy provádět mezinárodní dožádání. To by ale již bylo přepisování zákona, zákon nic takového nevylučuje. Důležité je, aby tato dožádání stále svým rozsahem (zjišťovanými skutečnostmi) odpovídala postupu k odstranění pochybností. Při postupu k odstranění pochybností je tak možné mezinárodně zjišťovat jednotlivé konkrétní pochybnosti. Důležitý je pak nejen rozsah, ale též přiměřený čas. V nynější věci byla doba s tím spojená vskutku dlouhá (více než rok), ale s ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti stále ještě o excesivním vybočení z postupu hovořit nelze.

[32] Je třeba zdůraznit klíčový rozdíl nynějšího případu od jiných věcí, kde NSS dovodil dřívější (materiální) započetí daňové kontroly. Například ve stěžovatelkou zmíněné věci 2 Afs 174/2014, *Erament Trading*, NSS upozornil, že správce daně postup k odstranění pochybností nezaměřil na jednotlivé či dílčí pochybnosti, ale daňový subjekt nejprve obecně vyzval k odůvodnění nárůstu plnění, aniž pochybnosti konkretizoval (srov. bod 23 rozsudku *Erament Trading*). Ve věci *Erament Trading* tak neměl správce daně žádné konkrétní pochybnosti, na rozdíl od věci nynější.

[33] K prekluzi proto nedošlo. Daňová kontrola začala 17. 3. 2015. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu tak začala běžet nová tříletá lhůta pro vyměření daně. Správce daně vydal platební výměry 21. 2. 2018, tedy „uvnitř" lhůty. Zároveň tak učinil v posledním roce před jejím uplynutím, a tak se lhůta pro stanovení daně (tedy rozhodnutí žalovaného) prodloužila o dalších 12 měsíců – do 6. 3. 2019 [§ 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu]. Jelikož napadené rozhodnutí žalovaný vydal 21. 2. 2019, i tato lhůta byla dodržena.

[34] Kasační námitka je tedy nedůvodná.

IV.B. *Stěžovatelka neprokázala splnění podmínek pro osvobození od daně (§ 64 odst. 1 zákona o DPH)*

[35] K tomu, aby vznikl nárok na osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu, je třeba splnit současně tři podmínky. NSS je uvedl v bodě [17]. Stěžovatelka je přesvědčena, že prokázala splnění druhé a třetí podmínky. Za splněnou má i první podmínku, jelikož dle ní není třeba prokázat konkrétního odběratele: postačí, že je z okolností jasné, že odběratel musí být plátcem DPH.

[36] NSS předně uvádí, že tvrzení stěžovatelky pomíjí velké množství toho, co daňové orgány zjistily. Stěžovatelka uplatnila osvobození na DPH v řádu téměř 200 miliónů Kč. Během řízení vyšlo najevo, že stěžovatelka neměla uzavřenou jedinou smlouvu s odběrateli. Předávání zboží si stěžovatelka žádným způsobem neověřovala, nevyžadovala si žádná potvrzení o převzetí zboží. Kvalitu zboží nekontrolovala, za stěžovatelku nebyl nikdy nikdo převzetí zboží přítomen. Jednatele obchodních partnerů neznala, spoléhala se jen na jakási neurčitá doporučení jiných známých obchodních partnerů. Transakce za stěžovatelku prováděly osoby samostatně výdělečně činné, se kterými stěžovatelka také neměla uzavřenu žádnou smlouvu, a dokonce ani neznala jejich jména. O odběratelích stěžovatelky správce daně zjistil, že jsou často nekontaktní, nepodávali úplná daňová přiznání, a pokud je podali, transakce se stěžovatelkou na nich vůbec nefigurují.

[37] Během daňového řízení stěžovatelka zahltila finanční orgány tisíci stran faktur, *pro forma* faktur a bankovních výpisů. Žalovaný, stejně jako poté městský soud (bod 63 rozsudku), však stěžovatelku upozorňoval na to, že takové doklady neprokazují faktické plnění. NSS s tímto posouzením souhlasí – navazuje totiž na dlouhou linii judikatury o tom, že pouhá bezchybná fakturace k prokázání skutečného uskutečnění transakce nestačí (srov. např. rozsudek ze dne 22. 8. 2013, čj. 1 Afs 21/2013-66, bod 36 a již tam citovaná judikatura).

[38] Dokazování stěžovatelka dále doplnila také o dva CMR listy, výdejky ze skladu nebo e-mailovou komunikaci s obchodními partnery. Tyto důkazy ale buď nebyly vůbec podepsané, nebo na nich figuroval někdo jiný než stěžovatelka. Městský soud a žalovaný správně reagovali tak, že to k osvobození od DPH podle § 64 odst. 1 zákona o DPH nestačí.

[39] Ze všech těchto okolností vyplývá, že se daňovým orgánům podařilo zpochybnit nárok stěžovatelky na osvobození od DPH, a to ve všech třech podmínkách dle § 64 odst. 1 zákona o DPH (viz bod 34 rozhodnutí žalovaného). Nakonec ani stěžovatelka sama neříká, jak prokázala splnění všech tří podmínek. V kasační stížnosti se věnuje pouze první podmínce (že zboží bylo dodáno do jiného členského státu Unie *nějaké* osobě registrované k dani v jiném členském státě), to ve spojitosti s předběžnou otázkou ve věci *B2 Energy*. Nijak však nevysvětluje, čím a jak prokázala splnění zbývajících dvou podmínek uvedených v § 64 odst. 1 zákona o DPH (že zboží bylo skutečně přepraveno do jiného členského státu Unie a že tato přeprava byla zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou). K úspěšnému uplatnění nároku na osvobození od DPH by však stěžovatelka musela prokázat všechny tři podmínky. Proto – jak NSS již shora vysvětlil – je zbytečné, aby se správní soudy detailněji zabývaly otázkou, zda byla stěžovatelka s to prokázat podmínku první, byť v obecnější rovině dané judikátem SDEU *Kemwater ProChemie* (tím NSS neříká, že je tento judikát v nynější věci vůbec použitelný – k tomu viz část **III.** výše).

[40] Ani tato kasační námitka proto není důvodná. NSS souhlasí s městským soudem též v závěru, že je zvláštní, že stěžovatelka nemá žádné hodnověrné doklady o tom, že svým odběratelům dodávala zboží v hodnotě desítek miliónů korun (bod 66 napadeného rozsudku).

IV.C. *Správce daně nemusel vyžádat a provést důkaz CMR listy*

[41] Otázce, jak se důkazní břemeno uplatňuje na daňový subjekt a správce daně, se NSS věnoval už mnohokrát. Nejprve leží břemeno tvrzení a břemeno důkazní na daňovém subjektu. Na to musí reagovat správce daně; postačí, že o tvrzeních daňového subjektu prokáže pádné a odůvodněné pochyby. Poté je na daňovém subjektu, aby tyto pochyby vyvrátil. K tomu již bude používat typicky jiné prostředky, než je účetnictví a daňové doklady, které přikládal k daňovému přiznání (srov. 7 Afs 105/2022, *AŽU ENERGY*, bod 17 a tam hojně citovanou judikaturu).

[42] Správce daně není povinen provést všechny navržené důkazy. Taková povinnost neexistuje v případě, že správce daně řádně vysvětlí, proč je takový důkaz nadbytečný či irelevantní (nerozhodný, právně nevýznamný nebo jím nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány) (např. rozsudek ze dne 15. 1. 2015, čj. 9 Afs 98/2014-32, *AMI Praha*, bod 32, či ze dne 21. 1. 2022, čj. 10 Afs 261/2020-49, bod 13). Takový postup neporušuje ústavně zaručené právo na spravedlivý proces (srov. nálezy ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 733/01, či ze dne 29. 6. 2004, sp. zn. III. ÚS 569/03).

[43] Předně NSS upozorňuje na to, že správce daně stěžovatelku nevyzval k doložení právě jen těch sporných CMR listů, o kterých stěžovatelka hovoří v kasační stížnosti.

Povinností stěžovatelky bylo prokázat tvrzení z daňového přiznání, čehož mohla dosáhnout i jinak – např. předávacími protokoly od odběratelů nebo výslechem svědků, samozřejmě s uvedením konkrétních jmen.

[44] Daňové orgány, a následně i městský soud, u získání CMR listů navržených stěžovatelkou dostatečně a přesvědčivě vysvětlily, proč nebylo potřebné je dožádat. Je to stěžovatelka, kdo měl prokázat, že jí tvrzené obchody skutečně proběhly. K tomu mohla využít nespočet různých důkazních prostředků. Stěžovatelka byla ale po celou dobu pasivní, nakonec se pokusila přenést odpovědnost za obstarání (jediného) důkazního prostředku na správce daně. Je pravda, že argument správce daně, že ostatním předloženým CMR listům chyběly různé náležitosti, lze proto očekávat, že takové problémy budou i u nyní sporných CMR listů, není korektní (daňový orgán předběžně hodnotí důkazy, které ještě neviděl). Správce ale uvedl i další důvody, proč CMR listy nemohou potvrdit stěžovatelčina tvrzení. Pokud by totiž stěžovatelka jako odesílatel na CMR listech figurovala, musela by je přece sama mít k dispozici. Zároveň tím padá argumentace samotné stěžovatelky, podle níž se skladový partner obával porušení obchodního tajemství, pokud by listy stěžovatelce předal (byla-li by na CMR listech uvedena sama stěžovatelka, a šlo-li by o její vlastní transakce, těžko by tu připadala do úvahy argumentace o obchodním tajemství právě vůči stěžovatelce). Minimálně z těchto dvou legitimních důvodů mohl správce daně očekávat, že by vyžádání CMR listů nepřineslo nic nového; nadto z prve uvedeného argumentu plyne též předpoklad, že by tyto důkazy měla mít především sama stěžovatelka, pokud by tedy byla její tvrzení pravdivá. NSS opakuje, že stěžovatelka se protiprávně pokusila v důkazní nouzi přenést důkazní břemeno na správce daně.

[45] Z těchto důvodů ani poslední námitka nepřesvědčila NSS o důvodnosti kasační stížnosti.

V. Závěr a náklady řízení

[46] NSS proto zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. března 2023

Zdeněk Kühn
předseda senátu