



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystrické a soudců Lubomíra Majerčíka a Mariana Kokeše v právní věci

žalobkyně: **effect-plan s.r.o.**, IČ: 047 97 353
sídlem Žižkova 1696/15, 586 01 Jihlava
zastoupena daňově poradenskou společností Fiscalis s.r.o., IČ 261 23
258
sídlem U Klubovny 914, 156 00 Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu ze dne 24. 4. 2023, č. j. 14620/23/5300-22442-605186,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V dané věci se jedná o prokazování splnění podmínek pro vznik nároku na osvobození daně z přidané hodnoty při dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie. Na základě provedeného dokazování dospěly daňové orgány k závěru, že žalobkyně neprokázala, že by se dodání zboží uskutečnilo deklarovaným způsobem, neboť nic nenاسvědčovalo tomu, že by zboží bylo dodáno jako intrakomunitární plnění tvrzeným odběratelům.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Žalobkyně předoslala, že se jedná o dva případy dodání zboží slovenskému a maďarskému plátcí daně s místem dodání na Slovensku. Je přesvědčena, že z vyvstalých skutečností nelze dovodit jiný závěr, než že předmětné zboží bylo sporným odběratelům skutečně dodáno.
3. Žalobkyně si dne 18. 1. 2018 zapůjčila v autopůjčovně v Humpolci vozidlo Fiat Doblo s RZ X, což dokládá příjmový pokladní doklad. Toto vozidlo použila podle záznamu v CMR/MNL (mezinárodní nákladní list) k tvrzené přepravě. Žalobkyně tvrdí, že podle záznamu v knize jízd dne 19. 1. 2018 uskutečnila „nejprve cestu z bydlíště pracovníka žalobce, který vůz řídil, a současně z místa zapůjčení vozu, do Prahy, tedy do carga letiště v Ruzyni, a zpět do Humpolce, s poznámkou „nakládka zboží“.“
4. Dodavatel Al Fayaz z Dubaje dodal žalobkyni zboží s fakturou č. 6390 ze dne 10. 1. 2018 za celkem 149 789 eur s letovým dokladem k letecké přepravě č. 176-8947 1616 ze dne 11. 1. 2018 na mobilní telefony, s uvedením handlingového agenta Schenker. Zboží přiletělo linkou EK 139 dne 12. 1. 2019 (pozn. soudu: žalobkyně chtěla nejspíš uvést rok 2018) v režimu „On hold“, vydání příjemci až po úhradě. Vydání zboží bylo pro žalobkyni vyřízeno na základě plné moci k celnímu odbavení. Podle celního prohlášení bylo zboží vydáno zmocněnci žalobkyně panu P. M. dne 19. 1. 2018. Žalobkyně tedy převzala dne 19. 1. 2018 s využitím zapůjčeného vozidla zboží v cargu letiště v Ruzyni a podle záznamu v knize jízd a záznamu na MNL č. 1901181 a č. 1901182 zboží dopravila téhož dne z Humpolce tvrzeným odběratelům do Komárna. Jízda do Komárna je prokázána účtenkou vydanou terminálem v provozovně Kůty, tedy na dálničním hraničním přechodu, na nákup slovenské dálniční známky, hrazené platební kartou žalobkyně, která nákup zaúčtovala ve svém účetnictví. Dále je jízda prokázána účtenkou na nákup maďarské dálniční známky, což bylo též zaúčtováno. Do Komárna totiž žalobkyně jela přes Maďarsko.
5. Podle vystavených MNL bylo zboží zástupci odběratelských společností převzato s podpisy na těchto dokladech dne 19. 1. 2018 v Komárně. Není vyloučeno, že podpisy patří jednatelům tvrzených odběratelů. Převzetí zboží dokazují platby provedené odběrateli na objednané zboží provedené v odpovídající době. Odběratelé tedy žalobkyni zaplatili a v budoucnu poukázali další platby místo toho, aby zasílání dalších plateb pozastavili. Úhrada zboží spolu s ostatními důkazy tedy neprokazují pouze přesun finančních prostředků, jak tvrdí žalovaný. Žalobkyně se po předání zboží vrátila do Humpolce a za zapůjčený vůz zaplatila a vrátila jej podle příjmového pokladního dokladu PEET-1/2018.
6. Žalobkyně dále uváděla v žalobě jednotlivé skutečnosti, o kterých je přesvědčena, že rozptylují pochybnosti správce daně o tom, že zboží pro sporné odběratele bylo dodáno. Nejprve namítala nesprávné hodnocení daňových orgánů ohledně těch skutečností, které se týkaly změny sídla odběratele KAGA-RAPID a sjednání půjčky s odběratelem, o které uvedla, že se jedná o zcela běžnou obchodní operaci. Dále sporovala závěry žalovaného ohledně nekontaktnosti tvrzených odběratelů, hodnocení samotného obchodního modelu žalobkyně, konkrétně způsob vyřizování reklamace a nakládání s platbami odběratelů a

nakonec svými tvrzeními cílila objasnit, z jakého důvodu dovážela zboží odběratelům zrovna do Komárna. Soud na tyto skutečnosti reaguje podrobně dále v textu v části věnované posouzení věci.

7. Žalobkyně též nesouhlasila s tvrzením žalovaného, že nebyla v dobré víře, zda byly hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet naplněny. Dobrou víru by zpochybňovalo např. takové jednání, kdy by žalobkyně mohla vědět, že zboží nepředává osobě, která je oprávněna vystupovat za odběratele, což je vyloučeno.
8. Žalovaný nikterak nedoložil své tvrzení, že obchodní model žalobkyně je nestandardní. Poté však v napadeném rozhodnutí uvádí, že tyto skutečnosti nebyly v konečném důsledku rozhodné, neboť vycházel primárně z toho, že na základě vybraného obchodního modelu se žalobkyně dostala do důkazní nouze stran prokázání jí tvrzeného osvobození od dodání zboží dle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Nicméně část důkazního řízení se soustředila právě na tyto „nerozhodné“ otázky. Žalobkyně doposud nebyla tedy zpravena o tom, jaké skutečnosti byly rozhodující.
9. Žalovaný také namítá, že žalobkyně neprokázala, že knihu jízd zpracovávala s pomocí automatického systému s vazbou na GPS. Používání systému MyLog prokázal sám správce daně, když dovedl ve vztahu k jinému plnění, že zboží dorazilo do Rözske (město nacházející se blízko skladu v Szegedu). To samo o sobě je důkaz, že používání GPS nebylo falšované, neboť tuto nesrovnalost by nepravé elektronické záznamy neuváděly.
10. V napadeném rozhodnutí se žalovaný dovolává obsahu protokolu ze dne 7.11. 2019, č. j. 1761646/19/2901-605562-712555, z podání vysvětlení při vyhledávací činnosti. Ve fázi vyhledávacího řízení důkazy však nevznikají a jako podklad pro rozhodnutí nemohou sloužit, neboť by se jednalo o nezákonný důkaz v rozporu s § 79 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.
11. V průběhu daňového řízení žalobkyně žádala provedení důkazů pomocí kamerových systémů v cargu v Ruzyni, na dálnici a dálničních přechodech, které by mohly doložit převzetí zboží a uskutečnění jízdy. Žalobkyně pak dále odkazovala na důkazy provedené v jiných zdaňovacích obdobích vztahující se k jiným obchodním transakcím (přepravce pan T., který přepravu svědecky potvrdil, fotografie k jedné z přeprav, na které se nachází u vykládky zboží, razítko prokazující dopravu do skladu Csinger Logistic, smlouva a prohlášení jednatele některých odběratelů, prohlášení vlastníka skladu v Tompě, potvrzení odběratelů v případě podobných dodávek, číslo EKAER používané maďarskou daňovou správou při dovozu zboží). Žalobkyně uvedla, že k prokázání uskutečnění dodávek schází též výslechy jednatele sporných odběratelů.
12. Na závěr žalobkyně vytkla žalovanému, že před ukončením daňové kontroly po obdržení vyjádření k výsledku kontrolního zjištění nepostupoval podle § 88a odst. 2 daňového řádu a do zprávy nezpracoval své stanovisko k tomuto vyjádření, což mělo za následek, že daňová kontrola nebyla řádně ukončena.
13. Žalovaný navíc hodnotil případ tak, že nebylo prokázáno, že by vůbec někomu bylo dodáváno zboží. To však znamená nejen, že plnění nemohlo být osvobozené, ale že žádná daňová povinnost nevznikla. Žalovaný nijak neprokazoval, že zboží existovalo, jakou mělo cenu na vstupu a že bylo v tuzemsku dodáno. Žalobkyně tvrdí, že zboží dodala odběrateli Amatic BP, ale to žalovaný odmítl. Sporná transakce v lednu 2018 byla ovšem devátá v řadě dodávek tomuto subjektu, počínaje první dodávkou v září 2017 a odběratel, pokud to nebyl

Amatic BP, musel být nutně plátcem DPH. Žalobkyně je přesvědčena, že závěry rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, věc: *Kemwater ProChemie* (dále „rozsudek Kemwater“), by měly dopadat i na věci týkající se vývozu do jiného členského státu Evropské unie.

14. Žalobkyně navrhla, aby soud zrušil napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

15. Žalobkyně má za to, že dodání zboží do jiného členského státu tvrzeným odběratelům prokázala, nicméně žádný důkaz nenasvědčuje tomu, že by plnění byla vztažena k právě deklarovaným osobám. V tomto směru jsou jediným důkazním prostředkem bezhotovostní platby na bankovní účet žalobkyně, které však rovněž vykazují určité nesrovnalosti, a nemohou být jediným důkazním prostředkem. Žalobkyně však nepředložila jakoukoliv komunikaci s odběrateli, především nebylo prokázáno, z jakého důvodu bylo zboží dopraveno na místo dodání. Řetězec důkazních prostředků sice do určité míry prokazuje přepravu zboží do jiného členského státu Evropské unie, nikoliv však k deklarovaným odběratelům. Z MNL je zřejmé akorát to, že je někdo převzal a u knihy jízd nebylo prokázáno, zda vznikla automatizovaně.
16. Žalovaný setrval na svém závěru uvedeném v napadeném rozhodnutí, že dodání zboží deklarovaným odběratelům nelze považovat za prokázané, neboť pochybnosti ohledně uskutečnění plnění žalobkyně nevyvrátila. Žalovaný se stejně jako v napadeném rozhodnutí vyjádřil k otázce ohledně změny sídla, k důvodu výběru místa dodání, konstatoval, že není běžné, aby si žalobkyně ponechala finanční prostředky odběratele z neuskutečněné dodávky ve formě půjčky. Žalobkyně též nedovedla identifikovat místo a osobu, které měla v hotovosti předávat smluvené úroky, či se kterou obecně jednala. Závěr o dobré víře žalobkyně musí být učiněn na základě prokázaných skutečností. Jsou to primárně případy, kdy daňový subjekt má za to, že podmínky splnil, avšak správce daně prokázal, že příjemcem zboží byla odlišná osoba, např. proto, že byl daňový subjekt uveden v omyl. Z ničeho však nevyplývá, že by byla žalobkyně v dobré víře, že dodává subjektům uvedeným na daňovém dokladu. K nekontaktnosti dále žalovaný uvedl, že tato byla jeden ze zdrojů pochybností správce daně, na které měla žalobkyně reagovat předložením důkazních prostředků.
17. Žalovaný zdůraznil, že dlouhodobá spolupráce s odběrateli nemůže být důvodem pro úplnou rezignaci na dokazování uskutečněných transakcí. Co se týče obchodního modelu žalobkyně, považuje jej žalovaný za nestandardní. Není obvyklé, aby daňový subjekt umožnil přímý kontakt vlastních odběratelů s vlastním dodavatelem, či, aby docházelo k zasílání plateb před specifikací plnění. Tento nestandardní obchodní model založil pochybnosti o správnosti daňových tvrzení žalobkyně, avšak nebyl pochybností jedinou, proto samotné vyvrácení tohoto dílčího zdroje pochybností nemohlo postačovat k prokázání oprávněnosti nárokovaného osvobození od daně.
18. Co se týče prokazování nároku na osvobození daně, žalobkyně neprokázala dodání zboží deklarovaným odběratelům, nanejvýš lze tvrdit, že zboží bylo dopraveno do jiného členského státu. Nedoložil žádné smluvní ujednání, na jehož základě by bylo převedeno na odběratele právo nakládat se zbožím jako vlastník. Nebylo ani prokázáno, že by žalobkyně obdržela jakýkoliv pokyn ohledně dodání místa do Komárna. Neposkytla ani žádnou komunikaci či kontakt ve vztahu k osobám, které za odběratele měly jednat.

19. Výtku žalobkyně ohledně procesních vad týkajících se nezákonného ukončení daňové kontroly a použití protokolu o podání vysvětlení, žalovaný odmítl.
20. Závěrem k námitce o neprovedení důkazů sdělil, že návrh žalobkyně na provedení důkazu prostřednictvím kamerového systému se netýkal nyní projednávaných transakcí, navíc by nemohly prokázat, že zboží bylo dodáno deklarováním odběratelům. Dokázané přepravy zboží z jiných zdaňovacích období nemohou být zárukou toho, že se tomu tak stalo i ve sporné transakci. Výsledky jednání sporných odběratelů přitom žalobkyně vůbec nenavrhovala. Žalovaný proto navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobkyně

21. Žalobkyně v replice poukázala na to, že příjem bezhotovostních plateb v souhrnu s dalšími důkazními prostředky prokazují, že předmětná plnění lze přiřadit k tvrzeným odběratelům. Nesrovnalost žalobkyně nespátřuje v tom, že platba od odběratele nepřišla jednou částkou a že platby nebyly vždy označeny jako platby na budoucí dodávku zboží. Odběratel si takto nashromáždil částku, za kterou pak objednával zboží a shromažďoval částku na budoucí objednávky. Nesprávné je též tvrzení žalovaného, že u Amatic BP výše platby nesouhlasí s hodnotou plnění, neboť dodávka byla hrazena dvěma platbami provedenými v lednu 2018, které dodávku plně pokrývají. Zásadní je, že některé platby jsou svázány s dodavatelskou fakturou, což dosvědčuje komunikaci mezi žalobkyní a odběrateli. Nelze také tvrdit, že by platby byly jediným důkazem, když k tomu žalobkyně deklarovala zboží celním i daňovým orgánům a vyvezla jej do jiného členského státu.
22. Žalobkyně se vyjádřila též k důvodu pro výběr místa dodání, změně sídla odběratele a k MNL, kdy je zjevné, že pokud by zboží nepřijal odběratel, který si za zboží zaplatil, nepokračoval by v obchodní spolupráci. Smlouva o půjčce uzavřená s odběratelem není pro posouzení této věci podstatná, a pokud to tak žalovaný zamýšlel, trpí jeho rozhodnutí podstatnou vadou. Neúčinné je též tvrzení žalovaného, že i když plnění společnosti Amatic BP nebyla ohlášena jejímu správci daně a žalobkyně o žádném problému nevěděla, není to důvod pro úplnou rezignaci na dokazování uskutečněných transakcí. Žalobkyně transakce prokázala a tuto skutečnost žalovaný nevezl v úvahu.
23. Nepravdivé je též tvrzení žalovaného, že žalobkyně předložila pouze takové důkazní prostředky, které sama vyhotovila. Žalobkyně si však sama nevyhotovila doklady o přijatém zboží v Ruzyni ani si nevymyslela přepravu do místa dodání, nepodepsala převzetí zboží, a nestojí ani za přijatými platbami na svůj bankovní účet. Stejně tak žalovaný nepřezkoumatelně uvedl, že obchodní model žalobkyně je nestandardní. Žalobkyně namítá, že žalovaný v bodě 23 vyjádření poprvé formuluje, jaké podmínky žalobkyně nesplnila, nicméně tato informace měla být obsažena nejpozději v kontrolním nález. Navíc žalovaný sváděl žalobkyni k dokazování „nepodstatných“ skutečností o obchodním modelu, místo, aby sdělil žalobkyni, co konkrétně je třeba prokázat. Žalobkyně je přesvědčena, že jestliže od objednatele zboží přijala peníze, zboží pořídila od svého dodavatele na letišti, dopravila ho odpovídající trasou do místa určení a předala ho odběrateli, který je s dodávkou spokojen, pak nutně bylo prokázáno, že právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele a že zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě. Ohledně další podmínky pro osvobození, že „zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu“, žalobkyně uvádí, že cestu zaznamenala do knihy jízd a podle

dokladů o zapůjčení vozidla cestu uskutečnila. Pak ale muselo být zboží logicky předáno v jiném členském státě.

24. Žalobkyně doplnila k použití protokolu ze dne 7. 11. 2019, získaného v rámci vyhledávací činnosti, že byla v době výslechu právě tou „třetí osobou“, nikoliv daňovým subjektem a jeho vysvětlení nemůže být použito jako důkazní prostředek, jinak by šlo o nepřípustné obcházení daňové kontroly. Důkazy získané z jiných zdaňovacích období žalobkyně považuje za nepřímý důkaz o tom, že stejný obchodní model se uplatňuje i v jiných dodávkách, o kterých bylo prokázáno, že se uskutečnily a tedy je pravděpodobné, že se tak stalo i nyní.
25. Žalobkyně poukázala na uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, neboť materiálně začala daňová kontrola šetřením ze dne 2. 10. 2019.

V. Vyjádření žalovaného k replice žalobkyně

26. Žalovaný odkázal na rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 6. 2025, č. j. 29 Af 2/2024-95, který řešil případ žalobkyně v *de facto* obdobné věci a je přesvědčen, že jsou v něm uvedené závěry plně aplikovatelné i nyní.
27. Žalovaný shrnul, že správci daně vyvstaly pochybnosti o tom, zda došlo k dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě, přičemž tyto pochybnosti vyjádřil ve výzvě k prokázání skutečností, č. j. 1530325/20/2901-60562-712555, kterou následně přešlo důkazní břemeno ohledně prokázání nároku na odpočet daně zpět na žalobkyni, která pochybnosti nevyvrátila.
28. K namítané prekluzi žalovaný uvedl, že sice daňová kontrola byla zahájena dříve, avšak nikoliv dne 2. 10. 2019, kdy probíhalo pouze místní šetření v rámci vyhledávací činnosti.
29. K použitelnosti výpovědi v rámci vyhledávací činnosti žalovaný sdělil, že při ústním jednání se správcem daně se dne 7. 10. 2019 vyjadřoval pan M. – zástupce žalobkyně. Jestliže podávala vysvětlení sama žalobkyně, nemohla být krácena její práva, např. klást vyslychané osobě otázky. Navíc se jednalo o informace směřující k objasnění obchodní činnosti žalobkyně, které nebyly důkazem, na němž by stálo hodnocení skutkového stavu.
30. Platby, které přicházely na bankovní účet žalobkyně, jsou dle žalovaného jediným důkazem, který by mohl nasvědčovat tomu, že podmínky pro osvobození od DPH byly splněny. Ty však nejenže vykazují nesrovnalosti, ale v kontextu pochybností správce daně jsou nedostatečné. Co se týče MNL, z nich je zřejmé pouze to, že zboží někdo převzal, avšak existují důvodné pochybnosti o tom, že to byli skutečně tvrzení odběratelé.

VI. Posouzení věci soudem

31. Soud za splnění podmínek pro rozhodnutí ve věci bez nařízení ústního jednání (§ 51 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“) přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
32. Předmětem sporu je osvobození od daně z přidané hodnoty u dodání zboží žalobkyně s místem plnění v tuzemsku do jiného členského státu Evropské unie ve smyslu § 64 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobkyně správci daně deklarovala, že ve zdaňovacím období leden 2018 dodala zboží (mobilní telefony) v celkové hodnotě 3 856 199 Kč odběratelům a)

KAGA-RAPID s.r.o., se sídlem Stará Vajnorská 4, 831 04 Bratislava, Slovensko a b) Amatic BP Kft., se sídlem Bem Jozsef utca 9, 102 7 Budapešť, Maďarsko, a to dne 19. 1. 2018.

33. Správce daně uplatněný nárok sporoval a pojal pochybnosti o tom, že dodání zboží bylo uskutečněno tak, jak bylo žalobkyní deklarováno. Konkrétně neměl za prokázané, že žalobkyně dodala zboží deklarovaným odběratelům v Komárně na Slovensku. Proto doměřil žalobkyni na základě výsledku daňové kontroly daň na výstupu v celkové výši 809 802 Kč ze základu daně v celkové výši 3 856 199,04 Kč, tedy z hodnoty dodání zboží. Učinil tak dodatečným platebním výměrem ze dne 13. 5. 2022, č. j. 1016845/22/2901-50521-704656. Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí správce daně.

VI. 1 Prekluze práva stanovit daň

34. V rámci daňové kontroly bylo správcem daně prověřováno zdaňovací období leden 2018. Žalobkyně jako daňový subjekt má přitom právo na to, aby o její daňové povinnosti bylo rozhodnuto ve lhůtě pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu. Cílem tohoto ustanovení je poskytnout daňovému subjektu jistotu, do kdy může stát zasahovat do její majetkové sféry. Proto se zdejší soud zabýval k námitce žalobkyně nejprve otázkou prekluze.
35. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu „[d]aň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.“
36. Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu „[l]hůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.“
37. Ve vztahu ke zdaňovacímu období leden 2018 uplynula lhůta k podání řádného daňového přiznání k DPH dne 25. 2. 2018. Konec lhůty připadl na neděli, proto bylo možné podat daňové přiznání až do dne 26. 2. 2018. Od následujícího dne od konce této lhůty se pak odvíjí tříletá lhůta pro stanovení daně, přičemž její konec tedy měl připadnout na den 27. 2. 2021. Vzhledem k tomu, že správce daně zahájil daňovou kontrolu, započala běžet nová tříletá lhůta dnem jejího zahájení. Ve stanovení tohoto okamžiku se však žalovaný a žalobkyně neshodují. Žalovaný uznává, že daňová kontrola byla zahájena dříve než dne 9. 1. 2020 protokolem o zahájení daňové kontroly, č. j. 8994/20/2901-60562-712555. Materiálně správce daně totiž započal již činit kroky v rámci daňové kontroly při místním šetření dne 7. 11. 2019, viz protokol č. j. 1761646/19/2901-60562-712555. Dnem materiálního zahájení daňové kontroly začala běžet nová tříletá prekluzivní lhůta (§ 148 odst. 3 daňového řádu), tj. ode dne 7. 11. 2019. Měla tedy skončit dne 7. 11. 2022 (jedná se o lhůtu hmotněprávní).
38. Lhůta pro stanovení daně se v jejím průběhu stavěla v důsledku mezinárodních dožádání. Dne 11. 12. 2019 byla zaslána žádost maďarskému správci daně ve vztahu k odběrateli Amatic BP, přičemž odpověď došla dne 19. 12. 2019. Dne 29. 11. 2019 zaslal správce daně žádost slovenskému správci daně ve vztahu k odběrateli KAGA-RAPID, přičemž odpověď byla zaslána dne 8. 6. 2020. Lhůta se stavěla po dobu vyřizování žádostí od 29. 11. do 8. 6. 2020, tedy 193 dní. Konec lhůty se tak posunul o těchto 193 dní a připadl na den 19. 5. 2023. Dne 18. 5. 2023 oznámil správce daně dodatečný platební výměr a podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu v důsledku této skutečnosti došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně

o 1 rok, tedy do 18. 5. 2024. Napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 24. 4. 2023 před uplynutím lhůty pro stanovení daně.

39. Soud přitom nepřistoupil na argumentaci žalobkyně, že materiálně daňová kontrola začala ještě dříve, a to dne 2. 10. 2019 místním šetřením zachyceným v protokolu č. j. 1644756/19/2901-60562-712555. Soud si ověřil, že v tomto datu v rámci šetření správce daně vyzval žalobkyni k předložení účetních dokladů. Na požádání tedy žalobkyně předložila hlavní knihy, obrátové převahy, pohyby na účtech, účetní deníky a faktury přijaté a vydané za léta 2016 až 2019.
40. Obecně je vyhledávací činnost ve smyslu § 78 daňového řádu určena především ke zjišťování a vyhledávání informací o daňových subjektech, které jsou relevantní pro správu daní. K povaze vyhledávací činnosti správce daně se vyjádřil Nejvyšší správní soud např. v rozhodnutí ze dne 2. 7. 2020, č. j. 7 Afs 390/2019-44, bod 37 až 39, cit.: „[p]odle § 78 odst. 1 daňového řádu má správce daně v rámci vyhledávací činnosti „pouze“ vyhledávat důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťovat plnění povinností při správě daně. Má se jednat o prosté zjišťování podkladových informací, tj. mapování terénu [...].“ *Jakékoliv úkony přesahující rámec místního šetření má pak správce daně provádět v rámci daňové kontroly [...].*“ V rámci vyhledávací činnosti správce daně nemůže ověřovat oprávněnost žalobkyní uplatněného daňového odpočtu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36).
41. Správce daně však v nyní řešené věci místním šetřením dne 2. 10. 2019 konkrétní daňovou povinnost neprověřoval. Zapůjčení účetních dokumentů žalobkyně za účelem zjištění podnikatelské činnosti, aniž by byly správcem daně vyjádřeny pochybnosti a aniž by byl prošetřován jakýkoliv její nárok ve vztahu ke konkrétním zdaňovacím obdobím a ke konkrétní daňové povinnosti je nutno v tomto případě označit za pouhý sběr informací či mapování terénu. Přestože množství dodaných účetních dokumentů je rozsáhlé, z postupu správce daně nevyplývá, že by se v souvislosti se shromažďováním účetních dokumentů zároveň doptával žalobkyně na konkrétní podrobnosti o okolnostech obchodů či jinak dokumenty dále prověřoval a zjišťoval konkrétní daňovou povinnost. Postup správce daně ze dne 2. 10. 2019 vzhledem k jeho obecnosti a povaze nelze považovat za úkon, který by bylo nutno činit výhradně v rámci daňové kontroly. Z ničeho totiž nevyplývá, že by správce daně v onom okamžiku měl jakékoliv pochybnosti, či by si vyžadoval konkrétní doklady vztahující se účelově k deklarovaným odběratelům. Účetní dokumenty správce daně v rámci tohoto šetření pouze vyžádal, avšak neprověřoval. V kontextu případu žalobkyně proto nelze o překročení vyhledávací činnosti uvažovat. Je pravda, že materiálně započalo kontrolní šetření až v rámci ústního jednání zachyceného v protokolu ze dne 7. 11. 2019, č. j. 1761646/19/2901-60562-712555, kdy zcela zjevně již správce daně „nemapoval terén“, avšak v návaznosti na shromážděné podklady zjišťoval konkrétní skutečnosti týkající se fungování obchodních případů spojených s dodáváním předmětného zboží, tedy prověřoval konkrétní daňovou povinnost.

VI. 2 Posouzení podmínek pro osvobození od daně podle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty

42. Základní právní rámec pro posuzování oprávněnosti nároku na osvobození od daně stanoví § 64 zákona o dani z přidané hodnoty (ve znění účinném do 31. 8. 2020): „*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.“

43. Vnitrostátní právní úprava institutu osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie, vychází z čl. 138 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Pravidla uplatnění institutu osvobození od daně s nárokem na odpočet plynou z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále „SDEU“) a Nejvyššího správního soudu, ze které lze obecně dovodit, že pro uplatnění nároku na osvobození od daně podle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty je třeba kumulativně naplnit tři podmínky:

- 1) zboží musí být dodáno do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě,
- 2) zboží musí být skutečně odesláno (přepraveno) do jiného členského státu,
- 3) přeprava zboží musí být zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou

(např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45, zejm. bod 31, a rozsudek ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014-49, zejm. bod 22, či rozsudky SDEU ze dne 6. 4. 2006, ve věci C-245/04, *EMAG Handel Eder OHG proti Finanzlandesdirektion für Kärnten*; ze dne 16. 12. 2010, ve věci C430/09, *Euro Tyre Holding BV proti Staatssecretaris van Financiën*). Pokud jsou tyto podmínky splněny, osoba, které bylo zboží do jiného členského státu dodáno (tj. na niž bylo převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník), je povinna odvést daň za pořízení zboží a zároveň je oprávněna si ji odečíst, použila-li zboží pro účely svých zdanitelných plnění [čl. 2 odst. 1 písm. b), čl. 168 písm. c) a čl. 200 citované směrnice]. Cílem této úpravy je především zajistit převod daňového příjmu na členský stát, v němž došlo ke konečné spotřebě dodaného zboží. Finanční úřad pak v jednotlivých případech kontroluje, zda byly zákonné podmínky spolehlivě prokázány.

44. **Důkazní břemeno** ohledně naplnění výše uvedených podmínek přitom tíží daňový subjekt, který se domáhá osvobození od DPH, tedy dodavatele zboží (rozsudek SDEU ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-184/05, *Twoh International*, bod 26, či rozsudky Nejvyššího správního soudu 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). Podle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud má správce daně pochybnosti o některých skutečnostech, kterými je zpochybňováno tvrzení daňového subjektu, musí daňový subjekt předložit nebo navrhnout důkazy, které tyto pochybnosti vysvětlí. Pokud tedy daňový subjekt uplatňuje nárok na osvobození dodání zboží do jiného členského státu od DPH, je jeho odpovědností, aby disponoval věrohodnými a objektivními důkazy, že tyto zákonné podmínky splnil. Pokud daňový subjekt důkazní břemeno neunes, plnění nelze považovat za osvobozené od DPH. Za účelem prokazování splnění podmínek pro osvobození od daně je v zájmu daňového subjektu, aby si opatřil takové podklady, které splnění podmínek prokazují (srov. bod 16 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2024, č. j. 10 Afs 216/2023-83).
45. Žalobkyně namítá, že předložila takové důkazní prostředky, které jednoznačně vypovídají o tom, že došlo k dodání zboží (mobilních telefonů) do jiného členského státu tvrzeným odběratelům. Žalobkyně správci daně tvrdila, že si dne 18. 1. 2018 zapůjčila vozidlo Fiat Doblo RZ: X v Humpolci a dne 19. 1. 2018 přepravila předmětné zboží tvrzeným

odběratelům do Komárna, což podle jejího vyjádření vyplývá z účtenek zaznamenávajících nákup maďarské a slovenské dálniční známky. Dále dodání zboží dle vyjádření žalobkyně potvrzují záznamy v knize jízd, letový doklad k letecké přepravě, celní prohlášení s razítkem celního úřadu potvrzující vydání zboží žalobkyni, MNL a platby přijaté na bankovní účet žalobkyně. Žalobkyně předložila jako důkaz k prokázání, že k plnění došlo, výpisy z bankovního účtu, daňové doklady (faktury o uskutečněných plněních č. 180100002 a 180100001), MNL k těmto dokladům, deník jízd a doklad o zapůjčení vozidla.

46. Daňové orgány přitom po vyhodnocení žalobkyní předložených důkazů dospěly k závěru, že žalobkyně neprokázala, že dané zboží bylo žalobkyní přepraveno do tvrzeného místa dodání konkrétním odběratelům, které uvedla. Uznal sice ve vyjádření k žalobě, že do určité míry řetězec důkazních prostředků prokazuje pouhou přepravu zboží do jiného členského státu, nikoliv však dodání zboží tvrzeným odběratelům.
47. Správce daně nejprve vystavěl své pochybnosti o uskutečnění předmětných plnění (podle daňových dokladů č. 180100002 a č. 180100001) na nestandardnosti obchodního modelu žalobkyně. Správce daně důsledně své pochybnosti o uskutečněném plnění nejprve formuloval ve výzvě ze dne 31. 8. 2020, č. j. 1530325/20/2901-60562-712555. Správce daně považoval za nestandardní, že a) žalobkyně jako dodavatel nejedná s kupujícím, b) nestanoví prodejní cenu zboží, c) nejedná o obsahu a rozsahu přijatého zdanitelného plnění se svým dodavatelem, d) platby od odběratelů jsou zasílány v okamžiku, kdy není znám obsah plnění, e) reklamace žalobkyně neřeší a f) nemá pojištěná rizika vážícího se na zboží. Dále ve výzvě správce daně podrobně poukázal na pochybnosti ohledně MNL, místa dodání a na nekontaktnost odběratelů.
48. Na úvaze správce daně o tom, že obchodní model žalobkyně nelze považovat za běžný, přitom soud neshledal žádnou nelogičnost. Bylo prokázáno, že žalobkyně prakticky se svými odběrateli nekomunikuje a objednávky si mezi sebou vyřizují její dodavatel a odběratelé sami. To lze jistě považovat za neobvyklé obchodní vztahy, kdy žalobkyně působí pouze jako přeprodejce, aniž by objednávky přijímala či nabývala vlastnické právo ke zboží a nesla rizika spojená s poškozením či reklamací. Žalovaný srozumitelně vysvětlil, že není obvyklé, že žalobkyně umožňuje přímý kontakt vlastních odběratelů s vlastním dodavatelem, tím spíše pokud její ekonomická činnost spočívá pouze v přeprodeji zboží ve zcela nezměněném stavu, a prakticky nic by tak v běžném obchodním styku nebránilo odběratelům, aby napříště žalobkyni vynechali.
49. Za takového nastavení fungování podnikání bylo pak zcela oprávněné, že správce daně požadoval, aby žalobkyně předložila důkazy, které okolnosti předmětných transakcí vysvětlují. Nelze rovněž dospět k závěru, že by byla žalobkyně nesprávně vedena finančními orgány k prokazování „nerozhodných“ skutečností o jejím obchodním modelu. Žalobkyně byla srozuměna o tom, jaké zákonné požadavky jsou vyžadovány pro uplatnění nároku na osvobození daně a byla vyzvána k předložení jakékoliv písemnosti či komunikaci vztahující se k deklarovaným odběratelům, které by pomohly prokázat dodání zboží. Na str. 7 dané výzvy správce daně označil vystavené daňové doklady s příloženými MNL vztahujícími se k obchodním případům za neprůkazné. Upozornil též na neprokázaný vztah mezi místem dodání a odběrateli. Soudu je zřejmé ze správního spisu, že žalobkyně věděla již na základě výzvy ze dne 31. 8. 2020, že správce daně zpochybňoval provázanost přeprav dodávaného zboží konkrétním osobám. Podrobný popis pochybností správce daně je pak zcela zřetelně obsažen ve zprávě o daňové kontrole ze dne 19. 10. 2021, č. j. 1585972/21/2901-60562-

712555. Z výše uvedeného důvodu je pak nutno odmítnout též námitku žalobkyně, že jí žalovaný nesdělil, jakou podmínku pro osvobození od daně nesplnila. Z rozhodnutí daňových orgánů je patrné, že ke splnění podmínek nedošlo a že nebylo jednoznačné dodání deklarovaným odběratelům. Soud navíc upozorňuje, že zákonné podmínky musí být pro přiznání osvobození od DPH naplněny kumulativně.

50. V návaznosti na **konstatování nestandardnosti obchodního modelu** žalobkyně daňové orgány poukázaly na nedostatky, o kterých učinily závěr, že činí žalobkyní předložené důkazy a tvrzení nevěrohodnými. Soud přitom považuje za správné tvrzení daňových orgánů, že soubor důkazních prostředků, které žalobkyně předložila, neprokazují, že skutečně došlo k tvrzenému dodání zboží odběratelům KAGA-RAPID a Amatic BP na deklarovaném místě. Žalovaný v napadeném rozhodnutí své úvahy o neprokázání osvobození od daně, vyčerpávajícím způsobem vysvětlil a jeho závěry reflektují stanoviska uvedená správcem daně ve zprávě o daňové kontrole.
51. Zaprvé, žalobkyni byly připsány na bankovní účet od tvrzených odběratelů platby, z nichž žalobkyně dovozuje, že v takovém případě nelze než dospět k závěru, že plnění se uskutečnilo, neboť za ně tvrzení odběratelé zaplatili. Soud vychází ze stejného závěru jako žalovaný, že pokud jsou bezhotovostní platby jediným důkazním prostředkem, který nepochází od žalobkyně, nepostačují samy o sobě jako jednoznačný důkaz. Tento závěr plyne z judikatury Nejvyššího správního soudu, který ve vztahu k výpisům z bankovního účtu vyslovil, že výpis je způsobilý dosvědčit výlučně to, že došlo k určité platební transakci. Nelze z něj však dovozovat, že adresát této transakce uskutečnil pro poskytovatele platby též určité plnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61, bod 24). Soud souhlasí s žalobkyní, že doložení provedení úhrady určitého daňového dokladu nepochybně má jistou důkazní hodnotu, avšak toliko ve spojení s dalšími důkazními prostředky, které nejsou ve vzájemném rozporu a podporují tvrzení daňového subjektu, že se jím deklarovaná poskytnutá zdanitelná plnění, za něž měl obdržet úhradu, opravdu uskutečnila.
52. Přijaté platby na účet žalobkyně navíc nejsou zcela bezchybné a vykazují nedostatky, o to více lze proto pochybovat o jejich přesvědčivosti. V případě odběratele KAGA-RAPID se přijaté platby neshodovaly s fakturovanou částkou (bod 21 až 23 napadeného rozhodnutí). Byly též zaslány po částech a neobsahovaly žádný důvod či údaj, k jakému případu se vztahují. Podobného charakteru byly platby přijaté od odběratele Amatic BP, kdy přijatá částka se lišila od částky fakturované, důvod platby tu byl však uveden. Žalobkyně v replice sice uvedla, že zaplacení přišlo ve více platbách a pokrývají cenu zboží, nicméně stále lze namítat, že o přímé vazbě těchto plateb na předmětné plnění lze stále polemizovat, neboť odběratel, byť uvedl číslo faktury v důvodu k platbě, zaplatil pouze ve vztahu k této faktuře pouze 40 000 eur, přitom bylo žalobkyní účtováno více. Pokud žalobkyně tvrdila, že se následně platby vyúčtovávají s dodavatelem a odběrateli, žádný důkaz k tomu neuvedla. Konečně tvrzení žalobkyně, že v dalších dodávkách odběratelé pokračovali a proto zřejmě platili za dodané zboží, jistě není spolehlivá záruka toho, že se dodání uskutečnilo přesně tak, jak žalobkyně tvrdí. A to vzhledem k tomu, že odběratelé neplnili poctivě ani své daňové povinnosti a plnění od žalobkyně nevykazovali správci daně, a to vše v kontextu dalších nestandardností obchodního modelu popsanych žalovaným. Správce daně tak správně poukázal na nesrovnalosti v přijatých platbách, které neodpovídaly hodnotám dodaného zboží podle daňových dokladů. V daném kontextu tedy ani převod finančních

prostředků neprokazuje, že došlo k faktickému dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státu. Soud proto vzhledem k výše uvedeným okolnostem souhlasí s žalovaným, že platby v tomto případě nebyly přesvědčivým důkazem o splnění podmínek pro osvobození od daně.

53. Žalovaný též v této souvislosti uvedl, že platby byly žalobkyni zasílány v okamžiku, kdy žalobkyně neznala rozsah a obsah plnění. Žalobkyně namítá nepravdivost tohoto tvrzení, neboť platila na faktury svého dodavatele. Nicméně nestandardní v tomto případě bylo, že v době poukázání plateb od odběratelů neexistovaly objednávky mezi žalobkyní a jejím odběratelem. Toto zjištění pak sloužilo primárně jako vysvětlení, že obchodování žalobkyně není zcela běžné. To žalovaný v napadeném rozhodnutí (bod 52) vysvětlil, když uvedl, že se nejednalo o skutečnost, která přímo zapříčinila neunesení důkazního břemene, ale poukázala na neobvyklost procesu sjednávání obchodů. Závěr daňových orgánů o nestandardnosti obchodního modelu považuje soud za zcela srozumitelný.
54. Soud shledal plně srozumitelné tvrzení žalovaného, že ani MNL neprokazují dodání zboží deklarovaným odběratelům, neboť nekonkretizují osobu, která zboží převzala, naopak obsahují nečitelný podpis. Lze souhlasit s tvrzením žalovaného, že z MNL (č. 191181 a č. 1901182) je tedy patrné pouze to, že zboží někdo převzal. Nelze však tvrdit, že tyto doklady prokazují převzetí právě deklarovanými odběrateli, kteří navíc neměli žádnou formální vazbu na místo dodání a žalobkyně žádné ujednání o dohodě na místě dodání s odběrateli nepředložila. V této souvislosti soud dodává, že neúplně či nesprávně vyplněné nákladní listy mají zásadně sníženou vypovídací hodnotu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019-37, bod 28).
55. Lze shrnout, jak žalovaný správně uvedl, že samotné faktury o dodání plnění, MNL a přijaté bezhotovostní platby na bankovní účet žalobkyně od odběratelů nepostačují k prokázání, že došlo k dodání zboží právě tvrzeným odběratelům, a to o to více, pokud i tyto listiny obsahovaly nedostatky, které žalovaný popsal v napadeném rozhodnutí. Uvedený právní názor vyplývá z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, srov. např. rozsudek ze dne 25. 2. 2010, č. j. 1 Afs 3/2010-76, cit.: *„Prokazování uskutečnění výdaje je prvotně záležitostí účetního dokladu, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani formálně perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi nestačí k prokázání uskutečnění transakce v nich deklarované, není-li jimi věrohodně prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo.“*
56. Dále soud souhlasí s tvrzením žalovaného, že žalobkyně nijak neidentifikovala osoby, s nimiž měla jednat, neuvedla žádný kontakt či elektronickou komunikaci mezi ní a jednateli odběratelů. Tím se však prohloubily pochybnosti o tom, jak docházelo ke sjednání dodání zboží. Žalobkyně ani nijak neprokázala, kdo konkrétně zboží v Komárně převzal. Neuvedla, s jakou osobou z odběratelských společností jednala při sjednávání obchodů, byť tvrdila, že těmito lidmi byla v kontaktu telefonicky a prostřednictvím e-mailu. Žalobkyně si přitom jistě mohla teoreticky obstarat jakýmkoliv způsobem záznam o jednání s odběrateli, případně s konkrétní osobou, se kterou mohla jednat a která zboží přebírala, a bylo to také v jejím zájmu, pokud chtěla nárokovat osvobození od DPH. Nicméně žádné doklady, které by prokazovaly dodání zboží odběratelům, žalobkyně nepředložila.
57. Žalovaný též uvedl, že odběratel KAGA-RAPID neměl již v době uskutečnění plnění sídlo v Komárně a žádná vazba na místo dodání nebyla prokázána. Žalobkyně přitom nepředložila žádný důkaz o tom, že by toto místo bylo s tvrzenými odběrateli sjednáno.

Amatic BP je navíc maďarský subjekt, o to více je místo dodání nevysvětlené. Tyto skutečnosti považoval soud za zcela zásadní, neboť pokud žalobkyně nedoložila žádné pokyny od odběratelů, které by určovaly místo dodání, lze logicky pochybovat o tom, že se dodání uskutečnilo tak, jak žalobkyně tvrdí, a to vzhledem k tomu, že na Komárno žádné vazby odběratelé nemají, resp. nebyly prokázány. Pochybnosti o skutečnostech provázejících výběr místa dodání nerozptýlila ani tvrzení žalobkyně, že Komárno je od Budapešti vzdáleno pouze 90 km a dodávka na toto místo tak dává smysl. Stále platí, že vazby odběratelů na toto místo ani jakékoliv pokyny od odběratelů o výběru místa dodání žalobkyně nepředložila. Co se týče tamních skladů, i toto vysvětlení zůstalo v rovině pouhého nepodloženého tvrzení. Žalobkyně nerozptýlila pochybnosti správce daně ani žalobním tvrzením, že změnu sídla odběratele KAGA-RAPID nezaregistrovala a že ji uvedla do daňového dokladu nedopatřením. Tuto skutečnost však žalobkyně vysvětlovala v průběhu daňové kontroly správci daně tak, že sporná transakce byla dojednávána mnohem dřív, než k ní došlo, proto byla na daňových dokladech uvedena stará adresa sídla odběratele. Nesprávná adresa KAGA-RAPID je však uvedena též na smlouvě o půjčce, kterou odběratel podepsal již po změně sídla, avšak její jednatel při údajném podpisu na změnu svého sídla neupozornil, což se zdá nepravděpodobné. Ve světle skutečností, že ze smlouvy o půjčce nelze identifikovat konkrétní osobu jednající za odběratele, přičemž žalobkyně ani neuvedla, jak plnila povinnosti ze smlouvy vyplývající, správce daně pochopitelně pojal pochybnosti o komunikaci mezi odběrateli a žalobkyní. Námitka žalobkyně, že smlouva o půjčce nemá vypovídací hodnotu, je tedy mylná a na závěrech uvedených v napadeném rozhodnutí nic nemění.

58. Soud uzavírá, že výše uvedeným úvahám daňových orgánů o nesrovnalostech v jednotlivých aspektech předmětných dodávek nemůže vytknout jakoukoliv nelogičnost a je zcela zřejmé, že žalobkyně nebyla schopna svá tvrzení spolehlivě doložit. Soud navíc dodává, že stěžejní pro učinění závěru o neunesení důkazního břemene v konečném důsledku nebyl vybraný obchodní model, ale skutečnost, že při volbě jakéhokoli obchodního modelu si žalobkyně neopatřila nezbytné doklady, prokazující dodání daného zboží deklarovaným osobám a rozptylující pochybnosti správce daně.
59. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu je nutno přihlídnout k tomu, že daňový subjekt si může zvolit jakýkoliv obchodní model uzná za vhodný, nicméně musí pamatovat na to, 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 eventuelních práv a povinností dle příslušných ustanovení zákona o DPH.“* (viz rozsudek ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232). Žalobkyně nemůže těžit ze skutečnosti, že z důvodu vybraného obchodního modelu nemá potvrzené objednávky či jiné záznamy o komunikaci s odběrateli. Pokud zvolila určitý obchodní model, kdy nevyřizovala objednávky a nekomunikovala s odběrateli, musí nést důsledek této volby. Nemá-li podklady, jež spolehlivě prokazují dodání zboží konkrétním odběratelům, předmětná plnění zůstávají pouze ničím nepodložená tvrzení. Není pak na správci daně, aby za žalobkyni vyhledával důkazy prokazující její nárok. V případě žalobkyně totiž *„[...] bylo nezbytné, aby v okamžiku vystavení daňového dokladu na uskutečněné zdanitelné plnění osvobozené od DPH disponovala věrohodnými a objektivními důkazy, že zboží skutečně bylo v souladu s požadavkem daňové neutrality přepraveno do jiného členského státu, kde má být užíváno či spotřebováno konečným zákazníkem.“* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č.j. 1

Afs 104/2012-45). Srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. [8 Afs 14/2010-195](#)).

60. Žalobkyně dále vznesla námitku, že otázkou **důkazní hodnoty čísla EKAER** (tzv. čtvrtý odvolací důvod) se konkrétně u zde zkoumaných plnění vezených na Slovensko, jež číslo EKAER nepoužívá, nemá smysl zabývat. Stejně jako fotografií auta žalobkyně před jedním z deklarovaných míst vykládky zboží, skladem v Szegedu, kam se ale konkrétně tyto dodávky nevezly. S tím žalovaný souhlasil (viz 54 napadeného rozhodnutí). V tomto směru tedy není sporu.
61. Závěrem je tedy ve světle provedených důkazů nutno souhlasit s žalovaným, že přepravu sice do jisté míry žalobkyně prokázala, nicméně neprokázala, že bylo zboží dodáno tvrzeným odběratelům, neboť žádný důkaz tomu spolehlivě nenasvědčuje. Žalobkyně se sice snaží v replice tvrdit, že přeci pokud by zboží odběratelé nepřijali, nepokračovali by dále v obchodní spolupráci, nicméně tato úvaha není dostatečným důkazem o tom, že předmětné zboží bylo dodáno. Jak již bylo výše řečeno, platby neprokazují faktické dodání.
62. Co se týče **dobré víry žalobkyně**, že byly splněny hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na osvobození od daně, i tuto žalobní námitku soud odmítl. Neplatí totiž automaticky, že pokud žalobkyně dodala zboží odběrateli, bude nutně v dobré víře. Dobrou víru by bylo možné dovodit v případech, kdy lze usuzovat na to, že 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 splnil. Jak již bylo řečeno výše, pokud však zvolí takový obchodní model, kdy nedisponuje dostatečnými důkazy o dodání zboží, musí nést následky neprokázání naplnění podmínek pro osvobození od daně, což byl právě případ žalobkyně. Žalovaný přitom dostatečně rozvedl své úvahy o tom, z jakého důvodu byla obezřetnost žalobkyně při opatřování si dokladů o transakci nedostatečná. Závěr o dobré víře žalobkyně totiž musí být učiněn na základě skutečností prokázaných v daňovém řízení, nikoliv na prostém tvrzení žalobkyně. Institut dobré víry daňového subjektu přitom zpravidla míří na ty situace, kdy na základě daňovému subjektu známých skutečností (jež je schopen prokázat) má legitimně za to, že podmínky pro osvobození od DPH byly naplněny, avšak správce daně má za prokázané, že příjemcem zboží byla odlišná osoba, např. proto, že byl daňový subjekt takovou osobou záměrně uveden v omyl. V takovém případě by správce daně mohl přistoupit k osvobození od DPH, přestože by prokazatelně nebyly splněny zákonné podmínky. K tomuto lze odkázat např. na rozsudek NSS ze dne 22. 12. 2022, č. j. 4 Afs 377/2020-35, v němž kasační soud uvedl: „[d]ále pak nelze podle krajského soudu na dobrou víru stěžovatelky usuzovat na podkladě jejího neobezřetného chování v obchodních vztazích (rezignace na uzavření obvyklých listin v písemné podobě, neexistující kontrola zboží či kontrola odběratele). Tyto skutečnosti ve svém souhrnu vedou k závěru, že stěžovatelka nemohla být ohledně dodání zboží do Slovenské republiky v dobré víře. Krajský soud tedy podle kasačního soudu nepochybil při posouzení otázky dobré víry stěžovatelky ohledně dodání zboží do jiného členského státu (Slovenské republiky).“ Pokud žalobkyně chtěla uplatnit osvobození od DPH, měla být dostatečně obezřetná a opatřit si takové důkazní prostředky, které by měly dostatečný důkazní potenciál k prokázání jejího tvrzení.
63. Další dílčí námitkou žalobkyně vytykala daňovým orgánům, že **nekontaktnost odběratelů** nic nevypovídá o přijetí plnění odběrateli v době uskutečnění transakcí. Soud k tomu uvádí, že nekontaktnost odběratelů opravdu není skutečností, jež by prokazovala, že k

předmětným obchodním transakcím, jak byly tvrzeny žalobkyní, nedošlo. Správce daně a žalovaný však netvrdili, že by nekontaktnost a neuvádění intrakomunitárních transakcí byly vinou žalobkyně. Pouze vycházeli z toho, že uvedené skutečnosti prohloubily již existující pochybnosti, kterých správce daně identifikoval více. Tato nespolupráce odběratelů s tamním správcem daně byla hodnocena společně s dalšími důkazy. Nkontaktnost tak byla pouze jednou z několika zdrojů pochybností správce daně, na které měla žalobkyně reagovat předložením důkazních prostředků, kterými by podložil vlastní daňová tvrzení. Navíc je třeba zdůraznit, že nekontaktnost tvrzeného obchodního partnera je relevantním zdrojem pochybností správce daně (srov. např. body 42 a 43 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2021, č. j. 3 Afs 328/2019-70). V případě nekontaktnosti odběratelů správce daně nepovažuje za prokázané, že by žalobkyně zboží tvrzeným odběratelům nedodala, avšak jde o skutečnost způsobitou posílit (či vyvolat) pochybnosti správce daně. Stejně tomu tak je v případě nepřiznávání intrakomunitárních plnění odběrateli žalobkyně. Námitka žalobkyně tak není důvodná.

64. V případě **knihy jízd** žalobkyně tvrdila, že používání programu MyLog (tedy automatizovaného převodu záznamů o cestách do knihy jízd) prokázal správce daně implicitně sám, když v prosinci 2016 tvrdil, že podle knihy jízd nebylo zboží dodáno do Szegedu, ale do Rözske. Žalobkyně dovozovala, že u těchto zařízení se stává, že automaticky zaznamenávají blízké místo od místa polohy. Soud se přiklonil k tomu, že žalovaný nepochybil, pokud ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že o používání bezplatného programu MyLog žalobkyně nedoložila žádné důkazní prostředky. Z ničeho není zřejmé, že by výpisy z knihy jízd byly staženy z aplikace, ani ze skutečnosti, že žalobkyně měla uvedeno nepřesné místo ve vztahu k jiné dodávce, které navíc nebylo předmětem nyní projednávaných zdaňovacích období. Deníky jízd a doklady o půjčení vozidla Fiat Doblo prokazují pouze skutečnost, že žalobkyně měla pronajaté vozidlo a k němu koupenu slovenskou a maďarskou dálniční známku. Deníky jízd tak ani v souvislosti s ostatními důkazními prostředky s ohledem na jejich nedostatečnou průkaznost nebyly s to vyvrátit pochybnosti správce daně o dodání zboží tvrzeným odběratelům, neboť nedokazují cestu do Komárna a dodání předmětného zboží odběratelům KAGA-RAPID a Amatic BP (blíže bod 61 napadeného rozhodnutí). Pokud tedy žalobkyně navíc neprokázala, že kniha jízd je automaticky vytvářena automatizovaným systémem, nelze ji považovat za důkaz, že k dodání tvrzeným odběratelům došlo.
65. Soud se dále vyjádřil k námitce žalobkyně, že žádala opakovaně v daňovém řízení **provedení důkazů**, které však žalovaný neprovedl. Předně žádala provedení důkazů pomocí kamerových systémů v cargu v Ruzyni, na dálnici a na hraničních přechodech mezi Prahou, Humpolcem a dále po trase přepravy zboží. Co se týče vyzvednutí zboží na letišti, žalovaný nesporel existenci zboží a jeho vyzvednutí. Stejně tak žalovaný nesporeje, že zboží bylo dodáno do jiných členských států Evropské unie. Pokud soud pomine skutečnost, že je na žalobkyni, aby si v rámci svého obezřetného konání při podnikání opatřila dostatečné důkazy o tom, že dodává zboží, případně navrhla účelné důkazy, které by měl správce daně provést, přesto musí konstatovat, že záznamy z kamerových systémů by nepostačovaly k prokázání toho, že žalobkyně vezla předmětné zboží deklarovaným odběratelům. Ostatní důkazy nejsou dostatečně průkazné a vykazují nesrovnalosti, což bylo již výše vysvětleno. Takové kamerové záznamy by nic podstatného pro věc neprokázaly, odhlédneme-li od složitosti prohledávání obrazových záznamů, vážících se přímo k okamžiku průjezdu žalobkyně.

66. Žalobkyně dále tvrdila, že v jiných zdaňovacích obdobích poukazují důkazy na to, že dodávky byly uskutečňovány. To však neznamená, že v nyní projednávaném zdaňovacím období ve vztahu k jiné obchodní transakci bude závěr stejný. Navíc zdejší soud v rozsudku ze dne 30. 6. 2025, č. j. 29 Af 2/2024-95, ve vztahu k jiným zdaňovacím obdobím rovněž uvedl, že žalobkyně prokázání dodání zboží odběratelům neprokázala. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě k tomuto tvrzení příhodně odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2013, č. j. 5 Afs 11/2013-63, ve kterém je uvedeno, že v daňovém řízení nelze „*vycházet bez dalšího ze skutečností z jiného, resp. jiných zdaňovacích období a tyto skutečnosti „promítat“ do dalšího či dalších zdaňovacích období. Tak jako nelze např. při opomenutí a pochybeních daňového subjektu v jednom zdaňovacím období, bez řádného zjištění skutkového stavu, automaticky vyvozovat shodné negativní závěry pro další zdaňovací období, nelze ani vycházet z faktu, že prokázal-li daňový subjekt relevantní skutečnost rozhodnou pro stanovení daně v jednom zdaňovacím období, má se za to, že se svého důkazního břemene pro další zdaňovací období zbavil.*“ Žalobkyně navíc uváděla skutečnosti z jiných zdaňovacích období, které se netýkaly odběratelů KAGA-RAPID a Amatic BP. Zcela nepotřebná je pak pro zdaňovací období leden 2018 výpověď přepravce pana T., který v nyní projednávaném obchodním případě nefiguroval. Totéž platí o fotografii zcela jiného vozidla u skladu v Szegedu či v Tompě, což se týká jiných zakázek. V tomto případě žádné razítko či podpis sklady v Komárnu nepotvrdily. K přijetí dodávek se odběratelé KAGA-RAPID a Amatic BP naopak nepřihlásili, jako tomu bylo v jiných zdaňovacích obdobích. Výslech jednatelů, které žalobkyně v žalobě zmiňuje, v průběhu daňového řízení nenavrhovala. V průběhu daňového řízení ji přitom tížilo důkazní břemeno. Správce daně není povinen domýšlet, jaké důkazy žalobkyně míní navrhnout. Uvedené je však dále třeba vnímat v kontextu toho, že žalobkyně nebyla schopna sdělit žádnou konkrétní osobu za odběratele, se kterou jednala, a navíc odběratelé byli pro zahraniční správce daně nekontaktní. V tomto ohledu lze uzavřít, že správce daně nepochybil, pokud z vlastní iniciativy ke krokům směřujícím k výsledku jednatelů nekontaktních právnických osob nepřistoupil.
67. Žalobkyně též namítala **procesní vady** spočívající v tom, že žalovaný se dovolává obsahu protokolu z podání vysvětlení ve fázi vyhledávací činnosti ze dne 7. 11. 2019, č. j. 1761646/19/2901-605562-712555. Žalobkyně tvrdila, že se jedná o důkazní prostředek získaný v rozporu s § 93 odst. 1 daňového řádu. K tomu lze nejprve uvést, že podle § 79 odst. 2 daňového řádu je každý povinen podat správci daně vysvětlení. I když není vyloučeno, že vysvětlení může být podroben i daňový subjekt, je tento institut zaměřen zpravidla na vyjádření třetích osob, jež jsou správcem daně povolány k ústnímu sdělení skutečností. Pokud vysvětlení poskytla sama žalobkyně před zahájením daňové kontroly, automaticky to neznamená, že se jedná o nepoužitelný důkazní prostředek. Z judikatury správních soudů vyplývá, že omezení použití důkazního prostředku má chránit práva daňového subjektu ve smyslu, aby nedocházelo k obcházení procesu dokazování, srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2015 č. j. 1 Afs 219/2014-52, cit.: „*zákonný zákaz použití vysvětlení v procesu dokazování má přitom zabránit tomu, aby touto cestou docházelo k obcházení procesu dokazování a krácení práv daňových subjektů. Proces opatřování vysvětlení sice může jako jeden z vyhledávacích postupů probíhat bez součinnosti s daňovým subjektem. Jak ale vyplývá z výše uvedeného, postup při podání vysvětlení neskýtá záruky toho, že vysvětlení obsahuje pravdivé informace a že další, pro věc podstatné informace, třetí osoba záměrně nezamlčela. Daňový subjekt, není-li k podání vysvětlení přizván, ani nemůže doplňujícími otázkami obsah podaného vysvětlení jakkoliv ovlivnit.*“ V případě žalobkyně, pokud byla

podrobena vysvětlení ona sama, nelze uvažovat o zkrácení jejích procesních práv v tom smyslu, že by nemohla být výsledku nějaké třetí osoby být přítomna a klást jí dotazy. Žalovaný navíc pouze v napadeném rozhodnutí z tohoto protokolu citoval pouze charakter ekonomické činnosti žalobkyně, její obchodní model, dotazoval se na spolupráci s jejími dodavateli a odběrateli a další skutečnosti vypovídající o průběhu jejích obchodů, tedy skutečnosti spíše informativního charakteru, které nebyly důkazem, na němž by stálo hodnocení skutkového stavu v napadeném rozhodnutí. Dále je třeba vzít na vědomí, že v rámci daňové kontroly tyto skutečnosti daňový orgán náležitě zjišťoval a k rozhodnutí o nepřiznání nároku na osvobození daně žalovaný přistoupil na základě neunesení důkazního břemene, nikoliv na základě skutečností, které zjistil v rámci vyhledávací činnosti v rámci šetření dne 7. 11. 2019. Tato námitka má v nyní projednávaném případě spíše formální povahu, neboť provedením vysvětlení nemohlo jakkoliv dojít k zásahu do procesních práv žalobkyně. Soud tedy neshledává v tomto postupu žalovaného nezákonnost, která by se nadto promítla do napadeného rozhodnutí.

68. Soud též nepřisvědčil výtce žalobkyně ohledně další procesní vady, která měla spočívat v nezákonném konání žalovaného, nepostupujícího podle § 88 odst. 2 daňového řádu tím, že do zprávy o daňové kontrole nezpracoval své stanovisko k vyjádření daňového subjektu. Uvedenou námitku žalovaný dostatečně vypořádal v bodě 45 až 48 napadeného rozhodnutí a v žalobě žalobkyně nepřidává k výtce nic nového. Proto zdejší soud odkazuje na napadené rozhodnutí a shodně s žalovaným uzavírá, že výsledek kontrolního zjištění byl žalobkyni doručen dne 9. 9. 2021 spolu s rozhodnutím, kterým byla stanovena patnáctidenní lhůta pro vyjádření, která byla prodloužena až do dne 13. 10. 2021, přičemž vyjádření daňového subjektu bylo odesláno po lhůtě. Správce daně po uplynutí lhůty mezitím vypracoval zprávu o daňové kontrole a odeslal ji žalobkyni 19. 10. 2021 v souladu se zákonem. Na základě výše popsaných skutečností neshledal soud v postupu správce daně pochybení. Dle § 88a odst. 1 daňového řádu je daňová kontrola ukončena doručením oznámení o ukončení daňové kontroly, k němuž je přiložena zpráva o daňové kontrole. Žalobkyně se nevyjádřila ve stanovené lhůtě, ba ani před vydáním zprávy o daňové kontrole, nemůže tak v této situaci namítat její řádné nedokončení.
69. Z výše uvedeného vyplynulo, že z předložených důkazních prostředků žalobkyně nebylo možné spolehlivě učinit závěr, že došlo k dodání zboží tvrzeným odběratelům. Zbývá tedy zhodnotit pouze otázku, zda z dokazování vyplynuly dostatečné indicie, že žalobkyně zboží v jiném členském státě dodala (jiným) osobám povinným k dani ve smyslu rozsudku SDEU ve věci *Kemwater*. Co se týče aplikace závěrů plynoucích z jmenovaného rozsudku, námitka žalobkyně je v tomto ohledu též lichá. Závěry rozsudku *Kemwater* totiž nelze vykládat tak, že daňový orgán musí vyloučit, že skutečnými odběrateli byli plátcí DPH. Vyplývá z něj pouze, že pokud má daňový orgán k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný odběratel daňového subjektu měl postavení osoby povinné k dani, nemůže nadále trvat na tom, aby tuto skutečnost prokazoval daňový subjekt (výše citovaný rozsudek NSS č. j. 10 Afs 216/2023-83, bod 22). Žalobkyni nicméně nelze vyhovět za situace, kdy jednak tvrdí, že zboží dodala deklarovaným odběratelům, a zároveň požaduje, aby pro případ neunesení důkazního břemene soud uplatnil závěry judikatury ve věcech *Kemwater* a *B2 Energy* (rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 53/2023-76, bod 40).
70. Žalobkyně během celého daňového řízení i v řízení před krajským soudem setrvala na tvrzení, že jejími odběrateli v jiném členském státě byly společnosti KAGA-RAPID a Amatic

BP. Možnost, že bylo zboží dodáno jinému odběrateli (například některé ze společností uvedených na těchto dokladech), žalobkyně nikde neuváděla a z žádných zjištění to ani nevyplývalo. Žádná tvrzení či alespoň indicie, které by nasvědčovaly tomu, že zde existovali jiní než žalobkyní tvrzení odběratelé v jiném členském státě v tomto případě nevyvstaly (tím se věc liší od případu řešeného Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 25. 4. 2024, č. j. 4 Afs 291/2021-84, v němž existovaly určité indicie o existenci jiných odběratelů a daňový subjekt tímto směrem argumentoval a netrval na dodání deklarovanému odběrateli). Zároveň z citovaného rozsudku nelze bez dalšího dovodit neomezenou povinnost daňových orgánů zjistit skutečný stav ohledně možných odběratelů daňových subjektů. Nelze přitom vyloučit, jak uvedl žalovaný, že žalobkyně ve skutečnosti dodala zboží někomu, kdo nebyl plátcem DPH v jiném členském státě (bod 57 napadeného rozhodnutí). Žalobkyně po celou dobu daňového řízení tvrdila, že zboží dodala deklarovaným odběratelům, avšak toto tvrzení neprokázala.

71. Soudní dvůr Evropské unie přitom v rozsudku ve věci *B2 Energy*, ze dne 29. 2. 2024, věc C-676/22, bod 40, potvrdil, že nárok na osvobození od DPH je nutné odeprít „*pokud tento dodavatel neprokázal, že zboží bylo dodáno příjemci, který má v posledně uvedeném členském státě postavení osoby povinné k dani, a pokud s ohledem na skutkové okolnosti a na informace poskytnuté dodavatelem nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že tento příjemce toto postavení měl*“. Nejvyšší správní soud nicméně ve své navazující judikatuře dospěl k tomu, že z citovaného závěru SDEU „*nelze dovodit, že by daňový subjekt mohl bez jakékoliv indicie nově zcela změnit svá tvrzení. Optikou tohoto rozhodnutí lze případ toliko odlišně právně posoudit. Vrátit věc až do daňového řízení je namísto zpravidla tehdy, pokud tu existuje nějaká skutková indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného odběratele, která mohla fakticky (namísto něho) odebrat sporná plnění*“ (zejména rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 241/2022-115, bod 37). Zjišťovat tyto okolnosti přitom není úkolem správce daně, jelikož „*finanční orgány jsou povinny k této skutečnosti přiblížnout toliko tehdy, pokud z okolností případu vyplývá, resp. pokud tuto skutečnost daňový subjekt prokáže*“ (rozsudek NSS č. j. 6 Afs 12/2025-48, bod 26). Dodání plátcí DPH nelze ani dovozovat ze samotného rozsahu plnění. Nelze totiž očekávat, že u všech plnění určitého rozsahu budou podmínky pro osvobození od DPH automaticky považovány za splněné. Pokud by to takto zákonodárce zamýšlel, pro plnění určitého rozsahu by stanovil odlišná pravidla, což neučinil. Proto i při dodání (objemem či cenou) rozsáhlého plnění do jiného členského státu je třeba kromě přeshraniční přepravy uskutečněné dodavatelem, odběratelem nebo na jejich účet buď prokázat, že odběratel měl postavení osoby povinné k dani, nebo zajistit, aby daňové orgány měly dostatek údajů potřebných k ověření, že odběratel takové postavení měl. Samotný rozsah plnění takovým (dostatečným) údajem být nemůže, zvláště není-li jasné, zda bylo plnění skutečně dodáno v takovém rozsahu jedinému subjektu (výše citovaný rozsudek NSS č. j. 10 Afs 216/2023-83).
72. Nedůvodná je též námitka žalobkyně, že pokud tedy správce daně zpochybnil dodání zboží, neměl důkaz o tom, že bylo prodáno v tuzemsku a nemohl doměřit DPH. V této souvislosti soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 45/2016-82, v němž tento soud uzavřel: „*jelikož tak nebylo prokázáno, že byly naplněny podmínky dané v § 64 odst. 1 zákona o DPH, respektive bylo prokázáno, že naplněny nebyly, a ani stěžovatelka nebyla v dobré víře ve smyslu rozsudku Teleos, nejednalo se o intrakomunitární plnění, ale ve smyslu zákona o DPH o plnění vnitrostátní a měla tak povinnost přiznat DPH za poskytnuté plnění*.“ Z napadeného rozhodnutí je přitom patrné, že správce daně ani žalovaný

nezpochybňovali, že k dodání zboží došlo (a ani žalobkyně netvrdila, že by k plnění vůbec nedošlo), ale pouze to, že nebyly splněny předpoklady pro přiznání osvobození dle § 64 zákona o DPH. Pokud žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro přiznání osvobození, neboť neprokázala, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu osobě registrované k dani, a současně nemohla být v dobré víře stran splnění těchto podmínek, daňovými orgány byla plnění správně posouzena jako tuzemská s povinností přiznat daň na výstupu. K tomuto lze odkázat též na výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 14/2010-195: „*nebyla-li prokázána podstata plnění jako intrakomunitárního a přitom došlo k dodání, jde o plnění zatížené daní na výstupu, které bylo posouzeno jako tuzemské zdanitelné plnění*“. Důkazní povinnost stran naplnění podmínek pro osvobození od DPH z titulu dodání zboží do jiného členského státu tak tížila žalobkyni a žalovaný nemusí prokázat, že zboží existovalo (uvedené nebylo zpochybněno), jakou mělo cenu na vstupu, že bylo dodáno (v tuzemsku) a s jakou cenou na výstupu.

VII. Závěr a náklady řízení

73. Soud tedy shledal námitky žalobkyně neopodstatněnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
74. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl na základě § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 8. ledna 2026

Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu