



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže, soudce Mgr. Bc. Jana Schneeweise a soudkyně Mgr. Věry Jachurové v právní věci

žalobkyně: **Cardora Invest, s.r.o.**, DIČ: CZ24264652
se sídlem Husitská 3, Praha 3
zastoupená advokátem Mgr. Bc. Janem Spáčillem, LL.M.
se sídlem Italská 67, Praha 2

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 2. 2019, č.j. 6609/19/5300-21442-712243

takto:

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

Odůvodnění:

I. Průběh řízení a obsah napadeného rozhodnutí

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 21. 2. 2018, č.j. 1277005/18/2003-52522-109887 za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2013 a č.j. 1260428/18/2003-52522-109887 za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2013 (dále společně jen „platební výměry“), kterými správce daně doměřil žalobkyni daňovou povinnost v celkové výši 20 505 905 Kč (za 1. čtvrtletí 2013 ve výši 6 931 311 Kč a za 2. čtvrtletí 2013 ve výši 13 574 594 Kč).

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

2. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že žalobkyně podala dne 30. 8. 2013 řádné daňové přiznání k DPH za období 1. čtvrtletí 2013, v němž mimo jiné uplatnila osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu a na ř. 20 vykazala hodnotu 72 740 653 Kč. Deklarovala dodání zboží do jiného členského státu na základě vystavených daňových dokladů pro společnosti EXITABLE PROLINE, Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, VAT ID: PL5213643641 (dále jen „EXITABLE“) a KRADO Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, VAT ID: PL7010346666 (dále jen „KRADO“). Téhož dne podala žalobkyně řádné daňové přiznání k DPH také za období 2. čtvrtletí 2013, v němž mimo jiné uplatnila osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu a na ř. 20 vykazala hodnotu 113 542 161 Kč. V tomto daňovém přiznání deklarovala dodání zboží do jiného členského státu na základě vystavených daňových dokladů pro společnosti EXITABLE, QUENDON LTD, VAT ID: GB113667521 (dále jen „QUENDON“), dále SKYXO HOLDINGS LTD, VAT ID: CY10301843B (dále jen „SKYXO“), Bul TRADE Ltd., VAT: GB101267756 (dále jen „Bul“) a CAJUN Ltd., VAT ID: CY103013771 (dále jen „CAJUN“).
3. Správci daně vznikly ohledně realizace deklarovaných plnění pochybnosti, a proto vydal dne 12. 12. 2013 výzvy k odstranění pochybností za jednotlivá zdaňovací období č.j. 5760407/13/2003-24902-109887 (1. čtvrtletí 2013) a č.j. 5774373/13/2003-24902-109887 (2. čtvrtletí 2013) (dále jen „výzvy k odstranění pochybností“), čímž byl zahájen postup k odstranění pochybností. Vzhledem k tomu, že postupem k odstranění pochybností nebyly všechny pochybnosti odstraněny, shledal správce daně důvody k pokračování dokazování a dne 17. 3. 2015 zahájil za předmětná zdaňovací období daňovou kontrolu, což bylo zaznamenáno do protokolů č.j. 1711317/15/2012-60561-109314 a č.j. 1711734/15/2012-60561-10931. Dne 19. 2. 2018 pak byly s žalobkyní projednány zprávy o daňové kontrole č.j. 1210228/18/2012-60563-109314 (za 1. čtvrtletí 2013) a č.j. 1210431/18/2012-60563-109314 (za 2. čtvrtletí 2013) (společně dále jen „zprávy o daňové kontrole“). V nich dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně neprokázala dodání zboží do jiného členského státu shora uvedeným společností dle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), konkrétně neprokázala dodání a přepravu zboží z tuzemska do jiného členského státu osobě registrované k dani uvedené na daňových dokladech. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí věnoval pouze dodávkám zboží shora uvedeným společností, protože žalobkyně v odvolání brojila pouze proti zjištěním správce daně týkajícím se těchto plnění. Správce daně následně vydal platební výměry, proti nimž podala žalobkyně dne 23. 3. 2018 odvolání, následně doplněné podáním ze dne 13. 9. 2018.
4. V odvolání žalobkyně vznesla tři okruhy námitek, když namítala vady dokazování, posouzení dobré víry a nesprávnou aplikaci judikatury. Správce daně dle žalobkyně porušil § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), když odmítl získat CMR listy od společnosti DIERA sp.z.o.o., VAT ID: PL5213388025 (dále jen „DIERA“), u které měla žalobkyně předmětné plnění uskladněno. S odkazem na judikaturu žalobkyně tvrdila, že dodání do jiného členského státu prokázala doložením bankovních výpisů, z nichž je patrné, že odběratelé v jiných členských státech za předmětné plnění zaplatili. Nekontaktnost odběratelů neznamená, že s nimi žalobkyně neobchodovala. Učinila všechna možná opatření, aby předešla tomu, že jako osvobozená vykáže plnění, která nemají intrakomunitární charakter. Správce daně jí však nekontaktnost jejích dodavatelů přičítal k tíži. Nesprávně také aplikoval rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ve věci Teleos sp. zn. C-409/04, protože v nyní řešené věci jde o skutkově zcela odlišné věci.
5. Dle žalovaného jsou stanoveny tři hmotněprávní podmínky, které musí být splněny, aby bylo možno uplatnit nárok na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu:
 - (i.) právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele;

- (ii.) zboží bylo odesláno nebo přepraveno plátcem, pořizovatelem nebo osobou jimi zmocněnou do jiného členského státu a v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy zboží fyzicky opustilo území České republiky; a
 - (iii.) zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě.
6. Aby tedy byl žalobkyni nárok na osvobození od DPH uznán, musí být naplnění všech shora uvedených podmínek prokázáno. Důkazní břemeno ohledně splnění podmínek osvobození od daně tíží daňový subjekt. Pokud v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti neprokáže, nelze dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo by byl povinen je prokazovat za daňový subjekt a pokud tak neučinil, jsou skutková zjištění neúplná. Důkazního břemene se nelze zbavit ani odkazem na vyhledávací povinnost správce daně. Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Je tak v zájmu daňového subjektu, aby si zajistil důkazy, kterými je schopen uskutečnění plnění v souladu s daňovými doklady prokázat. Je-li uplatněn nárok na osvobození dodání zboží do jiného členského státu od DPH, je nezbytné, aby daňový subjekt v okamžiku vystavení daňového dokladu disponoval věrohodnými a objektivními důkazy o skutečném dodání zboží do jiného členského státu, kde má být užíváno či spotřebováno konečným zákazníkem. Jen tak může být v dobré víře, že v budoucnu uvedené důkazní břemeno unese, potažmo v dobré víře, že byly naplněny shora uvedené hmotněprávní podmínky. Dobrou víru je přitom nutno zkoumat i v případě, kdy nebylo prokázáno splnění hmotněprávních podmínek. Jde přitom o vnitřní přesvědčení, které samo o sobě nemůže být předmětem dokazování, lze na něj jen usuzovat z jednání daňového subjektu. Dodání zboží do jiného členského státu lze prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, či jinými důkazními prostředky. Pokud plátce daně splnění uvedených podmínek neprokáže a ze skutkových okolností případu vyplývá, že k dodání zboží skutečně došlo, je nutno předmětné plnění posoudit jako dodání zboží s místem plnění v tuzemsku, které je zatíženo daní na výstupu, z níž plátcí daně vzniká povinnost přiznat daň (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č.j. 8 Afs 14/2010 – 195).
7. K pochybnostem uvedeným ve výzvách k odstranění pochybností žalobkyně v rámci ústního jednání konaného dne 15. 1. 2014 předložila evidenci pro účely DPH a daňové doklady vydané odběratelům. Tyto důkazy však neprokazují nárok na osvobození od daně, resp. nejsou způsobilé prokázat naplnění podmínek § 64 ZDPH. Daňový doklad neprokazuje, že zboží bylo fakticky odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu. Dokumentuje pouze formální stav transakce, nikoliv faktické uskutečnění. V rámci ústního jednání konaného dne 17. 6. 2015 předložila žalobkyně jako důkazní prostředky prokazující správnost tvrzených údajů doklad č. 231300055 a výpisy z bankovního účtu za předmětná zdaňovací období. Z nich plyne, že odběratelé převedli na účet žalobkyně finanční prostředky. To však neprokazuje, že plnění také fakticky přijali, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno plátcem do jiného členského státu a v důsledku toho opustilo území České republiky a bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě. Provedení platby prokazuje přesun finančních prostředků, nikoliv faktické poskytnutí protiplnění v podobě zdanitelného plnění.
8. Z odpovědi na mezinárodní dožádání č.j. 7073870/14 týkající se transakcí žalobkyně se společností QUENDON bylo zjištěno, že v červenci 2012 byl kontaktován jednatel uvedené společnosti p. D. M. (znám také jako A. M.) za účelem získání informací. Prohlásil, že neměl žádné zaměstnance, jediným majetkem společnosti byl nábytek a vybavení, které bylo v místnosti. Žádné zboží fyzicky nepřešlo do Velké Británie, jelikož šlo rovnou odběratelům a spediční společnost mu zaslala pouze fotografie zboží a kódy IMEI. Společnost QUENDON se dle britského správce daně účastnila podezřelých obchodů a v lednu 2013 jí bylo zrušeno VAT ID s účinností od 18. 1. 2013. Z podkladů nebylo možno dovodit žádný záznam týkající se obchodních transakcí uvedené společnosti se žalobkyní. Společnost QUENDON

je nekontaktní a na výzvy nereaguje. Tato odpověď tak naplnění podmínek § 64 ZDPH neprokázala.

9. Z odpovědi na mezinárodní dožádání týkající se společnosti SKYXO vyplynulo, že nelze jednoznačně potvrdit, že tato společnost přijala do žalobkyně tvrzené plnění. Přílohou odpovědi byly výpisy z bankovního účtu, z nichž je patrné, že společnost SKYXO zasílala žalobkyni finanční prostředky. I když skutečně kupní cenu uhradila, neprokazuje to, že také fakticky přijala plnění, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno plátcem, pořizovatelem nebo osobou jimi zmocněnou do jiného členského státu a v důsledku toho fyzicky opustilo území České republiky a bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě.
10. Z odpovědi na mezinárodní dožádání týkající se spolupráce mezi žalobkyní a společností EXITABLE vyplynulo, že uvedená společnost je nekontaktní, sídlí na virtuální adrese a v předmětném zdaňovacím období nepřiznala žádné pořízení zboží z jiného členského státu. Žalobkyni zaslala finanční prostředky, ale jinou vazbu mezi těmito subjekty polský správce daně neevidoval. Ani tento důkaz tedy neprokázal, že by žalobkyně společnosti EXITABLE prodala zboží a že by se jednalo o dodání zboží do jiného členského státu. Společnost EXITABLE jeho přijetí nepotvrdila, je nekontaktní a přijetí zboží z jiného členského státu nevykázala. Převod finančních prostředků neprokazuje dodání zboží do jiného členského státu. Žalovaný nepovažoval za prokázané, že by byl převod učiněn jako platba za dodání předmětného zboží. Ani v tomto případě tak nebylo naplnění podmínek § 64 ZDPH prokázáno.
11. Z odpovědi na mezinárodní dožádání týkající se spolupráce žalobkyně se společností KRADO vyplynulo, že tato společnost nevykonává na zapsané adrese žádnou činnost, poslední přiznání k DPH podala v lednu 2013 a pořízení zboží deklarované žalobkyní v něm přiznáno nebylo. Uvedený důkazní prostředek tedy taktéž neprokazuje naplnění podmínek § 64 ZDPH.
12. Dne 20. 5. 2016 správce daně žalobkyni výzvami č.j. 4389830/16/2012-60561-109314 a č.j. 4366486/16/2012-60561-109314 vyzval k prokázání naplnění podmínek stanovených § 64 ZDPH, na něž žalobkyně reagovala pěti podáními, v jejichž rámci předložila důkazní prostředky identifikované ve zprávách o daňové kontrole. Žalovaný k nim uvedl, že žalobkyně správci daně doložila fakturu vydanou společností DIERA, která prokazuje, že využívá skladovací služby této společnosti, nikoliv to, že by plnění uvedené na fakturách vydaných odběratelům bylo těmto odběratelům fakticky dodáno. Zboží je identifikováno obecným názvem a nelze určit, zda se jedná o plnění, jehož dodání do jiného členského státu žalobkyně deklarovala v daňových přiznáních. Předložená e-mailová komunikace se společnostmi SKYXO a CAJUN pak obsahuje zmínky o objednávkách uvedených společností a společnosti Bul, žádost společnosti SKYXO o zaslání přijetí objednávky a objednávku 500 ks mobilních telefonů SAMSUNG od společnosti CAJUN. Ani tyto důkazy však neprokazují naplnění podmínek § 64 ZDPH, protože objednávky nemohou prokázat, že právo nakládat se zbožím jako vlastník přešlo z daňového subjektu na společnost SKYXO. To mohlo být prokázáno předávacím protokolem, případně CMR listy či dokumentem o provedené kontrole zboží. K dokladům o zaplacení zboží společností SKYXO žalovaný uvedl, že i když uvedená společnost za mobilní telefony dle uvedeného dokladu uhradila kupní cenu, neprokazuje to naplnění podmínek § 64 ZDPH.
13. Stran dvou předložených CMR listů žalovaný uvedl, že na nich žalobkyně nefiguruje. Odesílatelem je společnost SKYXO a zboží je označeno počtem palet a typem mobilních telefonů. Ani tyto tedy neprokazují, že by společnost SKYXO dodala předmětné plnění žalobkyně. Ta není na CMR listech uvedena a zboží je označeno tak obecně, že jej nelze identifikovat. Nelze tak mít za prokázané, že se tento CMR list vztahuje k transakci tvrzené žalobkyní. Navíc zde společnost SKYXO figuruje jako odesílatel, avšak ve skutečnosti mělo být této společnosti předmětné zboží dodáno. Ohledně CMR listu, na němž byla jako příjemce zboží uvedena společnost Bul, žalovaný uvedl, že ani na něm žalobkyně nefiguruje, a nebylo tak

prokázáno, že se tento CMR list týkal plnění, které žalobkyně deklarovala jako dodání zboží do jiného členského státu.

14. K proforma faktuře, na níž byla jako dodavatel uvedena společnost Bul a jako odběratel žalobkyně, pak žalovaný uvedl, že ani ta není schopna prokázat dodání zboží do jiného členského státu, jelikož se jedná o formální doklad, který nepotvrzuje, že zboží bylo převezeno a žalobkyně je nadto uvedena jako odběratel. K výdejším ze skladu společnosti DIERA uvedl, že ani tyto neprokazují, že zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě, neboť na některých není odběratel uveden a na všech je prázdná kolonka s potvrzením odebrání. Výdejky neobsahují žádný podpis ani razítko odběratelů.
15. K důkazním prostředkům doručeným správcí daně žalobkyní dne 14. 7. 2016 (celkový soupis faktur za předmětná zdaňovací období, daňové doklady vydané odběratelům), žalovaný uvedl, že ani tyto neprokázaly splnění podmínek § 64 ZDPH, protože jen formálně dokládají skutečný stav. K předloženým CMR listům a výdejším ze skladu společnosti DIERA pak žalovaný uvedl, že ani z nich nevyplývá naplnění podmínek § 64 ZDPH, plyne z nich toliko, že si žalobkyně nechala uskladnit zboží v Polsku. Ani výdejky ze skladu neprokazují, že by plnění bylo dodáno do jiného členského státu deklarovaným dodavatelům, protože neobsahují razítko ani podpis odběratele.
16. Při ústním jednání konaném dne 28. 2. 2017 jednatel žalobkyně správcí daně sdělil, že při sjednávání podmínek transakcí nebyl osobně přítomen, transakce prováděly OSVČ, jejichž jména a konkrétní místa výkonu práce neznal. Žalobkyně s nimi neměla uzavřeny písemné smlouvy. Obchodní partnery si žalobkyně blíže neproěřovala a spokojila se s referencemi jiných subjektů. Neznala konkrétní jména zástupců těchto společností a neověřovala si jejich oprávnění za ně jednat. Dopravovala zboží do skladu společnosti DIERA, odkud si její odběratelé odebírali. Kvalitu zboží nekontrolovala a za žalobkyni nebyl nikdy nikdo převzetí zboží odběrateli přítomen. Žalovaný konstatoval, že za takové situace nemohla mít žalobkyně postaveno najisto, že zboží převzal opravdu její odběratel a že na něj bylo převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník. Nemohla tedy být v dobré víře, že má dostatek důkazních prostředků k prokázání naplnění podmínek § 64 ZDPH. Žalobkyně rezignovala na získání důkazních prostředků prokazujících skutečné dodání zboží do jiného členského státu osobám označeným na daňových dokladech a nedisponovala CMR listy ani předávacími protokoly, které měla mít k dispozici už v době vystavení daňových dokladů. Spokojila se s tím, že za zboží dostala zaplacené, nemohla však být v dobré víře ohledně toho, zda odběratel zboží skutečně převzal a zda v budoucnu unese své důkazní břemeno k prokázání osvobození od DPH.
17. Důkazní prostředky předložené žalobkyní a získané správcem daně neprokazují naplnění podmínek § 64 ZDPH. Je jimi možno prokázat pouze to, že žalobkyně využívala služeb skladu společnosti DIERA a že jí odběratelé zaslali finanční prostředky. Nebylo však prokázáno, že se transakce fakticky uskutečnily tak, jak deklarovala žalobkyně. Ta také nepředložila žádný důkaz k prokázání toho, že přepravu uskutečnila ona, odběratel nebo osoba jimi zmocněná. Ani důkazy získané správcem daně přitom neprokazují, že by předmětné plnění bylo dodáno do jiného členského státu dle § 64 ZDPH. Z mezinárodních dožádání vyplynulo, že odběratelé žalobkyně (EXITABLE, KRADO a QUENDON) jsou nekontaktní a nepotvrdili přijetí předmětného plnění. U společnosti SKYXO bylo prokázáno jen to, že na účet žalobkyně převedla finanční prostředky. Žalovaný se tedy ztotožnil se závěry správce daně.
18. Následně se žalovaný vypořádal s odvolacími námitkami žalobkyně. K námitce porušení zásady materiální pravdy odmítnutím návrhu žalobkyně, aby správce daně prostřednictvím mezinárodního dožádání získal od společnosti DIERA CMR nákladní listy, které žalobkyně neměla k dispozici, žalovaný uvedl, že ve shodě se správcem daně také nebude v této věci zasílat žádost o mezinárodní dožádání. Důkazní břemeno leží na daňovém subjektu a žalobkyně mohla využít jakéhokoli dalšího důkazního prostředku k prokázání oprávněnosti osvobození. Nemusela

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

se spoléhat na CMR listy, které navíc měla mít k dispozici již v době vystavení daňových dokladů. Sklad DIERA není jediný subjekt, u něhož je mohla získat. Mohla kontaktovat své odběratele, na což však rezignovala. Není pravdou, že bez pomoci správce daně nemohla uvedený důkazní prostředek získat. Stejně tak není pravdivé tvrzení, že pokud by žalobkyně předmětné CMR listy předložila, bylo by jí osvobození přiznáno. Žalobkyně v řízení předložila dva CMR listy, na nichž však vůbec nefigurovala. Skutečnost, že žalobkyně nebude figurovat ani na CMR listech, které po správci daně požadovala získat, dovodil žalovaný ze skutečnosti, že žalobkyně by jako odesílatel zboží musela mít tyto CMR listy k dispozici. Skutečnost, že společnost DIERA odmítá žalobkyni předmětné CMR listy vydat s odkazem na mlčenlivost, podporuje závěr, že na nich žalobkyně uvedena není. Předmětné CMR listy by tak nemohly prokázat naplnění podmínek § 64 ZDPH. Judikaturu, kterou žalobkyně k této námitce uváděla (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č.j. 2 Ans 1/2005 – 57, ze dne 15. 5. 2007, č.j. 2 Afs 177/2006 – 61 a ze dne 10. 4. 2008 č.j. 2 Afs 35/2017 – 111) označil za nepřiléhavou.

19. Žalobkyně rovněž argumentovala judikaturou Nejvyššího správního soudu, podle níž pokud správce daně některý důkazní prostředek neprovede, musí odůvodnit proč a pokud v řízení konstatuje neunesení důkazního břemene daňovým subjektem, musí se vypořádat se všemi navrženými důkazními prostředky. Žalovaný k této námitce uvedl, že předmětný rozsudek Nejvyššího správního soudu nepovažuje za přílehavý pro projednávanou věc, protože přílehavý by byl tehdy, pokud by žalobkyně CMR listy předložila a správce daně by je bez důvodu odmítl provést a hodnotit. To se však nestalo.
20. Nesouhlasil ani s tvrzením, že byly splněny všechny podmínky pro přiznání osvobození. Daňový doklad je pouze formální důkazní prostředek, který není schopen prokázat, že plnění bylo fakticky dodáno odběrateli. V této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č.j. 9 Afs 57/2013 – 37 a uvedl, že splnění druhé a třetí podmínky žalobkyně prokazovala CMR listy, přičemž s touto námitkou se žalovaný již shora vypořádal.
21. Stran námitky žalobkyně, že přijala veškerá rozumná opatření, aby předešla tomu, že jako osvobozená od daně vykáže plnění, která nemají interkomunitární charakter, žalovaný uvedl, že opatření učiněná žalobkyní nebyla dostatečná. Žalobkyně se neúčastnila převzetí zboží odběrateli, s odběrateli za žalobkyni jednaly jiné subjekty, s nimiž neměla uzavřeny smlouvy, a ani neví, jaké osoby měly oprávnění za odběratele jednat. Spokojila se s tím, že zboží bylo zapláceno. Pouhé ověření existence odběratele na internetu nestačí k získání dobré víry stran skutečného dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani. Ohledně tvrzení, že žalobkyni nemůže být kladena k tíži nekontaktnost odběratelů, žalovaný uvedl, že jí k tíži kladena nebyla. Bylo pouze konstatováno, že vzhledem k nekontaktnosti odběratelů nebylo možno ověřit přijetí zboží.
22. K námitce nesprávné aplikace judikatury pak žalovaný konstatoval, že rozsudek SDEU ve věci C-109/04 Teleos aplikoval pouze v bodech, v nichž se SDEU vyjádřil k nutnosti osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu. Závěry v něm obsažné jsou aplikovatelné na každé osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu bez ohledu na skutkový stav daného případu. Žalovaný tedy neshledal důvody pro zrušení platebních výměrů.

II. Obsah žaloby

23. Žalobkyně soudu v žalobě navrhla, aby napadené rozhodnutí zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Nejprve shrnula rozhodné skutečnosti a následně se věnovala jednotlivým žalobním bodům.
24. V **prvním žalobním bodu** namítala nezákonnost napadeného rozhodnutí z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Lhůta stanovená v § 148 daňového řádu uplynula před tím, než jí byly platební výměry oznámeny. V případě 1. čtvrtletí uplynula zákonná tříletá lhůta 26. 4. 2016, v případě 2. čtvrtletí pak 26. 7. 2016. Správce daně zahájil u žalobkyně dne

17. 3. 2015 daňovou kontrolu, čímž by za jiných okolností došlo k zahájení běhu nové tříleté lhůty pro stanovení daně a ta by tak uplynula až dne 18. 3. 2018, resp. 18. 3. 2019 s ohledem na vydání platebních výměrů. V posuzovaném případě však takto být postupováno nemělo. V rámci běhu lhůty pro stanovení daně je nutno zohlednit dobu, po kterou byl postup k odstranění pochybností veden účelově. Ačkoliv žalobkyně na výzvy správce daně reagovala již 15. 1. 2014 a v rámci ústního jednání uvedla svá tvrzení a poskytla důkazy, zahájil správce daně daňovou kontrolu až 17. 3. 2015, a to po více než roce. Důvodem pro zahájení daňové kontroly až dne 17. 3. 2015 bylo účelové protahování postupu k odstranění pochybností do doby, kdy správci daně budou doručeny odpovědi na mezinárodní dožádání. Jedná se však o úkon, který má být proveden až v rámci daňové kontroly, nikoliv v rámci postupu k odstranění pochybností. Správce daně se rozhodl využít institutu mezinárodního dožádání ještě před zahájením daňové kontroly, ač si byl vědom, že odeslání těchto žádostí nemá za následek stavení prekluzivní lhůty započaté před 31. 12. 2013. Následně se snažil tuto situaci kompenzovat zneužitím dotčených ustanovení daňového řádu, čímž chtěl dosáhnout prodloužení lhůty pro stanovení daně. Pokud by zahájil daňovou kontrolu bezprostředně po ústním jednání, které k odstranění pochybností nevedlo, počala by lhůta pro stanovení daně znovu běžet zahájením daňové kontroly a odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci by na běh této lhůty nemělo vliv. Do běhu prekluzivní lhůty by tak měla být zohledněna doba, po níž byl nedůvodně prodlužován postup k odstranění pochybností, jehož jediným účelem bylo zajistit, že prekluzivní lhůta nepočne běžet dříve, než správce daně obdrží výsledky mezinárodního dožádání. Není přitom zcela na úvaze správce daně, kdy má být v rozsahu vedeného postupu k odstranění pochybností zahájena daňová kontrola. Správce daně je ji povinen zahájit bezprostředně poté, co se daňový subjekt k pochybnostem správce daně vyjádří a správce daně nebude mít za to, že došlo k jejich rozptýlení. Správce daně však vyčkal se zahájením daňové kontroly až do doručení poslední z vyžádaných odpovědí, přestože byl dle § 90 daňového řádu povinen ji zahájit bez ohledu na mezinárodní dožádání. Tím došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně bez opory v zákoně. V tom lze shledat účelovost postupu správce daně.

25. Okamžik, od něhož znovu počala běžet lhůta pro stanovení daně, byl stanoven v příčinné souvislosti s předchozím nezákonným postupem správce daně, a proto by mu neměly být přiznány účinky. Pro určení počátku běhu lhůty je rozhodné, kdy měla být správcem daně zahájena daňová kontrola. Pokud oznámil žalobkyni platební výměry necelý měsíc před uplynutím lhůty pro stanovení daně, jejíž počátek byl na základě nezákonného postupu odsunut nejméně o 12 měsíců, pak lhůta pro stanovení daně uplynula před jejich oznámením, předmětnou daň nebylo možno stanovit a napadené rozhodnutí je nezákonné.

26. Obsahem **druhého žalobního bodu** bylo tvrzení žalobkyně, že správce daně v rozporu se zákonem nezajistil a neprovedl jí navržený důkaz. Mezi stranami je sporné splnění druhé a třetí podmínky § 64 ZDPH. Závěr žalovaného, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno stran prokázání skutečnosti, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, je nezákonný. Žalobkyně v průběhu řízení opakovaně navrhovala provedení důkazu CMR listy, které byly v dispozici společnosti DIERA, která žalobkyni poskytovala skladovací služby. Do jejích skladů bylo veškeré zboží doručováno a odtud zase odběrateli odebíráno. Žalobkyně již dne 14. 7. 2016 společnost DIERA požádala o poskytnutí CMR listů prokazujících, že zboží přijaté na sklad touto společností bylo žalobkyní koupeno od třetí osoby a těžce zboží žalobkyně prodala třetí osobě, která jej ze skladu odebrala. Ta je však žalobkyni odmítla s odkazem na obchodní tajemství poskytnout. Současně však vyjádřila vůli poskytnout je správci daně na jeho žádost. Následně společnost DIERA dopisem ze dne 2. 10. 2017 potvrdila, že zboží uskladněné pro žalobkyni bylo ze skladu vydáno společností KRADO, SKYXO, EXITABLE, Bul a dalším třem odběratelům žalobkyně. Žalobkyni tak nezbylo, než CMR listy označit jako důkaz a dle § 92 odst. 3 daňového řádu a správce daně

požádat, aby si je prostřednictvím mezinárodního dožádání vyžádal. Tento důkaz však nebyl proveden, ani zajištěn. Žalobkyně vyvinula za účelem jejich zajištění maximální možné úsilí, přičemž námitku, že se mohla obrátit na své odběratele, označila za nepřipadnou, neboť žalovanému byla známa jejich nekontaktnost. Žalobkyně tedy své důkazní břemeno unesla, když důkaz, který se nacházel mimo její sféru vlivu, označila, informovala správce daně, kde se nachází a že společnost DIERA je připravena jej správci daně poskytnout. Žalovaný, resp. správce daně byl s ohledem na § 92 odst. 2 daňového řádu povinen označený důkaz vyhledat a zajistit. Ustanovení § 64 odst. 5 ZDPH připouští užití v podstatě jakýchkoliv důkazních prostředků. Postupem správních orgánů, které odmítly využít svých pravomocí k obstarání důkazního prostředku, byla žalobkyně zkrácena na svém právu na správné zjištění a stanovení daně a správce daně zatížil řízení vadou nezákonnosti. Aprobování jeho postupu žalovaným pak zatížilo stejnou vadou napadené rozhodnutí. V této souvislosti pak žalobkyně odkázala na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č.j. 2 Ans 1/2005 – 57, ze dne 15. 5. 2007, č.j. 2 Afs 177/2006 – 61, ze dne 10. 1. 2008, č.j. 9 Afs 67/2007 a ze dne 10. 4. 2008 č.j. 2 Afs 35/2017 – 111 a konstatovala, že si je vědoma, že v uvedených případech se nejednalo o dodavatele, ale odběratele, principiálně se však jedná o totožnou situaci.

27. Žalobkyně dále odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2018, č.j. 4 Afs 228/2017 – 31 a uvedla, že správní orgány žalobkyni vystavují důvodné obavě, že nemusí být možné dokumenty CMR jako důkazní prostředek provést vůbec, nebo jen s velkými obtížemi. Přístup žalovaného k provedení důkazu CMR listy označila za tendenční a vnitřně rozporný. Žalovaný nemůže na jedné straně řádně navržený a označený důkaz neprovést a na druhé straně žalobkyni vytýkat, že neunesla důkazní břemeno. Tendenčnost postup je zřejmá také z hodnocení důkazů, kdy žalovaný důkazní prostředky připouštějící dvojí výklad vždy hodnotil v neprospěch žalobkyně, nebo je hodnotil izolovaně, nikoliv v souhrnu. Žalovaný tak k posouzení důkazních prostředků přistoupil formalisticky a tendenčně.
28. Žalobkyně v průběhu řízení označila důkazy potřebné k prokázání jejích tvrzení o splnění podmínek § 64 ZDPH. Tím, že správní orgány odmítly označené důkazy získat a provést, jednaly v rozporu s § 92 daňového řádu. To mělo za následek nesprávné právní posouzení věci a nesprávné zjištění skutkového stavu. Vypořádání námítky, v níž žalovaný zdůvodnil, proč žalobkyni navržené důkazy neprovedl, bylo účelové. Tvrzení, že žalobkyně mohla využít jakéhokoli důkazního prostředku k prokázání oprávněnosti osvobození, označila za nesprávné a odtržené od zjištěného skutkového stavu, když správce daně i žalovaný žalobkyni vyzvaly k předložení CMR listů jako jediných v úvahu připadajících důkazů. Nesouhlasila ani s tvrzením, že společnost DIERA není jediným subjektem, od něhož může žalobkyně CMR listy získat, protože žalovaný opomněl, že odběratelé žalobkyně jsou nekontaktní. V této souvislosti také odmítla tvrzení, že nebude na CMR listech figurovat. Žalovaný neuvedl žádný relevantní důkaz, z něhož by uvedený závěr plynul, stejně jako neuvedl důvod, kterým by byla vyvrácena možnost, že na základě předmětných CMR listů by byl prokázán alespoň jeden případ osvobození zboží od DPH. Žalobkyni předložené důkazy přinejmenším prokazují, že odběratelé z jiného členského státu si u ní objednali zboží uskladněné u společnosti DIERA; to fyzicky opustilo území ČR a bylo dovezeno na území jiného členského státu; žalobkyně využívala pro zboží skladovací prostory společnosti DIERA za území jiného členského státu a odběratelé zasílali na bankovní účet žalobkyně finanční prostředky ve výši ceny objednaného zboží. Lze tak mít za to, že vykazovala obchodní činnost na území České republiky s přesahem na území jiného členského státu, a proto je nezbytné postavit najisto, v jakém rozsahu bude na základě provedeného důkazu CMR listy, jež má k dispozici společnost DIERA, prokázáno splnění zákonných předpokladů § 64 ZDPH. Ze závěrů žalovaného není zřejmé, kdo jiný než odběratelé by zboží žalobkyně ze skladů odebíral, resp. za co by hradili finanční prostředky. Pokud odběratelé tyto částky hradili, muselo jim být zboží doručeno a muselo na ně přejít vlastnické právo. Plnění bez adekvátního protiplnění by odporovalo zdravému rozumu a péči řádného hospodáře. Závěry správních

orgánů jsou formální a izolované od podnikatelské činnosti žalobkyně. Ačkoliv žalobkyně správci daně neposkytla ke všem obchodním případům CMR listy, poskytla jiné důkazy, které ve svém souhrnu racionalizují její podnikatelskou činnost. Na jejich základě lze s vysokou pravděpodobností dovodit, že součástí činnosti žalobkyně bylo dodávání zboží do jiného členského státu. V takovém případě je neudržitelné, aby správce daně, resp. žalovaný odmítl provést klíčový důkaz dokumenty CMR s tím, že by jeho provedení na celkovém závěru nic nezměnilo.

29. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2013, č.j. 8 Afs 38/2012 – 81 žalobkyně soudu předložila reprezentativní vzorek svých obchodních transakcí, z něž je podle ní patrné, že s vysokou pravděpodobností prokázala, že dodávala zboží svým odběratelům do jiného členského státu. To žalovaný nemohl ignorovat a důkazy CMR listy neprovést.

III. Vyjádření žalovaného

30. Žalovaný ve vyjádření k žalobě soudu navrhl, aby žalobu zamítl. K námitce žalobkyně týkající se uplynutí lhůty pro stanovení daně uvedl, že správce daně vyhodnotil důkazní prostředky předložené při ústním jednání tak, že nejsou způsobilé k prokázání naplnění podmínek dle § 64 ZDPH. Vzhledem k tomu poté zahájil daňovou kontrolu. Snahu správce daně prověřit tvrzení žalobkyně za pomoci mezinárodního dožádání označil za správnou, přičemž zjištění z nich vyplývající pouze prohloubila jeho pochybnosti. V rámci postupu k odstranění pochybností správce daně nezískal veškeré požadované podklady pro to, aby správně zjistil veškeré požadované důkazy a mohl tak stanovit daň. Žalobkyně mohla proti jeho postupu brojit podnětem na ochranu proti nečinnosti, případně žalobou na ochranu před nezákonným zásahem. To však neučinila. Správce daně neprováděl svévolné vyčkávání na odpovědi na mezinárodní dožádání, ale snažil se získat důkazy ve vztahu k daňové povinnosti žalobkyně. V případě žalobkyně došlo k vydání výzev k odstranění pochybností 12. 12. 2013, dne 15. 1. 2014 předložila žalobkyně důkazy a správce daně obdržel poslední z odpovědí na mezinárodní dožádání 6. 3. 2015. Zjišťování skutkového stavu prostřednictvím mezinárodního dožádání bylo žádoucí a převážila potřeba vyčkat na jeho výsledek a po vyhodnocení rozhodnout, zda dojde k vydání rozhodnutí či k zahájení daňové kontroly. Nesouhlasil s tvrzením žalobkyně, že mezinárodní dožádání by mělo být provedeno až v rámci daňové kontroly. Žalovaný si je vědom, že odeslání žádostí o mezinárodní spolupráci nemá za následek stavění prekluzivní lhůty započaté před 31. 12. 2013, avšak nelze dovodit, že by správce daně v rámci postupu k odstranění pochybností prováděl úkony, které by byl povinen provádět až v rámci daňové kontroly. I po zjištěních vyplývajících z postupu k odstranění pochybností pochybnosti správce daně přetrvávaly a ten následně zahájil daňovou kontrolu. Žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 21. 2. 2013, č.j. 30 Af 109/2012 – 71 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2015, č.j. 4 Afs 238/2015 – 29 a uvedl, že námitka týkající se prodlužování řízení není důvodná, protože skutkové okolnosti správce daně opravňovaly v řízení pokračovat. Správce daně si nepochybně může informace od daňového subjektu v rámci postupu k odstranění pochybností prověřit, pokud nepůjde o prověřování rozsáhlé, vyžadující daňovou kontrolu. Dožádání v rámci mezinárodní spolupráce nemůže být považováno za bezúčelné, neboť správce daně k němu měl rozumné důvody. Teprve na základě jeho výsledku zjistil důvody pro zahájení daňové kontroly.
31. K námitce týkající se prokázání naplnění podmínek § 64 ZDPH žalovaný zopakoval argumentaci uvedenou v napadeném rozhodnutí.
32. Stran žalobkyni namítané povinnosti provést jí navržené důkazy uvedl, že žalobkyně rezignovala na získání důkazních prostředků k prokázání naplnění podmínek § 64 ZDPH. Nedisponovala CMR listy ani předávacími protokoly. Předložila sice výdejky ze skladu DIERA, ty však nebyly podepsány osobami, které zboží převzaly. Na předložených CMR listech je pak sice uvedena žalobkyně, ale jako místo vykládky je uveden skald DIERA a neplyne z nich, kterému dodavateli

bylo předmětné zboží doručeno, resp. pouze prokazují, že zboží opustilo území České republiky. Není jimi tedy prokázáno dodání zboží do jiného členského státu dle § 64 ZDPH. Pouze z nich vyplývá, že si žalobkyně nechala zboží uskladnit v Polsku. Ani výdejky ze skladu pak tvrzené skutečnosti neprokazují, jelikož neobsahují razítko, příp. podpis odběratele. Nelze také odhlédnout od toho, že v rámci ústního jednání jednatel žalobkyně uvedl, že žalobkyně zboží dopravila do skladu, odkud si jej odebírali odběratelé sami, kvalitu zboží žalobkyně nekontrolovala a nikdo za ni nebyl převzetí zboží přítomen. Žalobkyně se snaží převést svou důkazní povinnost na správce daně a bagatelizuje ji. Následně zopakoval argumentaci stran CMR listů uvedenou již v napadeném rozhodnutí. Žalobkyní namítanou judikaturu označil žalovaný za nepřiléhavou, protože správce daně po ní nepožadoval prokázání skutečností, které by byly mimo sféru jejího vlivu. Na podporu svých tvrzení mohla předložit jakékoliv jiné důkazy a ne se domáhat vyhledání a zajištění důkazu správcem daně. Pokud žalobkyně dovozuje, že nemá zákonnou možnost, jak dokumenty CMR získat, potvrzuje, že se ocitla v důkazní nouzi a není schopna předložit případně ani jiné důkazní prostředky.

33. Ohledně námitky tendenčního hodnocení důkazů, žalovaný uvedl, že při hodnocení důkazů předložených žalobkyní nikdy nedošlo k situaci, kdy by bylo možno připustit dvojí výklad. Zjištění o nekontaktnosti odběratelů nebyla žalobkyni přičítána k tíži. Žalovaný hodnotil důkazní prostředky jednotlivě i v souhrnu a dospěl k odůvodněnému a konzistentnímu závěru o neunesení důkazního břemene.
34. K námitkám týkajícím se odmítnutí provedení důkazního prostředku navrženého žalobkyní žalovaný uvedl, že se nejednalo o jediný důkaz, který mohl být předložen. Pokud žalobkyně trvala na prokázání svých tvrzení CMR listy, měla si je obstarat. Vyžádání CMR listů cestou mezinárodního dožádání považoval za nadbytečné, neboť žalobkyně na předložených CMR listech nebyla uvedena a jako odesílatel by jimi měla disponovat. Dále poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č.j. 5 Afs 40/2005 – 72 a uvedl, že žalobkyně se spokojila s tím, že zboží bylo zapláceno, ale nijak si neověřovala, zda bylo odběratelům fakticky doručeno. Nepředložila jediný důkazní prostředek k prokázání, že přepravu uskutečnila ona, odběratel nebo osoba jimi zmocněná, přičemž tyto důkazy měla shromažďovat již v průběhu transakcí. Odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2013, č.j. 8 Afs 38/2012 – 81 neobstojí ve vztahu se zjištěnými relevantními skutečnostmi, že žalobkyně neprokázala naplnění podmínek § 64 ZDPH.

IV. Replika žalobkyně

35. Žalobkyně v replice setrvala na svém procesním stanovisku. Tvrdila, že nenamítala neúčelnost mezinárodního dožádání, ale zneužití práva správcem daně, pokud využil uvedený institut, aby zákonem neaprobovaným způsobem prodloužil lhůtu pro stanovení daně. Odkázala na § 89 daňového řádu a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2015, č.j. 2 Afs 174/2014 – 27 a zopakovala, že v případě postupu k odstranění pochybností by mezinárodní dožádání nemělo být užito s ohledem na rozpor s účelem a smyslem postupu k odstranění pochybností a se zásadami zdrženlivosti a přiměřenosti. Daňová kontrola byla zahájena na základě informací získaných správcem daně při ústním jednání, nikoliv na základě informací získaných prostřednictvím mezinárodního dožádání, jak tvrdil žalovaný. Žalobkyni vznikly pochybnosti o důvodnosti provedených mezinárodních dožádání, když závěry na jejich základě získané nebyly užity k odůvodnění zahájení daňové kontroly.

V. Ústní jednání před soudem

36. Při ústním jednání před soudem konaném dne 3. 2. 2022 setrvaly obě strany na svých procesních stanoviscích. Zástupce žalobkyně při jednání zopakoval, že k zahájení daňové kontroly došlo již mnohem dříve než 17. 3. 2015, protože již výzvy k odstranění pochybností je třeba chápat jako začátek prověřování rozhodných skutečností v dané věci, který je vymezený věcně, časově a co do svého rozsahu, a tak se materiálně jednalo o začátek daňové kontroly. K tomuto tvrzení

odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 6. 10. 2021, č.j. 18 Af 11/2021 – 49. Správce daně namísto toho, aby po ústním jednání přešel do daňové kontroly, zaslal žádosti o mezinárodní dožádání. Dle žalobkyně tak již od počátku zamýšlel rozhodné skutečnosti prověřovat postupem nesouladným se smyslem a účelem postupu k odstranění pochybností. Žalovaný při ústním jednání odmítl, že by se snažil uměle prodloužit lhůtu ke stanovení daně. Na výsledky mezinárodního dožádání vyčkal z toho důvodu, aby mohl posoudit, zda bude ukončen postup k odstranění pochybností či zda bude zahájena daňová kontrola. Dále žalovaný argumentoval shodně jako ve vyjádření k žalobě.

37. Soud při jednání usnesením zamítl návrhy žalobkyně na doplnění dokazování, a neprovedl tak důkazy žádosti žalobkyně ze dne 14. 7. 2016 adresovanou společností DIERA o poskytnutí předmětných CMR listů, odpovědi společnosti DIERA ze dne 22. 7. 2016, dopisem společnosti DIERA ze dne 2. 10. 2017 ani tabulkou reprezentativních transakcí, neboť shledal, že jejich provedení není pro posouzení věci nezbytné, a doplnění dokazování by tudíž bylo nadbytečné.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

38. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, a to v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1, 2 s. ř. s.).
39. Při rozhodování soud vycházel zejména z následující právní úpravy:
40. Podle § 89 odst. 1 daňového řádu *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.*
41. Podle § 90 odst. 2 daňového řádu *nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.*
42. Podle § 90 odst. 3 daňového řádu *pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.*
43. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*
44. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu *daň 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.*
45. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu *byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.*
46. Podle § 64 odst. 1 ZDPH *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.*
47. Po provedeném řízení dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná.
48. Námitka žalobkyně, že v posuzovaném případě marně uplynula lhůta pro stanovení daně, není důvodná. Žalobkyně dovozovala marné uplynutí předmětné lhůty zejména ze skutečnosti, že správce daně zahájil daňovou kontrolu až po více než roce od zahájení postupu k odstranění

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

pochybností a s jejím zahájením vyčkal na získání odpovědi zahraničních správců daně na základě mezinárodního dožádání. Soud musí předně konstatovat, že daňový řád neomezuje trvání postupu k odstranění pochybností žádnou lhůtou. Co je však lhůtou omezeno, je samotné stanovení daně, na něž má správce daně v souladu s § 148 odst. 1 daňového řádu tři roky od uplynutí lhůty pro podání řádného daňového tvrzení, resp. od splatnosti předmětné daně. Odstavec třetí téhož ustanovení pak předmětnou lhůtu modifikuje tak, že v případě, kdy je před uplynutím lhůty pro stanovení daně, tedy do tří let ode dne uplynutí lhůty pro podání řádného daňového tvrzení, ze strany správce daně zahájena daňová kontrola, běží pro stanovení daně správci daně nová tříletá lhůta.

49. Při úvahách o důvodnosti žalobních námitek vycházel Městský soud v Praze z již konstantní judikatury správních soudů. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 – 52 má postup k odstranění pochybností „*sloužit především k odstranění jednotlivých, důležitých pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola; právě ta umožňuje správcům daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně (§ 148 odst. 3 daňového řádu z roku 2009)*“. Správce daně má tedy v okamžiku, kdy rozpozná, že se postup k odstranění pochybností začíná svým rozsahem vymykat zákonným mantinelům tohoto procesu, proces ukončit a přejít do režimu daňové kontroly (shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2015, č. j. 2 Afs 174/2014 – 31) „*Zákonodárce současnou úpravou postupu k odstranění pochybností sleduje důsledné stanovení na sebe těsně navazujících kroků, které je správce daně povinen činit, pokud k prověření daňové povinnosti tento nástroj sám zvolil. Na sebe navazující úkony musí být činěny ve stmelené časové posloupnosti tak, aby byl smysl a cíl postupu naplněn. Tím je bezesporu rychlé odstranění pochybností, které ještě brání správci daně v tom, aby mohl přistoupit k vyměření daně*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Afs 76/2015-58; shodně také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 – 52, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013-61 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2015, č. j. 2 Afs 174/2014 – 31).
50. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2010, č. j. 7 Ans 3/2010 – 138 se dále uvádí, že: „...jedním z logických atributů požadavků na rozhodování orgánů veřejné moci v právním státě je rozhodování v přiměřeném čase, respektive rozhodování bez zbytečných průtahů. Kodifikaci tohoto obecného principu právního státu ostatně obsahuje nejenom správní řád (§ 6 odst. 1), ale i daňový řád, podle něhož bylo v daném řízení postupováno (§ 7 odst. 1); uvedené ostatně plyne ze samotného ústavně zakotveného principu právního státu... posuzování délky řízení a její nepřiměřenosti je otázkou relativní, při níž je třeba zkoumat vztah délky řízení k dalším atributům řízení, jako jsou složitost jeho předmětu, požadavky na provádění dokazování v průběhu řízení, jednání a procesní aktivity účastníků řízení aj. Závěr o tom, zda doba, po níž trvalo konkrétní řízení, je ještě přiměřená či nikoliv, lze formulovat vždy s ohledem na zohlednění těchto faktorů, jimž bylo řízení bezprostředně ovlivněno.“
51. Lze shrnout, že postup k odstranění pochybností je specifickým procesním institutem, který správce daně používá, pokud má pochybnosti o daňovém tvrzení, avšak na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly jej používá pouze k objasnění konkrétních pochybností a jako prostředek k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňové povinnosti. Jeho hranice jsou dány vlastním legislativním rámcem tohoto postupu vyplývajícím z § 89 odst. 1, § 90 odst. 1 a 2 daňového řádu. Tato ustanovení vytyčují způsob použití postupu k odstranění pochybností tak, aby tento postup trval co nejkratší dobu a nebyl zbytečně ani jednou ze stran prodlužován (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. 1. 2017, č. j. 11 Af 41/2016-46).
52. V této souvislosti lze taktéž odkázat na již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 – 52, v němž jmenovaný soud konstatoval, že: „*(d) aňová kontrola (§ 85 a násl.) je postupem, jímž správce daně ověřuje a zjišťuje okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Správce daně je rovněž tím, kdo daňové řízení (a postupy v něm) vede. Dospěje-li tedy správce daně při zahájení*

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

postupu k odstranění pochybností k závěru, že věc nelze ukončit pomocí postupu k odstranění pochybností a o dani rozhodnout, zahájí daňovou kontrolu. Bylo by zcela bez procesní logiky, kdyby se správce daně musel již předem rozhodnout (bez řádné znalosti a prověření celé věci), který z instrumentů zvolí – zda užije postup k odstranění pochybností, nebo daňovou kontrolu. Zvolením jednoho z nich by pak podle logiky stěžovatelky vylučovalo užítí druhého; tato alternativa nemůže obstát již jen z toho důvodu, že každý z nich správce daně volí v jiné skutkové situaci. Postup podle § 89 a násl. užije v případě, kdy již existují konkrétní důlčí pochybnosti, při jejichž odstranění lze daňovou povinnost vyměřit. Pokud však správce pochybnosti odstraněny nejsou a daň není prokázána dostatečně věrohodně, správce daně výsledek tohoto postupu sdělí daňovému subjektu a ještě mu umožní podat návrh na doplnění dokazování. I v situaci, kdy daňový subjekt žádný další návrh nepodá, ať již jej má k dispozici, nebo je i nečinný, sledá-li správce daně důvody k pokračování dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Znamená to, že již nemůže další dokazování vést uvnitř postupu k odstranění pochybností, ale v rámci daňové kontroly.“

53. K délce lhůty pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu a k jejímu běhu se pak Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku ze dne 18. 6. 2021, č.j. 5 Afs 21/2020 – 56, v němž uvedl, že „(l)hůta stanovená v § 148 odst. 1 daňového je nepochybně lhůtou zákonnou, jedná se o lhůtu hmotněprávní, a není pochyb o tom, že je lhůtou prekluzivní. Pouze v jejím rámci lze zákonem stanoveným způsobem měnit výši daně ve prospěch daňového subjektu, ale i v jeho neprospěch. Uplynutím prekluzivní lhůty právo správce daně i daňového subjektu na stanovení daně, popř. její změnu, zaniká. Zanik práva - prekluze - je důsledkem dvou právních skutečností, jimiž jsou jednak uplynutí času (tj. propadné neboli prekluzivní lhůty), jednak nečinností správce daně nebo daňového subjektu, jež spočívá v neuplatnění práva. K zániku práva uplynutím prekluzivní lhůty dochází přímo ze zákona, a je třeba k němu přiblížit z úřední povinnosti. Uplynutím této lhůty končí daňové řízení v rovině nalézací a správce daně zaniká pravomoc stanovit daň za příslušné zdaňovací období. Zákon pouze připouští výslovně výjimky v § 148 odst. 6 a 7, kdy lze stanovit daň i po uplynutí 10leté lhůty.“ K možnosti prodloužení uvedené lhůty pak uvedl, že „Základní délku lhůty pro stanovení daně (3 roky) je možné modifikovat, a to třemi typy úkonů. V první řadě je možné lhůtu prodloužit. Úkony prodlužující běh lhůty jsou vyjmenovány v § 148 odst. 2; jejich společným jmenovatelem je podmínka, aby byly učiněny v průběhu základní lhůty, a to konkrétně v posledních 12 měsících lhůty; účinkem těchto úkonů je nastavení lhůty o jeden rok. Dalšími úkony, které jsou způsobilé modifikovat délku lhůty, jsou úkony, které její běh přeruší. Tyto jsou vyjmenovány v § 148 odst. 3 ve spojení s § 87 daňového řádu. Úkony zapříčiní přerušení běhu lhůty a zajistí počátek běhu nového, což znamená, že běží znovu celá 3letá lhůta; zákon přitom výslovně stanoví rovněž rozhodný den jako počátek běhu lhůty, od něhož se lhůta přerušuje a běží celá (3letá) znovu. Posledním typem úkonů s vlivem na běh lhůty jsou úkony, které její běh staví (§ 148 odst. 4); podstatou stavení lhůty je, že tato neběží po dobu definovanou zákonem. Smysl ustanovení spočívá ve skutečnosti, že správce daně nemůže v řízení konat s ohledem na vnější vlivy (v zákoně taxativně uvedené), a tudíž by běh lhůty neměl opodstatnění.“
54. Ve vztahu k první žalobní námitce soud musel posoudit *de facto* tři otázky: (1) zda trval postup k odstranění pochybností vedený správcem daně nepřiměřeně dlouho; (2) zda správce daně pochybil, když namísto vedení postupu k odstranění pochybností rovnou nezahájil daňovou kontrolu a (3) zda byla daň správcem daně stanovena ve lhůtě pro stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu.
55. Stran první otázky soud konstatuje, že neshledal, že by byl postup k odstranění pochybností nepřiměřeně dlouhý. Žalobkyně podala v posuzovaném případě daňové přiznání k DPH za 1. a 2. čtvrtletí roku 2013 dne 30. 8. 2013. Vzhledem pochybnostem, které správci daně vznikly, vydal správce daně vůči žalobkyni dne 12. 12. 2013 výzvy k odstranění pochybností, čímž byl zahájen postup k odstranění pochybností. V těchto výzvách žalobkyni informoval o tom, že mu „vznikly pochybnosti o oprávněnosti nárokovatého odpočtu daně, zda přijatá zdanitelná plnění souvisí s Vaší ekonomickou činností. Dále má správce daně pochybnosti o tom, zda se dodání zboží do jiného členského státu a poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě deklarované v přiznání reálně uskutečnilo a zda se tak stalo v rozsahu deklarovaném daňovým subjektem. Správce daně má rovněž pochybnosti, zda se pořízení a dodání zboží formou třístranného obchodu deklarované v přiznání reálně uskutečnilo a zda se tak stalo v rozsahu deklarovaném daňovým subjektem. Správce daně má rovněž pochybnosti úplnosti daňového přiznání,

zda v přiznání byla uvedena veškerá uskutečněná zdanitelná plnění a zda přijatá plnění byla skutečně realizována.“

56. Následně proběhlo dne 15. 1. 2014 ústní jednání za účasti jednatele žalobkyně, v jehož průběhu žalobkyně předložila evidenci pro účely DPH a daňové doklady vydané odběratelům. Předložené doklady nerozptýlily pochybnosti správci daně, neboť, jak konstatoval, daňový doklad není způsobilý prokázat, že zboží bylo fakticky odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, pouze dokumentuje formální stav transakce. Správce daně v průběhu postupu k odstranění pochybností zaslal několik žádostí o mezinárodní spolupráci do Německa (2 žádosti), Polska (2 žádosti) a do Belgie. Prvotní odpovědi na mezinárodní dožádání z Polska správce daně obdržel 19. 9. 2013 a 18. 11. 2013. Odpověď na mezinárodní dožádání z Belgie obdržel správce daně dne 9. 4. 2014. Následně zaslal dne 28. 5. 2014 další žádost o mezinárodní dožádání do Německa, na Slovensko a dvě žádosti do Polska. Odpověď na mezinárodní dožádání týkající se společnosti SKYXO byla správci daně doručena dne 29. 10. 2014, odpověď týkající se společnosti KRADO dne 30. 10. 2014, společnosti QUENDON dne 22. 12. 2014 a společnosti EXITABLE až dne 6. 3. 2015. Z popsaného postupu správce daně dle názoru soudu nelze seznat, že by se mělo jednat o účelové protahování postupu k odstranění pochybností. Správce daně v jeho průběhu konal a průběžně zasílal mezinárodní dožádání do různých evropských zemí za účelem rozptýlení vzniklých pochybností.
57. Vzhledem ke shora uvedenému pak soud rovněž neshledal, že by správce daně pochybil, jestliže namísto daňové kontroly nejprve zahájil postup k odstranění pochybností. Správce daně nemusel mít v posuzovaném případě od počátku indicie o tom, že rozsah zjišťovaných skutečností bude enormní a bude vyžadovat zahájení daňové kontroly. Správce daně vyzval nejprve samotnou žalobkyni, aby odstranila pochybnosti, které o skutečném dodání zboží tvrzeným odběratelům do jiných členských států správci daně vznikly. Protože však žalobkyně důkazy, které by jí tvrzené skutečnosti dostatečně prokazovaly, nepředložila, využil správce daně institutu mezinárodního dožádání. Na základě výsledků dožádání správců daně v jiných členských státech správce daně oprávněně, zejména vzhledem k nekontaktnosti žalobkyní uváděných odběratelů a ke skutečnosti, že tvrzení odběratelů žalobkyně buďto vůbec neplnili svou povinnost podávat daňová přiznání nebo v nich žádné zboží odebrané od žalobkyně neuváděli, usoudil, že k prokázání tvrzení uváděných žalobkyní bude nutno provést rozsáhlé dokazování, které nelze provést v režimu postupu k odstranění pochybností a zahájil za předmětná zdaňovací období daňovou kontrolu. Na takovém postupu soud nic nezákonného neshledal. Dobu trvání postupu k odstranění pochybností nelze vzhledem k potřebě provedení mezinárodního dožádání považovat za excesivní.
58. Správce daně tedy nepochybil, pokud bezprostředně nezahájil daňovou kontrolu a nejdříve vedl za účelem správného stanovení daně postup k odstranění pochybností, v jehož průběhu vyčkal na výsledky mezinárodního dožádání. Správce daně takto shromažďoval informace stran prokázání žalobkyní tvrzených skutečností. Na základě shromážděných odpovědí na tato mezinárodní dožádání pak správce daně oprávněně dospěl k závěru, že pochybnosti odstraněny nebyly a bude nutné zahájit za účelem správného stanovení daně daňovou kontrolu. Je přitom na uvážení správce daně, zda daňovou kontrolu zahájí a kdy tak učiní, a to za předpokladu, kdy nevede postup k odstranění pochybností nepřiměřeně dlouhou dobu a nezkracuje svým postupem práva daňového subjektu. V posuzovaném případě vedl správce daně postup k odstranění pochybností cca rok a čtvrt, což, jak soud již shora konstatoval, nelze vzhledem k okolnostem a potřebě provádět mezinárodní dožádání považovat za excesivní. Daňový řád navíc daňovým subjektům poskytuje řadu procesních možností, jak se proti postupu správce daně bránit. Žalobkyně však žádný z těchto institutů nevyužila a nepodala ani žalobu na ochranu před nezákonným zásahem.
59. Soud konstatuje, že v případě, že správce daně zahájí (kdykoliv) v době běhu tříleté lhůty pro stanovení daně daňovou kontrolu, počne běžet nová tříletá lhůta. Tak tomu bylo i v posuzovaném případě, přičemž takový postup je zcela legitimní a v souladu se zákonem.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

Nelze přisvědčit názoru žalobkyně, že by se lhůta pro stanovení daně měla zkrátit o dobu, kdy správce daně vedl postup k odstranění pochybností, protože měl dle žalobkyně již dříve zahájit a vést daňovou kontrolu. Tvzení žalobkyně, že měl žalovaný zahájit daňovou kontrolu mnohem dříve, a to nejlépe hned po provedení ústního jednání, a pokud tak neučinil, postupoval v rozporu se zákonem a lhůtu pro stanovení daně je proto nutno zkrátit o dobu, která uběhla od ústního jednání do zahájení daňové kontroly, je liché. Správce daně zahájil postup k odstranění pochybností výzvami ze dne 12. 12. 2013, následně bylo dne 15. 1. 2014 provedeno ústní jednání, při němž se zástupce žalobkyně k pochybnostem správce daně vyjádřil a předložil evidenci pro účely DPH a daňové doklady vydané odběratelům. Jak již bylo shora konstatováno, správce daně již před ústním jednáním, ale i po něm získával informace prostřednictvím mezinárodního dožádání, přičemž poslední odpověď dožádaného správce daně, která se týkala spolupráce žalobkyně se společností EXITABLE, byla správci daně doručena až dne 6. 3. 2015. Správce daně měl přitom konkrétní pochybnosti, které ve vydaných výzvách k odstranění pochybností vyjádřil, a při jejich odstranění na základě informací získaných od žalobkyně, případně na základě mezinárodního dožádání, mohlo dojít ke stanovení daně. Až s ohledem na skutečnost, že ani ze strany žalobkyně, ani na základě dožádání správce daně neobdržel informace, kterými by došlo k vyvrácení jeho pochybností, zahájil v podstatě ihned po obdržení poslední z odpovědí na mezinárodní dožádání, konkrétně dne 17. 3. 2015, za předmětná zdaňovací období daňovou kontrolu. Takový postup byl v souladu se zákonem.

60. Je tedy nutno konstatovat, že lhůta pro stanovení daně počala v případě daňové povinnosti žalobkyně za 1. čtvrtletí 2013 plynout dne 25. 4. 2013 a za 2. čtvrtletí 2013 počala plynout dne 25. 7. 2013. Zákonná tříletá lhůta pro stanovení daně by tak v případě daňové povinnosti za 1. čtvrtletí 2013 uplynula dne 26. 4. 2016 a. v případě 2. čtvrtletí 2013 dne 26. 7. 2016. Správce daně však dne 17. 3. 2015 zahájil daňovou kontrolu, čímž došlo v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu od tohoto dne k počátku běhu nové tříleté lhůty ke stanovení daně, která tak uplynula až dne 18. 3. 2018. Jestliže tedy byly Platební výměry vydány dne 21. 2. 2018, došlo k jejich vydání ve lhůtě pro stanovení daně. Oznámením rozhodnutí o stanovení daně (Platebních výměrů) zároveň došlo v souladu s § 148 odst. 2 daňového řádu k prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok. Lhůta pro stanovení daně tedy byla vydáním platebních výměrů prodloužena do 18. 3. 2019. Napadené rozhodnutí, kterým byla zamítnuta odvolání žalobkyně a současně potvrzeny platební výměry, bylo vydáno dne 21. 2. 2019 a žalobkyni doručeno dne 26. 2. 2019. Vzhledem k výše uvedenému tak soud dospěl k závěru, že k uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně v posuzovaném případě nedošlo.
61. Soud se v tomto ohledu neztotožnil ani s tvrzením žalobkyně uvedeným při ústním jednání, v němž s ohledem na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 6. 10. 2021, č.j. 18 Af 11/2021 – 49 tvrdila, že k zahájení daňové kontroly došlo již zahájením postupu k odstranění pochybností, neboť ten je co do rozsahu ingerence do práv daňového subjektu mnohem závažnější než místní šetření, které za počátek daňové kontroly v materiálním smyslu určil ve shora uvedeném rozsudku soud. V případě posuzovaném ve zmíněném rozsudku osmnáctý senát uvedl, že „Z výše uvedeného vyplývá, že je třeba v této souvislosti kromě jiného reflektovat, zda správcem daně vyžádané a prověřované pensum dokladů odpovídá místnímu šetření týkajícímu se prověřování podkladových informací stran odpočtu na VaV, nebo zda se jedná o takové množství dokladů, jejichž vyžádání a prověřování odpovídá spíše již daňové kontrole. Stejně tak je třeba zkoumat a zohlednit okolnosti místního šetření předcházející (konkrétně např. to, zda správce daně již před místním šetřením konkrétně stanovil, jaké listiny mu mají být předloženy), jednak i okolnosti následující po místním šetření. Klíčové se pak jeví ve světle výše popsanych východisek zkoumat také to, zda skutkové okolnosti nyní posuzované věci svědčí o tom, že správce daně na podkladě dokumentů předložených mu v rámci místního šetření ještě před samotným formálním zahájením daňové kontroly zjišťoval a ověřoval okolnosti relevantní pro posouzení oprávněnosti žalobcem uplatněného odpočtu na VaV.“ S uvedeným tvrzením se soud ztotožňuje, avšak musí konstatovat, že situace obdobná situaci posuzované osmnáctým senátem v nyní projednávané věci nenastala, neboť správce daně v rámci

postupu k odstranění pochybností a v rámci mezinárodních dožádání zjišťoval toliko skutečnost, zda vůbec docházelo k dodání zboží ze strany žalobkyně jejím odběratelům. Soud se v tomto ohledu také neztotožňuje s tvrzením žalobkyně, že postup k odstranění pochybností by byl co do své povahy závažnějším zásahem do práv daňového subjektu než místní šetření. Soud tedy s ohledem na shora uvedené opakuje, že v posuzovaném případě došlo k zahájení daňové kontroly až dne 17. 3. 2015.

62. Stejně tak se soud neztotožnil s námitkou žalobkyně, že správce daně v rozporu se zákonem nevyžádal od společnosti DIERA CMR listy, které by dle žalobkyně prokázaly, že předmětné zboží bylo dodáno žalobkyni tvrzeným odběratelům, a tyto důkazy v řízení neprovedl. Předně je třeba konstatovat, že v daňovém řízení leží břemeno tvrzení a břemeno důkazní především na daňovém subjektu, tedy na žalobkyni.
63. Otázkou rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval. Odkázat lze například na rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, v němž Nejvyšší správní soud popsal rozložení důkazního břemene následovně: *„Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daně přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). (...) Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, č. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, č. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. cit. rozsudek č. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS č. 1 Afs 39/2010 - 124, či č. 2 Afs 24/2007 - 119).“* K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud rozsudcích ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 - 70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016 - 60, či ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62.
64. Z citované judikatury je zřejmé, že povinnost prokázat své tvrzení, že odběratelé žalobkyně zboží dodané do skladu společnosti DIERA skutečně odebrali, a došlo tak ke splnění podmínek pro uznání daňového odpočtu ve smyslu § 64 ZDPH, ležela na žalobkyni a nikoliv na správci daně. Daňový subjekt se nemůže zprostit odpovědnosti za prokázání jím tvrzených skutečností tím, že tuto svou odpovědnost přenesl zpět na správce daně tím, že odkáže na nekontaktnost vlastních obchodních partnerů. Musí mít totiž vždy na zřeteli, že to bude právě on, kdo bude případně povinen prokázat správci daně faktické uskutečnění zdanitelného plnění. Výše uvedené platí tím spíše za situace, kdy předmět a rozsah plnění daňových dokladů je formulován natolik obecným způsobem, že není vůbec zřejmé uskutečnění zdanitelného plnění, jak tomu bylo i v nyní projednávaném případě. Za účelem prokázání tvrzených skutečností je daňový subjekt povinen si obstarat takové podklady, které mu umožní dodání zboží odběratelům prokázat; v opačném případě se vystavuje nebezpečí neunesení důkazního břemene.
65. Jak plyne ze shora citované judikatury Nejvyššího správního soudu, povinností správce daně je toliko prokázat, že o souladu určitých účetních případů se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti, což se správcem daně v nyní posuzovaném případě podařilo. Správce daně

jednoznačně vyjádřil své pochybnosti o tom, zda bylo předmětné zboží ze strany odběratelů žalobkyně skutečně ze skladů společnosti DIERA odebráno, přičemž poukázal na to, že všichni tvrzení odběratelů žalobkyně jsou nekontaktní, a to i pro správce daně ve svých domovských státech. Navíc těmito subjekty nebyla daňová povinnost vztahující se ke zboží, které jim mělo být ze strany žalobkyně dodáno, vykázána. Tyto skutečnosti ve svém souhrnu zavdaly důvodné pochybnosti o tom, zda žalobkyní tvrzené obchodní transakce proběhly tak, jak bylo uvedeno na předložených účetních dokladech, a bylo tedy na žalobkyni, aby tvrzené skutečnosti, tedy zejména skutečné dodání předmětného zboží plátcům daně v jiných členských státech, relevantními důkazy prokázala. Soud se přitom ztotožňuje se správcem daně a žalovaným v tom, že k prokázání skutečného dodání zboží v případech vzniklých pochybností nepostačuje samotný daňový doklad a potvrzení o úhradě zboží, neboť tyto doklady samy o sobě skutečné dodání zboží neprokazují.

66. Za nepřipadnou je nutno označit úvahu žalobkyně, že daňový doklad a údaj o zaplacení zboží je k prokázání splnění podmínek § 64 ZDPH zcela postačující, protože není myslitelné, aby odběratel zaplatil za zboží, které neodebral. Tato úvaha se zcela mýlí s realitou a *de facto* by popírala možnost existence podvodných řetězců na DPH. V ekonomické realitě tomu tak není a ne vždy je deklarované zboží skutečně dodáno jeho odběrateli. Jelikož jednou z podmínek uznání nároku na odpočet DPH je faktické dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě, je nutno prokázat, že zboží bylo konkrétnímu subjektu *fakticky dodáno*; pouhé prokázání existence daňového dokladu a jemu odpovídající položky na platebním účtu daňového subjektu je v tomto směru zcela nedostatečné. Jak správně konstatoval žalovaný, tyto údaje toliko prokazují formální aspekty transakce, nijak však neprokazují, že předmětné zboží bylo odběrateli fakticky dodáno. K prokázání skutečného dodání zboží je nutno předložit další důkazní prostředky, které jsou způsobilé skutečnost, že zboží bylo skutečně dodáno tvrzenému odběrateli, prokázat. Mezi takové důkazy patří především předávací protokoly, CMR listy či výslechy svědků, kteří byli faktické realizaci transakce přítomni. Žalobkyně přitom nebyla při volbě důkazních prostředků k prokázání faktického dodání zboží prakticky nijak omezena. Přesto však žádné doklady, které by prokázaly faktické uskutečnění jí tvrzených obchodních transakcí, nepředložila a pouze správci daně navrhla, aby od společnosti DIERA potřebné důkazy vyžádal. V takovém případě je nutno přisvědčit žalovanému, že žalobkyně nesplnila svou povinnost zajistit si dostatek důkazních prostředků k prokázání svých tvrzení obsažených v daňovém přiznání. Soud pak musí souhlasit s tvrzením žalovaného, který nevyhověl požadavku žalobkyně na vyžádání navrhovaných CMR listů od společnosti DIERA s odůvodněním, že tyto měla předložit žalobkyně a navíc je vzhledem ke skutečnosti, že společnost DIERA odmítla žalobkyni předmětné CMR listy poskytnout s odkazem na obchodní tajemství, zřejmé, že žalobkyně na těchto CMR listech s vysokou pravděpodobností nefiguruje. Tato úvaha žalovaného je podle soudu zcela logická, neboť v případě, kdy by žalobkyně na předmětných dokladech jako odesílatel zboží figurovala, nemohla by společnost DIERA jejich poskytnutím žalobkyni žádným způsobem obchodní tajemství porušit. Je navíc s podivem, že žalobkyně nedisponuje žádnými doklady o tom, že svým odběratelům dodávala zboží v hodnotě desítek miliónů korun. Uvedený postup nicméně plně koresponduje s jejím přístupem k obchodním záležitostem, který správci daně při ústním jednání dne 15. 1. 2014 nastínil jednatel žalobkyně. Pokud však žalobkyně bezmezně důvěřuje svým obchodním partnerům a neověřuje si ani tu podstatnou skutečnost, zda jim bylo zboží skutečně dodáno a nezajišťuje si dostatečné důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení v daňových přiznáních, nemůže se následně divit, pokud jí není nárok na odpočet daně přiznán pro nesplnění důkazní povinnosti.
67. Důvodný není ani argument žalobkyně, že s dostatečnou pravděpodobností prokázala, že v předmětných obdobích dodávala zboží do jiného členského státu, a žalovaný byl tedy povinen zajistit a provést jí označené důkazy. Žalobkyně se v tomto směru snaží o další přenesení důkazního břemene zpět na správce daně, což soud musí jednoznačně odmítnout. Správce daně

v posuzovaném případě splnil svou povinnost a uvedl a jasně specifikoval vážné a důvodné pochybnosti o tom, že se ekonomické transakce mezi žalobkyní a jejími odběrateli odehrály tak, jak žalobkyně tvrdila, čímž došlo k přenosu důkazního břemene na žalobkyni a bylo na ní, aby předložila důkazy, kterými by pochybnosti správce daně vyvrátila. Skutečnost, že žalobkyně prokázala, že v dotčených obdobích dodávala zboží do jiného členského státu, je v tomto směru zcela nepostačující, neboť žalobkyně byla povinna prokázat nejen tuto skutečnost, ale také to, že zboží bylo skutečně dodáno deklarovaným odběratelům, kteří jsou osobami registrovanými k dani v jiném členském státě. To však žalobkyně žádnými důkazy neprokázala a namísto splnění důkazní povinnosti se snažila přenést břemeno důkazní zpět na správce daně.

68. Judikaturu Nejvyššího správního soudu k otázce důkazního břemene, na kterou žalobkyně poukazovala v žalobě, je nutno ve vztahu k projednávané věci označit za nepřipadnou. V daném případě po žalobkyni správní orgány žádným způsobem nepožadovaly, aby snad prokazovala skutečnosti týkající se daňové povinnosti jiného subjektu, případně aby prokázala, v jaké míře se na dodávce podílel dodavatel a jeho subdodavatelé. Povinností žalobkyně bylo pouze prokázat, že jako dodavatel zboží skutečně dodala do jiného členského státu osobě registrované k dani, což by rozhodně mělo být v jejích silách.
69. Nedůvodnou soud shledal také námitku žalobkyně, že žalovaný hodnotil důkazy účelově a pouze jednotlivě v neprospěch žalobkyně. Nic takového z napadeného rozhodnutí neplyne. Naopak je z něj patrné, že žalovaný hodnotil všechny důkazy samostatně i v souhrnu v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a pokud některý z důkazů navržených žalobkyní neprovedl, vždy jasně zdůvodnil, proč tomu tak bylo. Není též pravdou, že by žalovaný či správce daně žalobkyni přičítali k tíži, že její dodavatelé jsou nekontaktní. Tato skutečnost vedla pouze k závěru, že ani na základě mezinárodního dožádání se nepodařilo prokázat splnění podmínek dle § 64 ZDPH a bylo třeba zahájit daňovou kontrolu. Jelikož ani žalobkyně předloženými důkazními prostředky jejich naplnění neprokázala, soudu nezbývá než konstatovat, že závěry správce daně a potažmo i žalovaného jsou správné a v souladu se zákonem.
70. Tvrzení žalobkyně o tom, že předloženými důkazními prostředky prokázala racionalitu své činnosti, je nutno odmítnout jako irelevantní. Racionalita činnosti žalobkyně nebyla ze strany žalovaného ani správce daně nijak zpochybněna, bylo pouze konstatováno, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno stran prokázání naplnění podmínek § 64 ZDPH.
71. Soud žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. jako nedůvodnou zamítl. Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobkyně nebyla ve věci úspěšná a žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady v řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud.

Praha 3. února 2022

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.