



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **VYMĚTALÍK -INPOS s.r.o.**, IČ 28587723, se sídlem Na Hrázi 1731, Hranice, zast. JUDr. Ing. Janem Kopřivou, Ph.D., advokátem, se sídlem Zahradnická 223/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 30. 3. 2019, č. j. 12944/19/5300-21442-711359 a č. j. 12969/19/5300-21442-711359, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci ze dne 16. 3. 2021, č. j. 65 Af 10/2019 - 75,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci ze dne 16. 3. 2021, č. j. 65 Af 10/2019 - 75, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 30. 3. 2019, č. j. 12944/19/5300-21442-711359, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 30. 3. 2019, č. j. 12969/19/5300-21442-711359, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- IV. V řízeních o kasační stížnosti a o žalobě proti rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 30. 3. 2019, č. j. 12944/19/5300-21442-711359 a č. j. 12969/19/5300-21442-711359, **je** žalovaný **povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 26.428 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta JUDr. Ing. Jana Kopřivy, Ph.D.

O d ů v o d n ě n í :

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 30. 3. 2019, č. j. 12944/19/5300-21442-711359 (dále jen „první napadené rozhodnutí“), podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „správce

daně“) ze dne 6. 2. 2018, č. j. 205587/18/3102-50524-804929, č. j. 207463/18/3102-50524-804929, č. j. 207558/18/3102-50524-804929, č. j. 207583/18/3102-50524-804929, č. j. 207805/18/3102-50524-804929, č. j. 207960/18/3102-50524-804929, č. j. 208576/18/3102-50524-804929 a č. j. 208809/18/3102-50524-804929, kterými byla podle § 147 a § 143 daňového řádu žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2013 ve výši 303.952 Kč a podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu stanovena povinnost uhradit penále ve výši 60.790 Kč, za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2013 doměřena DPH ve výši 23.520.720 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 4.704.144 Kč, za zdaňovací období leden 2014 doměřena DPH ve výši 8.011.502 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 1.602.300 Kč, za zdaňovací období únor 2014 doměřena DPH ve výši 7.505.641 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 1.501.128 Kč, za zdaňovací období červen 2014 doměřena DPH ve výši 2.509.274 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 501.854 Kč, za zdaňovací období červenec 2014 doměřena DPH ve výši 7.172.862 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 1.434.572 Kč, za zdaňovací období srpen 2014 doměřena DPH ve výši 8.206.063 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 1.641.212 Kč a za zdaňovací období září 2014 doměřena DPH ve výši 12.064.410 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 2.412.882 Kč.

[2] Žalovaný dále rozhodnutím ze dne 30. 3. 2019, č. j. 12969/19/5300-21442-711359 (dále jen „druhé napadené rozhodnutí“), částečně změnil dodatečné platební výměry správce daně ze dne 6. 2. 2018, č. j. 205926/18/3102-50524-804929, č. j. 207613/18/3102-50524-804929, č. j. 207634/18/3102-50524-804929, č. j. 207779/18/3102-50524-804929, č. j. 208828/18/3102-50524-804929, č. j. 209121/18/3102-50524-804929 a č. j. 209209/18/3102-50524-804929, kterými byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2013 ve výši 23.862.234 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 4.772.446 Kč, za zdaňovací období měsíce března 2014 doměřena DPH ve výši 11.107.212 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 2.221.442 Kč, za zdaňovací období měsíce dubna 2014 doměřena DPH ve výši 10.840.601 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 2.168.120 Kč, za zdaňovací období měsíce května 2014 doměřena DPH ve výši 7.773.722 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 1.554.744 Kč, za zdaňovací období měsíce října 2014 doměřena DPH ve výši 15.472.752 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 3.094.550 Kč, za zdaňovací období měsíce listopadu 2014 doměřena DPH ve výši 10.967.992 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 2.193.598 Kč a za zdaňovací období měsíce prosince 2014 doměřena DPH ve výši 4.023.506 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 804.701 Kč, když uznal nárok žalobkyně na odpočet DPH ve vztahu k plněním pro společností DEKER Sp. z O. O., VAT ID: PL5222684042 (dále jen „DEKER“), HV Pumpy s.r.o., VAT ID: SK2023328769 (dále jen „HV Pumpy“) a AD Oils Sp. z O. O., VAT ID: PL5252537860 (dále jen „AD Oils“). Ve zbytku žalovaný odvolání žalobkyně zamítl a dodatečné platební výměry správce daně potvrdil.

[3] Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozsudkem ze dne 16. 3. 2021, č. j. 65 Af 10/2019 - 75, žalobu proti těmto dvěma rozhodnutím žalovaného o odvolání zamítl.

[4] V odůvodnění rozsudku krajský soud nejprve zrekapituloval zjištěné skutkové okolnosti případu a dále odkázal na dotčenou právní úpravu dodání do jiného členského státu Evropské unie (dále jen „EU“) a rozložení důkazního břemene v daňovém řízení i odpovídající judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SD EU“) a Nejvyššího správního soudu. Konstatoval, že z uvedené judikatury vyplývá, že skutečnost, zda zboží fyzicky opustilo území státu, orgány daňové správy ověřují zejména na základě důkazů poskytnutých osobami povinnými k dani, které však nejsou konkrétně unijním právem vymezeny. Podle SD EU současně platí, že je povinností osoby povinné k dani prokázat nejen, že zboží skutečně dodala pořizovateli, který je registrován k DPH, ale rovněž že zboží skutečně vyvezla z území České republiky do jiného členského státu

pokračování

EU pro jeho pořizovatele. V posuzovaném případě přitom bylo sporné, zda žalobkyně předmětné zboží dodala do jiného členského státu společností Zielony Raj, Rafal Wnuczek, VAT ID: PL9151655086 (dále jen „ZIELONY RAJ“), PRZEDSIĘBIORSTWO BUDOWLANE „BRUKMASZ“ Sp. z O. O., VAT ID: PL5542890010 (dále jen „BRUKMASZ“), a GALERIA RADOMSKA Sp. z O. O., VAT ID: PL5242726134 (dále jen „GALERIA RADOMSKA“).

[5] Ve vztahu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně krajský soud konstatoval, že je rozloženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Dále vysvětlil, které skutečnosti je povinen prokázat daňový subjekt a jaké důsledky má případně zpochybnění řádně předložených dokladů daňového subjektu správcem daně včetně identifikace vážných a důvodných pochyb o jejich souladu se skutečností, přičemž zdůraznil, že je povinností daňového subjektu prokázat jeho tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. V této souvislosti dále odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu ohledně konkrétního obsahu důkazního břemene daňového subjektu, přičemž uvedl, že v posuzovaném případě správce daně správně identifikoval konkrétní skutečnosti, z nichž vyplynuly vážné a důvodné pochybnosti o správnosti žalobkyní předložených důkazů.

[6] Co se týče plnění společností GALERIA RADOMSKA a BRUKMASZ, krajský soud konstatoval, že žalobkyně k prokázání tvrzených skutečností předložila CMR listy, jejichž část neobsahovala konkrétní adresu vyložení řepkového oleje, razítko, podpis, datum převzetí zboží odběratelem, případně neobsahovala žádný údaj o převzetí zboží odběratelem. Všechny CMR listy obsahovaly údaje o váze zboží a SPZ tahačů a cisteren, žádný však neobsahoval údaj o datu převzetí zboží. Z uvedeného vyplývá, že z žalobkyní předložených CMR listů nebylo možné ověřit, zda a kdy bylo zboží skutečně dodáno výše zmíněným společností. Nadto podle ustanovení Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (dále jen „Úmluva CMR“), konkrétně pak z čl. 4, 5 odst. 1 a 9 odst. 1, vyplývá, že řádně vyplněný CMR list prokazuje pouze uzavření přepravní smlouvy, nikoli smlouvy kupní k předmětnému zboží, resp. jiné smlouvy prokazující dodání zboží podle § 13 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 8. 2020 (dále jen „zákon o DPH“). Krajský soud dále zdůraznil, že ačkoli jsou v předložených CMR listech jako příjemci zboží uvedeny společnosti GALERIA RADOMSKA a BRUKMASZ, podle tvrzení žalobkyně se jednalo o řetězové obchody, kdy řepkový olej byl dodáván přímo konečným odběratelům, aniž by bylo zboží fyzicky převzato jednotlivými články obchodního řetězce. V takovém případě pak uvedené společnosti neměly na CMR listech v kolonce o příjemci zboží vůbec figurovat. Podle krajského soudu tak měl být jako příjemce zboží uveden subjekt, u něhož byl řepkový olej vyčerpán z cisteren, přičemž v tento okamžik by v souladu s čl. 13 odst. 1 Úmluvy CMR došlo k předání druhého vyhotovení CMR listu. Ačkoli konečný příjemce zboží na začátku jeho přepravy nebývá předem označen, postupným přeprodejem zboží dochází k přechodu vlastnického práva právě na konečného příjemce zboží, který je při ukončení přepravy zapsán v CMR listu. Ani řádně vyplněné CMR listy by však v takovém případě neprokázaly dodání zboží předmětným společností, nýbrž pouze přepravu zboží do Polska, nepředložila-li by žalobkyně další důkazy prokazující dodání zboží společností GALERIA RADOMSKA a BRUKMASZ.

[7] Předložila-li žalobkyně správci daně rovněž listiny nazvané „Oświadczenie“ (dále jen „potvrzení“), nevyplývá z nich podle krajského soudu údaj, jaké zboží mělo být dodáno, která osoba jej vystavila a zda byla oprávněna jej za příslušnou společnost vydat. Teprve až z listin datovaných od září 2014 bylo zřejmé, že se jednalo o řepkový olej. Nadále však absentoval údaj o osobě, která předmětná potvrzení vydala, což znemožňovalo ověření dodání zboží právě u takové osoby. Ve vztahu k plněním pro společnost BRUKMASZ současně žalobkyně žádné potvrzení nepředložila. Nadto je z daňových spisů zřejmé, že společnost GALERIA

RADOMSKA je pro polského správce daně nekontaktní, na adrese jejího sídla se fakticky nenachází a nikdy nenacházela, nebylo možné ani dohledat záznamy o její činnosti. Uvedený závěr nijak nevyvrací skutečnost, že na potvrzeních uváděné údaje o váze zboží a SPZ jednotlivých tahačů a cisteren se shodovaly s údaji na přeložených CMR listech. Ani čestné prohlášení pana Turskiho ze dne 18. 4. 2017 neprokazuje skutečné dodání zboží, jelikož pouze uvádí provedení dodávek zboží na místa určení odběratelům společnosti GALERIA RADOMSKA. Důvěryhodnost takového čestného prohlášení dále snižují zjištění správce daně učiněná na základě mezinárodního dožádání od polského správce daně, podle nichž nebyla za posuzované dodávky zboží řádně přiznána a odvedena DPH, což je v rozporu s obsahem předmětného čestného prohlášení.

[8] Za popsané situace, zejména předložila-li žalobkyně neúplné CMR listy, měla podle krajského soudu pečlivěji dbát na průkaznost potvrzení vystavených jejími odběrateli. Jestliže se však žalobkyně spokojila s poměrně obecnými tvrzeními, lze tuto skutečnost přičítat pouze k její tíži. Krajský soud proto uzavřel, že bylo úkolem žalobkyně, aby za účelem unesení jejího důkazního břemene shromáždila takové důkazy, které by přesvědčivě prokázaly splnění všech hmotněprávních podmínek jejího nároku na odpočet DPH, přičemž v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009 - 232, č. 2033/2010 Sb. NSS. Vzhledem k absenci konkrétního výčtu potřebných důkazních prostředků bylo zároveň na žalobkyni, které důkazy správci daně předloží. Dodání řepkového oleje společností BRUKMASZ a GALERIA RADOMSKA pak neprokázaly ani žalobkyní předložené vážní listky. Ačkoli údaje v nich uvedené odpovídaly údajům uvedeným na CMR listech a potvrzeních, nijak neprokazují dodání zboží zmíněným společností. Jako dodavatel zboží byla nadto uvedena společnost AD TRADE, S. A., jejíž postavení v posuzovaném obchodním řetězci není zřejmé.

[9] Pokud žalobkyně namítla, že dodání zboží společností GALERIA RADOMSKA a BRUKMASZ prokazují čestná prohlášení dopravců o uskutečnění přepravy zboží do Polska, krajský soud k tomu uvedl, že jednotlivá čestná prohlášení mají zcela shodnou formu. Ačkoli zároveň dopravci potvrdili čísla faktur, odesílatele a příjemce zboží, místo naložení a vyložení zboží, datum uskutečnění dopravy, jméno řidiče, SPZ tahače a cisterny a váhu zboží, na dotaz polské daňové správy pouze potvrdili přepravu předmětného zboží do Polska, aniž by si vybavili jakékoli detaily spolupráce s žalobkyní, případně uskutečnění přepravy zboží nedokázali potvrdit vůbec. Krajský soud v této souvislosti zdůraznil, že obsah čestných prohlášení dopravců neodpovídal ostatním předloženým důkazům, přičemž žalobkyně v průběhu daňového řízení tvrdila, že dopravu řepkového oleje zajišťovali jeho odběratelé, nikoli ona, proto je důkazní hodnota uvedených čestných prohlášení nulová. Ačkoli žalobkyně s ohledem na značný časový odstup od uskutečnění zdanitelných plnění bagatelizovala rozpory ve zjištěních správce daně a obsahem čestných prohlášení dopravců, byli zmínění dopravci přesto schopni na žádost žalobkyně poskytnout přesné detaily uskutečněných přeprav zboží. Na věrohodnosti předmětným čestným prohlášením pak nepřidává ani jejich vzájemná podobnost, dále skutečnost, že byly učiněny až v průběhu daňové kontroly, a konečně skutečnost, že odkazovaly na evidenci dodávek vedených žalobkyní, nikoli vlastní záznamy. Krajský soud v této souvislosti konstatoval, že dopravci ostatně nemohli přesvědčivě prokázat dodání zboží společností GALERIA RADOMSKA a BRUKMASZ, pokud sama žalobkyně v daňovém řízení tvrdila, že se v posuzovaném případě jednalo o řetězové obchody, přičemž řepkový olej byl v průběhu jeho dopravy přeprodáván a k jeho vyčerpání z cisteren došlo u zcela odlišných subjektů. Dopravci tak nanejvýš mohli potvrdit provedení přepravy zboží a okolnosti její objednávky, nemohli totiž mít žádné bližší informace ohledně kupních podmínek zboží.

[10] Dodání řepkového oleje zmíněným společností pak podle krajského soudu nevyplývá ani z hlášení INTRASAT učiněného společností GALERIA RADOMSKA, jelikož se týká pouze

pokračování

období dvou měsíců a není ani zřejmé, od kterého dodavatele řepkový olej pochází. Ve vztahu k daňovému příznání za 1. až 4. čtvrtletí 2014 dále není zřejmé, zda bylo polské daňové správe podáno a jakého zboží se týká. Krajský soud odmítl námitku žalobkyně, že její nárok na odpočet DPH byl zamítnut v důsledku zrušení registrace k DPH společností GALERIA RADOMSKA, jelikož z napadených rozhodnutí daňových orgánů vyplývá, že k tomu došlo z důvodu neprokázání dodání zboží předmětným společnostem. Navrhla-li žalobkyně provedení důkazů výsledkem jednatele společnosti GALERIA RADOMSKA pana Turskiho a výpisy z jejího účtu, krajský soud konstatoval, že ačkoli jsou ve správním soudnictví přezkoumávána správní rozhodnutí v tzv. plné jurisdikci, je zároveň nutné přihlídnout ke specifické úpravě dokazování v daňovém řízení. Vzhledem k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně nelze podle judikatury Nejvyššího správního soudu akceptovat postup, kterým by daňový subjekt své důkazní břemeno „doháněl“ až v řízení před správním soudem, pokud mu v navržené konkrétního důkazu již v daňovém řízení nic nebránilo. Žalobkyně přitom předmětné důkazní návrhy v průběhu daňového řízení neučinila, aniž by jí v tom bránila jakákoli objektivní překážka, a proto jejich provedení krajský soud nevyhověl. Zároveň neprovedl-li žalovaný žalobkyni navržený výsledek zástupců přepravců, přičemž tento postup řádně v odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí odůvodnil, nepostupoval v rozporu se zákonem. Konkrétně pak žalovaný uvedl, že zmínění přepravci již dříve na dotaz polského správce daně žádné podrobnosti neuvedli, přičemž jejich výsledek by prokázal pouze uskutečnění přepravy řepkového oleje do Polska, což v posuzovaném případě není sporné. Krajský soud uzavřel, že ve vztahu k plněním společností GALERIA RADOMSKA a BRUKMASZ žalovaný prokázal existenci vážných a důvodných pochybností ohledně skutečného dodání zboží.

[11] Ve vztahu k plnění společnosti ZIELONY RAJ krajský soud nejprve zrekapituloval zjištěné relevantní skutkové okolnosti a konstatoval, že rovněž při posuzování tohoto plnění byla sporná otázka prokázání dodání zboží deklarovanému odběrateli. Žalobkyně předložila CMR list, na němž je jako příjemce zboží uvedena společnost Wratislavia, dále jsou zde uvedeny údaje o místě vyložení zboží a jeho váze, SPZ tahače a cisterny a razítko zmíněné společnosti, které je přeškrtnuto a pod něj je vepsán nečitelný text v polštině. Podle krajského soudu předložený důkaz neprokazuje dodání zboží společnosti ZIELONY RAJ a sám o sobě dokládá pouze uskutečnění přepravy zboží do Polska. Předložila-li žalobkyně rozhodnutí polské prokuratury ze dne 31. 12. 2013, z něhož má být zřejmé zadržení cisterny s předmětným řepkovým olejem, pak z jeho textu vyplývá, že trestní řízení pro skutek spočívající v zadržení cisterny bylo zastaveno z důvodu absence skutkové podstaty trestného činu. Uvedený dokument tak neprokazuje, že se žalobkyni popsaný čin stal. Dodání či vrácení řepkového oleje neprokazuje ani vážný lístek vystavený společností Wratislavia, či předložený CMR list, dále pak ani čestná prohlášení řidičů Golasze a Nierobisze, z nichž nevyplývá, jaké zboží bylo žalobkyni na její sklad dne 20. 11. 2013 vráceno, ani jaká existovala spojitost mezi žalobkyní a společností ZIELONY RAJ. Správce daně nadto zjistil, že tahač SPZ X ve dnech 19. až 20. 11. 2013 neprojel žádnou mýtnou bránou v České republice. Krajský soud proto uzavřel, že žalobkyně neprokázala dodání předmětného zboží společnosti ZIELONY RAJ, přičemž v důsledku této skutečnosti nebylo možné vystavit opravný daňový doklad. Žalovaný tak nepochybil, pokud posuzované plnění posoudil jako plnění tuzemské.

[12] Krajský soud závěrem posoudil rovněž odkaz žalobkyně na judikaturu SD EU ohledně prokazování nároku na odpočet DPH při dodání zboží do jiného členského státu EU. Nejvyšší správní soud přitom již dospěl k závěru, že závěry formulované v judikatuře SD EU se uplatní pouze v případě, kdy daňový subjekt předložil důkazy prokazující *prima facie* dodání zboží. V takovém případě lze odepřít odpočet DPH daňovému subjektu pouze tehdy, prokáže-li správce daně jeho zapojení do daňového podvodu. V posuzovaném případě přitom žalovaný uvedl, že žalobkyni předložené důkazy v ní nemohly vyvolat dobrou víru ohledně skutečného

dobání zboží deklarovaným odběratelům. Uvedené potvrzuje také skutečnost, že si žalobkyně její odběratele neproověřila ani v systému VIES. Krajský soud se přitom s popsaným hodnocením žalovaného ztotožnil, přičemž uzavřel, že žalobkyně nepředložila důkazy dostatečné k prokázání skutečného dodání zboží společností GALERIA RADOMSKA, BRUKMASZ a ZIELONY RAJ. Námitky ohledně mezinárodního dožádání pak žalobkyně uplatnila až po uplynutí lhůty k podání žaloby, tj. opožděně.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[13] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou blanketní kasační stížnost, v níž označila důvody uvedené v ustanoveních § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[14] V jejím doplnění, jež Nejvyšší správní soud obdržel v zákonné měsíční lhůtě, stěžovatelka nejprve zrekapitulovala skutkový stav věci i průběh posuzovaných zdanitelných plnění spočívajících v jejím obchodování se surovým řepkovým olejem. Vysvětlila přitom, jak fungují tranzitní obchody s tímto druhem zboží, jakým způsobem je organizována jeho přeprava do Polska a který subjekt zboží přebírá. Zároveň zdůraznila, že k přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník docházelo již vystavením příslušných faktur, nikoli jeho fyzickým předáním.

[15] Stěžovatelka dále poukázala na skutečnost, že žalovaný druhým napadeným rozhodnutím uznal oprávněnost jejího nároku na odpočet DPH ve vztahu k plněním společností DEKER, HV Pumpy a AD Oils, která byla jejich provedením naprosto totožná jako plnění společností GALERIA RADOMSKA a BRUKMASZ. Dále namítla, že při uskutečnění zdanitelných plnění postupovala vždy podle stejného scénáře, přičemž krajský soud ve shodě s žalovaným bezdůvodně vyseletoval menší odběratele předmětného zboží, kdy uznal nárok stěžovatelky na odpočet DPH, avšak u jejích hlavních odběratelů nikoli. Stěžovatelka si přitom ve vztahu ke každé dodávce zboží vyžádala potvrzení v souladu s § 64 odst. 5 zákona o DPH a dále i souhrnné prohlášení v průběhu daňové kontroly. Od každého odběratele rovněž obdržela potvrzení o přijetí zboží. Krajský soud však, aniž by se vypořádal s rozporem žalobou napadených rozhodnutí s legitimním očekáváním stěžovatelky, se bez ohledu na unijní i české právo ztotožnil s nezákonným posouzením daňových orgánů.

[16] Ve vztahu k plnění společností GALERIA RADOMSKA a BRUKMASZ stěžovatelka konstatovala, že krajský soud nesprávně aproboval účelové hodnocení shromážděných důkazů doložených v daňovém řízení, a to systematicky v její neprospěch. Daňové orgány přitom mezinárodnímu dožádání přiznaly zásadní důkazní váhu a listinným důkazům předloženým stěžovatelkou neodůvodněně přiznaly důkazní váhu nulovou. I v případě formálních chyb v předložených osvědčeních není možné tyto důkazy zcela odmítnout. V této souvislosti stěžovatelka rozsáhle citovala z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2019, č. j. 5 Afs 133/2018 - 27, přičemž zvýraznila zejména části týkající se předložených důkazů k prokázání dodání zboží do jiného členského státu EU, dále výslechu svědka při mezinárodním dožádání a práva daňového subjektu se takového výslechu zúčastnit, případně podílet se na formulaci otázek dožádání či ovlivnit položené otázky při výslechu. Dále zdůraznila závěry soudu ohledně registrace odběratelů zboží k DPH a prokazování dobré víry daňového subjektu ve vztahu k zápisu tohoto údaje v registru.

[17] Podle stěžovatelky přitom krajský soud v napadeném rozsudku nijak nerefletoval závěry Nejvyššího správního soudu, podle nichž je k výslechu svědka při mezinárodním dožádání bez účasti daňového subjektu potřeba přistupovat obezřetně, a konstatoval, že důkazy předložené

pokračování

stěžovatelkou byly vyvráceny s ohledem na zjištění učiněná správcem daně právě při mezinárodním dožádání. V opačném případě by krajský soud musel řádně vyhodnotit, že polská daňová správa se zabývala pouze dopravou zboží z Polska do České republiky, která však teprve předcházela posuzovaným transakcím, aniž by jakkoli zjišťovala dopravu z České republiky do Polska, jež byla v posuzovaném případě stěžejní. Krajský soud se však touto skutečností nijak nezabýval, ačkoli ji stěžovatelka namítla již v daňovém řízení. Naopak měl identifikovat pochybení žalovaného, který neunesl své důkazní břemeno, jelikož neprokázal existenci vážných a důvodných pochybností o věrohodnosti stěžovatelkou předložených podkladů. Zároveň nevyhověl žádostem stěžovatelky o účast na mezinárodním dožádání a výslechu svědků. Prokazování dodání zboží jeho odběrateli se přitom zabýval již SD EU v rozsudku ze dne 20. 6. 2018, ve věci C-108/17, *Enteco Baltic*, a následně rovněž Ústavní soud v nálezu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13. Krajský soud však vůbec nereflektoval závěry formulované v judikatuře SD EU, podle nichž předložil-li daňový subjekt důkazy *prima facie* prokazující splnění hmotněprávních podmínek odpočtu DPH, pak v případě zjištění absence skutečného dodání zboží do jiného členského státu je nutno takovou obchodní transakci posuzovat z hlediska daňového podvodu. V této souvislosti stěžovatelka dále citovala z rozsudků SD EU ze dne 27. 9. 2007, ve věci C-409/04, *Teleos plc*, a ze dne 9. 2. 2017, ve věci C-21/16, *Euro Tyre BV*. Citovanou judikaturu pak přejal rovněž Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 20. 2. 2020, č. j. 6 Afs 205/2019 - 39, který stěžovatelka citovala v bodech 14 až 17 jeho odůvodnění. Uzavřela, že s ohledem na uvedené bylo v posuzovaném případě prokázáno dodání zboží do Polska, což ostatně potvrdil i žalovaný v odůvodnění svých rozhodnutí.

[18] Tvrzení krajského soudu, že si stěžovatelka měla opatřit dostatečné důkazy k prokázání jejích tvrzení, tak je podle stěžovatelky nezákonným extenzivním výkladem jejího důkazního břemene. Již v daňovém řízení totiž popsala faktickou povahu posuzovaných plnění, přičemž vzhledem ke skutečnosti, že neměla možnost získat řádně vyplněné CMR listy, nechala si od odběratelů zboží potvrdit jeho jednotlivé dodávky. Současně si průběžně kontrolovala registraci jejich odběratelů k DPH v registru, což osvědčují také elektronicky podaná souhrnná hlášení, která by v případě chybějící registrace nebylo možné odeslat. Zpětné zrušení registrace k DPH pak nelze klást stěžovatelce k tíži, což potvrdil rovněž SD EU v rozsudku ze dne 9. 10. 2014, ve věci C-492/13, *Traum EOOD*. Stěžovatelka v této souvislosti dále namítla, že učinila všechna potřebná opatření, aby byla v dobré víře, což však krajský soud ani žalovaný nezohlednili. Citovala dále z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 - 46, č. 2925/2013 Sb. NSS, a to pasáže odůvodnění týkající se důkazního břemene daňového subjektu, jeho obsahu a limitů. Závěrem namítla, že krajský soud postupoval nesprávně, pokud aproboval závěry žalovaného.

[19] Ve vztahu k plnění pro společnost ZIELONY RAJ stěžovatelka namítla, že krajský soud v odůvodnění rozsudku přejal nepřezkoumatelné závěry žalovaného. Již v daňovém řízení totiž prokázala všemi dostupnými důkazy, že posuzované plnění se neuskutečnilo. Závěr krajského soudu, že takové plnění je předmětem DPH jako tuzemské plnění, je tak nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost. Rovněž jeho závěr, že podle rozhodnutí polské prokuratury k zadržení cisterny s řepkovým olejem nedošlo, nevyplývá z daňových spisů. Z předmětného dokumentu totiž vyplývá, že posuzovaný spor byl soukromoprávní povahy, resp. že relevantně existoval. Krajský soud ani žalovaný se pak vůbec nezabývali důkazy předloženými stěžovatelkou ve vztahu ke zpětné přepravě zboží do České republiky, z nichž jasně vyplývá, že se nejednalo o tuzemské plnění. V této souvislosti stěžovatelka namítla, že žalovaný neprovedl navržené výslechy svědků, přičemž tak neučinil ani krajský soud, čímž zatížil své rozhodnutí vadou nezákonnosti a nepřezkoumatelnosti a zároveň nevycházel z dostatečně zjištěného skutkového stavu věci.

[20] Stěžovatelka závěrem namítla, že uskutečnění dodání zboží do jiného členského státu EU kromě nesporného uskutečnění přepravy do Polska prokázaly rovněž výpisy z jejího bankovního účtu. Pokud by totiž zboží předmětným společností nedodala, neexistoval by ani důvod úhrad za řepkový olej, přičemž v této souvislosti stěžovatelka opětovně poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2019, č. j. 5 Afs 133/2018 - 27. Ve vztahu k odmítnutí krajského soudu provést důkaz výpisy z bankovního účtu stěžovatelka citovala výsledek kontrolního zjištění ze dne 15. 8. 2017, z něhož vyplývá, že uvedený důkaz v daňovém řízení již předložila. Krajský soud tak rovněž zmíněnými závěry zatížil své rozhodnutí vadou nezákonnosti.

[21] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[22] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti nejprve konstatoval, že námitku porušení legitimního očekávání stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem, a proto je v souladu s § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná. Dále uvedl, že v případě plnění ostatním odběratelům stěžovatelky, jež nejsou předmětem posuzování v tomto řízení, byla naplněna i třetí hmotněprávní podmínka nároku stěžovatelky na odpočet DPH. Polskou daňovou správou totiž bylo při mezinárodním dožádání potvrzeno, že stěžovatelka předmětným společností řepkový olej skutečně dodala, což značně odlišuje skutkový stav věci zjištěný u ostatních posuzovaných plnění. Rovněž námitky týkající se mezinárodního dožádání a neúčasti stěžovatelky při provedených výsledcích jsou podle žalovaného nepřijatelné, uplatnila-li je stěžovatelka až po uplynutí lhůty k podání žaloby. Dále žalovaný zrekapituloval relevantní skutkové okolnosti plnění společností GALERIA RADOMSKA a BRUKMASZ i důkazy, které stěžovatelka předložila správci daně v průběhu daňového řízení. Jelikož stěžovatelka doložila neúplně vyplněné CMR listy, snižuje se důvěryhodnost takových důkazů na minimum, když neprokazují faktický průběh zdanitelných plnění. Toho ostatně nedosáhly vzhledem k jejich obecnosti ani potvrzení vystavená odběrateli stěžovatelky o dodání zboží, případně hlášení INTRASAT či daňová přiznání odběratelů, z nichž přesvědčivě nevyplývají sporné okolnosti případu. Čestná prohlášení dopravců pak uváděla jiné skutečnosti, než jaké tvrdila stěžovatelka.

[23] Žalovaný doplnil, že uskutečnění dopravy zboží do Polska prokázaly až vážní listky předložené v reakci na výsledek kontrolního zjištění stěžovatelkou a dále vlastní zjištění správce daně z mezinárodního dožádání, která žalovaný následně blíže popsal, přičemž však z předmětných zjištění nevyplývalo skutečné dodání zboží společností GALERIA RADOMSKA a BRUKMASZ. Závěr o neprokázání splnění třetí hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH byl založen nejen na zjištěních z mezinárodního dožádání, nýbrž rovněž ve spojení s ostatními důkazy shromážděnými v průběhu daňového řízení. Důkazy navržené k prokázání přepravy zboží do Polska pak již nemohly prokázat nic jiného, než co již správce daně dříve zjistil. V průběhu mezinárodního dožádání navíc byla zjišťována rovněž doprava zboží z České republiky do Polska, kterou dotazovaní dopravci obecně potvrdili, aniž by však doložili dodání zboží předmětným odběratelům stěžovatelky. Nadto žalovaný zdůraznil, že uvedenou námitku ohledně nezjišťování dopravy z České republiky stěžovatelka neuplatnila v žalobě.

[24] Ve vztahu k námitce stěžovatelky, že krajský soud neposoudil věc řádně s ohledem na závěry SD EU, žalovaný konstatoval, že se zmíněná unijní judikatura uplatní pouze tehdy, prokáže-li daňový subjekt dodání zboží do jiného členského státu EU, což se v posuzovaném případě nestalo. Namítla-li stěžovatelka, že byla v dobré víře ohledně doručení zboží jejím odběratelům, tak k tomu v době zahájení jeho přepravy nedisponovala dostatečnými podklady. Ani následně v průběhu daňového řízení nepředložila řádně vyplněné doklady potvrzující dodání zboží, přičemž nebyla ani na dotaz správce daně schopna konkrétně označit místo vyložení řepkového

pokračování

oleje. Ostatní předložené důkazy pak vzhledem k jejich neúplnosti či rozporům s dalšími tvrzeními stěžovatelky spornou skutečnost rovněž neprokázaly. Nadto byly některé ze zmíněných listin vyhotoveny až dodatečně v průběhu daňové kontroly.

[25] Co se týče zrušení registrace k DPH společnosti GALERIA RADOMSKA ke dni 13. 11. 2014, když po tomto datu stěžovatelka s touto společností nadále obchodovala, nebylo prokázáno, že si stěžovatelka její zápis v registru skutečně ověřovala. Žalovaný dále ve vztahu k plnění pro společnost ZIELONY RAJ odkázal na body 63 až 84 odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí, přičemž konstatoval, že ani v tomto případě stěžovatelka neprokázala dodání zboží do jiného členského státu EU, resp. že bylo následně vráceno, a oprava daňového dokladu tak byla provedena oprávněně. Stěžovatelka správci daně předložila pouze částečný překlad dokumentu od polské prokuratury, z něhož nelze určit přesný význam textu. Zároveň z něj vyplývá, že vyšetřování pro údajné zadržetí cisterny s řepkovým olejem bylo přerušeno, což stěžovatelce nesvědčilo, a proto tuto pasáž dokumentu raději nepřeložila.

[26] Žalovaný zopakoval, že navržené výsledky dopravců by byly v posuzovaném případě nadbytečné, jelikož k otázce přepravy zboží byli již v průběhu mezinárodního dožádání dotazováni. Pokud stěžovatelka namítla, že již v průběhu daňového řízení předložila výpisy z jejího bankovního účtu prokazující platby za předmětné zboží, žalovaný konstatoval, že se jednalo o plnění neposuzovaná v tomto řízení, resp. že šlo o plnění společnosti DEKER, nikoli předmětným společností. Důkazní návrhy předložené krajskému soudu, nadto až po uplynutí lhůty k podání žaloby, tak bez objektivního důvodu nebyly podány již v řízení před daňovými orgány. Krajský soud je proto správně neprovedl.

[27] S ohledem na tyto skutečnosti žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení kasační stížnosti

[28] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Stěžovatelka v kasační stížnosti odkázala na důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[29] Podle písm. a) zmíněného ustanovení kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené *nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*. Podle písm. b) téhož ustanovení kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené *vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost*. Podle písm. d) předmětného ustanovení lze kasační stížnost podat pouze z důvodu tvrzené *nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé*.

[30] Stěžovatelka nejprve namítla, že žalovaný druhým napadeným rozhodnutím uznal její nárok na odpočet DPH ve vztahu k plněním pro společnosti DEKER, HV Pumpy a AD Oils, ačkoli obchodní transakce se zmíněnými společnostmi probíhaly totožně jako v případě plnění společností GALERIA RADOMSKA, BRUKMASZ a ZIELONY RAJ. Žalovaný tak vybral menší odběratele stěžovatelky, kdy potvrdil dodání řepkového oleje, resp. naplnění třetí hmotněprávní podmínky odpočtu DPH podle § 64 zákona o DPH, aniž by tuto skutečnost

blíže odůvodnil. V důsledku popsaného postupu tak bylo porušeno legitimní očekávání stěžovatelky.

[31] Nejvyšší správní soud uvádí, že uvedenou kasační námitku stěžovatelka neuplatnila v žalobě proti napadeným rozhodnutím žalovaného. V souladu s § 104 odst. 4 s. ř. s. je proto nepřipustná a Nejvyšší správní soud se jí nezabýval.

[32] Obdobně je tomu i v případě námítky stěžovatelky, že žalovaný hodnotil shromážděné důkazy a zjištění učiněná při mezinárodním dožádání selektivně výlučně v neprospěch stěžovatelky, přičemž mezinárodnímu dožádání bezdůvodně přiznal rozhodující význam. Stěžovatelka v této souvislosti dále namítla, že se mezinárodního dožádání nemohla zúčastnit a ovlivnit tak seznam dotazů pokládaných při výslechu svědků, v důsledku čehož mělo být ke zjištěním plynoucím z mezinárodního dožádání přistupováno obezřetně. Doplnila rovněž, že při mezinárodním dožádání nebyla vůbec zkoumána doprava předmětného zboží z České republiky do Polska, nýbrž pouze přeprava zboží z Polska do České republiky, která však posuzovaným transakcím pouze předcházela.

[33] Nejvyšší správní soud rovněž ve vztahu k uvedeným stížnostním námitkám konstatuje, že nebyly uplatněny v žalobě, resp. je stěžovatelka poprvé zmínila až v replice k vyjádření žalovaného k žalobě, a to po uplynutí lhůty k podání žaloby. Proto se jimi z důvodu jejich nepřipustnosti podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nezabýval. Nad rámec uvedeného Nejvyšší správní soud uvádí, že v posuzovaném případě nebylo předmětem sporu uskutečnění přepravy řepkového oleje z České republiky do Polska, resp. žalovaný v odůvodnění svých rozhodnutí konstatoval, že naplnění této hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH podle § 64 zákona o DPH stěžovatelka přesvědčivě prokázala.

[34] Krajský soud dále postupoval správně, pokud s odkazem na relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu neprovedl důkazní návrh výpisy z bankovního účtu, z nichž podle stěžovatelky vyplývá provedení úhrad za zboží předmětnými společnostmi, což logicky prokazuje dodání zboží společností GALERIA RADOMSKA a BRUKMASZ. V opačném případě by totiž neexistoval legitimní důvod těchto úhrad. Uvedený důkazní návrh přitom byl samotným správcem daně zmíněn ve výsledku kontrolního zjištění, z čehož vyplývá, že jej stěžovatelka uplatnila již v daňovém řízení. Pokud totiž stěžovatelka odkazuje na výsledek kontrolního zjištění, v němž byly zmíněny výpisy z jejího bankovního účtu, je z citace uvedeného dokumentu zřejmé, že odkazované výpisy nijak nesouvisely s posuzovanými plněními, resp. se týkaly plnění odlišným subjektům. Ostatně ani sama stěžovatelka nijak blíže nerozvedla, jak se výpisy z jejího bankovního účtu odkazované ve výsledku kontrolního zjištění vztahují k prokázání úhrady za zboží společnostmi GALERIA RADOMSKA a BRUKMASZ, pokud v nich figurují zcela odlišné subjekty.

[35] Výpisy z bankovního účtu stěžovatelka nadto předložila krajskému soudu až po uplynutí lhůty k podání žaloby, ač tak mohla učinit již při podání žaloby proti rozhodnutím žalovaného. Ze shromážděného spisového materiálu pak není zřejmá žádná objektivní okolnost, v důsledku níž by stěžovatelka nemohla předmětný důkazní návrh předložit již dříve. Nejvyšší správní soud proto ve shodě s krajským soudem konstatuje, že za popsané situace se stěžovatelka nepřipustně snažila své důkazní břemeno dodatečně unést až v řízení před správním soudem (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, č. 618/2005 Sb. NSS, ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 - 91, a ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009 - 232, č. 2033/2010 Sb. NSS).

[36] Nejvyšší správní soud se následně zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, jejíž důvodnost by sama o sobě postačila k jeho zrušení. Již v rozsudku

pokračování

ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, Nejvyšší správní soud akcentoval, že „není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námítky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na niž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá.“ V obdobném duchu se nese i navazující judikatura, která zásadně pohlíží na nevypořádání žalobních námitek jako na důvod pro zrušení rozhodnutí krajského soudu (srov. kupříkladu rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 12. 2009, č. j. 8 Afs 73/2007 - 78, či ze dne 24. 3. 2010, č. j. 1 Afs 113/2009 - 69). Bohatá rozhodovací činnost se váže též k otázce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí z důvodu jeho nesrozumitelnosti (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2008, č. j. 4 Afs 94/2007 - 107, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75, či ze dne 22. 9. 2010, č. j. 3 Ads 80/2009 - 132).

[37] V nyní posuzované věci nicméně Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným neshledal. Z odůvodnění rozsudku je totiž seznatelné, jakými úvahami se řídil při rozhodování a k jakým závěrům po posouzení všech relevantních skutečností případu dospěl. Krajský soud současně řádně vypořádal všechny včas uplatněné žalobní body, s čímž ostatně stěžovatelka v kasační stížnosti polemizuje.

[38] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nebyl naplněn.

[39] Stěžovatelka v kasační stížnosti dále namítla, že krajský soud nepřipustně rozšířil její důkazní břemeno ohledně prokázání dodání zboží do jiného členského státu EU společností GALERIA RADOMSKA a BRUKMASZ, pokud konstatoval, že si stěžovatelka měla opatřit dostatek důkazů přesvědčivě prokazujících naplnění třetí hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH. Již správci daně totiž předložila dostatek podkladů, z nichž vyplývá dodání řepkového oleje předmětným společností, konkrétně pak CMR listy, potvrzení od odběratelů zboží o řádném dodání řepkového oleje, vážní listky, čestná prohlášení dopravců, faktury apod. Z předmětných důkazů pak vyplývá, že zboží společností GALERIA RADOMSKA a BRUKMASZ řádně dodala, přičemž vyhodnotil-li žalovaný zmíněné důkazní návrhy nesprávně a nevyhověl dalším důkazním návrhům stěžovatelky i její žádosti o účast na mezinárodním dožádání, neunesl své důkazní břemeno ve vztahu k identifikaci dostatečně vážných pochybností o souladu předložených podkladů se skutečností.

[40] V posuzovaném případě je zřejmé, že žalovaný i krajský soud se v odůvodnění jejich rozhodnutí řádně a podrobně zabývali důkazy předloženými stěžovatelkou. Ve vztahu k CMR listům přitom dospěli k závěru, že neprokazují dodání zboží společností GALERIA RADOMSKA a BRUKMASZ. Část předmětných listin totiž neobsahovala některé údaje, konkrétně pak razítka, podpisy či datum převzetí zboží předmětnými společnostmi či jejich odběrateli, část CMR listů pak neobsahovala žádný údaj o tom, zdali zboží někdo převzal. Zároveň dospěli k závěru, že v případě, kdy byly jako příjemci zboží v předmětných podkladech identifikovány společnosti GALERIA RADOMSKA a BRUKMASZ, odporuje tato skutečnost jinému tvrzení stěžovatelky, že zboží bylo dopravováno přímo konečnému odběrateli řepkového oleje stojícímu až na konci příslušného obchodního řetězce. Posoudili rovněž listiny předložené stěžovatelkou obsahující obecné potvrzení dodání zboží jejími odběrateli. Zmíněné dokumenty však neuváděly, kdo konkrétně předmětná potvrzení vydal, zdali se jednalo o osobu oprávněnou za předmětné společnosti jednat, případně o jaké konkrétní zboží se jednalo. Důkazní hodnotu předložených potvrzení pak podle krajského soudu snižovala rovněž nekontaktnost předmětných společností. Ve vztahu k plněním společností BRUKMASZ pak stěžovatelka nepředložila

potvrzení žádá. Dodání zboží společností GALERIA RADOMSKA a BRUKMASZ pak neprokázala ani čestná prohlášení dopravců o uskutečnění přeprav zboží do Polska, a to i přes skutečnost, že obsahují detailní rozpis jednotlivých dodávek včetně informací o jejich přepravě, váze, identifikaci dopravního prostředku apod. Krajský soud doplnil, že rovněž vzhledem k jejich prakticky totožné formě pochyboval o jejich důkazní hodnotě, pokud se čestná prohlášení lišila pouze jménem jejich vystavitele. Z předmětných podkladů zároveň bylo zřejmé uskutečnění přepravy předmětného zboží do Polska, z nich však nevyplývalo jeho skutečné dodání právě zmíněným společnostem, nýbrž jejich odběratelům. Čestná prohlášení doplněná seznamy konkrétních dodávek pak odporovala jiným tvrzením stěžovatelky, podle nichž dopravu řepkového oleje objednával jeho konečný příjemce, nikoli sama stěžovatelka, přičemž místem doručení zboží byla právě adresa stanovená jeho konečným příjemcem. Uvedené pak potvrzují rovněž vážní listky, které byly vystaveny chemickými závody ve městech Jaworzno a Bielsko-Biala, avšak jako dodavatel zboží byl označen odlišný subjekt bez bližšího odůvodnění jeho případného vztahu se stěžovatelkou. Předmětné vážní listky tak podle žalovaného a krajského soudu přesvědčivě prokázaly pouze uskutečnění přepravy zboží do Polska, a to rovněž v důsledku skutečnosti, že ve vážních listkách uvedené údaje ohledně identifikace předmětného zboží i dopravních prostředků se shodovaly s údaji na CMR listech.

[41] Z uvedeného tak vyplývá, že žalovaný i krajský soud se řádně zabývali jednotlivými důkazy, přičemž dospěli k závěru, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno ohledně dodání zboží deklarovaným společností. Námitka stěžovatelky, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno ohledně identifikace dostatečně závažných pochybností o souladu předložených dokladů se skutečností, je tak nedůvodná. Je to totiž právě stěžovatelka, kterou tíží důkazní břemeno ve vztahu k jím tvrzeným skutečnostem. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*

[42] Nejvyšší správní soud současně již v rozsudku ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, č. 2172/2011 Sb. NSS, konstatoval, že „*důkazní břemeno k prokázání skutečností, které daňový subjekt uvedl v daňovém přiznání pro uplatnění osvobození zboží od daně z přidané hodnoty, stíhá především daňový subjekt.*“ K unesení důkazního břemene pak podle citovaného rozsudku nemusí vždy stačit předložení formálně bezvadných daňových dokladů či jiných listin, byť se všemi zákonem vyžadovanými náležitostmi. V posuzovaném případě je přitom zřejmé, že stěžovatelka nepředložila ani zmíněné formálně bezvadné doklady, zejména pokud neobsahovaly všechny předpokládané údaje. Podle citovaného rozsudku je zároveň zcela v zájmu daňového subjektu, aby si opatřil takové podklady, které mohou relevantním způsobem prokázat, že k dodání zboží do jiného členského státu EU skutečně došlo.

[43] Stěžovatelka v této souvislosti dále odkázala na dosavadní judikaturu SD EU a následně Nejvyššího správního soudu, podle níž lze odpočet DPH odepřít daňovému subjektu, předložil-li důkazy *prima facie* prokazující dodání zboží do jiného členského státu, pouze tehdy, účastnil-li se daňový subjekt na daňovém podvodu. Nejvyšší správní soud konstatuje, že ačkoli nelze s tvrzením stěžovatelky jinak než souhlasit, v posuzovaném případě se odkazovaná judikatura neuplatní s ohledem na dále zmíněný nový rozsudek SD EU ve věci C-154/20. Důkazy předložené stěžovatelkou totiž přesvědčivě neprokázaly dodání zboží deklarovaným odběratelům, přičemž stěžovatelka na základě formulovaných pochybností správce daně nedoložila další podklady prokazující jí deklarovaná tvrzení v daňovém přiznání.

[44] Nejvyšší správní soud rovněž nepřisvědčil námitce, že zpětné zrušení registrace jejího odběratele k DPH stěžovatelce nelze klást k tíži. Ačkoli totiž žalovaný v posuzovaném případě na zrušení registrace společnosti GALERIA RADOMSKA v odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí poukázal, uvedená skutečnost nebyla rozhodující okolností pro odepření odpočtu

pokračování

DPH stěžovatelce. Takovou skutečností totiž bylo neunesení důkazního břemene ohledně prokázání dodání zboží deklarovaným společností do jiného členského státu EU stěžovatelkou.

[45] Nejvyšší správní soud však nepřehlédl závěry SD EU formulované v nedávném rozsudku ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie s. r. o.*, podle nichž platí, že „směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl.“ Jinak řečeno i v případě, kdy daňový subjekt neprokáže, že mu zboží dodal deklarovaný dodavatel, nýbrž ze skutkových okolností případu vyplývá, že mu zboží dodal jiný skutečný dodavatel, lze daňovému subjektu odepřít odpočet DPH na vstupu jen tehdy, pokud není zřejmé, jestli skutečný dodavatel byl osobou povinnou k dani. Odepření nároku na odpočet DPH daňovému subjektu z důvodu, že skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a že neprokázal postavení tohoto dodavatele coby osoby povinné k dani, ačkoli ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že tento dodavatel toto postavení nutně měl, by totiž bylo v rozporu se zásadou daňové neutrality a s dřívější judikaturou SD EU.

[46] Výše zmíněné závěry formulované v citovaném rozsudku SD EU lze využít i v posuzovaném případě při posuzování nároku stěžovatelky na odpočet DPH. Ani v něm totiž nebylo možné odepřít odpočet DPH stěžovatelce, bylo-li ze skutkových okolností případu zřejmé, že předmětné zboží dodala do jiného členského státu EU, a to i v situaci, kdy neprokázala jeho doručení deklarovaným odběratelům. Podle SD EU je totiž v rozporu se zásadou daňové neutrality, pokud by byl daňovému subjektu odepřen odpočet DPH tehdy, kdy předmětné zboží dodal jinému skutečnému odběrateli, který však v daňovém řízení nebyl identifikován. V takové situaci však musí být ze skutkových okolností případu zřejmé, že skuteční odběratelé zboží daňového subjektu byli v postavení osoby povinné k DPH.

[47] V posuzovaném případě Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala dodání zboží deklarovaným odběratelům společností GALERIA RADOMSKA a BRUKMASZ. Z daňových spisů je však zřejmé, že předmětné dodávky řepkového oleje byly přepraveny do Polska a následně stočeny z cisteren dopravce jiným odběratelům, které stěžovatelka neidentifikovala v daňových přiznáních. Z výše citovaných závěrů SD EU pak vyplývá, že v případě, kdy stěžovatelka dodala zboží jinému odběrateli, který v daňovém řízení nebyl identifikován, lze jí odepřít odpočet DPH na výstupu jen tehdy, pokud ze skutkových okolností případu nejsou zřejmé informace potřebné k ověření postavení skutečných odběratelů zboží jako osob povinných k dani.

[48] Ze spisových materiálů přitom Nejvyšší správní soud zjistil, že v průběhu daňového řízení stěžovatelka správci daně předložila důkazy, z nichž vyplynulo, že řepkový olej byl dodán jinému skutečnému odběrateli v Polsku. Uvedené pak potvrdil rovněž žalovaný například v bodech 39 prvního napadeného rozhodnutí a 41 druhého napadeného rozhodnutí, v nichž konstatoval, že předložené vážné listky prokázaly uskutečnění řepkového oleje, přičemž předmětné dodávky byly doručeny do polských rafinerií v Jaworznu a Bielsko-Biale. Konkrétně pak v bodech 42 a 44 odůvodnění napadených rozhodnutí zmínil společnost Zakłady Chemiczne ORGANIKA-AZOT S. A., která byla rovněž zmíněna na str. 63 zprávy o daňové kontrole, č. j. 142561/18/3102-60563-809466 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“). Správce daně

pak na str. 26 zprávy o daňové kontrole dále zmínil případného dalšího skutečného odběratele zboží společnost NFC Polska North Sp. z O. O., jejíž dotazování ohledně faktického doručení řepkového oleje navrhla v daňovém řízení sama stěžovatelka. Z vážního lístku založeného v daňových spisech i zprávy o daňové kontrole pak Nejvyšší správní soud zjistil, že některé dodávky řepkového oleje převzala společnost AD TRADE S. A., a to o váze 24 tun. V některých CMR listech rovněž v souladu s tvrzeními správce daně uvedenými ve zprávě o daňové kontrole jako příjemce zboží figurovala společnost POSEIDON TRADING AND INVESTMENT KFT.

[49] Žalovaný přitom v odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí konstatoval, že byla prokázána totožnost dodávek řepkového oleje deklarovaných stěžovatelkou v daňovém přiznání a prokazovaných následně předloženými CMR listy i dalšími podklady s dodávkami, jež byly následně fyzicky doručeny na místa určení nacházející se v Polsku, ačkoli předmětné zboží přijali zřejmě odlišní odběratelé. Ze skutkových okolností případu vyplývá tedy faktické dodání řepkového oleje do Polska na místa určení nacházející se ve městech Jaworzno a Bielsko-Biala, přičemž skutečnými odběrateli nebyly společnosti GALERIA RADOMSKA a BRUKMASZ. Vzhledem k výše citovaným závěrům SD EU je pak v takové situaci nutno posoudit, zdali skuteční příjemci zboží byli zároveň osobami povinnými k dani. Ačkoli Nejvyšší správní soud nijak nepředjímá výsledek dalšího řízení ve věci, nelze odhlédnout od skutečnosti, že řepkový olej byl doručován do rafinerií, a to v hmotnosti přesahující desítky tun. Lze si tak jen těžko představit, že by skuteční odběratelé předmětného zboží nebyli plátcí DPH. Uvedenou skutečnost však správce daně ani žalovaný nijak nezjišťovali, přičemž tak následně neučinil ani krajský soud v řízení o žalobě.

[50] Výše uvedené závěry lze plně využít rovněž v případě posuzování nároku stěžovatelky na odpočet DPH ve vztahu k plnění společnosti ZIELONY RAJ. Stěžovatelka v této souvislosti namítla, že předmětné plnění se neuskutečnilo, tvrzení krajského soudu, že jej žalovaný v posuzovaném případě správně posoudil jako tuzemské, je tak podle ní nepřezkoumatelné. Z předloženého dokumentu polské prokuratury navíc vyplynulo, že stěžovatelkou popsany spor vzniklý z jednání společnosti ZIELONY RAJ spočívajícího v zadržení cisterny s řepkovým olejem bez odpovídající úhrady ceny zboží nebyl trestněprávní, nýbrž soukromoprávní povahy.

[51] Žalovaný i krajský soud v souvislosti s plněním společnosti ZIELONY RAJ dospěli k závěru, že stěžovatelka obdobně jako v případě plnění společností GALERIA RADOMSKA a BRUKMASZ neprokázala dodání zboží deklarovanému odběrateli. Vzhledem k této skutečnosti tak byl odepřen odpočet na DPH z důvodu nesplnění třetí hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně, přičemž na uvedeném nemohl ničeho změnit ani tvrzený spor o neoprávněně zadrženou cisternu řepkového oleje.

[52] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedených závěrů uvádí, že z vážního lístku založeného v daňovém spise i závěrů žalovaného uvedených v odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí vyplývá, že posuzovaná dodávka řepkového oleje o hmotnosti přesahující dvacet tun byla skutečně doručena společnosti Wratislavia - BIO Sp. z O. O. Rovněž v případě zmíněného subjektu si lze přitom jen těžko představit, že by zároveň nebyl plátcem DPH. Daňové orgány ani krajský soud se však uvedenou skutečností nijak nezabývaly a v tomto směru neprovedly žádné dokazování. Na základě výše citovaných závěrů SD EU je však ve vztahu k předmětnému plnění nutno posoudit, zdali bylo v takové situaci namístě odepřít stěžovatelce odpočet DPH na výstupu.

[53] Na posouzení této otázky je závislé také další vyhodnocení otázky faktického neuskutečnění plnění z důvodu jeho vrácení zpět stěžovatelce do České republiky. Nad rámec výše uvedeného však Nejvyšší správní soud doplňuje, že jelikož stěžovatelkou tvrzené vozidlo přepravující řepkový olej zpět do jejího skladu v České republice neprojelo v rozhodné době v zemi žádnou

pokračování

mýtní bránou, lze o pravdivosti tvrzení stěžovatelky o navrácení zboží pochybovat. Jinými slovy ze stěžovatelkou předložených důkazů přesvědčivě nevyplývá zpětné vrácení zboží do jejího skladu, resp. neuskutečnění posuzovaného plnění.

[54] Lze tedy shrnout, že skutková podstata, z níž žalovaný ve svých rozhodnutích vycházel, nemá oporu ve spisech, neboť prozatím nebyly zjištěny všechny rozhodné skutečnosti, na jejichž základě by mohl být stěžovatelce ve světle rozsudku SD EU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20 odepřen nárok na odpočet DPH. Proto byl naplněn důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Za této situace, kdy nebyl skutkový stav věci zjištěn v dostatečném rozsahu, se pak nemohl Nejvyšší správní soud zabývat otázkou zákonnosti napadeného rozsudku a naplněním důvodu kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

IV. Závěr a náklady řízení

[55] S ohledem na všechny tyto skutečnosti Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. zrušil. Jelikož by krajský soud v novém žalobním řízení nemohl učinit nic jiného, než žalobou napadená rozhodnutí zrušit kvůli doplnění potřebných skutkových zjištění, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že povaha věci umožňuje, aby o žalobě sám rozhodl. Proto podle § 110 odst. 2 písm. a), § 76 odst. 1 písm. b) a § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. současně se zrušením napadeného rozsudku zrušil pro vady řízení také obě rozhodnutí žalovaného a věci mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je žalovaný v souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. použitého přiměřeně podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. vázán výše vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu. V dalším řízení se tedy žalovaný bude opětovně vzhledem k citovaným závěrům rozsudku SD EU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20 zabývat nárokem stěžovatelky na odpočet DPH ve vztahu k posuzovaným plněním spočívajícím v dodání zboží do jiného členského státu EU.

[56] Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o dané věci rozhoduje, a proto musí rozhodnout i o náhradě nákladů celého soudního řízení. O náhradě nákladů řízení před krajským soudem a řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že stěžovatelka má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení, které důvodně vynaložila, neboť měla ve věci plný úspěch (§ 60 odst. 1 věta první za použití § 120 s. ř. s.).

[57] Důvodně vynaložené náklady žalobního řízení a řízení o kasační stížnosti tvoří zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3.000 Kč, za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč a dále odměna a náhrada hotových výdajů zástupců stěžovatelky. Ta byla v žalobním řízení zastoupena Ing. Tomášem Goláněm, daňovým poradcem; jde o osobu vykonávající specializované právní poradenství podle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, kterému podle § 35 odst. 2 s. ř. s. náleží odměna za zastupování. Pro určení její výše se obdobně užije vyhláška Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Odměna zástupce stěžovatelky byla v žalobním řízení určena podle § 11 odst. 1 písm. a), d) ve spojení s § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, a to za tři úkony právní služby po 3.100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby a sepsání repliky), tedy v celkové výši 9.300 Kč. Náhrada hotových výdajů (režijní paušál) činí podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu 300 Kč za každý z uvedených tří úkonů právní služby, což je celkem 900 Kč. Odměna za zastupování advokátem v řízení o kasační stížnosti byla určena podle § 11 odst. 1 písm. a), d) ve spojení s § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, a to za dva úkony právní služby po 3.100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, sepsání doplnění kasační stížnosti), tedy v celkové výši 6.200 Kč. Náhrada hotových výdajů (režijní paušál) činí podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu 300 Kč za každý z uvedených dvou úkonů právní služby,

což je celkem 600 Kč. Advokát stěžovatelky doložil, že je plátcem DPH, a proto byla odměna zvýšena o 1.428 Kč, což odpovídá sazbě 21 % z částky 6.800 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.).

[58] Celkové důvodně vynaložené náklady soudního řízení stěžovatelky činí 26.428 Kč. Proto Nejvyšší správní soud uložil procesně neúspěšnému žalovanému povinnost zaplatit tuto částku úspěšné stěžovatelce na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti a o žalobě, a to k rukám jejího zástupce pro řízení o kasační stížnosti. Ke splnění této povinnosti stanovil Nejvyšší správní soud přiměřenou lhůtu třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 4. února 2022

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu