



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců Mgr. Barbory Berkové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph. D., ve věci

žalobce: **V. – I. s.r.o.**, IČO: X
sídlem N. H. 1731, X H.
zastoupený daňovým poradcem **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář, s. r. o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
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, ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

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

Odůvodnění:

A. Vymezení věci a žaloba

1. Žalobce se žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 3. 2019, č. j. 12944/19/5300-21442-711359 a č. j. 12969/19/5300-21442-711359, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí správce daně, resp. druhým z uvedených rozhodnutí sice změnil rozhodnutí správce daně, avšak nikoliv v rozsahu předmětu tohoto soudního řízení. Prvostupňovými rozhodnutími správce daně doměřil žalobci daň

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 2. až 4. čtvrtletí 2013 a leden až prosinec 2014. Důvodem pro doměření DPH byla skutečnost, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně toho, že splnil jednu z hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH s nárokem na odpočet při dodání zboží do jiného členského státu ve smyslu § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 8. 2020 (dále jen „zákon o DPH“). Sporné je mezi účastníky to, zda žalobce prokázal dodání zboží osobám, o kterých to tvrdil.

2. Žalobce v žalobě namítal, že správci daně předložil důkazy, ze kterých vyplývá, že v předmětném období dodal řepkový olej společností P. B. „BR.“ Sp. z O. O., VAT ID: X (dále jen „společnost B.“), G. R. Sp. z O. O., VAT ID: X (dále jen „společnost G. R.“) a Z. R., R. W., VAT ID: X (dále jen „společnost Z. R.“).
3. Podle žalobce se jednalo o tzv. transitní obchody, kdy řepkový olej byl naložen na cisterny ve Frýdku-Místku po zaplacení příslušné dodávky odběratelem a poté putoval do Polska. Během přepravy byl řepkový olej několikrát přeprodán a ve finále vždy zamířil do rafinérií v Polsku, kde byl vyčerpán. Žalobce přepravu neobjednával a věděl, že s ohledem na specifika tohoto typu obchodu mu nebude konečným odběratelem dodán vyplněný CMR list, neboť s ním nikdy nebyl ve smluvním vztahu. Odběratelé žalobce zboží fyzicky nepřebírali, proto také nemohou být uvedeni v CMR listech a není tak možné žalobci vyčítat, že nedisponoval řádně vyplněnými CMR listy ani neznal podrobnosti o přepravě. Z tohoto důvodu si žalobce nechal vždy zaslat potvrzení od svých odběratelů o tom, že zboží od něj odebrali. Jiné doklady ani žalobce získat nemohl. V tomto směru neměl žalobce důkazní břemeno. Podle žalobce však předložená potvrzení ve smyslu § 64 odst. 5 zákona o DPH prokazují dodání zboží odběratelům žalobce. Na potvrzeních je uvedeno, jaký olej byl dodán, kdy bylo zboží dodáno, jaká byla váha zboží a registrační značka návěsu a cisterny, který olej přepravil. Pochybnosti, které k nim správce daně, resp. žalovaný vyslovili (absence data a nečitelnost podpisu), nejsou s to prokázat existenci pochybností o pravdivosti vystavených potvrzení. Vystavená potvrzení byla navíc podpořena dalšími souhrnnými potvrzeními od odběratelů žalobce. Skutečnost, že tito nepřesně určili, kdo přepravu objednával, nemůže jejich tvrzení zpochybnit s ohledem na dobu, která od realizace přepravy již uplynula. Bez ohledu na to přepravci jasně potvrdili, kdo byl odběratelem žalobce. Stejně tak pochybnosti o nekontaktnosti společností B. a G. R. nemohou zpochybnit faktické přijetí plnění od žalobce. Dodání zboží shora uvedeným společností potvrdili také dopravci. Podle žalobce zrušení registrace k DPH společností G. R. muselo být do systému VIES zapsáno zpětně, neboť žalobce tuto skutečnost pravidelně kontroloval. O tom svědčí také skutečnost, že uvedená společnost podávala polské daňové správě souhrnné hlášení. Kdyby totiž nebyla registrována k DPH, nemohla by jej ani podat. Žalovaný společně se správcem daně tak neunesli své důkazní břemeno.
4. Žalobce tak s ohledem na to mohl být v dobré víře, že učinil všechna opatření, která mohl k prokázání osvobození dle § 64 zákona o DPH provést. Na podporu svých tvrzení žalobce odkázal na rozhodnutí Soudního dvora EU (dále jen „Soudní dvůr“) ve věcech ze dne 27. 9. 2007, C-409/04, Teleos a další proti Commissioners of Customs & Excise, ze dne 9. 10. 2014, ve věci C-492/13, Traum EOOD a ze dne 6. 9. 2012, ve věci C-273/11, Mecsek-Gabona.
5. K dodávce společnosti Z. R. žalobce uvedl, že tuto dodávku odeslal, aniž by byla zaplacená. Jelikož nebyla zaplacená ani po určité době, žádal o její navrácení. Odběratel společnosti Z. R. společnost W. – B., Sp. z o. o. (dále jen „společnost W.“) jej však nejprve odmítla vrátit

s tím, že společnosti Z. R. zaplatila. Celá věc se řešila s policií a polskou prokuraturou, která však trestní stíhání uzavřela s tím, že se jedná o obchodní spor. Posléze však R. W. olej žalobci vrátila a na CMR listu policie provedla opravu příjemce. Následně žalobce na toto plnění vystavil dobropis. Podle žalobce je nepochopitelné, že žalovaný z plnění, které se vůbec neuskutečnilo, požaduje DPH na výstupu. Taková situace nemůže být vůbec předmětem DPH a nelze tudíž zkoumat, zda je osvobozeno či nikoliv. Doměření DPH na výstupu z nedodání zboží společnosti Z. R. je zcela v rozporu se zákonem o DPH.

6. Závěrem žalobce namítal, že žalovaný ignoroval jeho důkazní návrhy v podobě výsledku svědků – jednatele společnosti G. R. pana M. T., který mohl objasnit obchodování s žalobcem a řidiče J. B., který může potvrdit dodávky společnosti B. Na jejich výsledku žalobce stále trvá. Žalovaný rovněž ignoroval žalobcův návrh na provedení výsledku zástupců dopravců.

B. Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 2. 8. 2019 navrhl zamítnutí žaloby. K námitkám žalobce žalovaný zopakoval své úvahy, kterými se řídil při hodnocení jednotlivých předložených důkazních prostředků a dalších skutečností zjištěných z úřední činnosti a v podrobnostech odkázal na napadená rozhodnutí. Žalovaný trval na tom, že žalobce neprokázal dodání zboží konkrétnímu odběrateli v jiném členském státě, a tudíž neprokázal jednu z podmínek nároku na vznik osvobození od DPH podle § 64 zákona o DPH.
8. K námitce týkající se neprovedení výsledku svědků žalovaný uvedl, že s tímto návrhem se vypořádal v napadených rozhodnutích tak, že uvedené osoby již byly dotazovány v rámci mezinárodního dožádání a sdělily vše, na co si vzpomněly. Jejich výsledek by byl tudíž nadbytečný. Výsledek jednatele společnosti G. R. žalobce v odvolání nenavrhoval.

C. Replika žalobce

9. Žalobce v replice ze dne 5. 9. 2019 uvedl, že trvá na tom, že řepkový olej dodával v předmětných zdaňovacích obdobích společností B. a G. R. Za účelem prokázání této skutečnosti doložil výpisy z účtu žalobce vedeného u banky B. P. Z těchto výpisů vyplývá, že uvedené společnosti žalobci platily za dodávky řepkový olej a byly tak odběrateli žalobce. Jiné vysvětlení tyto platby ani nemohou mít.
10. Dále žalobce namítal, že se nemohl podílet na tvorbě otázek pro mezinárodní dožádání. Otázky položené polské daňové správě byly podle žalobce nedostatečné. Žalovaný se nedostatečně vypořádal s tím, proč dává větší váhu zjištěním získaným z mezinárodního dožádání, než platbám a dalším dokladům, které byly žalobcem předloženy.

D. Skutečnosti vyplývající ze správního spisu

11. Krajský soud z předloženého správního spisu pro potřeby soudního přezkumu zjistil, že správcem daně byla dne 11. 4. 2016 zahájena daňová kontrola na DPH mj. za zdaňovací období 2. až 4. čtvrtletí 2013 a leden až prosinec 2014. Správce daně v rámci daňové kontroly prověřoval oprávněnost uplatněného odpočtu daně dle § 64 zákona o DPH a zjistil, že žalobce ve specifikovaných zdaňovacích obdobích měl dodávat zboží společností B., G. R. a Z. R.

12. Správce daně výzvou ze dne 16. 3. 2017, č. j. 471589/17/3102-60563-809466 vyzval žalobce k tomu, aby prokázal splnění podmínek pro osvobození od DPH podle § 64 zákona o DPH. Správce daně ve výzvě ve vztahu k obchodům žalobce se společností B. uvedl, že žalobce předložil originály CMR listů (exempláře pro odesílatele), ze kterých nebylo zřejmé převzetí zboží příjemcem, a vstavené faktury. Na jednom CMR listu je uveden jiný příjemce než na faktuře č. X. Z poskytnutých dokladů tak nevyplynulo, zda bylo zboží skutečně přepraveno do jiného členského státu a kdo byl jeho skutečným příjemcem.
13. Ve vztahu k obchodům žalobce se společností G. R. správce daně uvedl, že i zde žalobce předložil CMR listy (exempláře pro odesílatele), ze kterých nebylo patrné převzetí zboží příjemcem. Tuto skutečnost nebylo možné prokázat ani CMR listy předloženými dne 15. 11. 2016. Na nich sice bylo razítko společnosti G. R., avšak v oddíle „Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“, bez podpisu a uvedení data. Ojediněle sice razítko bylo uvedeno v oddíle „Zboží obdržel“ (někdy s podpisem, někdy bez), ale ani v tomto případě nebylo uvedeno datum. Z podpisů není zřejmé, kdo zboží přebíral. Dále žalobce předložil listiny označené „Oświadczenie“, ve kterých je uvedeno, že společnost G. R. potvrzuje odběr zboží od žalobce v souladu se specifikací jakosti zboží o parametrech 30 ppm, dále je v nich uvedeno datum odběru, hmotnost nákladu, registrační značka vozidla a přívěsu, razítko a podpis. Uvedené listiny jsou obsahově i vzhledově totožné jako listiny vystavené zcela jinou společností. Ani z těchto listin však nevyplyná, že by byl řepkový olej dodán žalobcem společností G. R. Dále správce daně uvedl, že společnosti G. R. byla dne 13. 11. 2014 zrušena registrace k DPH, avšak z vstavených faktur vyplývá, že žalobce měl uvedené společnosti vystavovat faktury i po tomto datu. Na požadavek správce daně k prokázání toho, jak žalobce ověřoval registraci uvedené společnosti k DPH, žalobce uvedl, že přes systém VIES, takto jí prověřoval opakovaně, byť ne pravidelně. Žádný důkaz o tom však nepředložil. Dále žalobce předložil hlášení I. společností G. R. ze dne 10. 12. 2014 a 12. 1. 2015. Dále předložil listiny nazvané „DEKLARACJA DLA PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG“ za 1. až 4. čtvrtletí 2014. Avšak z uvedených listin není zřejmé, zda byly skutečně polské daňové správě doručeny.
14. K obchodům žalobce se společností Z. R. správce daně uvedl, že k daňovému dokladu č. X byl předložen CMR list (exemplář pro odesílatele), ze kterého nebylo zřejmé, že společnost Z. R. skutečně řepkový olej převzala. Následně byl k tomuto daňovému dokladu vystaven dne 29. 11. 2013 opravný daňový doklad. Správce daně k tomu uvedl, že předložené doklady neprokazují, že zboží bylo na základě původního daňového dokladu vůbec doručeno společnosti Z. R. Žalobce k tomu uvedl, že zboží odeslal této společnosti bez předchozí platby. Zaplacení nedostal ani posléze. Společnost Z. R. řepkový olej zadržovala po dobu 3 měsíců, proto žalobce pověřil společnost K. G. k vyřešení pohledávky. Toto doložil žalobce plnou mocí ze dne 2. 9. 2013, která byla opatřena jen podpisem žalobce. Dále žalobce předložil kopii dokumentu polské prokuratury ze dne 31. 12. 2013, který měl prokázat výši vzniklé škody. Tento dokument však žalobce přeložil do českého jazyka jen částečně. Po uvolnění řepkového oleje byl tento dodán společnosti G. R. a vyfakturován dne 19. 12. 2013. K tomu žalobce předložil CMR list (exempláře pro příjemce), který byl opatřen nečitelným razítkem a podpisem s datem 19. 11. 2013, současně původní údaje v oddíle „Zboží obdržel“ byly přeškrtnuty. Pod tímto oddílem byl ručně vepsán nečitelný text v polském jazyce. Dále žalobce předložil ručně psané prohlášení řidiče nazvané „Oświadczenie“, které nebylo datováno, bylo sice podepsáno, ale nebylo zřejmé, komu podpis patří. V tomto dokumentu je uvedeno, že řidič potvrzuje, že zboží odebrané ze společnosti Z. R. bylo dodáno zpět do skladu žalobce ve Frýdku-Místku v množství 23 000

kg, zboží bylo dodáno dne 20. 11. 2013 autem X a X, řidič G. R. (řidič), přepravce J. N. Z žádného z předložených dokladů podle správce daně nevyplývalo, že řepkový olej byl skutečně dodán společnosti Z. R. dne 26. 8. 2013 podle faktury č. X. Ze stejného důvodu není ani zřejmý důvod vystavení opravného dokladu ze dne 28. 11. 2013 a jeho přijetí společností Z. R.

15. Žalobce na výzvu správce daně reagoval zasláním čestného prohlášení přepravce společnosti N., CMR listem č. X, vážním listem ze dne 19. 11. 2013, čestným prohlášením řidiče R. G., čestným prohlášením vlastníka společnosti U. T. pana J. N., soupisem všech dodávek zboží realizovaných v období od 06/2013 do 12/2014, čestným prohlášením přepravce společnosti R. L., čestným prohlášením přepravce společnosti J. a čestným prohlášením zástupce společnosti G. R.
16. V úředním záznamu ze dne 15. 8. 2017, č. j. 1639743/17/3102-60563-809660, ve kterém správce daně zachytil výsledek kontrolního zjištění, správce daně k novým důkazům předložených žalobcem uvedl, že žalobcem předložený soupis všech dodávek zboží realizovaných v období od 06/2013 do 12/2014 je toliko evidencí dodávek, které podle žalobce proběhly. Nikterak neprokazuje dodání zboží deklarovaným odběratelům. K čestnému prohlášení společnosti G. R. správce daně uvedl, že pan M. T. v době vydání tohoto prohlášení nebyl jednatelem společnosti G. R. Toto prohlášení vzniklo až v průběhu daňové kontroly, což jeho věrohodnost i s ohledem na další zjištění značně snižuje. K čestným prohlášením přepravců J. N., R. L. aj. správce daně uvedl, že jejich obsah je rozporný s tím, co správce daně zjistil skrze mezinárodní dožádání. V rámci těchto dožádání byli jednotliví dopravci dotázáni na přepravu zboží pro žalobce. Přepravci v obecné rovině potvrdili, že přepravu do Polska pro žalobce zajišťovali, ale na detaily si nepamatují. V jednotlivých prohlášeních přitom do posledního detailu potvrzují všechny jimi uskutečněné přepravy. Dále z mezinárodních dožádání vyplynulo, že společnost G. R. nikdy nesídlila na adrese svého sídla. Na této adrese totiž sídlí pedagogicko-psychologická klinika, která je jediným nájemcem budovy, ve které sídlí. Polským správcům daně se nepodařilo zajistit účetnictví společnosti G. R. a její jednatel V. V. nespolupracuje s daňovou správou. Uvedená společnost má jako svou činnost registrovanou realitní činnost. O její skutečné obchodní činnosti však nejsou žádné důkazy. Společnost G. R. sice vykazala intrakomunitární plnění, jeho výše však neodpovídá tvrzením žalobce. Ani orgánům polské daňové správy se tak nepodařilo potvrdit přijetí řepkového oleje společností G. R. Zjištění z mezinárodních dožádání jsou v rozporu mj. s tvrzením žalobce, který v protokolu ze dne 12. 8. 2016 uvedl, že navštívil sídlo společnosti G. R., avšak dle zjištění správce daně tato společnost na adrese svého sídla nikdy nesídlila. Závěrem správce daně uvedl, že v rámcové smlouvě uzavřené se společností G. R. nejsou uvedeny žádná ujednání týkající se reklamací, sankcí, přechodu vlastnictví, pojištění apod. Rovněž průběh obchodování byl jiný. V případech, kdy žalobce dodával syntetický zeolit slovenskému odběrateli T., zajišťoval sám přepravu, měl potvrzené dodací listy, řádně vyplněné CMR listy a slovenská daňová správa dokázala tyto obchody potvrdit. K čestným prohlášením řidiče R. G. a přepravce J. N. správce daně uvedl, že jsou již opakovanými čestnými prohlášeními, které žalobce předložil. Správce daně podle SPZ prověřil pohyb tahače X a zjistil, že tento neprojel žádnou mýtnou bránou v ČR. Tímto tahačem měl dle uvedených prohlášení být řepkový olej dovezen zpět do ČR od společnosti Z. R. Správce daně dále upozornil na to, že dle tvrzení žalobce obchody probíhají tak, že cisterna s řepkovým olejem je naložena až po zaplacení. Proto je s podivem, že cisterna s řepkovým olejem odjela od žalobce před zaplacením. K obchodům se společností B. správce daně

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

uvedl, že z mezinárodního dožádání vyplynulo, že tato společnost je pro polskou daňovou správu nekontaktní, na adrese jejího sídla nebyly zjištěny žádné známky činnosti a v březnu 2015 byla této společnosti zrušena registrace k DPH.

17. Správce daně tudíž na svých závěrech setrval a na základě kontrolních zjištění uvedených ve zprávě o daňové kontrole č. j. 142561/18/3102-60563-809466 (dále jen „zpráva o kontrole“) neuznal uplatněný nárok na osvobození od DPH a vystavil dodatečné platební výměry. Podle správce daně žalobce neprokázal ani konkrétního odběratele, ani přepravu do Polska.
18. Proti platebním výměrám žalobce brojil odvoláním, které žalovaný napadeným rozhodnutím č. j. 12944/19/5300-21442-711359 zamítl a platební výměry potvrdil, a dále rozhodnutím č. j. 12969/19/5300-21442-711359 napadené platební výměry změnil, avšak nikoliv ve vztahu k obchodům, které jsou předmětem sporu v nyní projednávané věci. Žalovaný ve svých rozhodnutích uvedl, že údaje o tahačích, cisternách a množství řepkového oleje uvedené ve vážních listcích odpovídají soupisu předloženému žalobcem. Také jednotliví dopravci v rámci mezinárodního dožádání v obecné rovině potvrdili, že pro žalobce zajišťovali přepravu řepkového oleje do Polska. Žalovaný tak dospěl k závěru, že žalobce prokázal přepravu zboží do jiného členského státu. Žalobce však podle žalovaného neprokázal konkrétního plátce, kterému tento řepkový olej dodal.

E. Posouzení věci krajským soudem

19. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Na ústním jednání dne 16. 3. 2021 nedošlo ke změně stanoviska účastníků.
20. Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH platí, že *„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“*.
21. Podle § 64 odst. 5 zákona o DPH platí, že *„dodání zboží do jiného členského státu lze prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky.“*
22. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu platí, že *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*
23. Z ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyplývá, že *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*
24. Z citovaného § 64 zákona o DPH vyplývá, že pro vznik nároku na osvobození od DPH, musí být kumulativně splněny tři podmínky. Zboží musí být:

1. dodáno pořizovateli,

2. odesláno (přepraveno) do jiného členského státu, přičemž přeprava zboží musí být zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou a
 3. pořizovatel musí být osobou registrovanou k dani v jiném členském státě.
25. Naplnění zmíněných podmínek vyplývajících z § 64 zákona o DPH je v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, povinna prokázat osoba povinná k dani (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, č. 2172/2011 Sb. NSS, či ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012 - 45, nebo též rozsudek Soudního dvora ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-409/04 Teleos plc a další, Sb. rozh. s. I-07797).
26. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že po zrušení kontrol na hranicích mezi členskými státy je pro daňovou správu obtížné ověřit, zda zboží fyzicky opustilo území uvedeného členského státu, či nikoliv. Z tohoto důvodu ověřují vnitrostátní daňové orgány tyto skutečnosti především na základě důkazů poskytnutých osobami povinnými k dani a na základě jejich prohlášení (srov. rozsudek ve věci C-409/04 Teleos plc a další, bod 44). Žádné z ustanovení směrnice 2006/112/ES konkrétně nestanoví, jaké důkazy musí osoby povinné k dani předložit, aby mohly využít osvobození od DPH, proto vymezení charakteru či rozsahu důkazních prostředků spadá do pravomoci členských států. Ty stanoví podmínky, za kterých je dodání uvnitř EU osvobozeno od daně, aby bylo zajištěno správné a jednoduché uplatňování osvobození od daně z přidané hodnoty a aby bylo bráněno jakýmkoli daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu. Při výkonu svých pravomocí musí nicméně členské státy dodržovat obecné právní zásady, které jsou součástí právního řádu EU, jako jsou zejména zásady právní jistoty, proporcionality a ochrany legitimního očekávání (srov. rozsudek ve věci C-285/09, trestní řízení proti R., body 42 až 45).
27. Česká republika v souladu se směrnicí 2006/112/ES v § 64 odst. 5 zákona o DPH stanovila, že dodání zboží do jiného členského státu uvnitř EU může prodávající prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, případně jinými důkazními prostředky. V souladu s citovanou judikaturou Soudního dvora však osoba povinná k dani musí prokázat nejen, že zboží skutečně dodala pořizovateli, který je registrován k DPH, ale rovněž, že zboží bylo skutečně vyvezeno z území České republiky do jiného členského státu pro pořizovatele, jakožto konečného pokračování spotřebitele takového zboží (viz zejména rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-285/09, trestní řízení proti R.).
28. Mezi účastníky je nesporné, že zdanitelné plnění (řepkový olej) bylo dodáno do jiného členského státu a že přeprava byla zajištěna oprávněnými osobami. Jádrem sporu v posuzovaném případě spočívá v tom, zda žalobce prokázal, že řepkový olej v předmětných zdaňovacích obdobích dodal společností Z. R., G. R. a B.
29. K námitce týkající se unesení důkazního břemene ze strany žalovaného, resp. správce daně soud uvádí, že důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost

povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. 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 účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně tedy musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86).

30. Pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, a podaří se mu prokázat, že existuje „pochybnost“, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS). Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by mu daňovou povinnost snížil. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.
31. Důkazní břemeno daňového subjektu je upraveno v § 92 odst. 3 daňového řádu a zahrnuje skutečnosti, které je povinen daňový subjekt uvádět v daňových tvrzeních, které vyplývají z hmotného práva (viz hmotněprávní podmínky nároku na osvobození vymezené výše). Přechod důkazního břemene na daňový subjekt nemohou vyvolat byť odůvodněné pochybnosti správce daně, které nesouvisí s důkazní povinností daňového subjektu. V opačném případě by to mělo za následek v zásadě neomezené a nepřípustné rozšiřování důkazního břemene daňového subjektu. Ve stejném duchu se vyjádřil také Nejvyšší správní soud, který dospěl k závěru, že daňovému subjektu nelze ani vytýkat, že v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno ohledně skutečností týkajících se daňové povinnosti jiného daňového subjektu. Nelze po něm požadovat, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu a jež nemůže, ať již z důvodů zákonných překážek, anebo z důvodu faktického stavu věcí, zjistit a ověřit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2016, č. j. 5 Afs 99/2015-106).
32. Podle názoru krajského soudu správce daně ve výzvě ze dne 16. 3. 2017, č. j. 471589/17/3102-60563-809466 a následně též v úředním záznamu ze dne 15. 8. 2017, č. j. 1639743/17/3102-60563-809660 zcela správně identifikoval konkrétní skutečnosti, ze

kterých vyplynuly vážné a důvodné pochybnosti o správnosti žalobcem předložených důkazů.

33. Předně je nutné uvést, že jednotlivé pochybnosti vyjádřené správcem daně by samy o sobě nepostačily k prokázání vážných a důvodných pochybností, nicméně ve vzájemném souhrnu jsou pro uvedený závěr dostatečné. Soud se předně zabýval obchody se společnostmi B. a G. R., poté se zabýval obchodem se společností Z.Y R.

K obchodům se společnostmi G. R. a B.

34. K prokázání dodání zboží uvedeným společností žalobce předložil CMR listy. V případě společnosti G. R. mělo podle CMR listů dojít k vyložení řepkového oleje v rafinériích ve městech J. nebo T. Jako příjemce je uvedena společnost G. R. Část CMR listů neobsahuje razítko, podpis ani datum převzetí zboží společností G. R., resp. jejími odběrateli. Další část CMR listů obsahuje razítko této společnosti, u některých z těchto CMR listů je rovněž i nečitelný podpis.
35. V CMR listech týkajících se společnosti B. je jako příjemce uvedena tato společnost. Místo dodání je označeno jako B.-Ba. U CMR listů týkajících se společnosti B. není žádné potvrzení o tom, zda dané zboží jeho příjemce, nebo kdokoliv jiný převzal (razítko ani podpis).
36. Na všech CMR listech je uvedena váha zboží a SPZ tahače a cisterny. Žádný CMR list neobsahuje datum převzetí zboží.
37. Soud se s žalovaným zcela ztotožňuje v tom, že žalobcem předložené CMR listy nebyly řádně vyplněny a nevyplývá z nich, zda a kdy skutečně bylo zboží dodáno společnosti G.R., resp. společnosti B.
38. Pouze na okraj soud uvádí, že ani řádně vyplněné CMR listy by v případě řetězového obchodu bez dalšího nebyly s to prokázat dodání zboží společností B. a G. R. Podle čl. 4 Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (dále jen „Úmluva CMR“) platí, že „*dokladem o uzavření přepravní smlouvy je nákladní list. Chybí-li nákladní list, má-li nedostatky nebo byl-li ztracen, není tím existence nebo platnost přepravní smlouvy dotčena a vztahují se na ni i nadále ustanovení této Úmluvy*“. Podle čl. 5 odst. 1 Úmluvy CMR platí, že „*nákladní list se vystavuje ve třech původních vyhotoveních podepsaných odesílatelem a dopravcem. Dovoluje-li to právní řád státu, ve kterém se nákladní list vystavuje, mohou být tyto podpisy vytištěny nebo nahrazeny razítky odesílatele a dopravce. První vyhotovení nákladního listu obdrží odesílatel, druhé doprovází zásilku a třetí si ponechá dopravce*“. Podle čl. 9 odst. 1 Úmluvy CMR platí, že „*nákladní list je, pokud není prokázán opak, věrohodným dokladem o uzavření a obsahu přepravní smlouvy, jakož i o převzetí zásilky dopravcem*“. Z citovaných ustanovení Úmluvy CMR vyplývá, že CMR list prokazuje uzavření přepravní smlouvy, nikoliv smlouvy kupní, resp. jiné smlouvy, ze které by bylo možné usoudit, že došlo k dodání zboží ve smyslu § 13 zákona o DPH.
39. V CMR listech jsou jako příjemci uvedeny společnosti B. a G. R., avšak dle tvrzení žalobce se jednalo o řetězové obchody, kdy uvedené společnosti řepkový olej dodávaly přímo svým odběratelům, aniž by samy zboží převzaly, tj. v rámci jedné přepravy. V takovém případě by se ale razítko společností B. a G. R. v příslušné kolonce pro potvrzení převzetí vůbec nemělo na CMR listu objevit, ale mělo by na něm být razítko odběratelů těchto společností, resp. konečného odběratele, u kterého došlo k vyčerpání cisteren. Ten totiž představuje konečnou stanici přepravy a potvrzuje vyložení zboží. V tento okamžik

dochází podle čl. 13 odst. 1 Úmluvy CMR k předání druhého vyhotovení CMR listu. Konečný odběratel sice nebývá často na počátku přepravy označen jako příjemce, ale s ohledem na postupné dodávání zboží mezi jednotlivými články řetězce na něj právo příjemce přechází. Za této situace si ale žalobce měl a také mohl opatřit řádně vyplněný CMR list od přepravce, případně si jej zajistit skrze své odběratele, kteří dle tvrzení žalobce přepravu zajišťovali. Takovým CMR listem by však žalobce prokázal opět jen přepravu řepkového oleje do Polska. I k řádně vyplněným CMR listům by tak musel přistoupit další důkaz, ze kterého by bylo, byť i ve spojení s CMR listem, patrné, že žalobce zboží dodal právě společností B. a G. R. Jak bude podrobně odůvodněno v dalším textu, takové důkazy žalobce nepředložil.

40. Soud tak uzavírá, že žalobcem předložené CMR listy neprokazují dodání zboží společností B. a G. R.
41. K listinám označeným „Oświadczenie“ správce daně uvedl, že z nich nevyplývá, jaké zboží mělo být dodáno a není z nich zřejmé, jaká konkrétní osoba daná potvrzení vystavila a zda tak učinila osoba oprávněná jednat za společnost G. R.
42. I s tímto hodnocením se soud ztotožňuje. Ze všech listin označených „Oświadczenie“, které mají dokládat dodání zboží ve smyslu § 64 odst. 5 zákona o DPH vydaných přibližně do září 2014, nevyplývá, jaké zboží mělo být dodáno. Teprve až od září 2014 byl do těchto listin doplněn údaj o tom, že se má jednat o řepkový olej. Ani tato skutečnost však neubírá na pochybnostech vyjádřených správcem daně. Na jednotlivých potvrzeních je totiž jen razítko společnosti a nečitelný podpis. Není tak zřejmé, zda bylo potvrzení vydáno opravdu společností G. R., resp. osobou oprávněnou za ní jednat. Uvedení jména by umožnilo takovou osobu dohledat a ověřit si dodání zboží. Argumentační sílu této pochybnosti vyzdvihuje další zjištění správce daně, a to že společnost G. R. je pro polské správce daně zcela nekontaktní, na adrese svého sídla nesídlí a nikdy nesídlila (ačkoliv žalobce tvrdil, že její sídlo ve Varšavě navštívil) a dále že není možné nalézt žádné záznamy o její činnosti. Za těchto okolností byl požadavek správce daně na zjištění konkrétní osoby, která za společnost G. R. jednala, zcela namístě. Tento závěr není nikterak vyvrácen tím, že na jednotlivých potvrzeních byla uvedena váha dodávaného zboží a SPZ taháče a cisterny a že tyto údaje se shodovali s údaji na CMR listu a na vážních lístcích. Tyto údaje totiž neprokazují, že příslušná potvrzení vystavila osoba oprávněná jednat jménem společnosti G. R. a že právě této společnosti byl řepkový olej dodán žalobcem.
43. Také čestné prohlášení jednatele společnosti G. R. pana M. T. ze dne 18. 4. 2017 neprokazuje, že by žalobce dodal řepkový olej uvedené společnosti. Soud se shoduje se správcem daně, resp. žalovaným v tom, že toto prohlášení je velmi nekonkrétní, když se v něm jen obecně potvrzuje provedení dodávek, které měly být dodány na místo odběru odběratelům společnosti G. R. Takové prohlášení skutečně nemůže prokázat dodání řepkového oleje uvedené společnosti. Nad to žalovaný správně poukázal na to, že v prohlášení je uvedeno, že všechny dodávky byly řádně zdaněny, avšak polská finanční správa tuto skutečnost vyvrátila.
44. Podle názoru soudu si žalobce musel být vědom toho, že jím vlastněné CMR listy nejsou řádně vyplněny (koneckonců to sám uznává v žalobě). Za této situace měl žalobce o to pečlivěji dbát na to, aby potvrzení vystavená jeho odběratelem, která mohla plnit roli zcela zásadního důkazu, byla „neprůstřelná“. Potvrzení odběratele o dodání zboží není nezpochybnitelným a absolutním důkazem o dodání zboží. Jestliže se odvolatel spokojil

s vystavenými a poměrně obecnými potvrzeními, jde to s ohledem na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení k jeho tíži. Jak vyplývá z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění eventuálních práv a povinností dle příslušných ustanovení zákona o DPH (srov. např. rozsudek ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232 publ. pod č. 2033/2010 Sb. NSS). V zájmu žalobce jako daňového subjektu proto bylo, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou posloužit k tomu, aby v případě potřeby unesl své důkazní břemeno vůči správci daně.

45. Námitka, podle které není žalobci zřejmé, jaké jiné podklady by mohly být v dané souvislosti předloženy, se mívá svojí plausibilitou. Je totiž věcí daňového subjektu, jaké důkazní prostředky ve vztahu k prokázání tvrzené skutečnosti zvolí. Samotné přesné vymezení nástrojů, jimiž by bylo možno absolutně prokázat určité skutečnosti, není možné pro potřeby praxe definovat. Konkrétní vymezení či naopak přílišná obecnost by v konečném důsledku vyloučila nechtěně i případy, které by svou povahou měly spadat do určité kategorie.
46. K obchodům se společností B. žalobce žádá potvrzení vystavená tímto odběratelem nepředložil.
47. Dodání řepkového oleje společností G. R. a B. nevyplývá ani z žalobcem předložených vážných listků. Na těchto vážných listcích vystavených chemickými závody ve městě J. je uvedeno, že byl vážen řepkový olej, SPZ vozidla a datum vážení. Jako dodavatel je na nich uvedena společnost A. T., S., sídlem Ul. D. 44/50, V. Z předloženého spisového materiálu ani z tvrzení žalobce není zřejmé, jaký význam v celém řetězci hrála společnost A. T., která je na vážných listcích uvedena. S ohledem na shodu SPZ, komoditu (řepkový olej) a datum vážení s údaji uvedenými na CMR listech soud ve shodě s žalovaným konstatuje, že vážní listky prokazují toliko přepravu řepkového oleje do Polska. Na listinách označených „Oświadczenie“ je sice rovněž uvedeno SPZ vozidla (tahače a cisterny), avšak s ohledem na výše uvedené není zřejmé, zdali tato potvrzení skutečně byla vystavena společností G. R. Z vážných listků tak nevyplývá žádné spojení mezi žalobcem a společnostmi G. R. a B.
48. Žalobce dále namítal, že dodání zboží společností B. a G. R. prokazují čestná prohlášení jednotlivých dopravců. Jednotlivá prohlášení jsou z hlediska formálního (druh a velikost písma, formální uspořádání textu) a také obsahového zcela totožná. Rozdíl je vždy jen ve jménu osoby, která prohlášení učinila a názvu společnosti, za kterou bylo prohlášení učiněno. Jednotliví přepravci prohlašují, že údaje o jednotlivých přepravách uvedených v příloze (soupis všech dodávek vytvořený žalobcem) odpovídá skutečnosti a potvrzují jeho správnost. Takto dopravci potvrdili tyto údaje: číslo faktury, odesílatele, příjemce, místo naložení, místo vyložení, datum uskutečnění, jméno řidiče, SPZ tahače a cisterny a váhu zboží. Vedle toho však byli jednotliví dopravci v rámci mezinárodního dožádání dotázáni polskou daňovou správou na spolupráci s žalobcem a uvedenými společnostmi. Konkrétně měli přesně uvést jednotlivá místa vyložení a naložení u jednotlivých přeprav, sdělit jména řidičů, SPZ tahačů a cisteren a sdělit kdo platil přepravu z České republiky do Polska. Jednotliví dopravci sice potvrdili provedení přepravy řepkového oleje do Polska, nevzpomněli si však na žádné detaily ohledně spolupráce s žalobcem (odpovědi na mezinárodní dožádání č. j. 1108152/17, 289546/17) nebo nedokázali přepravu do Polska potvrdit vůbec (odpověď na mezinárodní dožádání č. j. 1817641/16).

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

49. Správce daně resp. žalovaný neuvěřili skutečností uvedeným v jednotlivých prohlášeních, neboť byla rozporná s jinými důkazy. Přepřavci navíc potvrdili, že prováděli přepravu pro žalobce, avšak žalobce po celé daňové řízení tvrdil, že přepravu zajišťovali jeho odběratelé. Proto je důkazní hodnota uvedených prohlášení nulová.
50. Soud nezjistil pochybení správce daně resp. žalovaného ani při hodnocení těchto důkazů. Žalobce s ohledem na časový odstup od uskutečnění jednotlivých přeprav bagatelizuje, že přepřavci potvrdili provádění přepravy pro žalobce, nikoliv pro jeho odběratele. Podle něj tato skutečnost nemá vliv na vypovídací hodnotu prohlášení. S tím se soud neztotožňuje.
51. Podle názoru soudu je pravdivost čestných prohlášení jednotlivých dopravců vyvrácená s ohledem na zjištění učiněná správcem daně v rámci mezinárodní spolupráce daňových orgánů členských států Evropské unie, s nimiž byl žalobce v průběhu daňového řízení seznámen. Je s podivem, že si jednotliví dopravci „na vyžádání žalobce“ pamatovali veškeré detaily, které i po více než 4 letech od uskutečnění obchodů potvrdili, ale na požádání polské daňové správy si ve stejném časovém horizontu na žádné detaily nevzpomněli. Soud si je vědom toho, že podnikatelé jsou povinni z hlediska vedení účetnictví a pro daňové účely uchovávat doklady týkající se jejich činnosti a pomocí nich mohou zjistit i starší informace týkající se jejich činnosti. Nicméně s ohledem na velmi neobvyklou míru podrobnosti prohlášení jednotlivých přepravců nelze považovat za běžné, aby byli schopni potvrdit veškeré detaily přepravy. V tomto směru soud uvádí, že žalobce si ve své námitce protiřečí. Na jednu stranu předložením jednotlivých čestných prohlášení v zásadě tvrdí, že přepřavci i po 4 letech vše řádně potvrdili do nejmenšího detailu, avšak současně uvádí, že po 4 letech si přece nemusí pamatovat, kdo u nich přepravu objednával, tedy naprosto základní skutečnost. Na věrohodnosti čestných prohlášení nepřidává ani jejich podobnost a skutečnost že byly učiněny až v průběhu daňové kontroly. Jednotliví přepravci ani neodkazují na vlastní záznamy (např. účetní), ale odkazují na žalobcem zpracovaný seznam dodávek. Ani tato skutečnost nečiní prohlášení věrohodnými.
52. Navíc podle názoru soudu není zřejmé, jak by měli přepravci prokázat dodání zboží společností B. a G. R., když sám žalobce tvrdí, že se jednalo o řetězový obchod a že řepkový olej byl předprodáván již během přepravy a k jeho vyčerpání z cisteren došlo u zcela jiných subjektů. Dopravci tedy mohli nanejvýš potvrdit provedení přepravy a uvést, kdo jim dával pokyny. Nemohli mít žádné informace o kupních či jiných smlouvách mezi jednotlivými články řetězce vedoucího od žalobce ke konečnému odběrateli. Proto se jeví jako zavádějící, když na požádání žalobce potvrdili dodání zboží odběratelům (společností G. R. a B.). Ani předmětná prohlášení proto nepřinesla důkaz, ze kterého by vyplývalo dodání řepkového oleje společností B. a G. R.
53. Pro úplnost soud uvádí, že dodání řepkového oleje nevyplývá ani z hlášení I. učiněného společností G. R. ze dne 10. 12. 2014 a 12. 1. 2015, neboť se vztahují toliko ke dvěma měsícům a není z nich zřejmé, od koho řepkový olej pochází. Z žalobcem předloženého daňového přiznání společnosti G. R. za 1. až 4. čtvrtletí 2014 není zřejmé, zda bylo polské daňové správě učiněno a jakého zboží se má týkat. Neprokazuje tedy dodání zboží této společnosti.
54. Soud musí odmítnout námitku žalobce, že mu správce daně, resp. žalovaný neuznali nárok na osvobození od DPH z důvodu, že společností G. R. a B. byla zrušena registrace k DPH. Tato skutečnost sice byla zmíněna ve výzvě ze dne 16. 3. 2017, č. j.

471589/17/3102-60563-809466, avšak byla uvedena spíše „obiter dictum“. Jádrem pochybností správce daně spočívalo v tom, že dodání řepkového oleje uvedeným společností nebylo prokázáno jak CMR listy, tak listinami označenými „Oświadczenie“. K obchodům se společností B. navíc žalobce žádné takové potvrzení nedoložil.

55. K návrhu žalobce na provedení důkazu výpisy z účtu žalobce a výsledku jednatele společnosti G. R. M. T. a řidiče J. B. soud uvádí, že soudy ve správním soudnictví přezkoumávají rozhodnutí správních orgánů v tzv. plné jurisdikci. Tento princip umožňuje přezkoumat nejen otázky právní, nýbrž i skutkové. Zároveň je však nutné přihlídnout ke specifické úpravě dokazování v daňovém řízení. Daňový řád totiž zakládá břemeno tvrzení a břemeno důkazní daňovým subjektům. Předmětem sporu je tedy na prvním místě přezkum otázky, zda daňový subjekt břemeno tvrzení a břemeno důkazní unesl v daňovém řízení. Zásada plné jurisdikce však neznámá, že by daňový subjekt mohl důkazy předkládat a své břemeno tvrzení a břemeno důkazní "dohnat" teprve v soudním řízení. Jestliže žalobce důkazní návrh v daňovém řízení nevznesl, ač mu v tom nic nebrání, nelze takový důkaz v soudním řízení provést (stejný názor zastává také Nejvyšší správní soud, srov. např. rozsudek ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, rozsudek ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91 nebo rozsudek ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232).
56. Uvedené důkazní návrhy žalobce v řízení před správními orgány nevznesl. Z odůvodnění jejich návrhu, z předloženého spisového materiálu ani z jejich povahy nevyplývá, že by v jejich navržení bránila žalobci nějaká závažná okolnost. Soud proto návrhu na provedení vyjmenovaných důkazů nevyhověl.
57. Pokud jde o námitku týkající se neprovedení výsledku zástupců přepraveců, soud nesdílí názor žalobce, že by se tímto důkazním návrhem žalovaný nezabýval. Žalobce v podaném odvolání navrhl, aby žalovaný vyslechl zástupce jednotlivých přepraveců ke spolupráci přepraveců se společnostmi B. a G. R.. Žalovaný se s tímto návrhem na str. 26 a 27 rozhodnutí č. j. 12944/19/5300-21442-711359 a str. 35-37 rozhodnutí č. j. 12969/19/5300-21442-711359 vypořádal tak, že jednotliví přepravci byli v rámci mezinárodního dožádání dotázáni i na spolupráci s uvedenými společnostmi a zcela jasně sdělili, že si detaily nepamatují. Proto by nebylo smysluplné je vyslýchat. Dále žalovaný uvedl, že jejich výsledek by mohl nanejvýš prokázat přepravu do Polska, což už prokázáno bylo jinými důkazními prostředky. Zástupci přepraveců by nemohli potvrdit dodání zboží uvedeným společností, neboť se podle tvrzení žalobce jednalo o řetězový obchod, při kterém odběratelé žalobce již během přepravy předprodávali řepkový olej svým odběratelům. Zástupci přepraveců by nemohli prokázat, že jejich objednatel (tedy dle tvrzení žalobce společnosti B. a G. R.) byl skutečně tím, komu žalobce měl řepkový olej dodat. Tuto skutečnost totiž nelze dovodit z toho, že uvedené společnosti objednali přepravu.
58. S tímto hodnocením se krajský soud zcela ztotožňuje a má za to, že žalovaný se s navrženým důkazním návrhem zcela řádně vypořádal. Názor žalovaného koneckonců koresponduje s názorem soudu ohledně dokazování v řetězových obchodech (srov. výše hodnocení soudu týkající se CMR listů a prohlášení přepraveců).
59. K obchodům se společnostmi B. a G. R. soud uzavírá, že správce daně prokázal existenci vážných a důvodných pochybností o tom, zda byl řepkový olej skutečně dodán uvedeným společností.

K obchodu se společností Z. R.

60. V případě tohoto obchodu žalobce dle svého tvrzení dne 26. 8. 2013 dodal řepkový olej společnosti Z. R. a vystavil jí daňový doklad č. X. Uvedená společnost jej dodala svému odběrateli, avšak žalobci neuhradila kupní cenu. Následně odběratel žalobce zadržoval cisternu s řepkovým olejem po dobu 3 měsíců. Teprve až dne 20. 11. 2013 měl být žalobci dle jeho tvrzení olej navrácen. Proto žalobce vystavil dne 29. 11. 2013 opravný daňový doklad č. X, kterým stornoval původní doklad č. X. Navrácený olej následně žalobce dodal a vyfakturoval společnosti G. R. Žalobce má za to, že v tomto případě nelze vybrat DPH, neboť se plnění vůbec neuskutečnilo.
61. Žalovaný naproti tomu tvrdí, že v daňovém řízení bylo prokázáno, že řepkový olej byl 26. 8. 2013 skutečně přepraven do jiného členského státu, nicméně žalobce neprokázal, že by byl dodán právě společnosti Z. R. (a tedy bylo zboží dodáno s nárokem na osvobození od DPH podle § 64 zákona o DPH) a posléze vrácen zpět žalobci. Jestliže nebyla tato skutečnost prokázána, nemohl následně žalobce vystavit opravný doklad vůči společnosti Z. R., kterým stornoval původní doklad vystavený této společnosti.
62. Podstata sporu i v tomto případě spočívá v tom, zda žalobce prokázal, že zboží dodal deklarovanému odběrateli.
63. Žalobce jako důkaz předložil CMR list č. X, na kterém je jako odesílatel uveden žalobce, jako příjemce společnost Z. R. Místo vyložení zboží je označeno jako W., Polsko. V kolonce „zboží obdržel“ je uvedeno jen razítko společnosti W. bez data a podpisu. Razítko společnosti W. je přeškrtnuté a pod něj je ručně vepsán nečitelný text v polštině s datem 19. 11. 2013. NA CMR listu je uvedeno, že se jedná o řepkový olej o váze 23 tun, a dále je na něm SPZ tahače (X) a cisterny (X).
64. Soud se ztotožňuje s hodnocením správce daně a žalovaného, že uvedený CMR list neprokazuje dodání řepkového oleje společnosti Z. R. Nadto soud poukazuje na to, že CMR list sám o sobě prokazuje v případě řetězového obchodu jen přepravu zboží (viz výše).
65. Podle žalobce prokazuje zadržení cisterny společností Z. R. rozhodnutí polské prokuratury ze dne 31. 12. 2013. Soud však jeho názor nesdílí, neboť v tomto rozhodnutí je uvedeno, že trestní řízení pro skutek spočívající mj. v zadržení cisterny společností Z. R. bylo zastaveno pro absenci znaků skutkové podstaty trestného činu. Uvedené rozhodnutí tedy nijak nepotvrzuje, že se daný skutek vůbec stal.
66. Jelikož žalobce nevznesl konkrétnější námitky vůči hodnocení dalších důkazů, soud jen pro úplnost a ve shodě se správcem daně, resp. žalovaným uvádí, že dodání řepkového oleje společnosti Z. R. neprokazuje ani vážný lístek ze dne 19. 11. 2013, neboť ten byl vystaven společností W. pro klienta „V.“ a neprokazuje vrácení či dodání zboží společností Z. R. Tentýž závěr platí také pro čestná prohlášení řidiče R. G. ze dne 19. 4. 2017 a J. N. ze dne 20. 4. 2017. Z těchto prohlášení vyplývá, že dne 19. 11. 2013 mělo být zboží odvezeno ze společnosti W. k žalobci na sklad ve Frýdku-Místku, kde byl dovezen dne 20. 11. 2013. Správce daně tato prohlášení vyhodnotil tak, že z nich nevyplývá, o jaké zboží se mělo jednat, a nevyplývá z nich spojitost mezi žalobcem a společností Z. R. Tuto spojitost nelze nalézt ani v odkazu na CMR list č. X, neboť tento neprokazuje dodání zboží společnosti Z. R. Správce daně rovněž zjistil, že tahač SPZ X ve dnech 19. až 20. 11. 2013 neprojel žádnou mytnou bránou v ČR. S tímto hodnocením žalovaného se soud zcela ztotožňuje.

67. Lze tak uzavřít, že žalovaný neprokázal, že by dne 26. 8. 2013 dodal řepkový olej právě společnosti Z. R. Jestliže nebyla tato skutečnost prokázána, ačkoliv současně bylo prokázáno, že řepkový olej byl přepraven do jiného členského státu, nemohl žalovaný vystavit opravný daňový doklad č. X, kterým by původní daňový doklad stornoval. Žalovaný nepochybil, když k takovému plnění s ohledem na neprokázání podmínek § 64 zákona o DPH přistoupil jako k plnění tuzemskému zatíženému daní na výstupu.

K námitkám týkajících se judikatury Soudního dvora a dobré víry žalobce

68. Závěrem se krajský soud zaměřil na aplikaci právních názorů vyjádřených v rozhodnutích Teleos, Maczek Gabona a Traum EOOD, na které žalobce odkazoval.
69. Krajský soud uvádí, že právním názorem vysloveným v těchto rozhodnutích Soudního dvora na přiznání nároku na osvobození od DPH podle § 64 zákona o DPH se již několikrát zabýval Nejvyšší správní soud, srov. např. rozsudek ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42 (body 27-35). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že právní názory vyslovené v uvedených rozhodnutích se aplikují pouze za situace, kdy daňový jednající v dobré víře ohledně dodání zboží do jiného členského státu poskytl důkazy prokazující prima facie toto dodání. Jinými slovy, splní-li daňový subjekt (plátce daně) svoji primární důkazní povinnost ohledně faktického dodání zboží do jiného členského státu a osvědčí-li svoji dobrou víru ohledně tohoto faktického dodání (tato bude z povahy věci odvislá zejména taktéž od toho, jakými důkazními prostředky daňový subjekt disponoval v době dodání), jsou orgány finanční správy oprávněny daňovému subjektu neuznat jím nárokované osvobození od daně, pouze pokud prokážou zapojení daňového subjektu do podvodného jednání. Ve zbytku krajský soud pro stručnost odkazuje na uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu.
70. Žalovaný k dobré víře žalobce uvedl, že ani předložené CMR listy ani listiny označené „Oświadczenie“ nemohly s ohledem na jejich nedostatky vyvolat u žalobce dobrou víru v to, že zboží bylo skutečně dodáno deklarovaným odběratelům. O nedostatky dobré víry žalobce podle žalovaného vypovídá také skutečnost, že nedoložil, že by si ověřoval v systému VIES, zda byli jeho odběratelé plátcí DPH.
71. Krajský soud s názorem žalovaného ztotožňuje. Jak vyplývá z výše uvedeného, žalobce v daňovém řízení nepředložil takové důkazní prostředky prokazující na první pohled faktické dodání řepkového oleje společností B., G. R. a Z. R. a s tím související dobrou víru ohledně tohoto dodání. Důkazní prostředky dodané žalobcem (daňové doklady, nedostatečně vyplněné CMR listy, neprůkazná potvrzení odběratelů a přepravců) nemohli s ohledem na jejich kvalitu (viz výše) v žalobci vyvolat dobrou víru v to, že zboží bylo řádně dodáno deklarovaným odběratelům. Jak již krajský soud uvedl výše, žalobce si měl a mohl zajistit průkaznější důkazní prostředky k prokázání svých daňových povinností. Na tomto místě lze dále poukázat např. na to, že žalobce v protokolu ze dne 12. 8. 2016 žalobce uvedl, že navštívil sídlo společnosti G. R., avšak dle zjištění správce daně tato společnost na adrese svého sídla nikdy nesídlila. Žalobce tak ve smyslu uvedených rozhodnutí Soudního dvora nemohl nabýt dobrou víru ohledně dodání zboží deklarovaným odběratelům.
72. K námitce týkající se mezinárodního dožádání a položených otázek soud uvádí, že tato byla žalobcem uplatněna až po uplynutí lhůty k podání žaloby, proto k ní soud podle § 71 odst. 2 s.ř.s. nemohl přihlídnout.

F. Závěr a náhrada nákladů řízení

73. Vzhledem k výše uvedenému krajský soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná a proto jí podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.
74. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobce v řízení úspěšný nebyl a žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. března 2015 č. j. 7 Afs 11/2014 - 47, č. 3228/2015 Sb. NSS).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Olomouc 16. března 2021

Mgr. Jiří Gottwald v. r.
předseda senátu