



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a soudců Mgr. Lenky Oulíkové a Mgr. Miroslava Makajeva ve věci

žalobkyně: **BIOENERGO - KOMPLEX, s. r. o.**, IČO 27888754,
sídlem Pod Hroby 130, Kolín,

zastoupená advokátem Mgr. Martinem Bahledou,
sídlem Pernerova 35, Praha,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 6. 2020, č. j. 24164/20/5300-22442-712871,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 6. 2020, č. j. 24164/20/5300-22442-712871, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Martina Bahledy, advokáta.

Odůvodnění:

Vymezení věci a napadené rozhodnutí

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím žalovaný změnil rozhodnutí (dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty) Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 20. 6. 2018, č. j. 3448811/18/2111-50523-202055, č. j. 3449077/18/2111-50523-202055, č. j. 3449183/18/2111-50523-202055 a č. j. 3449265/18/2111-50523-202055 (dále jen „prvoinstanční rozhodnutí“).

Shodu s prvopisem potvrzuje: B. M.

2. Správce daně a žalovaný dospěli k závěru, že žalobkyně nesplnila podmínky pro osvobození od daně dle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 344/2013 Sb. (dále jen „zákon o DPH“) při dodání zboží (dodávek surového řepkového oleje) do jiného členského státu pro odběratele 1. STEFAREZ Kft, 9022 GYŐR MORICZ ZSIGMOND RAKPART 6-8, VAT ID: HU25039089 (dále jen „STEFAREZ Kft.“) vyúčtovaných v období září 2014 (1 vystavená faktura), říjen 2014 (11 vystavených faktur), listopad 2014 (10 vystavených faktur) a prosinec 2014 (8 vystavených faktur) a 2. PHU DRABEX MARCIN KOZIOL, Raclawicka 144 olk. 43, 02-117 Warszawa, VAT ID: PL8842434097 (dále jen „PHU DRABEX“) vyúčtovaných v období říjen 2014 (14 vystavených faktur), listopad 2014 (14 vystavených faktur) a prosinec 2014 (1 vystavená faktura).
3. V odůvodnění žalovaný konstatoval, že pro aplikaci § 64 zákona o DPH musí být splněny tři hmotněprávní podmínky: 1. právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, 2. zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu a v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy zboží fakticky opustilo území České republiky, a 3. zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě. Důkazní břemeno o jejich splnění tíží daňový subjekt. Uplatňuje-li daňový subjekt nárok na osvobození dodání zboží do jiného členského státu od daně, je nezbytné, aby v okamžiku vystavení daňového dokladu na uskutečněné zdanitelné plnění osvobozené od DPH disponoval věrohodnými a objektivními důkazy, že zboží skutečně bylo v souladu s požadavkem daňové neutrality dodáno do jiného členského státu, kde má být užíváno či spotřebováno konečným zákazníkem (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45). Jen tak může být v dobré víře ohledně toho, zda v budoucnu unese své důkazní břemeno ve vztahu k oprávněnosti tohoto nároku. Dobrou víru je přitom nutno zkoumat i v případech, že nebylo prokázáno splnění hmotněprávních podmínek osvobození. Jestliže plátce daně neprokáže splnění podmínek pro přiznání osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu a ze skutkových okolností případu vyplývá, že k dodání zboží skutečně došlo, je nutno plnění posoudit jako dodání zboží s místem plnění v tuzemsku. V takovém případě se jedná o tuzemské zdanitelné plnění zatížené daní na výstupu, ze kterého vzniká plátcí daně podle § 21 odst. 1 zákona o DPH povinnost přiznat daň. K tomu odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, a ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 75/2012-14.
4. Žalovaný se vyjádřil k jednotlivým zdaňovacím obdobím, v nichž žalobkyně měla dodávat zboží do jiného členského státu společnosti STEFAREZ Kft. a PHU DRABEX, a popsal zjištěné nesrovnalosti v předložených listinách. Poukázal zejména na to, že zatímco na daňových dokladech je jako odběratel i konečný příjemce uvedena STEFAREZ Kft., na mezinárodních dodacích listech (dále jen „CMR listy“) je v položce 24 „Zboží obdržel“ uváděn subjekt odlišný, a to společnost Ilirija s. r. o., SK2023594177 (dále jen „Ilirija“), u části CMR listů za zdaňovací období prosinec 2014 společnost TEAM CARS s. r. o., SK2023054605 (dále jen „TEAM CARS“). Údaj v položce 2 „Příjemce“ je u CMR listů za zdaňovací období září 2014 a některých CMR listů za zdaňovací období říjen 2014 přepisovaný, u ostatních CMR listů v daném období je jako příjemce uvedena STEFAREZ s. r. o., SK Velký Meder. Kupní smlouva týkající se zdaňovacího období září 2014 neodpovídá deklarovanému plnění, neboť žalobkyně je v ní označena jako kupující a jako prodávající STEFAREZ s. r. o., DIČ CZ02724707. Z kupních smluv č. 37/14/SU (zdaňovací období říjen 2014), č. 39/14/SU (zdaňovací období listopad 2014) a č. 44/14/SU

Shodu s prvopisem potvrzuje: B. M.

(zdaňovací období prosinec 2014), není zřejmé, kdo zajišťoval a hradil přepravu ani kdo je příjemcem zboží. K některým fakturám za zdaňovací období říjen 2014, na nichž je deklarováno více samostatných dodávek, nebyl předložen odpovídající počet CMR listů (k faktuře č. 21400478, na které je deklarováno šest samostatných dodávek, byly doloženy pouze čtyři CMR listy a pět vážních lístků. K fakturám č. 21400553 a 21400565, na nichž jsou deklarovány dvě samostatné dodávky, byly ke každé doloženy tři CMR listy). Ve zdaňovacích obdobích listopad a prosinec 2014 je na všech CMR listech v položce č. 4 „Místo a datum nakládky zboží“ uveden Kolín, přestože v některých případech bylo zboží nakládáno v Havlíčkově Brodu v areálu společnosti VKS Pohledští Dvořáci a. s., resp. předchozím dodavatelem. Ve vztahu ke zdaňovacímu období listopad 2014 měl správce daně k dispozici faktury vystavené společností Ilirija na prodej řepkového oleje společností PLYNEX s. r. o. (dále jen „PLYNEX“) s cenou nižší, než za jakou měla toto zboží nakoupit STEFAREZ Kft. Z mezinárodního dožádání na Slovensko bylo zjištěno, že Ilirija neprokázala dodání zboží a je tzv. *missing trader*. Dále žalovaný poukázal na to, že nebylo ani postupováno dle předložených smluv, které předpokládaly realizaci dodávek na základě emailem potvrzených objednávek a dodání až po zaplacení kupní ceny na základě zálohových faktur.

5. Pokud jde o dodání deklarovanému odběrateli PHU DRABEX, na fakturách je jakožto dodavatel žalobkyně a jakožto odběratel i konečný příjemce zboží PHU DRABEX, avšak na CMR listech jsou údaje zcela odlišné a žalobkyně ani PHU DRABEX na nich nejsou uvedeny. Jako příjemce zboží je označena Harmony Partner Sp. z.o.o., ul. Gen. T. Kutzeby 16 G/140 61-719 Poznan (dále jen „Harmony Partner“), nebo „GRZEŠ“, Zakład Produkcyjno-Uslugowo-Handlowy „GRZEŠ“ Grzegorz Konfederak, ul. Ogrodnikow 70, Dabrowa Gornicza (dále jen „Grzeš“). V položce 1 „Odesílatel“ je uvedena společnost Prorsum z o.o., PL9671354729, 85-642 Bydgoszcz, ul. Sulkowskiego 42/6 (dále jen „Prorsum“). U většiny CMR listů chybí potvrzení o převzetí zboží v položce 24 „Zboží obdržel“. Kupní smlouva a ani jiný důkazní prostředek, kterým by byly prokázány podmínky sjednání přepravy a předání zboží, nebyly předloženy. Rovněž na předložených polských dokladech řady KW (Kwit Wagowy) a WZ (Wydanie z magazynu) jsou uvedeny subjekty odlišné od deklarovaného odběratele PHU DRABEX, a neprokazují tedy, že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli.
6. Předložené CMR listy s ohledem na popsané rozpory nebylo možné dle žalovaného považovat za důkazy prokazující *prima facie* nárok na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu. Tyto nedostatky měly u žalobkyně vzbudit pochybnosti, zda bylo zboží skutečně dodáno tak, jak bylo sjednáno, a měla požadovat další důkazy, což neučinila. K tomu poukázal na rozsudek NSS ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42.
7. K námitce žalobkyně, že obchodovala v rámci třístranného obchodu, žalovaný uvedl, že tuto argumentaci považuje za účelovou snahu ospravedlnit rozpory v daňových dokladech a CMR listech. Poukázal na to, že žalobkyně tento argument zmínila až ve vyjádření k výsledku kontrolních zjištění a nepředložila žádný důkazní prostředek, ze kterého by plynulo, že se jednalo o třístranný obchod. Sama se vyjádřila tak, že se společností Ilirija, která měla být třetí osobou v rámci tohoto obchodu, nebyla v žádném obchodním vztahu. Nevysvětlila, z jakého důvodu je jako místo vykládky uvedeno sídlo čtvrté společnosti, která v třístranném obchodu figurovat neměla, ani proč na některých CMR listech figuruje jako skutečný příjemce společnost TEAM CARS. Ke zdaňovacímu období září 2014 žalobkyně navíc předložila smlouvu s jinou společností než deklarovaným odběratelem,

kteřá je registrovaná k dani ve stejném členském státu jako žalobkyně. Žalobkyně své tvrzení o třístranném obchodu neprokázala. Uskutečnění třístranného obchodu nebylo možné ověřit ani u STEFAREZ Kft., ani u společnosti Ilirija, která podle sdělení slovenského správce daně přijetí zboží nevykázala a je tzv. *missing trader*.

8. Ani z odpovědi polské daňové správy na mezinárodní dožádání nebyly dle žalovaného zjištěny skutečnosti vyvracející pochybnosti správce daně. Deklarovaný odběratel PHU DRABEX sice přiznal pořízení zboží od žalobkyně, ale jeho zástupce se na výzvu daňové správy nedostavil a nepředložil doklady potvrzující tyto transakce. V odvolacím řízení byla provedena žalobkyní navržená mezinárodní dožádání do Maďarska za účelem prověření deklarovaného odběratele STEFAREZ Kft. a na Slovensko za účelem provedení svědecké výpovědi M. D., avšak zjištěné skutečnosti nevyvrátily pochybnosti správce daně o naplnění podmínek § 64 zákona o DPH. Z odpovědi na mezinárodní dožádání do Maďarska vyplynulo, že STEFAREZ Kft. je od 13. 6. 2019 v likvidaci, dne 19. 7. 2018 byla prodána J. K., který se stal jediným vlastníkem a ředitelem. Nebyly předloženy žádné doklady, předchozí jednatele nečinili žádná vyjádření a od STEFAREZ Kft. nebylo možné získat žádné informace o obchodní spolupráci s žalobkyní. Mezinárodním dožádáním nebylo prokázáno, že by deklarovaný odběratel přiznal DPH z přijatých plnění od žalobkyně. Přiznal sice pořízení zboží z jiného členského státu, ale DPH z přijatých plnění neúčtoval. Třístranný obchod nebyl společností STEFAREZ Kft. přiznán, a nebylo tak prokázáno tvrzení žalobkyně o třístranném obchodu. Ani od M. D. v rámci mezinárodního dožádání na Slovensko nebyly zjištěny žádné relevantní informace o obchodní spolupráci mezi žalobkyní a STEFAREZ Kft. Vyjádřil se pouze v písemném sdělení s tím, že není schopen odpovědět na otázky související s podnikatelskou činností STEFAREZ Kft. s ohledem na časový odstup a skutečnost, že již nedisponuje žádnými doklady této společnosti.
9. Žalovaný konstatoval, že pochybnosti se týkaly též uskutečnění přepravy zboží do jiného členského státu. V tabulkách předložených žalobkyní nejsou v rozporu s tím, co avizovala na jednání dne 14. 12. 2016, vyplněny údaje o dopravci a z tabulek ani z jiných důkazních prostředků nelze zjistit, kdo přepravu objednal a uhradil. Žalobkyně dopravu zboží prokazovala zejména CMR listy a odkazem na doložku Incoterms EXW v kupní smlouvě. CMR listy však nepředstavují důvěryhodný důkaz, přičemž doložky EXW či DAP neprokazují přepravu zboží do jiného členského státu. Pochybnosti nebyly odstraněny ani výslechem svědka R. H., dispečera společnosti TRANSPORTSTAV s.r.o., DIČ: CZ27386864, smluvního dopravce žalobkyně (dále jen „TRANSPORTSTAV“). Z něj vyplynulo, že TRANSPORTSTAV vezla zboží pro společnosti uvedené na CMR listech v položce „zboží obdržel“, což nejsou deklarovaní odběratelé žalobkyně, a sídla těchto společností nejsou místem, kde mělo být zboží dle CMR listů vyloženo. Svědek s jistotou nevěděl, kdo zboží od přepravce přebírá, které díly CMR listů se kde a komu předávají a komu by vznikla škoda, pokud by se zboží při přepravě znehodnotilo.
10. Žalovaný uzavřel, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek dle § 64 zákona o DPH, neboť nedoložila, že by zboží bylo přepraveno do jiného členského státu osobě registrované k dani, a zároveň je s ohledem na nesrovnalosti na předložených dokladech, které musely být žalobkyni známy, vyloučeno, aby byla v dobré víře. Žalobkyně se dostatečně nezajímala o to, komu je zboží fakticky dodáno, nebyly pro ni podstatné nesrovnalosti v údajích na CMR listech a vydaných fakturách, ačkoli jde o zásadní důkazní prostředky dokládající průběh dodání do jiného členského státu, a to i přesto, že rizikovitost

obchodované komodity a absence hraničních kontrol při dodání zboží do jiných členských států ji měla vést k větší míře opatrnosti a důslednosti při dokumentování obchodních transakcí. Správce daně proto správně kvalifikoval posuzovaná plnění jako tuzemské transakce, ze kterých byla žalobkyně povinna odvést daň. K tomu opět odkázal na rozsudek NSS ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, č. 2172/2011 Sb. NSS.

11. K argumentaci zaplacením kupní ceny žalovaný uvedl, že převod finančních prostředků prokazuje pouze finanční tok, a nikoli faktické naplnění podmínek pro osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu.
12. K argumentaci žalobkyně odkazující na odpověď maďarského správce daně na mezinárodní dožádání žalovaný uvedl, že neodpovídá obsahu této odpovědi. Z ní plyne, že STEFAREZ Kft. sice vykazala pořízení zboží z jiného členského státu, ale DPH z přijatých plnění neúčtovala. Existence telefonického a emailového kontaktu mezi žalobkyní a deklarovaným odběratelem neprokazuje uskutečnění dodání zboží deklarovanému odběrateli v daných případech. Odmítl, že by maďarský správce daně konkrétně popsal obchodní spolupráci mezi žalobkyní a STEFAREZ Kft. s odkazem na dokumenty získané od této společnosti a předchozí vyjádření jejích jednatelů. Dle žalovaného z odpovědi naopak plyne, že šetření nepřineslo žádný výsledek, doklady nebyly předloženy a předchozí ředitelé (jednatelé) nečinili žádná prohlášení ani vyjádření. Maďarský správce daně přímo uvedl, že transakce byly uskutečněny, ale nikoli mezi deklarovaným odběratelem a žalobkyní. Pokud jde o potvrzení místa vykládky, místo vykládky v areálu jiné společnosti než deklarovaného odběratele či tvrzeného účastníka třístranného obchodu pochybnosti o dodání zboží deklarovanému odběrateli naopak prohlubuje.
13. K námitce žalobkyně, že jí byla zpřístupněna odpověď maďarského správce daně na mezinárodní dožádání bez příloh, na které maďarský správce daně odkazoval, žalovaný uvedl, že důkazním prostředkem, který byl hodnocen, byla samotná odpověď maďarského správce daně. Maďarský správce daně spolu s odpovědí zaslal dokumenty z minulých řízení vztahujících se ke STEFAREZ Kft. pouze jako podklad, z něhož vycházel při své odpovědi.
14. K návrhu na výslech svědka Š. K. žalovaný uvedl, že žalobkyně v průběhu daňové kontroly tvrdila, že obchodní komunikace probíhala pouze mezi Ing. P. a jednatelem STEFAREZ Kft. M. D.. Žalobkyně neuvedla, jaké konkrétní tvrzení by mělo být výpovědí svědka prokázáno a čemu měl být přítomen. Návrh žalovaný považoval za účelový, neboť mohl být učiněn dříve a nebylo z něj zřejmé, že by navržený svědek měl mít povědomí o okolnostech daných transakcí a že by se těchto transakcí jakkoliv účastnil. Provedení výslechu žalovaný vyhodnotil jako nadbytečné s tím, že skutkový stav byl dostatečně zjištěn ostatními provedenými důkazními prostředky a původní tvrzení žalobkyně jimi byla jednoznačně vyvrácena.
15. K návrhu žalobkyně, aby byla prostřednictvím mezinárodního dožádání ověřena existence smluvního vztahu mezi deklarovaným odběratelem a obchodními korporacemi na CMR listech jako příjemci, žalovaný uvedl, že žalobkyně ke společnosti Harmony Partner nesdělila žádné bližší podrobnosti. Pokud byla skutečným příjemcem zboží, mohla se žalobkyně zajímat, proč se společnosti na CMR listech odlišují, proč CMR listy nejsou částečně vyplněny, a sama se snažit získat CMR listy zcela vyplněné, případně jiné důkazní prostředky prokazující splnění podmínek dle § 64 zákona o DPH. Jelikož na tuto snahu

rezignovala, nemůže absenci důkazních prostředků vynahradit návrhem na provedení mezinárodního dožádání, neboť podle judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) a NSS nemá mezinárodní dožádání sloužit k vyplnění důkazní nouze daňových subjektů.

Obsah žaloby

Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí

16. Žalobkyně namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí ve vztahu k závěru, že plnění pro deklarované dodavatele STEFAREZ Kft a PHU DRABEX je třeba posoudit jako tuzemské zdanitelné plnění, resp. že se plnění uskutečnila. Z napadeného rozhodnutí není zřejmé, k jakému skutkovému závěru a na základě jakých důkazních prostředků žalovaný dospěl, jaké skutečnosti považoval za prokázané, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů a o které důkazy opřel svá skutková zjištění. Tím byl porušen § 102 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a právo na spravedlivý proces. Za situace, kdy žalovaný uzavřel, že nebylo prokázáno, že zboží bylo dodáno deklarovanému dodavateli a která osoba zboží skutečně pořídila, nelze zároveň uzavřít, že neprokázané dodání je tuzemským zdanitelným plněním.

Překvapivost napadeného rozhodnutí

17. Dále žalobkyně namítá, že napadené rozhodnutí je překvapivé. Ze zpráv o daňové kontrole totiž vyplývá, že správce daně neměl pochyb o splnění druhé podmínky dle § 64 zákona o DPH (odeslání či přepravení zboží do jiného členského státu). Žalovaný však v napadeném rozhodnutí překvapivě tvrdí, že žalobkyně neprokázala ani tuto podmínku. Žalobkyně byla postupem žalovaného zkrácena na právech, neboť nevěděla, že má v odvolacím řízení prokazovat i podmínku, že zboží bylo odesláno (přepraveno) do jiného členského státu.
18. Správce daně poukazem na nesrovnalosti na CMR listech zpochybňoval naplnění první podmínky, tedy dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě, nikoli odeslání (přepravení) zboží na území jiného členského státu (druhou podmínku). Žalobkyně namítá, že místo vykládky zboží vyplývá z CMR listů, bylo potvrzeno přepravcem a též v rámci mezinárodní výměny informací. Překvapivý závěr zasáhl do práv žalobkyně, protože nemohla k prokázání splnění této podmínky navrhnout další důkazy, např. ověření pohybu motorového vozidla přepravujícího zboží podle výpisu mýtných bran, resp. prostřednictvím GPS záznamů, či výsledků řidičů, kteří zboží přepravovali.
19. Žalovaný v rozporu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu ani kvalifikovaně nevyjádřil pochyby o tom, zda zboží bylo přepraveno na území Slovenska a Polska, a neunesl tak své důkazní břemeno. Dle žalobkyně nemohou být pochybnosti o dodání zboží do jiného členského státu, neboť sám žalovaný uvádí místa vykládky zboží na území Slovenska a Polska, která byla potvrzena přepravcem na CMR listech i v rámci mezinárodního dožádání.

Žalobkyně unesla důkazní břemeno

20. Žalobkyně namítá, že splnila všechny podmínky § 64 zákona o DPH, což v daňovém řízení prokázala.

21. Ve vztahu k odběrateli STEFAREZ Kft. uvádí, že předložila daňové doklady, kupní smlouvy, CMR listy, bankovní výpisy a další doklady související s danou dodávkou zboží (karty zásob, průvodky výdejem materiálu, vážní lístky a slovenské dodací listy), jež vzájemně korespondují a jednoznačně potvrzují, že skutečným pořizovatelem je deklarovaný odběratel. V rámci daňové kontroly uvedla, že zboží bylo dodáváno na základě kupních smluv a objednávek uzavřených písemně (elektronicky) i dohod uzavřených ústně. Obchody dojednávala její obchodní ředitelka Ing. P. se zástupcem odběratele M. D., což Ing. P. potvrdila na ústním jednání. Odběratel žalobkyni ze svého účtu zaplatil kupní cenu. Dopravu zajišťoval buď odběratel, nebo žalobkyně prostřednictvím TRANSPORTSTAV. Správce daně nerozporoval, že STEFAREZ Kft. byla osobou registrovanou k dani v jiném členském státu.
22. K nesrovnalostem na CMR listech žalobkyně namítá, že zboží bylo dodáváno zjednodušeným postupem při dodání zboží uvnitř území Evropské unie formou třístranného obchodu podle § 17 zákona o DPH, a proto nemůže být CMR list potvrzen společností STEFAREZ Kft. Správce daně ve výzvě k prokázání skutečností uvedl, že „*má k dispozici faktury vystavené firmou Ilirija s. r. o. na prodej řepkového oleje firmě Plynex s. r. o. v naprosto shodném množství, v jakém dodává daňový subjekt odběrateli Stefarez Kft.*“, a zmínil „*nákup a prodej zboží mezi daňovými subjekty Stefarez Kft. – Ilirija s. r. o. – Plynex s. r. o. (...)*“, z čehož dle žalobkyně plyne, že měl za prokázané, že odběratel žalobkyně STEFAREZ Kft. se zbožím dále obchodoval a dodal je svému odběrateli na území Slovenska. S touto odvolací námitkou se žalovaný nevypořádal.
23. Dle žalobkyně není zřejmé, proč má jiné místo vykládky zpochybňovat dodání zboží deklarovanému odběrateli. Ze zjištění správce daně vyplývá, že Ilirija uvedená na CMR listech se zbožím dále obchodovala. Nemůže proto obstát argumentace žalovaného k třístrannému obchodu, že na CMR listech figurují čtyři společnosti, neboť adresa společnosti PLYNEX je na CMR listech uvedena jako místo vykládky. Žalobkyně zdůrazňuje, že CMR listy nelze hodnotit izolovaně. Dle žalobkyně není relevantní, v jaké fázi řízení argumentaci třístranným obchodem uvedla. Pokud žalovaný uvádí, že podle informací slovenské daňové správy Ilirija přijetí zboží nevykázala, nemá toto tvrzení oporu ve spisovém materiálu. Žalobkyně není povinna prokazovat, že šlo o třístranný obchod, ale pouze splnění podmínek § 64 zákona o DPH. Režim třístranného obchodu navíc dle žalobkyně vyplývá z důkazních prostředků, které jsou součástí spisu, a z tvrzení správce daně.
24. Žalovaný podle žalobkyně pomíjí, že STEFAREZ Kft. zaplatila žalobkyni kupní cenu za dodané zboží, což plyne z bankovních výpisů. Tím bylo prokázáno, kdo byl pořizovatelem. Pokud by totiž nebyla skutečným pořizovatelem zboží, není zřejmé, proč by platila kupní cenu. Uskutečnění plnění prokazuje i výsledek mezinárodního dožádání, neboť maďarský správce daně potvrdil, že STEFAREZ Kft. pořízení zboží přiznala/zdanila a vykázala intrakomunitární plnění v daňovém přiznání. Odpověď na mezinárodní dožádání potvrdila i místo nakládky (provozovna žalobkyně) a vykládky (areál PLYNEX) a hodnotu jednotlivých plnění tak, jak deklarovala žalobkyně. Výsledek mezinárodní výměny informací potvrdil i obchodní spolupráci mezi žalobkyní a STEFAREZ Kft.
25. Určité nesrovnalosti, na které poukázal žalovaný ve vztahu ke kupním smlouvám k období září a listopad 2014, byly v daňovém řízení vysvětleny a správce daně toto vysvětlení

akceptoval. K tomu žalobkyně poukazuje na vyjádření správce daně ve zprávě o daňové kontrole ke zdaňovacímu období listopad 2014.

26. Žalovaný dle žalobkyně nevyjádřil kvalifikované pochyby o tom, že přeprava byla zajištěna žalobkyní nebo pořizovatelem zboží. Žalovaný sám odkázal na vyjádření Ing. P., z něhož plyne, že dopravu zajišťoval odběratel nebo žalobkyně prostřednictvím TRANSPORTSTAV.
27. I ve vztahu k odběrateli PHU DRABEX má žalobkyně za to, že podmínky § 64 zákona o DPH splnila. V rámci daňové kontroly uvedla, že zboží bylo dodáváno na základě kupních smluv a objednávek uzavřených písemně (elektronicky) i dohod uzavřených ústně (telefonicky). Ústně byly zpravidla konkretizovány podmínky jednotlivých dodávek. Vše dojednávala obchodní ředitelka žalobkyně se zástupcem odběratele. Odběratele si prověřila ve veřejně přístupných evidencích a systému VIES. Kupující zaplatil za zboží kupní cenu ze svého účtu. Dopravu zajišťoval buď odběratel, nebo žalobkyně. Skutečnost, kdo zajišťoval přepravu, nebyla ze strany správce daně rozporována.
28. Ve vztahu k dodávkám pro PHU DRABEX žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že na CMR listech jsou uvedeny odlišné subjekty a že u části CMR listů není vyplněna položka č. 24 „Zboží obdržel“, přičemž na podporu své argumentace odkázal na rozsudek NSS č. j. 7 Afs 320/2018-42. Tento odkaz žalobkyně nepovažuje za přílehlavý, neboť nejde o obdobný případ. Ve věci řešené Nejvyšším správním soudem vyplynuly zásadní pochybnosti o tom, zda k dodání zboží do Polska a na Slovensko došlo, neboť dle zjištění daňových orgánů od provozovatelů mýtných bran vozidla, která měla zboží přepravovat, hranice České republiky nepřekročila nebo se obratem vrátila zpět. V nyní projednávané věci správce daně nezpochybnil, že se přeprava zboží na území jiného členského státu uskutečnila, a žalovaný žádné důvodné pochyby nevyjádřil. Žalovaný opakuje tvrzení správce daně uvedené ve výzvě k prokázání skutečností, aniž zohlednil reakci žalobkyně na tuto výzvu v podáních ze dne 30. 5. 2017 (ke zdaňovacímu období listopad 2014) a ze dne 9. 5. 2017 (ke zdaňovacímu období prosinec 2014).
29. Skutečnost, že v místě vykládky zboží není provozovna odběratele a odběratel není u vykládky přítomen, je v zahraničním obchodě běžnou praxí. Žalovaný nepřipustně odmítl návrh žalobkyně mezinárodním dožádáním ověřit existenci smluvního vztahu mezi odběratelem žalobkyně a obchodními společnostmi uvedenými na dokladech a CMR listech. Podle § 86 odst. 2 písm. b) daňového řádu měla žalobkyně právo navrhnout provedení důkazních prostředků, které neměla k dispozici. Také § 112 odst. 1 písm. e) daňového řádu požaduje toliko označení důkazních prostředků (viz též § 92 odst. 2 daňového řádu). Žalobkyně oprávněně navrhla provedení relevantního důkazu, který mohl prokázat její tvrzení a který objektivně nemůže mít k dispozici. Jeho odmítnutí žalobkyně považuje za nezákonné.
30. Žalobkyně považuje za zásadní, že odběratel porízení zboží přiznal, což potvrdil polský správce daně v rámci mezinárodního dožádání. To jednoznačně vyvrací pochybnosti o dodání zboží deklarovanému odběrateli a prokazuje, že skutečným pořizovatelem zboží byl deklarovaný odběratel. I v tomto případě žalovaný opomíjí, že PHU DRABEX za porízení zboží zaplatila kupní cenu. Za situace, kdy je pouze sporné, komu bylo zboží dodáno, platba kupní ceny tuto skutečnost prokazuje. S touto námitkou žalobkyně se žalovaný v napadeném rozhodnutí nevypořádal.

31. Žalobkyně též namítá, že napadené rozhodnutí je rozporuplné. Žalovaný totiž na jedné straně tvrdí, že žalobkyně neprokázala naplnění podmínky dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě, na straně druhé jí doměřuje daň podle toho, kdy se uskutečnila platba zálohy na její bankovní účet. K tomu poukazuje na zdaňovací období říjen a listopad 2014. Pokud žalovaný podrobuje konkrétní platby od konkrétního subjektu zdanění, nemůže mít pochybnosti o tom, od koho a za jakým účelem proběhly. Jelikož žalovaný přehodnotil závěr o použití snížené sazby daně s odkazem na rozsudek NSS ze dne 18. 9. 2018, č. j. 7 Afs 36/2018-43, je zřejmé, že platby považoval za platbu kupní ceny za dodávky zboží, surového řepkového oleje, který nebyl určen k potravinářskému využití. Tyto platby tedy jednoznačně prokazují, že žalobkyně zboží dodala deklarovanému odběrateli PHU DRABEX, tj. osobě registrované v jiném členském státu.

Nezákonné odmítnutí důkazního prostředku

32. Dále žalobkyně namítá, že v rámci daňové kontroly dne 8. 3. 2018 navrhla provést důkaz svědeckou výpovědí zástupce STEFAREZ Kft. M. D.. Správce daně tento důkazní prostředek odmítl provést, neboť nepředložila e-mailovou komunikaci a seznam otázek. Důkaznímu návrhu bylo vyhověno až v odvolacím řízení, avšak svědek se k výslechu nedostavil a zaslal pouze vyjádření, v němž uvedl, že přibližně před rokem byl odvolán z funkce jednatele, nedisponuje již žádnými doklady a s ohledem na časový odstup není schopen zodpovědně odpovědět na otázky související s podnikatelskou činností společnosti. Odmítnutí provést výslech svědka správcem daně bylo účelové a fakticky tím došlo k jeho zmaření, neboť žalovaný k němu přistoupil až po roce a půl. Pokud by tak učinil již správce daně, svědek by ještě disponoval doklady společnosti a mohl se relevantně vyjádřit.
33. Žalobkyně v této souvislosti navrhla provést výslech dalšího svědka Š. K., tehdejšího statutárního zástupce STEFAREZ Kft., což žalovaný odmítl s odůvodněním, že neuvedla, k jakému konkrétnímu tvrzení má vypovídat, a mohla ho navrhnout dříve. Odmítnutí důkazního návrhu považuje žalobkyně za nezákonné. Žalobkyně nesouhlasí s tím, že neuvedla, k jakému tvrzení by měl svědek vypovídat, neboť výslovně uvedla, že má vypovídat na podporu jejího tvrzení a k odstranění pochybností. Bylo zřejmé, že návrh činila ve vztahu k odběrateli STEFAREZ Kft., neboť se jednalo o jejího statutárního zástupce. Pochybnosti správce daně a tvrzení žalobkyně vyplývají ze spisu. Žalobkyně má proto za to, že dostatečně konkretizovala, co má svědek svou výpovědí potvrdit. Pokud žalovaný nepovažoval formulaci důkazního návrhu za dostatečnou, měl o tom žalobkyni vyrozumět a umožnit jí, aby návrh doplnila. Tento důkazní návrh není účelový, neboť jde o statutárního zástupce společnosti STEFAREZ Kft. Vztah svědka k prokazované skutečnosti je tedy zřejmý. Žalobkyně se domnívá, že navržený svědek je schopen potvrdit uskutečnění dodávek a objasnit sporované skutečnosti. Žalovaný proto neměl důkazní návrh odmítnout. K tomu odkázala na rozsudek NSS ze dne 21. 8. 2014, č. j. 4 Afs 59/2014-41. Pokud jde o vyjádření žalovaného, že skutkový stav byl dostatečně zjištěn ostatními provedenými důkazními prostředky, namítá, že v napadeném rozhodnutí žalovaný žádný zjištěný skutkový stav neuvedl. Z napadeného rozhodnutí pouze vyplývá, že žalobkyně neprokázala dodání zboží společnosti STEFAREZ Kft.

Zatajení spisového materiálu

34. Dále žalobkyně namítá, že jí byl poskytnut výsledek mezinárodního dožádání do Maďarska, které se týkalo obchodní spolupráce se společností STEFAREZ Kft., bez příloh (dokladů). Podklady jí nebyly zpřístupněny v rozporu se zákonem, neboť nebyl naplněn žádný z důvodů v § 66 daňového řádu, pro které může správce daně nahlížení odmítnout. Jedná-li se o dokumenty, z nichž vycházel maďarský správce daně, který potvrdil uskutečnění dodávek zboží, je zřejmé, že jsou relevantní a měly být žalobkyni zpřístupněny.
35. Dále žalobkyně namítla, že z výsledku mezinárodního dožádání (informace slovenské daňové správy č. j. 4661709/16/2113-60561-205409) vyplývá, že existoval obchodní vztah mezi STEFAREZ Kft. a Ilirija, která je uvedena na CMR listech. Odběratel žalobkyně STEFAREZ Kft. se zbožím dále obchodoval a dodal je svému odběrateli na Slovensku. Žalobkyně namítá, že informace slovenského správce daně jí byla poskytnuta k nahlížení ve značně anonymizované podobě a bez příloh. Z výzvy k prokázání skutečností je dle žalobkyně patrné, že správce daně disponuje mnohem širším spisovým materiálem, než který jí byl zpřístupněn. Za situace, kdy žalovaný považuje obchodní vztahy subjektů uvedených na CMR listech za relevantní pro posouzení naplnění podmínek pro osvobození od daně, neboť klade žalobkyni k tíži, že jsou na nich subjekty odlišné od deklarovaného dodavatele, měl se touto odpovědí slovenského správce daně zabývat. K této odvolací námitce se žalovaný v napadeném rozhodnutí vůbec nevyjádřil. Žalobkyně má za to, že jsou jí dlouhodobě opakovaně zatajovány relevantní informace týkající se STEFAREZ Kft.

Daňové orgány neměly posuzovat dobrou víru žalobkyně

36. Žalobkyně má též za to, že zkoumání její dobré víry nebylo na místě. Dle názoru žalobkyně žalovaný překvapivě zpochybnil přepravu zboží na území jiného členského státu, aby se mohl zabývat dobrou vírou a aplikovat závěry z rozsudku NSS č. j. 7 Afs 320/2018-42, ačkoli jde o případy skutkově odlišné. Podle žalobkyně se žalovaný neměl otázkou dobré víry zabývat, aniž postavil najisto, zda se plnění uskutečnilo, kdo byl pořizovatelem a jakým způsobem došlo k dodání zboží, resp. vyloučil, že zboží bylo odesláno (přepraveno) do jiného členského státu. Dále poukázala na judikaturu NSS k otázce převzetí zboží, z níž plyne, že převod práva nakládat s věcí jako vlastník je možný i bez fyzického převzetí zboží kupujícím (rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015-45, bod 22). Dále citovala rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS, podle něhož nelze po daňovém subjektu požadovat, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu, přičemž při posuzování nároku na odpočet DPH z plnění uskutečněných v rámci řetězových obchodů je nutné mít na zřeteli všechny okolnosti posuzovaných plnění, které nelze posuzovat izolovaně a uměle je od sebe odtrhovat. To, že žalovaný žalobkyni klade k tíži, že na CMR listech jsou odlišné subjekty, vede k tomu, že musí obstarávat důkazní prostředky k prokázání vztahu odběratele a dalších subjektů, ačkoli znalost těchto skutečností a schopnost je prokázat není podmínkou osvobození dle § 64 zákona o DPH. Žalobkyně pro případ, že správce daně setrvá na názoru, že tyto skutečnosti jsou podstatné, navrhla ověřit existenci smluvního vztahu mezi odběratelem a subjekty uvedenými na předložených důkazních prostředcích, avšak žalovaný se s tímto důkazním návrhem nevyřadil.

Nesplnění podmínek pro posouzení dodání jako tuzemského plnění

37. Konečně, žalobkyně namítá, že posouzení plnění jako zdanitelného plněním s místem plnění v tuzemsku je v rozporu s hodnocenými důkazními prostředky i se zjištěními správce daně. Mohlo by obstát pouze v případě, pokud by žalobkyně dodala zboží odběrateli v tuzemsku nebo odběrateli v jiném členském státě, který není plátcem daně. Takový závěr však žalovaný neučinil. Bylo na správci daně, aby prokázal, že zboží bylo dodáno v jiném členském státě neplátcem daně, resp. osobě, pro niž by pořízení zboží nebylo v souladu s čl. 3 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty ve znění směrnice Rady 2013/61/EU (dále jen „směrnice o DPH“) a příslušným ustanovením vnitrostátního právního řádu předmětem daně při pořízení, což neučinil. Podmínka odeslání (přepravy) zboží do jiného členského státu byla splněna. Zboží tedy nemohlo být dodáno odběrateli v tuzemsku. Pokud žalovaný rozporoval formálně deklarovaný stav, byl povinen podle § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu skutečný stav prokázat.
38. Žalobkyně dále poukázala na podmínky osvobození vymezené v čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH a v § 64 odst. 1 zákona o DPH. Upozornila, že požadavek § 64 zákona o DPH, aby byl kupující osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, je dle judikatury Soudního dvora v rozporu se směrnicí (např. rozsudek ze dne 9. 2. 2017 ve věci C-21/16, *Euro Tyre BV – Sucursal em Portugal*, dále jen „*Euro Tyre BV – Sucursal em Portugal*“), neboť podstatné je splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození, nikoliv skutečnost, zda pořizující osoba splní formální registrační podmínku. Pokud žalovaný odmítl dodávky zboží do jiného členského státu Evropské unie osvobodit a překlasifikoval je na tuzemská zdanitelná plnění, je za situace, kdy bezpochyby bylo zboží přepraveno do jiného členského státu, povinen prokázat, že příjemcem zboží nebyla osoba povinná k dani. S odvolací námitkou žalobkyně ohledně nenaplnění podmínek pro překvalifikaci na tuzemská plnění se žalovaný nevypořádal. Žalovaný překvalifikaci odůvodňuje pouze odkazem na rozsudek NSS č. j. 8 Afs 14/2010-195, jenž ovšem řeší zcela jinou situaci, kdy nebylo prokázáno, že zboží bylo odesláno (přepraveno) do jiného členského státu, přičemž pro posouzení věci bylo zásadní prohlášení poskytnuté deklarovaným odběratelem.

Vyjádření žalovaného

39. Dle žalovaného není napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť se vypořádal s veškerou argumentací žalobkyně a postupoval v souladu s rozsudkem NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19. Nebyl povinen reagovat na každou dílčí námitku. Namítá-li žalobkyně, že z napadeného rozhodnutí není zřejmé, jak dospěl k závěru, že žalobkyně uskutečnila tuzemská plnění, odkázal na bod 64 napadeného rozhodnutí. Z něj v souladu s § 102 odst. 4 daňového řádu plyne, které skutečnosti měl za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc právně posoudil. Jeho závěry jsou srozumitelné, vnitřně bezrozporné a mají oporu ve skutkových zjištěních a provedených důkazech.
40. Napadené rozhodnutí není překvapivé. Žalovaný nesouhlasí s námitkou, že doprava do jiného členského státu byla považovaná za prokázanou. K tomu poukázal na výzvy k prokázání skutečností ze dne 6. 2. 2017, č. j. 500592/17/2113-60561-205409, č. j. 500593/17/2113-60561-205409, č. j. 500594/17/2113-60561-205409 a č. j. 500595/17/2113-60561-205409. Z nich plyne, že správce daně po žalobkyni požadoval prokázat i to, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno z tuzemska do jiného členského

státu. Tím byl vymezen rozsah skutečností, které měla žalobkyně prokázat. Ze zpráv o daňové kontrole plyne, že správce daně zpochybňoval předložené CMR listy a poukázal na to, že z předložených tabulek ani jiných důkazních prostředků neplyne, kdo objednal a hradil přepravu. Prokázání dopravy do jiného členského státu z celkového kontextu zpráv o daňové kontrole neplyne.

41. Svě pochybnosti správce daně kvalifikovaně vyjádřil ve výzvách k prokázání skutečností, na jejichž odůvodnění žalovaný odkazuje. V nich byly popsány nesrovnalosti v předložených dokladech, nestandardní přepisování či opravování údajů v CMR listech, absence potvrzení, že příjemci zboží skutečně převzali, informace od slovenského správce daně o společnosti Ilirija, která dodání zboží neprokázala a je tzv. ztraceným obchodníkem, absence kupní smlouvy u deklarovaného odběratele PHU DRABEX a ve zdaňovacím období září 2014 též u STEFAREZ Kft., nevěrohodná kupní smlouva ve zdaňovacím období listopad 2014 u STEFAREZ Kft., stejně jako i nemožnost z předložených dokladů zjistit, kdo objednal a uhradil přepravu. Žalovaný nebyl povinen znovu v napadeném rozhodnutí vyjadřovat již jednou vznesené pochybnosti. Tyto pochybnosti žalovaný shrnul v napadeném rozhodnutí.
42. V souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně přenesl důkazní břemeno zpět na žalobkyni, která měla prokázat splnění podmínek § 64 zákona o DPH. Pokud v daňovém řízení neprokázala tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na § 92 odst. 5 daňového řádu dovodit, že byl správce daně či žalovaný povinen prokazovat tyto skutečnosti za žalobkyni. Žalovaný nebyl povinen prokazovat, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu neplátcí daně, resp. osobě, pro niž by pořízení zboží nebylo předmětem daně při pořízení. NSS opakovaně potvrdil, že je to daňový subjekt, který musí prokázat podmínky podle § 64 zákona o DPH. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu byla žalobkyně povinna prokázat všechny skutečnosti, které je povinna uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních a k jejichž prokázání byla vyzvána.
43. Žalobkyně podle žalovaného důkazní břemeno neunesla, neboť nepředložila dostatečné podklady, které by vyvrátily vznesené pochybnosti a prokázaly jí tvrzené skutečnosti (viz body 53 a 54 napadeného rozhodnutí). Nepředložila žádnou dokumentaci, z níž by vyplynulo, kdo a za jakých podmínek zajistil přepravu zboží. Žalobkyně měla v souladu s § 64 odst. 5 zákona o DPH možnost prokázat splnění podmínek podle § 64 zákona o DPH písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky, což neučinila. Výsledky mezinárodních dožadání provedených v odvolacím řízení pochybnosti prohloubily. Platby prokázané bankovními výpisy představují pouze deklaraci toku finančních prostředků a nejsou samy o sobě důkazem o splnění podmínek § 64 zákona o DPH. Bankovní výpis může být přesvědčivým důkazním prostředkem, pokud je celý průběh transakce prokázán přesvědčivými důkazními prostředky, tj. v situaci, kdy existuje spolehlivá vazba mezi daňovým dokladem a dalšími důkazními prostředky, což v dané věci nebylo.
44. Argumentaci ve vztahu k odběrateli STEFAREZ Kft., že šlo o zjednodušený postup při dodání zboží uvnitř území Evropské unie formou třístranného obchodu, považuje žalovaný za nepřiléhavou, protože na CMR listech figurují čtyři společnosti. Z podstaty věci není možné, aby třístranný obchod probíhal mezi čtyřmi subjekty. STEFAREZ Kft. třístranný obchod nepřiznala a dle maďarského správce daně se transakce neuskutečnily mezi žalobkyní a STEFAREZ Kft. Vzhledem k těmto skutečnostem považuje žalovaný

Shodu s prvopisem potvrzuje: B. M.

argumentaci za účelovou. Věrohodnost argumentace narušuje i její uplatnění až ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Žalovaný se s touto námitkou podrobně vypořádal v bodě 70 napadeného rozhodnutí. Třístranný obchod nebylo možné ověřit u společnosti Ilirija, neboť je dle sdělení správce daně tzv. ztraceným obchodníkem. U dodávek odběrateli STEFAREZ Kft. se argumentace žalobkyně omezila pouze na část CMR listů. Žalobkyně přehlídí, že na některých CMR listech je jako skutečný příjemce společnost TEAM CARS, přičemž tuto skutečnost nijak nevysvětlila. K faktuře č. 21400478 chybí dva CMR listy, položka č. 2 je u některých CMR listů přepisována a CMR list č. 2250853 nemá položku č. 24 „Zboží obdržel“ vůbec vyplněnou.

45. Ve vztahu k odběrateli PHU DRABEX z mezinárodního dožádání vyplynulo, že deklarovaný odběratel sice přiznal pořízení zboží od žalobkyně, ale jeho zástupce se na výzvu daňové správy nedostavil a nepředložil doklady potvrzující transakce. CMR listy neobsahují stěžejní údaj, zda polský odběratel zboží vůbec obdržel. Není na nich uvedena ani žalobkyně, ale zcela jiné společnosti, přičemž u většiny chybí potvrzení v položce č. 24. Nebyla předložena kupní smlouva ani jiný důkazní prostředek, který by prokázal podmínky sjednání přepravy a předání zboží.
46. Žalobkyně nedoložila splnění podmínky přepravy zboží do jiného členského státu, neboť neúplné CMR listy ani doložky EXW či DAP nejsou dostatečným podkladem k jejímu prokázání.
47. Žalovaný nerozšiřoval důkazní břemeno žalobkyně, ale pouze požadoval, aby žalobkyně prokázala dodání zboží deklarovaným odběratelům.
48. Správce daně správně posuzoval dobrou víru žalobkyně, přičemž dospěl k závěru, že v dobré víře být nemohla. Nesrovnalosti v CMR listech musely být žalobkyni známy nejpozději po ukončení přepravy. Žalobkyně však od svých odběratelů nepožadovala vysvětlení údajů o odlišných subjektech na CMR listech. Na údaje uvedené v CMR listech daňové orgány nenahlížely izolovaně, ale vycházely i z dalších předložených dokladů a z informací získaných z mezinárodních dožádání. Žalovaný zdůrazňuje, že pokud si žalobkyně byla vědoma, že na předložených CMR listech a dalších dokladech jsou uvedeny subjekty odlišné od odběratelů, minimálně si měla zjistit další informace o skutečných odběratelích a místech dodávek a požadovat příslušná vysvětlení. To, že takto nepostupovala, svědčí o jejím neobezřetném chování.
49. Žalovaný se zabýval dobrou vírou žalobkyně v souladu se závěry plynoucími z rozsudku Soudního dvora ze dne 27. 9. 2007, *Teleos a další*, C-409/04 (dále jen „*Teleos*“). Posuzoval, zda se mohla oprávněně domnívat, že v době uskutečnění transakcí splňuje podmínky pro přiznání osvobození. Dobrou víru daňového subjektu je třeba při posuzování oprávněnosti osvobození dodání zboží do jiného členského státu zkoumat vždy, i když nebylo splnění hmotněprávních podmínek tohoto osvobození v daném případě prokázáno. Závěr, že žalobkyně nemohla být v dobré víře, žalovaný odůvodnil v bodech 63 a 77 napadeného rozhodnutí. Žalobkyně postupovala neopatrně, neboť samotné prověřování deklarovaného odběratele v systému VIES (bez doložení, že tak žalobkyně skutečně učinila) nezakládá dobrou víru ohledně skutečnosti, že zboží bylo deklarovanému odběrateli skutečně dodáno. Žalobkyně nemohla být v dobré víře ani v průběhu transakcí, a to s ohledem na nesrovnalosti v údajích na předložených dokladech. Žalobkyně akceptovala doklady, na nichž se nacházely subjekty odlišné od deklarovaných odběratelů, CMR listy, na kterých absentovaly údaje o samotné žalobkyni, a spokojila se s nedostatečně vyplněnými CMR

listy, v nichž absentovalo potvrzení odběratele o přijetí zboží. K některým dodávkám navíc CMR listy absentují. Uvedené skutečnosti musely být žalobkyni známy, pokud by se s CMR listy seznámila. Obchodovala přitom s rizikovou komoditou, a lze tak od ní očekávat vyšší míru obezřetnosti. Uvedené skutečnosti odůvodňují závěr, že nemohla být v dobré víře, že prokáže naplnění podmínek pro osvobození od DPH. Žalovaný zdůrazňuje, že žalobkyně byla povinna zajistit si dostatek důkazních prostředků k doložení splnění podmínek pro osvobození od daně a nemohla se spokojit s doklady, které vykazují zjevné nesrovnalosti a na kterých figurují zcela jiné subjekty, a nezajímat se o to, z jakého důvodu jsou zde tyto subjekty uvedeny.

50. Žalovaný též nesouhlasí se závěrem, že řádně nehodnotil všechny předložené důkazy a nepostupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. S odkazy na judikaturu připomíná, že hodnocení důkazů může být důvodem pro zrušení rozhodnutí, pouze pokud vykazují natolik závažná pochybení, že mají vliv na zákonnost rozhodnutí. Soudu nepřisluší přehodnocovat myšlenkovou úvahu správce daně, pokud vzal v úvahu všechny podstatné skutečnosti a logicky z nich dovozuje závěr odpovídající zákonu.
51. K návrhu na ověření obchodních vztahů odběratelů žalobkyně a společností na CMR listech se žalovaný vyjádřil v bodě 75 napadeného rozhodnutí. Žalovaný řádně odůvodnil, proč důkaz neprovede, a napadené rozhodnutí tedy nezatížil vadou. Nejednalo se o nezákonné odmítnutí důkazního prostředku. Žalobkyni tížilo důkazní břemeno. Svým návrhem fakticky požadovala, aby za ni správce daně plnil důkazní povinnost. Mezinárodní výměna informací v rámci správy daní nebyla zavedena proto, aby umožnila daňovým subjektům získat dodatečné důkazy, které si měly samy dříve zajistit, aby doložily splnění podmínek pro přiznání osvobození [srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 27. 9. 2007 ve věci *C-184/05 Twob International BV* (dále jen „*Twob International*“) a rozsudek NSS ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45]. Stěžejní pro posuzovanou věc byla skutečnost, že mezinárodní dožádání bylo provedeno ve vztahu k deklarovaným odběratelům, přičemž jejich výsledek prohloubil pochybnosti daňových orgánů.
52. Neprovedení svědecké výpovědi Š. K. nepředstavovalo nezákonné odmítnutí důkazního návrhu, neboť bylo odůvodněno tím, že svědek nemohl vypovědět nic relevantního, protože žalobkyně sama uvedla, že obchodní komunikace probíhala pouze mezi Ing. P. a M. D.. Žalobkyně ani neuvedla, jaké konkrétní skutečnosti má Š. K. potvrdit. Z rozsudku NSS ze dne 21. 8. 2014, č. j. 4 Afs 59/2014-41, plyne, že není třeba provádět důkazy, kterými nelze prokázat relevantní skutečnosti. Dle žalovaného není třeba výsledek provést, pokud je návrh na jeho provedení veden pouze snahou mařit a účelově prodlužovat daňové řízení.
53. Žalovaný žalobkyni nezatajoval obsah spisu. S touto námitkou se vypořádal v bodě 67 napadeného rozhodnutí. Odpověď maďarského správce daně byla žalobkyni zaslána. Namítané zatajování spisového materiálu nelze shledat v nezpřístupnění dokumentů zaslaných maďarským správcem daně vztahujících se ke společnosti STEFAREZ Kft., neboť tvoří pouze podklad, z kterého maďarský správce daně vycházel při své odpovědi. Z odpovědi maďarského správce daně je zřejmé, že zpřístupněním podkladů by mohl být ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní. Žalobkyně proti rozsahu zaslaných listin v rámci korespondenčního nahlížení do spisu nebrojila a nevyužila žádné prostředky obrany předpokládané daňovým řádem (stížnost proti postupu správce daně).

54. K námitce žalobkyně, že jí byla poskytnuta k nahlížení odpověď slovenského správce daně č. j. 4661709/16/2113-60561-205409 ve značně anonymizované podobě a bez příloh, žalovaný uvádí, že v průběhu daňového řízení to nenamítla. Jelikož neuvedla, kdy jí měla být písemnost zpřístupněna v tvrzené značně anonymizované podobě, nemůže žalovaný na tuto námitku adekvátně reagovat. Dále uvádí, že součástí spisu je protokol o nahlížení do spisu dne 15. 6. 2016, z něhož je zřejmé, že jí byly předloženy k nahlížení písemnosti týkající se mezinárodního dožádání, které byly upraveny pro nahlížení. Proti takovému zpřístupnění nic nenamítala a nevyužila žádný zákonem předvídaný postup, jímž by brojila proti rozsahu nahlížení do spisu. Dále je součástí spisu protokol o nahlížení do spisu ze dne 10. 6. 2019, z něhož je zřejmé, že žalobkyni bylo umožněno nahlédnout mj. do úředního záznamu č. j. 1352622/18/2113-60561-205409 (týká se zdaňovacího období září 2014) a do úředního záznamu č. j. 2147286/18/2113-60561-205409 (týká se zdaňovacího období říjen 2014). Žalovaný pořídil fotokopie těchto úředních záznamů a předal je žalobkyni. Žalobkyně při nahlížení ničeho nenamítala a ani následně proti rozsahu nahlížení do spisu nebrojila. Žalobkyně nepožadovala, aby jí byly zpřístupněny odpovědi slovenského správce daně ve vztahu ke zdaňovacím obdobím listopad 2014 a prosinec 2014 (úřední záznam č. j. 1788527/18/2113-60561-205409 a úřední záznam č. j. 2145121/18/2113-60561205409). Žalobkyni byla dána možnost reagovat na odpověď slovenského správce daně a vyjádřit se k předmětným zjištěním. Zatajování spisového materiálu nelze shledat v nezpřístupnění dokumentů zaslaných slovenským správcem daně ve vztahu ke společnosti Ilirija (příloh odpovědi), neboť jejich zpřístupněním by mohl být ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní. Z daňového spisu nevyplývá žádné zatajování spisového materiálu. Žalovaný považuje žalobní námitku za účelovou.
55. Žalovaný nesouhlasí se žalobkyní, že by rozsudek NSS ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42, nebyl přílehlavý. Podle žalovaného v něm soud posuzoval skutkově obdobný případ a konstatoval, že rozporné doklady v kombinaci s nedostatečně vyplněnými CMR listy nepostačují k prokázání podmínek pro přiznání osvobození podle § 64 zákona o DPH. Obecné závěry o tom, že CMR listy mají při prokazování dodání zboží zásadní váhu a že jejich nekompletnost má v daňovém subjektu vzbudit pochybnosti, zda bylo zboží skutečně dodáno, jak bylo sjednáno, jsou plně aplikovatelné i na případ žalobkyně.
56. Jelikož žalobkyně neprokázala splnění podmínek § 64 zákona o DPH, je třeba dodání zboží odběratelům STEFAREZ Kft. a PHU DRABEX podle § 2 odst. 2 a odst. 1 písm. a) zákona o DPH ve spojení s § 7 odst. 2 a § 22 odst. 1 a odst. 2 zákona o DPH považovat za tuzemské zdanitelné plnění, a proto je nutné z těchto plnění odvést daň na výstupu. Tento závěr podporuje judikatura NSS (viz rozsudek ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, a rozsudek ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 48/2016-92, bod 28).
57. K námitce rozporu § 64 zákona o DPH a čl. 138 směrnice o DPH žalovaný uvádí, že podmínka pro přiznání osvobození od daně, aby bylo zboží dodáno osobě registrované k dani, není v rozporu se směrnicí. K tomu odkázal na rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015-30. Rozlišení osob povinných k dani podle obratu na plátce a neplátce v českém právu, jakož i osoby registrované a neregistrované v jiném členském státu, není v rozporu se směrnicí, která v čl. 282 a násl. umožňuje zavedení režimu pro malé podniky, aby nemusely být plátcí DPH. Nelze proto dospět k závěru, že by podmínka pro přiznání osvobození od daně, aby bylo zboží dodáno osobě registrované k dani, byla v rozporu se

směrnicí. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku vysvětlil, z jakého důvodu je taková podmínka žádoucí, a rozpor se směrnicí neshledal.

Splnění procesních podmínek

58. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje i všechny ostatní formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Soud o věci rozhodl bez nařízení jednání dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.

Skutková zjištění vycházející z obsahu spisů

59. Ze správních spisů plyne, že pro všechna zdaňovací období (září 2014, říjen 2014, listopad 2014 a prosinec 2014) byla dne 17. 2. 2016 zahájena daňová kontrola v rozsahu obchodování žalobkyně s řepkovým olejem. Správce daně žalobkyni vyzval, aby prokázala splnění všech podmínek § 64 zákona o DPH předložením evidence pro daňové účely v elektronické podobě a dokladů o uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění, včetně dokladů o provedené úhradě.
60. Žalobkyně se k obchodní spolupráci s deklarovánými odběrateli STEFAREZ Kft. a PHU DRABEX vyjádřila na ústním jednání dne 14. 12. 2016. Ve vztahu k odběrateli STEFAREZ Kft. Ing. P. P. odkázala na ústní vyjádření učiněná ve dnech 23. 6. 2016 a 5. 10. 2016. Uvedla, že spolupráce probíhala stejně jako se slovenským odběratelem STEFAREZ s.r.o. K nesrovnalostem v kupních smlouvách uvedla, že šlo pouze o písařské chyby (administrativní pochybení). Uvedla, že M. D. byl jednatelem STEFAREZ Kft., k čemuž předložila výpis z maďarského obchodního rejstříku. Ke skutečnosti, že na kupní smlouvě vztahující se ke zdaňovacímu období listopad 2014 je u podpisu uvedeno jméno B. M., zástupci žalobkyně uvedli, že šlo o chybu v psaní, jméno nebylo omylem vymazáno z ustáleného vzoru. Ing. P. na to byla M. D. upozorněna, ale nedůsledností žalobkyně to nebylo opraveno, na smlouvě je však podpis M. D.. Případnou e-mailovou komunikaci k tomu se žalobkyně zavázala doložit do 31. 12. 2016. Dále Ing. P. uvedla, že zakázky se realizovaly na základě smluv nebo ústních objednávek s panem D.. K dotazu ohledně dopravy uvedla, že bude vyplývat z tabulek, které doloží. Přepravu objednávala zpočátku STEFAREZ Kft. u TRANSPORTSTAV z důvodu obchodního tajemství, následně byla sjednána dodací podmínka DAP. Za žalobkyni s přepravcem komunikovala Ing. P., za přepravce řidič, skutečné místo vykládky vyplývá z CMR listů. K odběrateli PHU DRABEX Ing. P. uvedla, že princip obchodování byl shodný jako v případě společnosti P.W. ARON GRZEGORZ BOGDANOWICZ, neboť byly obě zastoupeny M. T.. S těmito odběrateli byla navázána spolupráce telefonicky, oslovili žalobkyni. Totožnost zástupce si Ing. P. v tu dobu neověřovala, neboť zastupovala žalobkyni nově a nebyla to v té době zavedená praxe. Nenapadlo ji, že by mohlo dojít k podvodu. Vzhledem k tomu, že žalobkyně měla předchozí negativní zkušenost s obchodním partnerem z Německa, byla pro ni zásadní platební disciplína a akceptování dopravy TRANSPORTSTAVEM, aby měla zboží pod kontrolou a nedošlo k fiktivnímu prodeji, a dále registrace k DPH. Doplnila, že doprava bude objasněna tabulkou s „napárovanou“ přepravou.
61. Tabulky týkající se přepravy žalobkyně předložila dne 9. 1. 2017. Ve vztahu k odběrateli „Stefarez“ jsou v ní vyplněny údaje o dopravci (TRANSPORTSTAV), ceně dopravy, čísle

Shodu s prvopisem potvrzuje: B. M.

faktury za dopravu a SPZ za období listopad a prosince 2014, za období září a říjen 2014 nejsou tyto údaje vyplněny, údaje o dopravě ve vztahu dodávkám PHU DRABEX v tabulce nejsou uvedeny.

62. Při jednání dne 23. 6. 2016, na něž žalobkyně odkázala při jednání dne 14. 12. 2016, žalobkyně uvedla, že si obchodní partnery prověřuje přes obchodní rejstřík a její právní zástupce je prověřoval v dalších veřejných rejstřících, např. ARES a VIES. Prověřovala čísla účtů v databázi ARES a kontrolovala doklady osob, jež za subjekt jednájí. Přihlížela k přechodí obchodní historii a informacím dostupným na trhu. Zahraniční obchodní partneři jí posílali výpisy z obchodních rejstříků včetně identifikačního čísla VAT, které ověřovala ve VIES. V případě prodeje zboží novým partnerům vyžadovala platbu před stočením. V obecné rovině uvedla, že při prodeji vyhledávali obchodní partneři ji. Pouze když hrozilo, že bude vyčerpána skladovací kapacita, sama kupce aktivně vyhledávala. Za žalobkyni jednala Ing. P. a smlouvy konzultovala s právními zástupci. Komunikace probíhala prostřednictvím telefonu, e-mailu nebo osobně. Přeprava zboží, nakládka a vykládka se řídila dodacími podmínkami Incoterms 2010, které byly upřesněny v jednotlivých smlouvách. Místo vykládky bylo řešeno operativně podle možností odběratele. Poněvadž zboží prodává na paritě FCA a EXW, požadovala vždy od odběratele potvrzený CMR list. Za nesplnění této povinnosti hrozila odběratelům sankce. Neví, jak dále odběratelé se zbožím nakládají, neboť to nemá po přechodu vlastnického práva možnost zjistit. Konkrétně se vyjádřila toliko k odběrateli STEFAREZ s.r.o. K němu uvedla, že zboží bylo dodáváno jak na základě písemných kupních smluv nebo emailových objednávek, tak ústních dohod (telefonických objednávek). Při obchodních jednáních se zástupci žalobkyně osobně setkali s M. D.. Přepravu zboží zajišťovala z části žalobkyně, z části odběratel, vždy to vyplývalo z objednávky zboží. Za žalobkyni dopravu objednávala Ing. P. u TRANSPORTSTAV, kontaktní osobou za dopravce byl dispečer.
63. Na ústním jednání dne 5. 10. 2016 žalobkyně k obchodní spolupráci se STEFAREZ s.r.o. uvedla, že první obchod začal tak, že jí dodala zboží STEFAREZ s.r.o., odštěpný závod, Kubelíkova 1244/22, Praha-Žižkov, která žalobkyni vyhledala. Jednal za ni M. D., za žalobkyni Ing. P.. Na konkrétní otázky neodpověděla s tím, že žádala, aby jí byly zaslány předem.
64. K prokázání svých tvrzení a splnění podmínek § 64 odst. 1 zákona o DPH žalobkyně předložila listinné důkazy.
65. Žalobkyně předložila seznam dokladů pro přiznání k DPH (seznam přijatých a vydaných faktur rozdělený podle toho, zda se jednalo o plnění tuzemské nebo do jiného členského státu, pokladních dokladů a interních dokladů) za rok 2014. Po výzvě správce daně dne 11. 4. 2016 doložila karty zásob s položkami skladových dokladů. Z nich má vyplývat, kdy došlo k jednotlivým plněním, zda se jednalo o prodej či příjem, v jakém množství a jaký doklad má uskutečnění plnění dokládat (ve vztahu k odběratelům STEFAREZ Kft. a PHU DRABEX se vždy jedná o „dodací list vydaný“). Dále předložila faktury, nepotvrzené dodací listy, vážní lístky, průvodky výdeje materiálu, CMR listy, výdejky a kupní smlouvy. CMR listy odpovídají předloženým fakturám množstvím dodávaného zboží.
66. Za zdaňovací období září 2014 byla předložena faktura č. 21400459, podle níž měla proběhnout dvě plnění, čemuž odpovídají CMR listy č. 2330710 a č. 2330712. V položce č. 24 „Zboží obdržel“ je potvrzení společnosti Ilirija, údaj v položce č. 2 „Příjemce“ je přeškrtnut. K této faktuře žalobkyně předložila dodací listy (bez uvedení čísla) s razítky

společnosti Ilirija (označené jako dodavatel) a PLYNEX (označené jako odběratel). Rovněž byly předloženy faktury na dodávky řepkového oleje pro odběratele STEFAREZ s.r.o., odštěpný závod, DIČ CZ683417639.

67. Za zdaňovací období říjen 2014 žalobkyně deklarovala plnění odběrateli STEFAREZ Kft. fakturami č. 21400478, 21400480, 21400493, 21400509, 21400510, 21400512, 21400527, 21400552, 21400553, 21400565 a 21400587 a odběrateli PHU DRABEX fakturami č. 21400506, 21400507, 21400508, 21400534, 21400538, 21400524, 21400533, 21400546, 21400557, 21400558, 21400560, 21400576, 21400581 a 21400570.
68. Ve vztahu k deklarovánému odběrateli STEFAREZ Kft za zdaňovací období říjen 2014 předložila
- k faktuře č. 21400552 (deklarována 3 plnění) 3 CMR listy č. 2145719, 2145716 a 2145718
 - k faktuře č. 21400553 (deklarována 2 plnění) 3 CMR listy 2250809, 2250840 a 2145717
 - k faktuře č. 21400565 (deklarována 2 plnění) 3 CMR listy č. 2250831, 2342629 a 2342628
 - k faktuře č. 21400587 předložila CMR list č. 2250808
 - k faktuře č. 21400478 (deklarováno 6 plnění) 4 CMR listy č. 2250820, 2250824, 2250825 a 2250853
 - k faktuře č. 21400480 CMR list č. 0826202
 - k faktuře č. 21400493 (deklarována 2 plnění) 2 CMR listy 2250884 a 2250864
 - k faktuře č. 21400509 CMR list č. 2250811
 - k faktuře č. 21400510 (deklarována 2 plnění) 2 CMR listy č. 2250842 a 2250810
 - k faktuře č. 21400512 CMR list č. 2250861
 - k faktuře č. 21400527 (deklarována 2 plnění) 2 CMR listy č. 0826201 a 2145715
69. U všech CMR listů je v položce č. 24 uvedena Ilirija, bez uvedení data přijetí. V položce č. 2 je jako příjemce zboží uvedena STEFAREZ s.r.o. V případě CMR listů č. 2145719, 2250808, 2250820, 2250824, 2250825, 2250853, 0826202, 2250884, 2250864, 2250809 a 2250811 je údaj v položce č. 2 „Příjemce“ přelepen.
70. Ve vztahu k deklarovánému odběrateli PHU DRABEX za zdaňovací období říjen 2014 žalobkyně předložila:
- k faktuře č. 21400533 (deklarována 2 plnění) 2 CMR listy č. 2250896 a 2250897
 - k faktuře č. 21400546 CMR list č. 2342613
 - k faktuře č. 21400557 (deklarována 3 plnění) 3 CMR listy č. 2342614, 2342606 a 2342607
 - k faktuře č. 21400558 CMR list č. 2250830
 - k faktuře č. 21400560 (deklarována 2 plnění) 2 CMR listy č. 2342619 a 2342623
 - k faktuře č. 21400576 CMR list č. 2342677
 - k faktuře č. 21400579 CMR list č. 2250807
 - k faktuře č. 21400581 3 CMR listy č. 2250833, 2342627 a 2250831 (poslední z CMR listů není spárován s fakturou, neboť množství 24,260 tun není na faktuře uvedeno)

- k faktuře č. 21400506 (deklarováno 1 plnění) 2 CMR listy č. 2250888 a 2250886
 - k faktuře č. 21400507 CMR list č. 2250860
 - k faktuře č. 21400508 CMR list č. 2250900
 - k faktuře č. 21400534 (deklarována 2 plnění) 2 CMR listy č. 2250892 a č. 2250899
 - k faktuře č. 21400538 předložila CMR list č. 2250898
 - k faktuře č. 21400524 (deklarována 2 plnění) 2 CMR list č. 2342656 a 2342657
71. U všech těchto CMR listů není v položce č. 1 jako odesílatel uvedena žalobkyně, ale Prorsum, přičemž v položce 22 není podpis a razítko odesílatele. V položce č. 2 není uvedena jako příjemce PHU DRABEX, ale Grzeš (uváděna též např. jako Grzegorz Konfederak; jde o zkratky obchodní firmy společnosti „ZAKŁAD PRODUKCYJNO-USŁUGOWO-HANDLOWY GRZEŚ GRZEGORZ KONFEDERAK“) se sídlem v Dąbrowa Górnicza v Polsku nebo společnost Harmony Partner (CMR listy č. 2250888 a 2250886). Místo vykládky je Brenna (Polsko).
72. Na většině CMR listů (2250896, 2250897, 2342613, 2342614, 2342606, 2342607, 2250830, 2342619, 2342623, 2342677, 2250807, 2250833, 2342627, 2250831, 2250860, 2250900, 2342656, 2342656 a 2342657) není v položce č. 24 obdržení zboží nikým potvrzeno.
73. V některých CMR listech (č. 2250896, 2250897, 2342613) je údaj v položce č. 2 „Příjemce“ přeškrtnut. V případě CMR listů č. 2250860, 2250900, 2250899 a 2250898 byl údaj v položce č. 2, kde byla uvedena Harmony Partner, přepsán na Grzeš.
74. V případě CMR listů č. 2250888 a 2250886 předložených k faktuře č. 21400506, CMR listů č. 2250892 a č. 2250899 předložených k faktuře č. 21400534 a CMR listu č. 2250898 předloženého k faktuře č. 21400538 je CMR list potvrzen razítkem PHU DRABEX, nikoli ovšem v položce č. 24, ale pod ní v položce „Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“. I v těchto případech platí, že v položce č. 2 je uvedena Grzeš nebo Harmony Partner a v položce č. 1 Prorsum. V CMR listu č. 2342657 je v položce č. 24 potvrzení společnosti Grzeš, což odpovídá údaji v položce č. 2 „Příjemce“.
75. Za zdaňovací období listopad 2014 žalobkyně deklarovala plnění odběrateli STEFAREZ Kft. fakturami č. 21400605, 21400610, 21400616, 21400618, 21400626, 21400635, 21400636, 21400643, 21400644 a 21400650 a odběrateli PHU DRABEX fakturami č. 21400580, 21400589, 21400595, 21400596, 21400601, 21400606, 21400620, 21400628, 21400647, 21400654, 21400661, 21400671, 21400672 a 21400675.
76. Ve vztahu k deklarovanému odběrateli STEFAREZ Kft. za toto zdaňovací období předložila:
- k faktuře č. 21400605 CMR list č. 2342643
 - k faktuře č. 21400610 CMR list č. 2342663
 - k faktuře č. 21400616 (deklarována 2 plnění) 3 CMR listy č. 2342700, 2342631 a 2342630
 - k faktuře č. 21400618 (deklarována 2 plnění) 2 CMR listy č. 2250804 a 2250802
 - k faktuře č. 21400626 CMR list č. 2342642
 - k faktuře č. 21400635 CMR list č. 2342691

- k faktuře č. 21400636 CMR list č. 2342639
 - k faktuře č. 21400643 (deklarována 2 plnění) 2 CMR listy č. 2342698 a 2342690
 - k faktuře č. 21400644 (deklarována 3 plnění) 3 CMR listy č. 2342735, 2342734 a 2342732
 - k faktuře č. 21400650 CMR list č. 2250803
77. Převzetí zboží buď není v položce č. 24 CMR listu potvrzeno společností STEFAREZ Kft., ale společností Ilirija (CMR listy č. 2342643, 2342663, 2342700, 2342630, 2250804, 2250802, 2342642, 2342691, 2342735, 2342734, 2342732 a 2250803), anebo nejsou CMR listy v položce č. 24 potvrzeny nikým (CMR listy č. 2342631, 2342639, 2342698 a 2342690). Jako místo vykládky je uvedena adresa sídla společnosti PLYNEX na Slovensku a v položce č. 4 „Místo a datum nakládky zboží“ je uveden Kolín. V případě CMR listu č. 2342691 předloženého k faktuře č. 21400635 není v položce č. 2 jako příjemce zboží uvedena STEFAREZ Kft., ale STEFAREZ s.r.o.
78. Ve vztahu k deklarovanému odběrateli PHU DRABEX za zdaňovací období listopad 2014 žalobkyně předložila:
- k faktuře č. 21400580 CMR list č. 2250836
 - k faktuře č. 21400589 CMR list č. 2342674
 - k faktuře č. 21400595 CMR list č. 2342626
 - k faktuře č. 21400596 CMR list č. 2342666
 - k faktuře č. 21400601 CMR list č. 2250805
 - k faktuře č. 21400606 CMR list č. 2342664
 - k faktuře č. 21400620 (deklarována 2 plnění) 2 CMR listy č. 2342635 a 2250834
 - k faktuře č. 21400628 CMR list č. 2342682
 - k faktuře č. 21400647 CMR list č. 2342688
 - k faktuře č. 21400654 CMR list č. 2342640
 - k faktuře č. 21400661 CMR list č. 2316225
 - k faktuře č. 21400671 CMR list č. 2316227
 - k faktuře č. 21400672 CMR list č. 2316228
 - k faktuře č. 21400675 CMR list č. 2316251
79. U všech těchto CMR listů je v položce č. 1 uvedena Prorsum a v položce č. 2 Grzeš se sídlem v Dąbrowa Górnicza v Polsku. Jako místo vykládky je uvedeno Brenna (Polsko). V položce č. 24 není potvrzeno převzetí zboží.
80. Za zdaňovací období prosinec 2014 žalobkyně deklarovala plnění odběrateli STEFAREZ Kft. fakturami č. 21400690, 21400693, 21400694, 21400706, 21400715, 21400730, 21400738 a 21400741 a odběrateli PHU DRABEX fakturou č. 21400681.
81. Ve vztahu k deklarovanému odběrateli STEFAREZ Kft. předložila:
- k faktuře č. 21400690 (deklarována 2 plnění) 2 CMR listy č. 2316320 a 2316229. Tyto CMR listy nejsou v položce č. 24 potvrzeny deklarovaným odběratelem, ale společností

TEAM CARS. V položce „Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“ je razítko STEFAREZ Kft.

- k faktuře č. 21400693 (deklarována 2 plnění) 2 CMR listy č. 2342794 a 2316292. CMR list č. 2342794 je v položce č. 24 potvrzen společností TEAM CARS, v položce „Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“ je razítko STEFAREZ Kft. CMR list č. 2316292 je v položce č. 24 potvrzen společností Ilirija.
 - k faktuře č. 21400694 (deklarována 2 plnění) 2 CMR listy č. 2342795 a 2316231. CMR list č. 2316231 je v položce č. 24 potvrzen společností TEAM CARS, v položce „Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“ je razítko STEFAREZ Kft. CMR list č. 2342795 je v položce č. 24 potvrzen společností Ilirija.
 - k faktuře č. 21400706 předložila CMR list č. 2316258, který je v položce č. 24 potvrzen společností Ilirija.
 - k faktuře č. 21400715 (deklarována 2 plnění) 1 CMR list č. 2250839, v němž jsou dvě plnění odpovídající množství uvedenému ve faktuře. V položce č. 24 je CMR list potvrzen společností TEAM CARS, v položce „Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“ je razítko STEFAREZ Kft.
 - k faktuře č. 21400730 CMR list č. 2316294, který je v položce č. 24 potvrzen společností TEAM CARS a v položce „Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“ je razítko STEFAREZ Kft.
 - k faktuře č. 21400738 (deklarována 2 plnění) 2 CMR listy č. 2316296 a 2316295 a k faktuře č. 21400741 CMR list č. 2342696, u nichž je v položce č. 24 potvrzení Ilirija. Jako místo vykládky je označeno sídlo PLYNEX v Seredi.
82. Ve vztahu k PHU DRABEX žalobkyně předložila k faktuře č. 21400681 CMR list č. 2316252. V položce č. 1 je jako odesílatel uvedena Prorsum a v položce č. 2 jako příjemce Grzeš. Místo vykládky je Brenna (Polsko). V položce č. 24 není nikým potvrzeno převzetí zboží.
83. Žalobkyně dále předložila dodací listy (včetně dodacích listů vydaných), vážní lístky či průvodky výdejem materiálu. Žádný z nich není potvrzen deklarovanými odběrateli. Nejsou buď potvrzeny vůbec, anebo pouze žalobkyní nebo subjekty, které dle faktur a tvrzení žalobkyně nebyly jejími odběrateli. Jde například o dodací listy potvrzené společností Ilirija a PLYNEX (např. dodací list předložený k faktuře č. 21400690) či polské doklady Wydanie z magazynu (např. k faktuře č. 21400681) potvrzené Harmony Partner.
84. Skutečnost, že STEFAREZ Kft. zaplatila kupní cenu, plyne ze seznamu uhrazených faktur a výpisu z účtu vedeného u Komerční banky. Pokud jde o platby od odběratele PHU DRABEX, žalobkyně k výzvě správce daně spárovala úhrady s daňovými doklady v podání ze dne 21. 7. 2017 (nebyly uhrazeny plně částky odpovídající všem fakturám, přičemž platby nebyly přesně identifikovány).
85. Ve vztahu k deklarovanému odběrateli STEFAREZ Kft. žalobkyně předložila kopii čtyř kupních smluv za čtyři zdaňovací období. Ve všech smlouvách se prodávající zavazuje dodat kupujícímu surový řepkový olej v dohodnutém množství a kvalitě a kupující se zavazuje zboží odebrat a zaplatit kupní cenu ve sjednané lhůtě. Proávající se zavázal kupujícímu při dodání zboží předat dodací list, vážní lístek a laboratorní výsledek prokazující parametry řepkového oleje. Jednotlivé dodávky a jejich množství měly být

realizovány na základě telefonické objednávky následně potvrzené e-mailem nebo e-mailové objednávkou. Úhrady měly být prováděny na základě zálohové faktury vystavené na základě objednávky. Kupující souhlasil, že s plněním přistaveného dopravního prostředku bude započato až po zaplacení celé částky kupní ceny (zálohové faktury). Bylo sjednáno, že prodávající odpovídá za vady zboží ke dni jeho předání. Nebezpečí škody na zboží přechází na kupujícího naplněním přistaveného dopravního prostředku (převzetí zboží). K období září 2014 žalobkyně předložila smlouvu č. 35/14/SU datovanou dnem 23. 9. 2014 s dodací podmínkou EXW Pod Hroby 130, Kolín, jejíž stranou byla STEFAREZ s.r.o., sídlem Kubelíkova 1224/42, Praha, IČO 02724707, DIČ CZ02724707, zastoupená M. D., vedoucím organizační složky (v označení stran je zjevně chybně označena jako prodávající, podpis M. D. je připojen za kupujícího). Za období říjen 2014 byla předložena kupní smlouva č. 37/14/SU s dodací podmínkou EXW Pod Hroby 130, Kolín. Za zdaňovací období listopad 2014 žalobkyně předložila kupní smlouvu č. 39/14/SU s dodací podmínkou DAP Sereď. V ní je u podpisu smlouvy uvedeno jméno B. M. bez zřejmého důvodu. Ve smlouvě je uvedeno, že odběratele pro účely smlouvy zastupuje M. D.. Za zdaňovací období prosinec 2014 byla předložena kupní smlouva č. 44/14/SU s dodací podmínkou DAP Sereď. Ve vztahu k PHU DRABEX žádná kupní smlouva předložena nebyla.

86. Na návrh žalobkyně byl dne 15. 11. 2016 vyslechnut svědek R. H. (protokol č. j. 4609836/16/2113-60561-203542), dispečer ve společnosti TRANSPORTSTAV. Vypověděl, že si již nepamatuje, jak byla navázána spolupráce se žalobkyní. Přeprava zboží fungovala tak, že žalobkyně učinila ústní či telefonickou objednávku a následně určila místo dodávky a čas realizace. Řidiče kontroloval především pomocí GPS, kde přesně viděl, na jaké místo jel a kde se skládalo zboží. Dále bylo možné řidiče kontrolovat podle SMS zpráv, kterými jej o složení zboží informovali, a podle CMR listů (razítka místa vykládky) a vážních lístků. Tyto listiny řidiči vždy přivezli zpět společnosti TRANSPORTSTAV, která podle nich fakturovala dopravu. Žalobkyni je následně odevzdával svědek nebo účetní. Odevzdávali je žalobkyni ihned po ukončení přepravy na obchodní oddělení paní K.. Přílohou faktur byly CMR listy, vážní lístek z místa nakládky od žalobkyně (Kolín), vážní lístek z místa vykládky, v některých případech certifikát kvality, dílčí prohlášení o shodě a „stazka“, kde se zaznamenávala jízda. K faktuře se přikládal 4. díl CMR listu, 1. díl CMR listu se nechával na nakládce. Svědek kontroloval CMR listy, kde je razítko odběratele, a vážní lístek, kde jsou většinou časy vykládky. Místo vykládky dostával od obchodního oddělení žalobkyně a od odběratele, většinou formou SMS či telefonicky. Řidiči mohli provést vykládku pouze na základě jeho telefonického souhlasu, který dal po ověření zaplacení zboží od účetní žalobkyně. Místo vykládky bylo dáno již při naložení zboží a během dopravy se neměnilo. K objednavce nedostávali od žalobkyně žádné doklady. V době spolupráce se žalobkyní v letech 2014 až 2016 žalobkyně požadovala přepravu zboží z Kolína, Pod Hroby 130, do Komárna (Maďarsko), Wroclawi (Polsko), Knurowa (Polsko), Czechovice-Dziedzice (Polsko) a Lubrza (Polsko), další místa si nepamatoval. CMR listy vyplňoval svědek nebo řidič. Při nakládce byla přistavena cisterna na adresu žalobkyně do Kolína, kde došlo k naplnění řepkového oleje, byla vybavena potřebnými doklady (vážní lístek, dílčí prohlášení o shodě, certifikát a CMR). CMR listy vypisoval řidič nebo svědek na základě objednávky od žalobkyně v den přepravy nebo předchozí den. Cisterna se po naložení plombovala, což prováděl zaměstnanec žalobkyně. 1. část CMR listu se nechává na nakládce. Část 23 CMR listu (Podpis a razítko dopravce) stvrzuje svědek nebo řidič. Kdo má být uveden jako odesílatel a

Shodu s prvopisem potvrzuje: B. M.

příjemce, sděluje obchodní oddělení žalobkyně formou objednávky, v níž jsou konkrétní údaje. Místo vykládky sděluje firma, která olej odebírá. K dotazu, jak se řidič dozví, jaký subjekt má zboží obdržet a potvrdit část 24 CMR listu, uvedl, že od svědka a podle CMR listu, kde je adresa vykládky, většinou den před cestou. Vykládce je přítomen řidič a zaměstnanec odběratele. Komu má být zboží konkrétně předáno, bylo ověřováno na telefonním čísle dané firmy a prostřednictvím předem sjednaného PIN kódu. Tyto údaje získá svědek den předem od společnosti, pro kterou se řepkový olej vezl. Řidič v místě vykládky předával 2. část CMR listu, vážní lístky, dílčí prohlášení a certifikát. Naopak přebíral potvrzené CMR listy, vážní lístky z objektu a někdy doklad o potvrzení kvality. Vážní lístek potvrzoval řidič podpisem. Nechával si potvrdit CMR list razítkem a podpisem a vážní lístek z místa vykládky. Nikdy nedošlo k tomu, že by zboží bylo vyloženo jinde, než bylo uvedeno v CMR listu. Během přepravy byla vlastníkem zboží žalobkyně. V případě nejasností či problémů komunikoval řidič se svědkem. K dotazu, komu by vznikla škoda, pokud by se zboží znehodnotilo během přepravy, a kdo by ji hradil, uvedl, že v případě nehody asi dopravce, přičemž škoda by vznikla asi žalobkyni. Cena za přepravu byla sjednávána předem, většinou ústně s obchodním oddělením žalobkyně. Přepravu hradila žalobkyně. Z odběratelů, kterých se doprava pro žalobkyni týkala, si svědek pamatoval RED DOT, POW-EN, SKY CASH a pana Orsága. K CMR listům souvisejícím s fakturami vystavenými pro STEFAREZ s.r.o. (SK) uvedl, že si nepamatuje, kdo přepravu objednával a hradil. K CMR listu č. 0826202 týkajícímu se nyní projednávané věci, kde je přelepna položka č. 2 a v položce č. 24 je uvedena Ilirija, svědek uvedl, že přelepění v položce „Příjemce“ provedl pravděpodobně řidič. Vypověděl, že pokud se nějaký údaj na CMR listech upravuje, tak se přeškrtně, aby původní údaj zůstal čitelný, a vedle se napíše nový. Řidič si nechával CMR listy potvrzovat razítkem a podpisem.

87. Žalobkyně byla dne 31. 1. 2017 požádána o vysvětlení a doplnění informací k e-mailové komunikaci s M. T., výkonným ředitelem MARZONE Ltd, marzoneltd@gmail.com, z období od 28. 10. 2014 do září 2015, kterou předložila a v níž je zmiňována PHU DRABEX. Na tuto žádost žalobkyně nikterak nereagovala.
88. Ve vztahu ke všem zdaňovacím obdobím vydal správce daně dne 6. 2. 2017 výzvy k prokázání skutečností (ke zdaňovacímu období září 2014 pod č. j. 500592/17/2113-60561-205409, ke zdaňovacímu období říjen 2014 pod č. j. 500593/17/2113-60561-205409, ke zdaňovacímu období listopad 2014 pod č. j. 500594/17/2113-60561-205409 a ke zdaňovacímu období prosinec 2014 pod č. j. 500595/17/2113-60561-205409), v nichž byla žalobkyně vyzvána, aby prokázala dodání zboží do jiného členského státu podle § 13 odst. 2 zákona o DPH a naplnění podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 odst. 1 zákona o DPH. Správce daně vyzval žalobkyni, aby prokázala, že zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě, zboží bylo odesláno nebo přepraveno z tuzemska do jiného členského státu a že doprava byla zajištěna plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou osobou.
89. Ke zdaňovacímu období září 2014 správce daně ve výzvě uvedl, že přestože žalobkyně předložila fakturu, výpis z evidence DPH, seznam úhrad faktur, výpis karet zásob, bankovní výpisy a tabulky s doplněnou dopravou, CMR listy obsahují nesrovnalosti, na základě kterých žalobkyně své důkazní břemeno neunáší. Na faktuře je jako odběratel i konečný příjemce uvedena STEFAREZ Kft., zatímco na CMR listech je v položce č. 24 „Zboží obdržel“ uvedena Ilirija. V dodacích listech je jako dodavatel uvedena Ilirija a jako

odběratel PLYNEX. Příjemcem zboží může být i jiný subjekt, žalobkyně ovšem neprokázala, že by došlo k dohodě o převzetí zboží. Z informací slovenského správce daně navíc plyne, že Ilirija dodání zboží neprokázala a je tzv. ztraceným obchodníkem. Podle faktur vystavených společností Ilirija společnosti PLYNEX mělo dojít k dodání stejného množství zboží, které měla žalobkyně dodat odběrateli STEFAREZ Kft., s tím, že cena společnosti Ilirija byla nižší než cena, za jakou tato společnost zboží nakoupila. Nákup a prodej mezi STEFAREZ Kft., Ilirija a PLYNEX tedy nebyl uskutečňován za účelem zisku, ale pravděpodobně spíše z důvodu, aby jeden z nich neodváděl daň. Na předloženém CMR listu je údaj v položce „příjemce“ přelepen, přičemž svědek H. vypověděl, že původní údaj se musí škrtnout tak, aby ho bylo možné přečíst. Ke zdaňovacímu období září 2014 nebyla ani předložena kupní smlouva, neboť předložená smlouva se vztahuje k odběrateli STEFAREZ s.r.o., DIČ CZ02724707. Z doložených tabulek není zřejmé, kdo měl zajišťovat dopravu, neboť žádné údaje o dopravci neobsahují. Výslech svědka H. pochybnosti nerozptýlil, protože vypovídal značně neurčitě. Neuměl vysvětlit vztah mezi subjektem, jenž potvrdil CMR listy, a odběratelem žalobkyně. Pokud žalobkyně neprokáže dodání zboží do jiného členského státu, nemůže být uznán nárok na osvobození od daně.

90. Ke zdaňovacímu období říjen 2014 správce daně uvedl, že z předložených listin vyplývají nesrovnalosti. Jde-li o STEFAREZ Kft., je na daňových dokladech uvedena jako odběratel i konečný příjemce, avšak v CMR listech v položce č. 24 potvrdila přijetí zboží Ilirija. Ačkoli příjemcem zboží může být na základě dohody stran i jiná osoba než deklarovaný odběratel a předání může nastat v jakémkoli jiném smluveném místě, v tomto případě není prokázáno, že by došlo k nějaké dohodě. Poukázal na to, že podle informací od slovenské daňové správy Ilirija dodání neprokázala a je tzv. *missing trader*. Nákup a prodej mezi STEFAREZ Kft., Ilirija a PLYNEX nebyl uskutečněn za účelem zisku. U části CMR listů je údaj o příjemci přepisován (přelepen tak, že původní údaj není čitelný), u části je jako příjemce STEFAREZ s.r.o. SK Velký Meder. Poukázal na to, že v některých případech neodpovídají počty deklarovaných dodávek a předložených CMR listů. Z kupní smlouvy č. 37/14/SU není zřejmé, kdo zajišťoval a hradil přepravu ani kdo byl příjemcem zboží. Při použití dodacích podmínek EXW je z hlediska DPH nutné prokazatelně určit, kdo zajišťuje přepravu. V předložené smlouvě není uvedeno, komu a na jaké místo bude zboží skutečně dodáno, kdo bude zajišťovat přepravu a zda cena zahrnuje přepravu. V doložených tabulkách nejsou u předmětných plnění žádné údaje o dopravci a nelze z nich ani z jiných důkazních prostředků zjistit, kdo přepravu objednal a hradil. To vyvolává pochybnosti, zda STEFAREZ Kft. byla skutečně příjemcem plnění, a o průběhu transakcí jako intrakomunitárních plnění dle § 64 zákona o DPH.
91. Ve vztahu k PHU DRABEX byly zjištěny nesrovnalosti mezi částkami na daňových dokladech a v bankovních výpisech, přičemž dle předložených dokladů nebyl vzniklý nedoplatek s odběratelem řešen. Dále poukázal na rozporné údaje na fakturách a CMR listech, přičemž některé údaje byly přelepeny či přepisovány. U většiny CMR listů není vyplněna položka č. 24. Také na předložených dokladech řady KW a WZ jsou odlišné subjekty. Z předložených dokladů není zřejmé, komu, kdy a kde bylo zboží skutečně dodáno. Ačkoli příjemcem zboží může být na základě dohody stran i jiná osoba než deklarovaný odběratel a předání může nastat v jakémkoli jiném smluveném místě, v tomto případě není prokázáno, že by došlo k nějaké dohodě. Nebyla předložena ani kupní smlouva, která dle vyjádření žalobkyně nebyla sepsána. Deklarovaný odběratel (M. K.) dle sdělení polské daňové správy sice přiznal porízení zboží od žalobkyně, ale v reakci na

Shodu s prvopisem potvrzuje: B. M.

výzvu daňové správy se nedostavil, žádné doklady potvrzující transakce nepředložil a kontroloři při kontrole DPH zpochybnili daň na vstupu za uvedené období. Žalobkyně vstoupila do smluvního vztahu prostřednictvím osoby, která neprokázala své oprávnění jednat za odběratele. Tyto skutečnosti vyvolávají u správce daně pochybnosti, zda skutečným příjemcem byl deklarovaný subjekt a zda se nejednalo o plnění, které předcházelo přepravě, tedy plnění tuzemské. Správce daně vyjádřil pochybnost o průběhu transakcí jako intrakomunitárních, splňujících podmínky § 64 zákona o DPH. Závěrem konstatoval, že existují pochybnosti, zda zboží bylo odesláno či přepraveno do jiného členského státu a bylo dodáno deklarovaným odběratelům.

92. Ke zdaňovacímu období listopad 2014 správce daně navíc uvedl, že kupní smlouva je nevěrohodná, neboť jsou prohozeny subjekty a u podpisu je jméno B. M.. Podle žalobkyně se mělo jednat o chybu v psaní, což měla doložit předložená e-mailová komunikace, kterou ovšem žalobkyně nepředložila. V předložené smlouvě navíc není uvedeno, komu a na jaké místo bude zboží přepraveno a kdo bude zajišťovat přepravu. Konstatoval, že má pochybnost o tom, zda skutečným příjemcem byla STEFAREZ Kft. a o průběhu transakcí jako intrakomunitárních. V případě PHU DRABEX správce daně uvedl, že částky uhrazené tímto odběratelem na bankovní účet žalobkyně neodpovídají částkám na fakturách, přičemž vzniklý nedoplatek podle předložených důkazů žalobkyně nijak neřešila. Na CMR listech je odlišný příjemce i odesílatel zboží (Prorsum a Grzeš). U všech chybí potvrzení o převzetí zboží v položce č. 24, kupní smlouva nebyla předložena. Nebyl předložen ani důkazní prostředek, jenž by prokazoval ověřování důvěryhodnosti tohoto obchodního partnera, způsob komunikace a podmínky sjednání přepravy a předání zboží. M. T. není zástupcem společnosti, nebyla předložena žádná plná moc a není zřejmé, z jakého důvodu jednala žalobkyně s touto osobou. Správci daně s ohledem na popsání skutečnosti vznikly pochybnosti, zda byla skutečným příjemcem PHU DRABEX a zda se nejednalo o plnění, které předcházelo přepravě zboží, tedy tuzemské. Vyjádřil pochybnost o průběhu transakcí jako intrakomunitárních splňující podmínky § 64 zákona o DPH a o tom, zda byla žalobkyně dostatečně obezřetná. Závěrem ve vztahu k oběma deklarovaným odběratelům konstatoval, že existují pochybnosti, zda zboží bylo odesláno či přepraveno do jiného členského státu a bylo dodáno deklarovaným odběratelům.
93. Ke zdaňovacímu období prosinec 2014 správce daně zopakoval výše uvedené závěry.
94. K žádostem žalobkyně byla žalobkyni lhůta k vyjádření opakovaně prodloužena. Ve svých vyjádřeních uvedla, že předložila faktury, bankovní výpisy, karty zásob, průvodky materiálu, vážní lístky, polské vážní lístky, výdejky a kupní smlouvy. Svědek H. nemohl vědět, jaký je vztah mezi subjekty na CMR listech, neboť přepravce dostává pouze informace nezbytné pro realizaci přepravy, nikoli kompletní smluvní dokumentaci. Ke zdaňovacímu období září 2014 uvedla, že při ústním jednání dne 13. 10. 2016 správce daně konstatoval, že „*důkazními prostředky není doloženo dodání zboží deklarovanému odběrateli*“, a s ohledem na toto konstatování považovala dodání zboží do jiného členského státu za nesporné. Zaměřila se tedy na prokázání, že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli. Na ústním jednání dne 13. 10. 2016 se tázala, jakou z hmotněprávních podmínek podle § 64 zákona o DPH dle správce daně nesplňuje. Správce daně nezpochybnil, že došlo k fyzickému přepravě zboží a že zboží opustilo území České republiky. Žalobkyně nesouhlasila s hodnocením důkazů. Pokud správce daně považoval za nesrovnalost, že v místě ukončení přepravy na území Polska zboží obdržela osoba odlišná od pořizovatele, a tím zpochybňoval totožnost pořizovatele, dle žalobkyně jde

o nepřijatelné rozšiřování důkazního břemene. Po žalobkyni nelze požadovat prokázání skutečností, jež nemají vliv na verifikaci podmínek pro uplatnění osvobození od daně. Není rozhodující, kdo zboží fakticky přebíral. Uskutečněná plnění nevybočují z její obvyklé obchodní činnosti. Žalobkyně dodala zboží, za což dostala zapláceno, a vše standardním způsobem zdokumentovala. Nesrovnalosti ve fakturách a CMR listech jsou odůvodněny chybou v softwaru určeném k vyhotovování faktur a nedůsledností zaměstnanců. To, že na nich je vždy označen odběratel zároveň jako konečný příjemce, neznamená, že tomu tak skutečně bylo. Namítla, že zboží bylo dodáváno v třístranném režimu. Tomu odpovídá i to, že podle čl. II kupní smlouvy č. 44/14/SU ze dne 3. 12. 2014 je místo vykládky Niklova, Sereď, Slovensko. Pokud není v CMR listech v položce č. 24 potvrzení společnosti PLYNEX, žalobkyně to napravila předložením dodacích listů potvrzených společnostmi Ilirija a PLYNEX. Z nich plyne, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu a podmínky § 64 zákona o DPH byly splněny. V situaci, kdy obchodní ředitelka žalobkyně zjistila, že CMR listy nejsou v položce č. 24 vyplněné, ověřovala, zda došlo k dodání zboží společnosti PLYNEX, což vyplývá z předložených dodacích listů potvrzených společnostmi Ilirija a PLYNEX. Uvedla, že žalobkyně nebyla v obchodním vztahu se společnostmi Ilirija a TEAM CARS.

95. Dne 31. 10. 2017 byla žalobkyně podle § 88 odst. 2 daňového řádu seznámena s výsledky kontrolních zjištění (protokol č. j. 4591787/17/2113-60561-205409 ke zdaňovacímu období září 2014, protokol č. j. 4591788/17/2113-60561-205409 ke zdaňovacímu období říjen 2014, protokol č. j. 4591789/17/2113-60561-205409 ke zdaňovacímu období listopad 2014 a protokol č. j. 4591790/17/2113-60561-205409 ke zdaňovacímu období prosinec 2014).
96. Ke zdaňovacímu období září 2014 správce daně uvedl, že žalobkyně deklarovala dodání zboží odběrateli STEFAREZ Kft. a splnění podmínek § 64 zákona o DPH prokazovala doloženými listinami. Z nich ovšem vyplývají nesrovnalosti, což jejich věrohodnost zpochybňuje. Podle faktury totiž měla být odběratelem a konečným příjemcem zboží STEFAREZ Kft. Na CMR listech je ovšem v položce č. 24 „Zboží obdržel“ potvrzení společnost Iliria, nadto je údaj v položce č. 2 „Příjemce“ přelepovaný. Předložená kupní smlouva neodpovídá deklarovanému plnění, protože její stranou je STEFAREZ s.r.o., nikoli STEFAREZ Kft. Žalobkyně je navíc v této smlouvě uvedena jako kupující. Společnost Ilirija dodání zboží neprokázala a podle slovenského správce daně je tzv. ztraceným obchodníkem. Výpověď svědka H. k odstranění pochybností nepřispěla, protože byla příliš obecná. Správce daně ve výzvách formuloval konkrétní nesrovnalosti, které žalobkyně nevysvětila. Podle kupní smlouvy měly být konkrétní dodávky uskutečňovány na základě e-mailové objednávky, žalobkyně však žádné nedoložila. Kupní smlouva též předpokládala zálohové faktury, které žalobkyně nepředložila. Není jednoznačně prokázáno, kdo v konkrétních případech zajišťoval přepravu zboží, což je ovšem z hlediska splnění podmínek § 64 zákona o DPH při využívání EXW podmínek Incoterms třeba. Dodací lístky a vážní lístky z místa nakládky byly vyhotoveny samotnou žalobkyní, a nemají proto vypovídající hodnotu. Z žádného důkazu nevyplývá, že by zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli STEFAREZ Kft. K tomu, jaké skutečnosti považoval správce daně za prokázané a jaké nikoli, uvedl, že *„[s]právce daně netvrdí, že zboží fyzicky neopustilo území České republiky, jak z výzvy k prokázání skutečností vyplývá, správce daně má pochybnosti u deklarovaného dodání o splnění podmínek daných ustanovením § 64 ZDHP.“* Tyto podmínky musí být splněny kumulativně. *„Jak již správce daně uvedl výše, v případě plátcem vykázaného dodání zboží však prvotně není prokázáno, že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli (jak se také správce daně vyjádřil v namítaném tvrzení*

Shodu s prvopisem potvrzuje: B. M.

v protokolu ze dne 13. 10. 2016) a z doložených důkazních prostředků není jednoznačné, která osoba zajišťovala přepravu zboží“. Správce daně uzavřel, že žalobkyně nedoložila takové důkazní prostředky, které by splnění podmínek pro osvobození dle § 64 zákona o DPH prokázaly. Neprokázala, že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli a která osoba zboží skutečně pořídila, a není jednoznačné, kdo zajišťoval přepravu. S odkazem na § 22 zákona o DPH konstatoval, že deklarované plnění bude vykázáno jako zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku.

97. Ke zdaňovacímu období říjen 2014 správce daně opět poukázal na nesrovnalosti mezi údaji na fakturách a CMR listech. Přestože je na fakturách jako odběratel a konečný příjemce uvedena STEFAREZ Kft., převzetí zboží v položce č. 24 potvrdila Ilirija. Údaj v položce č. 2 „Příjemce“ je přelepen nebo je v něm uvedena STEFAREZ s. r. o. SK Velký Meder. K faktuře č. 21400478, kde je uvedeno 6 plnění, byly předloženy pouze 4 CMR listy a 5 vážných lístků. K fakturám č. 21400553 a č. 21400565, kde jsou uvedena 2 plnění, předložila žalobkyně 3 CMR listy. Z předložené kupní smlouvy není zřejmé, kdo zajistil a hradil přepravu. Podle informace od slovenské daňové správy Ilirija dodání zboží neprokázala. Výpověď svědka H. byla nekonkrétní a nepřispěla k odstranění pochybností. E-mailová komunikace zmíněná při jednání dne 14. 12. 2016 nebyla doložena. Z doložených tabulek ani jiných důkazních prostředků nelze zjistit, kdo objednal a uhradil dopravu. Strany nepostupovaly v souladu s předloženou smlouvou, která navíc neurčuje, kdo zajišťuje přepravu, což je ale nutné pro splnění podmínek osvobození při dodání za použití podmínky EXW prokázat. Žalobkyně přes výzvu nepředložila důkazní prostředky, jimiž by prokázala oprávněnost uplatnění osvobození dle § 64 zákona DPH. Z žádného důkazního prostředku neplyne, že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli, která osoba zboží skutečně pořídila a že přeprava byla zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo zmocněnou osobou.
98. Dále správce daně popsal nesrovnalosti zjištěné u doložených důkazních prostředků ve vztahu k odběrateli PHU DRABEX. Na fakturách je jako dodavatel uvedena žalobkyně a jako odběratel a konečný příjemce PHU DRABEX, zatímco na CMR listech je jako příjemce Harmony Partner, nebo je původní příjemce Harmony Partner přepsán na Grzeš, či je jako příjemce uvedena Grzeš. U většiny CMR listů chybí potvrzení o převzetí zboží v položce č. 24. Na všech CMR listech je jako odesílatel Prorsum. Ani polské doklady přiložené k fakturám neprokazují dodání PHU DRABEX, neboť na nich vůbec nefiguruje. Dodací listy nejsou v položkách „Převzal“ a „Předal“ nikým potvrzené, vážní lístky nejsou potvrzeny třetí osobou či odběratelem. Nebyla předložena ani kupní smlouva či jiný důkazní prostředek, které by prokazovaly podmínky sjednání přepravy a předání zboží mezi žalobkyní a PHU DRABEX. Svědek H. tyto nesrovnalosti nerozptýlil. Jeho výpověď byla obecná, uvedl, že zboží vzl pro firmu uvedenou v otisku razítka v položce „Zboží obdržel“, což nebyl odběratel žalobkyně, a ani nevysvětlil, jak je možné, že v CMR listech není v některých případech v položce č. 1 jako „Odesílatel“ uvedena žalobkyně. Obchodní spolupráce s odběratelem měla probíhat pouze telefonicky a přes e-mail prostřednictvím M. T., u něhož nebylo doloženo oprávnění jednat za PHU DRABEX, a žalobkyně tuto osobu neproověřila. Podle předložených e-mailových zpráv byly faktury pro PHU DRABEX odesílány této osobě, která je hradila. V e-mailové komunikaci bylo mnoho nejasných věcí, které žalobkyně přes výzvu správce daně nevyjasnila. Z mezinárodního dožádání plyne, že PHU DRABEX pořízení zboží sice přiznala, ale na výzvu správce daně se deklarovaný odběratel nedostavil a doklady potvrzující deklarované transakce nepředložil. Správce daně uzavřel, že žalobkyně se nezajímala o to, komu bylo zboží

Shodu s prvopisem potvrzuje: B. M.

dodáno. Nekontrolovala CMR listy i přesto, že obchodovala s rizikovou komoditou a při absenci hraničních kontrol jsou listiny jediným důkazním prostředkem, jímž lze prokázat dodání zboží. Žalobkyně na výzvu správce daně neuvedla skutečnosti a nepředložila důkazy, které by odstranily pochybnosti a prokázaly splnění podmínek dle § 64 zákona o DPH. Nebylo prokázáno, že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli a která osoba zboží skutečně obdržela.

99. Ke zdaňovacímu období listopad 2014 správce daně též uvedl, že v CMR listech, kterými mělo být prokázáno dodání zboží STEFAREZ Kft., je potvrzení společnosti Ilirija. Na všech CMR listech je uvedeno místo nakládky Kolín (kolonka č. 4), a to i v případech, kdy bylo zboží nakládáno v Havlíčkově Brodě. Kupní smlouva je nedostatečná. Společnost Ilirija je ztraceným obchodníkem a zboží společnosti PLYNEX prodala za cenu nižší, než sama nakoupila od STEFAREZ Kft. Žalobkyně sdělila, že doloží e-mailovou komunikaci se STEFAREZ Kft., aby rozptýlila pochybnosti ohledně kupní smlouvy, ale neučinila tak. Pokud tyto nesrovnalosti vyvracela pouhým tvrzením, že se jedná o administrativní pochybení, není to dostačující. Navíc se tyto nesrovnalosti objevily na všech dokladech, přičemž na některých z nich jsou údaje přepisovány. Nejedná se o nepodstatný omyl, protože z hlediska podmínek § 64 zákona o DPH je relevantní, komu bylo zboží dodáváno. Tím spíše, pokud žalobkyně obchodovala s rizikovou komoditou v částkách odpovídajících desítkám milionů korun. Podle správce daně nešlo o obchodování v režimu třístranného obchodu, neboť tomu nesvědčí předložené důkazy. Tato skutečnost není uvedena v kupní smlouvě. Dodací listy potvrzené společnostmi Ilirija a PLYNEX nejsou věrohodné, protože byly předloženy i v případech, kdy zboží měla podle CMR listů převzít TEAM CARS. V případě PHU DRABEX chybí potvrzení o převzetí zboží. Polské daňové doklady řady KW a WZ dodání zboží PHU DRABEX jako deklarovanému odběrateli neprokazují, neboť na nich jsou odlišné subjekty. Nebyla předložena kupní smlouva ani jiný prostředek prokazující podmínky obchodu mezi nimi.
100. Ke zdaňovacímu období prosinec 2014 správce daně uvedl, že potvrzení o převzetí zboží v položce č. 24 CMR listů nepotvrdila STEFAREZ Kft., ale Ilirija nebo TEAM CARS. V CMR listech je v položce č. 4 „Místo a datum nakládky zboží“ uveden Kolín i v případech, kdy bylo zboží nakládáno předchozím dodavatelem. K fakturám byly doloženy dodací listy bez číselného označení, na kterých je uvedena Ilirija a PLYNEX i v případech, kdy je na CMR listech obdržení zboží potvrzeno společností TEAM CARS. Z deklarovaného místa vykládky nebyly předloženy žádné doklady prokazující, že zboží bylo vyloženo či zváženo. Žalobkyně prokázala, že zajišťovala dopravu prostřednictvím TRANSPORTSTAV, ale neprokázala, kdo je skutečným příjemcem zboží. Správce daně netvrdí, že zboží fyzicky neopustilo území České republiky, má ale pochybnosti o tom, zda byly splněny podmínky § 64 zákona o DPH. Nebylo prokázáno, že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli a která osoba zboží skutečně pořídila. K deklarovanému odběrateli PHU DRABEX správce daně uvedl, že v CMR listech jsou jiné subjekty než na fakturách (Prorsum a Grzeš) a není na nich ani potvrzeno převzetí zboží (položka č. 24). Společnosti uvedené na fakturách nejsou uvedeny ani na předložených polských dokladech řady KW a WZ, které tak dodání deklarovanému odběrateli neprokazují. Nebyly předloženy kupní smlouvy a nebyly vysvětleny nejasnosti v předložené e-mailové komunikaci. Správce daně uzavřel, že nebylo doloženo, že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli a která osoba zboží skutečně pořídila.

101. K žádosti žalobkyně byla opakovaně prodloužena lhůta k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění. K výsledkům kontrolního zjištění žalobkyně uvedla, že správce daně nespороval, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu, ale pouze to, že bylo dodáno konkrétnímu deklarovanému odběrateli, a v některých případech podle něj nebylo prokázáno, kdo zajišťoval přepravu zboží. Dále uvedla, že zboží bylo dodáváno v režimu třístranného obchodu podle § 17 zákona o DPH. Přepravu zajišťoval pořizovatel, žalobkyně nebo zmocněná osoba a CMR listy vyplňovali řidiči. Žalobkyně tedy nemohla jejich obsah ovlivnit. Totožným způsobem obchodovala i s jinými subjekty a správci daně předložení totožných listin stačilo. Jediný rozdíl byl v tom, že dle sdělení slovenského správce daně byly jiné subjekty na rozdíl od společnosti Ilirija kontaktní, což nelze klást k tíži žalobkyni. Správce daně pominul, že deklarovaný odběratel za zboží zaplatil kupní cenu. Žalobkyně předložila ucelený soubor důkazních prostředků, které prokazují oprávněnost nároku na osvobození. Dodání zboží na jiné místo, než je provozovna odběratele, představuje běžnou praxi v zahraničním obchodě. Převzetí zboží bylo vždy deklarovaným odběratelem potvrzeno. Pokud správce daně setrvá na názoru, že jsou pro posouzení podmínek nároku na osvobození podstatné skutečnosti týkající se jiných subjektů uvedených na dokladech, navrhl, aby správce daně tyto vztahy prověřil formou mezinárodního dožádání. Správce daně podle žalobkyně neunesl své důkazní břemeno k tomu, aby plnění zdanil jako tuzemské. Naopak bylo prokázáno, že se jedná o dodání zboží do jiného členského státu. Navrhla výslech svědka M. D. k prokázání, že dodání zboží se uskutečnilo pro deklarovaného dodavatele, tedy osobu registrovanou k dani.
102. K návrhu na výslech M. D. správce daně žalobkyni sdělil, že mohla zjištěné nesrovnalosti objasnit sama, ale neučinila tak, a nepředložila ani e-mailovou komunikaci s navrženým svědkem označenou při ústním jednání dne 14. 12. 2016, která by měla velkou vypovídací hodnotu o průběhu spolupráce a umožnila položit konkrétní dotazy k ověření tvrzení. Jelikož správce daně neví, jakým způsobem má svědek tvrzení žalobkyně prokázat, vyzval žalobkyni, aby doložila e-mailovou komunikaci s M. D., případně sdělila, jaké otázky mají být svědkovi položeny. S ohledem na bydliště svědka bude muset být výslech proveden slovenským správcem daně, jemuž budou otázky zaslány.
103. Žalobkyně správci daně sdělila, že e-mailovou komunikaci nemůže doložit z důvodu dlouhodobé pracovní neschopnosti Ing. P..
104. Dne 23. 5. 2018 správce daně vyrozuměl žalobkyni o odmítnutí důkazního návrhu. Uvedl, že žalobkyně nedoložila e-mailovou komunikaci, na kterou se odvolávala při ústním jednání, podle níž by mohl slovenský správce daně klást svědkovi otázky, a nepředložila ani konkrétní otázky, které měla v úmyslu svědkovi položit. Správce daně s odkazem na stanovisko Úřadu na ochranu osobních údajů uvedl, že podle jeho názoru může žalobkyně jakožto zaměstnavatel Ing. P. nahlédnout do její e-mailové schránky, protože se jedná o výjimečný případ a e-mailová komunikace má pracovní povahu. Uzavřel, že jelikož žalobkyně návrh na svědeckou výpověď nedoplnila, jak bylo požadováno, tedy neupřesnila, jaké skutečnosti hodlá výslechem prokázat, vyhodnotil důkazní návrh jako neúměrné účelové prodlužování daňového řízení.
105. Ve spise jsou založeny též výsledky mezinárodních dožádání. Dle informace od slovenského správce daně bylo daňovou kontrolou zjištěno, že PLYNEX uplatnila právo na odpočet daně dle přiložených faktur za nákup řepkového oleje vystavených Ilirija, která dodání zboží neprokázala a je tzv. ztraceným obchodníkem. Ke kontrole byly předloženy

pouze faktury a dodací listy s registračními značkami vozidel. Dle registračních značek měla dle informací ze systému mýtných bran přepravu provést TRANSPORTSTAV.

106. Polský správce daně v odpovědi na mezinárodní dožádání týkající se deklarovaného odběratele PHU DRABEX (MARCIN KOZIOL, PL8842434097) uvedl, že PHU DRABEX přiznala pořízení zboží od žalobkyně za říjen (1 531 869 PLN), listopad (1 126 801 PLN) a prosinec 2014 (74 054 PLN). Dotazy k dodávkám zboží polský správce daně nemohl zodpovědět, neboť na jeho výzvu se odběratel nedostavil a nepředložil žádné doklady. Uvedl, že PHU DRABEX zahájila obchodní činnost v září 2014. Sídlo a jedinou provozovnu má ve Varšavě, jiná místa výkonu činnosti ani sklady nesdělili. Nejsou údaje o tom, že by měla zaměstnance. Za období září až prosinec 2014 proběhla kontrola, k níž se zástupce společnosti nedostavil, nepředložil žádné doklady a nevysvětlil deklarované transakce, což vedlo ke zpochybnění daně na vstupu plynoucí z daňových přiznání za uvedená období. Následně přestala podávat daňová přiznání a byly podniknuty kroky k jejímu vyškrtnutí z rejstříku plátců DPH.
107. Dne 13. 6. 2018 došlo k projednání zpráv o daňové kontrole za jednotlivá zdaňovací období. V nich správce daně zopakoval výše uvedené nesrovnalosti v listinách předložených žalobkyní. Těmito listinami žalobkyně neprokázala splnění podmínek § 64 zákona o DPH a ani výslech svědka H. pochybnosti nerozptýlil. Zboží nebylo dodáváno v režimu třístranného obchodu, neboť to je v rozporu s předloženými důkazy a předchozími vyjádřeními. Tento režim může probíhat mezi třemi subjekty, přičemž v nyní projednávaném případě byly subjekty čtyři. Tato skutečnost by též měla být dle správce daně uvedena v kupní smlouvě. Pohyb zboží se nemusí shodovat s tokem peněz, a zaplacení kupní ceny tedy samo o sobě neprokazuje splnění podmínek § 64 zákona o DPH. Výslech svědka M. D. správce daně neprovedl, protože žalobkyně neumožnila správci daně, aby mohl svědkovi zaslat konkrétní dotazy k ověření spolupráce. Správce daně uzavřel, že žalobkyně neprokázala oprávněnost osvobození podle § 64 zákona o DPH. Ve zprávě o daňové kontrole za zdaňovací období září 2014 správce daně konstatoval, že „[s]právce daně netvrdí, že zboží fyzicky neopustilo území České republiky, jak z výzvy k prokázání skutečností vyplývá, správce daně má pochybnosti u deklarovaného dodání o splnění podmínek daných ustanovením § 64 ZDPH.“ Ustanovení § 64 zákona o DPH vyžaduje existenci konkrétní osoby registrované v jiném členském státě, která předmětné zboží na území jiného členského státu skutečně pořídila. Žalobkyni nezajímalo, komu zboží fakticky dodává a jakou vazbu mezi sebou mají společnosti uvedené na CMR listech. Rizikovost obchodování se zbožím (řepkovým olejem) a absence hraničních kontrol ji měla vést k větší opatrnosti. Ve vztahu ke zdaňovacímu období září 2014 uzavřel, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek § 64 zákona o DPH, neboť neprokázala, že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli a která osoba zboží skutečně pořídila, a současně není jednoznačné, kdo zajišťoval přepravu. Shodný závěr učinil i ve vztahu k dodávkám pro deklarovaného odběratele STEFAREZ Kft. ve zdaňovacím období říjen 2014. Ve vztahu k dodání zboží deklarovanému odběrateli PHU DRABEX dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli a která osoba zboží skutečně pořídila. Tento závěr učinil také ve vztahu k dodáním oběma deklarovaným odběratelům ve zprávách o daňové kontrole za zdaňovací období listopad a prosinec 2014. V nich ve vztahu k dodání zboží pro STEFAREZ Kft. uvedl, že žalobkyně prokázala, že zajišťovala přepravu prostřednictvím TRANSPORTSTAV, ale neprokázala, kdo byl skutečným příjemcem a kde bylo zboží vyloženo, neboť nebyly předloženy žádné doklady z deklarovaného místa vykládky (např. vážní lístky). Dodací listy vystavené

Shodu s prvopisem potvrzuje: B. M.

společností Ilirija nebyly posouzeny jako věrohodný důkazní prostředek, neboť ta je vystavila i v případech, kdy za zdaňovací období prosinec obdržela zboží TEAM CARS. Navíc z nich neplyne, že je PLYNEX konečným příjemcem. Správce daně uzavřel, že jelikož u těchto plnění nelze uplatnit osvobození od daně, jedná se o zdanitelná plnění, u kterých je plátce povinen přiznat daň na výstupu dle § 22 zákona o DPH.

108. Na ústním jednání dne 13. 6. 2018 (protokol č. j. 3348689/18/2113-60561-205409) správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období září 2014 na dotaz žalobkyně výslovně uvedl, že nebylo prokázáno dodání zboží deklarovanému odběrateli a to, že doprava byla zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou.
109. Následně správce daně vydal prvoinstanční rozhodnutí.
110. Dne 23. 7. 2018 podala žalobkyně proti prvoinstančním rozhodnutím odvolání, která doplnila dne 3. 9. 2018. Ve vztahu k odběrateli STEFAREZ Kft. uvedla, že podmínky § 64 zákona o DPH splnila. Ze zprávy o daňové kontrole usuzovala, že správce daně nespороval, že bylo prokázáno dodání zboží do jiného členského státu. Žalobkyně předloženými důkazy prokázala, kdo zajišťoval přepravu zboží (TRANSPORTSTAV). Zboží bylo dodáváno na základě písemné kupní smlouvy a ústně byly konkretizovány jednotlivé dodávky. Za žalobkyni obchody sjednávala obchodní ředitelka Ing. P. se zástupcem odběratele M. D.. Odběratele ověřila v obchodním rejstříku a v systému VIES. Na CMR listech nemohou být podpisy odběratele, protože se zbožím bylo obchodováno v režimu třístranného obchodu. Z výsledků mezinárodního dožádání plyne, že mezi STEFAREZ Kft. a Ilirija existoval obchodní vztah, a dle žalobkyně je tedy prokázáno, že odběratel se zbožím dále obchodoval. K tomu správce daně výslovně uvedl, že „*má k dispozici faktury vystavené firmou Illiria s. r. o. na prodej řepkového oleje firmě PLYNEX s. r. o. v naprosto shodném množství v jakém dodává daňový subjekt odběrateli Stefarez Kft.*“ Žalobkyni netíží důkazní břemeno o tom, zda obchod probíhal v režimu podle § 17 zákona o DPH. Správce daně podle žalobkyně nezákonně odmítl provést výslech M. D.. Žalobkyně řádně upřesnila, jaké skutečnosti má důkaz prokázat, neboť uvedla, že má prokázat dodání zboží do jiného členského státu pro osobu registrovanou k dani. Požadavek na e-mailovou komunikaci a seznam otázek jde nad rámec § 92 odst. 6 daňového řádu. Navrhla, aby byl proveden výslech M. D., statutárního zástupce společnosti STEFAREZ Kft., k prokázání, že dodání zboží do jiného členského státu se uskutečnilo pro osobu registrovanou k dani v jiném členském státě (STEFAREZ Kft.). Navrhla dále mezinárodní dožádání k ověření existence smluvního vztahu odběratele žalobkyně a společností uvedených v předložených listinách.
111. Ve vztahu k PHU DRABEX podle žalobkyně správce daně zpochybňoval pouze to, zda zboží bylo dodáno osobě registrované k dani. Uvedla, že zboží bylo dodáno na základě kupních smluv a objednávek uzavřených písemně i dohod uzavřených ústně. Ústně byly konkretizovány podmínky jednotlivých dodávek. Odběratele ověřovala ve veřejně dostupných evidencích stejným způsobem, jak činí daňová správa. PHU DRABEX za zboží řádně zaplatila kupní cenu ze svého bankovního účtu. Dopravu zajišťoval odběratel, nebo žalobkyně. Skutečnost, kdo zajišťoval přepravu, není podle žalobkyně rozporována. K prokázání svých tvrzení předložila faktury, CMR listy, bankovní výpisy a další doklady související s dodávkou zboží (karty zásob, průvodky výdeje materiálu, vážní lístky a polské doklady). Nesouhlasila, že svá tvrzení neprokázala. Předložené důkazní prostředky jsou zcela běžné a správce daně neuvedl, jaké jiné důkazní prostředky má předložit. Klíčovým důkazem je podle žalobkyně v kontextu posuzovaných okolností zaplacení kupní ceny,

Shodu s prvopisem potvrzuje: B. M.

kteře prokazuje, že odběratel zboží obdržel. Jinak nedává smysl, aby kupní cenu zaplatil. Za situace, kdy je sporné, že zboží pořídil deklarovaný odběratel, tato skutečnost osobu pořizovatele identifikuje. Žalobkyně považuje za irelevantní, že v místě vykládky není provozovna odběratele, resp. že odběratel není u vykládky přítomen, protože se jedná o normální praxi v zahraničním obchodě. Žalobkyně se oprávněně domnívala, že má kontrakt se subjektem provozujícím ekonomickou činnost v daném místě. Nadto navrhla, aby správce daně prostřednictvím mezinárodního dožádání ověřil existenci obchodního vztahu mezi odběratelem a společnostmi uvedenými na listinách, což nepřipustně neprovedl. Žalobkyně má právo požadovat zajištění důkazního prostředku, který nemá k dispozici, dle § 86 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Dle žalobkyně správce daně důkazní prostředky nehodnotil v souladu se zákonem.

112. Dále namítla, že správce daně nezákonně rozšiřoval její důkazní břemeno, neboť nepřipustně hodnotil její obezřetnost při uskutečňování obchodů. Není důkazní povinností žalobkyně prokazovat vztahy obchodních partnerů. Tímto postupem správce daně uměle vytvořil další podmínku § 64 zákona o DPH. Žalobkyně odmítá, že by se chovala neobezřetně, což plyne z předložených důkazů. Správce daně neunesl své důkazní břemeno, pokud plnění hodnotil jako tuzemská, neboť bylo prokázáno, že se jednalo o plnění do jiného členského státu. Je na správci daně, aby prokázal, že zboží bylo dodáno plátcí daně v tuzemsku, anebo neplátcí daně v jiném členském státě. Pokud správce daně rozporuje soulad skutečného stavu s formálně deklarovaným, je podle § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu povinen skutečný stav prokázat. Žalobkyně nesouhlasila s tím, že překvalifikovat plnění na tuzemské lze vždy, když není prokázáno splnění podmínek § 64 zákona o DPH. V tomto případě bylo prokázáno, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu. Pokud žalobkyně prokázala dodání do jiného členského státu, je správce daně povinen prokázat, že nebylo dodáno osobě registrované k dani.
113. Žalovaný správci daně uložil, aby řízení doplnil o navrhovanou výpověď svědka M. D. a žádost o mezinárodní výměnu informací. Svědecká výpověď měla být zaměřena na obchodní spolupráci žalobkyně a STEFAREZ Kft. Mezinárodní dožádání se mělo týkat zjištění, zda STEFAREZ Kft. plnila svoji daňovou povinnost a zda mezi žalobkyní a touto společností probíhala obchodní spolupráce, především zda STEFAREZ Kft. přijala zboží od žalobkyně a odvedla z tohoto zboží DPH. Správce daně se měl zaměřit také na to, zda se mohlo jednat o zjednodušený postup při dodání zboží uvnitř území Evropské unie formou třístranného obchodu podle § 17 zákona o DPH.
114. Správce daně požádal slovenského správce daně o výsledcích svědka M. D. (žádost č. j. 3457232/19-205409). Výslechem měl prokázat tvrzení žalobkyně o tom, jakým způsobem transakce probíhaly (zboží bylo dodáno do jiného členského státu osobě registrované k dani). K výsledku správce daně přiložil plnou moc zástupce žalobkyně a požádal, aby byl o výsledku vyrozuměn. Zároveň formuloval množství otázek, jimiž se měla ověřit tvrzení žalobkyně.
115. Slovenský správce daně na žádost správce daně odpověděl přípisem č. j. 4858313/19/2113-60561-205409. Slovenský správce daně svědkovi M. D. dne 10. 7. 2019 zaslal předvolání k výsledku, který měl proběhnout dne 14. 8. 2019. O výsledku a jeho datu byl vyrozuměn zástupce žalobkyně. Dne 13. 8. 2019 doručil svědek slovenskému správci daně sdělení, že svůj obchodní podíl ve společnosti STEFAREZ Kft. přibližně před rokem prodal a byl odvolán z funkce jednatele. Při převodu podílu byla odevzdána kompletní účetní a korespondenční dokumentace. Z těchto důvodů již nedisponuje žádnými relevantními

Shodu s prvopisem potvrzuje: B. M.

podklady a s ohledem na uplynulý čas není schopen vypovídat k podnikatelské činnosti STEFAREZ Kft. K nařízenému výsledku se nedostavil. Slovenský správce daně požádal policejní orgán o jeho předvedení. Policejní orgán uvedl, že svědek na dané adrese bydlí, ale v den předvedení nikdo neotvíral.

116. Správce daně požádal maďarského správce daně o mezinárodní výměnu informací (žádost č. j. 3457054/19-205409) týkající se dodání zboží žalobkyní deklarovanému odběrateli STEFAREZ Kft. Maďarský správce daně v odpovědi (č. j. 4291166/19/2113-60561-205409) uvedl, že STEFAREZ Kft. ukončila svoji činnost a ode dne 13. 6. 2019 je v likvidaci. Jednateli či řediteli společnosti byli M. D. a Š. K.. Zboží bylo doručováno na adresu PLYNEX, ulice Niklova, Sereď, Slovensko. Na otázku C6, zda STEFAREZ Kft. přijala zboží od žalobkyně, odpověděl, že zboží bylo přijato a přiznáno, nebylo ovšem zaúčtováno. Tato odpověď byla v položce C40 upřesněna tak, že STEFAREZ Kft. předložila daňová přiznání a přiznala pořízení zboží z jiného členského státu, ale DPH z toho neúčtovala. Na otázku C13, kdo byl přepravcem zboží, uvedl, že TRANSPORTSTAV. V položce C14 k tomu maďarský správce daně dodal, že na základě prohlášení ředitele žalobkyně přepravu objednala žalobkyně a uhradila STEFAREZ Kft. Z údajů uvedených v položce C18 vyplývá, že majitelem účtu, z nichž byla provedena platba za zboží, byla STEFAREZ Kft. Podíl na společnosti byl ke dni 19. 7. 2018 převeden na J. K.. Na základě žádosti správce daně provedl šetření, které nepřineslo žádný výsledek. Společnost nepředložila žádné doklady a bývalí jednatele se nevyjádřili. Společnost STEFAREZ Kft. nepřiznala třístranný obchod. Zboží bylo dodáno z České republiky přímo na Slovensko. K faktickému uskutečnění dodávek podle maďarského správce daně sice skutečně došlo, ovšem nikoli mezi žalobkyní a společností STEFAREZ Kft. Nejsou žádné informace o tom, kdo prováděl kontrolu dovezeného zboží.
117. K těmto závěrům maďarský správce dospěl na základě přechozích šetření a shromážděných listin zaslaných na příloženém CD (zaevidováno pod č. j. 4376598/19/2113-60561-205409). Těmito listinami byly listiny označené Vevő számla (faktury) z období listopad a prosinec 2014, na nichž je jako dodavatel uvedena STEFARET Kft. a jako odběratel TEAM CARS či Ilirija s uvedením daňového čísla, na nichž nebyla účtována DPH, dále CMR listy, jež byly žalobkyní předloženy v průběhu daňového řízení, dodací listy, kde je Iliria jako dodavatel a PLYNEX jako odběratel, a české dodací listy, kde je jako dodavatel uvedena žalobkyně a jako odběratel STEFARET Kft., které jsou potvrzeny (razítkem a podpisem) žalobkyní jakožto dodavatelem a STEFAREZ Kft. jakožto odběratelem. Připojena jsou též maďarská vyjádření M. D. a Š. K. ze 17. 10. 2017 a výpisy z účtu STEFAREZ Kft.
118. Žalobkyni byla k nahlížení poskytnuta žádost o výsledek zasláná slovenskému správci daně (žádost č. j. 3457232/19-205409), žádost o výměnu informací zasláná maďarskému správci daně (žádost č. j. 3457054/19/2113-205409), odpověď slovenského správce daně (č. j. 4858313/19/2113-60561-205409) a odpověď maďarského správce daně (č. j. 4291166/19/2113-60561-205409), což plyne ze sdělení správce daně ze dne 4. 5. 2020, č. j. 2567270/20/2113-60561-205409.
119. Dne 2. 4. 2020 žalovaný vydal seznámení se zjištěnými skutečnostmi č. j. 13070/20/5300-22442-712871 dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný shrnul, že svědka M. D. se přes pokus o jeho předvedení nepodařilo vyslechnout. Mezinárodním dožádáním do Maďarska nebyly získány žádné informace o obchodní spolupráci mezi STEFAREZ Kft a žalobkyní. Nebylo prokázáno, že společnost přiznala DPH z přijatých plnění od žalobkyně. Naopak

bylo zjištěno, že z přijatých plnění neúčtovala DPH. Třístranný obchod nebyl touto společností přiznán, a tvrzení žalobkyně tedy nebyla prokázána.

120. K seznámení se žalobkyně vyjádřila v podáních ze dne 28. 4. 2020 a ze dne 28. 5. 2020. V nich namítla, že sice do spisu vzdáleně nahlížela, ale byl jí poskytnut pouze výsledek mezinárodního dožádání, nikoli další listiny, ze kterých maďarský správce daně vycházel. Rozporovala závěry žalovaného uvedené v seznámení. Dle žalobkyně výsledky dožádání naopak prokazují, že zboží bylo dodáváno tak, jak deklarovala. Maďarský správce daně ve své odpovědi C6 potvrdil, že STEFAREZ Kft. zboží přiznala a zdanila. Z odpovědi k otázce 2 a 3 v části C40 plyne, že plnění vykázala v daňovém přiznání, což koresponduje s odpovědí C6. Bylo potvrzeno i místo nakládky (provozovna žalobkyně) a vykládky (areál společnosti PLYNEX) a hodnota jednotlivých plnění. Obchodní spolupráce s žalobkyní byla potvrzena jednateli společnosti STEFAREZ Kft. (odpověď k otázce 12 v části C40). Žalobkyně nesouhlasila s tím, že nebyly předloženy žádné doklady, předchozí jednatele nečinili žádná vyjádření a nebylo možné od společnosti získat žádné informace k obchodnímu styku s žalobkyní. Maďarský správce daně ve své odpovědi podrobně popsal průběh obchodní spolupráce dle přechozích vyjádření jednatelů společnosti a odkázal i na příslušné listiny, jež nebyly žalobkyni zpřístupněny. Jelikož nebylo možné provést výslech svědka M. D., žalobkyně navrhla provést výslech Š. K.. V řízení bylo podle žalobkyně prokázáno, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu. Bylo tak povinností správce daně prokázat, že příjemcem nebyla osoba povinná k dani, pokud plnění překvalifikoval na tuzemské.
121. Dne 19. 6. 2020 žalovaný vydal napadené rozhodnutí.
122. Součástí spisů jsou daňová přiznání žalobkyně, z nichž plyne, že deklarovala dodání do jiného členského státu (řádek 20).

Posouzení věci soudem

Obecná východiska

123. Podle čl. 20 směrnice o DPH pořízení zboží uvnitř Společenství se rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořizovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich do jiného členského státu než státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží.
124. Čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH upravuje povinnost členských států osvobodit od daně dodání zboží splňující podmínky, které jsou v něm vyjmenovány (rozsudek ze dne 9. 10. 2014, *Traum*, C-492/13, bod 46). Podle tohoto ustanovení členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží.
125. Podle § 13 odst. 1 zákona o DPH dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Podle § 13 odst. 2 zákona o DPH dodáním zboží do jiného členského státu se pro účely tohoto zákona rozumí dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.
126. Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH 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.

127. Otázkou uplatňování osvobození od daně s nárokem na odpočet daně při dodání zboží do jiného členského státu se opakovaně zabývala judikatura NSS (viz např. rozsudky ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, č. [2172/2011 Sb. NSS](#), ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45, ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014-49, ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015-30, ze dne 27. 6. 2019 č. j. 9 Afs 82/2019-42, ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019-37, či ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45) i Soudního dvora.
128. Z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že osvobození dodání zboží od daně ve smyslu čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH lze uplatnit pouze tehdy, jestliže právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, jestliže dodavatel prokáže, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a opustilo-li zboží v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy fyzicky území členského státu dodání [viz rozsudek ze dne 16. 12. 2010, *Euro Tyre Holding*, C-430/09, bod 29, či rozsudek ze dne 6. 9. 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11 (dále jen „*Mecsek-Gabona*“), bod 31 a v něm citovanou judikaturu]. Převod práva nakládat se zbožím jako vlastník na pořizovatele představuje neodmyslitelnou součást každého dodání zboží a jako takový představuje první hmotněprávní podmínku osvobození při dodání zboží uvnitř Evropské unie (rozsudek *Mecsek-Gabona*, bod 32). Aby bylo možné kvalifikovat transakci jako dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie, musí dojít k odeslání nebo přepravě zboží prodávajícím nebo samotným pořizovatelem, nebo jejich jménem, do jiného členského státu. Základním znakem intrakomunitární operace je totiž fyzický pohyb zboží z členského státu dodání do jiného členského státu (srov. body 40 až 42 rozsudku Soudního dvora *Teleos*, či rozsudek NSS ze dne 23. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-31). Nepostačí, pokud plátce daně zboží předal pořizovateli z jiného členského státu k odebrání, který pouze projevil úmysl zboží vyvézt do jiného členského státu (body 31 až 42 rozsudku *Teleos*).
129. Prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně při intrakomunitárním dodání zboží přitom leží na daňovém subjektu, který se domáhá osvobození od DPH, tedy dodavateli zboží (rozsudek Soudního dvora *Twoh International*, bod 26, rozsudky NSS ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, či ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012-45).
130. Zásada daňové neutrality si žádá, aby osvobození od DPH bylo přiznáno, jestliže jsou splněny věcné hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým požadavkům formálním (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 20. 10. 2016, *Plöckl*, C-24/15, bod 39).
131. Čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH ani judikatura Soudního dvora nezahrnují mezi hmotněprávní podmínky osvobození, které jsou taxativně vyjmenovány, povinnost pořizovatele mít identifikační číslo pro účely DPH. Přidělení tohoto čísla prokazuje daňový status osoby povinné k dani pro účely DPH, jedná se však o formální požadavek, který nemůže zpochybnit nárok na osvobození od DPH, jestliže jsou splněny hmotněprávní podmínky plnění uvnitř Společenství (viz body 59 a 60 rozsudku *Mecsek-Gabona*, body 29 až 34 rozsudku *Euro Tyre BV – Sucursal em Portugal*, bod 51 rozsudku Soudního dvora ze dne 20. 6. 2018 ve věci C-108/17, „*Enteco Baltic*“ UAB). K odepření osvobození může dojít, pokud by porušení formálního požadavku mělo za následek nemožnost předložit jednoznačný důkaz, že hmotněprávní podmínky byly splněny, nebo

pokud by osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že plnění, které uskutečnila, bylo součástí daňového podvodu. Soud podotýká, že změnu v tomto směru přinesla směrnice Rady (EU) [2018/1910](#) ze dne 4. 12. 2018, kterou se mění směrnice [2006/112/ES](#), pokud jde o harmonizaci a zjednodušení určitých pravidel v systému daně z přidané hodnoty pro obchod mezi členskými státy (transponovaná do § 64 zákona DPH zákonem č. 343/2020 Sb.), která však na posuzovanou věc nedopadá.

132. Jelikož daňové orgány založily své závěry v podstatné části na neprokázání, že zboží bylo žalobkyní dodáno deklarováním odběratelům, je třeba připomenout závěry formulované v nedávném rozsudku Soudního dvora ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie s. r. o.* (dále jen „*Kemwater*“), podle nichž platí, že směrnice o DPH „*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.*“ To platí „*i za situace, kdy členský stát využil možnosti podle článku 287 směrnice 2006/112 poskytnout osvobození od daně osobám povinným k dani, jejichž roční obrat nepřekračuje určitou částku – pokud lze ze skutkových okolností, jako je objem a cena přijatého zboží či služeb, s jistotou dovodit, že roční obrat dodavatele tuto částku překračuje, takže se na tohoto dodavatele nemůže vztahovat osvobození upravené v tomto článku, a že je tento dodavatel nutně v postavení osoby povinné k dani.*“
133. Tyto závěry se uplatní i při posuzování hmotněprávních podmínek pro osvobození při dodání zboží do jiného členského státu. K tomu lze odkázat na rozsudek NSS ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45. Jednalo se o případ, kdy správce daně doměřil daňovému subjektu DPH, neboť neunesl důkazní břemeno ohledně splnění jedné z podmínek pro osvobození od DPH s nárokem na odpočet při dodání zboží do jiného členského státu ve smyslu § 64 zákona o DPH, neboť neprokázal dodání zboží (řepkového oleje) právě deklarováním odběratelům (viz rozsudek Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 16. 3. 2021, č. j. 65 Af 10/2019-75). NSS s odkazem na výše uvedené závěry rozsudku *Kemwater* konstatoval, že „*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 deklarováním 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.*“ V uvedené věci stěžovatelka neprokázala dodání zboží deklarováním odběratelům, avšak z daňových spisů bylo zřejmé, že předmětné dodávky byly přepraveny do Polska a následně stočeny z cisteren dopravce jiným odběratelům, které stěžovatelka neidentifikovala v daňových přiznáních. NSS uzavřel, že „*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.*“ Za situace, kdy ze skutkových okolností

Shodu s prvopisem potvrzuje: B. M.

případu vyplývalo faktické dodání řepkového oleje do Polska na místa určení nacházející se ve městech Jaworzno a Bielsko-Biala, přičemž skutečnými odběrateli nebyly deklarovaní odběratelé, bylo nutno posoudit, zdali skuteční příjemci zboží byli osobami povinnými k dani. Správce daně, žalovaný ani krajský soud však uvedenou skutečnost nezjišťovali. NSS proto rozhodnutí žalovaného zrušil a uložil mu, aby se v dalším řízení opětovně vzhledem k citovaným závěrům rozsudku *Kemwater* zabývat nárokem stěžovatelky na odpočet DPH ve vztahu k posuzovaným plněním spočívajícím v dodání zboží do jiného členského státu. V tomto ohledu tedy NSS korigoval výklad právních norem, z něhož vycházeli správce daně a žalovaný, a totiž že nutnou podmínkou pro osvobození od DPH je prokázání konkrétního odběratele.

134. Soud též připomíná, že právní úprava ve směrnici o DPH týkající se přeshraničního odesílání zboží vychází ze zásady místa určení, podle níž má být zajištěno, aby byla DPH jakožto daň ze spotřeby odváděna v členském státě, kde dochází ke konečné spotřebě. Z tohoto důvodu je v případě přeshraničního dodání podle čl. 2 odst. 1 písm. a) bodu i) a článku 40 směrnice o DPH třeba zdanit pořízení zboží v členském státě určení. Dodání téhož zboží v zemi původu musí být osvobozeno od daně, aby se zamezilo dvojímu zdanění. Dodání zboží uvnitř Společenství a pořízení tohoto zboží uvnitř Společenství tudíž představují jednu a tutéž hospodářskou operaci. Logickým důsledkem dodání zboží uvnitř Společenství, na které se vztahuje čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH, je pořízení zboží uvnitř Společenství vymezené v čl. 20 této směrnice, a je tudíž třeba tato dvě ustanovení vykládat způsobem, který jim poskytne totožný význam a dosah [viz rozsudky Soudního dvora *Teleos*, bod 34, ze dne 6. 4. 2006, *EMAG Handel Eder*, C-245/04, bod 29 (dále jen „*EMAG Handel Eder*“), či ze dne 26. 7. 2017, „*Toridas*“ *UAB*, C-386/16, (dále jen „*Toridas*“) bod 31]. Z článku 20 směrnice o DPH vyplývá, že pořízení může být kvalifikováno jako pořízení uvnitř Společenství jen za podmínky, že zboží bylo přepraveno nebo odesláno pořizovateli (bod 32 rozsudku *Toridas*).
135. V případě, že dvě po sobě následující dodání téhož zboží uskutečněná za protiplnění mezi osobami povinnými k dani, které jednájí jako takové, zakládají jedno odeslání nebo jednu přepravu zboží uvnitř Společenství, může být toto odeslání nebo přeprava přičtena pouze jednomu z obou dodání a pouze toto dodání bude osvobozeno od daně podle čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH (v tomto smyslu viz rozsudek *EMAG Handel Eder*, bod 45). Otázkou přičtení pohybu zboží určitému dodání v případě tzv. řetězového plnění uvnitř Společenství se Soudní dvůr zabýval např. v rozsudcích *EMAG Handel Eder*, *Euro Tyre Holding*, *Toridas*, ze dne 27. 9. 2012 ve věci C-587/10, *VSTR*, či ze dne 21. 2. 2018 ve věci C-628/16, *Kreuzmayr*. Pokud je dodání zakládající odeslání nebo přepravu zboží uvnitř Společenství, které má tedy za logický důsledek pořízení uvnitř Společenství zdaněné v členském státě, v němž zmíněné odeslání nebo přeprava končí, prvním ze dvou po sobě následujících dodání, za místo druhého dodání se považuje místo pořízení uvnitř Společenství, které mu předcházelo, to jest místo v členském státě určení. Naopak, pokud je dodání zakládající odeslání nebo přepravu zboží uvnitř Společenství druhým ze dvou po sobě následujících dodání, k prvnímu dodání, které bylo v tomto případě uskutečněno před odesláním nebo přepravou zboží, došlo v členském státě, v němž se toto odeslání nebo přeprava začaly uskutečňovat. Přičtení přeshraniční přepravy určitému dodání v rámci řetězce prodejů je nutno provést na základě celkového posouzení všech konkrétních okolností projednávaného případu. Přepravu nelze přičítat „prvnímu“ dodání, pokud právo nakládat s dotčeným majetkem jako vlastník bylo již před přepravou převedeno na konečného odběratele, tedy příjemce „druhého“ dodání. Kdo již s dotčeným majetkem

Shodu s prvopisem potvrzuje: B. M.

nakládá „jako vlastník“, totiž zpravidla nese i riziko jeho nahodilé zkázy. To platí nezávisle na tom, kdo přepravu navenek provádí (touto osobou byl v případech, které byly rozhodnuty, většinou zprostředkující subjekt). Ze znění čl. 20 a čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH vyplývá, že místo identifikace subjektu pro účely DPH není kritériem kvalifikace dodání uvnitř Společenství nebo pořízení uvnitř Společenství. Identifikace prvního pořizovatele pro účely DPH v jiném členském státě, než je stát místa prvního dodání nebo stát místa konečného pořízení, není kritériem kvalifikace plnění jako plnění uvnitř Společenství ani sama o sobě dostatečným důkazem o tom, že plnění má povahu plnění uvnitř Společenství (*Toridas*, body 41 a 44).

136. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle odst. 4 téhož ustanovení, pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
137. K otázce důkazního břemene v daňovém řízení se NSS ve své judikatuře již mnohokrát vyjadřoval (viz např. rozsudek ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 87/2016-45, či rozsudek ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-82, bod 31). V druhém z těchto rozsudků shrnul svoji judikaturu tak, že *„dle výše citovaných ustanovení je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, 9 Afs 152/2013-49).“*
138. Důkazní břemeno ohledně splnění podmínek vzniku nároku na osvobození plynoucích z čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH, resp. § 64 zákona o DPH, nese ten, kdo se domáhá osvobození od DPH, tj. dodavatel zboží. Je proto v jeho zájmu, aby si opatřil takové podklady, které mohou relevantním způsobem prokázat, že k dodání do jiného členského státu skutečně došlo (viz rozsudky NSS 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). Za okolností, kdy je právo nakládat se zbožím jako vlastník převedeno na pořizovatele na území členského

státu odeslání nebo přepravy zboží a je na pořizovateli, aby zboží odeslal nebo přepravil mimo tento členský stát, závisí důkaz, který je dodavatel schopen předložit daňovým orgánům, hlavně na skutečnostech, které se dozví od pořizovatele (viz rozsudek *Euro Tyre Holding*, bod 37). Daňové orgány proto nemohou uložit povinnost doplatit daň z přidané hodnoty dodavateli, který jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující *prima facie* jeho nárok na osvobození při dodání zboží do jiného členského státu, byť se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, aniž by byla prokázána účast dodavatele na podvodu, pokud dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že dodání zboží do jiného členského státu nepovede k účasti na podvodu (viz rozsudek *Teleos*, bod 68).

139. K důkazním prostředkům, jimiž lze prokazovat splnění podmínek pro osvobození od daně při dodání do jiného členského státu, se podrobně vyjádřila generální advokátka Juliane Kokott ve svém stanovisku ze dne 11. 1. 2007 ve věci *Teleos* (body 66 až 69). V něm uvedla, že „*dokud ještě existovaly hraniční kontroly, mohly se osoby povinné k dani při prokazování vývozu dodaného zboží opírat o dokumenty vystavené celními orgány. Po zrušení vnitřních hranic nemají už osoby povinné k dani tento obzvláště důvěryhodný důkazní prostředek k dispozici. Prokázání skutečnosti, že zboží bylo přepraveno přes hranice, je namísto toho možno učinit obecně již jen na základě prohlášení soukromých osob. K tomuto účelu se nabízí obzvláště nákladní list, vystavený v souladu s ustanoveními Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (Convention on the Contract for the International Carriage of Goods by Road – CMR), na kterém příjemce vyznačí obdržení zboží v jiném členském státě. Nákladní list CMR je podepsán odesílatelem zboží a dopravcem a slouží jako doklad toho, že dopravce zboží převzal. Jedno vyhotovení doprovází zboží a je předáno pořizovateli na jeho žádost. Vyznačí-li pořizovatel přijetí zboží na nákladním listu, potom spolupůsobily na vyhotovení tohoto dokladu o přepravě zboží do jiného členského státu tři na sobě většinou nezávislé osoby. Toto snižuje nebezpečí manipulací, ale nemůže je samozřejmě zcela vyloučit. Pokud osoba povinná k dani předloží tímto způsobem vystavený nákladní list, zpravidla to postačuje jako důkaz přepravy nebo odeslání ze státu dodání do jiného členského státu. Pokud jsou splněny i ostatní podmínky, vzniká tím nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně.*“ V bodech 75 a 76 téhož stanoviska dále uvedla, že „*dodavatel má zajisté povinnost učinit vše, co je v jeho moci, aby zajistil řádné provedení dodání zboží uvnitř Společenství. Pokud smluvně přenechá přepravu zboží do jiného členského státu pořizovateli, musí nést případné následky (...) nesplnění této povinnosti ze strany pořizovatele. Dále se musí prodávající ujistit o důvěryhodnosti svého obchodního partnera. Cíl předcházení daňovým únikům odůvodňuje vysoké nároky kladené na tuto povinnost.*“
140. Z těchto závěrů vychází i judikatura NSS, podle níž mohou mít CMR listy vystavené v souladu s ustanovením Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční dopravě ([CMR](#)) s vyznačením příjemce, že zboží převzal, zásadní váhu při prokazování dodání zboží, zejména v situacích, kdy dodavatel nezajišťuje přepravu zboží, přičemž jejich vypovídací hodnota je založena tím, že na vyhotovení by měly spolupůsobit tři na sobě většinou nezávislé osoby, prodejce, dopravce a kupující (viz rozsudky NSS ze dne 30. 6. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, či ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 82/2019-42). Zákon o DPH v § 64 odst. 5 uvádí, 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. Ani písemné prohlášení o přepravě zboží do jiného členského státu však nelze považovat za důkaz jediný a absolutní (viz rozsudek NSS ze dne 30. 6. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195), ale musí odpovídat zjištěnému

Shodu s prvopisem potvrzuje: B. M.

skutkovému stavu, aby je bylo možné považovat za věrohodné a dostatečně průkazné (viz např. rozsudek NSS ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014-49, či ze dne 7. 5. 2019, č. j. 7 Afs 140/2018-31). Jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, „*daňový subjekt, jehož tíží důkazní břemeno, musí své obchodní aktivity přizpůsobit konkrétním podmínkám tohoto rizika a při obchodování (zvláště se značným finančním rozsahem) využít příslušných institutů.*“

141. Pokud plátce daně neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení daňového řádu stanovící důkazní povinnost správce daně (§ 92 odst. 5 daňového řádu) dovozovat, že je to správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti za něho prokazovat, a že pokud tak neučinil, bylo jeho rozhodnutí vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (viz rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2015, č. j. 5 Afs 188/2014-63). Důkazního břemene se daňový subjekt nemůže zbavit ani s odkazem na vyhledávací povinnost správce daně zakotvenou v § 92 odst. 2 daňového řádu. Tuto povinnost totiž nelze vykládat tak, že by zcela nahradila povinnost daňového subjektu tvrdit a dokazovat rozhodné skutečnosti (viz rozsudek NSS ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30). Daňové řízení totiž není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125).
142. Žalobkyně v žalobě namítla, že prokázala splnění všech podmínek § 64 odst. 1 zákona o DPH, napadené rozhodnutí bylo překvapivé a vytkla daňovým orgánům vady při dokazování.

Překvapivost napadeného rozhodnutí

143. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek § 64 zákona o DPH, neboť neprokázala, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu osobě registrované k dani.
144. Žalobkyně namítá, že napadené rozhodnutí pro ni bylo překvapivé, neboť správce daně měl ve zprávách o daňové kontrole ve vztahu ke všem plněním dodání zboží do jiného členského státu za prokázané, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, zatímco žalovaný uzavřel, že tato skutečnost prokázána nebyla.
145. Je třeba dát žalobkyni za pravdu, že ze zpráv o daňové kontrole nebylo zřejmé, že by správce daně zpochybňoval faktické odeslání (přepravení) zboží do jiného členského státu. Správce daně ve všech zprávách o daňové kontrole odůvodnil nesplnění podmínek § 64 zákona o DPH tím, že žalobkyně neprokázala, že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli a není zřejmé, která osoba zboží skutečně pořídila, a ve vztahu k dodáním deklarovanému odběrateli STEFAREZ Kft. ve zdaňovacích obdobích září a říjen 2014 také tím, že neprokázala, kdo zajišťoval přepravu. Při projednání zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období září 2014 k dotazu žalobkyně, které z podmínek § 64 zákona o DPH správce daně nemá za prokázané, uvedl, že dodání zboží deklarovanému odběrateli a to, že doprava byla zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou. Pouze ve vztahu ke zdaňovacím obdobím listopad a prosinec 2014 ve vztahu k dodávkám deklarovanému odběrateli STEFAREZ Kft. správce daně uvedl, že má sice za prokázané, že přepravu zajišťovala žalobkyně prostřednictvím TRANSPORTSTAV, nebylo však prokázano, kde bylo zboží vyloženo. Z toho ovšem není zcela zřejmé, zda tím měla být vyjádřena pochybnost o přepravě zboží do jiného členského státu, nebo pouze o

konkrétním místě vykládky a skutečném pořizovateli. Druhé možnosti nasvědčuje závěr správce daně o nesplnění podmínek § 64 zákona o DPH založený na neprokázání dodání deklarovanému odběrateli a neprokázání skutečného pořizovatele (formulovaný stejně jako v případě zdaňovacího období září 2014 s tím rozdílem, že nebylo zpochybněno zajištění přepravy). Přestože ve výzvách byla žalobkyně obecně vyzvána k prokázání splnění všech podmínek § 64 zákona o DPH, bylo z jejich celkového znění patrné, že pochybnosti se týkaly především identity odběratele a konečného příjemce a v některých případech zajištění přepravy, případně jejího přičtení danému dodání. To bylo potvrzeno ve zprávách o daňové kontrole, které se považují za odůvodnění prvostupňových rozhodnutí. Žalobkyně v odvoláních proti dodatečným platebním výměrům výslovně uvedla, že na základě zpráv o daňové kontrole vychází z toho, že splnění druhé podmínky, tedy odeslání či přepravení zboží do jiného členského státu, a u části dodávek též třetí podmínky (zajištění přepravy plátcem, pořizovatelem nebo zmocněnou osobou), je nesporné. V tomto náhledu ji přitom utvrdil správce daně sdělením při projednání zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období září 2014.

146. Pokud žalovaný za dané situace dospěl na základě předložených listin a dalších provedených důkazů k odlišnému závěru, a totiž že žalobkyně neprokázala ani splnění podmínky faktického odeslání či přepravení zboží do jiného členského státu (popř. zajištění dopravy u těch dodávek, u nichž tuto podmínku správce daně nezpochybnil), bylo nutné, aby s tím daňový subjekt podle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil (viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52), což však neučinil.
147. Jak uvedl NSS v uvedeném rozsudku, účastníci musí mít zachovánu možnost argumentovat (vyjádřit se) ve vztahu ke všem otázkám, na jejichž řešení bude rozhodnutí spočívat. Mělo by jim být zřejmé, které otázky, skutkové nebo právní, jsou pro řešení věci relevantní; je třeba jim umožnit, aby se k nim mohli vyjádřit a aby mohli účinně uplatnit své argumenty (srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 14. 8. 2019, sp. zn. II. ÚS 2398/18). Neseznámí-li odvolací orgán odvolatele s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil dle § 115 odst. 2 daňového řádu, zatíží své rozhodování nepředvídatelností a daňový subjekt připraví o možnost procesní obrany. V této souvislosti je bez významu, zda se hodnotící úvaha týká důkazu, který si obstaral sám, nebo byl již součástí spisu, v němž je přezkoumáváno rozhodnutí prvostupňového správce daně. Stejně tak je bez významu, zda se hodnotící úvaha týká otázek skutkových, či právních.
148. Soud tedy souhlasí s žalobkyní, že žalovaný tím, že ji neseznámil se svým závěrem, že neunesla důkazní břemeno ohledně přepravy zboží do jiného členského státu, zatížil své rozhodování nepředvídatelností, čímž žalobkyni připravil o možnost procesní obrany ve vztahu k závěru o prokázání této podmínky. Není-li v řízení zřejmé, jaké skutečnosti má daňový subjekt s ohledem na pochybnosti správce daně prokazovat, nelze mu klást k tíži, že tyto skutečnosti neprokáže.
149. Současně lze souhlasit s žalobkyní, že hodnocení důkazů ve vztahu k otázce uskutečnění přepravy do jiného členského státu bylo neúplné, neboť žalovaný se v podstatě omezil na hodnocení CMR listů, doložky EXW a svědecké výpovědi svědka H. (viz zejména body 61 a 74 napadeného rozhodnutí) s tím, že žádným jiným způsobem žalobkyně přepravu nedoložila, a podrobněji se nevypořádal s dalšími důkazy (např. dodacími listy potvrzenými PLYNEX, potvrzením místa vykládky v areálu PLYNEX v odpovědi maďarského správce daně či polskými vážními listky). Takové hodnocení nelze považovat za dostatečné tím spíše v situaci, kdy správce daně prokázání této podmínky nezpochybnil,

a podrobné úvahy tak neobsahovaly ani zprávy o daňové kontrole. Současně je třeba upozornit, že v napadeném rozhodnutí je nepřehledně směřována otázka uskutečnění přepravy do jiného členského státu a jejího zajištění. Nutno také připomenout, že závěr o neprokázání zajištění přepravy žalobkyní, pořizovatelem či jimi zmocněnou třetí osobou byl správcem daně učiněn jen u některých zdaňovacích období (září a říjen 2014, kdy předložené kupní smlouvy obsahovaly doložku EXW).

150. Tato procesní vada by nicméně sama o sobě neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, pokud by obstály závěry ohledně neprokázání splnění dalších hmotněprávních podmínek, které musí být splněny kumulativně. Tak tomu ovšem není (viz níže).

Odmítnutí důkazního návrhu a neposkytnutí části spisu

151. Žalobkyně namítá, že žalovaný učinil závěr o neprokázání podmínek § 64 zákona o DPH, ačkoli neprovedl všechny navržené důkazy. Nesouhlasí s důvody, pro které žalovaný odmítl provést výslech svědka Š. K., a namítá, že o nich nebyla před vydáním napadeného rozhodnutí vyrozuměna, aby na ně mohla reagovat.
152. S těmito námitkami se soud ztotožňuje. Daňový orgán není povinen provést všechny navržené důkazy. Z ustálené judikatury Ústavního soudu plyne, že provedení důkazu lze odmítnout, jestliže skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení, není-li navržený důkaz způsobilý ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, anebo je nadbytečný, jelikož skutečnost, k níž má být proveden, byla již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností ověřena nebo vyvrácena jinak (např. nálezy ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 733/01, ze dne 29. 6. 2004, sp. zn. III. ÚS 569/03, ze dne 30. 6. 2004, sp. zn. IV. ÚS 570/03, ze dne 16. 6. 2005, sp. zn. II. ÚS 418/03). Neprovedení důkazu však musí v každém případě řádně odůvodnit (srov. např. rozsudky NSS ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 180/2014-21, ze dne 27. 7. 2016, č. j. 2 Afs 35/2016-43, a nálezy Ústavního soudu ze dne 23. 6. 2015, sp. zn. II. ÚS 2067/14). Soud souhlasí s žalobkyní, že neprovedení výslechu svědka Š. K. řádně odůvodněno nebylo.
153. Žalovaný konstatoval, že označil provedení tohoto výslechu za nadbytečné, jelikož skutkový stav byl dostatečně zjištěn ostatními provedenými důkazními prostředky, jimiž byla původní tvrzení žalobkyně jednoznačně vyvrácena.
154. Tento důvod však nekoresponduje s důvody, na nichž bylo založeno napadené rozhodnutí. V něm žalovaný uzavřel, že žalobkyně *neprokázala* splnění podmínek pro přiznání osvobození od daně, neboť *nedoložila, že by zboží bylo přepraveno do jiného členského státu osobě registrované k dani*. Správce daně ve zprávách o daňové kontrole dospěl k závěru, že žalobkyně nedisponovala důkazními prostředky, kterými by byla schopna prokázat oprávněnost uplatnění osvobození. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že žalobkyní předložené daňové doklady, CMR listy a ostatní písemnosti s ohledem na zjištěné nedostatky nemohly poskytovat dostatečný podklad pro prokázání splnění podmínek dle § 64 zákona o DPH, přičemž ani z mezinárodních dožádání nebyly zjištěny skutečnosti vyvracející pochybnosti správce daně a pochybnosti nebyly odstraněny ani výslechem svědka R. H.. Z napadeného rozhodnutí neplyne, že by žalovaný učinil jednoznačný skutkový závěr o průběhu obchodních transakcí, který by vylučoval naplnění podmínek osvobození tak, jak je vymezuje § 64 zákona o DPH a judikatura Soudního dvora. Jednoznačný závěr učinil pouze v tom směru, že žalobkyně nemohla být zejména

s ohledem na nedostatky CMR listů v dobré víře, že podmínky osvobození splňuje. Tyto nedostatky nicméně nevylučují možnost prokázat splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu, které stanoví čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH, resp. § 64 zákona o DPH, jinými důkazními prostředky. Z toho ostatně vycházel v odvolacím řízení i žalovaný, jestliže se neúspěšně pokusil prostřednictvím mezinárodního dožádání na Slovensko opatřit svědeckou výpověď M. D., tehdejšího jednatele deklarovaného odběratele STEFAREZ Kft., kterou žalobkyně v daňovém řízení navrhla.

155. Odmítnutí důkazního návrhu tedy nebylo možné za dané situace odůvodnit tím, že skutkový stav byl dostatečně zjištěn ostatními provedenými důkazy, jak učinil žalovaný v bodě 68 napadeného rozhodnutí, pokud daňové orgány dospěly k závěru, že žalobkyně ve vztahu k dodáním pro deklarovaného odběratele STEFAREZ Kft. své důkazní břemeno neunesla.
156. Žalovaný dále odůvodnil odmítnutí návrhu na výslech svědka tím, že podle žalobkyně obchodní spolupráce se společností STEFAREZ Kft. probíhala pouze mezi Ing. P. a M. D., a Š. K. tedy nemůže prokázat rozhodující skutečnosti, přičemž žalobkyně ani nevedla, jaká její konkrétní tvrzení by měla být výpovědi potvrzena a čemu konkrétně měl být svědek přítomen. Ani toto odůvodnění však nemůže obstát.
157. Předně je třeba zdůraznit, že žalobkyně tento důkazní návrh vznesla v reakci na to, že se nepodařilo vyslechnout M. D., tehdejšího člena statutárního orgánu STEFAREZ Kft., jehož výslech navrhla k prokázání tvrzení, že se dodání zboží do jiného členského státu uskutečnilo pro osobu registrovanou k dani v jiném členském státě, deklarovaného odběratele STEFAREZ Kft. (viz doplnění odvolání). Uvedla, že jelikož nebylo možné provést výslech svědka M. D., navrhuje k prokázání svých tvrzení a odstranění pochybností správce daně výslech Š. K.. Je zřejmé, že svědek byl navržen k prokázání těchto tvrzení jako M. D., tedy k prokázání, že se dodání zboží do jiného členského státu uskutečnilo pro STEFAREZ Kft. Ačkoli lze souhlasit s žalovaným, že žalobkyně konkrétně nevedla, jak může svědek relevantní skutečnosti potvrdit, nelze přehlížet, že Š. K. byl stejně jako M. D. v době od 16. 9. 2014 do 19. 7. 2018 statutárním orgánem společnosti STEFAREZ Kft. (viz též odpověď na mezinárodní dožádání do Maďarska, přičemž dle údajů obchodního rejstříku byl též jednatelem jediného společníka STEFAREZ Kft. STEFAREZ s.r.o.), z čehož lze dovozovat, že relevantní informace sdělit mohl.
158. Dále je třeba souhlasit s žalobkyní, že pokud žalovaný nepovažoval tvrzení žalobkyně k tomuto důkaznímu návrhu za dostatečná, měl ji o důvodech, pro které hodlal důkazní návrh odmítnout, vyrozumět před vydáním napadeného rozhodnutí a umožnit jí nedostatky důkazního návrhu napravit. Pokud takto nepostupoval a důvody pro odmítnutí provedení svědecké výpovědi jí sdělil až v napadeném rozhodnutí, postupoval v rozporu s § 92 odst. 6 daňového řádu, čímž žalobkyni zkrátil na procesních právech, přičemž tato vada mohla mít s ohledem na závěr o neprokázání podmínek § 64 odst. 1 zákona o DPH ve vztahu k dodáním zboží pro deklarovaného odběratele STEFAREZ Kft. vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
159. Soud tedy shrnuje, že žalovaný tím, že odmítl návrh žalobkyně na doplnění dokazování výpovědí Š. K. bez náležitého odůvodnění a neseznámil žalobkyni před vydáním napadeného rozhodnutí s důvody nevyhovění návrhu, zatížil své řízení vadou ve smyslu §

76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Pokud žalovaný (i po zohlednění závěrů rozsudku *Kemwater*) setrvá na závěru o neunesení důkazního břemene žalobkyně ve vztahu k dodáním zboží pro deklarovaného odběratele STEFAREZ Kft., doplní dokazování, případně dostatečně odůvodní, proč návrhu nevyhoví, a o důvodech žalobkyni vyrozumí před vydáním rozhodnutí, aby jí bylo umožněno na ně reagovat.

160. Soud nicméně neshledal důvodnou námitku, že postupem správce daně došlo ke zmaření důkazu výsledkem svědka M. D.. Žalovaný shledal návrh žalobkyně na výslech tohoto svědka, který učinila v březnu 2018 ve vyjádřeních k výsledkům kontrolního zjištění, opodstatněným. Dne 17. 6. 2019 byla odeslána žádost o jeho provedení slovenskému správci daně, který svědka ke svědecké výpovědi předvolal a následně ho nařídil předvést, leč bezúspěšně. Svědek pouze doručil slovenskému správci daně sdělení, že svůj podíl ve STEFAREZ Kft. přibližně před rokem prodal a byl odvolán z funkce jednatele, přičemž při převodu podílu odevzdal kompletní účetní a korespondenční dokumentaci. Uvedl, že již nedisponuje žádnými relevantními podklady a s ohledem na uplynulý čas není schopen vypovídat k podnikatelské činnosti společnosti STEFAREZ Kft. Z uvedeného je patrné, že důvodem, pro který se nepodařilo svědka vyslechnout, nebyl předchozí postup správce daně, ale nedostatek součinnosti svědka, kterou se přes snahu slovenského správce daně nepodařilo zajistit. Svědek se k výsledku v rozporu se svými povinnostmi nedostavil a ni po pokusu o předvedení. Zmaření účelu výslechu nelze spatřovat v tom, že byl výslech odložen o 1,5 roku, neboť se nejedná o tak dlouhou dobu, za kterou by svědek mohl věrohodně zcela ztratit povědomí o uskutečněných obchodech (v porovnání s časovým odstupem více než tři let od předmětných dodávek, kdy žalobkyně výslech poprvé navrhla). Důvody, pro něž se svědek odmítl účastnit výslechu, lze tak považovat za zástupné a jeho vysvětlení, že s odstupem času není schopen k činnosti STEFAREZ Kft. nic vypovědět, za nevěrohodné.
161. Soud se ztotožňuje s žalobkyní, že žalovaný zatížil řízení vadou, když jí k žádosti o vzdálené nahlížení do spisu ze dne 28. 4. 2020 (odůvodněné nouzovým stavem v souvislosti s šířením onemocnění covid-19), konkrétně k žádosti o zaslání výsledku mezinárodní výměny informací týkající se společnosti STEFAREZ Kft., o který byl doplněn spisový materiál v odvolacím řízení, poskytl pouze výsledek mezinárodní výměny informací od maďarského správce daně č. j. 4291166/19/2113-60561-205409 bez listin (byť například i zčásti anonymizovaných), které k ní byly připojeny a z nichž maďarský správce daně vycházel, a tento svůj postup ani řádně neodůvodnil.
162. Předně není pravdou, že by na to žalobkyně v odvolacím řízení neupozornila, neboť tak učinila ve svém vyjádření ze dne 28. 5. 2020. V něm poukázala na to, že jí nebyly v rámci vzdáleného nahlížení do spisu zpřístupněny dokumenty a předchozí vyjádření jednatelů, na které ve své odpovědi odkazuje maďarský správce daně.
163. Žalovaný v napadeném rozhodnutí pouze uvedl, že dokumenty vztahující se ke STEFAREZ Kft. maďarský správce daně zaslal pouze jako podklad, z něhož vycházel při své odpovědi, přičemž důkazním prostředkem byla toliko odpověď maďarského správce daně a žalovaný ze zasláných listin nevycházel.
164. Tento závěr však nelze akceptovat. Za situace, kdy žalovanému byly poskytnuty maďarským správcem daně v rámci žádosti o informace související podklady, nebylo na místě závěry maďarského správce daně pouze nekriticky převzít a k zasláným podkladům

vůbec nepřihlédnout. Takový postup není v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů dle § 8 odst. 1 daňového řádu. Odpovědi v rámci mezinárodního dožádání nemají v rámci dokazování privilegované postavení, aby mohl tuzemský správce daně jakékoli jeho závěry bez dalšího převzít a učinit z nich vlastní skutková zjištění. Pokud žalovaný takto postupoval, rezignoval na svou úlohu v daňovém řízení a základní cíl správy daní, jímž je správné zjištění a stanovení daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Rovněž účelem žádosti o informace podle nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty (dále jen „nařízení č. 904/2010“) je získat všechny relevantní informace, které mohou pomoci správně vyměřit DPH. Dožádaný orgán sděluje tyto informace, které získá nebo má k dispozici, jakož i výsledky správních šetření ve formě zpráv, výkazů a jakýchkoli jiných dokumentů nebo ověřených opisů či výpisů z nich. Maďarský správce daně neshledal důvod pro odmítnutí informací dle čl. 54 bodu 4 tohoto nařízení. Za situace, kdy žalobkyni nebyly podklady připojené k výsledku mezinárodního dožádání zpřístupněny, neměla faktickou možnost zpochybnit jejich hodnocení maďarským správcem daně či se jich dovolávat ve svůj prospěch. Nadto nelze přehlédnout, že žalobkyně a žalovaný z odpovědi maďarského správce daně dovozovali odlišné závěry. Zaslal-li maďarský správce daně k odpovědi na mezinárodní dožádání pro řízení relevantní podklady, nemůže je žalovaný libovolně selektovat a při hodnocení důkazů zcela pominout, a ani žalobkyni neumožnit se s nimi seznámit.

165. V projednávané věci má námitka žalobkyně zásadní váhu, neboť přílohy maďarského správce daně obsahují listiny, které neměl dříve žalovaný k dispozici (nejsou součástí daňového spisu) a které by mohly podporovat tvrzení žalobkyně. Maďarský správce daně totiž zaslal spolu s fakturami mj. dodací listy z období listopadu a prosince 2014 s číselným označením, jež jsou spárovatelné prostřednictvím množství dodaného zboží se žalobkyní vydanými fakturami i CMR listy a které obsahují potvrzení (razítko a podpis) žalobkyně i deklarovaného odběratele STEFAREZ Kft. o dodání (obdržení) zboží, jakož i faktury vystavené společností STEFAREZ Kft. týkající se téhož zboží. Není na soudu, aby jako první za této situace posuzoval například jejich pravost či správnost a hodnotil je v kontextu všech provedených důkazů, neboť to bylo primárně úkolem žalovaného, který na jejich hodnocení rezignoval a bez dalšího vyšel pouze ze závěrů maďarského správce daně.
166. Ve vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že zpřístupněním podkladů, které obdržel od maďarského správce daně, žalobkyni by byl ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na řízení.
167. Obecně platí, že jako důkazní prostředek lze použít veškeré podklady získané při správě daní jiných daňových subjektů (§ 93 odst. 2 daňového řádu). Podle čl. 56 nařízení č. 904/2010 zprávy, výkazy a všechny ostatní dokumenty nebo jejich ověřené opisy či výpisy získané pracovníky dožádaného orgánu a poskytnuté dožadujícímu orgánu v rámci pomoci podle tohoto nařízení mohou příslušné orgány členského státu dožadujícího orgánu použít jako důkazní prostředky stejným způsobem jako obdobné dokumenty, které poskytl jiný orgán členského státu dožadujícího orgánu.
168. Pokud měl žalovaný za to, že zpřístupněním podkladů, které obdržel, by byl ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na řízení, měl tento svůj závěr uvést v napadeném rozhodnutí a náležitě odůvodnit, aby jeho úvaha byla přezkoumatelná, což neučinil. Soudu není z odpovědi maďarského správce daně zřejmé, že by veškeré podklady (např. výše zmíněné dodací listy) měly v případě zpřístupnění ohrozit

zájem jiného daňového subjektu či jiných osob zúčastněných na řízení, a že by tudíž byl dán důvod pro jejich zařazení ve vyhledávací části spisu. Jedná se o listiny potvrzené žalobkyní a deklarovaným odběratelem STEFAREZ Kft., které nemohou žádnou ze stran nepřipustně ohrozit na právech. Vždyť obdobné (nepotvrzené) listiny žalobkyně v daňovém řízení sama předložila. Nelze přitom přehlédnout, že informace od slovenského správce daně týkající se společnosti Ilirija byla přeřazena z vyhledávací části spisu včetně obdobných příloh, dodacích listů a faktur (na fakturách byly pouze anonymizovány některé položky). Ke vztahu informací získaných prostřednictvím mezinárodního dožádání a povinnosti mlčenlivosti viz též rozsudek NSS ze dne 29.1.2021, č. j. 4 Afs 146/2020-67.

169. Je tedy namístě konstatovat, že žalovaný postupoval v rozporu se zákonem, pokud ignoroval listiny zaslané maďarským správcem daně a bez náležitého odůvodnění žalobkyni tyto podklady nezpřístupnil, přičemž nelze vyloučit, že tato vada mohla mít s ohledem na závěr o neunesení důkazního břemen žalobkyní vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
170. Žalobkyně namítla též to, že jí nebyl zpřístupněn kompletní výsledek mezinárodního dožádání od slovenského správce daně týkající se vztahů mezi STEFAREZ Kft. a Ilirija, neboť byl poskytnut ve značně anonymizované podobě a bez příloh. Informace obdržená v rámci mezinárodního dožádání ze strany slovenského správce daně zaevidovaná dne 21. 11. 2016 pod č. j. 4661709/16/2113-60561-2054, z níž správce daně a žalovaný vycházeli, je v daňovém spisu v neanonymizované podobě a byla takto přeřazena z vyhledávací části spisu včetně příloh, dodacích listů a faktur, na nichž je jako dodavatel Ilirija a jako odběratel PLYNEX, přičemž anonymizovány jsou jen některé, pro věc žalobkyně nepodstatné položky na připojených fakturách (viz úřední záznam ze dne 26. 3. 2018, č. j. 1352622/18/2113-60561-205409, a úřední záznam ze dne 9. 4. 2018, č. j. 1788527/18/2113-60561-205409). Žalobkyni nebylo upřeno právo do této části spisu nahlédnout, a nebyla tak zkrácena na právech.

Unesení důkazního břemene

171. Soud se neztotožňuje s žalobkyní, že by všechny jí předložené listiny vzájemně korespondovaly a jednoznačně potvrzovaly, že deklarovaní odběratelé byli skutečnými příjemci zboží.
172. Žalobkyně sice předložila primární doklady k prokázání svých daňových tvrzení, avšak správce daně vyslovil důvodné pochybnosti o jejich věrohodnosti, správnosti, přesvědčivosti a úplnosti [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu] a vyzval žalobkyni k prokázání splnění podmínek pro osvobození od DPH dle § 64 zákona o DPH.
173. Správce daně ve výzvách k prokázání skutečností jasně formuloval pochybnosti o správnosti a úplnosti předložených listin (např. zjištění prepisování a opravování údajů v CMR listech, absence potvrzení, že odběratelé a koneční příjemci deklarovaní na fakturách zboží skutečně převzali, kdy u podstatné části CMR listů nebylo převzetí zboží potvrzeno nikým, zcela odlišné subjekty na CMR listech a dalších listinách, zjevná nesprávnost některých údajů na CMR listech, nepředložení odpovídajícího počtu CMR listů k předloženým fakturám, předložení smlouvy s odlišným subjektem pro zdaňovací období září 2014, postup neodpovídající smluvním ujednáním v předložených smlouvách, absence potvrzení deklarovaných odběratelů na dodacích listech). S pochybnostmi správce

daně byla žalobkyně seznámena a byla jí dána příležitost je vysvětlit a doložit, že hmotněprávní podmínky byly splněny.

174. Soud se ztotožňuje s daňovými orgány, že se jedná o dostatečně závažná zjištění, aby u správce daně vzbudila důvodné pochybnosti a vedla k přenesení důkazního břemene na žalobkyni.
175. Správce daně není povinen prokázat, že se plnění neuskutečnila tak, jak tvrdí daňový subjekt, či prokázat namísto daňového subjektu, jak se plnění uskutečnilo. Je pouze povinen prokázat, že o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených důkazních prostředků existují důvodné pochybnosti.
176. Soud se shoduje s daňovými orgány, že listinami, jimiž je obecně možné prokázat splnění relevantních skutečností, jsou CMR listy. Aby jim ovšem bylo možné přiznat zásadní váhu, musí být vyplněny v souladu s Úmluvou o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (CMR), potvrzeny odesílatelem, přepravcem a příjemcem a korespondovat s dalšími předloženými doklady. CMR listy předložené žalobkyní však tyto podmínky nesplňovaly, což podstatně snižovalo jejich průkaznost. Též z judikatury NSS vyplývá, že neúplně vyplněné [CMR](#) listy mají sníženou vypovídací hodnotu (srov. např. rozsudek NSS ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019-37, bod 28). U podstatné části CMR listů (většiny CMR listů předložených k dodáním pro deklarovaného odběratele PHU DRABEX) v položce č. 24, kterou má potvrdit příjemce zboží, potvrzení o přijetí zboží zcela chybělo.
177. Důležitost potvrzení v položce č. 24 NSS potvrdil v bodech 32 a 33 svého rozsudku ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42: *„Nejvyšší správní soud plně aprobuje závěr orgánů finanční správy, že stěžovatel toto své primární důkazní břemeno neunesl a nepředložil důkazní prostředky prokazující na první pohled faktické dodání betonářské oceli do jiného členského státu (a jeho související dobrou víru ohledně tohoto dodání). Stěžovatel totiž správci daně předložil předně faktury a příjmové pokladní doklady týkající se daných transakcí. Tyto ovšem z povahy věci nemohou prokázat faktické dodání zboží do zahraničí. Nutno poukázat i na to, že předmětné faktury neměly náležitosti daňového dokladu podle zákona o DPH, neboť neobsahovaly sdělení, že se jedná o plnění osvobozená od daně s odkazem na příslušné zákonné ustanovení. Faktury pak neobsahovaly ani způsob dopravy a dodací podmínky, ačkoli se mělo jednat o mezinárodní transakci. Dále stěžovatel předložil CMR listy (mezinárodní nákladní listy) týkající se předmětných dodání. CMR listy mají přitom při prokazování dodání zboží (zvláště v situacích, kdy dodavatel nezajišťuje přepravu zboží, jako tomu bylo v souzené věci) zásadní váhu. Vypovídací hodnota CMR listu je totiž založena mimo jiné tím, že na jeho vyhotovení by měly spolupůsobit tři na sobě většinou nezávislé osoby, tj. prodejce, dopravce a kupující (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 6. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195). V souzené věci nicméně prakticky veškeré mezinárodní nákladní listy (kromě jediného), kterými stěžovatel prokazoval dodání do Polska a na Slovensko, neměly vyplněny oddíl 24, ve kterém příjemce zboží potvrzuje, že zboží obdržel (CMR listy týkající se společnosti PROZAMET navíc neměly vyplněn ani oddíl 3 obsahující údaje o vykládce zboží). Uvedená skutečnost zásadním způsobem znevěrohodňuje dané CMR listy, které nelze v žádném případě považovat za důkazy prokazující prima facie nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství ve smyslu výše citované judikatury (ve věci Teleos plátcí daně disponovali kompletními CMR listy, což SDEU opakovaně zdůraznil). Popsaná nekompletnost CMR listů nadto měla ve stěžovateli vzbudit pochybnosti o tom, zda bylo zboží skutečně dodáno, jak bylo sjednáno, či nikoliv. Měl proto požadovat další důkazy osvědčující reálné dopravení zboží na Slovensko a do Polska. Takto*

Shodu s prvopisem potvrzuje: B. M.

ovšem v době realizace daných obchodů a v době jejich zanesení do daňových příznání jako obchodů intrakomunitárních nepostupoval.“ Není pravdou, že by závěry tohoto rozsudku nebyly aplikovatelné na projednávanou věc, jak namítá žalobkyně, neboť i v tomto případě lze vycházet ze závěru, že absence potvrzení obdržení zboží v položce č. 24 CMR listů oslabuje důvěryhodnost tohoto důkazního prostředku. Skutečnost, že v citovaném rozsudku dospěl soud k závěru, že nebylo prokázáno dodání do jiného členského státu, což vyplynulo ze záznamů z mýtných bran, neznamená, že nejsou aplikovatelné závěry týkající se absence potvrzení v položce č. 24. Jak bylo výše uvedeno, nejednalo se o pouze ojedinělou chybu. V dalších případech vyplněné údaje vyvolávají pochybnosti o průběhu transakce tak, jak byla deklarována, včetně toho, zda PHU DRABEX a STEFAREZ Kft. byly skutečnými příjemci zboží (ostatně v případě STEFAREZ Kft. žalobkyně následně sama připustila, že nešlo o konečného příjemce, jak uváděla na daňových dokladech).

178. Ke zdaňovacímu období září 2014 žalobkyně předložila CMR listy, na nichž byl údaj o příjemci přelesen (ačkoli dle výpovědi svědka H. se oprava ve společnosti TRANSPORTSTAV standardně prováděla přeškrtnutím údaje tak, aby původní údaj zůstal čitelný), a obdržení zboží v položce č. 24 potvrdila společnost Ilirija, která nebyla uvedena jako příjemce na CMR listu ani jako konečný příjemce na faktuře. Tímto způsobem vyplněný CMR list nemůže prokázat uskutečnění plnění tak, jak bylo deklarováno. K tomu přistupuje skutečnost, že pro toto období byla předložena smlouva se STEFAREZ s.r.o. s uvedením českého DIČ. Z předložených listin neplyne, pro koho měla být přeprava zajištěna. Tato skutečnost měla dle tvrzení žalobkyně vyplývat z předložených tabulek, které ovšem bližší údaje k přepravě neuvádí, je zde pouze vyznačena cena s doložkou EXW, což i s ohledem na další subjekty na CMR listech (potvrzení společností Ilirija, místo dodání v areálu PLYNEX) nemůže doložit splnění podmínek vymezených v § 64 odst. 1 zákona o DPH (zajištění přepravy, na což poukázal již správce daně).
179. Stejnými vadami trpí CMR listy ve vztahu k deklarovanému odběrateli STEFAREZ Kft. i za zdaňovací období říjen 2014, přičemž u velké části CMR listů není deklarovaný odběratel STEFAREZ Kft. uveden vůbec, neboť v položce č. 2 je vyplněna společností STEFAREZ s.r.o., která v předchozím období kontrahovala s žalobkyní prostřednictvím organizační složky s českým DIČ. U zbývajících CMR listů je údaj o příjemci přelesen. V případě faktur č. 21400553, 21400565 a 21400478 neodpovídá množství (počet) deklarovaných plnění na fakturách s tím, co se mělo uskutečnit podle CMR listů. V předložené smlouvě (podle níž nebylo ani důsledně postupováno, jak upozornil správce daně, pokud jde o platby) je uvedena doložka EXW, přičemž stejně jako ve zdaňovacím období září 2014 nebylo prokázáno, pro koho byla zajištěna přeprava. Žalobkyně ve fakturách uváděla, že deklarovaný odběratel je též konečným příjemcem, což nekorespondovalo s údaji na CMR listech (a následným vysvětlením žalobkyně k těmto transakcím).
180. Zcela zásadními nedostatky trpí CMR listy předložené k fakturám pro PHU DRABEX. Kromě skutečnosti, že v převážné většině CMR listů není v položce č. 24 nikým potvrzeno převzetí zboží, je ve všech listech v položce č. 1 jako odesílatel zboží uvedena společnost Prorsum, což žalobkyně v daňovém řízení nikdy nevysvětlila (tato společnost je přitom označena i v předložené tabulce týkající se přepravy). V položce č. 2 není jako příjemce PHU DRABEX, ale Grzeš nebo Harmony Partner, přičemž v některých CMR listech byl údaj v položce č. 2 příjemce přelepován. Na všech CMR listech jsou tedy zcela jiné

subjekty, než žalobkyně deklarovala ve fakturách předložených daňovým orgánům. Takto vyplněné CMR listy nemohou *prima facie* dokládat uskutečnění dodání zboží do jiného členského státu tak, jak žalobkyně deklarovala na předložených fakturách, resp. že skutečným příjemcem zboží byl deklarovaný odběratel PHU DRABEX, jak žalobkyně tvrdí v žalobě.

181. CMR listy č. 2250888 a 2250886 předložené k faktuře č. 21400506, CMR listy č. 2250892 a č. 2250899 předložené k faktuře č. 21400534 a CMR list č. 2250898 k faktuře č. 21400538 byly sice opatřeny razítkem deklarovaného odběratele PHU DRABEX, nikoli však v položce č. 24, ale v položce „Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“. I v tomto případě ovšem platí, že CMR listy neprokazují deklarované plnění dle faktur, neboť jako příjemce byla uvedena Grzeš a jako odesílatel zboží Prorsum, což žalobkyně ani následně nikterak nevysvětlila. Neprokazují tedy dodání zboží do jiného členského státu deklarovanému odběrateli.
182. Bylo na žalobkyni, aby si zajistila řádné doklady, uplatňovala-li osvobození od daně při dodání do jiného členského státu. Není rozhodné, že [CMR](#) list vyplňoval a poskytl jí někdo jiný (viz rozsudky NSS ze dne 23. 3. 2017, č. j. 7 Afs 50/2016-73, či ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019-37, bod 30). Žalobkyně měla důsledně vyžadovat předložení úplných [CMR](#) listů nebo jiného dostatečného potvrzení o přepravě a dodání zboží. V daném případě se nejednalo pouze o ojedinělé nedostatky. Žalobkyně si mohla ošetřit předložení řádně vyplněných dokumentů a dodání do jiného členského státu např. v kupní smlouvě (navíc tvrdí, že u části dodávek přepravu zajišťovala, a tím spíše mohla ovlivnit kvalitu dokumentů, jimiž disponuje). Žalobkyně však žádné smlouvy ani jiné doklady prokazující dodání zboží PHU DRABEX a jeho spojení s přepravou nepředložila.
183. Stejně vady se ve vztahu k oběma deklarovaným odběratelům opakují i ve zdaňovacích obdobích listopad 2014 a prosinec 2014. Ve vztahu k odběrateli STEFAREZ Kft. byl na CMR listech v položce č. 4 „Místo a datum nakládky zboží“ uveden Kolín i v případě, kdy zboží bylo nakládáno předchozím dodavatelem, což dále zpochybňuje věrohodnost těchto listin.
184. Na CMR listech č. 2316320 a 2316229 předložených k faktuře č. 21400690, č. 2342794 k faktuře č. 21400693, č. 2316231 k faktuře č. 21400694, č. 2250839 k faktuře č. 21400715 a č. 2316294 k faktuře č. 21400730 je sice na exempláři pro příjemce potvrzení STEFAREZ Kft., přesto zde existují pochybnosti, neboť nelze přehlédnout, že potvrzení nebylo vyznačeno v položce č. 24, přičemž nejde jen o mylné umístění razítka, neboť v položce č. 24 je naopak potvrzení jiného subjektu (TEAM CARS) bez uvedení data. Navíc razítko STEFAREZ Kft. je vždy pouze na jednom ze dvou předložených exemplářů CMR listu pro příjemce, zatímco na druhém (čitelnějším) nikoli, a není zde uvedeno ani datum připojení tohoto razítka. Přestože přijetí bylo potvrzeno společností TEAM CARS, byly předloženy dodací listy, podle nichž měla zboží dále dodat společnosti PLYNEX společnost Ilirija. Žalobkyně přitom i v těchto případech na daňových dokladech jako konečného příjemce uváděla STEFAREZ Kft.
185. Správce daně i žalovaný na základě podrobně popsanych úvah a hodnocení předložených důkazních prostředků jednotlivě i ve vzájemných souvislostech dospěli k závěru, že žalobkyně neprokázala, že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli (a v některých případech též zajištění přepravy žalobkyní, pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich).

186. Žalobkyně k tomu v žalobě velmi obecně namítla, že předložila faktury (daňové doklady), kupní smlouvy, CMR listy, bankovní výpisy a další doklady (karty zásob, průvodky výdejem materiálu, vážní lístky, slovenské dodací listy), jež spolu vzájemně korespondují a jednoznačně potvrzují, že skutečným pořizovatelem zboží je deklarovaný odběratel. Ve vztahu k deklarovanému odběrateli STEFAREZ Kft. navíc uvedla, že zboží bylo dodáváno ve zjednodušeném postupu při dodání zboží uvnitř území Evropské unie formou třístranného obchodu podle § 17 zákona o DPH, a proto nemůže být CMR list potvrzený společností STEFAREZ Kft. Na konkrétní výhrady správce daně k předloženým listinám v podstatě nereagovala.
187. Dodání zboží žalobkyní deklarovaným odběratelům jednoznačně nevyplývalo ani z dalších předložených listin, a to ani v jejich souhrnu, neboť v nich dodání zboží deklarovaný odběratel nepotvrdil. Jsou vystavené buď toliko žalobkyní, což přirozeně nemůže prokázat identitu odběratele, anebo zcela jinými subjekty (např. společností Ilirija, PLYNEX či Harmony Partner), což rovněž neprokazuje, že žalobkyně zboží dodala do jiného členského státu deklarovaným odběratelům (STEFAREZ Kft. a PHU DRABEX). Žalobkyně k nim nepředestřela ani dostatečně konkretizovaná tvrzení (v daňových dokladech označila jako konečné příjemce deklarované odběratele). Daňové orgány nemohou za daňové subjekty domýšlet, co konkrétně mají v úmyslu listinami prokázat.
188. Potvrdit dodání zboží deklarovanému odběrateli nemohly ani dodací listy (bez uvedení čísla), na nichž jsou razítka společností Ilirija (označená jako dodavatel) a PLYNEX (označená jako odběratel), neboť nebyly deklarovaným odběratelem a žalobkyně nepředložila listiny dokládající jejich vazbu k deklarovanému odběrateli. To platí tím spíše v situaci, kdy byl na CMR listech údaj o příjemci přelepován nebo byla jako příjemce uvedena odlišná společnost. K tomu ve vztahu ke zdaňovacím obdobím září a říjen 2014 přistupuje, že žalobkyně měla dodávat zboží s doložkou EXW a nebylo doloženo, na čí účet byla doprava zajištěna a zda souvisela s deklarovaným dodáním. Skutečnost, že Ilirija dle dodacího listu dodala zboží společnosti PLYNEX, neprokazuje, že příjemcem zboží byla STEFAREZ Kft. a že přeprava je spojena s tímto dodáním. Jak upozornil správce daně, věrohodnost dodacích listů, na kterých je jako dodavatel Ilirija a odběratel PLYNEX, je zpochybněna i tím, že za zdaňovací období prosinec 2014 byly shodné listiny předloženy i v případě, kdy přijetí zboží na CMR listech měla potvrdit TEAM CARS.
189. Dodací listy bez číselného označení vystavené žalobkyní pro STEFAREZ Kft. či PHU DRABEX nebyly v položkách „převzal“ a „předal“ potvrzeny, na což poukázal správce daně, a nemohly tak prokazovat dodání zboží. Stejným nedostatkem trpěly i předložené vážní lístky – výdej, jež vyhotovila žalobkyně a které buď nejsou potvrzeny, anebo nejsou potvrzeny deklarovanými odběrateli, ale společností VKS Pohledští Dvořáci a. s. (listopad 2014) nebo Povltavské Tukové závody Trading a. s. (prosinec 2014), tedy dodavateli žalobkyně. Na vážních lístcích – výdej a průvodkách výdeje materiálu vyhotovených žalobkyní, jež předložila ve vztahu k PHU DRABEX, tento odběratel vůbec nefiguruje, ale je na nich uvedena Prorsum, která je i na CMR listech jako odesílatel. Na polských dokladech řady KW (Kwit Wagowy) a WZ (Wydanie z magazynu) nejsou žalobkyně ani PHU DRABEX vůbec uvedeny a je na nich toliko potvrzení Harmony Partner. Soudu tak není zřejmé, jak mají tyto listiny prokázat, že skutečným příjemcem zboží byla PHU DRABEX.
190. Pokud jde o kupní smlouvy, v případě odběratele PHU DRABEX žalobkyně žádné kupní smlouvy nepředložila a ani z jiných důkazů neplyne, že mezi ní a deklarovaným

odběratelem PHU DRABEX existoval smluvní vztah a co bylo jeho obsahem. Pokud žalobkyně namítala, že jednala s fyzickou osobou M. T., tak to pochybnosti o jejich obchodech ještě víc prohlubuje, jestliže M. T. nepředložil plnou moc ani jinou listinu prokazující jeho oprávnění jednat, jak plyne z ústního jednání ze dne 14. 12. 2016. Žalobkyně k dotazům správce daně neobjasnila ani velmi nejasnou e-mailovou komunikaci s touto osobou (vystupující jako executive director MARZONE Ltd).

191. Za období září 2014 žalobkyně nepředložila smlouvu se STEFAREZ Kft., ale pouze se STEFAREZ s.r.o. s označením české organizační složky, což není pouhá administrativní chyba (smlouva byla uzavřena se zcela odlišným subjektem), přičemž ani správce daně tento nedostatek takto nehodnotil. Součástí spisu jsou ostatně i faktury, na nichž je jako odběratel STEFAREZ s.r.o. Pochybnosti podporuje i to, že na CMR listu za září 2014 byl údaj o příjemci přelepen a rovněž v dalším období se na některých CMR listech vyskytuje jako příjemce STEFAREZ s.r.o. Uvedení jména B. M. u podpisu smlouvy č. 39/14/SU sice může představovat administrativní chybu, nicméně svědčí o tom, jak malý význam byl žalobkyní smlouvám přikládán. Jak upozorňoval již správce daně, smlouva za období říjen 2014 obsahuje doložku EXW, přičemž dopravu ani dodání do jiného členského státu neošetřuje. Další pochybnosti vzbuzuje i to, že nebylo postupováno v souladu se smlouvami, jak poukázal správce daně. Jednotlivé dodávky měly být realizovány na základě e-mailem potvrzených objednávek, ale žádná objednávka nebyla v daňovém řízení předložena. Kupní smlouvy předpokládaly, že zboží bude hrazeno prostřednictvím zálohových faktur a přeprava započata až po uhrazení ceny, ve skutečnosti tomu tak nebylo. Skutečnost, že strany samy svým ujednáním váhu nepřikládaly, pak snižuje důkazní hodnotu předložených smluv, pokud jde o prokázání faktického uskutečnění obchodní transakce a jejího průběhu. Je též třeba odmítnout tvrzení žalobkyně v žalobě o tom, že veškeré nesrovnalosti v kupních smlouvách za období září a listopad 2014, na které poukázal žalovaný, byly žalobkyní v daňovém řízení vysvětleny a správce daně její vysvětlení akceptoval. Ve zprávě o daňové kontrole za zdaňovací období září 2014 správce daně naopak poukázal na to, že při jednání dne 14. 12. 2016 k dotazu správce daně ohledně smlouvy č. 35/14/SU (uzavřené se STEFAREZ s.r.o. jako kupující) Ing. P. pouze uvedla, že se vyjádří později, avšak žádné další vyjádření poskytnuto nebylo. Dále konstatoval, že kupní smlouva vzbuzuje pochybnosti, neboť je v ní jako smluvní partner odlišný subjekt s českým DIČ a jsou v ní ponechávány pasáže dle ustáleného vzoru, ačkoli neodpovídají realitě. Poukázal na to, že žalobkyně se nechová obezřetně a důsledně při sepisování smluv a nebere je jako závazné dokumenty, podle nichž by měla obchodní transakce probíhat. I s tímto hodnocením se soud ztotožňuje. Ve vztahu ke smlouvě pro období listopad 2014 správce daně uvedl, že sice akceptuje vysvětlení, že při tvorbě smlouvy došlo k administrativním chybám, což ovšem současně správce daně utvrzuje v závěru o nedůsledném přístupu k dokumentaci týkající se obchodních transakcí. S ohledem na výše uvedené nelze souhlasit s žalobkyní, že by kupní smlouvy a další předložené listiny tvořily logický na sebe vzájemně navazující celek prokazující splnění podmínek § 64 odst. 1 zákona o DPH, resp. dodání zboží do jiného členského státu deklarovaným odběratelům.
192. Soud souhlasí s daňovými orgány i v tom, že tvrzení žalobkyně neprokázala ani výpověď dispečera TRANSPORTSTAV, která byla zcela obecná, neboť se svědek ke konkrétním transakcím nevyjádřil a dodání zboží deklarovaným odběratelům nepotvrdil. Obecně vypověděl, že se vždy řídil podle údajů uvedených na CMR listech a pokaždé kontroloval, zda je na nich potvrzení odběratele, což ovšem nekoresponduje s tím, že na velké části předložených CMR listů potvrzení přijetí zcela absentuje.

Shodu s prvopisem potvrzuje: B. M.

193. Žalobkyně namítala, že je běžnou praxí, že v místě vykládky zboží není provozovna odběratele a odběratel není přítomen u vykládky. Soud nespornuje, že tomu tak být může, pro nyní projednávanou věc je ovšem podstatné, že žalobkyně takovými CMR listy neprokázala, že zboží dodala do jiného členského státu deklarovanému odběrateli.
194. S ohledem na důkazní břemeno je na plátcí, aby si ve svém zájmu zajistil důkazy, kterými bude schopen uskutečnění plnění v souladu s daňovými doklady prokázat. K tomu NSS v rozsudku ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232, uvedl, že „[k]aždý 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“. Volba důkazních prostředků, kterými daňový subjekt svá tvrzení prokáže, je přitom na jeho úvaze a není povinností správce daně mu sdělovat, kterými důkazními prostředky může případně soulad daňových dokladů se skutečností prokázat (viz rozsudek NSS ze dne 11. 8. 2009, č. j. 1 Afs 63/2009-102). Jak NSS konstatoval v bodě 38 rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, je zcela na daňovém subjektu, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje, uzpůsobil tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní.
195. Pokud žalobkyně poukazuje na zaplacení kupní ceny z účtů deklarovaných odběratelů, předně je třeba zdůraznit, že žalovaný na tuto námitku žalobkyně reagoval v bodě 72 napadeného rozhodnutí. Námitka žalobkyně, že se žalovaný touto skutečností nezabýval, tedy není důvodná.
196. Zaplacení kupní ceny, jehož se žalobkyně dovolává, může být považováno za indicii, že k deklarovanému plnění fakticky došlo, ale nemůže to být indicie jediná, ale musí korespondovat s dalšími důkazy. Soud souhlasí se žalovaným, že samo o sobě zaplacení kupní ceny nemůže prokázat dodání zboží deklarovanému odběrateli. Pokud žalobkyně uvádí, že k zaplacení kupní ceny by neměl deklarovaný odběratel důvod, pokud by mu zboží nebylo dodáno, lze poznamenat, že tímto důvodem může být například daňový podvod či propojení skupiny osob (zřejmý logický důvod ostatně postrádá i to, že cena za prodej zboží společností Ilirija společnosti PLYNEX byla nižší, než za jakou je měl od žalobkyně nakoupit deklarovaný odběratel). To však není podstatné a není třeba o tom spekulovat, neboť prokázání zaplacení kupní ceny samo o sobě neprokazuje, že zboží bylo skutečně dodáno deklarovanému odběrateli, natož do jiného členského státu, a jeho spojení s přepravou (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2022, č. j. 9 Afs 274/2020-61).
197. Je pravdou, že další, ovšem opět pouze nepřímou indicií podporující tvrzení žalobkyně je to, že PHU DRABEX přiznala dle informace od polského správce daně pořízení zboží od žalobkyně. I v tomto případě ale platí, že tím není prokázáno faktické uskutečnění dodání zboží tomuto subjektu, zejména za situace, kdy zde na základě žalobkynin předložených listin o tom existují vážné pochybnosti, zejména CMR listy se zcela odlišnými subjekty, včetně odesílatele, absence jakéhokoli objasnění průběhu transakce ze strany žalobkyně (která v tabulce přepravy naopak uváděla subjekt, který byl označen jako odesílatel na CMR listech), i sdělení polského správce daně, že při kontrole za dané období se za PHU DRABEX nikdo nedostavil a nebyly předloženy žádné doklady ani vysvětlení této transakce. Výše uvedené indicie tak netvoří s dalšími důkazy logický celek a nelze na jejich základě závěr o prokázání splnění podmínek osvobození učinit. CMR listy naopak naznačují, že přeprava zboží na Slovensko mohla být spojena spíše s dodáním mezi zcela jinými subjekty. Žalobkyně nepředložila ani jiné listinné důkazy, které by splnění

podmínek prokázaly. Je třeba zdůraznit, že ve vztahu k těmto obchodním transakcím v návaznosti na pochybnosti správce daně neposkytla ani žádné racionální vysvětlení.

198. Ve vztahu k odběrateli PHU DRABEX lze tedy uzavřít, že důkazní pozice žalobkyně je velmi slabá. V daňovém řízení je klíčový faktický stav, jenž je spolehlivě prokázán, nikoli to, zda určité plnění daňový subjekt či jeho obchodní partner deklaruje. Tyto námitky žalobkyně jsou tedy nedůvodné, a naopak je třeba souhlasit se závěry žalovaného v bodě 59 napadeného rozhodnutí.
199. Soud neshledal, že by daňové orgány při hodnocení provedených listinných důkazů porušily zásadu volného hodnocení důkazů, pokud na jejich základě dospěly k závěru o neprokázání dodání zboží deklarovaným odběratelům a ve vztahu k části dodání též zajištění přepravy žalobkyní, pořizovatelem či na jejich účet. Správce daně i žalovaný hodnotili jednotlivé důkazy včetně všech listin předložených žalobkyní samostatně i ve vzájemných souvislostech. Soud se ztotožnil s žalovaným a správcem daně, že z předložených listin věrohodně nevyplývá, že žalobkyně zboží dodala do jiného členského státu odběrateli, jehož uvedla v předložených fakturách.
200. Jak ovšem bylo výše uvedeno, pro závěr o nesplnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH ve světle nedávného rozsudku Soudního dvora ve věci *Kemwater* a navazující judikatury NSS (viz rozsudek ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45) nepostačí, že daňový subjekt neprokáže dodání deklarovanému odběrateli. Osvobození nelze odepřít, pokud bude ze skutkových okolností zřejmé, že daňový subjekt dodal zboží do jiného členského státu a že skuteční odběratelé byli v postavení osoby povinné k DPH. Jelikož správce daně ani žalovaný se touto otázkou nezabývali, je v této části napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Bude tedy na žalovaném, aby v dalším řízení náležitě posoudil splnění podmínky spočívající v přepravě zboží pro pořizovatele do jiného členského státu a zajištění přepravy (a v tomto směru seznámil žalobkyni se svým hodnocením důkazů) a budou-li další hmotněprávní podmínky splněny, nárok žalobkyně posoudil ve světle závěrů rozsudku ve věci *Kemwater*. Z tohoto pohledu případně prověří přiřazení přepravy k předmětným dodáním.
201. Co se týče návrhu žalobkyně na zjištění vztahů subjektů označených na předložených dokladech prostřednictvím mezinárodního dožádání, je třeba nejprve uvést, že ve vztahu k deklarovaným odběratelům daňové orgány žalobkyni vyhověly. Není procesní vadou, pokud daňové orgány na základě tohoto návrhu nepodaly žádost o mezinárodní výměnu informací o společnostech Prorsum a Harmony Partner, neboť žalobkyně netvrdila, že by dodávala zboží do jiného členského státu těmto osobám. Relevantní skutečnost, že žalobkyně dodala zboží deklarovanému odběrateli, nemohla být prokázána informacemi o těchto subjektech. Žalobkyně neposkytla žádné vysvětlení, jak měly přesně její obchodní transakce probíhat a jaká konkrétní tvrzení by měla být mezinárodním dožádáním prokázána. Současně je třeba souhlasit se žalovaným (viz bod 75 napadeného rozhodnutí), že důkaz o tom, že podmínky stanovené v § 64 odst. 1 zákona o DPH jsou splněny, musí předložit osoba, která se domáhá osvobození od DPH.
202. Mezistátní výměna informací v rámci správy daní nebyla zavedena proto, aby umožnila daňovým subjektům získat dodatečné důkazy, které si měly samy dříve zajistit, a aby doložila splnění podmínek pro přiznání osvobození. K tomu lze odkázat na body 103 až 105 rozsudku Soudního dvora ve věci *Enteco Baltic*. V něm Soudní dvůr konstatoval, že „pokud jde o plnění uvnitř Společenství, z judikatury Soudního dvora vyplývá, že v případě, že

dodavatel není s to předložit důkazy nezbytné k tomu, aby bylo možné konstatovat, že byly splněny podmínky pro osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně, daňové orgány členského státu odeslání či přepravy zboží nemají povinnost vyžádat si informace od orgánů členského státu určené na základě ustanovení nařízení č. 1798/2003 týkajícího se režimu výměny informací mezi orgány daňové správy členských států (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. dubna 2010, X a fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 a C-539/08, EU:C:2010:217, bod 37, jakož i obdobně rozsudek ze dne 27. září 2007, Twob International, C-184/05, EU:C:2007:550, body 28, 34 a 38). Takový výklad lze použít i ve vztahu k nařízení č. 904/2010, které se v souladu se svým článkem 62 druhým pododstavcem použije od 1. ledna 2012 a kterým se na základě jeho článku 61 prvního pododstavce zrušuje od téhož data nařízení č. 1798/2003. Jak totiž vyplývá konkrétně z bodů 3, 4 a 7 odůvodnění nařízení č. 904/2010, jeho cílem je boj proti podvodům s DPH a vyhýbání se daňové povinnosti a pomoc pro správné vyměňování DPH. Za tímto účelem uvedené nařízení stanoví v čl. 1 odst. 1 druhém pododstavci pravidla a postupy, jež umožňují příslušným orgánům členských států spolupráci a vzájemnou výměnu všech informací, které mohou pomoci správně vyměřit DPH, kontrolovat správné uplatňování DPH, zejména u plnění uvnitř Společenství, a bojovat proti podvodům souvisejícím s DPH. Článek 7 odst. 1 téhož nařízení konkrétně stanoví, že za tímto účelem poskytne dožádaný orgán na žádost vnitrostátního orgánu veškeré informace, které mohou pomoci správně vyměřit DPH. Článek 54 odst. 1 uvedeného nařízení stanoví meze pro výměnu těchto informací mezi vnitrostátními orgány, které nejsou povinny poskytovat požadované informace za všech okolností. Jelikož toto nařízení neobsahuje v tomto směru výslovné ustanovení, nezakládá osobě povinné k dani zvláštní nárok na to požadovat předání informací v případě, že sama není s to předložit důkazy, které by dokládaly její nárok na osvobození od DPH (viz obdobně rozsudek ze dne 27. září 2007, Twob International, C-184/05, EU:C:2007:550, body 30 až 34).“

203. Z těchto závěrů vychází též judikatura NSS, která potvrzuje, že daňový subjekt se nemůže dovolávat povinnosti správce daně obstatat důkaz o uskutečnění intrakomunitárního dodání od správce daně z jiného členského státu, neboť důkazní povinnost ohledně prokázání dodání do jiného členského státu spočívá v prvé řadě na odesílateli zboží (viz rozsudek NSS ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45). Důkazní povinnost žalobkyně tedy nelze přenášet na správce daně jiných členských států. Žalobkyně ani navíc neuvedla, jaká konkrétní tvrzení hodlala mezinárodním dožádáním prokázat. Výše uvedené se týká i prověřování vazeb mezi deklarovaným odběratelem STEFAREZ Kft. a osobami, které na CMR listech potvrzovaly přijetí.
204. Žalovaný se vypořádal s námitkou žalobkyně, že dodání odběrateli STEFAREZ Kft. se odehrávalo v režimu zjednodušeného postupu při dodání zboží uvnitř území Evropské unie formou třístranného obchodu podle § 17 zákona o DPH (body 53 a 70) a dospěl k závěru, že toto své tvrzení neprokázala.
205. Soud souhlasí s žalobkyní v tom, že v této věci není významné, zda prokázala splnění podmínek třístranného obchodu (§ 17 zákona o DPH, resp. čl. 141 směrnice o DPH), ale zda prokázala splnění podmínek § 64 odst. 1 zákona o DPH. Otázka, zda dodání mezi prostřední osobou a třetím článkem (konečným pořizovatelem) splňuje podmínky vymezené čl. 141 směrnice o DPH (třístranného obchodu), je významná z hlediska povinnosti přiznat daň u pořizovatele – prostřední osoby, neboť při splnění podmínek tohoto ustanovení je osvobozen od povinnosti přiznat daň v členském státě konečného odběratele, kterou má konečný odběratel.

206. Argumentaci žalobkyně o třístranném obchodu bylo proto třeba vnímat především tak, že žalobkyně tvrdí, že podmínky § 64 odst. 1 zákona o DPH byly splněné, neboť dodávala zboží osobě registrované v jiném členském státu (STEFAREZ Kft.), která je dodávala konečným příjemcům na Slovensku, kam bylo zboží přepravováno přímo z České republiky. Tím současně v návaznosti na pochybnosti správce daně vymezené ve výzvě (nikoli až ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění) vysvětlila, proč bylo zboží přepravováno na Slovensko a jeho převzetí bylo potvrzeno odlišným subjektem od deklarovaného odběratele – konečným příjemcem, který je poté dál dodával společnosti PLYNEX. Tím v reakci na pochybnosti správce daně korigovala své původní tvrzení na faktuře, že STEFAREZ Kft. byla i konečným příjemcem.
207. Správce daně, resp. žalovaný se měl tedy námitkou žalobkyně ohledně třístranného obchodu zabývat zejména z toho pohledu, zda je předloženými důkazy prokázán (nově) tvrzený průběh obchodní transakce a zda tyto transakce splňují podmínky § 64 odst. 1 zákona o DPH (čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH), což neučinil. Naopak není rozhodné, zda byl splněn právní režim třístranného obchodu, který je významný především pro prostřední a třetí článek a jejich daňovou povinnost v jiném členském státě. V kontextu předložených důkazních prostředků se vysvětlení ohledně řetězového obchodu spojeného s jednou přepravou navazující na výzvu správce daně jeví jako racionální, nikoli zjevně účelové. Žalovaný tedy posoudil námitku žalobkyně nedostatečně a napadené rozhodnutí je v této části nepřezkoumatelné. V dalším řízení tedy bude na žalovaném, aby v návaznosti na doplněné dokazování posoudil, zda žalobkyně toto své tvrzení prokazuje a zda splnila hmotněprávní podmínky nároku na odpočet dle § 64 zákona o DPH ve spojení s judikaturou Soudního dvora.

Posuzování dobré víry

208. Žalobkyně dále namítala, že žalovaný posuzoval její dobrou víru jen z toho důvodu, aby na nyní projednávaný případ mohl aplikovat závěry rozsudku NSS č. j. 7 Afs 320/2018-42, a že pokud daňové orgány neprokázaly, jakým způsobem se plnění uskutečnila, nelze zkoumat její dobrou víru.
209. Tato námitka není důvodná. Dobrou víru daňového subjektu je totiž při posuzování oprávněnosti osvobození dodání zboží do jiného členského státu nutno zkoumat vždy, i pokud nebylo prokázáno splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození (viz rozsudky Soudního dvora *Teleos* či *Mecsek-Gabona*).
210. Jak uvedl Soudní dvůr v rozsudku *Teleos*, „není v rozporu s právem Společenství požadovat, aby dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu (...). Okolnosti, že dodavatel jednal v dobré víře, že přijal všechna opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, a že je vyloučena jeho účast na podvodu, tudíž představují důležité skutečnosti pro určení možnosti uložit tomuto dodavateli povinnost zaplatit DPH a posteriori. Čl. 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice je třeba vykládat v tom smyslu, že brání tomu, aby příslušné orgány členského státu dodání uložily dodavateli, který jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující prima facie jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství, povinnost doplatit DPH za toto zboží, jestliže se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, aniž by nicméně byla prokázána účast tohoto dodavatele na podvodu, pokud dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že dodání uvnitř

Společenství, které provádí, jej nepovedou k účasti na takovém podvodu.“ Výše uvedené závěry se plně uplatní i ve vztahu k čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH.

211. Osvědčí-li tedy daňový subjekt svoji dobrou víru ohledně faktického dodání do jiného členského státu, která bude z povahy věci odvislá zejména od toho, jakými důkazními prostředky 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 (viz rozsudek *Teleos*, na který navazuje i judikatura NSS, k tomu srov. např. rozsudek NSS ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 82/2019-42, či ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42). Žalovaný tedy zcela správně posuzoval dobrou víru žalobkyně.
212. Soud souhlasí s žalovaným a správcem daně, že žalobkyně za daných okolností nemohla být v dobré víře, že dodávky zboží skutečně proběhly, jak deklarovala, neboť jí nedostatky předložených dokladů musely být zřejmé již při jejich obdržení a nepodnikla odpovídající kroky k zajištění dostatečných důkazních prostředků k prokázání oprávněnosti nároku na osvobození od DPH podle § 64 zákona o DPH.
213. Žalobkyni muselo být po převzetí prvních nákladních listů zřejmé, že společnost přebírající zboží je odlišná od deklarovaného odběratele, případně že byl odlišný označený odesílatel a příjemce a přijetí zboží nebylo nikým potvrzeno. Jistě bylo v jejích silách coby dodavatele zboží požadovat potvrzení, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu deklarovanému obchodnímu partnerovi. Žalobkyně se nezajímala o další osud zboží, ani když obchodovala s doložkou EXW, přestože z CMR listů a dalších listin bylo patrné, že zboží má být dodáváno dalším subjektům, a deklarovaný odběratel tedy není konečným příjemcem zboží, jak deklaruje na daňových dokladech. Nesnažila se získat žádný doklad potvrzující dodání zboží deklarovaným odběratelům STEFAREZ Kft. a PHU DRABEX, nezajistila si řádné doklady k přepravě ani k té části případů, kdy ji měla sama zajišťovat, a nepožadovala řádně vyplněné CMR listy ani potvrzení dodání zboží na dodacích listech. Žalobkyně ani neobjasnila, proč u části CMR listů i v jejích vlastních dokladech figuruje Prorsum, neošetřila si smluvně podmínky přepravy a další osud zboží, včetně předkládání dokladů, které by prokazovaly splnění podmínek § 64 odst. 1 zákona o DPH. Přes vysokou hodnotu transakcí nedoložila žádná smluvní ujednání s PHU DRABEX (a STEFAREZ Kft. pro období září 2014) a ani si nijak neověřila oprávnění M. T. k zastupování tohoto subjektu. Nemohla tedy s jistotou vědět, s kým jedná a koho tato osoba zastupuje. Žalobkyně zvolila velmi laxní přístup, přestože obchodovala s rizikovou komoditou ve značných částkách. Pokud obdržela CMR listy vykazující vady, měla požadovat další důkazy, které by deklarované dodání zboží dokládaly. Takto ovšem nepostupovala. Jestliže žalobkyně dopravu neuskutečňovala vlastními silami, měla tím spíše dbát na to, aby včas disponovala věrohodnými doklady o tom, že dodávka zboží byla uskutečněna tak, jak bylo sjednáno, a aby si osud zboží i předkládání dokladů ho osvědčujících zajistila např. smluvním ujednáním s odběratelem či přepravcem. Je přitom v zájmu daňového subjektu, aby si opatřil takové podklady, které splnění hmotněprávních podmínek tak, jak deklaruje, prokáží.
214. Správce daně žalobkyni o svých pochybnostech informoval a vyzval ji k doložení dalších důkazních prostředků. Žalobkyně však nejasnosti ve vztahu k PHU DRABEX nedokázala ani věrohodně vysvětlit. Ve vztahu k STEFAREZ Kft. soud odkazuje na výše uvedené, pokud jde o vysvětlení žalobkyně a důkazní návrhy.

Posouzení transakcí jako tuzemských

215. Soud předně uvádí, že neshledal napadené rozhodnutí v části, v níž žalovaný deklarované plnění posoudil jako tuzemské plnění, nepřezkoumatelným. Má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal posuzující orgán za rozhodný, jakými úvahami byl veden při hodnocení podkladů pro vydání rozhodnutí a při výkladu právních předpisů a jak se vypořádal s návrhy a námitkami účastníků (§ 102 odst. 3 daňového řádu). To platí i pro rozhodnutí v odvolacím řízení (§ 116 odst. 2 daňového řádu). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno. Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán, resp. soud podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky a dopustí se (toliko) dílčího nedostatku odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (srov. např. rozsudky NSS ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64, ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38, či ze dne 7. 5. 2019, č. j. 7 As 362/2018-23). Takovými vadami napadené rozhodnutí netrpí.
216. To, z jakého důvodu daňové orgány deklarované plnění posuzovaly jako tuzemské plnění, odůvodnil žalovaný v bodě 64 napadeného rozhodnutí. Z napadeného rozhodnutí je patrné, že žalovaný vycházel z toho, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro přiznání osvobození dle § 64 zákona o DPH, neboť neprokázala, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu osobě registrované k dani, a současně ani nemohla být v dobré víře stran splnění těchto podmínek, a správcem daně tedy byla plnění správně posouzena jako tuzemská s povinností přiznat daň na výstupu. Současně přílehlavě poukázal na rozsudek NSS č. j. [8 Afs 14/2010-195](#), v němž NSS uzavřel, že „*nebyla-li prokázána podstata plnění jako intrakomunitárního a přitom došlo k dodání, jde o plnění zatížené daní na výstupu, které bylo posouzeno jako tuzemské zdanitelné plnění.*“ V tomto směru lze přiměřeně poukázat na závěry rozsudku NSS ze dne 30. 6. 2016, č. j. 4 Afs 37/2016-34. Z napadeného rozhodnutí je patrné, že správce daně ani žalovaný nezpochybňovali, že se plnění uskutečnilo (a ani žalobkyně netvrdila, že by k plnění vůbec nedošlo), ale pouze to, že nebyly splněny předpoklady pro přiznání osvobození dle § 64 zákona o DPH. Nesouhlas žalobkyně s odůvodněním a závěry napadeného rozhodnutí nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost (viz např. rozsudky NSS ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013-30, a ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010-163). Námitka nepřezkoumatelnosti této části napadeného rozhodnutí tudíž není důvodná.
217. Soud v obecné rovině souhlasí s žalovaným v tom, že jestliže podmínky § 64 odst. 1 zákona o DPH nejsou splněny, je plátce povinen přiznat daň v České republice, a to k datu dodání zboží či k datu přijetí úplaty za dané zboží, podle toho, které datum nastane či nastalo dříve (viz též Drábová, M., Holubová, O., Tomíček, M. Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář. Wolters Kluwer, a. s., Praha 2019, k § 64 zákona o DPH, dostupný v právním informačním systému ASPI, či rozsudek NSS č. j. [8 Afs 14/2010-195](#)). Soud dodává, že místo plnění je určeno dle § 7 odst. 1 či 2 zákona o DPH. Jak bylo výše uvedeno, uskutečnění plnění nebylo zpochybněno a ani žalobkyně netvrdí, že by k dodání zboží

nedošlo. Závěr o tom, že je na místě posoudit předmětná plnění jako tuzemská s daní na výstupu, je však s ohledem na výše uvedené předčasný.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

218. Soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, a proto napadené rozhodnutí pro vady řízení podle § 76 odst. 1 písm. a) a c) s. ř. s. zrušil a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem vysloveným v tomto rozsudku je žalovaný vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Žalovaný tedy v dalším řízení při posuzování splnění hmotněprávních podmínek zohlední závěry rozsudku Soudního dvora ve věci *Kemwater* a navazující judikaturu NSS, řádně vymezí, které hmotněprávní podmínky považuje za neprokázané, a umožní žalobkyni na to adekvátně reagovat, znovu posoudí návrh žalobkyně na provedení svědecké výpovědi svědka Š. K., umožní žalobkyni seznámit se s přílohami odpovědi maďarského správce daně, ledaže s ohledem na povahu a obsah bude u jednotlivých listin shledán zákonný důvod pro to, aby nebyly (jejich určité části) poskytnuty, přihlédne k těmto listinám (zejména dodacím listům) při hodnocení důkazů a posoudí námitky žalobkyně o tom, že šlo o třístranný obchod, z pohledu, zda je tvrzený skutkový průběh transakce prokázán a zda naplňuje hmotněprávní podmínky pro osvobození od DPH.
219. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nebyl v řízení úspěšný, a nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně měla ve věci úspěch, a má proto právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení zahrnují zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a náklady na zastoupení advokátem, které tvoří odměna za zastoupení a náhrada hotových výdajů. Výše odměny advokáta za zastupování se stanoví v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Zástupci žalobkyně náleží odměna za dva úkony právní služby po 3 100 Kč [převzetí a příprava zastoupení a sepis žaloby podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu] a náhrady hotových výdajů v paušální výši 300 Kč za každý úkon podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Jelikož zástupce žalobkyně je plátcem DPH, patří k nákladům řízení též částka odpovídající sazbě daně ve výši 21 % vypočtená z odměny za zastupování a z náhrad, tedy z částky 6 800 Kč, ve výši 1 428 Kč. Náhradu nákladů řízení v celkové výši 11 228 Kč je žalovaný povinen uhradit k rukám zástupce žalobkyně (§ 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, užitý na základě § 64 s. ř. s.), a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje,

Shodu s prvopisem potvrzuje: B. M.

v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 17. února 2022

Mgr. Tomáš Kocourek, Ph.D., v. r.
předseda senátu