



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců JUDr. Bc. Kryštofa Horna a Mgr. Věry Pazderové, LL.M., M.A., ve věci

žalobkyně: **Frost Logistics, a.s.**, IČO 257 87 632  
sídlem Jesenická 619, 252 44 Psáry – Dolní Jirčany  
zastoupena advokátem Mgr. Ing. Václavem Králem  
sídlem Mánesova 808, 500 02 Hradec Králové

proti

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

o **žalobě** proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 12. 2020,  
č. j. 45425/20/5300-21441-712870,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 12. 2020, č. j. 45425/20/5300-21441-712870, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč k rukám jejího zástupce Mgr. Ing. Václava Krále, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a obsah podání účastníků

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.“), doručenu

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. R.

elektronicky s kvalifikovaným elektronickým podpisem soudu dne 11. 2. 2022, domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 12. 2020, č. j. 45425/20/5300-21441-712870 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž byla zamítnuta odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ze dne 11. 7. 2019, č. j. 3744553/19/2102-52521-209069 a č. j. 3744633/19/2102-52521-209069 (dále jen „dodatečné platební výměry“) a tyto dodatečné platební výměry byly potvrzeny. Dodatečnými platebními výměry byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období březen 2014 ve výši 1 144 266 Kč spolu s penále ve výši 228 853 Kč a DPH za zdaňovací období duben 2014 ve výši 208 239 Kč spolu s penále ve výši 41 647 Kč, neboť žalobkyně neprokázala, že zdanitelná plnění (dodávky především mraženého kuřecího masa) na základě pěti faktur v březnu 2014 a jedné faktury v dubnu 2014 do jiného členského státu (Slovensko) byla dodána jí deklarovanému odběrateli – společnosti K + S services and consulting, s.r.o., IČO 35 968 133, sídlem Saratovská 2, 841 02 Bratislava – Dúbravka, (dále jen „K+S“). Neunesla tedy důkazní břemeno k nároku na osvobození těchto dodávek od DPH v rozsahu vyžadovaném § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 30. 9. 2014 (dále jen „zákon o DPH“).

2. Žalobkyně v žalobě především namítá, že žalovaný neprovedl žalobkyní opakovaně navrhané důkazy, ač byly způsobilé prokázat rozhodné skutečnosti, jež by vylučovaly doměření daně. Žalobkyně uvádí, že společnost K+S byla oprávněna převést vlastnické právo k přepravovanému zboží dalšímu subjektu, který zřejmě následně po nabytí vlastnického práva opětovně prodal dané zboží společnosti TENDERFOOD AB, s.r.o., IČO: 46 398 228, sídlem Trenčianská 17, 915 01 Nové Město nad Váhom, (nyní FJVK group, s.r.o.; dále jen „TENDERFOOD“), která si zboží uskladnila v mrazírnách společnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo, IČO: 31 411 622, sídlem Košútska 1342, 925 21 Sládkovičovo (dále jen „MRAZIARNE“). Takový postup byl v souladu s Úmluvou o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (CMR) vyhlášenou vyhláškou č. 11/1975 Sb. (dále jen „Úmluva CMR“), která umožňuje převést vlastnické právo k přepravovanému zboží během přepravy.
3. Správce daně učinil dvě mezinárodní dožádání na Slovensko, na základě nichž proběhla místní šetření, jichž se žalobkyně nemohla zúčastnit. Během nich zplnomocněná zástupkyně společnosti MRAZIARNE uvedla, že společnost K+S ani jejího jednatele nezná a že mezi nimi nevznikl žádný smluvní vztah a stejně tak nezná ani TENDERFOOD. Následně ale předložila smlouvu, na základě níž měly MRAZIARNE poskytovat skladovací a mraziřenské služby TENDERFOOD a šest dokladů o příjmu mraženého kuřecího masa na sklad MRAZIARNE pro TENDERFOOD, k nimž žalovaný uvedl, že množství naskladněného zboží odpovídá žalobkyní předloženým daňovým dokladům. Žalobkyně následně žádala, aby se správce daně dotázal, zda MRAZIARNE v příslušných dnech evidují dodání zboží a pro jaký subjekt. I přes vnitřní rozpor ve výpovědi zplnomocněné zástupkyně MRAZIARNE, která K+S na jednu stranu nezná, ale na druhou stranu předkládá smlouvu a doklady o příjmu zboží od této společnosti (poznámka soudu: ve skutečnosti šlo o smlouvu s TENDERFOOD), správce daně nevyhověl důkaznímu návrhu žalobkyně. Správce daně mezinárodním šetřením také zjistil, že TENDERFOOD neposkytovala K+S jakékoliv služby. Správce daně ale opět rezignoval na důkazní návrh žalobkyně, aby byl učiněn opětovný dotaz na společnost TENDERFOOD, od jaké společnosti nakoupila zboží, které bylo žalobkyní vykázáno jako dodané do jiného členského státu.

4. V této souvislosti žalobkyně zdůrazňuje, že je vůči správci daně a žalovanému v nerovném postavení, neboť na rozdíl od nich nemá pravomoc požadovat sdělení informací od „subjektů na řízení nezúčastněných“. Žalobkyně nemá a ani nemůže mít přehled o dalším převodu vlastnického práva k jí odeslanému zboží, pokud je dáno k přepravě kupujícímu. Správce daně i žalovaný mají dbát v souladu s § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 368/2016 Sb. (viz čl. XI bod 1 zákona č. 170/2017 Sb.; dále jen „daňový řád“) na co nejúplnější zjištění rozhodných skutečností pro správné zjištění a stanovení daně, což potvrzuje i rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 26. 9. 2018, č. j. 48 Af 31/2016-40, publikovaný pod č. 3862/2019 Sb. NSS. Dle rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 27. 9. 2007, C-409/04 *Teleos*, přitom odpovědnost za důkazy musí být rozložena proporcionálně mezi daňový subjekt a správce daně při vědomí toho, že daňový subjekt není oprávněn vykonat mezinárodní dožádání. Žalobkyně též odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 11. 4. 2019, č. j. 5 Afs 133/2018-27, který upozorňuje na nutnost obezřetného zacházení s listinami o výsledku svědků realizovaných v zahraničí bez účasti daňového subjektu, jelikož to má vliv na výpovědní hodnotu takových důkazů. Právě nemožnost žalobkyně účastnit se takových výsledků a formulovat při nich otázky měly vést správce daně a žalovaného k vyhovění důkazním návrhům žalobkyně. V situaci, kdy TENDERFOOD nabyla zboží od odběratele společnosti K+S, je logické, že TENDERFOOD neznala K+S. Žalovaný ovšem mohl jednoduchým dotazem na TENDERFOOD zjistit, od jaké společnosti přepravované zboží nabyla, a tím odkrýt obchodní řetězec, ze kterého by bylo patrné, že podmínky pro osvobození dodání žalobkyně od DPH byly splněny. Tím, že správce daně navrhovaný důkaz neprovedl a žalovaný tuto vadu neodstranil, zatížili podle žalobkyně daňové řízení vadou.
5. Žalobkyně také nesouhlasí se závěrem žalovaného, že by nebyla v dobré víře v řádné plnění daňových povinností K+S na Slovensku. Žalobkyně naopak poukazuje na řízení ve věci daňového subjektu CONAP, s.r.o., IČO 281 74 062, sídlem Zdiměřice 330, 252 42 Jesenice, (dále jen „CONAP“), v němž totožný správce daně na základě obdobně vyplněných nákladních listů (dále jen „CMR listy“) včetně přebírajícího subjektu MRAZIARNE považoval dodání do jiného členského státu za prokázané. S ohledem na uznání takových dokladů správcem daně byla žalobkyně v dobré víře, že takto vyplněné CMR listy mají potřebnou kvalitu k prokázání splnění podmínek § 64 odst. 1 zákona o DPH. Přesto žalovaný odmítl k důkaznímu návrhu žalobkyně doplnit zmíněné CMR listy do spisu. Kromě toho žalobkyně připomíná, že jí společnost K+S zaslala aktuální výpis ze slovenského obchodního rejstříku i potvrzení o své registraci k DPH, což si žalobkyně prostřednictvím veřejně dostupných rejstříků ověřila spolu s údajem, že K+S není nespolehlivým plátcem. Žalobkyně tak učinila veškerá možná opatření pro předcházení nesrovnalostem a větší požadavky na ni nemohly být kladeny, neboť nebylo v jejích možnostech ověřovat, zda K+S podala daňové přiznání a komunikuje s místním správcem daně. Smluvní vztah s K+S probíhal řádně a žalobkyně nemohla mít žádné pochybnosti o tom, že by její odběratel vedle svých smluvních povinností neplnil i své zákonné povinnosti. V tomto směru žalobkyně odkázala na rozsudky NSS ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, č. 2925/2013 Sb. NSS, a ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, č. 2172/2011 Sb. NSS, podle nichž důkazní břemeno daňového subjektu nemůže být bezbřehé a musí respektovat fungování jednotného trhu EU, a jako důkaz tak zpravidla vystačí prověření daňového identifikačního čísla pořizovatele, jeho zápisu do obchodního rejstříku a jeho solventnosti spolu s obstaráním si informace o přepravci, přičemž v tomto

směru postačí CMR list s vyznačením příjemce, že zboží převzal. Žalobkyně tedy má za to, že řádně prokázala naplnění kumulativních podmínek pro osvobození dodání zboží do jiného členského státu od DPH a že byla v dobré víře v naplnění podmínek pro uplatnění takového osvobození v souladu s § 13 odst. 1, § 64 odst. 1, § 72 a § 73 zákona o DPH.

6. Ve svém vyjádření žalovaný navrhuje žalobu zamítnout, protože napadené rozhodnutí netrpí nezákonnostmi tvrzenými žalobkyní. K námitkám nevyhovění požadavku na opakované mezinárodní dožádání žalovaný uvádí, že pokud žalobkyně tvrdila dodání plnění K+S, bylo na ní, aby tuto skutečnost prokázala. Mezinárodní dožádání považoval stejně jako správce daně již za neúčelné a nadbytečné, neboť zástupci společností TENDERFOOD a MRAZIARNE uvedli, že společnost K+S neznají a nespolečně pracovali s ní. Nejde přitom o právní vztah mezi K+S a těmito společnostmi, ale o prokázání dodání žalobkyně společnosti K+S, přičemž o tomto vztahu nemohli zástupci TENDERFOOD a MRAZIARNE nic vypovědět, jestliže K+S ani neznali. Zmocněná zástupkyně společnosti MRAZIARNE přitom nepředložila smlouvu s K+S, jak tvrdí žalobkyně, ale s TENDERFOOD. Fakticky poté, co zboží překročilo hranici se Slovenskem, již odběratel K+S v případě nijak nefiguroval. Otázka přepravy zboží v řetězci od K+S k jiným subjektům přitom není právně významná, neboť další přeprava již neprokazuje, že žalobkyně dodala zboží právě K+S jako osobě registrované k dani v jiném členském státu. Dodání zboží mohlo být osvobozeno od DPH pouze v případě, že by žalobkyně prokázala, že zboží bylo dodáno K+S, a nikoliv jinému dalšímu kupujícímu v řetězci.
7. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu sice správce daně má dbát o důsledné zjištění rozhodných skutečností, nicméně limitem je zde důkazní povinnost daňového subjektu, který má mít primární iniciativu. Při správě daní se neuplatňuje vyhledávací zásada, ale důkazní břemeno daňového subjektu, které bylo na žalobkyni přeneseno výzvou k prokázání skutečností ze dne 6. 12. 2018. Správce daně tak neměl povinnost vyhledávat relevantní důkazy namísto ní, neboť žalobkyni tížila povinnost vyvrátit všechny pochybnosti, které v souvislosti s konkrétním obchodním případem vznikly. To plyne jak z judikatury NSS, tak i ze žalobkyní zmiňovaného rozsudku Krajského soudu v Praze. Pokud byl důkazní prostředek získán mezinárodním dožádáním v nepřítomnosti správce daně i daňového subjektu, snižuje to sice jeho důkazní hodnotu, avšak tím jsou jen posíleny požadavky na žalobkyni, aby unesla své důkazní břemeno.
8. Žalovaný též setrvává na svém závěru, že žalobkyni nemohla svědčit v předmětných transakcích dobrá víra z důvodů specifikovaných v odst. 41 napadeného rozhodnutí. Například na vadně vyplněných CMR listech není uvedena přebírající osoba, ale přesto je žalobkyně převzala, nebyla předložena písemná smlouva žalobkyně s K+S, ačkoliv se jednalo o transakce v objemu přesahujícím 10 milionů Kč, zástupci příjemce na Slovensku odběratele vůbec neznali aj. Nadto K+S byla zrušena v souvislosti s fúzí sloučením ke dni 28. 2. 2014, tedy ještě předtím, než mělo dojít k dodání zboží. Ověření registrace odběratele k DPH, údaje o nespolehlivém plátcu a zápisu v obchodním rejstříku nepovažuje žalovaný za dostačující, ale jen za prvotní a základní kroky v případné obchodní spolupráci, přičemž na další kontrolní mechanismy (ověření oprávnění jednajících osoby, obchodní historie a personálního zázemí) žalobkyně rezignovala. Žalobkyní předložený výpis z obchodního rejstříku je přitom již z listopadu 2013 a spolu s osvědčením o registraci k DPH se jedná o totožné listiny, které předkládala správci daně společnost CONAP personálně propojená se žalobkyní osobou jednatele. Pokud žalobkyně poukazuje na rozsudky NSS č. j. 8 Afs 14/2010-195 a č. j. 5 Afs 83/2012-46, pomíjí, že v daných případech daňový

subjekt (na rozdíl od žalobkyně) předložil prohlášení o přepravě ve smyslu § 64 odst. 5 zákona o DPH. Žalobkyně také nepředložila CMR listy, jež by byly vyplněny v souladu s Úmluvou CMR.

9. Pokud jde o posouzení CMR listů v případě daňového subjektu CONAP, žalobkyně nemohla mít podle žalovaného legitimní očekávání, že s ní bude zacházeno stejně (že bude osvobozen z titulu dodání do jiného členského státu uznáno), jelikož i přes zásadu srovnatelného rozhodování ve srovnatelných případech zakotvenou v § 8 odst. 2 daňového řádu je podstatné, že případ žalobkyně je odlišný s ohledem na odlišnou osobu v pozici odběratele a též s ohledem na další důkazní prostředky předložené vedle podobně vyplněných CMR listů. Hodnocení všech důkazů ve vzájemné souvislosti tak mohlo vést k jinému právnímu závěru. I proto nebyl návrh žalobkyně na připojení spisu daňového subjektu CONAP účelným důkazním návrhem, přičemž všechny relevantní důkazy z uvedeného řízení již byly do spisu žalobkyně zařazeny.
10. V replice žalobkyně opravila písařskou chybu, neboť smlouva předložená zástupkyní společnosti MRAZIARNE se skutečně týkala TENDERFOOD, a nikoliv K+S, nicméně tím není narušena logika námitek žalobkyně. Dále namítla, že v situaci, kdy daňový subjekt sám není oprávněn vykonat mezinárodní dožádání, je aplikovatelný právě požadavek § 92 odst. 2 daňového řádu, aby správce daně zjistil rozhodné skutečnosti úplným způsobem. Žalobkyně přitom provedení příslušného důkazního prostředku navrhla, žalovaný jej proto nemusel vyhledávat a šlo jen o to, aby jej pouze provedl. Pokud by byl zodpovězen dotaz směřovaný na TENDERFOOD, od koho předmětné zboží nabyt, odkryl by se celý obchodní řetězec, z něž by bylo patrné, že zboží žalobkyně dodala K+S, která jej dodala mezičlánku, jenž následně zboží prodal právě TENDERFOOD. Tak by bylo prokázáno splnění podmínek pro osvobození v souladu s § 64 zákona o DPH. Žalobkyně dodává, že na základě uznání nároku na odpočet správcem daně na základě totožně vyplněných CMR listů ve věci CONAP byla v dobré víře, že CMR listy v této kvalitě jsou způsobilé pro osvobození dodání od DPH, a proto trvá na požadavku na připojení spisu ve věci CONAP k důkazu.

## II. Obsah správního spisu

11. Z obsahu správního spisu vyplývá, že dvěma výzvami k podání dodatečného daňového přiznání ze dne 17. 8. 2016 Finanční úřad pro hlavní město Prahu žalobkyni upozornil na to, že ve zdaňovacích obdobích březen a duben 2014 vykázala dodání zboží do jiného členského státu ve prospěch společnosti K+S, o níž však správce daně zjistil, že nespolečuje se slovenským správcem daně, byla zrušena sloučením dne 28. 2. 2014 a vymazána z obchodního rejstříku dne 25. 6. 2014, dále že aktuální pobyt posledního jednatele, který se správcem daně nekomunikuje, není znám a že zplnomocněný zástupce odběratele nepodával daňová přiznání, nebyl při vykládkách zboží, neřešil žádné záležitosti a nedokázal se konkrétně k ekonomické činnosti vyjádřit. Existují tak pochybnosti, zda došlo k naplnění podmínek pro osvobození dodání zboží od daně ve smyslu § 13 odst. 2 a § 64 odst. 1 zákona o DPH, a zda tedy žalobkyni nevznikla povinnost přiznat daň z těchto plnění dle § 22 zákona o DPH.
12. Žalobkyně na tyto výzvy reagovala dne 5. 9. 2016 dvěma vyjádřeními, v nichž shodně konstatovala, že komunikace žalobkyně s odběratelem probíhala vždy standardním způsobem, zpravidla e-mailem či telefonicky. K+S u žalobkyně objednala zboží a po jeho dodání hradila faktury, takže žalobkyně neměla žádné pochybnosti o vůli pokračovat

v obchodním styku i nadále. Po první objednávce byly veškeré náležitosti v pořádku, zboží bylo dodáno, dodání potvrzeno, nebyla uplatněna žádná reklamace a za zboží bylo zapláceno, a žalobkyně tak neměla důvod k pochybám o tom, že by K+S nebyla solventní společností dodržující své závazky vůči obchodním partnerům i správci daně. Žalobkyně nemohla předvídat chování K+S ve vztahu ke slovenským daňovým orgánům, odběratel jí zaslal aktuální výpis z obchodního rejstříku, a to i po změně jednatele, i potvrzení o registraci k DPH na Slovensku, což si žalobkyně též nezávisle ověřila ve veřejně dostupných rejstřících včetně toho, že se nejedná o nespolehlivého plátce daně. Žalobkyně tedy přijala veškerá opatření pro to, aby předešla případným nesrovnalostem, a větší požadavky na ni nebylo možné klást. Není také obvyklé, aby byl statutární orgán přítomen při vykládkách zboží, to za něj řeší zaměstnanci či pověřené osoby (v tomto případě MRAZIARNE). Žalobkyně na základě předložených CMR listů k přepravě realizované žalobkyní či jí určenými třetími osobami v dobré víře předpokládala, že zboží skutečně bylo převezeno na Slovensko, a tím byly splněny podmínky § 64 zákona o DPH. Žalobkyně s odkazem na § 177 a § 2 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“) v obecnosti zdůraznila, že zásada ochrany dobré víry se uplatní i v daňovém řízení, přičemž i z judikatury NSS a SDEU vyplývá, že pokud daňový subjekt dodá zboží do jiného členského státu osobě tam registrované k dani a uplatní v souladu s předloženými listinami osvobození od DPH dle § 64 zákona o DPH, má právo se spolehnout na dobrou víru v to, že zboží bylo skutečně dodáno do jiného členského státu, zboží převzal odběratel a odvedl tam z něj DPH. Charakter transakce nemůže být změněn předchozími či následnými událostmi či jednáním jiných daňových subjektů, o kterých žalobkyně nevěděla nebo nemohla vědět. Žalobkyně k důkazu navrhla výslech svého jednatele a dále předložila faktury, dodací listy a CMR listy k pěti dodáním v březnu a jednomu dodání v dubnu 2014, spolu s výpisy z bankovního účtu za březen a duben a listinami, jež jí předložila K+S.

13. Informace pro majitele účtu ze dne 13. 11. 2013 vystavená ČSOB dokládá, že K+S zastoupená Ing. I. K. disponovala bankovním účtem č. 4019102208/7500. Kopie osvědčení o registraci pro DPH ze dne 19. 12. 2005 dokládají, že K+S byla od 1. 1. 2006 registrovaným slovenským plátcem DPH s přiděleným číslem SK2022095141. Kopie výpisu ze slovenského obchodního rejstříku ze dne 11. 11. 2013 dokládá existenci odběratele s tím, že jeho samostatnými jednatelem byli od zápisu společnosti dne 15. 12. 2005 oba její společníci, a to A. Š. a Ing. I. K.. Druhá kopie výpisu ze slovenského obchodního rejstříku ze dne 28. 11. 2013 dokládá, že dne 13. 11. 2013 se stal jediným společníkem a též jednatelem K+S P. F. s bydlíštěm na adrese nám. starosty P. 44, 272 52 Kladno (pozn. soudu: jedná se o ohlašovnu, tj. sídlo Magistrátu města Kladna). Předloženy byly také faktury vystavené žalobkyní jako dodavatelem pro K+S jako odběratele vždy se shodujícím se datem vystavení, splatnosti i uskutečnění zdanitelného plnění a ve všech případech totožnou jednotkovou cenou vždy spolu s odpovídajícím dodacím listem a CMR listem, které jsou propojeny shodným údajem o čísle položkového listu a totožným údajem o hmotnosti zásilky a počtu balení. Konkrétně se jednalo o:
- fakturu č. 201400004 ze dne 7. 3. 2014 k dodávce 20 496 kg „*Kuřecí prsa bez SOLENÁ Br.*“ na částku 62 102,90 EUR, kterou podle dodacího listu z téhož dne přepravovala naloženou do 1 708 kantonů souprava SPZ X + X; přiložená kopie stejnopisu CMR listu pro odesílatele uvádí jako odesílatele žalobkyni, místo nakládky Praha, jako příjemce K+S, jako místo vykládky TENDERFOOD, Kosudská 1342, Sladkovičovo, SK, a jako dopravce TERE0 plus, MRAZIARNE

- fakturu č. 201400001 ze dne 12. 3. 2014 k dodávce 22 008 kg „*Kuřecí prsa bez SOLENÁ Br.*“ na částku 66 684,20 EUR, kterou podle dodacího listu přepravovala naloženou do 1 834 kartonů souprava SPZ X + X (řidič V.); přiložená kopie stejnopisu CMR listu uvádí jako odesílatele žalobkyni, místo nakládky Praha, jako příjemce K+S, jako místo vykládky TENDERFOOD, Kosutská 1342, Sladkovičovo, SK, a jako dopravce Terminal trans, s.r.o., přičemž přijetí zboží je potvrzeno razítkem a parafou za MRAZIARNE; přiložena je dále objednávka kamionové přepravy ze strany žalobkyně u Terminal Trans, s.r.o., s údajem o nakládkce zboží na adrese Jesenická 619, 252 44 Dolní Jirčany, dne 12. 3. 2014 v 7:00 a předpokládané vykládce téhož dne ve 13:00 na adrese Košutská cesta 1342, 922 51 Sládkovičovo, a dále výtisk záznamů o teplotách nákladního prostoru během cesty,
- fakturu č. 201400003 ze dne 13. 3. 2014 k dodávce 20 304 kg „*Kuřecí prsa bez SOLENÁ Br.*“ na částku 61 521,10 EUR, kterou podle dodacího listu přepravovala naloženou do 1 692 kartonů souprava SPZ X + X (p. N.); přiložená kopie stejnopisu CMR listu uvádí jako odesílatele žalobkyni, místo nakládky Praha, jako příjemce K+S, jako místo vykládky TENDERFOOD, Kosudská 1342, Sladkovičovo, SK, a jako dopravce Nicotrans, přičemž přijetí zboží je potvrzeno razítkem a parafou za MRAZIARNE; přiložena je dále faktura za přepravu na trase z Dolních Jirčan do Sládkovičova a soupravou uvedenou v CMR listu vystavená pro žalobkyni dodavatelem M. V. M+M,
- fakturu č. 201400006 ze dne 13. 3. 2014 k dodávce 22 940 kg „*Kuřecí prsa bez SOLENÁ Br.*“ na částku 63 448,20 EUR, kterou podle dodacího listu přepravovala naloženou do 1 745 kartonů souprava SPZ X + X (p. L.); přiložená kopie stejnopisu CMR listu uvádí jako odesílatele žalobkyni, místo nakládky Praha, jako příjemce K+S, jako místo vykládky TENDERFOOD, Kosudská 1342, Sladkovičovo, SK, dopravce není uveden a přijetí zboží je potvrzeno razítkem a parafou za MRAZIARNE; přiložen je dále výpis mýtných transakcí zachycující jízdu tahače uvedeného v CMR listu zachycenou v čase od 13. 3. 2014 23:51 na úseku Jesenice – Modletice dále po D1 a D2 přes Brno až po 14. 3. 2014 02:49 na úseku mezi Břeclaví a Lanžhotem na slovenské hranici s tím, že následně 14. 3. 2014 od 10:20 se kamion shodnou trasou vracel ze Slovenska až k Jesenici,
- fakturu č. 201400008 ze dne 18. 3. 2014 k dodávce 22 008 kg „*Kuřecí prsa bez SOLENÁ Br.*“ a 200 kg „*pangasius filet bílý*“ na celkovou částku 67 086,20 EUR, kterou podle dodacího listu přepravovala naloženou do 1 834 a 20 kartonů souprava SPZ X + X (p. S.); přiložená kopie stejnopisu CMR listu uvádí jako odesílatele žalobkyni, místo nakládky Praha, jako příjemce K+S, jako místo vykládky TENDERFOOD, Kosutská 1342, Sladkovičovo, SK, a jako dopravce Nicotrans, a.s., přičemž přijetí zboží je potvrzeno razítkem a parafou za MRAZIARNE; přiložena je dále faktura za přepravu na trase z Dolních Jirčan do Sládkovičova a soupravou uvedenou v CMR listu vystavená pro žalobkyni dodavatelem M. V. M+M, a
- fakturu č. 201400010 ze dne 10. 4. 2014 k dodávce 19 200 kg „*Kuřecí prsa bez SOLENÁ Br.*“ na částku 58 176,00 EUR, kterou podle dodacího listu přepravovala naloženou do 1 600 kartonů souprava SPZ X + X; přiložená kopie stejnopisu CMR listu pro příjemce uvádí jako odesílatele žalobkyni, místo nakládky Praha, jako příjemce K+S, jako místo vykládky TENDERFOOD, Košutská 1342, Sladkovičovo, SK, dopravce není uveden a přijetí zboží je potvrzeno razítkem a parafou za MRAZIARNE; přiložen je dále výpis mýtných transakcí zachycující jízdu tahače uvedeného v CMR listu zachycenou mj. v čase od 10. 4. 2014 12:48 na úseku Jesenice – Modletice dále po D1 a

D2 přes Brno až po 10. 4. 2014 16:12 na úseku mezi Břeclaví a Lanžhotem na slovenské hranici s tím, že následně 11. 4. 2014 od 09:47 se kamion shodnou trasou vracel ze Slovenska až k Jesenici.

Dle výpisů z bankovního účtu žalobkyně obdržela z účtu K+S uvedeného na informaci od ČSOB ke každé z těchto faktur příchozí platbu v eurech identifikovanou v doprovodném textu k platbě mj. číslem faktury, a to k faktuře ze 7. 3. 2014 rozdělenou do úhrad dne 10. 3. 2014 ve výši 58 000 EUR, dne 12. 3. 2014 ve výši 102,88 EUR a dne 19. 3. 2014 ve výši 4 000,00 EUR, k fakturám ze dne 12. 3. 2014 a 10. 4. 2014 v plné výši v den vystavení faktur, k oběma fakturám ze dne 13. 3. 2014 v plné výši následujícího dne a na fakturu ze dne 18. 3. 2014 následující den jen částku 53 000 EUR, aniž by byla zachycena úhrada zbytku kupní ceny. Na výpisech je patrná i úhrada K+S na jiné faktury, např. č. 201400002, 201400005 či 201400007, jež ale nejsou předmětem šetření správce daně.

14. Následně bylo zasláno dožádání správci daně, který dne 13. 4. 2017 zahájil daňovou kontrolu v rozsahu dodání žalobkyně K+S do jiného členského státu v březnu a dubnu 2014. Dne 20. 6. 2017 proběhlo ústní jednání správce daně za přítomnosti jednatele žalobkyně s prohlídkou provozních prostor žalobkyně (mrazírenský a chladirenský sklad, v němž je standardně uloženo cca 2 000 t masa pro ukladatele Animalco, a.s.), který sdělil, že veškerý obchod zařizovala (stejně jako v případě CONAP) Z. Z., jež byla zaměstnankyní žalobkyně od 7. 4. 2008 do 30. 5. 2014. Obchody zpravidla probíhaly tak, že odběratel poptával maso, po objednavce byla ověřena dostupnost zboží skladovaného žalobkyní u Animalco a k expedici ze skladu žalobkyně došlo po uhrazení fakturované částky odběratelem. Dne 29. 6. 2017 žalobkyně správci daně předložila souhrnná hlášení k DPH za březen a duben 2014 zachycující mj. 5+1 dodání do jiného členského státu pro K+S (v březnu 2014 též 4 poskytnutí služeb do jiného členského státu pro K+S) a dále podkladové údaje pro statistické hlášení Intrastat. Přitom žalobkyně dodala, že bylo na slovenském správci daně, aby na základě včas ohlášených údajů vyhodnotil případné neplnění daňových povinností ze strany K+S a bezodkladně zveřejnil informaci o nespolehlivém plátcí, aby to žalobkyně mohla případně zjistit. Správce daně nemůže nečinnost slovenského správce daně nyní klást k tíži žalobkyně, která byla po ověření odběratele v souladu s požadavky Finanční správy publikovanými v tiskové zprávě ze dne 22. 5. 2017 v dobré víře.
15. Dne 3. 8. 2017 správce daně vyslechl Z. Z., která k obchodním vztahům žalobkyně se slovenskými odběrateli vypověděla, že byly stejné jako u CONAPu. Šlo o dodávky mraženého kuřecího masa a má pocit, že šlo o totožné obchodní partnery, jména si už ale nepamatuje. Převzali kompletně celý princip obchodu od CONAPu, šlo o stejného zákazníka, jen oznámili změnu dodavatele. Jednou za čas při vystavování faktur obchodního partnera prověřila, pokud jde o registraci k DPH a další registry. Jednal za ně vždy jednatel, nebyla tam žádná zplnomocněná osoba. Osobně s nimi nikdy nejednala, jen po nich chtěla kopie občanských průkazů a komunikace probíhala telefonicky nebo e-mailem. Zákazník objednal e-mailem, žalobkyně sehnala zboží, sdělila cenu, a když souhlasili, vypsala doklady (výdejku, fakturu, dodací list a CMR). Dopravu někdy zajišťovali odběratelé, někdy žalobkyně. Sama byla u nakládky zboží, náklad plombovala a zapisovala do CMR a dodacího listu. Údaj, kam má být zboží složeno, sděloval odběratel. Zboží si přebíral odběratel a mrazírny, kde se to skládalo. Místo vykládky TENDERFOOD, Košutská 1342, Sladkovičovo bylo zadáno odběratelem, MRAZIARNE tam byly proto, že se tam zboží skládalo a ona potřebovala mít někoho, kdo to převzal. Řidič dostal doklady a měl zadáno, aby zboží vyložil v mrazírnách ve Sladkovičovu, tak to

udal odběratel. Neměli důvod sledovat, jestli bylo zboží předáno správnému odběrateli. Platby hlídal jednatel, zboží se vykládalo až po zaplacení.

16. Téhož dne byl vyslechnut jako svědek i řidič M. F., který k CMR listu a dodacímu listu ze dne 10. 4. 2014 sdělil, že si myslí, že přepravu prováděl, ale na dokladech není jeho parafa. Byl brigádníkem, takže neměl stabilní auto, tudíž nepozná ani SPZ. Náklad byl většinou při nakládce zapečetěn, takže nic nekontroloval, jen teplotu. CMR list nevyplňoval. Že zboží vydal správné osobě, ověřoval tak, že na místě byl za vedoucím mrazíren, který si dodávku ověřil v počítači, určil mu, u které rampy a kdo bude zboží vykládat. Skladníci pak zboží přebrali, spočetli, zkontrolovali kvalitu, převzali i plombu a doklad o tepelném řetězci a potvrdili CMR a dodací list. S mraženým kuřecím masem jel na Slovensko dvakrát a jednou musel čekat na pokyn dispečera, že je zboží zaplacené a lze ho vyložit. Kam a s jakým zbožím jel po vykládce ve Sládkovičovu, už nevěděl.
17. Další řidič, vyslechnutý dne 22. 9. 2017, P. L., si realizaci přepravy nepamatoval, na Slovensko jezdil, ale spíše do mrazíren v okolí Bratislavy, ani neví, kde je Sládkovičovo. Obecně pak uvedl, že doklady zpravidla vyplňuje řidič, dispečer jen někdy, a na dodacím i CMR listu by mělo být jméno a podpis řidiče, na předložených dokladech k dopravě ze dne 13. 3. 2014 je ovšem podpis dispečera D., takže z dokladů nepozná, zda tuto dopravu realizoval, mohl jet i někdo jiný. Jako řidič přebírá jen připravené doklady v kanceláři a kontroluje plombu, což dělá i vrátný při výjezdu z areálu žalobkyně. Při dodání je kontrolován teplotní řetězec a zabalené zboží přebírají skladníci, přičemž pokud by nesouhlasil počet či bylo poškozené, byl by zápis v CMR listu.
18. Dále správce daně vyzval k poskytnutí podkladů dopravce uvedené v CMR listech. Terminal trans, s.r.o., potvrdil realizaci přepravy dne 12. 3. 2014 objednané žalobkyní a doložil kopii objednávky od žalobkyně, dodacího listu, faktury za přepravu a výpisu z bankovního účtu s přijatou platbou na tuto fakturu. NICOTRANS a.s. potvrdil dvě přepravy dne 13. a 18. 3. 2014, které u něj objednal M. V. M+M, a předložil kopii objednávek, dle nichž měla nakládka proběhnout u žalobkyně vždy mezi 15. a 17. hodinou, kde měl řidič obdržet i doklady, přičemž vykládka se předpokládala následujícího dne ráno, resp. mezi 7. a 8. hodinou na adrese TENDERFOOD, Mrazírny Sládkovičovo, Košútska cesta, a cesta měla být realizována z příkazu JM STAVBA, Zámocká 34, Bratislava. Předložil též kopie dodacích a CMR listů, faktury za přepravu a výpis z bankovního účtu dokládající příchozí platbu z účtu Vondráček M+M a k přepravě ze dne 18. 3. 2014 též kopii záznamu o době řízení vozidla, dle kterého souprava vyrazila z dolních Jirčan v 15:25 a do Sládkovičova dorazila v 21:40. TERE0 plus s.r.o. potvrdilo přepravu dne 7. 3. 2014, kterou u ní objednala a uhradila firma FROSTTRANS s.r.o. Sdělení doložilo kopii objednávky, dle níž měla nakládka z příkazu Frosttrans proběhnout u žalobkyně v Dolních Jirčanech mezi 17. a 18. hodinou a k vykládce mělo dojít 8. 3. 2014 mezi 7. a 8. hodinou ranní na adrese Mrazírny Sládkovičovo a.s., Košútská 1342. Obratem pak navazovala přeprava z téhož místa na adresu EUROFROST CB a.s. v Úžici u Prahy. Dále byla předložena kopie dodacího listu a též stejnopisu CMR listu pro dopravce, v němž je nad rámec CMR listu předloženého žalobkyní i razítko a parafa MRAZIARNE potvrzující přijetí zboží. Předloženy byly ale i kopie dodacího a CMR listu k navazující přepravě do Úžic totožného množství obdobně označeného zboží [20 496 kg v 1 708 kartonech, „Kuracie prsia solené Brazília (6x2kg)“] a výdejka ze skladového systému MRAZIARNE, podle níž šlo o zboží skladované pro TENDERFOOD, a též společná

faktura za obě navazující přepravy spolu s výpisem z bankovního účtu dokládající úhradu této faktury.

19. Ve věci dále správce daně učinil mezinárodní dožádání, na základě něž mu slovenský správce daně dne 19. 1. 2018 zaslal protokol o místním šetření uskutečněném dne 5. 9. 2017 u MRAZIARNE, podle něž bylo zjištěno, že na adrese sídla společnosti jsou skladovací prostory pro skladování mraženého masa, v nichž mají uloženo zboží společnosti, jež mají uzavřenu smlouvu o skladování s MRAZIARNE. Ukladatelé jsou povinni obvykle 24 hodin předem e-mailem oznámit, že na jejich sklad bude přijato určité zboží o určitém množství. V den naskladnění přijede kamión k bráně skladu, kde jej zaměstnanci MRAZIARNE vyloží. Skladník přitom od řidiče převezme dodací list, zkontroluje druh a množství zboží, nepoškozenost obalu a datum spotřeby a po převážení zboží přijme na sklad a zaeviduje jej na skladovou kartu. Skladová evidentská na základě údajů od skladníka vystaví příjemku na sklad uvedeného ukladatele. Na příjmkách a výdejkách se společnost snaží zaznamenávat SPZ a jména řidičů, kteří vstoupili do jejího areálu. Skladové hospodářství je vedeno elektronicky v podrozměrové evidenci cizích ukladatelů. Zástupkyně MRAZIARNE Mgr. I. V. uvedla, že společnost K+S ani její jednatele nezná, nikdy nebyli jejich obchodním partnerem a nevznikl mezi nimi žádný smluvní vztah. Stejně tak nezná ani společnost „TENDERFOOD s adresou Košútska 1342, Sládkovičovo“. Předložila ale smlouvu o skladování, zmrazování a skladovacích službách uzavřenou s TENDERFOOD (tj. TENDERFOOD AB, s.r.o., IČO: 46 398 228, sídlem Trenčianská 17, 915 01 Nové Město nad Váhom) dne 1. 11. 2013 a skladové příjmy vytištěné z informačního systému k podrozměrovému účtu skladu TENDERFOOD za březen a duben 2014 (originály jsou totiž zajištěny Národní kriminální agenturou). Tyto příjmy zachycují naskladnění zboží označeného jako „Kur. prsia sol. 6/2 kg Guibon“, resp. „Pangas 1/10“ o váze přesně odpovídající údajům ve fakturách a dodacích a CMR listech předložených žalobkyní, a to vždy k následujícímu dni po vystavení dokladů (pouze dodávka ze dne 12. 3. 2014 byla zaevidována již téhož dne).
20. Na základě druhého mezinárodního dožádání správce daně obdržel dne 11. 9. 2018 odpověď, podle níž z dokladů, jež má slovenský správce daně k dispozici (evidence DPH za duben 2014, seznamy přijatých a vystavených faktur za rok 2014) a též výpovědi zástupkyně TENDERFOOD Mgr. R. Ch. vyplývá, že v březnu ani dubnu 2014 nespolupracovali ani neobchodovali s K+S a ani jí neposkytovali žádné služby. Příložen je odpovídající protokol o ústním jednání ze dne 22. 8. 2018.
21. V návaznosti na to správce daně vyzval žalobkyni dne 6. 12. 2018 k prokázání splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu, tj. převedení práva nakládat se zbožím jako vlastník na pořizovatele, odeslání či přepravení zboží do jiného členského státu a dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě. Ve výzvě popsal svá dosavadní zjištění (zamlčel ovšem informaci, že dodané zboží bylo ve skladové evidenci MRAZIARNE skutečně pro TENDERFOOD zapsáno) a konstatoval, že mu vznikla pochybnost o tom, zda zboží bylo fakticky dodáno právě K+S jakožto osobě registrované k dani v jiném členském státě.
22. Žalobkyně dne 11. 1. 2019 reagovala konstatováním, že CMR listy opatřené razítkem místa vykládky zboží potvrzují zcela zřetelně dodání do jiného členského státu, stejně jako svědek F. a přehled průjezdů mýtnými branami. Žalobkyně dále navrhuje požádat formou opakovaného mezinárodního dožádání slovenského správce daně, aby u společnosti MRAZIARNE zjistil, zda dodané zboží vede ve své evidenci a má údaj o tom, kdo zboží

dodal a pro koho. Podotkl též, že na tuto část otázky v předchozím mezinárodním dožádání MRAZIARNE neodpověděly. Stejně tak navrhl provedení opakovaného mezinárodního dožádání slovenského správce daně, aby u společnosti TENDERFOOD, která se doposud vyjádřila jen ke svému vztahu ke společnosti K+S, zjistil, od jaké společnosti nakoupila zboží, které žalobkyně dodala a bylo pro TENDERFOOD skladováno. Předáním zboží k přepravě totiž K+S nabyla oprávnění zboží prodat dalšímu subjektu, který zřejmě poté následně zboží převedl na TENDERFOOD, o čemž však již žalobkyně nemůže mít přehled.

23. Správce daně poté do spisu založil listiny shromážděné v daňovém řízení se společností CONAP. Šlo o totožné výpisy ze slovenského obchodního rejstříku ke K+S, o rámcovou kupní smlouvu na dodání masných výrobků podepsanou dne 20. 11. 2013 mezi jednatelem CONAP (shodným jako u žalobkyně) a K+S, za kterou dle předtištěného údaje měli jednat A. Š. a I. K., ale podepisoval patrně P. F., o dvě generální plné moci ze dne 22. 11. 2013 a ze dne 24. 3. 2014 k jednání za K+S vystavené P. F. pro P. S., bytem A. Hlinku 1039, Sereď, o sdělení České pošty, a.s., že adresa P. F. je sídlem Magistrátu města Kladna, po 27. 8. 2015 mu tam byla doručována jedna zásilka, ale nepřevzal ji a byla vrácena odeslateli, a konečně o dvě mezinárodní dožádání na Slovensko. V odpovědi ze dne 29. 9. 2014 slovenský správce daně sděloval, že společnost K+S se na adrese sídla nenachází, zásilky se vrací s poznámkou „adresát neznámý“ a stejně tak se vrací i zásilky pro P. F.. Bývalí jednatele předvolání sice převzali, ale bez omluvy se nedostavili. K+S dne 25. 6. 2014 zanikla fúzí sloučením a právní nástupkyní se stala společnost Meridea s.r.o., IČO 46 835 571, se sídlem shodným jako K+S (dále jen „Meridea“), která zásilku převzala, ale se správcem daně nekomunikuje a žádné doklady nepředložila, přičemž jednatelem P. F. se nedá doručit. V odpovědi ze dne 9. 11. 2015 pak slovenský správce daně sděloval, že společnost Meridea zanikla dne 1. 10. 2014 sloučením do společnosti Akradia s.r.o., která zanikla sloučením do společnosti Dareq s.r.o. dne 2. 4. 2015. Společnost K+S měla zřízeny dva bankovní účty (mj. účet, z něž žalobkyně obdržela platby za zboží), k nimž bylo zřízeno elektronické bankovníctví, přičemž dispoziční právo měla D. K.. Za první čtvrtletí roku 2014 K+S vykázala pořízení zboží z jiných členských států ve výši 1 304 056,91 EUR. K+S není evidována jako plátcé pojistného za zaměstnance. Zásilka pro P. F. i zásilky pro P. S. se ze všech známých adres vrátili s tím, že adresát je neznámý, a správce konkursní podstaty Dareq s.r.o. sdělil, že ke společnosti K+S nemá k dispozici žádné dokumenty, jednatele se mu nepodařilo kontaktovat a současný jednatel je z Rumunska. Nakonec byl připojen i záznam o podání vysvětlení, v němž je zachyceno, že P. S. Kriminálnímu úřadu finanční správy v Bratislavě dne 28. 4. 2016 sdělil, že o K+S neví nic, jen mu pan Jozef Suchý, který chodil na ubytovnu v Bratislavě, nabídl, aby za 100 EUR zanesl papíry na daňový úřad, čehož využil a písemnosti, které mu asi za 10 dnů přišly, tomuto pánovi odevzdal. Ještě mu říkal, že pokud by se ho někdo ptal, má sdělit, že byl při vykládkách zboží v Sládkovičově, ale on při vykládkách nebyl a ani nic neřešil. Daňové přiznání nepodařilo, veškeré přístupy odevzdal J. S.. Taky ho kamarád J. S. vezl na Finanční úřad Praha a po cestě mu dával instrukce, že má říkat, že byl při vykládce a že dodavatelem byla žalobkyně, ale víc už si nepamatuje. V bance nic nepodepisoval, na základě plné moci podepsal jen souhlas s elektronickým doručováním. Dostal za to 300 EUR. Na podnět J. S. dělal bílého koně ještě ve dvou dalších společnostech.
24. Dne 6. 4. 2018 byl žalobkyni doručen výsledek kontrolního zjištění, v němž správce daně konstatoval, že z vyjádření společnosti MRAZIARNE lze dovodit, že zde nebylo naskladněno žádné zboží pro K+S, takže žalobkyně neprokázala, že došlo k přechodu

práva nakládat se zbožím jako vlastník na deklarovaného odběratele, a nebyla tak splněna třetí hmotněprávní podmínka pro osvobození dodání do jiného členského státu od DPH. Splnění první a druhé podmínky s ohledem na kumulativní povahu těchto podmínek proto již není třeba dále prověřovat. Navržený důkaz mezinárodním dožádáním správce daně neakceptoval, protože již provedl několik mezinárodních dožádání a ty nepotvrdily, že by K+S byla faktickým příjemcem zboží, přičemž vzhledem k předchozím odpovědím slovenské daňové správy je nepravděpodobné, že by další dotaz na skladovatele mohl potvrdit, že zboží odebrala K+S. Správci daně také není patrné, z čeho žalobkyně dovozuje, že zboží bylo skladováno pro TENDERFOOD. V každém případě mezinárodním dotazem bylo ověřeno, že TENDERFOOD s K+S nespolupracoval, takže nemohl zboží za tuto společnost ani přebírat. Je také zcela nepravděpodobné, že by opakované mezinárodní dožádání přineslo nové zásadní informace a potvrdilo, že zboží bylo TENDERFOOD dodáno společností K+S. S odkazem na judikaturu NSS správce daně konstatoval, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu prokazovat vše, co sám tvrdí. Není na správci daně, aby za daňový subjekt dokazoval, jak se ve skutečnosti odehrál účetní případ, o jehož souladu s předloženými daňovými doklady má pochybnosti, naopak má právo po daňovém subjektu požadovat důkaz o skutečnostech, na nichž se podílel. Žalobkyně deklarovala dodání zboží na Slovensko odběrateli K+S, ten však nepřiznal daň při pořízení zboží z jiného členského státu a existují i další skutečnosti zpochybňující dodání zboží přímo tomuto subjektu. Samotné předložení slovenské registrace K+S nestačí. Pokud daňový subjekt uplatňuje nárok na osvobození od DPH, je nezbytné, aby v okamžiku vystavení daňového dokladu na takové plnění disponoval věrohodnými a objektivními důkazy, že zboží skutečně bylo v souladu s požadavkem daňové neutrality dodáno do jiného členského státu. Jen tak totiž může být v dobré víře, že v budoucnu unese své důkazní břemeno k naplnění hmotněprávních podmínek osvobození. Dobrou víru je nutno zkoumat, i pokud nebylo splnění hmotněprávních podmínek osvobození prokázáno, a to s ohledem na to, zda daňový subjekt mohl z důkazních prostředků, jež si k obchodní transakci opatřil, nabýt oprávněného dojmu, že hmotněprávní podmínky osvobození byly skutečně naplněny. Žalobkyně však nedoložila, že by si před navázáním obchodních vztahů prověřila důvěryhodnost obchodního partnera, naopak dle svědkyně Z. jen převzala princip obchodu od CONAP, ačkoliv v té době již probíhalo prověřování dodávek od K+S ze strany daňových orgánů, což musel jednatel žalobkyně jakožto současně i jednatel CONAP vědět. Přesto si od odběratele nevyžádal bližší informace. Z výsledku svědkyně Z. v daňovém řízení se společností CONAP se ani nepodařilo zjistit, kdo jednal za K+S. Z výpisů ze slovenského obchodního rejstříku musela žalobkyně minimálně zjistit, že existují závažné rozpory v osobách vystupujících za K+S, které se k 13. 11. 2013 změnilly, zveřejněno to však bylo až 28. 11. 2013. Žalobkyně též bez jakýchkoliv pochybností přijala CMR listy, které vykazovaly vady, protože společnost přebírající zboží se lišila od deklarovaného odběratele a chybělo zde označení konkrétní osoby přebírající zboží za odběratele. Pochybnosti jí měly vzniknout již při převzetí prvního CMR listu, kde byly jako přebírající vyznačeny MRAZIARNE. Nadto některé přepravy ani neproběhly podle údajů v CMR listech, jak vyplývá z výpovědi řidiče L. Protože žalobkyně neunesla důkazní břemeno, vznikla jí ve smyslu § 22 zákona o DPH povinnost odvést ze sporných plnění daň na výstupu, kterou následně správce daně vyčíslil.

25. Žalobkyně ve vyjádření ze dne 29. 4. 2019 s tímto hodnocením vyjádřila nesouhlas a namítla, že ze souboru všech shromážděných důkazů bez jakýchkoliv pochybností

vyplývá, že zboží bylo dodáno na Slovensko do areálu mrazíren ve Sládkovičovu, kde společnost MRAZIARNE ve všech případech svým razítkem potvrdila převzetí. Žalobkyně opět s odkazem na povinnost co nejúplnějšího zjištění skutkového stavu stanovenou správcem daně v § 92 odst. 2 daňového řádu namítla, že k mezinárodnímu dožádání MRAZIARNE nezodpověděly otázky, zda a pro koho bylo zboží dodané žalobkyní fakticky přijato a kdo konkrétně potvrzoval CMR a dodací listy. Důkazní břemeno daňového subjektu přitom nelze pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokazování skutečností, které daňový subjekt nemohl ovlivnit, v daném případě po předání zboží k přepravě, což byl okamžik, jímž K+S nabyla vlastnické právo ke zboží. Proto žalobkyně trvala na provedení opětovného mezinárodního dožádání a zjištění informací o skutečném přijetí zboží na sklad MRAZIARNE a dále o tom, od koho zboží pořídil TENDERFOOD, pro nějž dle dosavadních informací mělo být zboží skladováno. Zároveň žalobkyně žádala o připojení CMR listů k dodáním CONAP pro společnost Sírnaté kúpele Svätý Jur s. r. o., jelikož tyto CMR listy obsahovaly shodné údaje o místě vykládky i přebírajícím subjektu a správce daně v jejich případě nárok na osvobození dodání od DPH uznal. Dále žalobkyně navrhla výslech D. K. a jednatelky D. Š. k tomu, zda TENDERFOOD obchodovala v rozhodném období se společností JM-Stavba, s.r.o.

26. Sdělením doručeným dne 14. 6. 2019 správce daně konstatoval, že na základě vyjádření žalobkyně nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění. Míra zpochybnění předložených důkazních prostředků není marginální. Byť správce daně nezpochybňuje, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu, má pochyby o tom, zda se tak stalo právě pro K+S jako osobu registrovanou k dani. Vzhledem k tomu, že dle výsledků mezinárodní výměny informací MRAZIARNE ani TENDERFOOD neznají K+S, je nepravděpodobné, že by opakovaným dotazem byl zjištěn opak. Návrhy žalobkyně by mohly vést k tomu, že by správce daně musel postupně ověřovat další a další dosud neznámé obchodní subjekty, jež mohly se zbožím obchodovat, nicméně není to správce daně, kdo by měl za žalobkyni získávat důkazní prostředky. Pokud jde o důkazy k dodávkám realizovaným CONAP, ty nelze v tomto řízení hodnotit, nadto hodnocení vždy závisí i na dalších důkazních prostředcích a skutečnostech zjištěných ke konkrétním odběratelům, přepravě zboží atd. A. Š. pak neměla v rozhodných obdobích již žádný vztah ke K+S a je nepravděpodobné, že by mohla k obchodní spolupráci přinést nové informace. Z provedených důkazů ani nevyplývá, že by se činnosti odběratele účastnila D. K., ostatně daňový subjekt uvedl, že jednal s P. S. (byť to zpochybnila jeho výpověď). Všechny návrhy na provedení mezinárodních dožádání proto správce daně vyhodnotil jako nadbytečné.
27. Zpráva o daňové kontrole odůvodněná shodně jako výsledek kontrolního zjištění a sdělení o výsledku kontrolního zjištění byla projednána dne 8. 7. 2019 se žalobkyní, která nesouhlasila s nepřipojením spisu CONAP, jelikož pokud správce daně zdůraznil svědeckou výpověď paní Z., že princip obchodu byl převzat od této společnosti, pak měl hodnotit důkazy a rozhodnout obdobně jako v případě CONAP. Dne 11. 7. 2019 pak byly vydány dodatečné platební výměry, jimiž byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období březen 2014 ve výši 1 144 266 Kč spolu s penále ve výši 228 853 Kč a DPH za zdaňovací období duben 2014 ve výši 208 239 Kč spolu s penále ve výši 41 647 Kč.
28. Proti nim se žalobkyně bránila odvoláními, v nichž argumentovala obdobně jako v prvotních vyjádřeních v roce 2016 a též jako v nyní podané žalobě. Namítala mimo jiné, že CMR i dodací listy obsahují potvrzení o dodání zboží do místa vykládky v Sládkovičovu na Slovensku, přičemž řádné a včasné dodání lze dovodit i z toho, že ze

strany odběratele došlo k úhradě kupní ceny, přičemž v případě platby předem z toho, že se nedožadoval jejího vrácení z důvodu vadného dodání. Odběratel naopak učinil další objednávky, což svědčí o tom, že smluvní vztah probíhal řádně. Žalobkyně též odkazovala na čl. 13 Úmluvy CMR, podle nějž jakmile dojde zásilka na místo určení určené adresou v CMR, má příjemce právo žádat od dopravce oproti potvrzení, aby mu vydal zásilku a druhé vyhotovení nákladního listu. Z toho plyne, že CMR je založena na principu práva nakládat se zbožím jako vlastník a že nejpozději dopravením na místo určení získává odběratel plná dispoziční oprávnění. Žalobkyně nemůže mít přehled o dalším převodu vlastnického práva k odeslanému zboží. Správce daně ale odmítl provést požadovaná mezinárodní dožádání, jimiž by bylo možné prokázat, že na K+S přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník.

29. Odvolání žalovaný zamítl napadeným rozhodnutím ze dne 10. 12. 2020, jež bylo zástupci žalobkyně doručeno dne 15. 12. 2020. V odůvodnění žalovaný nejprve obecně popsal, že osvobození dodání zboží do jiného členského státu od daně zakotvené v čl. 138 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty ve znění směrnice Rady č. 2013/61/EU (dále jen „směrnice o DPH“) je třeba jako každou výjimku vykládat restriktivně. Daňový subjekt, který se této výjimky dovolává, musí přitom prokázat splnění hmotněprávních podmínek pro její uplatnění, které v návaznosti na unijní úpravu stanoví § 64 odst. 1 zákona o DPH. Konkrétně jde o 1) převedení práva nakládat se zbožím jako vlastník na pořizovatele, 2) odeslání nebo přepravení zboží plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou do jiného členského státu, v jehož důsledku zboží fyzicky opustilo území České republiky, a 3) dodání osobě registrované k dani v jiném členském státě. Důkazní břemeno k těmto skutečnostem dle § 92 odst. 3 daňového řádu tíží daňový subjekt a nelze se jej zbavit odkazem na obecnou vyhledávací povinnost správce daně upravenou v § 92 odst. 2 daňového řádu. Nezajistí-li si daňový subjekt dostatek důkazních prostředků k prokázání osvobození od daně, resp. se spokojí s důkazními prostředky nedostačujícími, nemůže být v dobré víře, že byly hmotněprávní podmínky osvobození naplněny a že unese své důkazní břemeno. Volba důkazních prostředků je jen na daňovém subjektu. Nebylo-li osvobození při dodání do jiného členského státu prokázáno, ale z okolností plyne, že k dodání skutečně došlo, transakci je třeba posoudit jako dodání zboží s místem plnění v tuzemsku se vznikem daňové povinnosti k datu dodání zboží či k datu přijetí úplaty podle toho, co nastalo dříve. Konkrétně pak žalovaný konstatoval, že žalobkyně sice předložila CMR a dodací listy, ale na žádném z nich nefiguruje razítko deklarovaného odběratele K+S, naopak je z nich zřejmé, že dodávky převzaly cizí společnosti. Pokud žalobkyní předložená informace ČSOB ze dne 13. 11. 2013 uvádí, že za K+S jednal I. K. a oprávněnou osobou byla D. K., žalovaný podotýká, že tyto osoby nebyly v době uskutečnění sporných plnění statutárními orgány K+S, což mělo žalobkyni varovat a přimět ji k důslednějším prověření odběratele. Již při převzetí prvního CMR listu měly žalobkyni vzniknout pochybnosti o faktickém dodání zboží K+S. Svědkyně Z., jež měla mít obchodní případy kompletně na starosti, nebyla schopna konkrétněji vysvětlit, proč bylo zboží dodáno TENDERFOOD ani proč bylo vyloženo zrovna u MRAZIARNE. Z její výpovědi plyne, že žalobkyně nepřistoupila k důkladnějším prověření odběratele ani poté, co správce daně začal prověřovat tvrzené dodávky mraženého masa od společnosti CONAP pro K+S. Žalobkyně přitom k prokázání své dobré víry doložila totožné výpisy ze slovenského obchodního rejstříku, které předtím správci daně předkládala CONAP, jež je se žalobkyní propojena osobou jednatele. Žalobkyně tak ve skutečnosti jen převzala doklady od CONAP, ale sama si

odavatele nijak neprověřovala. Přijaté platby a potvrzení o registraci k dani na Slovensku nemohou osvědčit dobrou víru žalobkyně stran K+S. Žalobkyně nepředložila ani žádné e-mailové objednávky, ač standardně měla podle svých slov touto formou s K+S komunikovat. Nebyla také předložena písemná smlouva, což se u transakcí za více než 10 mil. Kč jeví být vysoce nestandardním. Není ani jasné, s kým konkrétně žalobkyně jednala a jak si takové osoby prověřovala. Pochybnosti o deklarovaném odběrateli podporuje i svědecká výpověď P. S., který dostal zapláceno za to, aby vypovídal, že byl při vykládkách v Sládkovičově a že dodavatelem byla žalobkyně, ač ve skutečnosti o ekonomické činnosti K+S nic nevěděl. Svědek F. zůstával nejistý v tom, zda přepravu realizoval, přesto ale v rozporu s tím následně dodání do MRAZIARNE potvrzoval. Svědek L. si také nepamatoval, že by dopravu zajišťoval. Jestliže tedy svědci nepotvrdili, že by přepravu realizovali, nemohli z logiky věci ani šetřené případy osvětlit. Ani na dokladech předložených přepravci se nikde nenachází údaj o K+S. Přepravci spolu s mezinárodními dožadánými sice potvrdili, že proběhla přeprava a shodný objem zboží byl přijat u společnosti MRAZIARNE pro TENDERFOOD, avšak zástupkyně TENDERFOOD vyloučila jakoukoliv spolupráci s K+S. Nebylo tak prokázáno dodání K+S, přičemž žalovaný se ztotožňuje se správcem daně, že ze spisového materiálu je zřejmé, že navrhované zopakování mezinárodních dožadání by bylo neúčelné. Správce daně nebyl povinen ověřovat totožnost zboží skladovaného pro TENDERFOOD se zbožím údajně dodaným K+S tím, že by odhalil celý potenciální dodavatelsko-odběratelský řetězec na území Slovenska až k prvnímu odběrateli K+S. Daňové řízení není založeno na vyšetřovací zásadě, ale na prioritní důkazní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co tvrdí. Pokud tvrzené skutečnosti neprokáže, nelze dovozovat, že by je měl za něj prokazovat správce daně a že by rozhodnutí bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění. Relevantní nebyl ani odkaz na CMR listy v daňovém spise CONAP, jelikož ty se týkaly zcela odlišného odběratele, a tedy nutně odlišných okolností. Nadto závěr, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, se neopírá jen o vady předložených CMR listů, nýbrž závisí i na posouzení dalších důkazů ve vzájemných souvislostech. Správce daně provedl v rámci své vyhledávací činnosti i na základě návrhů žalobkyně dostatek důkazních prostředků, které shora popsáním způsobem zásadně zpochybnily důvěryhodnost daňových dokladů předložených žalobkyní. Správce daně tak unesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, a tím bylo důkazní břemeno přeneseno na žalobkyni, která však neprokázala, že by zboží dodala osobě registrované k DPH v jiném členském státě, a ani nebyla zjištěna dobrá víra žalobkyně, takže jí byl oprávněně odepřen nárok na osvobození dle § 64 zákona o DPH.

### III. Posouzení žaloby soudem

30. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a že obsahuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud napadené rozhodnutí přezkoumal v rozsahu žalobních bodů [§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s., § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], přičemž při rozhodování vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci soud rozhodl bez nařízení jednání, neboť v řízení předcházejícím vydání napadeného rozhodnutí shledal vady, které odůvodňují podle § 76 s. ř. s. jeho zrušení i bez nařízení jednání.
31. Dle § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu je daňový subjekt mimo jiné povinen předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení.

32. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
33. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje správce daně skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
34. Podle čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH 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.
35. Podle § 64 zákona o DPH je 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, osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně (odst. 1). 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 (odst. 5).
36. Podle § 4 odst. 1 písm. g) zákona o DPH se pro účely tohoto zákona rozumí osobou registrovanou k dani osoba, které bylo přiděleno daňové identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty v rámci obchodování mezi členskými státy.
37. Podle § 13 odst. 2 zákona o DPH se dodáním zboží do jiného členského státu pro účely tohoto zákona rozumí dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.
38. Soud v první řadě uvádí, že podle právní úpravy (zejm. § 92 daňového řádu) a na ni navazující ustálené judikatury NSS (srov. např. jeho rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49, nebo ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 30/2017-30) je důkazní břemeno rozloženo mezi daňový subjekt a správce daně tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však 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.

39. Soud po prostudování předloženého spisového materiálu a se zřetelem k argumentaci žalobkyně uvádí, že žalovaný i správce daně v zásadě postupovali ohledně výkladu problematiky důkazního břemene v daňovém řízení v souladu s právními předpisy, resp. s výše odkazovanou judikaturou. Skutečnosti zjištěné správcem daně již v daňovém řízení s personálně propojenou společností CONAP o tom, že deklarovaný odběratel K+S není pro slovenského správce daně kontaktní a že z deklarovaných plnění neodvedl daň, skutečně mohly na straně českého správce daně vyvolat pochybnosti o tom, zda žalobkyní vykázaná dodání do jiného členského státu pro K+S proběhla řádně. Za takového stavu se nebylo možné opřít jen o údaje v účetní evidenci žalobkyně a na fakturách (daňových dokladech), ale bylo oprávněné (tak, jak to bylo učiněno formou výzev k podání dodatečného daňového přiznání ze dne 17. 8. 2016 a posléze výzvy ze dne 6. 12. 2018) požadovat i jiné důkazní prostředky, na základě nichž by žalobkyně prokázala uskutečnění plnění a naplnění hmotněprávních podmínek pro jejich osvobození od DPH, v návaznosti na což by případně správce daně mohl prokazovat, zda došlo k podvodu na DPH a zda o tom žalobkyně věděla či alespoň mohla a měla vědět. V tomto případě přitom správce daně i žalovaný dospěli k závěru, že žalobkyně neprokázala již samotné dodání zboží jí deklarovanému dodavateli (K+S) na Slovensku, a proto se už nezabývali prokazováním daňového podvodu a účasti na něm.
40. Pokud žalobkyně poukazuje na právní větu připojenou k rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 26. 9. 2018, č. j. 48 Af 31/2016-40, č. 3862/2019 Sb. NSS, týkající se subsidiární povinnosti správce daně zjistit všechny rozhodné skutečnosti v souladu se zásadou materiální pravdy, opomíjí, že ta se vztahuje pouze na takové skutečnosti a situace, pro něž z jiných ustanovení daňového řádu (zejm. § 92) nelze dovodit, koho k nim tíží důkazní břemeno. V tomto případě však nelze mít pochyb o tom, že k plněním, jež žalobkyně ve svém daňovém přiznání za zdaňovací období března a dubna 2014 dle všeho (v tomto správní spis není úplný, ale z okolností sporu to zřetelně plyne) vykázaná jako osvobozená dodání do jiného členského státu, byla též povinna na základě výslovné úpravy v § 92 odst. 3 daňového řádu nést důkazní břemeno. Závěr, že důkazní břemeno ohledně splnění podmínek pro osvobození dodání dle § 64 zákona o DPH, které si ve svém daňovém přiznání uplatnil, nese daňový subjekt, výslovně zastává i NSS v rozsudku ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, č. 2925/2013 Sb. NSS, a to ve shodě s judikaturou SDEU. Správci daně skutečně postačovalo jen podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu unést důkazní břemeno v souvislosti se zpochybněním účetních dokladů a případně dalších důkazů předkládaných žalobkyní, což průběžně v řízení plnil.
41. Žaloba ovšem zpochybňuje oprávněnost závěru o neunesení důkazního břemene žalobkyně v situaci, kdy žalovaný odmítl provést důkazní prostředky navržené žalobkyní, jež by podle ní vedly k prokázání požadovaných skutečností. Za tohoto stavu je třeba si v první řadě zodpovědět otázku, jaké skutečnosti vlastně měly být žalobkyní prokazovány (což je nutné pro posouzení relevance navržených důkazních prostředků), a v návaznosti na to pak otázku, zda důvody odmítnutí provedení důkazů správcem daně a žalovaným ob stojí.
42. V této souvislosti soud považuje za potřebné připomenout, že zákon o DPH představuje transpoziční předpis ve vztahu ke směrnici o DPH. Její ustanovení jsou tak rozhodná tam, kde zákon o DPH obsahuje odchylnou nebo mnohoznačnou právní úpravu, a prosadí se

buď formou nepřímého účinku (tj. výkladu vnitrostátního práva co nejvíce souladného s požadavky směrnice; blíže viz např. rozsudek SDEU ze dne 16. 12. 1993 ve věci C-334/92 *Wagner Miret*) nebo v konečném důsledku i formou přímého účinku, není-li eurokonformní výklad možný a směrnice dostatečně určitým způsobem zakládá práva dotčeným jednotlivcům (viz např. rozsudek SDEU ze dne 4. 12. 1974 ve věci C-41/74 *Van Duyn*). Přitom čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH taková práva zakládá a má přímý účinek (viz např. rozsudek SDEU ze dne 9. 10. 2014 ve věci C-492/13 *Traum*, odst. 48).

43. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalobkyni je vytýkáno, že neprokázala dodání osobě registrované k dani v jiném členském státě, a to konkrétně K+S, kterou správci daně označila jako odběratele. Požadavek dodání osobě registrované k dani v jiném členském státě skutečně výslovně stanoví § 64 odst. 1 zákona o DPH, avšak zde žalovaný pomíjí, že požadavek na registraci odběratele v jiném členském státě neodpovídá hmotněprávním podmínkám stanoveným čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH, která v tomto směru požaduje jen dodání „jiné osobě povinné k dani nebo právnické osobě nepovinné k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží“. Požadavek českého zákonodárce na registraci odběratele k dani v jiném členském státě, konkrétně pak na to, že mu tam bylo dle § 4 odst. 1 písm. g) přiděleno daňové identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty v rámci obchodování mezi členskými státy, představuje dodatečnou formální podmínku, která nemůže bránit přiznání osvobození tam, kde odběratel zaregistrován není, avšak reálně (srov. čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH) naplňuje definiční znaky osoby povinné k dani v tomto jiném členském státě, popř. je právnickou osobou, která jedná jako taková, aniž by byla osobou povinnou k dani. Tento závěr jasně vyslovil SDEU v rozsudku ze dne 9. 2. 2017 ve věci C-21/16 *Euro Tyre Portugal* (srov. odst. 36 a 37). Také v odst. 52 rozsudku ze dne 27. 9. 2012 ve věci C-587/10 *VSTR* SDEU uzavřel, že „členské státy by zašly nad rámec opatření, která jsou nezbytná pro správný výběr daně, kdyby odmítly přiznat osvobození dodání uvnitř Společenství od DPH pouze z toho důvodu, že identifikační číslo pro DPH nebylo dodavatelem předáno, i když tento dodavatel – v dobré víře a po přijetí všech opatření, která od něj lze rozumně požadovat – toto číslo předat nemůže, ale předá vedle toho další údaje, které dostatečným způsobem prokazují, že pořizovatel je osobou povinnou k dani, která v rámci dotčeného plnění jedná jako taková.“ Závěr, že samotná registrace k dani není rozhodnou podmínkou právě pro rozpor s hmotněprávními požadavky směrnice o DPH, ostatně již uznal i NSS v rozsudku ze dne 30. 7. 2014, č. j. 8 Afs 59/2013-33, č. 3124/2014 Sb. NSS, byť v daném případě pro účely vnitrostátních dodání.
44. Stejně tak ovšem ze směrnice o DPH nijak nevyplývá, že by vznik osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu závisel na tom, že dodavatel dodal zboží právě tomu pořizovateli, jež ve svém daňovém přiznání označil. Pokud NSS ve své spíše nejednotné judikatuře (např. rozsudek ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020-59) zastává jiný názor, nevysvětluje, z jakého ustanovení směrnice o DPH vyplývá oprávnění vnitrostátního zákonodárce a potažmo soudu stanovit povinnost prokázat konkrétního odběratele, a v důsledku tak omezuje závěry rozhodnutí SDEU jen na oblast řešenou konkrétním rozsudkem, aniž by respektoval východiska a vnitřní logiku rozhodnutí SDEU, která dopadá i na jiné druhy zdanitelných plnění, jsou-li regulována srovnatelně formulovanou právní normou. Takový omezující výklad nelze akceptovat. V tomto směru lze poukázat na nedávný rozsudek SDEU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20 *Kemwater ProChemie*, který v návaznosti na ustálenou logiku dosavadní judikatury SDEU v případě vnitrostátních dodání v odst. 38 až 41 s odkazem na širokou definici v čl. 9 odst. 1 směrnice

o DPH výslovně upozornil na to, že odpočet lze přiznat (jsou-li splněny souběžné hmotněprávní podmínky) i v případě, kdy není známa osoba dodavatele, ale ze skutkových okolností případu lze s jistotou dovodit, že tento dodavatel musel být v postavení osoby povinné k dani. Pojem pořizovatele jakožto osoby povinné k dani v čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH je přitom také nezbytné vykládat prostřednictvím čl. 9 odst. 1 této směrnice (srov. odst. 31 rozsudku SDEU ve věci C-21/16 *Euro Tyre Portugal*). V parametru nezávislosti nároku na odpočet při vnitrostátním dodání a osvobození při dodání do jiného členského státu tedy musí být zacházení s oběma situacemi v principu shodné [srov. textaci čl. 138 odst. 1 a čl. 168 písm. a) směrnice o DPH], a v posledně uvedeném případě je nezávislost na registraci odběratele k DPH dokonce širší i o „právní osoby nepovinné k dani, které jednají jako takové“. Nelze tedy vyloučit ani to, že při šetření správce daně bude zjištěno, že došlo k nesprávnému označení odběratele, ale zároveň bude zjištěno, že zboží skutečně bylo dodáno do jiného členského státu, a to takové osobě, která v tomto jiném členském státu byla v postavení „osoby povinné k dani nebo právní osoby nepovinné k dani, která jedná jako taková“, a že tedy byly splněny všechny hmotněprávní podmínky pro přiznání osvobození takovému dodání od DPH.

45. Navazujícím limitem pro přiznání osvobození je přitom dobrá víra žalobkyně, resp. případné zjištění, že jí nelze vytýkat, že se účastnila na daňovém podvodu, což může spočívat i ve vědomém zastření totožnosti skutečného odběratele v jiném členském státě, jehož pořízení zboží z jiného členského státu pak může snadno uniknout zdanění v zemi ukončení přepravy. Právě ve smyslu odepření nároku na osvobození z důvodu účasti na daňovém podvodu je totiž třeba vykládat (srov. odst. 46 *in fine* rozsudku SDEU ve věci C-587/10 *VSTR*) konstatování SDEU v rozsudku ze dne 7. 12. 2010 ve věci C-285/09 *R.*, že pokud „*skutečně došlo k dodání zboží uvnitř Společenství, ale dodavatel při něm zatajil totožnost skutečného pořizovatele, aby mu umožnil vyhnout se placení DPH, může členský stát, v němž se dodání uvnitř Společenství začalo uskutečňovat, (...) u této transakce odmítnout přiznat nárok na osvobození od daně.*“ Ostatně právě takto nakládá SDEU s obdobnou situací zatajení dodavatele i v rozsudku ze dne 11. 11. 2021 ve věci C-281/20 *Ferimet* (srov. např. odst. 53). Posledně citovaný rozsudek bezpochyby potvrzuje, že veškeré prvky dokládající, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že se účastní na daňovém podvodu, a to včetně důkazu o nedostatku dobré víry daňového subjektu jako jedné z významných (byť nikoliv nutných) indicií takového zapojení do daňového podvodu, je povinen prokazovat správce daně. Z toho, že také nedostatek dobré víry daňového subjektu při označení svého odběratele v jiném členském státu musí prokazovat správce daně, vychází SDEU např. v usnesení ze dne 14. 4. 2021 ve věci C-108/20 *Finanzamt Wilmersdorf* v bodě 31. Pokud tedy judikatura NSS někdy vychází z opačného předpokladu (např. rozsudek ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, č. 2925/2013 Sb. NSS, zmiňovaný žalobkyní), že dobrou víru prokazuje daňový subjekt, není v tomto rozsahu v souladu se závěry SDEU, jež musí dostat přednost.
46. Při hodnocení důkazů a v rámci požadavků na žalobkyni stran prokázání hmotněprávních podmínek osvobození přitom nelze přehlížet, že „*zohlednění hospodářské a obchodní reality je základním kritériem pro použití společného systému DPH*“ a že při posouzení obchodních transakcí je nutno přihlížet k obsahu smluvních ujednání (viz např. rozsudek SDEU ze dne 2. 5. 2019 ve věci C-224/18 *Budimex*). Pokud je ujednáno, že přepravu zboží do jiného členského státu si zajišťuje odběratel, pak dodavatel z povahy věci nemůže disponovat informacemi, co se se zbožím dělo poté, co splnil svůj závazek předáním zboží přepravci, s nímž sám není ve smluvním vztahu. Na nutnost ochrany právní jistoty v případě dobré

víry dodavatele SDEU reaguje tím, když v odst. 66 až 68 rozsudku ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-409/04 *Teleos*, jenž se týkal situace, v níž odběratel dodavateli pouze předstíral dodání zboží do jiného členského státu, konstatuje, že „[o]kolnosti, 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. (...) jakmile dodavatel splnil své povinnosti ohledně důkazu dodání uvnitř Společenství, ačkoliv pořizovatel nesplnil smluvní povinnost odeslat nebo přepravit zboží z členského státu dodání, musí být v tomto členském státě považován za osobu povinnou k DPH pořizovatel. (...) [Směrnice o DPH tedy] 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 nepovede k účasti na takovém podvodu.“

47. Z napadeného rozhodnutí přitom vyplývá, že žalovaný nijak nepopírá ani to, že bylo převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník, ani že zboží skutečně bylo přepraveno na Slovensko a ani skutečnost, že přeprava zboží byla zajištěna prodávajícím nebo pořizovatelem, popř. na jejich účet. Sporné je jen to, zda bylo dodáno skutečně K+S (což však samo o sobě ze shora uvedených důvodů ke zpochybnění naplnění hmotněprávních podmínek pro osvobození dodání od DPH nestačí) a to, že bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě, což též není ze shora uvedených důvodů adekvátní důvod pro odepření osvobození. Posledně zmíněný závěr žalovaného však v sobě implicitně zahrnuje právě i zpochybnění toho, zda na Slovensku bylo vůbec dodáno „osobě povinné k dani nebo právnické osobě nepovinné k dani, která jedná jako taková“, tedy subjektu, který by při řádné komunikaci se slovenským správcem daně a běžném fungování slovenských orgánů měl být k dani zaregistrován. Právě k této otázce tedy mělo směřovat dokazování prováděné správcem daně, potažmo žalovaným a v tomto kontextu je třeba posuzovat relevanci důkazních návrhů žalobkyně i důvodnost jejich zamítnutí žalovaným.
48. Žalobkyně buď prokázala, že z dokladů, jež obdržela, dostatečně vyplývalo, že zboží dodala do jiného členského státu „osobě povinné k dani nebo právnické osobě nepovinné k dani, která jedná jako taková“, (byť by šlo i o někoho jiného než K+S nebo o nezjištěný subjekt, jenž ale podle zjištěných okolností obchodu nutně musel mít takové postavení), a pak případně mohl žalovaný prokazovat, že i přes obdržené doklady nemohla být v dobré víře a musela vědět, že se účastní podvodu na DPH, nebo takovou skutečnost žalobkyně neprokázala a v takovém případě její plnění nemůže být osvobozeno od DPH pro chybějící hmotněprávní podmínky pro aplikaci § 64 odst. 1 zákona o DPH vykládaného a aplikovaného v rozsahu plynoucím z čl. 183 odst. 1 směrnice o DPH. Bylo by už na žalovaném, aby případnou vědomost žalobkyně, že zastírá totožnost odběratele, popř. znalost skutečností, jež u ní při řádném chování měly vyvolat pochybnosti o totožnosti deklarovaného odběratele (oprávnění osob jednat za údajného odběratele) nebo ji měly odradit od realizace transakce s ohledem na jiné indicie o riziku neodvedení daně na Slovensku, v napadeném rozhodnutí tvrdil a důkazně podložil, a nemůže obstát jeho případný závěr, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno k tomu, že byla v dobré víře, že zboží dodala K+S, neboť takové důkazní břemeno ji netížilo. V zásadě lze říci, že dobrá víra se v tomto směru předpokládá a je na žalovaném, aby ji vyvracel.

49. Jak SDEU opakovaně konstatoval (srov. rozsudek ze dne 9. 10. 2014 ve věci C-492/13 *Twoh International*, odst. 27), „vzhledem k tomu, že směrnice o DPH neobsahuje konkrétní ustanovení ohledně důkazů, které musí osoby povinné k dani předložit, aby mohly mít nárok na osvobození od DPH, přísluší členským státům, aby v souladu s článkem 131 této směrnice stanovily podmínky, za kterých osvobodí dodání uvnitř Společenství od daně, za účelem zajištění správného a jednoduchého uplatňování uvedených osvobození a zabránění jakýmkoli daňovým únikům, vyhýbáním se daňovým povinnostem a jakýmkoli případným zneužitím. Při výkonu svých pravomocí však členské státy musí dodržovat obecné právní zásady, které jsou součástí unijního právního řádu, jako jsou zejména zásady právní jistoty a proporcionality.“
50. Zákon o DPH ani jiný český právní předpis v rozhodné době nestanovily (na rozdíl od právních předpisů některých jiných členských států EU) konkrétní důkazní prostředek, jenž je třeba za účelem prokázání totožnosti odběratele v jiném členském státě předložit. Ustanovení § 64 odst. 5 zákona o DPH sice nabízí jako vhodný důkazní prostředek prohlášení pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby o tom, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nicméně ani taková listina nepředstavuje nezvratný důkaz o tom, že skutečně byly naplněny hmotněprávní podmínky dodání do jiného členského státu, a pokud správce daně unese své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu ve vztahu k důvodnému zpochybnění takové listiny, nezbývá daňovému subjektu, než důkazní břemeno unést prostřednictvím jiných důkazních prostředků. Takovou listinu nicméně žalobkyně ani nepředkládala.
51. Ve vztahu k dokazování je tedy vedle zásady právní jistoty, jež zahrnuje ve vztahu k DPH např. požadavek, aby z hlediska požadovaného důkazního standardu osobám povinným k dani byly známy jejich daňové povinnosti ještě před uzavřením transakce (viz rozsudek SDEU ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-409/04 *Teleos*, odst. 48), třeba v daňovém řízení dodržovat základní principy spravedlivého procesu, a to rovnocenně jako ve vnitrostátních situacích, včetně práva na účinnou procesní obranu zahrnujícího možnost se vyjádřit ke všem rozhodným skutečnostem a *navrhnout důkazy ke svým tvrzením*. Vnitrostátní judikatura přitom trvá na tom, že má-li být zachován spravedlivý proces, po daňovém subjektu nelze požadovat, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu a jež nemůže, ať již z důvodu zákonných překážek, anebo z důvodu faktického stavu věcí, zjistit a ověřit, pokud prokázal obsahem svých povinných evidencí, jakož i záznamem faktické realizace, že zdanitelné plnění samo o sobě bylo dodáno a že bylo i zapláceno (viz rozsudky NSS ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005-57, č. 605/2005 Sb. NSS, ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004-45, č. 599/2004 Sb. NSS, ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, nebo též nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99).
52. Konečně pokud jde o problematiku důkazních návrhů, pro jejichž přednesení musí být daňovému subjektu při dodržení zásad spravedlivého procesu garantován prostor, NSS připomněl v rozsudku ze dne 1. 6. 2020, č. j. 10 Afs 421/2019-63, že „regulérní důkazní návrh lze odmítnout toliko ze tří důvodů. Za prvé, jde-li o dokazování skutečnosti, která dostatečně nesouvisí s předmětem řízení. Za druhé, pokud provedením důkazu nelze ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost. A konečně, pokud navržený důkaz má ověřit skutečnost, která již byla dostatečně zjištěna v dosavadním řízení, čili jde o nadbytečný důkaz [srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 733/01 (N 26/32 SbNU 239); rozsudek ze dne 14. 8. 2014, čj. 6 Afs 117/2014-49, bod 30, a mnoho dalších]. Vztaženo k tomuto případu, pokud správce daně měl za to, že některé důkazní návrhy není třeba provést, musel pečlivě – ve vztahu ke konkrétnímu návrhu – vysvětlit, proč mu nevyhoví. Jediným vodítkem, kterého se musí

*správce daně držet, je úplné zjištění všech rozhodných skutečností. Správce daně je oprávněn předběžně posoudit přínos navrženého důkazního prostředku včetně návrhu na výslech svědka či jiné osoby. To však neznamená, že předem nepřijatelně hodnotí možný obsah výpovědi.*“

K tomu lze dodat, že čtvrtým důvodem nepřipuštění důkazu by bylo jeho nezákonné pořízení, jestliže by dotčení práv či zájmů při užití nezákonně pořízeného důkazu bylo v poměrování s veřejným či soukromým zájmem sledovaným při uplatnění takového důkazu nepřijatelné, resp. nezákonnost jeho pořízení by do té míry zpochybňovala důvěryhodnost či pravdivost důkazního prostředku, že by z něj pro tuto prakticky nulovou spolehlivost nebylo možné jakkoliv vycházet.

53. V tomto případě žalobkyně splnění sporné hmotněprávní podmínky dodání „osobě povinné k dani nebo právnické osobě nepovinné k dani, která jedná jako taková“ prokazovala CMR listy, na nichž však nepotvrdila převzetí K+S jakožto žalobkyní uváděný odběratel, ale společnost MRAZIARNE. Předložené dodací listy pak kromě nečitelného podpisu bez jakékoliv bližší identifikace neobsahovaly jakékoliv potvrzení o převzetí konkrétní osobou v jiném členském státě. V situaci, kdy K+S včetně jejího posledního jednatele byla nekontaktním subjektem, a dle zápisu ve slovenském obchodním rejstříku již byla v době uskutečnění dodání na Slovensko dokonce zrušena (byť ne ještě vymazána) v důsledku fúze sloučením do společnosti Meridea, jež měla shodného nekontaktního jednatele jako K+S, bylo možné uzavřít, že dodání K+S (potažmo její právní nástupkyni) prokázáno nebylo, a to ani za pomoci výpovědi svědkyně Z., která byla velmi obecná, nekorespondovala v řadě dílčích aspektů se shromážděnými důkazními prostředky (nepředložení objednávek, smlouvy a dokladů o prověřování společnosti K+S, ač by takové dokumenty s ohledem na její výpověď měly existovat, totožnost dokladů o K+S s doklady předloženými již za společnost CONAP apod.) a ani neuváděla, že by K+S určila, aby zboží bylo dodáno k rukám společnosti MRAZIARNE.
54. Vzhledem k tomu, že žalobkyně i v konfrontaci se zjištěními plynoucími z dokazování setrvala na tvrzení, že zboží dodala společnosti K+S, od níž se patrně zboží v důsledku následných přeprodejů dostalo až do vlastnictví společnosti TENDERFOOD, jež měla zboží uloženo u společnosti MRAZIARNE, nebylo nezbytné si ověřovat, zda MRAZIARNE či TENDERFOOD jsou v postavení „osoby povinné k dani nebo právnické osoby nepovinné k dani, která jedná jako taková“ (což je skutečnost, kterou by si žalovaný případně byl povinen ověřit prověřením registrace těchto společností v databázi VIES), dokud nebylo prokázáno, že mezi žalobkyní a těmito posledně jmenovanými společnostmi nebyl žádný mezičlánek. Pro účely posouzení splnění sporné hmotněprávní podmínky osvobození bylo totiž třeba ověřit postavení prvního článku v obchodním řetězci následujícího po žalobkyni, ať již to byla Meridea jakožto právní nástupce K+S (o jejíž registraci k DPH na Slovensku až do doby jejího zrušení nebylo pochyb) v době uskutečnění sporných dodání nebo jiný, dosud nezjištěný subjekt, pokud by se v rámci dokazování ukázalo, že to nebyla Meridea, kdo od žalobkyně ve skutečnosti nabyl právo nakládat se zbožím jako vlastník. S otázkou řetězce vedoucího od žalobkyně až k TENDERFOOD také souvisí otázka, zda k prvnímu převodu zboží došlo až po uskutečnění přepravy, v jejím průběhu nebo již před ní (a v této poslední eventualitě, zda žalovaný je schopen prokázat, že žalobkyně nemohla být na základě dokladů a informací obdržných v době uskutečnění té které transakce v dobré víře, že zboží dodává K+S, která jej za pomoci najaté osoby před dalším převodem přepravila na Slovensko), nicméně v situaci, kdy žalovaný naplnění zbylých hmotněprávních podmínek pro osvobození dodání do jiného členského státu nezpochybnil, není důvodu ji blíže otvírat.

55. Žalovaný se nijak nezabýval tím, zda Meridea byla v pozici „osoby povinné k dani nebo právnické osoby nepovinné k dani, která jedná jako taková“, což ale lze pochopit, jestliže zastával názor, že žalobkyně neprokázala dodání této společnosti, již je třeba s ohledem na právní nástupnictví v době uskutečnění sporných dodání ztotožňovat s K+S. Tento názor žalovaného hodnotí jako správný i soud, neboť z dosud provedených důkazů v daňovém řízení lze mít za prokázané jen to, že zboží dodané žalobkyní skončilo v dispozici TENDERFOOD na skladě vedeném společností MRAZIARNE. Tento závěr soud činí s ohledem na identickou váhu i skladbu zásilek a časovou shodu jejich naskladnění právě pro osobu označenou (dle svědkyně Z. na požadavek osob jednajících za K+S) v CMR listech jako místo vykládky zboží. Naskladnění až následujícího dne po vystavení faktury a dodacího listu je buď přímo vysvětleno doklady o průjezdu kamionů mýtnými branami a předpokládaným časem nakládky a vykládky v objednávkách přepravy, nebo ze shromážděných důkazních materiálů neplyne žádný důvod, proč by odlišný den naskladnění měl být vyvolán něčím jiným než samotným trváním přepravy, popř. v kombinaci s pracovní dobou skladové evidenty MRAZIARNE, která měla naskladněné zboží zavést do skladové evidence.
56. Zde lze správci daně pouze vytknout, že žalobkyni zatajil ve výzvě ze dne 6. 12. 2018, ve výsledku kontrolního zjištění i ve zprávě o daňové kontrole existenci skladových dokumentů předložených společností MRAZIARNE, jež bez jakýchkoliv pochyb dokládaly naskladnění dodaného zboží pro společnost TENDERFOOD, což pak vedlo k částečně mimoběžné argumentaci žalobkyně ve vztahu k úplnosti odpovědí na mezinárodní dožádání a vzájemnému nepochopení. Žalobkyni lze sice obdobně vytknout, že nevyužila možnosti nahlížet do spisu, čímž by tuto vadu v textu písemností správce daně snadno odhalila, nicméně to nic nemění na tom, že je nepřijatelné, aby správce daně rekapitulaci shromážděných důkazů formuloval způsobem, který bez nějakého vysvětlení skrývá či ignoruje zjištěná fakta. Existence dokladů o naskladnění sporného zboží nicméně vysvětluje, proč k dané otázce nebylo zapotřebí k požadavku žalobkyně opakovat mezinárodní dožádání týkající se společnosti MRAZIARNE, neboť tato společnost ve skutečnosti poskytla údaje požadované již v prvním mezinárodním dožádání, jen o tom správce daně opomněl žalobkyni informovat, a to i přes její odpovídající námitky.
57. Mnohem podstatnější vada však spočívá v tom, že žalovaný, resp. předtím správce daně řádně nevyčerpal důkazní návrh žalobkyně, která k prokázání jejího tvrzení, že zboží dodala právě K+S navrhovala zopakovat mezinárodní dožádání tak, aby byl zjištěn řetězec dodání uskutečněný mezi K+S (rozuměj Meridea) a TENDERFOOD. Tento důkazní návrh byl konkrétní co do povahy důkazního prostředku (za pomoci slovenského správce daně se dotázat TENDERFOOD, od koho – když ne od K+S – nabyla vlastnické právo, resp. právo nakládat jako vlastník ke zboží dodanému od žalobkyně) a také relevantní, neboť by identifikoval subjekt, jenž by mohl potvrdit či vyvrátit, že zboží nabylo od K+S. Nelze ani vyloučit, že tímto dotazem by bylo zjištěno, že naskladněné zboží bylo ve skladové evidenci vedeno pro Meridea (neboť K+S v té době již byla její součástí), čímž by odpadla jakákoliv potřeba dalšího dokazování. Vzhledem k tomu, že žalobkyni nebylo umožněno se účastnit výslechu a ani se jakkoliv podílet na formulaci otázek pro mezinárodní dožádání, nebylo možné jí vyčítat, že nereagovala na překvapivé zjištění, že mezi TENDERFOOD a K+S neprobíhala jakákoliv obchodní spolupráce, položením dodatečných otázek. Bylo tudíž namístě, pokud takový řádně odůvodněný důkazní návrh učinila, jí poskytnout prostor pro reakci na toto nové zjištění kontrastující s listinami

dokládajícími naskladnění sporného zboží pro TENDERFOOD, a to nejen formou vyjádření, ale i cestou provedení navržených důkazů.

58. Z rozsudku SDEU ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-184/05 *Twoh International* sice vyplývá, že unijní právo daňovým subjektům nezakládá subjektivní nárok požadovat provedení mezinárodního dožádání, neboť účelem příslušných směrnic není založit konkrétní oprávnění osobám dotčeným činností správce daně, nýbrž jen upravit spolupráci mezi daňovými orgány členských států. Jinými slovy není zde založeno subjektivní právo, jež by se cestou přímého či nepřímého účinku mohly domáhat osoby dotčené postupy vnitrostátních správců daně, ale jen oprávnění samotného správce daně dle svého uvážení učinit takové mezinárodní dožádání. To ovšem neznamená, že by z požadavků na dodržení zásad spravedlivého procesu v řízení před správcem daně nemohla v konkrétní situaci vyplynout povinnost správce daně využít tuto možnost. V tomto směru se situace správce daně neliší od nakládání s jinými důkazními návrhy daňových subjektů. Pokud totiž není naplněn žádný z důvodů, pro něž lze důkaznímu návrhu nevyhovět (srov. odst. 52), a spornou skutečnost nelze zjistit ani jiným spolehlivým důkazním prostředkem, jenž by správce daně využil namísto mezinárodního dožádání, které je zpravidla časově i organizačně náročnější variantou, musí být takový důkaz proveden.
59. Zcela výjimečně by bylo možné takový důkaz odmítnout, pokud by z okolností případu přesvědčivě vyplývalo, že takový důkazní návrh je jen projevem obstrukčního jednání, jehož cílem není s ohledem na malou (byť ne zcela nulovou) pravděpodobnost zjištění relevantních informací ani tak unesení důkazního břemene daňového subjektu, jako spíše dosažení prekluze sporné daňové povinnosti v řízení, na jehož již hraniční délce (s ohledem na stavění lhůty pro vyměření daně v důsledku mezinárodního dožádání by muselo jít o desetiletou lhůtu dle § 148 odst. 5 daňového řádu) se podílel svou procesní aktivitou (či pasivitou) především daňový subjekt, nicméně takové okolnosti nelze zatím v případě žalobkyně shledávat. Žalobkyně totiž na výzvy správce daně nereagovala vyhýbavě, nýbrž s ním v rámci svých možností spolupracovala, o prodloužení lhůty požádala jen jednou, a na délce řízení se tak podílela jen zanedbatelně.
60. Nelze přitom ani přisvědčit závěru správce daně a žalovaného, že by opakované mezinárodní dožádání prakticky nemohlo přinést nové relevantní informace. Jak již totiž shora soud vysvětlil, pro splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození dodání do jiného členského státu od DPH žalobkyni postačovalo prokázat, že zboží dodala „osobě povinné k dani nebo právnické osobě nepovinné k dani, která jedná jako taková“, i kdyby se nakonec ukázalo, že nešlo o K+S. Otázka, zda žalobkyně případně nebyla v dobré víře a mohla vědět, že se podílí na transakci zastírající totožnost skutečného pořizovatele v jiném členském státě, je již otázkou její účasti na daňovém podvodu, nicméně z tohoto důvodu žalovaný žalobkyni nárok na osvobození sporných dodání od DPH neupřel. Kromě toho, v daném případě rozhodně nelze vyloučit, že s ohledem na nastalou fúzi u deklarovaného odběratele došlo pouze k záměně názvů a v databázi TENDERFOOD již byla jako kontrahent vedena společnost Meridea nebo dokonce její právní nástupci (dožádání proběhlo až v roce 2018, mohlo jít tedy o společnost Dareq nebo dříve zaniklou společnost Akradia). I kdyby zde však skutečně byl jiný mezičlánek odlišný od K+S, žalobkyni nelze vyčítat, že jeho totožnost nezná a o identifikaci osob schopných potvrdit nabytí zboží od K+S (Meridea) usiluje zprostředkovaně cestou rozkrytí řetězce dodání vedoucího od žalobkyně k TENDERFOOD za pomoci mezinárodních dožádání, neboť žalovaný ani správce daně nijak nedoložili, že by žalobkyně byla v jakémkoliv právním vztahu či jiném

kontaktu se společnostmi MRAZIARNE nebo TENDERFOOD či snad předpokládanými mezičlánky, na základě nichž by bylo namíste předpokládat, že sama disponuje adekvátními informacemi a důkazními prostředky, jež by dané skutečnosti mohly osvětlit, nebo že vůbec měla právo od K+S obdržet informaci o tom, s kým dále obchoduje. Nelze přehlížet, že takový dotaz by mohl být v obchodním styku považován přinejmenším za nezdvořilý, ne-li přímo jako projev snahy obejít svého odběratele a dodávat napřímo jeho zákazníkům.

61. Jak opakovaně konstatoval Ústavní soud i NSS, po daňovém subjektu v zásadě nelze požadovat, aby prokazoval skutečnosti, jež se nacházejí mimo sféru jeho vlivu a na nichž se nepodílel, pokud nejsou zpochybněny povinné evidence a důkazy, jež má mít ve své dispozici. V tomto případě sice byly vyčerpány důkazní prostředky, jež se nacházely v právní sféře žalobkyně, přičemž se ukázaly být nedostatečnými pro prokázání hmotněprávní podmínky, k níž tíží důkazní břemeno žalobkyně. Lze jí proto klást k tíži neprokázání rozhodných skutečností, avšak teprve poté, co jí byl dán prostor tyto sporné skutečnosti prokázat jinak. Žalovaný i správce daně jí však provedení takových důkazů znemožnili. Stejně jako nemůže správce daně odmítnout předvolat svědka s argumentem, že má vypovídat ke skutečnostem, k nimž tíží důkazní břemeno daňový subjekt, takže je na něm, aby si nějak zajistil jeho dostavení se k výsledku, nemůže správce daně odmítnout ani provedení mezinárodního dožádání, pokud jej žalobkyně navrhla, řádně odůvodnila jeho potřebnost a takový důkaz nelze nahradit ani jiným důkazním prostředkem. Je to totiž jediná cesta, jak zjistit skutečně relevantní informaci, od koho zboží dopravené od žalobkyně do skladu společnosti MRAZIARNE společnost TENDERFOOD pořídila a případně související údaje o kontaktních osobách (pokud by šlo o někoho jiného než Meridea), jichž by bylo možné se dotázat ke vztahu mezi tímto mezičlánkem a žalobkyní, popř. na údaj, od koho sporné zboží mezičlánek nabyl. Důkazní břemeno daňového subjektu pouze znamená, že pokud se danou skutečnost nepodaří prokázat, ať již z důvodu jeho procesní neaktivity, nebo i jen náhody (úmrtí jediného svědka), procesní důsledky musí jít k tíži daňového subjektu. Důkazní břemeno daňového subjektu však nezabavuje správce daně povinnosti v součinnosti s daňovým subjektem usilovat o správné zjištění daně (§ 92 odst. 2 daňového řádu) a pomoci mu za tímto účelem na základě konkrétních a z hlediska rozhodných skutečností vhodných důkazních návrhů získat a provést důkazní prostředky, které sám daňový subjekt z povahy věci nemá ve své dispozici, ale je schopen je identifikovat, a to třeba i zprostředkovaně (srov. např. rozsudek NSS ze dne 23. 11. 2020, č. j. 3 Afs 42/2019-52, odst. 46 až 50).
62. Takový dotaz přitom lze učinit i jen jediným, vhodně formulovaným mezinárodním dožádáním, takže ani v případě zjištění delšího řetězce by nebylo nutné činit opakovaná mezinárodní dožádání, ale nanejvýše by se o dotazování předchozích kontrahentů protáhla délka vyřizování mezinárodního dožádání, po něž se však dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu staví lhůta pro vyměření daně. Pochopitelně, pokud by odhalovaný řetězec začal vykazovat znaky umělé konstrukce fingované pouze za účelem protahování důkazního řízení do nekonečna, správce daně by mohl za takových výjimečných okolností od požadavku úplného zjištění řetězce cestou mezinárodního dožádání upustit a spokojit se se sděleními slovenského správce, jež by takovou konstrukci osvědčovaly, s poukazem na to, že jde o důkaz neproveditelný (stejně jako je tomu v případě navrženého svědka, jehož se nepodařilo vyslechnout ani za pomoci ukládání pořádkových pokut a předvedení). Nicméně takový vývoj nemůže správce daně automaticky presumovat. V tomto případě se přitom správce daně ani žalovaný vůbec nepokusili navržený důkaz provést a jen jej

odmítli s nesprávným tvrzením, že jím nelze zjistit rozhodnou skutečnost, přičemž navíc v odůvodnění takového kroku zaměnili důvod, pro který byl tento důkaz navrhován (zjištění, od koho TENDERFOOD sporné zboží nabylo), za jiný důvod (opakovaný dotaz, zda zboží TENDERFOOD nabylo od K+S), který ale žalobkyně na podporu tohoto důkazního návrhu neuplatňovala.

63. S ohledem na shora uvedené je tedy nutno dát žalobkyni za pravdu v hlavním žalobním bodě namítajícím, že žalovaný nemůže tvrdit, že neunesla důkazní břemeno ke splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození sporných dodání od DPH v situaci, kdy žalobkyně navrhla relevantní důkaz v podobě doplňujícího mezinárodního dožádání spočívajícího v dotazu na společnost TENDERFOOD, od koho sporné zboží nabylo, ale žalovaný tento důkaz, který žalobkyně z povahy věci nemůže zajistit vlastními silami, bez řádného důvodu odmítl provést. V souvislosti s tímto žalobním bodem je pak třeba poukázat též na to, že žalovaný nesprávně posoudil obsah sporné hmotněprávní podmínky osvobození, když po žalobkyni požadoval, aby prokázala, že sporné zboží dodala jen a pouze K+S, ačkoliv s ohledem na stávající skutková zjištění se měl v první řadě zabývat tím, zda zboží bylo dodáno společnosti Meridea jako právní nástupkyni K+S, a potenciálně byl povinen (v návaznosti na úplně provedené dokazování) zohlednit i případné zjištění, že bylo dodáno jakékoliv jiné „osobě povinné k dani nebo právnické osobě nepovinné k dani, která jedná jako taková“, v jiném členském státě.
64. Za daného stavu je tak předčasné se podrobně zabývat důvodností žalobního bodu namítajícího nesprávnost závěru žalovaného o nedostatku dobré víry žalobkyně v to, že K+S (v rozhodné době již Meridea) řádně splní své daňové povinnosti na Slovensku. Zde je třeba nejprve připomenout, že žalovaný ani nepostavil své rozhodnutí na tom, že by bylo prokázáno, že žalobkyně věděla či musela vědět, že se účastní na daňovém podvodu spáchaném K+S či jiným odběratelem (zkoumání této otázky totiž předpokládá předchozí závěr o splnění hmotněprávních podmínek, který však žalovaný odmítl). Obdobně to platí i v souvislosti se žalovaným zpochybňovanou dobrou vírou žalobkyně v doklady, jež měla k dispozici v době uzavření té které jednotlivé transakce, resp. podání příslušných daňových přiznání. Žalovaný totiž ani neměl za to, že by tyto doklady objektivně ukazovaly na splnění všech hmotněprávních podmínek pro osvobození dodání do jiného členského státu od DPH (k čemuž tížilo důkazní břemeno žalobkyni), takže ani nemusel v návaznosti na to prokazovat, že si žalobkyně musela být vědoma takových skutečností, pro něž se nemohla spolehnout na údaje v takových dokladech, a tedy jí touto jinou formou vyčítat účast na daňovém podvodu. A kdyby snad žalovaný svou argumentaci o nedostatku dobré víry žalobkyně ve shromážděné doklady formuloval jako doplňující (podpurný) argument pro případ, že by soud uznal, že dokumenty obdržené žalobkyní přece jen byly dostatečné pro uplatnění osvobození, soud má za to, že nyní tuto otázku nemůže konečným způsobem řešit. S ohledem na předchozí zjištění o nepřesném chápání hmotněprávních podmínek osvobození od DPH žalovaným, od nichž se přitom nutně odvíjí i požadavky na obsah a rozsah dokladů, z nichž žalobkyně mohla při uplatnění nároku na osvobození vycházet, by totiž byla dobrá víra žalobkyně posuzována ve významně odlišných souvislostech, než ze kterých mohla žalobkyně vycházet v návaznosti na hodnocení, jež jí bylo předestřeno žalovaným v seznámení se zjištěnými skutečnostmi dle § 115 odst. 2 daňového řádu, a to nadto ještě za stavu, kdy i v otázce dobré víry nebylo zákonným způsobem hodnoceno, koho tíží důkazní břemeno. Je proto vhodné, ne-li přímo nutné dát žalobkyni (a vlastně i žalovanému) prostor se k těmto otázkám znovu vyjádřit cestou nového seznámení s hodnocením dosud shromážděných (a

dále doplněných) důkazů a s právním hodnocením odpovídajícím závaznému právnímu názoru soudu a případné reakce na něj. Proto se soud v dané souvislosti prozatím vyjadřuje jen útržkovitě k jednotlivým dílčím otázkám, ale nehodnotí otázku dobré víry žalobkyně komplexně a ponechává oběma stranám sporu otevřený prostor.

65. K možnosti žalobkyně vycházet z předložených dokladů soud uvádí, že každá jednotlivá dodávka dle všeho přesahovala limit, s nímž je na Slovensku spojena povinnost registrace k DPH (dle veřejně dostupných zdrojů by měl činit 49 790 EUR), a tedy status odběratele takové dodávky jakožto osoby povinné k dani, ať již to byl kdokoliv. Zároveň nic nenaznačuje, že by se jednotlivé dodávky dělily pro více odběratelů. Ani případné nejasnosti o totožnosti odběratele by tedy neměly odůvodňovat vznik pochybností o dodání zboží „osobě povinné k dani nebo právnické osobě nepovinné k dani, která jedná jako taková“ nebo o nedostatečnosti dokladů ve vztahu k této dílčí podmínce osvobození. Z toho, že svědkyně Z. jen tvrdila, že K+S požadovala dodání k rukám TENDERFOOD, ale ani tato společnost převzetí na CMR nepotvrdila, přičemž svědkyně Z. se bez dalšího spokojila s potvrzením o převzetí zboží od společnosti MRAZIARNE s tím, že hlavně potřebovala mít od někoho potvrzeno převzetí a byl to subjekt na adrese dodání, vyplývá, že žalobkyně nemohla vědět, zda zboží bylo opravdu předáno K+S (v té době již Meridea) nebo osobě, již podle přání K+S mělo být zboží předáno. To by ale mohlo nanejvýše zpochybnit, že došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, neboť k tomu by nedošlo, pokud by v důsledku podvodu spáchaného na žalobkyni či dopravci, za nějž by odpovídala, dopravce předal zboží někomu, koho k tomu K+S neurčila. Protiprávním zmocněním se zboží totiž nemůže být převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník.
66. Povinnost přiznat daň by žalobkyni mohla vzniknout v situaci, kdyby se včas dozvěděla, že K+S právo nakládat se zbožím převedla na jiného ještě před realizací přepravy na Slovensko (šlo by tak o vnitrostátní dodání v tuzemsku, kde se měla K+S zaregistrovat), avšak nic takového neplyne z předložených dokumentů a ani provedeného dokazování. Pro další úvahy může být také významné, zda bylo ujednáno splnění závazku vůči K+S již předáním sporného zboží dopravci, a tedy odpovědnost K+S za další osud zboží a případné daňové povinnosti vyplývající např. z uskutečnění převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník ještě před realizací přepravy do jiného členského státu nebo z nepřemístění zboží z daňového území České republiky, nebo zda za tu kterou přepravu byla odpovědná žalobkyně. V tomto směru jsou tvrzení žalobkyně neurčitá (nerozlišují jednotlivá dodání a připouští obě varianty), nebyla předložena odpovídající smlouva, rámcové ujednání nebo objednávka, navržení svědci k této skutečnosti nevypovídali a ani žalovaný v tomto směru neučinil jednoznačný závěr. Určité závěry by však bylo možné dovodit z toho, kdo přepravu objednával, a nepřímou i z toho, jaký stejnopis CMR listu žalobkyně předkládala k důkazu (byť nelze vyloučit, že jí dopravce, ač s ním nebyla ve smluvním vztahu, na její žádost vydal svůj stejnopis, na němž – na rozdíl od stejnopisu pro odesílatele dokládajícího jen předání dopravci – je potvrzeno i předání příjemci v místě určení). Co se nicméně jeví být nepochybně prokázáno, je to, že fyzicky bylo zboží na Slovensko přepraveno.
67. Pokud jde o tvrzené důvody nedostatku dobré víry, žalovaný by měl zjistit, k jakému datu mohla žalobkyně poprvé ze slovenského obchodního rejstříku zjistit zrušení K+S sloučením, a tedy nemožnost spoléhat se na listiny týkající se K+S (nutnost hodnotit jako protistranu Meridea). Dále pokud žalobkyni vytýká, že musela přes svého jednatele a případně svědkyni Zuskovou vědět o prověřování transakcí s K+S u společnosti CONAP,

měl by přesně uvést datum, kdy byla CONAP v této souvislosti oslovena svým správcem daně a též jaké informace se jí dostaly. Dotazy na ověření různých skutečností nepochybně správci daně posílají v řadě případů, aniž by nutně dotazovaným subjektům sdělovali konkrétní důvody či alespoň povahu svého podezření. Proto jen samotné oslovení CONAP by (bez sdělení bližších skutečností) nemohlo zakládat pochybnosti CONAP a zprostředkovaně žalobkyně o důvěryhodnosti K+S jako odběratele. Jinak však úvaha o sdílení informací o odběratelích mezi CONAP a K+S má logický základ a nabízí se. Zároveň přitom odůvodňuje možnost použití důkazních prostředků z řízení s CONAP v daňovém řízení se žalobkyní, aniž by tím byla porušena povinnost mlčenlivosti, vždy je však třeba žalobkyni dát prostor se k takto užitým důkazním prostředkům vyjádřit (což doposud bylo splněno).

68. Samotné právní závěry o prokázání či neprokázání dodání zboží do jiného členského státu však nelze automaticky přenášet z řízení s jedním daňovým subjektem do řízení s druhým z nich, jak to požaduje žalobkyně, neboť jak žalovaný správně uvedl, v případě CMR listů jde pouze o jeden dílčí důkaz, který je třeba při posouzení splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH hodnotit i v kontextu dalších shromážděných důkazů. Jiná je situace, kdy údaje v něm jiné důkazy potvrzují, a jiná, pokud jiné důkazní prostředky prokazují opak toho, co je v CMR listu vyplněno. Už vůbec pak nelze paušálně přebírat úvahy o dobré víře daňového subjektu, jestliže se CMR listy týkají dodání odlišným subjektům. Zatímco u jednoho z nich může být zjištěno krácení daňové povinnosti, a je proto důvodné si klást otázku, zda daňový subjekt neměl k dispozici informace nutící jej k podrobnějšímu prověřování takového obchodního partnera, u jiného odběratele takové podezření vůbec nemusí existovat, a proto lze daňovému subjektu bez dalšího osvobození přiznat.
69. V obecnosti pak lze konstatovat, že v případě K+S panují vážné důvody k domněnce, že krátila daň, přičemž zachycené důkazy o tom, že se přinejmenším jedna dodávka obratem vrátila do České republiky, navíc naznačuje, že se žalobkyně mohla připlést do tzv. kolotočového podvodu. Nelze tedy vyloučit, že i pokud žalobkyně prokáže splnění všech hmotněprávních podmínek pro osvobození dodání do jiného členského státu, žalovanému se podaří prokázat, že žalobkyně věděla či musela vědět, že K+S, resp. její právní nástupci patrně nesplní svou daňovou povinnost, resp. že zcela či ve značné míře rezignovala na bližší prověření svého odběratele v situaci, kdy si musela být vědoma určitých podezřelých okolností, přičemž při řádném postupu prověřování by zjistila takové okolnosti, které by ji musely od zapojení do sporných transakcí odradit, nechtěla-li riskovat, že jí nebude osvobození od DPH pro účast na daňovém podvodu uznáno (v podrobnostech k algoritmu takového hodnocení viz rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 18. 3. 2021, č. j. 51 Af 12/2019-108, zejm. body 198 a násl.). Nicméně, jak již soud konstatoval, komplexní zhodnocení takových okolností soudem by v tuto chvíli bylo předčasné, neboť s komplexním posouzením této možnosti a vyslovením odůvodněných závěrů musí přijít nejprve žalovaný.

#### IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

70. S ohledem na shora uvedené tak soud uzavírá, že napadené rozhodnutí je nezákonné, neboť žalovaný bez adekvátního důvodu odmítl provést důkazní prostředek navržený žalobkyní ke skutečnosti, kterou přitom žalovaný k tíži žalobkyně vyhodnotil jako neprokázanou. Vedle toho žalovaný posuzoval naplnění hmotněprávních podmínek pro osvobození dodání do jiného členského státu v rozporu s přímo účinným čl. 138 odst. 1 směrnice o

DPH a dále nesprávně zatížil důkazním břemenem žalobkyni, ač podle judikatury SDEU je nedostatek dobré víry daňového subjektu povinen prokazovat správce daně. Soud proto napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. s ohledem na nedostatečně zjištěný skutkový stav zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

71. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci nebyl úspěšný. Úspěšné žalobkyni soud přiznal náhradu nákladů řízení v celkové výši 15 342 Kč. Tato částka sestává ze zaplaceného soudního poplatku za podanou žalobu ve výši 3 000 Kč a z nákladů na zastoupení advokátem, jež jsou tvořeny odměnou advokáta za tři úkony právní služby po 3 100 Kč [převzetí a příprava zastoupení a sepis žaloby a repliky podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) 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“)] a třemi paušálními částkami náhrady hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, vše zvýšeno o částku 2 142 Kč odpovídající náhradě za 21 % DPH z předchozích částek (vyjma soudního poplatku).

#### **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, 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](http://www.nssoud.cz).

Praha 20. července 2022

**Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.**  
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. R.

