



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Bursíkové, soudce Richarda Galise a soudkyně Marty Kotouček Mikoláškové ve věci

žalobce: **BIOENERGO - KOMPLEX, s.r.o.**, IČO: 27888754
sídlem Pod Hroby 130, Kolín
zastoupená daňovou poradkyní Grant Thornton Czech Republic s.r.o.
sídlem Pujmanové 1753/10a, Praha 4

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 6. 2021, č. j. 24267/21/5300-22442-712600,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, kterým žalovaný změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 21. 10. 2019, č. j. 4678022/19/2111-50523-202055 (dále jen „platební výměr“).
2. Správce daně platebním výměrem vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíce dubna roku 2015 ve výši 3 529 494 Kč a vyrozuměl žalobkyni o penále 705 898 Kč.

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

3. Podle správce daně žalobkyně nesplnila podmínky pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu u dodání surového řepkového oleje deklarovaným odběratelům společnosti OOV-DRUŽSTVO MALINOVO (dále jen „OOV-DRUŽSTVO“), PHU DRABEX Marcin Koziol (dále jen „PHU Drabex“), společnosti STEFAREZ s.r.o. (dále jen „Stefarez“) a společnosti EREDAN LTD. (dále jen „Eredan“), neboť neprokázala, že pořizovatelem zboží v jiném členském státě byli deklarovaní odběratelé, a nárok na osvobození od daně tak uplatnila neoprávněně.
4. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím změnil platební výměr tak, že snížil doměřenou DPH z částky 3 529 494 Kč na 682 604 Kč a penále z částky 705 989 Kč na 136 520 Kč. Ve zbývajících částech žalovaný ponechal platební výměr beze změny.
5. Ve výroku uvedené změny se týkaly osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu u dodání odběratelkám OOV-DRUŽSTVO a Eredan. Na rozdíl od správce daně dospěl žalovaný k tomu, že žalobkyně prokázala, že pořizovatelkami zboží v jiném členském státě byly tyto odběratelky.
6. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí naopak ztotožnil se závěrem správce daně, že žalobkyně nesplnila podmínky pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu u odběratelů PHU Drabex a Stefarez. Úvodem žalovaný zdůraznil, že osvobození od daně je výjimkou ze zásady, a proto je třeba ji v souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) vykládat restriktivně. Je proto na daňovém subjektu, který se této výjimky dovolává, aby prokázal splnění podmínek pro její uplatnění. Žalovaný souhlasil se správcem daně, že žalobkyně konkrétně neprokázala dodání zboží deklarovaným odběratelům PHU Drabex a Stefarez.
7. U odběratele PHU Drabex vznikly správci daně pochybnosti o tom, komu bylo zboží skutečně dodáno, zejména z důvodu, že na daňových dokladech byla jakožto dodavatelka uvedena žalobkyně a jakožto odběratel i konečný příjemce zboží PHU Drabex, avšak na mezinárodních dodacích listech (dále jen „CMR listy“) byly údaje zcela odlišné, neboť žalobkyně ani PHU Drabex na nich nebyli uvedeni. Jako příjemkyně zboží byla totiž označena HARMONY PARTNER SP.O.O. (dále jen „Harmony Partner“), v položce č. 24 „Zboží obdržel“ byl otisk razítka společnosti LOGISTYK, Bazy Magazynowej, Wratislavia-Biodiesel S.A. (dále jen „Logistyk“) a jako odesílatelka byla uvedena společnost PRORSUM Sp. z.o.o. (dále jen „Prorsum“). Rovněž na předložených polských dokladech (vážních lístcích) řady KW (Kwit Wagowy) byly uvedeny subjekty odlišné od deklarovaného odběratele PHU Drabex (společnosti Wratislavia – BIO Sp. z.o.o., dále jen „Wratislavia“, a Panco Sp. z. o.o., dále jen „Panco“).
8. Žalovaný konstatoval, že žalobkyně předložila řadu listinných dokladů, ohledně kterých ale existovalo mnoho pochybností. Samotné daňové doklady z povahy věci nemohly prokázat faktické dodání zboží do zahraničí osobě registrované k dani. Z CMR listů pak plynuly zásadní pochybnosti, neboť žalobkyně ani PHU Drabex na nich nebyli uvedeni. Nemohly tedy prokázat dodání PHU Drabex. Rozpory obsahovaly i ostatní písemnosti. Správce daně vyslechl jako svědka dispečera R. H., který ale nebyl schopen vysvětlit, proč se na předložených dokladech vyskytují jiné subjekty, než žalobkyně a PHU Drabex.
9. Další pochybnosti vyvstaly na základě mezinárodního dožádání k ověření, zda zboží bylo skutečně dodáno PHU Drabex. Z jeho výsledku vyplynulo, že tento odběratel sice přiznal pořízení zboží, ale jeho zástupce se na výzvu daňové správy nedostavil ani nepředložil doklady potvrzující tyto transakce. V době obchodování s žalobkyní PHU Drabex podnikal

jen krátce (zahájil činnost v září 2014). Neměl sklady, logistické zázemí a zaměstnance k uskutečnění dodávek řepkového oleje za milióny korun. Nespolupracoval s polským správcem daně, od dubna 2015 přestal podávat daňová přiznání a posléze byl vyškrtnut z registru plátců DPH.

10. Pochybnosti vzbuzovala i osoba M. T., se kterou měla žalobkyně domlouvat jednotlivé transakce. Žalobkyně neměla jediný doklad, že tato osoba byla oprávněna jednat za odběratele PHU Drabex a žalobkyně si ji neproověřila a dosud nevysvětlila, proč s ní jednala. Další pochybnosti zakládala skutečnost, že žalobkyně nepovažovala za vhodné uzavřít s tímto zahraničním odběratelem písemnou kupní smlouvu, přestože se jednalo o miliónová plnění a např. se společností OOV-DRUŽSTVO ji žalobkyně uzavřela.
11. Vyjma již provedených důkazů žalobkyně ještě navrhla provedení dalšího mezinárodního dožádání ke společnostem, které byly uvedeny na CMR listech. Žalobkyně však podle žalovaného nikdy nevysvětlila, jakou pozici v předmětných transakcích měly tyto společnosti zastávat. Argumentaci ohledně třístranného obchodu žalobkyně uplatnila výslovně jen ve vztahu k odběratelům OOV-DRUŽSTVO a Stefarez. Žalobkyně měla roli těchto společností znát, popř. se zeptat svého odběratele. Mezinárodní výměna informací při správě daní nebyla zavedena, aby umožnila daňovým subjektům získat dodatečné důkazy, které si měly samy dříve zajistit. Mezinárodní dožádání navíc již bylo provedeno k odběrateli PHU Drabex a jen posílilo pochybnosti žalovaného.
12. Žalovaný ani neshledal, že žalobkyně mohla být v dobré víře, že v době provedení transakcí splnila podmínky pro přiznání osvobození od daně. Žalobkyně vůbec nevěděla, s jakou osobou transakce sjednávala a proč jednala s M. T.. Listiny, jimiž žalovaný v době transakcí disponoval, obsahovaly nesrovnalosti ohledně uváděných subjektů a nebyly dostatečně vyplněny (zejm. chyběl údaj o potvrzení odběratele o přijetí zboží). Odběratel PHU Drabex ani nebyl dlouhodobým obchodním partnerem žalobkyně. Žalobkyně také neprojevila dostatečnou obezřetnost k uzavření písemné smlouvy.
13. U odběratelky Stefarez vznikly správci daně pochybnosti o tom, komu bylo zboží skutečně dodáno, zejména z důvodu, že na daňových dokladech byla jakožto dodatelka uvedena žalobkyně a jakožto odběratelka i konečná příjemkyně zboží Stefarez, avšak na CMR listech nebyl položce č. 24 „Zboží obdržel“ uveden žádný subjekt, resp. tam byla uvedena společnost GPR-OMEGA KFT (dále jen „GPR-OMEGA“). Na maďarských vážních listcích a potvrzeních o přijetí byly uvedeny odlišné osoby než deklarovaná odběratelka a než figurují v CMR listech. V potvrzeních o přijetí byl dále uveden odlišný dopravce než v CMR listech.
14. Žalovaný i zde konstatoval, že žalobkyní předložené listiny vyvolávají řadu pochybností. Samotné daňové doklady z povahy věci nemohly prokázat faktické dodání zboží do zahraničí osobě registrované k dani, na CMR listech a vážních listcích byly uvedeny odlišné subjekty od žalobkyně a Stefarez a jeden CMR list nebyl kompletně vyplněn. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) mají CMR listy zásadní váhu, avšak chybějící údaj o tom, kdo zboží obdržel, je zcela stěžejní k prokázání, že Stefarez zboží obdržela. Žalobkyně měla podle žalovaného požadovat další důkazy osvědčující reálné dopravení zboží této odběratelce.
15. Pochybnosti vzbudila i skutečnost, že žalobkyně nejprve tvrdila, že má k dispozici písemné smlouvy, avšak ty, které předložila, se nevztahovaly k posuzovanému zdaňovacímu období. Následně argumentovala, že smlouvy byly uzavřeny ústně. Právní úprava sice nestanoví, že by kupní smlouvy musely být uzavírány písemně, ale u přeshraničních plnění s vysokou

hodnotou to lze v zájmu právní jistoty očekávat. Žalobkyně je navíc uzavírala se společností OOV-DRUŽSTVO a samotnou společností Stefarez, avšak v jiném zdaňovacím období. Počínala si tedy nedůsledně.

16. Zjištěné pochybnosti nevyvrátily ani výslechy svědků M. D. a Š. K., kteří měli podle žalobkyně společnost Stefarez zastupovat při obchodních jednáních. Jejich výpovědi byly obecné, neurčité a vzájemně rozporné. Svědek D. v obecné rovině potvrdil spolupráci s žalobkyní, ale ohledně dodávek nesdělil konkrétnější informace ani nebyl schopen potvrdit své odběratele za situace, kdy mu byly předloženy k nahlédnutí CMR listy. Svědek K. také obecně potvrdil spolupráci s žalobkyní, ale na konkrétní otázky většinou nebyl schopen odpovědět. Nepotvrdil ani přesně s jakým zbožím měly Stefarez a žalobkyně obchodovat. Nevěděl, s jakou osobou jednal, jak bylo dále naloženo s odebraným zbožím, kam bylo dále dodáno, jak probíhaly obchodní transakce s žalobkyní, ani jaké doklady k nim žalobkyně předala. Vypověděl, že nakládka proběhla ve Velkém Blahově, ač podle dokladů mělo být zboží naloženo v Kolíně. Nepamatoval si, kam bylo zboží dodáno, ani zda vůbec byl u vykládky. Proto není věrohodné svědkovo tvrzení, že potvrdil CMR listy, které u sebe měl řidič. Výpověď svědka rovněž nekorespondovala s tvrzeními žalobkyně a doklady, které předložila ohledně způsobu uzavírání smluv. Svědek i různě odpovídal na otázky, které byly odlišně formulovány, ale směřovaly k ověření stejných skutečností. Existovaly též rozpory mezi výpověďmi obou svědků ohledně toho, kdo byl přítomen při nakládce zboží.
17. Žalovaný ani u odběratelky Stefarez neshledal, že žalobkyně mohla být v dobré víře, že v době provedení transakcí splnila podmínky pro přiznání osvobození od daně. Listiny, jimiž žalobkyně v době transakcí disponovala, obsahovaly nesrovnalosti ohledně uváděných subjektů a nebyly dostatečně vyplněny. Žalobkyně se ani nesnažila zjistit, proč bylo zboží pro slovenskou společnost dopraveno do Maďarska. Žalobkyně ani neprojevila dostatečnou obezřetnost k uzavření písemné smlouvy.
18. K odvolacím námitkám žalovaný výslovně konstatoval, že úhrada zboží neprokazuje skutečné dodání zboží deklarovanému odběrateli, jestliže nejsou vyvráceny ostatní pochybnosti.
19. Polský správce daně skutečně sdělil, že PHU Drabex plnění přiznal, avšak byl nekontaktní, neumožnil údaje v daňovém přiznání ověřit ani nepředložil žádné doklady a jednalo se o nový subjekt bez materiálního a personálního zázemí pro miliónové obchody s řepkovým olejem.
20. Výpověď svědka H. vyhodnotil správce daně podle žalovaného správně, neboť přihlédl k jeho roli jako dispečera dopravce. Nebylo možné očekávat, že by znal odběratele žalobkyně, resp. její smluvní vztahy. Faktickou přepravu zboží přítom správce daně nezpochybňoval.
21. Správce daně i komplexně vyhodnotil veškeré důkazy, včetně výpisů z účtů. Nikdy totiž nebylo sporné, že žalobkyně za zboží dostala zapláceno, avšak tato skutečnost nevyvracela pochybnosti, že zboží bylo dodáno deklarované odběratelce. Správce daně ani nerozšiřoval žalobkynino důkazní břemeno tím, že žádal prokázání vazeb mezi deklarovanými odběrateli a jejich obchodními partnery. Správce daně toliko žádal vysvětlit údaje na důkazech, které sama žalobkyně předložila.

22. Ochrana dobré víry jde pouze ve prospěch daňových subjektů, neboť se zvažuje až v případě, že neprokáží splnění podmínek pro osvobození od daně. Žalovaný tak nekladl žalobkyni její absenci k tíži.
23. Žalovaný neshledal důvody k odeslání mezinárodního dožádání ke společnosti Stefarez, neboť byly vyslechnuty obě osoby, které za ni měly jednat. Jejich výpovědi neodstranily pochybnosti plynoucí z předložených dokladů. Výslech svědka K. byl proveden v odvolacím řízení a žalobkyně byla s obsahem a vyhodnocením seznámena. Na rozdíl od žalobkyně měl žalovaný za to, že svědek K. si nevybavoval podstatné okolnosti transakcí, a nikoliv pouhé detaily. V jeho výpovědi byly i rozpory a lišila se od výpovědi svědka D. a tvrzení žalobkyně. Žalobkyně si ve své argumentaci protiřečila, neboť dovozovala, že výpověď svědka K. byla dostatečná k vyvrácení pochybností, ale současně tvrdila, že s ohledem na časový odstup šlo o zmařený důkaz.
24. Argumentace třístranným obchodem nebyla podle žalovaného rozhodná pro posouzení věci. I v případě třístranného obchodu totiž musí subjekt žádající o osvobození od daně prokázat prodej zboží deklarovanému odběrateli, což se žalobkyni nepodařilo.
25. U obou odběratelů žalovaný dovodil, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro přiznání osvobození, a proto správce daně správně kvalifikoval její plnění jako tuzemské transakce, z nichž byla žalobkyně povinna uhradit DPH. Tento postup byl plně v souladu s judikaturou NSS.

Žaloba

26. Žalobkyně tvrdí, že splnila a prokázala všechny podmínky pro uplatnění nároku na osvobození od daně, včetně skutečného dodání deklarovaným odběratelům PHU Drabex a Stefarez. Podle žalobkyně žalovaný hodnotil předložené důkazní prostředky neobjektivně a izolovaně a některé skutečnosti (zejména výpisy z účtu a skutečnost, že odběratelé plnění od žalobkyně přiznali) ignoroval. Důkazní prostředky svědčící ve prospěch žalobkyně žalovaný upozadil.
27. Žalovaný se také podle žalobkyně téměř nezabýval odvolacími námitkami a nezmínil její reakce na argumentaci správce daně.
28. U odběratele **PHU Drabex** žalobkyně uvádí, že předložila daňové doklady, kupní smlouvy, CMR listy, bankovní výpisy a další doklady související s danou dodávkou zboží (karty zásob, průvodky výdejem materiálu, vážní lístky a polské vážní lístky), jež vzájemně korespondují a jednoznačně potvrzují, že skutečným pořizovatelem byl deklarovaný odběratel. V rámci daňové kontroly uvedla, že zboží (surový řepkový olej) bylo dodáváno na základě kupních smluv uzavřených ústně. Obchody dojednávala její obchodní ředitelka Ing. P. se zástupcem odběratele, což Ing. P. správci daně potvrdila. Odběratel PHU Drabex žalobkyni ze svého účtu zaplatil kupní cenu. Dopravu zajišťovala žalobkyně prostřednictvím společnosti TRANSPORTSTAV s.r.o. (dále jen Transportstav). Mezinárodní dožádání potvrdilo, že PHU Drabex přiznal svému správci daně pořízení zboží od žalobkyně.
29. K nesrovnalostem na CMR listech žalobkyně namítá, že samotná skutečnost, že v místě vykládky zboží není provozovna odběratele a odběratel není přítomen u vykládky, je v zahraničním obchodě běžná (zejména pokud je odběratel obchodníkem, a nikoliv zpracovatelem). Převod vlastnického práva je možný i bez fyzického převzetí zboží kupujícím. V případě řetězových obchodů nemůže daňový subjekt ani disponovat tolika důkazními prostředky, jak si správce daně představuje. Skutečnost, že žalobkyně ani PHU

Drabex nejsou na CMR listech uvedeni, je důsledkem administrativního pochybení přepravce. Polské vážní lístky jsou pouze dokladem o výsledku vážení zboží a nelze z nich činit dalekosáhlé závěry.

30. Žalobkyně považuje za zásadní, že PHU Drabex přiznal plnění od žalobkyně. Tuto skutečnost žalovaný nijak nezohlednil i přes žalobkyninu odvolací námitku, kterou žalovaný řádně nevypořádal. Žalobkyně nesouhlasí s tím, že by z mezinárodního dožádání vyplynuly další skutečnosti svědčící v její neprospěch. Zahájení činnosti v září 2014 nedokazuje, že by PHU Drabex nemohl plnění od žalobkyně přijmout. Údaje o tom, že tento odběratel byl bez personálního a materiálního zázemí, jsou podle žalobkyně nepodložené (polská finanční správa v odpovědi uvedla jen text „chybí údaje“) a ani nezpochybňují, že PHU Drabex nakoupil a dále prodal zboží od žalobkyně, neboť k tomu není žádné takové zázemí nutné. Nekomaktnost PHU Drabex nelze žalobkyni klást k tíži. Způsobuje pouze, že nelze využít důkazní prostředky, které by měl tento odběratel ve své sféře.
31. Žalovaný dále opomenul, že PHU Drabex žalobkyni zaplatil kupní cenu za zboží, což dle žalobkyně jednoznačně prokazuje, že byl jeho pořizovatelem a zboží obdržel. Jinak není zřejmé, proč by platil kupní cenu či jaký jiný subjekt by byl skutečným pořizovatelem.
32. Žalobkyně má dále za to, že žalovaný nezákonně odmítl provést důkaz mezinárodním dožádáním. Žalobkyně navrhovala, aby byla touto formou ověřena existence smluvního vztahu mezi jejím odběratelem a společnostmi uvedenými na dokladech. Žalobkyně tím nepřenášela důkazní břemeno na žalovaného. Jde o důkazní návrh, který byl v souladu se zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád. Žalobkyně má právo navrhnout provedení důkazů, které sama nemá k dispozici. Ustanovení § 112 odst. 1 písm. e) daňového řádu požaduje toliko označení důkazů, nikoliv jejich předložení, zajištění či provedení. Žalobkyně ani nenavrhovala provádění mezinárodního dožádání ke každé společnosti, která se vyskytla na nějaké písemnosti. Z důkazního návrhu je zřejmé, že byl reakcí na konkrétní tvrzení správce daně. V odpovědi ze dne 9. 5. 2017 žalobkyně ke společnostem Panco a Prorsum uvedla, že šlo o obchodní partnery pořizovatele zboží. Rozsudky Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) ze dne 27. 9. 2007, *Twoh International*, C-184/05, a NSS ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012 – 45, považuje žalobkyně za nepřipadné, neboť se týkaly odlišných situací. V tomto případě nejde o situaci, kdy by se mezinárodním dožádáním měly získávat dodatečné důkazy, které si měla žalobkyně zajistit sama. Podle žalobkyně je to naopak žalovaný, kdo nezákonně rozšiřuje žalobkynino důkazní břemeno tím, že jí klade k tíži neprokázání vazeb mezi subjekty uvedenými na CMR listech.
33. K odběratelce **Stefarez** žalobkyně opět uvádí, že předložila daňové doklady, kupní smlouvy, CMR listy, bankovní výpisy a další doklady související s dodávkou zboží (karty zásob, průvodky výdejem materiálu, vážní lístky a „polské“ doklady), jež vzájemně korespondují a dle žalobkyně jednoznačně potvrzují, že skutečnou pořizovatelkou byla deklarovaná odběratelka Stefarez. V rámci daňové kontroly uvedla, že zboží (surový řepkový olej) bylo dodáváno na základě kupních smluv uzavřených ústně. Obchody dojednávala její obchodní ředitelka Ing. P., popř. Ing. Š. se zástupcem odběratelky M. D.. Odběratelka žalobkyni ze svého účtu zaplatila kupní cenu. Dopravu zajišťovala žalobkyně prostřednictvím společnosti Transportstav.
34. K nesrovnalostem na CMR listech žalobkyně namítá, že žalovaný sice připustil, že na CMR listech je potvrzení dodání zboží ze strany Stefarez (v kolonce „potvrzení pro celní úřad“), ale

zároveň je zcela upozadil. V praxi se běžně stává, že příjemci zboží neumístí své razítko zcela přesně do příslušné kolonky. Podstatné je, že razítko se nachází v části pod kolonkou č. 24 „Zboží obdržel“. Nelze ani tvrdit, že by jen z toho důvodu byl CMR list neúplně vyplněný. Rozsudek NSS ze dne 30. 6. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 – 195, jímž žalovaný argumentuje, je podle žalobkyně irelevantní, neboť řešil situaci, kdy dodavatel nezajišťoval přepravu. Nepřípadný je i odkaz na rozsudek NSS ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018 – 42), neboť v něm byla sporná otázka skutečné přepravy zboží na území jiného členského státu, což žalovaný v nynější věci nezpochybňuje.

35. Žalobkyně tvrdí, že zboží dodávala v rámci třístranného obchodu, což dle ní plyne i z provedených důkazů. Zboží dodala Stefarez, která je dále prodala svým odběratelům. To potvrdila svědecká výpověď M. D., který uvedl, že s žalobkyní obchodoval a společnost GPR-OMEGA byla obchodní partnerkou Stefarez. Zboží bylo podle svědka dodáváno do místa vykládky v obci Héreg v Maďarsku, což je sídlo společnosti V + V COOP Szövetkezet (dále jen „V+V COOP“). Po svědkovi nelze žádat, aby si po několika letech pamatoval detaily každé dopravy.
36. Spolupráci mezi žalobkyní a společností Stefarez potvrdil i svědek K., včetně toho, že zboží bylo dále prodáváno. Uvedl i e-mailovou adresu používanou při komunikaci a potvrdil, že úhrady proběhly přes banku. Vypověděl, že společnost Stefarez obchody řádně vykázala v daňovém přiznání. Svědek také uvedl, že Stefarez figurovala v obchodech s žalobkyní jako prodávající nebo kupující, což koresponduje s výpovědí svědka K., dle něž prodávala žalobkyni řepku a nakupovala řepkový olej. Pokud tedy svědek K. mluvil o nakládce zboží, myslel tím semena řepky (sypký materiál), a nikoliv nakládku oleje v Kolíně. Slovenský správce daně pouze mechanicky pokládal otázky z dožádání, které nepřizpůsobil tomu, že Stefarez byla i v pozici prodávající.
37. Podle žalobkyně obě výpovědi dostatečně potvrdily, že pořizovatelkou zboží byla Stefarez. Není důležité, že si svědkové nevybavili místo vykládky. Stefarez ani přepravu nezajišťovala, a navíc místo vykládky zpravidla sděluje „odběratel“. Po svědcích nelze požadovat, aby si po čtyřech, resp. pěti a půl letech pamatovali veškeré detaily transakcí, což plyne i z judikatury NSS. U svědka K. je podstatné, že potvrdil další prodání zboží, a nikoliv, že si nepamatoval konkrétního odběratele. Jeho uvedení nemá pro posouzení věci žádný význam. Žalobkyně nebyla přítomna výsledku svědka D., neboť česká finanční správa poskytla slovenské neaktuální adresu zástupce žalobkyně, který v důsledku toho nebyl o výsledku řádně vyrozuměn. U výsledku svědka K. žalobkyně nebyla přítomna, neboť byly uzavřené hranice jako opatření proti šíření koronaviru.
38. Žalovaný dále opomenul, že Stefarez žalobkyni zaplatila kupní cenu za zboží, což jednoznačně prokazuje, že byla jeho pořizovatelkou a zboží obdržela. Jinak není zřejmé, proč by platila kupní cenu či jaký jiný subjekt by byl skutečným pořizovatelem.
39. Stejně jako u odběratelky PHU Drabex pak žalobkyně namítá, že žalovaný nezákonně odmítl provést důkaz mezinárodním dožádáním za účelem ověření existence smluvního vztahu mezi její odběratelkou a společnostmi uvedenými na dokladech. Postup správce daně byl nestandardní, neboť v jiných daňových obdobích zasílal žádost státu odběratele za účelem ověření uskutečněných plnění. K výsledku osob jednajících za Stefarez žalovaný přistoupil až k návrhu žalobkyně, jinak by je neučinil.
40. Žalobkyně má též za to, že žalovaný nepřezkoumatelně odůvodnil, proč se zabýval otázkou dobré víry. Podle žalobkyně nelze dobrou víru zkoumat, dokud není postaveno na jisto, že

nenastala skutečnost, ohledně které se má dobrá víra uplatnit. To plyne i z judikatury Soudního dvora, na kterou žalovaný odkazuje. Žalobkyně je přesvědčena, že shromáždila dostatek důkazů prokazujících naplnění podmínek pro osvobození od daně, jimiž disponovala v době realizace příslušných obchodů. Žalobkyni netíží důkazní břemeno k prokázání obezřetnosti svého chování. Právní úprava nestanoví povinnost uzavírat kupní smlouvy písemně a nejde o nestandardní okolnost. Žalovaný ignoroval vyjádření jednatele žalobkyně ke způsobu obchodování a zavedeným opatřením. Judikatura NSS citovaná žalovaným je nepřiléhavá, neboť se týká jiných skutkových situací. Předpokládá navíc, že správce daně postaví na jisto, že se obchodní transakce uskutečnily jinak, než deklaroval daňový subjekt, což žalovaný neučinil.

41. Žalobkyně dále nesouhlasí s žalovaným, že deklarovaná plnění měla být vykázána jako zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku. Žalovaný nezpochybnil, že zboží bylo dodáno a přepraveno do jiného členského státu. V případě, že by obstál názor žalovaného o neprokázání dodání zboží deklarovaným odběratelům, bylo podle žalobkyně na žalovaném, aby prokázal, že zboží bylo dodáno v jiném členském státě neplátcí daně, resp. osobě, pro niž by pořízení zboží nebylo zdanitelným plněním v souladu s čl. 3 směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), a příslušným ustanovením vnitrostátního právního řádu. To žalovaný neprokázal. Pokud tvrdil, že skutečný stav byl odlišný od stavu deklarovaného, byl jeho povinností jej prokázat.
42. Žalobkyně má navíc za to, že požadavek § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, aby byl kupující osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, je s ohledem na judikaturu Soudního dvora v rozporu se směrnicí o DPH. Podstatné je podle Soudního dvora splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně, nikoliv skutečnost, zda pořizující osoba splní formální podmínku spočívající v registraci k DPH. Pokud tedy žalovaný a správce daně odmítli dodávky zboží do jiného členského státu EU osvobodit a překlasifikovali je na tuzemská zdanitelná plnění, bylo jejich povinností prokázat, že příjemcem zboží nebyla osoba povinná k dani, bylo-li bezpochyby zboží přepraveno z tuzemska do jiného členského státu EU tak, jak požaduje § 64 odst. 1 zákona o DPH, resp. čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH. Tuto odvolací námitku žalovaný podle žalobkyně nevypověděl.
43. Skutečnost, že zboží pořídily osoby povinné k dani, vyplývá i ze samotného charakteru dodávaného zboží a jeho množství, tj. surový řepkový olej určený pro výrobu biopaliv v objemu stovek tun. Poukaz žalovaného na rozsudky NSS ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 – 195, č. 2172/2011 Sb. NSS, a ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019 – 37, není přílehavý, neboť řešily situace, kdy nebyla prokázána skutečná přeprava zboží do jiného členského státu. Rozsudek ze dne 18. 1. 2021, č. j. 5 Afs 304/2019 – 40, se zase týkal účasti na daňovém podvodu.
44. Konečně žalobkyně namítá, že správce daně neunesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť neprokázal existenci vážných a důvodných pochyb vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků předložených žalobkyní.

Vyjádření žalovaného

45. Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby a odkazuje na obsah napadeného rozhodnutí. Námitka neunesení důkazního břemene správcem daně je podle žalovaného příliš obecná bez

jakékoliv konkrétní argumentace. Správce daně ve výzvě k prokázání skutečností kvalifikovaně vyjádřil pochybnosti plynoucí z nesrovnalostí v předložených dokladech. Důkazní břemeno proto tížilo žalobkyni, čehož si byla vědoma a ve vztahu k neunesení důkazního břemene správcem daně po celé řízení nic nenamítala.

46. Žalobkyně dle žalovaného své důkazní břemeno neunesla. Pokud disponovala pouze nedostatečně průkaznou dokumentací, mohla postupovat podle § 64 odst. 5 zákona o DPH, čehož ale nevyužila. Mezinárodní dožádání ve vztahu k PHU Drabex jen prohloubilo pochybnosti správce daně a výpovědi svědků D. a K. byly obecné, neurčité a vzájemně rozporné. Bankovní výpisy představují pouze deklaraci toku finančních prostředků a nejsou samy o sobě schopny prokázat splnění podmínek podle § 64 zákona o DPH. PHU Drabex sice přiznal porízení zboží od žalobkyně, ale v reakci na výzvu polského správce daně se její zástupce nedostavil a nepředložil doklady potvrzující transakci s žalobkyní. Z informací polského správce daně plyne, že jde o pochybný subjekt. Žalobkyně přehlíží, že na CMR listech nefiguruje PHU Drabex ani ona sama, ale úplně jiné společnosti. Žalovaný žalobkyni nekladl k tíži nekontaktnost PHU Drabex, ale jelikož panovaly pochybnosti ohledně předložených dokladů, musela se projevit v závěrech žalovaného. Žalovaný nesouhlasí s žalobkyní v tom, že by svědkové D. a K. potvrdili obchodní spolupráci Stefarez s žalobkyní a uskutečnění plnění. Naopak jejich výpovědi byly neurčité, vzájemně rozporné a v rozporu s tvrzeními žalobkyně. Svědek K. obecně potvrdil spolupráci s žalobkyní, ale o konkrétních transakcích neměl povědomí. Svědek D. spolupráci také v obecné rovině potvrdil, ale nesdělil žádné konkrétnější informace stran dodávek a nepotvrdil uskutečnění třístranného obchodu. Žalobkyně s hodnocením svědeckých výpovědí nesouhlasí, avšak konkrétní závěry žalovaného nezpochybňuje. Ve vztahu ke společnosti Stefarez přehlíží, že v jednom CMR listu je v kolonce č. 24 „Zboží obdržel“ uvedena odlišná společnost a druhý CMR list nebyl kompletně vyplněn. Obecné výpovědi svědků nelze ospravedlnit ani časovým odstupem, neboť lze očekávat, že si budou pamatovat alespoň něco. Žalovaný ani žalobkyni nekladl k tíži, že nebyla přítomna výslechu svědků.
47. Žalovaný nerozšiřoval důkazní břemeno žalobkyně, neboť žádal toliko prokázání deklarovaného odběratele, tj. osoby, se kterou měla žalobkyně přímo obchodovat. Jelikož CMR listy vykazovaly nesrovnalosti, žalovaný se oprávněně zabýval otázkou dobré víry žalobkyně a poukázal na to, že tyto nesrovnalosti musely být žalobkyni známy nejpозději po ukončení přepravy. Žalobkyně od svých odběratelů nežádala vysvětlení, proč se údaje o odlišných subjektech nacházejí na CMR listech. To vypovídá o neobezřetném chování žalobkyně, včetně toho, že nemohla být v dobré víře, že oprávněně uplatňuje nárok na osvobození od daně. Skutečnost, že se žalovaný zabýval dalšími společnostmi uvedenými na dokladech, plyne z toho, že je sama žalobkyně předložila a lze tedy očekávat, že bude schopna vysvětlit jeho obsah. Nepožadoval po žalobkyni, aby doložila odběratele jí deklarovaných odběratelů. Právě z důvodu, že v zahraničním obchodě je běžnou praxí, že v místě vykládky není provozovna odběratele, si byla žalobkyně povinna zajistit dostatek důkazních prostředků.
48. Žalovaný odmítá, že by přihlížel jen k vybraným důkazům a upozaďoval ty, které svědčí ve prospěch žalobkyně. Naopak se zabýval všemi důkazy v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Judikatura citovaná žalobkyní je nepřiléhavá. Žalovaný vzal v úvahu i skutečnosti, že odběratelé zaplatili za zboží kupní cenu a PHU Drabex plnění od žalobkyně přiznal.

49. Žalovaný nesouhlasí s tím, že by nezákonně odmítl provést důkaz mezinárodním dožádáním. Žalobkyně *de facto* požadovala, aby za ni důkazní povinnost prováděl správce daně. Mezistátní výměna informací v rámci správy daní nebyla zavedena proto, aby umožnila daňovým subjektům získat dodatečné důkazy, které si měly zajistit samy. Mezinárodní dožádání bylo provedeno ve vztahu k PHU Drabex i Stefarez a jeho výsledky jen prohloubily pochybnosti správce daně. Žalobkyně v rámci odvolacího řízení nepožadovala, aby žalovaný ověřil obchodní smluvní vztahy odběratelů žalobkyně a společností uvedených na CMR listech. Ve vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění to žalobkyně požadovala za předpokladu, že správce daně setrvá na svém názoru, že pro posouzení podmínek podle § 64 zákona DPH jsou podstatné skutečnosti ohledně jiných subjektů uvedených na CMR listech. Správce daně však k tomu nedospěl.
50. Dobrou víru daňového subjektu je dle žalovaného třeba zkoumat vždy, a to i když nebylo prokázáno splnění hmotněprávních podmínek osvobození od daně. Posuzování dobré víry je dáno na ochranu daňových subjektů a zmírňuje přísnost rozložení důkazního břemene. Závěr o absenci dobré víry žalovaný odůvodnil v bodech 68, 97 a 117 napadeného rozhodnutí, na něž žalovaný odkazuje a rekapituluje je. Samotné prověření odběratelů v systému VIES nezakládá dobrou víru ohledně dodání zboží deklarovaným dodavatelům. Žalobkyně byla povinna si zajistit dostatek důkazních prostředků a nemohla se spokojit s doklady, které vykazují zcela jasné nesrovnalosti. Obecné závěry judikatury NSS o zásadní důkazní váze CMR listů a pochybnostech v případě jejich nekompletnosti jsou aplikovatelné i v tomto případě.
51. Žalovaný se řádně zabýval veškerými odvolacími námitkami v bodech 34 až 104 a výslovně i v bodech 106 až 121 napadeného rozhodnutí. Absence odpovědi na ten či onen argument nezpůsobuje nezákonnost či nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Odvolací námitkou, že PHU Drabex přiznal pořízení zboží od žalobkyně, se žalovaný zabýval v bodě 108 napadeného rozhodnutí. S námitkou, že transakce neměla být posouzena jako tuzemská, se žalovaný vypořádal v bodě 118 napadeného rozhodnutí. Žalovaný trvá na tom, že žalobkyně neprokázala naplnění podmínek podle § 64 odst. 1 zákona o DPH, a proto se jednalo o tuzemské zdanitelné plnění, z něž je nutno odvést daň na výstupu, což plyne z judikatury NSS.
52. Konečně žalovaný konstatuje, že podmínka, aby zboží bylo dodáno osobě registrované k dani, není v rozporu se směrnicí o DPH, jak plyne z rozsudku NSS ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015 – 30.

Replika

53. Žalobkyně uvádí, že ve výzvě k prokázání skutečností žalovaný popsal toliko nesrovnalosti a její výrok navíc formuloval širěji, než jen ve vztahu ke sporné osobě odběratele zboží. V odůvodnění není uvedena přezkoumatelná úvaha ohledně zpochybnění odběratele zboží, která není ani v napadeném rozhodnutí. Již ve výzvě byla provedena nezákonná selekce důkazů. Žalovaný neustále odkazuje na CMR listy, ale okolnosti přepravy nebyly sporné. Odkaz žalovaného na výzvu postrádá relevanci, neboť za odůvodnění platebního výměru se považuje zpráva o daňové kontrole. Žalobkyně již v odpovědi na výzvu k prokázání skutečností namítala, že nesrovnalosti byly několikrát vysvětleny a doloženy důkazy a že jí nelze klást k tíži nekontaktnost PHU Drabex. To žalovaný činil bez jakékoliv přezkoumatelné úvahy. Žalobkyně též namítala, že není zřejmé, v čem správce daně viděl nesplnění podmínek pro posouzení plnění jako intrakomunitárních a již dříve namítala, že

dosud nebyla seznámena s pochybnostmi správce daně. Námitky žalobkyně nebyly řádně vypořádány.

54. Žalobkyně nesouhlasí s tím, že bankovní výpisy by se staly důkazním prostředkem až poté, co by byl prokázán celý průběh transakce. Žalovaný je nehodnotil v kontextu dalších důkazů, zejména toho, že PHU Drabex přiznal plnění od žalobkyně. Žalovaný platbu kupní ceny nevzal v úvahu. Sám ji přitom dříve žádal prokázat.
55. Žalobkyně opakuje odkazy na judikaturu NSS k hodnocení důkazů, kterou považuje za přílehlavou.
56. Žalovaný ani správce daně podle žalobkyně nikdy netvrdili, že skuteční odběratelé byli odlišní od deklarovaných a nepředložili k tomu jediný důkaz. Žalobkyně prodala řepkový olej odběratelům PHU Drabex a Stefarez, kteří za to zaplatili kupní cenu. Žalobkyně dle jejich dispozic zajistila přepravu do jimi označeného místa vykládky. Je na pořizovateli zboží, jak s ním dále naloží. Další osud zboží není relevantní z hlediska podmínek osvobození od daně. Žalobkyně neměla žádný důvod si zjišťovat další osud zboží a odběratelé neměli povinnost jí to sdělovat. Subjekty odlišné od deklarovaných odběratelů se vyskytovaly i na dokladech ve věci jiných odběratelů a nebránilo to uznání osvobození od daně.
57. Žalovaný přehlíží, že to byl on, kdo překlasifikoval dodání zboží do jiného členského státu na tuzemské, a byl proto povinen prokázat naplnění zákonných podmínek pro vyměření daně. Nepředložil však jediný důkazní prostředek a ani neuvedl, komu bylo ve skutečnosti zboží dodáno. Z tohoto pohledu je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek odůvodnění. Žalovaný odpovídá za zákonnost rozhodnutí, včetně toho, že daň byla vyměřena ve správné a zákonné výši. Postup žalovaného je vnitřně rozporný, neboť tvrdí, že pro osvobození intrakomunitárního plnění od daně je třeba prokázat osobu odběratele, kdežto pro konstatování tuzemského plnění to nutné není. Jím citovaná judikatura NSS je nepřijatelná, včetně nově citovaného rozsudku ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 48/2016 – 92, neboť v této věci byly jinak vyplněny CMR listy a zboží bylo přepraveno do zcela jiného členského státu a jinému subjektu.
58. Žalobkyně dále opakuje, že jí žalovaný kladl k tíži nekontaktnost PHU Drabex, což přezkoumatelně nezdůvodnil. Nezdůvodnil ani závěr, že mezinárodní dožádání jen prohloubilo jeho pochybnosti. Žalobkyně nerozumí, jak s podmínkami podle § 64 odst. 1 zákona o DPH souvisí skutečnost, že PHU Drabex měl krátkou historii. Ani to žalovaný přezkoumatelně nezdůvodnil. Žalobkyně v době transakcí navíc s PHU Drabex již několik měsíců obchodovala.
59. Judikatura Soudního dvora ohledně posuzování dobré víry je podle žalobkyně nepřiléhavá a žalovaný *de facto* vytvořil další podmínku pro uplatnění osvobození od daně nad rámec zákona.
60. Konečně žalobkyně opakovaně odkazuje na judikaturu Soudního dvora, dle které je podle ní požadavek na registraci odběratele k DPH v rozporu se směrnicí o DPH.

Další podání účastníků

61. V dalších podáních účastníci především vedou polemiku ohledně možnosti aplikace rozsudku Soudního dvora ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, *Kemwater ProChemie*, v projednávané věci.

62. Žalovaný se s odkazem na odlišnou judikaturu Soudního dvora a NSS a rozdíly mezi podmínkami pro nárok na odpočet DPH a nárok na osvobození od DPH vymezuje proti rozsudku NSS ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021 – 45, *Vymětalík*. Má za to, že závěry rozsudku *Kemwater* nelze aplikovat na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu a navrhuje, aby soud v tomto smyslu položil Soudnímu dvoru předběžnou otázku. Dále žalovaný navrhuje, aby soud řízení přerušil do doby, než NSS rozhodne o kasační stížnosti proti rozsudku soudu ze dne 17. 2. 2022, č. j. 55 Af 48/2020 – 61 (ve které soud rozsudek *Kemwater* aplikoval), popř. než bude rozhodnuto o předběžné otázce, kterou Soudnímu dvoru předložil NSS v řízení sp. zn. 4 Afs 291/2021, *B2 Energy*, ohledně možnosti aplikace rozsudku *Kemwater* na osvobození od daně (*pozn. soudu*: věc je u Soudního dvora vedena pod sp. zn. C-676/22 a dosud nebyla rozhodnuta). Žalovaný nesouhlasí s tím, že žalobkyně neměla možnost vyjádřit se k otázce dobré víry, neboť v rámci odvolání zpochybňovala jak její uplatnění, tak vyhodnocení. Navíc tato námitka představuje opožděný žalobní bod.
63. Žalobkyně považuje rozsudek *Kemwater* za aplikovatelný v projednávané věci, neboť v rozsudku *Vymětalík* NSS posuzoval i podmínky pro posouzení transakce jako dodání zboží do jiného členského státu. Pro uplatnění nároku na odpočet a nároku na osvobození od daně platí stejná východiska. Žalobkyně namítá, že dobrá víra není podmínkou pro osvobození od daně. Judikatura Soudního dvora odepírá nárok na osvobození od daně v případě, kdy dodavatel měl a mohl vědět o daňovém podvodu, do něžž byl zapojen. V projednávané věci žalovaný žalobkyni účast na daňovém podvodu neprokázal. Absenci dobré víry nelze dovodit jen z formálních nedostatků a chybějících dokladů. Žalobkyně též namítá, že neměla možnost se k otázce dobré víry vyjádřit v průběhu daňového řízení. Žalobkyně shrnuje, že prokázala naplnění všech zákonných podmínek pro osvobození od daně, a to včetně skutečnosti, že skutečnými pořizovateli zboží byli deklarovaní odběratelé S návrhem na přerušování řízení do doby rozhodnutí NSS ve věci kasační stížnosti proti rozsudku soudu sp. zn. 55 Af 48/2020 žalobkyně nesouhlasí. S přerušováním řízení do doby rozhodnutí Soudního dvora ve věci *B2 Energy* žalobkyně souhlasí, byť má za to, že předložila dostatečné důkazy k prokázání, že zboží bylo dodáno deklarovaným odběratelům.

Jednání

64. Na jednání účastníci setrvali na svých procesních stanoviscích.
65. Žalobkyně zopakovala svou argumentaci a namítla, že neměla možnost se účastnit výslechu svědka D., neboť vyrozumění o konání výslechu bylo doručeno na neaktuální adresu zástupce žalobkyně. Zdůraznila, že žalovaný nedůvodně odmítl provést mezinárodní dožádání, k čemuž odkázala na rozsudek soudu ze dne 1. 3. 2023, č. j. 54 Af 18/2020 – 97. Setrvala na svém názoru, že ve věci je třeba aplikovat závěry rozsudku Soudního dvora ve věci *Kemwater* (s odkazem na rozsudek soudu ze dne 17. 2. 2022, č. j. 55 Af 48/2020 – 61), popř. alespoň vyčkat na rozhodnutí Soudního dvora ve věci *B2 Energy* tak, jako to soud i NSS učinily v některých jiných věcech žalobkyně.
66. Žalovaný také zopakoval svou argumentaci a doplnil, že žalobkyně v odvolání nenavrhovala provedení mezinárodního dožádání. Navrhla je pouze ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, a navíc jen podmiňujícím způsobem za předpokladu, že správce daně bude mít za podstatné skutečnosti ohledně jiných subjektů uvedených na předložených dokladech. Důvodem neprovedení dalších mezinárodních dožádání byla skutečnost, že existence

smluvních vztahů mezi odběrateli žalobkyně a dalšími společnostmi by nebylo způsobilé potvrdit dodání zboží deklarovaným odběratelům, tj. absence vypovídací potence. Žalovaný též odkázal na rozsudek soudu ze dne 14. 2. 2023, č. j. 43 Af 34/2019 – 101, s tím, že soud v něm odmítl aplikovat rozsudky ve věcech *Kemwater* a *Vymětalík*. K jejich aplikaci není důvod, neboť ve věci chybí tvrzení žalobkyně o existenci alternativního odběratele.

67. Soud na jednání účastníky upozornil, že nehodlá řízení přerušit do doby, než Soudní dvůr rozhodne ve věci *B2 Energy*. Dále účastníkům sdělil, že má v úmyslu se odchýlit od svých závěrů vyjádřených zejména v rozsudcích ze dne 29. 6. 2023, č. j. 43 Af 36/2019 – 120, a ze dne 1. 3. 2023, č. j. 54 Af 18/2020 – 97, v nichž se ztotožnil s námitkou žalobkyně, že žalovaný nezákonně neprovedl důkaz mezinárodním dožádáním. Svůj předběžný názor k oběma otázkám soud na jednání stručně zdůvodnil a účastníkům dal možnost se k němu vyjádřit.
68. Žalobkyně v reakci na výše uvedené zopakovala, že NSS ve věci sp. zn. 6 Afs 46/2022 přerušil řízení. Aplikovatelnost závěrů rozsudku *Kemwater* dovedl z tvrzení žalobkyně o třístranném obchodu. Pokud jde o mezinárodní dožádání, žalobkyně po celou dobu jen reagovala na to, co jí žalovaný vytýkal (neprokázání vazeb společností uvedených na předložených dokladech). Z toho bylo zřejmé, jakých společností se důkazní návrh týkal. Žalovaný mohl v rámci součinnosti komunikovat s žalobkyní.
69. Žalovaný k otázce mezinárodního dožádání dodal, že soud v některých svých rozsudcích shledal podobnou námitku žalobkyně nedůvodnou s odkazem na judikaturu Soudního dvora a s tím, že žalobkyně neuvedla, jaká tvrzení tím chce prokázat. Žalobkyni nic nebránilo, aby se obrátila na své odběratele s dotazem, zda zboží skutečně obdrželi. Musela si být vědoma toho, že na CMR listech „něco nehraje“.
70. Soud neprováděl dokazování, neboť veškeré navržené důkazy jsou součástí správního (daňového) spisu. Seznámení se s obsahem správního spisu podle judikatury nevyžaduje provádění dokazování (srov. např. rozsudek NSS ze dne 14. 5. 2015, č. j. 7 As 83/2015 – 56, nebo ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 – 117, č. 2383/2011 Sb. NSS).

Posouzení věci

71. Soud ověřil, že žaloba byla podána osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků, je včasná a splňuje všechny formální požadavky na ni kladené. Poté přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, v rozsahu napadených výroků a v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

Návrh na přerušení řízení

72. S ohledem na požadavek žalovaného na přerušení řízení, s nímž posléze souhlasila i žalobkyně, se soud nejprve věnoval důvodnosti tohoto návrhu. Důvod pro přerušení řízení však neshledal.
73. Podstata návrhu spočívala v tom, že je v současné době v judikatuře správních soudů nejasné, zda lze vztáhnout závěry Soudního dvora vyjádřené v rozsudku *Kemwater*, který se týkal nároku na odpočet DPH, také na osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu. Žalovaný nejprve navrhoval, aby soud v tomto smyslu sám podal předběžnou otázku

Soudnímu dvoru, popř. přerušil řízení do doby, než NSS rozhodne o kasačních stížnostech ve skutkově a právně obdobných věcech mezi týmiž účastníky. Posléze navrhoval, aby soud přerušil řízení do rozhodnutí Soudního dvora ve věci *B2 Energy*, v níž NSS položil otázku týkající se právě možné aplikace rozsudku *Kemwater* na osvobození od daně při dodání do jiného členského státu.

74. Soud předně připomíná, že v rozsudku *Kemwater* Soudní dvůr připustil, že i nesprávné uvedení osoby dodavatele na daňovém dokladu, nemusí vždy automaticky vést k odepření nároku na odpočet. Byť je postavení dodavatele jako osoby povinné k dani jednou z hmotněprávních podmínek, Soudní dvůr připustil, že za určitých podmínek nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně (viz též rozsudek rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 – 208, č. 4336/2022 Sb. NSS, navazující na rozsudek *Kemwater*).
75. Podle žalobkyně lze rozsudek *Kemwater* aplikovat na osvobození od daně při dodání do jiného členského státu v tom smyslu, že nesprávné uvedení osoby odběratele na daňovém dokladu, nemusí vést k odepření osvobození od DPH, neboť postavení odběratele jakožto plátce DPH může plynout již z objemu a charakteru dodávky. Podle žalovaného rozsudek *Kemwater* na osvobození od daně při dodání do jiného členského státu aplikovat nelze, neboť pro tento typ osvobození od daně je třeba splnit odlišné hmotněprávní podmínky než při uplatňování nároku na odpočet.
76. Obecně lze v této otázce žalovanému přisvědčit, že hmotněprávní podmínky jsou v případě zmíněných dvou institutů odlišné (ostatně i rozšířený senát v bodu 30 rozsudku *Kemwater* označil osvobození od DPH při intrakomunitárním dodání za „výrazně odlišný nárok“ od nároku na odpočet DPH). V případě osvobození od daně při dodání do jiného členského státu je totiž mimo jiné podstatné, aby obchodní transakce uskutečněná daňovým subjektem byla transakcí intrakomunitární (v případě řetězového dodání lze za intrakomunitární dodání považovat pouze jednu z transakcí). V případě nejistoty o totožnosti odběratele, přitom bude zpravidla obtížné (ne-li nemožné) vyloučit, že tento neznámý skutečný odběratel zboží nepřevodil právo nakládat se zbožím jako vlastník na další subjekt ještě před uskutečněním přepravy do jiného členského státu. V takovém případě by totiž dodání plnění plátcem pro prvního pořizovatele nebylo intrakomunitárním dodáním, tím by byla až následující transakce (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 16. 12. 2010, C-430/09, *Euro Tyre Holding*, body 32 a 33). I pokud by tedy bylo samotné prokázání konkrétního pořizovatele označeno za formální podmínku, podle judikatury Soudního dvora může porušení formálního požadavku vést k odepření osvobození od DPH, pokud toto porušení má za následek nemožnost předložení spolehlivého důkazu o splnění věcných hmotněprávních požadavků (viz např. rozsudek ze dne 19. 4. 2018, C-580/16, *Hans Bühler*, bod 59).
77. K nastíněné otázce, zda se mají závěry věci *Kemwater* aplikovat i v případě uplatňování osvobození od DPH při intrakomunitárním dodání, nicméně zatím neexistuje ustálená judikatura NSS. O tom svědčí i podání předběžné otázky v již zmíněné věci *B2 Energy*. Soud však neshledal, že by bylo v nyní posuzované věci třeba vyčkávat rozhodnutí Soudního dvora.

78. Judikatura NSS se totiž i v případech nároku na odpočet DPH vyvinula v závěr (pro vývoj judikatury viz rozsudek soudu ze dne 1. 3. 2023, č. j. 54 Af 18/2020 – 97, bod 52), že rozsudky Soudního dvora a rozšířeného senátu ve věci *Kemwater* nelze chápat jako paušální požadavek na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí, která předcházela těmto rozsudkům, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namístě zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění (viz rozsudek NSS ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018 – 46). V rozsudku ze dne 22. 6. 2022, č. j. 5 Afs 215/2019 – 65, pak NSS doplnil, že indicie o tom, že by sporná plnění mohl fakticky dodat jiný plátce DPH, nelze spatřovat pouze v situaci, kdy o dodávkách deklarovaných plnění od osoby uvedené na dokladu existují vážné pochybnosti. Z provedeného dokazování musí vyplývat takové skutečnosti, které budou směřovat k tomu, že faktický dodavatel v postavení plátce DPH skutečně byl. I pokud by se měl rozsudek *Kemwater* aplikovat na osvobození od DPH, bylo by třeba vzít v úvahu právě uvedené závěry o nutnosti existence indicií o jiném faktickém dodavateli, resp. v tomto případě odběrateli.
79. V nynější věci žalobkyně jak v daňovém, tak v soudním řízení setrvale tvrdí, že skutečnými odběrateli byli deklarovaní odběratelé a že subjekty uvedené v položce č. 24 CMR listů a na vážných lístcích byly obchodními partnery deklarovaných odběratelů (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 11. 2022, č. j. 1 Afs 142/2022 – 49, body 45 až 49). Ze správního spisu rovněž vyplývá, že finanční orgány fakticky žalobkyni již v daňovém řízení umožnily, aby objasnila, kdo zboží skutečně odebral. Opakovaně ji vyzývaly, aby doložila souvislosti a vazby subjektů uvedených na CMR listech a vážných lístcích k deklarovaným obchodním transakcím. Žalobkyně však trvala a trvá na tom, že skutečnými odběrateli byli PHU Drabex a Stefarez. Možnost, že bylo zboží dodáno jinému odběrateli (například některé ze společností uvedených na těchto dokladech), žalobkyně nepřipustila ani v řízení před soudem, přestože jí byly známy závěry rozsudku *Kemwater* a mohla se k nim vyjádřit. Ani soudu však nenabídla žádná tvrzení či alespoň indicie, které by nasvědčovaly tomu, že zde existovali jiní než žalobkyní tvrzení odběratelé v jiném členském státu.
80. Upozornila-li žalobkyně, že obdobně jako ve věci *Vymětalík*, docházelo i v jejím případě k dodávání řepkového oleje v objemu stovek tun, z čehož vyplývá, že jej musely pořídit osoby povinné k dani, nepovažuje soud takové tvrzení za označení jiného faktického odběratele ve smyslu shora citované judikatury (natož pak za tvrzení jakkoli prokazané). Nado, samotná vysoká hodnota plnění (resp. jeho objem) nemusí nutně znamenat, že žalobkyně dodala sporná plnění osobě povinné k dani (viz obdobně rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020 – 59, bod 27). Za situace, kdy není zřejmé, kdo konkrétně zboží odebral, totiž nelze např. vyloučit, že zboží odebralo současně vícero subjektů, čímž by došlo ke snížení hodnoty jednotlivých (takto rozdělených) plnění, či že odběratelem byl konečný spotřebitel, tedy osoba, která zboží nepoužívá ke své ekonomické činnosti, a nebyla by proto povinná k dani.
81. Důvody k aplikaci rozsudku *Kemwater* nelze dovést ani z žalobkynina tvrzení o třístranném obchodu. Odhlédne-li soud od nekonzistence a neprokázání těchto tvrzení (viz níže body 174 a násl.), i kdyby skutečně k takovému obchodu došlo, nejde o tvrzení, že by skutečným odběratelem zboží od žalobkyně byl někdo jiný, než deklarovaný odběratel a ani to v tomto směru nezavdává žádnou indicii. Pouze by to znamenalo, že žalobkynin odběratel zboží od žalobkyně dále prodal.

82. Z výše uvedených důvodů soud nepovažoval za hospodárné přerušit řízení za účelem objasnění otázky, která sice s posuzovanou věcí souvisí, ale není rozhodná pro výsledné posouzení sporu.

Obecná východiska osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu

83. Předmětem posuzované věci je otázka, zda žalobkyně splnila podmínky pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu.
84. Podmínky pro osvobození dodání zboží do jiného členského státu od daně upravuje čl. 138 směrnice o DPH. Podle odstavce 1 tohoto ustanovení členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží.
85. Podle čl. 14 směrnice o DPH se dodáním zboží rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.
86. Zrcadlovou transakci, tedy pořízení zboží uvnitř Společenství, definuje čl. 20 téže směrnice, podle kterého se pořízením zboží uvnitř Společenství rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořizovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich do jiného členského státu než státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží.
87. Na vnitrostátní úrovni je osvobození dodání zboží do jiného členského státu od DPH vymezeno v § 64 odst. 1 zákona o DPH, podle kterého ve znění účinném pro posuzovanou věc bylo osvobozeno od daně s nárokem na odpočet „[d]odání 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, [...] s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně“. Pro úplnost lze dodat, že požadavek na registraci pořizovatele k DPH byl v době uskutečnění sporných plnění formální podmínkou, jejíž nenaplnění nemohlo být jediným důvodem pro odepření osvobození od DPH [viz např. rozsudek ze dne 27. 9. 2012, C-587/10, VSTR, body 51 a 52; srov. čl. 138 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH ve znění směrnice Rady (EU) 2018/1910, který stanoví požadavek na registraci jako podmínku hmotněprávní; k provedení novelizace směrnice do zákona o dani z přidané hodnoty došlo s účinností od 1. 9. 2020]. V nyní posuzované věci ovšem nebylo osvobození od daně odepřeno z důvodu nesplnění uvedeného formálního požadavku (oba deklarovaní odběratelé byli v rozhodné době registrovaní k DPH v jiném členském státě). Žalobkyněna námitka rozporu § 64 odst. 1 zákona o DPH se směrnicí o DPH proto míří mimo nosné důvody napadeného rozhodnutí.
88. Dodání zboží vymezuje § 13 odst. 1 zákona o DPH shodně jako směrnice o DPH jako převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Odstavec 2 téhož ustanovení pak doplňuje, že dodáním zboží do jiného členského státu se pro účely tohoto zákona rozumí dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.
89. Výkladem výše citovaných ustanovení směrnice o DPH se opakovaně zabýval Soudní dvůr, který setrvale judikuje, že „osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od DPH lze uplatnit pouze tehdy, [1] jestliže právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, [2] jestliže dodavatel prokáže, že uvedené zboží bylo odesláno nebo přepraveno do

jiného členského státu a [3] opustilo-li toto zboží v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy fyzicky území členského státu dodání“ (rozsudek ze dne 9. 10. 2014, C-492/13, Traum, bod 24, viz též např. rozsudek ze dne 27. 9. 2007, C-409/04, Teleos, bod 42).

90. Dále je třeba zdůraznit, že převedení práva nakládat se zbožím jako vlastník na odběratele „*sam[o] o sobě nepostačuje k závěru, že první dodání představuje dodání uvnitř Společenství. Nelze totiž vyloučit, že druhý převod práva nakládat se zbožím jako vlastník se může rovněž uskutečnit na území členského státu prvního dodání a to předtím, než dojde k přepravě uvnitř Společenství. V takovém případě pak již přepravu uvnitř Společenství nelze tomuto dodání přičítat“ (rozsudek Euro Tyre Holding, body 32 a 33, či rozsudek VSTR, bod 33).*
91. Z této judikatury Soudního dvora vychází i NSS, který např. v bodu 42 rozsudku ze dne 27. 1. 2022, č. j. 9 Afs 19/2012 – 54, zdůraznil, že v případě řetězových obchodů může být považována za intrakomunitární dodání zboží s přepravou jen jedna transakce z řetězce více obchodních transakcí. Pro určení takové transakce je rozhodné určit místo, v němž daňový subjekt nabyl právo disponovat se zbožím jako vlastník. Za účelem správného určení takového místa je vždy třeba posoudit všechny zvláštní okolnosti. Teprve pak je možné identifikovat, které dodání splňuje všechny podmínky stanovené pro dodání uvnitř EU (viz také body 104 a 105 rozsudku NSS ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016 – 176, který navazuje na rozsudek Soudního dvora ze dne 19. 12. 2018, C-414/17, Arex).

Obecná východiska rozložení důkazního břemene

92. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se soudy již opakovaně zabývaly (viz např. rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2021, č. j. 1 Afs 73/2019 – 71, ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018 – 52, nebo ze dne 15. 5. 2014, č. j. 8 Afs 67/2013 – 49, viz také např. náleží Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08). Z § 92 daňového řádu i citované judikatury plyne, že je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením. Jinými slovy, daňový subjekt nese prvotní důkazní břemeno, přičemž svou povinnost splní předložením takových podkladů, které mohou dostatečným způsobem prokázat jeho tvrzení (zpravidla se bude jednat o účetnictví a jiné povinné záznamy).
93. Přestože daňový subjekt předloží i formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci skutečností zakládajících vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených záznamů se skutečností [viz § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, viz též např. rozsudky NSS ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 82/2019 – 42, bod 26, nebo ze dne 29. 4. 2015, č. j. 8 Afs 113/2014 – 61, bod 30]. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností.
94. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt. Je pak na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy, popř. svá tvrzení korigoval, tedy nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví, jiných povinných záznamů či tvrzení se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (viz např. rozsudky NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 – 63, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016 – 36).

95. Daňové řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz např. rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 – 125). Je tedy na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal. Správce daně je povinen vycházet daňovému subjektu vstříc a dát mu prostor k uplatnění důkazních návrhů. Navrženými důkazy se pak správce daně musí zabývat a vyhodnotit je v rámci svého rozhodování v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu.
96. Obecné rozložení důkazního břemene bylo v posuzované věci modifikováno rámcem unijního práva, neboť společný systém daně z přidané hodnoty je harmonizován na úrovni EU prostřednictvím směrnice o DPH.
97. Prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně při intrakomunitárním dodání zboží leží na daňovém subjektu (srov. rozsudek *Teleos*, bod 42 a výrok, a rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012 – 45, bod 32, nebo rozsudky č. j. 8 Afs 14/2010 – 195, a č. j. 9 Afs 82/2019 – 42, bod 20). Je-li však vyvrácena pravdivost důkazů předložených k prokázání dodání zboží do jiného členského státu (viz § 64 odst. 5 zákona o DPH), nevzniká daňovému subjektu povinnost prokazovat tytéž skutečnosti jinými důkazy. To však neznamená, že by se důkazního břemene zcela zbavil. V souladu s judikaturou Soudního dvora (viz zejm. rozsudek *Teleos*, body 65 a 68) totiž musí prokázat existenci své dobré víry a učinění přiměřených opatření, kterými by zajistil, že jej dodání zboží nepovede k účasti na podvodu (viz též např. rozsudky NSS č. j. 8 Afs 78/2012 – 45, bod 29, nebo ze dne 15. 6. 2012, č. j. 8 Afs 18/2011 – 219, body 75 a 80).
98. Obdobně v rozsudku *Traum* Soudní dvůr potvrdil, že čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH nebrání tomu, aby nebyl prodávajícímu přiznán nárok na osvobození od daně u dodání uvnitř EU, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že prodávající nesplnil důkazní povinnosti **nebo** že věděl nebo měl vědět, že plnění, které uskutečnil, bylo součástí daňového úniku, jehož se dopustil pořizovatel, a nepřijal veškerá opatření, která po něm mohla být rozumně požadována k zabránění jeho vlastní účasti na tomto daňovém úniku (bod 55 a výrok; viz také rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 9. 2012, C-273/11, *Mecsek-Gabona*, body 50 a 54).
99. Na základě zmíněné judikatury Soudního dvora pak NSS dovodil, že osvědčí-li daňový subjekt svoji dobrou víru ohledně faktického dodání zboží do jiného členského státu, jsou finanční orgány oprávněny neuznat jím nárokované osvobození od daně, pouze pokud prokážou zapojení daňového subjektu do podvodného jednání (viz rozsudky č. j. 9 Afs 82/2019 – 42, bod 27, nebo č. j. 7 Afs 320/2018 – 42, bod 31).
100. V rozsudku ze dne 13. 10. 2021, č. j. 10 Afs 92/2021 – 67, NSS dále upozornil, že předložením prohlášení, že zboží již „bylo dodáno“ do jiného státu nedochází bez dalšího k obrácení důkazního břemene na správce daně. Soudní dvůr totiž ve věci *Teleos* nastolil určitou rovnováhu mezi zájmem členských států EU na boji s daňovými úniky a ochranou volného obchodu napříč členskými státy (srov. body 46 a 61 rozsudku *Teleos*). Důkazní břemeno proto na finanční orgány přechází až po splnění obou podmínek uvedených v bodu 7 daného rozsudku. Ve zmíněném bodu 7 NSS konstatoval, že k úspěšnému uplatnění nároku na osvobození od DPH stačí, pokud dodavatel a) poskytl *prima facie* (prvotní, na první pohled myslitelný) důkaz o dodání zboží do jiného členského státu a zároveň b) byl v dobré víře ohledně toho, že zboží bylo skutečně přepraveno. Takovému dodavateli lze následně uložit povinnost doplatit DPH jen v případě, že daňové orgány unesou důkazní

břemeno a prokážou, že dodavatel byl zapojen do daňového podvodu (srov. též rozsudek č. j. 8 Afs 78/2012 – 45, body 46 a 63).

101. Dobrou víru, že k dodání do jiného členského státu skutečně došlo, je přitom potřeba posuzovat k okamžiku vydání daňového dokladu, resp. k době dodání zboží do jiného členského státu. Zároveň je potřeba zohlednit i doklady, které daňový subjekt získal např. při dokončení přepravy zboží (rozsudek č. j. 10 Afs 92/2021 – 67, bod 16).
102. Je přitom na daňovém subjektu, jak dodání zboží do jiného členského státu prokáže. Podle § 64 odst. 5 zákona o DPH to je možné učinit písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky. Ze samotného textu § 64 odst. 5 zákona o DPH vyplývá, že prohlášení pořizovatele musí osvědčovat, že zboží *bylo přepraveno* do jiného členského státu (nikoliv, že teprve bude přepraveno). Prohlášení musí být tedy vystaveno až v době, kdy je již přeprava ukončena (viz rozsudky NSS č. j. 10 Afs 92/2021 – 67, bod 8, č. j. 8 Afs 18/2011 – 219, bod 88, nebo ze dne 20. 2. 2020, č. j. 6 Afs 205/2019 – 39, bod 20).
103. Podle ustálené judikatury NSS však ani prohlášení obsahující formulaci, že zboží již „bylo přepraveno“, nemusí samo o sobě představovat ani prvotní důkaz o tom, že k dodání do jiného členského státu skutečně došlo. Vždy záleží mj. na tom, jak úplně a věrohodné je samotné prohlášení, případně jaké další skutkové okolnosti k němu přistoupí. Dokonce i perfektně vyplněné prohlášení je možné zpochybnit, pokud neodpovídá zjištěnému skutkovému stavu (rozsudky č. j. 10 Afs 92/2021 – 67, body 8 a 17, č. j. 8 Afs 14/2010 – 195, nebo č. j. 8 Afs 18/2011 - 219) a v takovém případě je pak namístež zkoumat, zda o tom dodavatel měl a mohl vědět.
104. Při prokazování dodání zboží do jiného členského státu (zvláště pokud daňový subjekt nezajišťuje přepravu zboží) mají zásadní váhu CMR listy **s vyznačením příjemce, že zboží převzal**. Vypovídací hodnota CMR listu je totiž založena mimo jiné tím, že na jeho vyhotovení by měly spolupůsobit tři na sobě většinou nezávislé osoby, tj. prodejce, dopravce a kupující (viz rozsudky NSS č. j. 9 Afs 82/2019 – 42, bod 23, č. j. 7 Afs 320/2018 – 42, bod 32, nebo č. j. 8 Afs 14/2010 – 195). Pokud však CMR list není kompletně vyplněn, je tím zásadním způsobem snížena jeho vypovídací hodnota (viz např. rozsudky NSS ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019 – 37, bod 28, nebo č. j. 10 Afs 92/2021 – 67, bod 23).
105. Lze dodat, že faktické dodání zboží do jiného členského státu nemohou z povahy věci prokázat faktury (rozsudek č. j. 7 Afs 209/2019 – 37, bod 28).

Žalovaný se zabýval odvolacími námitkami

106. Ke zcela obecnému žalobnímu bodu, že žalovaný se nezabýval odvolacími námitkami žalobkyně, soud konstatuje, že žalovaný se v bodech 19 až 33 (kde vymezil obecná právní východiska), bodech 57 až 69 (odběratel PHU Drabex) a bodech 79 až 99 (odběratelka Stefarez) napadeného rozhodnutí komplexně zabýval důvody, proč žalobkyně nesplnila podmínky pro osvobození od daně. Vystavěl tedy vlastní argumentaci, v jejímž světle žalobkyniny odvolací námitky neobstojí (viz obdobně např. bod 11 rozsudku NSS ze dne 6. 11. 2023, č. j. 10 As 276/2021 – 110). Nad rámec toho se jejími námitkami výslovně zabýval i v bodech 105 až 121. Povinnou náležitostí odůvodnění rozhodnutí není rekapitulace vyjádření (reakcí) odvolatele na argumentaci správce daně (*a contrario* § 102 odst. 3 a 4 daňového řádu).

107. S námitkami, jejichž nevypořádání žalobkyně výslovně namítá, tj. že PHU Drabex přiznal plnění od žalobkyně a že žalovaný neprokázal, že příjemcem nebyla osoba povinná k dani, se žalovaný vyrovnal v bodech 64 a 108, resp. 118 napadeného rozhodnutí. S tam uvedenými závěry ostatně žalobkyně v žalobě polemizuje (např. namítá nepřiléhavost judikatury citované žalovaným). Samotný nesouhlas žalobkyně se závěry žalovaného však nelze směřovat s nevypořádáním jejich námitek.

108. Žalobní bod je nedůvodný.

Správce daně důvodně zpochybnil předložené doklady

109. Soud se neztotožnil s žalobkyní, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

110. Žalobkyně sice předložila primární doklady k prokázání svých daňových tvrzení (zejména faktury, CMR listy, dodací listy a vážní lístky), avšak správce daně vyslovil důvodné pochybnosti o jejich věrohodnosti, správnosti, přesvědčivosti a úplnosti [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu] a vyzval žalobkyni k prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH.

111. Soud úvodem předesílá, že přestože níže hodnotí doklady a výpovědi ve vztahu k projednávané věci, nelze přehlédnout širší kontext sporu mezi žalobkyní a správními orgány. Pochybnosti o předložených dokladech (stejně jako zpochybnění možné dobré víry žalobkyně) se totiž nevyskytují pouze v tomto případě, ale také v dalších zdaňovacích obdobích (srov. rozsudky soudu ze dne 17. 2. 2022, č. j. 55 Af 48/2020 – 61, ze dne 9. 5. 2022, č. j. 55 Af 7/2021 – 70, ze dne 7. 10. 2022, č. j. 55 Af 57/2020 – 90, ze dne 17. 3. 2023, č. j. 51 Af 1/2021 – 91, či ze dne 29. 6. 2023, č. j. 43 Af 36/2019 – 120). Všechny jsou přitom obdobného rázu – neúplně vyplněné CMR listy či subjekty odlišné od deklarovaných odběratelů vyskytující se na CMR listech, vážních lístcích a dalších dokladech. Za této situace k založení důvodných pochybností postačí i nesrovnalosti nižší intenzity, jelikož je zřejmé, že nejde o ojedinělá pochybení či nedostatky, ale že pochybnosti vzbuzuje celková dlouhodobá obchodní praxe žalobkyně. Z toho důvodu nemůže obstát žalobkynina argumentace, že se jedná jen o (ojedinělá) administrativní pochybení či „nezkušené řidiče“, kteří neumí správně vyplnit CMR listy (jak se žalobkyně hájila v daňovém řízení).

112. Dále je nutno zdůraznit, že správce daně není povinen prokázat, že se plnění neuskutečnilo tak, jak tvrdí daňový subjekt, ani namísto daňového subjektu prokázat, jak se plnění uskutečnilo. Není ani povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Je pouze povinen prokázat, že o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených důkazních prostředků existují důvodné pochybnosti.

113. Správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 10. 2. 2017 k prokázání dodání zboží do jiného členského státu formuloval závažné a důvodné pochybnosti o správnosti a úplnosti předložených listin.

114. U odběratele PHU Drabex konkrétně poukázal na to, že jako odesílatel a příjemce jsou uvedeny jiné subjekty, než žalobkyně a deklarovaný odběratel PHU Drabex (jmenovitě společnosti Prorsum a Harmony) a rovněž převzetí zboží potvrdil jinému subjektu (Logistyk) oproti údajům na fakturách. Taktéž polské vážní lístky neobsahují označení žalobkyně či PHU Drabex, nýbrž jiných subjektů. Další pochybnosti vzbudilo vyjádření

žalobkyně, že smlouvy uzavírala ústně, neproověřila si oprávnění M. T. jednat za PHU Drabex a výsledky mezinárodního dožádání. Z toho sice vyplynulo, že PHU Drabex přiznal porážení zboží od žalobkyně, ale že se jeho zástupce nedostavil k polskému správci daně a nepředložil mu doklady potvrzující tuto transakci. Proběhla u něj daňová kontrola za období září až prosince 2014, k níž se zástupce PHU Drabex také nedostavil a nepředložil žádné dokumenty, a proto polský správce daně zpochybnil daň na vstupu za toto období. PHU Drabex následně i přes výzvy přestal podávat daňová přiznání.

115. U odběratelky Stefarez správce daně poukázal zejména na to, že v jednom CMR listu je jako osoba přebírající zboží uveden opět subjekt odlišný od deklarované odběratelky a ve druhém nebyla příslušná kolonka vůbec vyplněna. Rovněž maďarské vážní lístky a potvrzení o přijetí neobsahují označení žalobkyně či odběratelky Stefarez, ale jiných subjektů. Pochybnosti vyvolalo i vyjádření žalobkyně, že smlouvy byly uzavírány jen ústně.
116. Pochybnosti u obou odběratelů neodstranil podle správce daně ani výslech svědka H. (dispečera společnosti Transportstav, která byla smluvním dopravcem žalobkyně), neboť jeho odpovědi byly neurčité a zejména nevěděl nic o souvislostech subjektů uvedených na CMR listech a žalobkyně a jejích odběratelů.
117. Soud ověřil, že výše uvedené nesrovnalosti a skutečnosti mají oporu v daňovém spisu a souhlasí s žalovaným, že byly způsobilé založit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, správnosti, přesvědčivosti a úplnosti předložených dokladů. Uvedení jiných subjektů na CMR listech a vážních lístcích totiž zpochybňuje, že obchodní transakce proběhly skutečně tak, jak žalobkyně tvrdí – tedy že deklarovaní odběratelé jsou skutečnými. Nevyplnění CMR listu v části ohledně převzetí zboží znamená, že je neúplný, což opět zpochybňuje tvrzení, že zboží bylo dodáno Stefarez, jak žalobkyně tvrdí. Žalobkynina vyjádření ohledně způsobu uzavírání smluv (toliko ústně, tzn., absentovaly písemné kupní smlouvy dokládající transakce) či neproověřování oprávnění jednat za PHU Drabex také vzbuzovala pochybnosti o skutečném průběhu transakcí. Mezinárodní dožádání sice potvrdilo, že PHU Drabex přiznal plnění od žalobkyně, ale současně z něj vyplynuly další pochybnosti ohledně tohoto odběratele (nepředložil k transakci žádné doklady, přestal podávat daňová přiznání, polský správce daně u něj zpochybnil daň na vstupu za předcházející období atp.). Ani výslech svědka H. pochybnosti neodstranil, neboť z něj v podstatě nevyplývaly žádné relevantní skutečnosti týkající se nesrovnalostí na předložených dokladech. Soud se tedy shoduje s žalovaným, že zjištění správce daně byla způsobilá vzbudit důvodné pochybnosti ohledně dodání zboží deklarovaným odběratelům (a tedy i o tom, zda došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem na tuto osobu povinnou k dani v jiném členském státě a spojení takového dodání s přepravou) a vedla k přenesení důkazního břemene na žalobkyni.
118. Žalobkyně v replice uplatnila řadu námitek, které se vztahují k tomuto žalobnímu bodu. Stalo se tak ale opožděně, tj. po uplynutí žalobní lhůty v rozporu s § 71 odst. 2 větou třetí s. ř. s. Soud tyto námítka zároveň ani nepovažuje za přípustné rozšíření „zárodku“ žalobního bodu obsaženého v žalobě. Ten byl totiž formulován zcela obecně tak, že by pod něj bylo možné podřadit libovolné množství skutečností, v nichž by žalobkyně spatřovala neunesení důkazního břemene správcem daně ve vztahu k jakémukoliv z odběratelů (viz rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011 – 68). Soud tak k těmto námitkám nemůže přihlídnout.
119. I kdyby k nim však soud mohl přihlížet, nebyly by důvodné. Skutečnost, že správce daně ve výroku výzvy ze dne 10. 2. 2017 formuloval své výhrady širěji, nic nemění na tom, že v

ní vyjádřil důvodné pochybnosti i k odběratelům PHU Drabex a Stefarez. Podstatné je, že správce daně v odůvodnění jednoznačně specifikoval konkrétní výhrady vůči dokladům, které se týkaly odběratelů PHU Drabex a Stefarez. Není ani pravda, že by ve výzvě či napadeném rozhodnutí chyběla „přezkoumatelná úvaha“ ohledně zpochybnění odběratele zboží. Ta je jasně vyjádřena na str. 6 až 9 výzvy a v bodech 58 až 62 (PHU Drabex) a 71 až 76 (Stefarez) napadeného rozhodnutí, včetně toho, že žalobkyně byla řádně seznámena s pochybnostmi správce daně, a odpovědi na to, proč byla relevantní nekontaktnost PHU Drabex (viz bod 61 napadeného rozhodnutí) a v čem žalovaný spatřoval nesplnění podmínek pro posouzení plnění jako intrakomunitárních (viz zejména body 63 až 67 a 87 až 96 napadeného rozhodnutí). Správce daně ani neprováděl žádnou nezákonnou selekci důkazů, ale naopak logicky vyhodnotil veškeré důkazy, které měl v tu chvíli k dispozici. Odkaz na výzvu je případný, neboť právě ta shrnuje pochybnosti správce daně ohledně dosud předložených důkazních prostředků ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. To, zda žalobkyně následně vysvětlila tyto nesrovnalosti a předložila další dostatečné důkazy k prokázání svých tvrzení, je odlišnou otázkou.

120. Opožděná je ze stejných důvodů i dílčí námitka z repliky, že u „jiných odběratelů“ nebránilo uvedení odlišných subjektů na předložených dokladech přiznání osvobození od daně. I ta by byla nedůvodná, pokud by k ní soud mohl přihlížet. Žalobkyně totiž konkrétně nepoukázala na to, o jaké odběratele by se mělo jednat. V obecnosti lze tedy jen říci, že jednotlivé obchodní případy žalobkyně se liší (dokonce i různá zdaňovací období u stejných odběratelů) a pochybnosti vyjádřené správcem daně u předložených dokladů jsou vždy specifické a vztahující se k té které konkrétní věci. Nelze je tedy srovnávat.

PHU Drabex

121. Soud se neztotožnil s žalobkyní, že předloženými listinami a dalšími důkazními prostředky prokázala, že zboží skutečně dodala deklarovanému odběrateli PHU Drabex, a že žalovaný nehodnotil všechny důkazní prostředky.
122. Z obsahu daňového spisu plyne, že žalobkyně k prokázání výše uvedeného předložila zejména čtyři faktury (č. 21500323, 21500324, 21500326 a 21500329) a ke každé faktuře dodací listy, české vážní lístky k výdeji, průvodky výdejem materiálu, polské vážní lístky („KW“) a CMR listy.
123. Ve fakturách je jako konečný příjemce a současně i odběratel označen PHU Drabex. Faktury nicméně faktické dodání zboží do jiného členského státu prokázat nemohou (viz výše citovaná judikatura). V dodacích listech je jako dodavatelka uvedena žalobkyně a jako odběratel PHU Drabex, avšak předání a převzetí zboží v nich není potvrzeno. Také ony jsou tedy bez jakékoliv důkazní hodnoty; naopak jejich neúplnost vzbuzuje pochybnosti o skutečném průběhu transakce (jinými slovy, pokud by byl skutečně odběratelem PHU Drabex, je otázkou, proč je žalobkyně ani PHU Drabex nepotvrdili). V českých vážních lístcích není údaj o odběrateli uveden. V poznámce je ale uvedeno „Prorsum“ (popř. zkomoleně „Prorsun“), což opět vyvolává pochybnosti, pro koho bylo zvaženo zboží určeno. Podobně tomu je u průvodků výdejem materiálu, kde je jako odběratel označen „Prorsum“ či „Prorsun“. Již k těmto nesrovnalostem žalobkyně v žalobě nenabízí žádné vysvětlení a zcela je přechází (byť na ně žalovaný upozornil v bodě 57 napadeného rozhodnutí).
124. Nesrovnalosti ohledně zbývajících dokladů, tj. CMR listů a polských vážních lístků již byly shrnuty výše v bodě 114. Lze tedy jen stručně zopakovat, že ve všech CMR listech je jako odesílatelka označena Prorsum, jako příjemkyně Harmony a v kolonce č. 24 „Zboží obdržel“

je uvedena Logistyk. Na polských vážních lístcích je jako vlastník označena společnost Wratislavia, jako klient společnost Panco a dále je zde razítko společnosti Logistyk. Nikde není ani zmínka o žalobkyni či deklarovaném odběrateli PHU Drabex. Jak bylo výše uvedeno, tyto skutečnosti vyvolávají pochybnosti o tom, zda obchodní transakce proběhla tak, jak žalobkyně tvrdí, zejména o tom, že deklarovaný odběratel PHU Drabex je skutečným odběratelem. Naopak není pravda, že předložené doklady spolu korespondovaly a potvrzovaly, že skutečným pořizovatelem byl deklarovaný odběratel PHU Drabex, jak žalobkyně tvrdí v žalobě, a to už jen proto, že v nich PHU Drabex nijak nefiguruje.

125. Žalobkyně v daňovém řízení nebyla schopna nesrovnalosti na dokladech vysvětlit. V podání ze dne 9. 5. 2017 jen vágně uvedla, že Prorsum byla obchodní partnerkou PHU Drabex, a že Logistyk se zabývá zpracováním surového řepkového oleje a nebylo v moci žalobkyně zjistit, zda si PHU Drabex nechal zboží dodané od žalobkyně u této společnosti skladovat, zpracovat nebo jí je prodal. U CMR listů došlo dle žalobkyně k „*administrativnímu pochybení*“ a jako odesílatel měl být uveden PHU Drabex a jako příjemkyně Prorsum. I kdyby tomu ale tak bylo, nijak to nevysvětluje, proč na CMR listech není žalobkyně vůbec uvedena, přestože se jimi pokouší doložit, že právě ona dodala zboží PHU Drabex, a jaký tedy byl skutečný průběh obchodního řetězce a *konkrétní* role jednotlivých subjektů uvedených na předložených dokladech.
126. Žalobní námitka, že v zahraničním obchodě je běžné, že v místě vykládky není provozovna odběratele, který u ní ani není přítomen, se mívá s důvody napadeného rozhodnutí. Žalovaný totiž v tomto ohledu žádné nesrovnalosti na předložených dokladech (zejm. CMR listech) neshledal a ani je žalobkyni nevytýkal.
127. Tvrzení o tom, že jde jen o administrativní pochybení přepravce, neobstojí ve světle toho, že typově stejné „chyby“ se pravidelně opakují na všech CMR listech a vážních lístcích nejen v této věci, ale i v dalších soudem projednávaných věcech žalobkyně (viz výše bod 111). O opaku svědčí i výpověď dispečera přepravce svědka R. H., který sdělil, že údaje v CMR listech vyplňoval on nebo řidič v den přepravy nebo den předem *na základě objednávky od žalobkyně*, ve které byly konkrétní údaje, včetně odesílatele a příjemce. Jinými slovy řidič nebo dispečer jen opsali to, co jim žalobkyně sdělila. Příčina chybného vyplnění CMR listů či vážních lístků je ale v každém případě nerozhodná. Nemění totiž nic na tom, že tyto doklady neprokazují dodání deklarovanému odběrateli PHU Drabex. Bylo na žalobkyni, aby si lépe ohlížela správnost údajů na nich uvedených, a případně požadovala jejich opravu. To, že jsou nyní neprůkazné, a žalobkyně se v důsledku toho ocitla v důkazní nouzi, jde plně k její tíži.
128. Pokud žalobkyně namítá, že polské vážní lístky jsou jen dokladem o vážení a nelze z nich činit dalekosáhlé závěry, je nutno konstatovat, že tyto listiny předložila ona sama za účelem prokázání dodání zboží PHU Drabex. Její argumentace je tedy vnitřně rozporná, neboť se jich nejprve sama dovolávala (tím že je předložila jako důkaz správci daně), ale nyní tvrdí, že z nich vlastně nic podstatného neplyne. Žalovaný z nich nadto ani žádné skutkové závěry nečinil (v tom smyslu, že by měl za prokázané, komu bylo zboží ve skutečnosti dodáno či jaký byl skutečný obchodní řetězec). Pouze vyslovil pochybnosti ohledně jejich věrohodnosti a správnosti – tedy zpochybnil, že prokazují to, co žalobkyně tvrdí (dodání zboží PHU Drabex). Ty byly zcela důvodné, neboť z vážních lístků skutečně není nijak zřejmé, že by PHU Drabex byl odběratelem žalobkyně (resp. dokonce že by k ní vůbec měl jakýkoliv obchodní vztah).

129. Další zásadní pochybnosti vyvolává skutečnost, že žalobkyně si (jak sama přiznala) neproověřila, zda byl M. T., s nímž obchody sjednávala, oprávněn jednat za PHU Drabex. Dokonce uzavírala kupní smlouvy s touto osobou pouze ústně. Žalobkyně tedy ve výsledku nemohla mít žádnou jistotu, že smlouvu uzavírá s PHU Drabex (což vyvolává pochybnosti o skutečném odběrateli) a ani o tom neměla žádný písemný doklad. Soud ve shodě s žalovaným konstatuje, že právní úprava skutečně nevyžaduje, aby kupní smlouva byla v písemné podobě. Na druhou stranu lze očekávat, že u transakcí s rizikovou komoditou (řepkový olej) v řádech milionů korun (fakturované částky dohromady činí asi tři miliony korun) se zahraničním obchodním partnerem bude žalobkyně obezřetnější a bude vyžadovat písemný důkaz o tom, s kým smlouvu uzavřela. To navíc za situace, kdy věděla, že u dodávek bude uplatňovat osvobození od daně, u nějž je prokázání dodání osobě povinné k dani klíčové.
130. Správce daně vyslechl jako svědka R. H., dispečera společnosti Transportstav, která byla smluvním dopravcem žalobkyně a dle CMR listů zajišťovala dopravu. Z této výpovědi však nevyplývaly žádné skutečnosti, které by dokázaly objasnit výše identifikované deficity v předložených dokladech (zejm. CMR listech a vážních lístcích). Svědek v této souvislosti vypověděl jen obecně, že CMR listy vyplňuje on nebo řidič a údaje o příjemci a odesílateli mu sděluje obchodní oddělení žalobkyně formou objednávky, a že to, kdo má vyplnit položku č. 24 „Zboží obdržel“, se řidič dozví od svědka většinou den před cestou. Na otázku, zda ví, jaká je souvislost mezi osobami uvedenými na CMR listu jako odesílatel či příjemce a osobou, který potvrzuje obdržení zboží, svědek odpověděl, že neví. Nic z toho nevysvětluje skutečnost, že na CMR listech a vážních lístcích není uvedena žalobkyně ani PHU Drabex, ale odlišné subjekty.
131. Správce daně také požádal polského správce daně o informace o obchodní spolupráci mezi žalobkyní a PHU Drabex (včetně toho, kdo převzal zboží za PHU Drabex a komu bylo dále určeno) prostřednictvím mezinárodní výměny informací na základě nařízení Rady (EU) č. 904/2010, o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty (dále jen „nařízení o spolupráci v oblasti DPH“). Polský správce daně odpověděl, že PHU Drabex přiznal pořízení zboží od žalobkyně v měsících říjen 2014 až duben 2015. Na výzvu daňové správy se ale nedostavil a nepředložil doklady potvrzující transakce s žalobkyní. Obchodní činnost zahájil v září 2014. Chybí údaje o tom, že by zaměstnával zaměstnance nebo měl logistické zázemí k provozování obchodní činnosti v tak velkém měřítku. U PHU Drabex proběhla kontrola DPH za období od září do prosince 2014, avšak subjekt se na výzvu daňové správy nedostavil a nepředložil žádné dokumenty ani vysvětlení potvrzující transakce deklarované v daňovém přiznání k DPH. Přestal podávat daňová přiznání k DPH (poslední podal v dubnu 2015) a přes výzvy nepodal chybějící daňová přiznání. Byly podniknuty kroky k jeho vyškrtnutí z rejstříku plátců DPH.
132. Z výše uvedeného plyne, že PHU Drabex sice přiznal plnění od žalobkyně, což (toliko) *nasvědčuje* tomu, že by mohl být skutečným odběratelem, avšak nepředložil žádné doklady potvrzující transakce s žalobkyní, neboť s polským správcem daně nespolečně pracoval. Jinými slovy, ani mezinárodní výměna informací neobjasnila nesrovnalosti v žalobkyní předložených dokladech. Naopak, jak správně konstatoval žalovaný, vyvolala další pochybnosti o tvrzeních žalobkyně. Ukázalo se totiž, že PHU Drabex začal s obchodní činností teprve nedávno a nejednalo se o dlouhodobého obchodního partnera žalobkyně (obchodovali spolu jen několik měsíců), což mělo žalobkyni vést ke zvýšené obezřetnosti ohledně obchodních transakcí, včetně řádného doložení jejich uskutečnění písemnými

důkazy, uzavření písemných smluv a především prověření zástupčího oprávnění osoby, se kterou jedná. PHU Drabex navíc ani řádně neplnil své povinnosti k polskému správci daně, neboť přestal podávat daňová přiznání a nespolupracoval s ním při daňové kontrole. Soud podotýká, že kontrola se týkala období od září do prosince 2014 a zahrnovala tedy minimálně dva měsíce (listopad a prosinec 2014), kdy již PHU Drabex obchodoval s žalobkyní a přiznal od ní plnění (byť se nejednalo přímo o nyní řešené zdaňovací období dubna 2015). Chyběly i údaje o jeho zaměstnancích a logistickém zázemí. Lze tedy souhlasit s žalovaným, že dle výsledků dožádání jde o nespolehlivého a pochybného podnikatele, který vykazuje nestandardní znaky a nespolupracuje s polským správcem daně.

133. Námitce žalobkyně, že jí nelze klást k tíži nekontaktnost PHU Drabex, nelze přisvědčit. Byla to ona, kdy si jej vybral za svého obchodního partnera. Bylo na ní tedy možné žádat, aby dodržela alespoň minimální standardy obezřetnosti odpovídající tomu, že se s novým obchodním partnerem pouští do zahraničních obchodů s rizikovou komoditou o vysoké hodnotě, u nichž hodlá uplatňovat osvobození od daně. Jak ostatně sama žalobkyně připouští, v důsledku nekontaktnosti PHU Drabex nebylo možné opatřit důkazní prostředky, které by prokazovaly, že byl skutečným odběratelem, a současně vyjasnily nesrovnalosti v předložených dokladech. Zahájení činnosti v září 2014 sice skutečně samo o sobě neznačí, že by PHU Drabex nemohl přijmout plnění od žalobkyně, na druhou stranu to ale vyvolává shora uvedené pochybnosti o tom, zda si vůči němu žalobkyně počínala tak obezřetně, jak měla. K námitkám z repliky lze opět (viz výše bod 118) dodat, že byly uplatněny opožděně v rozporu s § 71 odst. 2 větou třetí s. ř. s., a navíc jsou nedůvodné. Žalovaný své závěry ohledně nekontaktnosti PHU Drabex, výsledků mezinárodního dožádání a krátké historie tohoto odběratele řádně odůvodnil v bodech 61, 64 a 68 napadeného rozhodnutí. Žalobkyně opět zaměňuje nepřezkoumatelnost za pouhý nesouhlas se závěry žalovaného.
134. Je pravda, že polský správce daně výslovně nesdělil, že by PHU Drabex neměl zaměstnance či logistické zázemí pro obchody v takovém měřítku, nýbrž pouze, že o tom chybí údaje. I tato skutečnost ovšem hraje v neprospěch žalobkyně: svědčí to totiž opět o tom, že PHU Drabex nespolupracuje s polským správcem daně a jde o pochybného podnikatele. Namítali žalobkyně, že ke koupi a následnému prodeji zboží od žalobkyně PHU Drabex ani žádné zázemí a zaměstnance nepotřeboval, je třeba říci, že pouze na této dílčí (a do značné míry vedlejší) skutečnosti závěry napadeného rozhodnutí nestojí. Jak již bylo uvedeno výše – a uvedl to jasně i žalovaný v napadeném rozhodnutí – informace od polského správce daně toliko *probloubily již existující* pochybnosti o skutečném odběrateli. Tedy samy o sobě je nezaložily. Jednalo se nadto o vícero vzájemně korelujících okolností svědčících o pochybném podnikání PHU Drabex, než jen absence zaměstnanců a zázemí (viz výše body 131 a 132).
135. Žalobkyně namítá, že žalovaný nevzal v potaz skutečnost, že PHU Drabex přiznal plnění od žalobkyně. To ale není pravda. Žalovaný tuto skutečnost vyhodnotil v bodech 64 a 108 napadeného rozhodnutí. Dospěl ale k závěru, že přestože PHU Drabex přiznal plnění od žalobkyně, ze sdělení polského správce daně současně vyplynulo, že k němu nepředložil žádné doklady potvrzující transakci s žalobkyní a žalobkyně se nepřiměřeně upíná na jedinou skutečnost, která jde v její prospěch. S tím lze souhlasit. Jak již bylo výše uvedeno, skutečnost, že PHU Drabex přiznal plnění od žalobkyně, *nasvědčuje* tomu, že by mohl být skutečným odběratelem. Sama o sobě k tomu ale nestačí, neboť (1) nadále přetrvávaly nevyjasněné pochybnosti ohledně předložených dokladů a (2) se k nim přidaly další

pochybnosti plynoucí ze sdělení polského správce daně. Na námitku, proč by PHU Drabex daň přiznal, i kdyby nebyl skutečným odběratelem, lze odpovědět jednoduše tak, že se mohlo jednat o pochybení PHU Drabex (tedy daň přiznal mylně, neboť ji měl ve skutečnosti přiznat někdo jiný – skutečný odběratel), popř. o úmyslné podvodné jednání spočívající v tom, že daň sice přiznal, ale nikdy ji nehodlal zaplatit. Soud v této souvislosti připomíná, že chybějící daň představuje nejen daň nepřiznaná, ale i neuhrzená (viz např. bod 17 rozsudku NSS ze dne 6. 2. 2023, č. j. 10 Afs 22/2021 – 57). Důvody ale není třeba hledat – povinností žalovaného nebylo zjišťovat, jak se plnění uskutečnilo, nýbrž toliko prokázat důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených důkazních prostředků. Lze tedy souhlasit, že žalobkyně skutečně vytrhává jedinou skutečnost, která svědčí v její prospěch, z kontextu ostatních důkazů, které zcela přehlíží (a přitom paradoxně sama vyčítá žalovanému, že nehodnotil důkazy ve vzájemné souvislosti).

136. Obdobně tomu je u skutečnosti, že PHU Drabex uhradil žalobkyni kupní cenu zboží. Jak správně konstatoval žalovaný, úhrada kupní ceny je pouze indicií o tom, že k deklarovanému plnění fakticky došlo způsobem tvrzeným žalobkyní. Nemůže ale jít o indicii jedinou. Musí korespondovat s ostatními důkazy, což se v tomto případě nestalo. K argumentu žalobkyně, že deklarovaný odběratel by neměl důvod platit kupní cenu, pokud by mu zboží nebylo dodáno, lze poznamenat, že jím může být například daňový podvod (jako u účelového přiznání plnění, viz výše) či určité propojení skupiny osob. To však není podstatné a není třeba o tom spekulovat, neboť prokázání zaplacení kupní ceny samo o sobě neprokazuje dodání zboží deklarovanému odběrateli, natož do jiného členského státu, a jeho spojení s přepravou (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2022, č. j. 9 Afs 274/2020 – 61).
137. Lze shrnout, že v daňovém řízení vyplynuly dvě skutečnosti (přiznání plnění a úhrada kupní ceny ze strany PHU Drabex), které *nasvědčovaly* tomu, že by skutečným odběratelem žalobkyně *mohl být* deklarovaný odběratel PHU Drabex. Proti tomu ale stála celá řada *přetrvávajících, nikdy přesvědčivě nevysvětlených a zásadních* pochybností plynoucích z předložených dokladů (neuvezení žalobkyně ani PHU Drabex na CMR listech, českých i polských vážních lístcích a průvodkách výdejem, uvedení odlišných subjektů na těchto dokladech či neúplnost dodacích listů), mezinárodní výměny informací (PHU Drabex je pochybným a nespolehlivým podnikatelem nespolupracujícím se správcem daně a neplnícím své povinnosti vůči němu) i vyjádření samotné žalobkyně (neprověření oprávnění M. T. jednat za PHU Drabex a absence písemných smluv za okolností, kdy by to bylo namístě, viz výše).
138. Za této situace je nutno souhlasit s žalovaným, že žalobkyně nevyvrátila pochybnosti správce daně a neprokázala, že zboží dodala deklarovanému odběrateli PHU Drabex. Současně je třeba odmítnout námitku, že by žalovaný hodnotil důkazy v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů podle § 8 odst. 1 daňového řádu. Ze shora uvedeného přehledu je zřejmé, že vzal řádně v potaz veškeré důkazy a poznatky z nich plynoucí, které logicky vyhodnotil v jejich vzájemné souvislosti, plně v souladu s judikaturou, kterou žalobkyně cituje v žalobě a replice. Je to naopak žalobkyně, která se selektivně soustředí na jediné dvě skutečnosti, které svědčí v její prospěch, a upozaďuje ty, z nichž vyplývají zásadní pochybnosti o jejích tvrzeních, a jichž je naprostá většina. Znova je třeba zdůraznit, že žalobkyně žádným vyjádřením ani provedeným důkazem neodstranila ani iniciální pochybnosti plynoucí již z předložených dokladů.

139. Žalobkyně namítá, že navrhla provést důkaz mezinárodním dožádáním k ověření smluvního vztahu mezi PHU Drabex a společnostmi uvedenými na dokladech, který žalovaný a i správce daně nezákonně odmítli. S tím nelze souhlasit.
140. Z obsahu daňového spisu plyne, že žalobkyně ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 1. 10. 2018 v samém závěru pod nadpisem „*III. Návrh na doplnění dokazování*“ uvedla, že „[p]okud by správce daně měl i přes shora uvedené za neprokázané, že šetřené dodávky zboží se uskutečnil[y] pro osobu registrovanou k dani v jiném členském státě, [žalobkyně] správce daně žádá, aby správce daně **doplnil dokazování o žádost v rámci mezinárodní výměny informací, již by ověřil existenci smluvního vztahu mezi odběratelem [žalobkyně] a obchodními korporacemi uvedenými na důkazních prostředcích.**“ (zdůraznění přidal soud). V doplnění odvolání žalobkyně na tento návrh jen odkázala, aniž by jej jakkoliv upřesnila.
141. Soud má na rozdíl od žalobkyně za to, že se v tomto případě vůbec nejednalo o důkazní návrh. Žalobkyně totiž ve svém vyjádření neoznámila, jaký důkaz má správce daně prostřednictvím mezinárodního dožádání provést, nýbrž jen uvedla, co má být zjištěno. Jinak řečeno, z návrhu žalobkyně není jasné, co mělo být předmětem důkazu (listina, svědek, atp.), z něž relevantní poznatky vyplynou. Mezinárodní dožádání (resp. výměna informací dle nařízení o spolupráci v oblasti DPH) totiž – jako každé jiné dožádání – není důkazním prostředkem sama o sobě. Je jen cestou k opatření a provedení důkazu, který český správce daně provést nemůže, neboť se nachází v zahraničí mimo jeho působnost. Pořád ale platí, že tento důkaz (přesněji řečeno jeho předmět) musí být řádně označen, dovolává-li se daňový subjekt jeho provedení. S tím počítá i nařízení o spolupráci v oblasti DPH, neboť předpokládá, že pro získání požadovaných informací provede dožádaný orgán nezbytná správní šetření (viz čl. 7 odst. 2, tedy že je nutné k získání informací provést nějaké dokazování), a umožňuje podat odůvodněnou žádost o konkrétní správní šetření (viz čl. 7 odst. 4, tedy v podstatě o provedení konkrétního důkazu).
142. Z „důkazního“ návrhu také není zřejmé, jaké konkrétní tvrzení jím chtěla žalobkyně prokázat. V návrhu jen obecně tvrdí, že žádost má ověřit existenci smluvního vztahu mezi (nespecifikovaným) odběratelem žalobkyně a (nespecifikovanými) obchodními korporacemi uvedenými na (nespecifikovaných) důkazních prostředcích. Žalobkyně netvrdila, že by nějaké smluvní vztahy mezi jejími odběrateli a těmito společnostmi existovaly a jaké (aby bylo možné mj. vyhodnotit relevanci tohoto důkazního návrhu, viz níže), včetně toho, jak vysvětlují jejich přítomnost na předložených dokladech. V podstatě po správci daně požadovala, aby to za ni zjistil. Tedy aby svou vyhledávací činností (resp. vyhledávací činností dožádaných správců daně) nahradil nedostatek vlastních tvrzení žalobkyně o smluvních vztazích mezi jejími odběrateli a společnostmi na předložených dokladech. To nelze připustit (viz rozsudek NSS ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013 – 30). Nic na tom nemění skutečnost, že žalobkyně svůj požadavek formálně nazvala jako „důkazní“ návrh mezinárodním dožádáním. Není žádný rozdíl mezi tím, zda jej adresuje přímo správci daně, anebo jeho prostřednictvím správcům daně jiných členských států. V tomto ohledu je tedy údajný „důkazní“ návrh úplně stejný, jako kdyby žalobkyně navrhla provést „důkaz“ např. sdělením správce daně o tom, jaké byly smluvní vztahy mezi PHU Drabex a osobami uvedenými na předložených důkazních prostředcích. Absurdita takového „důkazního“ návrhu je zjevná.
143. Soud dále souhlasí s žalovaným, že žalobkyně *de facto* žádala, aby prováděl mezinárodní dožádání ke každému subjektu, který se vyskytne na předložených písemnostech. To jen potvrzuje výše uvedené, tedy že se ve skutečnosti nejednalo o důkazní návrh, ale o

požadavek, aby rozhodné skutečnosti a důkazy vyhledával za ni. Tím na něj žalobkyně přenášela vlastní břemeno tvrzení a břemeno důkazní. Jak bylo výše uvedeno, samotný důkazní návrh byl zcela obecný a nespécifikoval ani odběratele žalobkyně, k nimž se má vztahovat, ani společnosti na předložených dokladech, a dokonce ani tyto doklady. Není tedy pravda, že by žalobkyně reagovala na nějaká konkrétní tvrzení správce daně (a která), jež by popírala a chtěla vyvrátit.

144. Žalobkyně v daňovém řízení nepřednesla žádné tvrzení o tom, že by společnost Panco byla obchodní partnerkou PHU Drabex. Ve vyjádření ze dne 9. 5. 2017 žalobkyně toliko tvrdila, že Prorsum byla obchodní partnerkou PHU Drabex, a že Logistyk se zabývá zpracováním surového řepkového oleje a nebylo v moci žalobkyně zjistit, zda si PHU Drabex nechal zboží dodané od žalobkyně u této společnosti skladovat, zpracovat nebo jí je prodal. K tomuto vyjádření nicméně „důkazní“ návrh učiněný v podání ze dne 1. 10. 2018 nemá žádnou zjevnou souvztažnost, tedy není zjevné, že by jím právě toto tvrzení mělo být prokázáno. Žalobkyně v žalobě navíc odmítnutím úplně stejného „důkazního“ návrhu argumentuje i ve vztahu k odběratelce Stefarez, tedy nesměřoval (jen) k PHU Drabex (popř. je její žalobní argumentace vnitřně rozporná). I kdyby jím ovšem žalobkyně zamýšlela prokázat tato tvrzení, nic to na výše uvedeném nemění. Byla totiž zcela neurčitá, obecná a nevysvětlovala přítomnost těchto subjektů na předložených dokladech. Vůbec nebyla zřejmá role společností Prorsum a Logistyk v celé obchodní transakci, což opět vede k tomu, že by relevantní skutečnosti musel za žalobkyni vyhledávat správce daně (namísto toho, aby alespoň tvrzení o nich předložila ona sama).
145. Výše uvedené vynikne na tom, že důvodnost návrhu na provedení údajného „důkazu“ nelze vůbec vyhodnotit dle kritérií formulovaných judikaturou Ústavního soudu (viz např. nález ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 733/01, a rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 – 89). Podle posledně citovaného rozsudku platí, že *„neakceptování návrhu na provedení důkazů lze založit pouze argumentem, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dále lze užít argument, dle kterého důkaz není způsobilý vyvrátit nebo potvrdit tvrzenou skutečnost, tzn., nedisponuje vypovídací potenci. Odmítnout provedení důkazu lze konečně pro jeho nadbytečnost, a to tehdy, byla-li již skutečnost, která má být dokazována, v dosavadním řízení bez důvodných pochybností postavena najisto.“* Relevanci skutečnosti, k níž byl „důkaz“ navržen, jakož i to, zda je způsobilý ji potvrdit, a popř. zda již byla postavena najisto, nemohl žalovaný posoudit, protože žalobkyně žádnou takovou konkrétní skutečnost netvrdila. V samotném návrhu není vůbec uvedeno, co jím má být prokázáno – jen že má být ověřena existence nespécifikovaných smluvních vztahů nespécifikovaných subjektů. **O jaké smluvní vztahy jakých subjektů se mělo jednat, je přitom rozhodující, neboť jinak nelze posoudit, zda a jak vysvětlují přítomnost subjektů odlišných od žalobkyně na předložených dokladech a zda je tak vůbec na místě „důkaz“ provést.** Způsobilost „důkazu“ potvrdit tvrzení žalobkyně navíc nebylo možné posoudit i z důvodu, že ani nebylo jasné, co mělo oním důkazem být.
146. Soud zdůrazňuje, že nezpochybňuje obecnou možnost navrhnout provedení důkazu prostřednictvím mezinárodního dožádání. Je ale třeba, aby daňový subjekt uvedl, jaký konkrétní důkaz navrhuje provést (jakou listinu má dožádaný orgán opatřit, jakého svědka vyslechnout atd.) a jaké konkrétní tvrzení jím má být prokázáno. V projednávané věci žalobkyně neučinila ani jedno.

147. Soud ze shora uvedených důvodů nesdílí závěry, které dříve vyslovil zejména v rozsudcích ze dne 29. 6. 2023, č. j. 43 Af 36/2019 – 120, a ze dne 1. 3. 2023, č. j. 54 Af 18/2020 – 97. V obou případech soud nezohlednil absenci příslušného tvrzení a označení dožádaného důkazu. Argumentace tím, že správce daně ve věci sp. zn. 43 Af 36/2019 neodmítl důkaz na základě některého z přípustných důvodů je nesprávná, protože s ohledem nedostatky tvrzení a označení důkazu to ani nebylo možné (viz výše bod 145). Ostatně soud ani v bodě 184 citovaného rozsudku sp. zn. 43 Af 36/2019 prokazované skutečnosti nekonkretizuje a jen nekonkrétně uvádí, že „důkaz“ mezinárodním dožádáním mohl objasnit blíže nespecifikované „*skutkové okolnosti, které jsou důležité pro posouzení splnění podmínek pro osvobození od DPH*“, byl způsobilý vyvrátit nebo potvrdit (opět) nespecifikované „*sporné skutečnosti*“ a že nespecifikované „[r]ozhodné skutečnosti“ zároveň nebyly dosud prokázány jinými důkazy.
148. Nejde ani o to, že by správce daně nebo žalovaný žádali na žalobkyni důkaz přinést či opatřit – žalobkyně jej totiž *ani řádně neoznačila*. Proto nelze danou situaci srovnávat s výslechem svědka či opatřením listiny, kterou daňový subjekt nemá k dispozici. Projednávanou věc navíc od věci sp. zn. 43 Af 36/2019 odlišuje i to, že soud byl schopen (i při absenci žalobních či jiných) tvrzení žalobkyně indikovat alespoň potenciální obchodní řetězce, v nichž by deklarovaní odběratelé mohli figurovat tak, aby to současně vysvětlovalo uvedení jiných subjektů na CMR listech. O tento případ se nyní nejedná, jelikož z předložených listin žádné takové řetězce na první pohled neplynou. Především ale není na soudu, aby za žalobkyni domýšlel další argumenty (např. konstruoval možné obchodní řetězce či spekoval o roli subjektů uvedených na dokladech, a tím nahrazoval nedostatečná tvrzení žalobkyně) či vyhledával ve spisu skutečnosti, které žalobu podporují (viz rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 – 78, č. 2162/2011 Sb. NSS).
149. Soud dále ve shodě s žalovaným konstatuje, že ve vztahu k deklarovanému odběrateli PHU Drabex daňové orgány učinily mezinárodní dožádání, nicméně jeho prostřednictvím pochybnosti vzniklé na základě žalobkyní předložených listin odstraněny nebyly, naopak získanými informacemi byly ještě více prohloubeny. Žalobkyně ani netvrdila, že by dodávala zboží do jiného členského státu subjektům, které se vyskytují na CMR listech a vážních listcích. I z tohoto pohledu tedy byl její údajný důkazní návrh neopodstatněný, neboť relevantní skutečnost, že žalobkyně dodala zboží deklarovanému odběrateli, nemohla být prokázána informacemi o těchto subjektech. Žalobkyně měla široký prostor, aby vysvětlila, z jakého důvodu na CMR listech a vážních listcích figurují zcela odlišné subjekty od žalobkyně a deklarovaného odběratele PHU Drabex. Sama se o to měla aktivně zajímat, a případně si o jejich postavení měla zajistit potřebné doklady, aby byla schopna prokázat, že i přes jejich uvedení na CMR listech a vážních listcích bylo zboží dodáno deklarovanému odběrateli. Namísto toho, aby sama vynaložila snahu objasnit tyto údaje, pouze navrhla provedení dalších mezinárodních dožádání.
150. Současně je třeba souhlasit se žalovaným, že důkaz o tom, že podmínky stanovené v § 64 odst. 1 zákona o DPH jsou splněny, musí předložit (nebo alespoň označit) osoba, která se domáhá osvobození od DPH.
151. Mezi státní výměna informací v rámci správy daní nebyla zavedena proto, aby umožnila daňovým subjektům získat dodatečné důkazy, které si měly samy dříve zajistit pro účely splnění podmínek pro přiznání osvobození. K tomu lze odkázat na body 103 až 105 rozsudku Soudního dvora ze dne 20. 6. 2018, C-108/17, *Enteco Baltic*. V něm Soudní dvůr konstatoval, že „*pokud jde o plnění uvnitř Společenství, z judikatury Soudního dvora vyplývá,*

že v případě, že dodavatel není s to předložit důkazy nezbytné k tomu, aby bylo možné konstatovat, že byly splněny podmínky pro osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně, daňové orgány členského státu odeslání či přepravy zboží nemají povinnost vyžádat si informace od orgánů členského státu určení na základě ustanovení nařízení č. 1798/2003 týkajícího se režimu výměny informací mezi orgány daňové správy členských států (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. dubna 2010, *X a fiscale eenheid Facet-Facet Trading*, C-536/08 a C-539/08, EU:C:2010:217, bod 37, jakož i obdobně rozsudek ze dne 27. září 2007, *Twoh International*, C-184/05, EU:C:2007:550, body 28, 34 a 38). Takový výklad lze použít i ve vztahu k nařízení č. 904/2010, které se v souladu se svým článkem 62 druhým pododstavcem použije od 1. ledna 2012 a kterým se na základě jeho článku 61 prvního pododstavce zrušuje od téhož data nařízení č. 1798/2003. Jak totiž vyplývá konkrétně z bodů 3, 4 a 7 odůvodnění nařízení č. 904/2010, jeho cílem je boj proti podvodům s DPH a vyhýbání se daňové povinnosti a pomoc pro správné vyměňování DPH. Za tímto účelem uvedené nařízení stanoví v čl. 1 odst. 1 druhém pododstavci pravidla a postupy, jež umožňují příslušným orgánům členských států spolupráci a vzájemnou výměnu všech informací, které mohou pomoci správně vyměřit DPH, kontrolovat správné uplatňování DPH, zejména u plnění uvnitř Společenství, a bojovat proti podvodům souvisejícím s DPH. Článek 7 odst. 1 téhož nařízení konkrétně stanoví, že za tímto účelem poskytne dožadovaný orgán na žádost vnitrostátního orgánu veškeré informace, které mohou pomoci správně vyměřit DPH. Článek 54 odst. 1 uvedeného nařízení stanoví meze pro výměnu těchto informací mezi vnitrostátními orgány, které nejsou povinny poskytovat požadované informace za všech okolností. Jelikož toto nařízení neobsahuje v tomto směru výslovné ustanovení, nezakládá osobě povinné k dani zvláštní nárok na to požadovat předání informací v případě, že sama není s to předložit důkazy, které by dokládaly její nárok na osvobození od DPH (viz obdobně rozsudek ze dne 27. září 2007, *Twoh International*, C-184/05, EU:C:2007:550, body 30 až 34).“ Tento rozsudek ani rozsudek Soudního dvora ze dne 27. 9. 2007, *Twoh International*, C-184/05, nejsou nepřiléhavé, jak se žalobkyně domnívá. Soudní dvůr své závěry vyslovil obecně, bez ohledu na to, zda je či není sporný charakter dodání jako intrakomunitárního. Na rozdíl od žalobkyně má soud navíc za to, že v projednávané věci se jedná o případ, kdy žalobkyně nedisponovala dostatečnými důkazy nutnými k prokázání svého deklarovaného odběratele. Ty, které v daňovém řízení předložila, totiž neprokázaly, že by zboží skutečně dodala PHU Drabex (viz argumentaci níže v bodě 153 k tomu, že žalovaný nerozšiřoval důkazní břemeno žalobkyně).

152. Z těchto závěrů vychází též judikatura NSS, která potvrzuje, že daňový subjekt se nemůže dovolávat povinnosti správce daně obstarat důkaz o uskutečnění intrakomunitárního dodání od správce daně z jiného členského státu, neboť důkazní povinnost ohledně prokázání dodání do jiného členského státu osobě povinné k dani spočívá v první řadě na odesílateli zboží (viz rozsudek NSS ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012 – 45, bod 54). Citovaný rozsudek NSS je přílehlavý, neboť nadbytečnost mezinárodního dožadání (resp. získání daňového přiznání německého odběratele) byla jen jedním z důvodů, proč byla námitka stěžovatelky shledána nedůvodnou. Druhým byly právě závěry plynoucí z rozsudku Soudního dvora ve věci *Twoh International*. Pokud žalobkyně argumentuje tím, že finanční správa běžně bez součinnosti s daňovými subjekty prověřuje např. společnosti obchodující v řetězcích a jejich vazby, je nutno říci, že přesně to je vyhledávací činností, která dle judikatury NSS nemůže nahradit důkazní břemeno daňového subjektu. Žalobkyně se tedy sama usvědčuje v tom, že žádala po správci daně, aby za ni prováděl vyhledávání tvrzení a důkazních prostředků, které si měla zajistit sama.

153. Nedůvodná je i dílčí námitka, že žalovaný rozšiřoval důkazní břemeno žalobkyně. Žalobkyně pomíjí podstatu věci. Tou je, že předloženými doklady neprokázala dodání svému deklarovanému odběrateli. Až teprve v reakci na vyslovené pochybnosti ohledně těchto dokladů žádal správce daně jejich vysvětlení. To se samozřejmě nemohlo obejít bez toho, aby žalobkyně vysvětlila, proč jsou na nich uvedeny jiné subjekty – včetně toho, jaké byly vztahy mezi deklarovaným odběratelem a těmito subjekty. Jinými slovy, pokud by žalobkyně předložila doklady, které by prokazovaly dodání PHU Drabex, nikdy by se neřešilo, jaké vztahy má PHU Drabex s dalšími subjekty. V první řadě šlo tedy vždy o to, že žalobkyně neprokázala to, co tvrdila, a ohledně čehož ji tížilo důkazní břemeno: dodání zboží PHU Drabex. Soud tedy v takovém postupu orgánů finanční správy, na rozdíl od žalobkyně, nevidí nezákonné „rozšiřování“ důkazního břemene. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný měl postaveno najisto, jaká otázka je ve věci podstatná, a proč žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro přiznání osvobození od daně. Vysvětlení vazeb mezi subjekty uvedenými na dokladech a odběratelem žalobkyně a jejich doložení mohlo rozptýlit pochybnosti správce daně. Žalobkyně by poskytnutím věrohodného vysvětlení mohla unést důkazní břemeno ve vztahu k prokázání osoby, které bylo zboží dodáno. Proto je nepřiléhavá i judikatura NSS, kterou žalobkyně cituje. To platí i pro odkaz na bod 23 rozsudku ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 – 38, č. 3505/2017 Sb. NSS, jenž se týká řetězových obchodů. I ten vychází z předpokladu, že daňový subjekt primárně prokázal dodání zdanitelného plnění.
154. K výše uvedenému je ještě třeba zdůraznit, že s ohledem na důkazní břemeno je na plátcích, aby si ve svém zájmu zajistil důkazy, kterými bude schopen prokázat uskutečnění plnění v souladu s daňovými doklady. K tomu NSS v rozsudku ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009 – 232, uvedl, že „[k]aždý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění eventuálních práv a povinností dle příslušných ustanovení zákona o DPH“. Volba důkazních prostředků, jimiž daňový subjekt svá tvrzení prokáže, je přitom na jeho úvaze. Není povinností správce daně mu sdělovat, kterými důkazními prostředky může případně soulad daňových dokladů se skutečností prokázat (viz rozsudek NSS ze dne 11. 8. 2009, č. j. 1 Afs 63/2009 – 102). Jak NSS konstatoval v bodě 38 rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 – 37, je zcela na daňovém subjektu, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje, uzpůsobil tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní. Zachování náležité míry obezřetnosti daňových subjektů v obchodních vztazích není další podmínkou, kterou by správce daně stanovil nad rámec § 64 zákona o DPH, nýbrž tato povinnost plyne daňovým subjektům přímo z judikatury NSS. Taková povinnost pak plyne i z judikatury Soudního dvora např. ve věcech *Teleos* či *Mecsek-Gabona*.
155. Soud tedy uzavírá, že žalobkyně neprokázala, že zboží dodala deklarovanému odběrateli PHU Drabex jako jednu z podmínek pro osvobození od daně. Žalobní body jsou nedůvodné.

Stefarez

156. Soud nepřisvědčil ani žalobním bodům, v nichž žalobkyně namítala, že prokázala dodání zboží deklarované odběratelce Stefarez a žalovaný nesprávně hodnotil provedené důkazy.
157. Z obsahu daňového spisu plyne, že žalobkyně k prokázání výše uvedeného předložila zejména dvě faktury (č. 21500418 a 21500455) a ke každé faktuře dodací listy, české vážní

lístky k výdeji a CMR listy. K faktuře č. 21500418 žalobkyně ještě doložila český vážní list k výdeji, maďarský vážní lístek „*Mérlegjegy*“ a maďarské potvrzení o přijetí zboží. K faktuře č. 21500455 žalobkyně dále doložila českou průvodku výdejem materiálu a maďarský vážní lístek „*Mérlegjegy*“.

158. Ve fakturách je jako konečná příjemkyně a současně i odběratelka označena Stefarez. Faktury nicméně faktické dodání zboží do jiného členského státu prokázat nemohou (viz výše citovaná judikatura). V dodacích listech je jako dodavatelka uvedena žalobkyně a jako odběratelka Stefarez, avšak předání a převzetí zboží v nich není potvrzeno. Také ony jsou tedy bez jakékoliv důkazní hodnoty; stejně jako u PHU Drabex jejich neúplnost naopak vzbuzuje pochybnosti o skutečném průběhu transakce.
159. Na české průvodce výdejem materiálu k faktuře č. 21500455 je jako odběratelka uvedena Stefarez. V českých vážních lístcích k výdeji u obou faktur není údaj o odběrateli uveden a toliko v poznámce je uvedeno „*Stefaréz*“, resp. „*Stefarez*“. Obojí maximálně nasvědčuje, že zboží bylo pro Stefarez při výdeji určeno, nic ale neříká o tom, zda jí bylo skutečně dodáno (žalobkyně navíc obchodovala se dvěma společnostmi s názvem Stefarez, jak se soudu známo z vlastní činnosti, konkrétně z věci vedené pod sp. zn. 43 A 11/2021). U českého vážního lístku k faktuře č. 21500418 dále vyvolává pochybnosti o jeho správnosti skutečnost, že vážení je datováno až ke dni 28. 4. 2015, zatímco veškeré ostatní listiny (faktura, dodací list, CMR list ale i maďarský vážní lístek) byly vystaveny již 16., popř. 17. 4. 2015. Těžko mohlo být zboží váženo v Maďarsku a až o deset dní později vydáváno v ČR. Žalobkyně ke stejné transakci předložila ještě další český vážní list, který časově odpovídá (je datován ke dni 16. 4. 2015), avšak vážení dle něj proběhlo v Nelahozevsi (a nikoliv v sídle žalobkyně v Kolíně), a nebyl vystaven žalobkyní, ale společností Povltavské Tukové Závody Trading a.s. Tuto nesrovnalost sice žalobkyně (alespoň dle názoru správce daně a žalovaného, viz str. 54 a 55 zprávy o daňové kontrole) vysvětlila a doložila, avšak pořad není zřejmé, proč předložila jinak datovaný druhý vážní lístek ke stejné transakci (dle nějž mělo být zboží určeno také Stefarez). Vážní list ze dne 16. 4. 2015 nadto neobsahuje údaj o odběratelce Stefarez.
160. Nejzávažnější pochybnosti nicméně plynou z předložených CMR listů a maďarských dokladů.
161. Na CMR listu k faktuře č. 21500418 je sice jako odesílatelka uvedena žalobkyně a jako příjemkyně Stefarez, avšak kolonka č. 24 „*Zboží obdržel*“ není vyplněna a jako místo vykládky je uvedeno Szeleste v Maďarsku (sídlí Stefarez se nachází ve Slovensku). Otisk razítka Stefarez je pouze v kolonce pro potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu. Na korespondujícím maďarském vážním lístku je jako výstavce uveden subjekt UBM Agro Zrt (dále jen „UBM“) a jako zákazník Pá-tak kft (dále jen „Pá-tak“). Na maďarském potvrzení o přijetí zboží je označen Pá-tak jako kupující a B&B Agrogabona Kft. (dále jen „B&B“) jako dopravce, i když podle CMR listu byl dopravcem Transportstav.
162. Na CMR listu k faktuře č. 21500455 je rovněž jako odesílatelka uvedena žalobkyně a jako příjemkyně Stefarez, avšak v kolonce č. 24 „*Zboží obdržel*“ je uveden subjekt GPR-OMEGA (se sídlem v Györu v Maďarsku), tj. subjekt odlišný od deklarované odběratelky, a datum převzetí není uvedeno. V kolonce pro potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu je otisk razítka Stefarez. Jako místo vykládky je uveden Héreg v Maďarsku. Na příslušném maďarském vážním lístku je uveden (zřejmě jako zákazník) subjekt V+V COOP a jako dopravce B&B, opět přestože podle CMR listu byl dopravcem Transportstav.

163. Podobně jako u PHU Drabex ani v tomto případě spolu předložené doklady v řadě ohledů nekorespondovaly (odlišnosti v tom, kdo je uveden jako příjemce a kdo potvrdil převzetí, resp. absence tohoto údaje; odlišné subjekty od žalobkyně a deklarované odběratelky uvedené ve vážních listcích; různé názvy dopravců atd.) a samy o sobě nepotvrzovaly, že skutečnou pořizovatelkou byla deklarovaná odběratelka Stefarez.
164. Soud se shoduje s daňovými orgány, že přiznat CMR listům zásadní váhu lze jen tehdy, jsou-li vyplněny v souladu s Úmluvou o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (CMR), potvrzeny odesílatelem, přepravcem a příjemcem a korespondují s dalšími předloženými doklady, což předložené CMR listy nesplňovaly. Neúplně vyplněné CMR listy mají sníženou vypovídací hodnotu (srov. např. rozsudek NSS ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019 – 37, bod 28).
165. Jak bylo výše uvedeno, v prvním CMR listu nebyl v položce č. 24, kterou má potvrdit příjemce zboží jeho převzetí, uveden žádný subjekt (byla nevyplněná) a ve druhém byl označen odlišný subjekt od deklarované odběratelky bez uvedení data převzetí.
166. Důležitost potvrzení v položce č. 24 CMR listu NSS zdůraznil v bodech 32 a 33 rozsudku ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018 – 42: *„Nejvyšší správní soud plně aprobuje závěr orgánů finanční správy, že stěžovatel toto své primární důkazní břemeno neunesl a nepředložil důkazní prostředky prokazující na první pohled faktické dodání betonářské oceli do jiného členského státu (a jeho související dobrou víru ohledně tohoto dodání). Stěžovatel totiž správci daně předložil předně faktury a příjmové pokladní doklady týkající se daných transakcí. Tyto ovšem z povahy věci nemohou prokázat faktické dodání zboží do zahraničí. Nutno poukázat i na to, že předmětné faktury neměly náležitosti daňového dokladu podle zákona o DPH, neboť neobsahovaly sdělení, že se jedná o plnění osvobozená od daně s odkazem na příslušné zákonné ustanovení. Faktury pak neobsahovaly ani způsob dopravy a dodací podmínky, ačkoliv se mělo jednat o mezinárodní transakci. Dále stěžovatel předložil CMR listy (mezinárodní nákladní listy) týkající se předmětných dodání. CMR listy mají přitom při prokazování dodání zboží (zvláště v situacích, kdy dodavatel nezajišťuje přepravu zboží, jako tomu bylo v souzené věci) zásadní váhu. Vypovídací hodnota CMR listu je totiž založena mimo jiné tím, že na jeho vyhotovení by měly spolupůsobit tři na sobě většinou nezávislé osoby, tj. prodejce, dopravce a kupující (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 6. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195). V souzené věci nicméně prakticky veškeré mezinárodní nákladní listy (kromě jediného), kterými stěžovatel prokazoval dodání do Polska a na Slovensko, neměly vyplněny oddíl 24, ve kterém příjemce zboží potvrzuje, že zboží obdržel (CMR listy týkající se společnosti PROZAMET navíc neměly vyplněn ani oddíl 3 obsahující údaje o vykládce zboží). Uvedená skutečnost zásadním způsobem znevěrohodňuje dané CMR listy, které nelze v žádném případě považovat za důkazy prokazující prima facie nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství ve smyslu výše citované judikatury (ve věci Teleos plátcí daně disponovali kompletními CMR listy, což [Soudní dvůr] opakovaně zdůraznil). Popsaná nekompletnost CMR listů nadto měla ve stěžovateli vzbudit pochybnosti o tom, zda bylo zboží skutečně dodáno, jak bylo sjednáno, či nikoliv. Měl proto požadovat další důkazy osvědčující reálné dopravení zboží na Slovensko a do Polska. Takto ovšem v době realizace daných obchodů a v době jejich zanesení do daňových přiznání jako obchodů intrakomunitárních nepostupoval.“*
167. Není pravdou, že by závěry tohoto rozsudku nebyly přiměřeně aplikovatelné i na projednávanou věc. Žalobkyně se soustředí na nepodstatné skutkové rozdíly a pomíjí, že NSS své závěry vyslovil obecně, aniž by pro mělo nějaký význam, jakou podmínku osvobození od daně posuzoval či kdo zajišťoval přepravu. Ve výše citovaném rozsudku ostatně výslovně uvedl, že CMR listy mají zásadní váhu *„zvláště v situacích, kdy dodavatel*

nezajišťuje přepravu zboží“ (zvýraznil soud) – nikoliv tedy výlučně. Ostatně, kdyby ji neměly, byla by pozice žalobkyně ještě více oslabena, neboť ona sama je předložila k prokázání svých tvrzení o skutečném odběrateli. Její argumentace, kterou se snaží vyvrátit aplikovatelnost závěru o zásadní důkazní váze CMR listů NSS v nynější věci, tedy vůbec nedává smysl. Absence potvrzení obdržení zboží v položce č. 24 CMR listů deklarovaným odběratelem, resp. potvrzení cizím subjektem, oslabuje výpovědní hodnotu tohoto důkazního prostředku.

168. Případný není ani názor žalobkyně, že se v praxi běžně stává, že příjemci zboží neumístí zcela přesně své potvrzení o přijetí zboží do příslušné kolonky. V projednávané věci se nejedná jen o „nepřesné“ umístění razítka: kolonka pro potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu je totiž asi pět centimetrů pod kolonkou č. 24, a navíc je oddělena sedmi řádky. I kdyby ale bylo razítko nepřesně umístěno, vyvolává to pro změnu otázku, proč by zůstala nevyplněná kolonka pro potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu. Na druhém předloženém CMR listu jsou totiž vyplněny obě kolonky. Podle žalobkyně je podstatné, že potvrzení Stefarez se nachází v části „*pod kolonkou ,zboží obdržel*““. To je zcela absurdní argument. Razítka Stefarez je úplně ve spodní části celého CMR listu, tj. pod všemi kolonkami v CMR listu. Stejně dobře by se tak dalo tvrdit, že jde o potvrzení odesílatele, dopravce atp. uvedené v kterékoliv kolonce nad ním.
169. Bez ohledu na výše uvedené je ale rozhodující, že správce daně a žalovaný nebyli povinni zjistit, z jakého důvodu jsou na CMR listech uvedeny subjekty odlišné od deklarovaného odběratele nebo proč nebylo razítka správně umístěno. Byla to žalobkyně, která předložením CMR listů chtěla prokázat, že plnění byla uskutečněna tak, jak tvrdila, a bylo její povinností předložit tomu odpovídající důkazní prostředky. Správci daně a žalovanému postačilo poukázat na důvodné pochybnosti. Jestliže se žalobkyně spokojila s CMR listem, v němž – podle jejího názoru – nebylo správně umístěno razítka, jde to k její tíži. Měla se sama zajímat, proč tomu tak je, kdo tedy obdržel její zboží a vyžadovat správně vyplněný CMR list tak, aby byla schopna prokázat dodání deklarované odběratelce. Jak už bylo několikrát zdůrazněno, bylo na žalobkyni, aby si ve svém zájmu zajistila důkazy, kterými bude schopna prokázat uskutečnění plnění v souladu s daňovými doklady (viz např. judikaturu v bodě 154 výše).
170. Výslech svědka H. stejně jako u PHU Drabex nepřinesl žádná relevantní skutková zjištění ani vysvětlení nesrovnalostí v žalobkynin předložených dokladech. K tomu soud pro stručnost odkazuje na bod 130 výše a doplňuje, že ani ve vztahu k nesrovnalostem ohledně dopravců svědek nic nevedl.
171. Pochybnosti plynoucí z předložených dokladů nebyly jediné, které v řízení vyplynuly. Další založila skutečnost, že žalobkyně, jak sama tvrdila, uzavírala smlouvy se Stefarez pouze ústní formou. Podobně jako u PHU Drabex soud konstatuje, že právní úprava sice nevyžaduje písemnou formu kupní smlouvy, ale lze očekávat, že u transakcí s rizikovou komoditou v řádech milionů korun (fakturované částky dohromady činí asi milion korun) se zahraničním obchodním partnerem bude žalobkyně obezřetnější a bude vyžadovat písemný důkaz o tom, s kým kupní smlouvu uzavřela. To navíc za situace, kdy věděla, že u dodávek bude uplatňovat osvobození od DPH, u něž je prokázání dodání osobě povinné k dani klíčové. Žalovaný správně upozornil i na nedůsledný přístup žalobkyně, neboť předložila písemné smlouvy se stejnou odběratelkou, avšak k jiným zdaňovacím obdobím měsíců září až prosinec 2014 (viz protokol o ústním jednání ze dne 14. 12. 2016).

172. Žalobkyně namítá, že zboží dodávala v rámci třístranného obchodu své odběratelce Stefarez, která je dále prodala svým odběratelům.
173. Soud v první řadě souhlasí s žalovaným (viz bod 111 napadeného rozhodnutí), že ve věci není podstatné, zda byly splněny podmínky pro třístranný obchod podle § 17 zákona o DPH, ale pouze to, zda žalobkyně prokázala splnění podmínek pro osvobození od daně podle § 64 odst. 1 tohoto zákona. Její argumentaci je tedy nutno chápat tak, že se jí snaží vysvětlit, proč bylo zboží přepravováno do Maďarska (i když Stefarez byla slovenskou společností) a jeho převzetí bylo potvrzeno odlišným subjektem od deklarované odběratelky.
174. Žalobkyně v odpovědi ze dne 9. 5. 2017 na výzvu k prokázání skutečností tvrdila, že v případě plnění dle faktury č. 21500418 byla konečnou příjemkyní zboží společnost UBM, která byla obchodní partnerkou Stefarez. Zboží bylo dodáno v paritě DAP do Szeleste v Maďarsku. U faktury č. 21500455 byla konečnou příjemkyní zboží společnost V+V COOP jako obchodní partnerka Stefarez a zboží bylo dodáno v paritě DAP do Héregu v Maďarsku. Přepravu v obou případech zajišťovala žalobkyně prostřednictvím společnosti Transportstav. Další společnosti uvedené na vážních lístcích žalobkyně nezná.
175. V doplnění odvolání nicméně žalobkyně v návaznosti na výpověď svědka D. svá tvrzení změnila a začala tvrdit, že obchodní partnerkou Stefarez byla společnost GPR-OMEGA. Zboží bylo dodáváno do Héregu v Maďarsku, což je sídlo společnosti V+V COOP (aniž by specifikovala, jakého z obou plnění se tato tvrzení týkají). Na těchto tvrzeních žalobkyně setrvává v žalobě.
176. Z výše uvedeného je patrné, že žalobkynina tvrzení jsou nekonzistentní a již z tohoto důvodu nevěrohodná. Podstatné ale především je, že ani jedno z nich nemá oporu v provedených důkazech, včetně svědeckých výpovědí, jak správně dovodil žalovaný.
177. Ani jedna z žalobkyní předestřených skutkových verzí není v souladu s CMR listy a dalšími listinami. V případě první verze žalobkyně tvrdila, že konečnou příjemkyní zboží dle faktury č. 21500418 byla společnost UBM. Ta ale není uvedena v kolonce č. 24 „Zboží obdržel“ CMR listu, která je nevyplněná. Sídlo této společnosti ani není v Héregu a na maďarském vážním lístku a potvrzení o přijetí je jako zákazník, popř. kupující označena společnost Pá-tak. U faktury č. 21500455 žalobkyně tvrdila, že konečnou příjemkyní zboží byla společnost V+V COOP. V kolonce č. 24 „Zboží obdržel“ CMR listu je ale uvedena společnost GPR-OMEGA. V případě druhé verze u faktury č. 21500418 opět platí, že kolonka č. 24 CMR listu zůstala nevyplněná. Především se ale společnost V+V COOP ani společnost GPR-OMEGA nevyskytují na žádném z dokladů k této faktuře. U faktury č. 21500455 pak žalobkynina tvrzení vedle sebe neobstojí. Společnost GPR-OMEGA je v CMR listu uvedena v kolonce č. 24. Místo vykládky je ale v Héregu, tj. dle tvrzení žalobkyně v sídle společnosti V+V COOP. Z žalobkyniných tvrzení tak není jasné (jsou v tomto bodě vzájemně rozporná), kdo tedy vlastně byl konečným příjemcem zboží – jestli společnost GPR-OMEGA jako subjekt, který potvrdil převzetí zboží, anebo společnost V+V COOP, v jejímž sídle bylo místo vykládky.
178. Na rozdíl od žalobkyně má dále soud za to, že ani výslechy svědků D. a K. nepotvrdily žádné z jejích tvrzení, resp. nepřinesly do věci ani žádná relevantní zjištění.
179. Svědek M. D. ve své výpovědi převážně vypovídal tak, že si tázané skutečnosti nepamatuje nebo neví, popř. si nepamatoval konkrétní podrobnosti, anebo si nebyl jistý. Z jeho výpovědi tedy toliko vyplynulo, že za Stefarez v minulosti jednal jako její společník. Stefarez

se v roce 2015 zabývala koupí a prodejem obilnin a z toho plynoucích produktů. Žalobkyni svědek znal s tím, že je to společnost, která vyrábí řepkový olej. Stefarez a žalobkyně spolu spolupracovaly: Stefarez žalobkyni prodávala řepku olejnou, kterou žalobkyně zpracovala na olej, a Stefarez tento olej nakupovala od žalobkyně. Zakoupený olej byl dále prodán, Stefarez jej neskladovala. Svědek si nepamatoval, kterým společností jej Stefarez dále prodávala, ani kam byl dodáván. Nepamatoval si ani, na jaké adrese bylo místo vykládky zboží od žalobkyně ani kdo byl vykládce přítomný a přebíral je. On sám jí přítomný nebyl. Kvalitativní a kvantitativní kontrolu zboží prováděl „odběratel“. Dopravu zajišťovala žalobkyně, ale jména přepravce, ani zda byl zahraniční nebo český, si svědek nepamatoval. Nepamatoval si, kdo vystavoval a potvrzoval CMR listy, jen že jako odesílatel byla uvedena žalobkyně a jako příjemkyně Stefarez. Stefarez nabyla zboží v České republice. Místo, kam má být přepraveno, bylo oznámeno v kupní smlouvě a v e-mailu. O místech Szeleste a Nelahozeves nic nevěděl. O místu Héreg uvedl, že je mu povědomé jako odběrné místo, kam vozili zboží, ale adresu nezná. O společnosti GPR-OMEGA sdělil, že je mu povědomý název, ale nic víc. O společnostech UBM, Pátač, B&B, V + V COOP a Povltavské Tukové Závody nic nevěděl. Na další otázku, zda měla Stefarez smluvní vztah s některou z těchto společností svědek uvedl, že měla možná smluvní vztah s GPR-OMEGA, ale nebyl si jistý. Nepamatoval si, čeho se tento smluvní vztah týkal ani, zda o tom existuje písemný dokument. Nepamatoval si ani, kdo jednal za tento subjekt, kde má sídlo ani v jaké věci s ním Stefarez spolupracovala.

180. Svědek Š. K. vypovídal obdobně neurčitě a obecně. Z toho podstatného uvedl, že v roce 2015 byl jednatelem Stefarez, která se zabývala nákupem a prodejem zboží. Žalobkyni zná, Stefarez s ní spolupracovala, ale nepamatoval si kdy, kde ani jak a kdo koho oslovil. Předmětem spolupráce byl podle svědka nákup a prodej obilnin a oleje, ale přesně si to nepamatoval. Nepamatoval si, jak se dále nakládalo se zbožím, které Stefarez odebírala od žalobkyně. Na konkrétní otázku, zda bylo zboží dále prodáváno, nebo byla Stefarez konečnou zpracovatelkou, svědek odpověděl, že zboží dále prodávala, ale už si nepamatuje jakým odběratelům. Nevěděl, jestli o těchto transakcích existují písemné dokumenty, neboť už není jednatelem Stefarez. Nevěděl ani, kam bylo zboží fyzicky dodáváno (do jakého státu a na jaká konkrétní místa) a kdo jednal za odběratele společnosti Stefarez. Nepamatoval si přesný průběh transakcí mezi žalobkyní a Stefarez či jak probíhalo naložení, vyložení a dodání zboží. Stejně tak si nepamatoval, kam bylo dodáváno zboží od žalobkyně, jak proběhlo jeho vyložení, kdo při něm byl přítomný a kdo zboží přebíral. Přepravu zajišťovala žalobkyně. CMR listy potvrzoval svědek („*když to brali z Čech*“), ale nepamatoval si, kdo byl uveden jako odesílatel a příjemce.
181. Soud se ztotožňuje s hodnocením těchto výpovědí tak, jak je provedl žalovaný. Oba svědkové si odpovědi na většinu otázek nepamatovali nebo je nevěděli, popř. si nebyli jistí. Z jejich výpovědí toliko obecně vyplynulo, že žalobkyně spolupracovala se Stefarez a odebírala od ní řepkový olej, který dále prodávala. To je ale v podstatě vše. Ohledně konkrétních transakcí, které jsou předmětem projednávané věci, z výsledků nic nevyplývalo. Stejně tak výpovědi neosvětlily nesrovnalosti a neúplnost CMR listů a dalších listin, a především nepotvrdily žalobkynina tvrzení o tom, že se dodání uskutečňovala v rámci třístranného obchodu.
182. Svědek D. si vůbec nevybavoval jednotlivé odběratele, ani kam a komu bylo zboží od žalobkyně dopravováno a kdo je přebíral. Teprve až při výslovné zmínce města Héreg uvedl, že je mu „*povědomé*“ jako odběrné místo, kam vozili zboží. Z této nejisté a obecné odpovědi

nelze dovozovat, že se jednalo odběrné místo právě pro zboží od žalobkyně, a ještě navíc z transakcí posuzovaných v nynější věci – a to zvláště ve spojení se svědkovým předchozím vyjádřením, že o odběratelích zboží *od žalobkyně* si nic nepamatuje. Mohlo se tedy jednat o odběrné místo pro jakéhokoliv jiného odběratele než žalobkyni a jakékoliv jiné zboží. Kromě toho, jak již bylo výše uvedeno (viz bod 177), v příslušném CMR listu (k faktuře č. 21500455) ani není v kolonce č. 24 uvedena společnost V+V COOP, který měla v Héregu podle tvrzení žalobkyně sídlo, nýbrž společnost GPR-OMEGA s adresou v Györu. Prakticky totéž platí o svědkově zmínce o společnosti GPR-OMEGA. I na tu si svědek vzpomněl až na navazující výslovný dotaz, s nejistotou („*název je mi povědomý, nic víc*“), a přestože předtím uvedl, že si nepamatuje, jakým dalším společností bylo zboží od žalobkyně prodáváno. Na další otázku ohledně GPR-OMEGA pak vypověděl, že Stefarez „*možná*“ měla (nespecifikovaný) smluvní vztah s GPR-OMEGA, ale není si jistý a nepamatuje si, čeho se týkal. Opět tedy lze říci, že z takové nejisté a nekonkrétní odpovědi nelze dovodit, že by GPR-OMEGA byla konečnou odběratelkou v některé z posuzovaných transakcí. Svědek si ani nebyl jistý, jestli Stefarez měla nějaký smluvní vztah s GPR-OMEGA, natož aby potvrdil, že se nějak týkal zboží od žalobkyně, natož přímo toho zboží, které bylo předmětem nyní projednávaných transakcí. Opět lze poukázat na to, že dříve svědek sdělil, že si nepamatuje odběratele zboží *od žalobkyně*.

183. Výpověď svědka K. pak byla ještě více obecná a nicneříkající. Konkrétní odběratele zboží od žalobkyně si také nepamatoval a nevěděl ani nic o tom, kam bylo zboží dodáváno a kdo je přebíral. Skutečně vypověděl, že Stefarez řádně vykázala obchody s žalobkyní v daňovém priznání; z tohoto obecného vyjádření ale nelze usuzovat, že tím mínil i konkrétní transakce, jichž se týká nynější řízení. Jak totiž uvádí sama žalobkyně a plyne to i z výpovědi obou svědků, Stefarez nejen odebírala řepkový olej od žalobkyně, ale současně jí i dodávala řepku olejnou. Svědek tedy mohl mínit i obchody spočívající v prodeji řepky olejně žalobkyni. V každém případě ale ani případné priznání plnění od žalobkyně samo o sobě neznačí, že Stefarez byla jeho skutečnou odběratelkou (viz výše bod 135).
184. Žalobkynina polemika ohledně toho, že svědek K. vypovídal o nakládce zboží určené pro žalobkyni (semena řepky), a nikoliv naopak o zboží určeném pro Stefarez (olej), je bezpředmětná. Nic totiž nemění na tom, že z výpovědi nevyplývalo nic, co by potvrdilo žalobkynina tvrzení nebo vyjasňovalo pochybnosti ohledně předložených listin. To platí i pro další vyjádření tohoto svědka, jimiž žalobkyně argumentuje (že uvedl e-mailovou adresu, potvrdil úhrady žalobkyni – to ani nebylo mezi účastníky sporné, či že uvedl, kdo jednal za žalobkyni a Stefarez atd.), ale která jsou v tomto ohledu nepodstatná.
185. Nelze souhlasit s tím, že svědecké výpovědi dostatečně potvrdily, že Stefarez byla pořizovatelkou zboží. Z výpovědi jen obecně plyne, že mezi žalobkyní a Stefaret existovala obchodní spolupráce, jejímž předmětem byl prodej řepkového oleje od žalobkyně společnosti Stefarez. To ale nijak nevysvětluje neúplnost a nesrovnalosti v CMR listech a dalších dokladech a ani není zřejmé, jakých konkrétních transakcí se měla spolupráce týkat. Jinak řečeno, tato *obecná* vyjádření nepotvrzují průběh *konkrétních* posuzovaných transakcí tak, jak jej líčila žalobkyně, a ani nevyjasnily vzniklé pochybnosti. Soud zdůrazňuje, že nejde jen o prokázání skutečného odběratele, ale i o jeho spojení s přepravou (viz judikatura citovaná výše v bodech 90 a 91). Právě proto bylo také nutno objasnit obsah předložených CMR listů (tj. dokladů o přepravě), a právě z toho důvodu jsou podstatné konkrétní, nyní posuzované transakce a nestačí jen obecné potvrzení vzájemné obchodní spolupráce. Lze

dodat, že výpovědi nevyjasnily ani nesrovnalosti v osobě přepravce, neboť oba svědci toliko vypověděli, že ji zajišťovala žalobkyně.

186. Žalobkyně dále namítá, že při výsleších od transakcí uplynula dlouhá doba, a tak nelze požadovat, aby si svědkové pamatovali všechny podrobnosti. S tím lze obecně souhlasit. Žalobkyně však pomíjí, že je to ona, kdo má důkazní břemeno a kdo svědky navrhl za účelem prokázání svých tvrzení. Výpovědi svědků je neprokázaly. Není už podstatné, z jakého důvodu. Jinými slovy: soud (ale primárně ani žalovaný dříve) nehodnotí *věrohodnost* svědků (tedy, že by v důsledku plynutí času nyní neuváděli pravdu a soud, resp. dříve žalovaný jim neuvěřili), ale pouze konstatuje, že z výslešků – bohužel pro žalobkyni – *nevyplývalo nic*, co by prokázalo tvrzení, která žalobkyně předložila. To, že si svědkové nic nepamatovali v důsledku dlouhé doby, která uplynula od posuzovaných transakcí, tedy jde k tíži žalobkyně. Kdyby si opatřila řádné, úplné a bezrozporné písemné důkazy, nemusela se nyní spoléhat na výslechy svědků, kteří si s ohledem na plynutí času logicky již nic nepamatoují. Na rozdíl od žalobkyně má přitom soud za to, že jména konkrétních odběratelů a místa vykládky (mj. i právě proto, že toto místo sděluje odběratel, jak sama žalobkyně v žalobě tvrdila, tj. obchodní článek přímo navazující na Stefarez, takže by ho svědkové měli znát nejlépe), jsou rozhodující pro vyjasnění nesrovnalostí v předložených dokladech i potvrzení či vyvrácení žalobkyniny argumentace o třístranném obchodu (viz též předchozí bod 185).
187. Soud nad rámec poznamenává, že i ohledně pravdivosti toho mála, co svědkové řekli, panují určité pochybnosti, jak správně poukázal žalovaný. Jejich výpovědi si totiž v některých bodech protirečí, popř. neodpovídají ostatním provedeným důkazům a žalobkyniným tvrzením. Např. ohledně navázání spolupráce s žalobkyní vypověděl svědek D., že za Stefarez jednal on a svědek K., zatímco podle svědka K. jednal (jen) svědek D. Svědkové rovněž uváděli, že byly vyhotovovány smlouvy, avšak žalobkyně tvrdila, že v dubnu 2015 (resp. dokonce již od ledna do června 2015, viz podání žalobkyně ze dne 11. 11. 2016) byly smlouvy uzavírány jen ústně. Podle obou svědků dále smlouvy podepisoval svědek K., avšak na žalobkyní předložených smlouvách (za květen a červenec 2015, viz příloha k podání žalobkyně ze dne 18. 10. 2016) jsou podpisy svědka D. jako údajného jednatele. Žalobkyně v této souvislosti na jednání dne 14. 12. 2016 tvrdila, že svědek D. byl jednatelem Stefarez, dle svědků byl ale jednatelem svědek K. a svědek D. byl společníkem. Svědek D. též vypověděl, že Stefarez neměla žádné prostory ke skladování zboží, avšak svědek K. hovořil o skladech ve Velkém Blahově. Svědek K. dále vypověděl, že nebyli přítomní při vyložení zboží; současně ale posléze sdělil, že „*když to brali z Čech*“, tak potvrzoval CMR listy a vracel je řidiči. Jeho výpověď je tedy v této části vnitřně rozporná – jestliže potvrzoval CMR listy, měl by být u vykládky zboží od žalobkyně.
188. Při jednání soudu žalobkyně namítla, že neměla možnost se účastnit výslechu svědka D., neboť vyznění o konání výslechu bylo doručeno na neaktuální adresu zástupce žalobkyně. Soud k tomu konstatuje, že se jedná o nový žalobní bod, který byl uplatněn opožděně v rozporu s § 71 odst. 2 větou třetí s. ř. s. Nelze k němu tedy přihlížet.
189. Současně soud zdůrazňuje, že takto formulovanou námitku žaloba neobsahovala. Žalobkyně totiž v žalobě doslova uvedla: „*Žalovaný k výslechům svědků také uvádí, že jim žalobce nebyl přítomen. K tomu musí žalobce uvést, že při výslechu pana D. nebyl přítomen, neboť česká finanční správa poskytla slovenské finanční správě neaktuální adresu zástupce žalobce, na kterou bylo neúspěšně doručováno vyznění o konání výslechu [...]*.“ Žalobní tvrzení tedy bylo jasně formulováno jako reakce na (domnělou) výtku ze strany žalovaného, že se žalobkyně

nezúčastnila výslechu tohoto svědka. Obdobně v následující větě žalobkyně uváděla, že u výslechu svědka K. nebyla přítomna, neboť byly v důsledku koronavirové pandemie uzavřeny hranice. Žalobkyně se tedy v žalobě toliko snažila ospravedlnit svou neúčast při výsleších svědků. Nešlo o námitku, že by jí žalovaný nějakým způsobem účast znemožnil. Soud opět zdůrazňuje, že není jeho úkolem si domýšlet všechny varianty toho, co žalobkyně kterým svým tvrzením zamýšlela. Chtěla-li namítnout nesprávný postup žalovaného při mezinárodním dožádání výslechu svědka D., měla tak výslovně učinit. Tvrzení žalobkyně o tom, z jakých důvodů nebyla přítomna výslechům obou svědků, se přitom míjí s důvody napadeného rozhodnutí. Žalovaný totiž žalobkyni nevytýkal její neúčast u výsleších, pouze tuto skutečnost zmínil v rámci rekapitulace průběhu řízení.

190. I kdyby si ale soud tato tvrzení vyložil jako námitku, že žalobkyně měla být přítomna oběma výslechům (byť tomu žalobní formulace vůbec neodpovídá), lze jen podotknout, že neúčast daňového subjektu má toliko vliv na výpovědní hodnotu *získaných informací* (viz rozsudek NSS ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011 – 167, č. 3016/2014 Sb. NSS, jehož závěry lze použít i pro mezinárodní dožádání v kontextu osvobození od daně, viz bod 35 rozsudku NSS ze dne 22. 12. 2022, č. j. 4 Afs 377/2020 – 35). Není tedy sama o sobě vadou s vlivem na zákonnost napadeného rozhodnutí. Z výpovědí navíc ani nevyplynuly žádné relevantní informace, jejichž výpovědní hodnota by mohla být ovlivněna. Správce daně a žalovaný by měli dle citovaného rozsudku sp. zn. 1 Afs 73/2011 toliko požádat zahraniční správní orgán o umožnění účasti žalobkyně, což podle obsahu daňového spisu v obou případech učinili.
191. Jen na okraj soud poznamenává, že z vlastní činnosti (konkrétně z věci projednávané pod sp. zn. 43 A 11/2021) je mu známo, že žalobkyně taktéž obchodovala s maďarskou společností se stejným názvem STEFAREZ Kft, kterou dokonce zastupovala při jednání s žalobkyní stejná osoba (M. D.). Ve zmíněné věci se žalobkyně podobné nesrovnalosti v CMR listech pokoušela taktéž vysvětlit tvrzením o třístranném obchodu, ovšem v opačném gardu. Tvrdila totiž, že zboží bylo dodáno této *maďarské* společnosti na *Slovensko*, zatímco v projednávané věci tvrdí, že zboží bylo dodáno *slovenské* společnosti (se stejným názvem a stejnou jednajícím osobou) do *Maďarska*. I to vyvolává značné pochybnosti o celkové obchodní praxi žalobkyně a znevěrohodňuje její tvrzení o údajném třístranném obchodu, neboť takové podnikatelské počínání nedává žádný racionální smysl.
192. K námitce, že Stefarez uhradila žalobkyni kupní cenu zboží, soud pro stručnost odkazuje výše na bod 136. Jedná se o jedinou indicii, že k deklarovanému plnění od žalobkyně pro Stefarez fakticky došlo, která ale nekorespondovala s dalšími důkazy.
193. Soud tedy shrnuje, že v daňovém řízení s jistotou vyplynula jen jediná skutečnost (úhrada kupní ceny ze strany Stefarez), která *nasvědčovala* tomu, že by skutečným odběratelem žalobkyně *mohla být* deklarovaná odběratelka Stefarez. Přetrvávaly ale zásadní pochybnosti ohledně předložených dokladů (nevyplnění kolonky č. 24 v jednom CMR listu, potvrzení o převzetí od jiné společnosti než Stefarez ve druhém CMR listu, různé subjekty uvedené ve vážních listcích a dalších dokladech), plynoucí z vyjádření žalobkyně (absence písemných smluv za okolností, kdy by to bylo namístě, nekonzistentní a měnící se tvrzení ohledně třístranného obchodu či rozpory jejích tvrzení s výpověďmi svědků i CMR listy a dalšími doklady) i z výpovědí svědků (vzájemné rozpory jejich výpovědí, rozpory mezi výpověďmi a dalšími důkazy a tvrzeními žalobkyně). Tyto pochybnosti žalobkyně nikdy přesvědčivě nevysvětlila, ani je neobjasnily jí navržené důkazy. Ty ani neprokázaly (žádné z vícera) tvrzení žalobkyně o třístranném obchodu. Svědecké výslechy byly důkazně prakticky bezcenné, a spíše ještě vyvolaly další otázky (např. jak to bylo s jednatelským oprávněním

svědku D., tedy zda si vůbec žalobkyně řádně zjistila, jestli jedná s oprávněnou osobou, podobně jako u odběratele PHU Drabex, atp., viz výše zejména bod 187).

194. Za této situace je nutno souhlasit s žalovaným, že žalobkyně nevyvrátila pochybnosti správce daně a neprokázala, že zboží dodala deklarované odběratele Stefarez. Stejně jako u PHU Drabex je třeba odmítnout námitku, že by žalovaný hodnotil důkazy v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů podle § 8 odst. 1 daňového řádu. Z výše uvedeného přehledu je zřejmé, že vzal řádně v potaz veškeré důkazy a poznatky z nich plynoucí, které logicky vyhodnotil v jejich vzájemné souvislosti, plně v souladu s žalobkyní citovanou judikaturou. Je to opět žalobkyně, která neustále zdůrazňuje jedinou skutečnost, která svědčí v její prospěch, avšak pomíjí důkazy, které vyvolávají zásadní pochybnosti o jejích tvrzeních, a pokouší ze svědeckých výpovědí vyvodit něco, co z nich vůbec neplyne. I zde je třeba zdůraznit, že žalobkyně nikdy neodstranila ani iniciální pochybnosti plynoucí již z předložených dokladů.
195. Ohledně námítky neprovedení mezinárodního dožádání lze odkázat výše, zejména na body 140 až 152. Jde totiž o stejný „důkazní“ návrh jako v případě PHU Drabex. Není tedy třeba opakovat, že se vůbec o důkazní návrh nejedná, neboť není zřejmé, jaký důkaz měl být prostřednictvím mezinárodního dožádání proveden. Stejně tak žalobkyně neuvedla, k jakým tvrzením se „důkazní“ návrh vztahoval. Ani v tomto případě to nelze vyvodit z obsahu žalobkyniných vyjádření, neboť si vzájemně odporují (viz výše body 174 až 176) a v samotném vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, kde svůj návrh žalobkyně učinila, žádná tvrzení obsažena nejsou. Soud ostatně ani není povinen za žalobkyni vyhledávat v daňovém spise a domýšlet, jaké ze svých tvrzení tím mínila prokázat. Důkazy o tom, že podmínky stanovené v § 64 odst. 1 zákona o DPH jsou splněny, musí předložit (nebo alespoň označit) osoba, která se domáhá osvobození od daně. Mezistátní výměna informací v rámci správy daní nebyla zavedena proto, aby umožnila daňovým subjektům získat dodatečné důkazy, které si měly samy dříve zajistit pro účely splnění podmínek pro přiznání osvobození. Stejně jako u PHU Drabex i zde lze konstatovat, že mezinárodní dožádání proběhlo (dokonce dvakrát – výslechy svědků D. a K.) a vzniklé pochybnosti neodstranilo, nýbrž jen vyvolalo další.
196. Soud dodává, že „důkazní“ návrh nebyl formulován tak, že by se jím měla ověřit uskutečnění plnění *mezi žalobkyní a Stefarez*, nýbrž ověřit existenci vztahů *mezi (zřejmě) Stefarez a jejími odběrateli*. Žalobkyni nic nebránilo v tom, aby přímo a výslovně navrhla ověření uskutečnění plnění mezinárodním dožádáním, což ale neučinila. Neměla se spoléhat na to, že daňové orgány provedou mezinárodní dožádání „automaticky“, a to tím spíše, že o podání žádosti o mezinárodní dožádání ji ani nemusely informovat (viz již citovaný rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 73/2011). K totožné námitce, že správce daně postupoval nestandardně, neboť sám od sebe dožádání neprovedl, se žalovaný vyjádřil v bodě 109 napadeného rozhodnutí. Vysvětlil, že nebylo povinností správce daně odeslat žádost o mezinárodní výměnu informací a ani to nebylo zapotřebí, neboť byly vyslechnuty obě osoby, které měly dle žalobkyně za Stefarez jednat. Jejich výpovědi přitom nevyvrátily pochybnosti o předložených listinách. Napadené rozhodnutí tedy ani není v tomto bodě nepřezkoumatelné.
197. Soud uzavírá, že žalobkyně neprokázala, že zboží dodala deklarované odběratele Stefarez jako jednu z podmínek pro osvobození od daně. Žalobní body jsou nedůvodné.

Posuzování dobré víry

198. Žalobkyně dále namítá, že žalovaný nepřezkoumatelně odůvodnil, proč se zabýval otázkou dobré víry a neměl se jí zabývat.
199. Důvody, proč se žalovaný zabýval dobrou vírou žalobkyně, žalovaný obecně vysvětlil v bodě 30 napadeného rozhodnutí. Její existenci poté zkoumal ve vztahu ke každému z odběratelů zvlášť v bodě 68 (PHU Drabex) a bodě 97 (Stefarez) napadeného rozhodnutí. Soud považuje úvahy žalovaného za přezkoumatelné, logické a podložené relevantní judikaturou. Plně se s nimi ztotožňuje.
200. Dobrou víru daňového subjektu je při posuzování oprávněnosti osvobození dodání zboží do jiného členského státu nutno zkoumat vždy, i pokud nebylo prokázáno splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození (viz rozsudky Soudního dvora *Teleos* či *Mecsek-Gabona*). V rozsudku *Teleos* konkrétně Soudní dvůr uvedl, že „není v rozporu s právem Společenství požadovat, aby dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu [...]. Okolnosti, že dodavatel jednal v dobré víře, že přijal všechna opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, a že je vyloučena jeho účast na podvodu, tudíž představují důležité skutečnosti pro určení možnosti uložit tomuto dodavateli povinnost zaplatit DPH a posteriori. Čl. 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice je třeba vykládat v tom smyslu, že brání tomu, aby příslušné orgány členského státu dodání uložily dodavateli, který jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující prima facie jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství, povinnost doplatit DPH za toto zboží, jestliže se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, aniž by nicméně byla prokázána účast tohoto dodavatele na podvodu, pokud dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že dodání uvnitř Společenství, které provádí, jej nepovedou k účasti na takovém podvodu.“ Výše uvedené závěry se plně uplatní i ve vztahu k čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH.
201. Osvědčí-li tedy daňový subjekt svoji dobrou víru ohledně faktického dodání do jiného členského státu, která bude z povahy věci odvislá zejména od toho, jakými důkazními prostředky disponoval v době dodání, jsou orgány finanční správy oprávněny daňovému subjektu neuznat jím nárokové osvobození od daně, pouze pokud prokážou zapojení daňového subjektu do podvodného jednání (viz rozsudek *Teleos*, na který navazuje i judikatura NSS, srov. např. rozsudek ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 82/2019 – 42, či ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018 – 42). V rozsudku ze dne 13. 10. 2021, č. j. 10 Afs 92/2021 – 67, NSS dále upozornil, že důkazní břemeno na finanční orgány přechází až po splnění obou podmínek uvedených v bodu 7 tohoto rozsudku. V něm NSS konstatoval, že k úspěšnému uplatnění nároku na osvobození od daně postačí, pokud dodavatel a) poskytl *prima facie* (prvotní, na prvý pohled myslitelný) důkaz o dodání zboží do jiného členského státu a zároveň b) byl v dobré víře ohledně toho, že zboží bylo skutečně přepraveno. Takovému dodavateli lze následně uložit povinnost doplatit DPH jen v případě, že daňové orgány unesou důkazní břemeno a prokážou, že dodavatel byl zapojen do daňového podvodu (srov. též rozsudek č. j. 8 Afs 78/2012 – 45, body 46 a 63).
202. Z výše uvedeného je zřejmé, že je to žalobkyně, která převrací logiku posuzování dobré víry. Podle žalobkyně nelze dobrou víru zkoumat, pokud není postaveno na jisto, že nastala skutečnost, ohledně které se má uplatnit. Je to ale přesně naopak. Právě protože nebylo prokázáno splnění hmotněprávních podmínek osvobození, bylo třeba se zabývat tím, zda žalobkyně nebyla alespoň v dobré víře v to, že je splnila. Žalovaný tedy nekonstruuje žádnou novou podmínku pro osvobození od daně. Pouze v souladu s judikaturou Soudního dvora a NSS posuzoval, zda může odepřít nárok na osvobození od daně, i když jej žalobkyně

neprokázala. Žalobkyní předložené důkazy se přitom skutečně ukázaly jako nepravdivé, jak předpokládá rozsudek *Teleos*. K tomu, že se žalovanému podařilo zpochybnit jejich věrohodnost a žalobkyně jeho pochybnosti nevyvrátila, soud pro stručnost odkazuje výše na odůvodnění k jednotlivým odběratelům.

203. Soud též souhlasí s žalovaným a správcem daně, že žalobkyně za daných okolností nemohla být v dobré víře, že dodávky zboží skutečně proběhly tak, jak deklarovala, neboť jí nedostatky předložených dokladů musely být zřejmé již při jejich obdržení. Dobrou víru, že k dodání do jiného členského státu skutečně došlo, je podle judikatury potřeba posuzovat k okamžiku vydání daňového dokladu, resp. k době dodání zboží do jiného členského státu. Zároveň je potřeba zohlednit i doklady, které daňový subjekt získal např. při dokončení přepravy zboží (viz rozsudek NSS č. j. 10 Afs 92/2021 – 67, bod 16)
204. U PHU Drabex muselo být žalobkyni po převzetí CMR listů jasné, že na nich ona ani její deklarovaný odběratel vůbec nejsou uvedeni. Podobně u odběratelky Stefarez musela z CMR listů poznat, že v nich chybí potvrzení o převzetí zboží, resp. že bylo převzetí potvrzeno někým jiným, než deklarovanou odběratelkou. Jak správně upozornil žalovaný, nezajímala se ani o další nesrovnalosti v CMR listech, např. proč bylo zboží pro slovenskou společnost Stefarez přepraveno do Maďarska. Jistě bylo v silách žalobkyně coby dodavatelky zboží požadovat potvrzení, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu deklarovanému obchodnímu partnerovi. Nesnažila se získat řádně vyplněné doklady potvrzující dodání zboží deklarovaným odběratelům, tedy řádně vyplněné CMR listy, popř. doklady objasňující uvedení odlišných subjektů na těchto dokladech, a nevyžadovala, aby dodací listy byly řádně potvrzeny ihned v místě dodání zboží. Pokud CMR listy vykazovaly nedostatky, např. se na nich vyskytovaly odlišné subjekty, mohla požadovat vysvětlení a další důkazy, které by dodání zboží deklarovaným odběratelům dokládaly. Jestliže žalobkyně dopravu neuskutečňovala vlastními silami, měla tím spíše dbát na to, aby disponovala věrohodnými doklady o tom, že dodávka zboží byla uskutečněna tak, jak bylo deklarováno, a aby si osud zboží a předkládání dokladů ho osvědčujících zajistila např. smluvním ujednáním s odběratelem či přepravcem. Soud opět zdůrazňuje, že je v zájmu daňového subjektu, aby si opatřil takové podklady, které splnění hmotněprávních podmínek tak, jak deklaruje, prokáží.
205. Rozsudky NSS sp. zn. 7 Afs 209/2019 a sp. zn. 7 Afs 320/2018, citované žalovaným, dle nichž nesrovnalosti a na první pohled chybějící údaje v CMR listech představují skutečnosti, v důsledku kterých nemůže být daňový subjekt v době víře, jsou zcela příléhavé (viz též výše bod 167). Závěry této judikatury jsou obecné a nezáleží na tom, o jaké konkrétní nesrovnalosti a chybějící údaje se jednalo, ani jaká podmínka pro osvobození od daně nebyla splněna. Ve věci sp. zn. 7 Afs 320/2018 šlo navíc přímo i o chybějící údaj v položce č. 24, jako v projednávané věci. Z této judikatury ani neplyne nic o tom, že by musel správce daně zároveň postavit na jisto, jak se šetřené obchodní transakce ve skutečnosti odehrály. Takovou povinnost správce daně nemá, jak již bylo několikrát uvedeno. Prokazuje pouze skutečnosti zakládající pochybnosti o předložených důkazních prostředcích.
206. Žalobkyně si dále počínala velmi neobezřetně, jestliže přes vysokou hodnotu transakcí s rizikovou komoditou a přesto, že jednala se zahraničním obchodním partnerem, nepožadovala prokázat oprávnění M. T. jednat za PHU Drabex. Vůbec tedy nevěděla, s kým vlastně jedná a zda oprávněně. Navíc, jak správně podotkl žalovaný, se jednalo o relativně nového odběratele, s nímž žalobkyně obchodovala teprve několik měsíců, a nikoliv o dlouhodobého obchodního partnera. Kromě toho šlo o podnikatele, který svou činnost

zahájil teprve nedávno, což také zvyšuje rizikovost transakcí. Za všech těchto okolností žalobkyně neprojevila ani tolik obezřetnosti, aby s ním uzavřela písemné kupní smlouvy. Podobně lehkovězně si žalobkyně počínala i u společnosti Stefarez, neboť i zde se jednalo o zahraničního obchodního partnera a transakce s rizikovou komoditou o vysoké hodnotě, a přesto se žalobkyně spoléhala jen na ústní smlouvy. U stejné společnosti přitom v jiných zdaňovacích obdobích písemné smlouvy uzavírala. K námitce, že právní úprava nevyžaduje písemnou formu kupní smlouvy, se soud již vyjádřil výše v bodech 129 a 171. Ústní forma kupní smlouvy sice obecně sama o sobě není nestandardní okolností, to ale neznamená, že za daných okolností (viz výše) nebylo na místě, aby žalobkyně byla obezřetnější a uzavřela smlouvy písemně. Závěry rozsudku NSS ze dne 30. 6. 2021, č. j. 4 Afs 387/2020 – 44, se navíc týkaly vědomosti o daňovém podvodu, a nikoliv posuzování dobré víry.

207. Výše uvedené skutečnosti zpochybňují dobrou víru žalobkyně v to, že bude schopna předloženými listinami prokázat splnění podmínky pro osvobození od daně spočívající v prokázání dodání zboží deklarovaným odběratelům. Soud tedy nesdílí přesvědčení žalobkyně, že shromáždila dostatek důkazů prokazujících naplnění podmínek pro osvobození plnění od daně. Naopak neměla prakticky žádné takové důkazy. Nemohla tedy být v dobré víře, že je splnila. Není ani pravda, že by žalovaný ignoroval vyjádření žalobkyně ke způsobu obchodování a zavedeným opatřením. Žalobkyně sama odkazuje na bod 74 napadeného rozhodnutí, v němž je žalovaný zmíněn. To, že k nim nepřihlédl v rámci hodnocení dobré víry, bylo správné. Žalobkyně se vyjadřovala jen velmi obecně (že si obchodní partnery prověřuje ve veřejných rejstřících, VIES a u nových žádá platbu předem) a její vyjádření se vůbec nevztahovala k dobré víře ohledně předložených listin a dalším skutečností u konkrétních posuzovaných transakcí.
208. Žalobní body týkající se posuzování dobré víry jsou nedůvodné.
209. Žalobkyně v podání ze dne 25. 3. 2022 namítá, že jí daňové orgány nedaly možnost vyjádřit se k posuzování dobré víry. Rozšířit žalobu o další žalobní body je však možné jen ve lhůtě pro podání žaloby (§ 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.). Tento žalobní bod žalobkyně uplatnila až dne 25. 3. 2022, tj. po uplynutí dvouměsíční lhůty pro podání žaloby. Soud k němu nemohl přihlédnout.

Posouzení plnění jako tuzemských

210. Žalobkyně konečně namítá, že žalovaný nesprávně posoudil dodání zboží jako tuzemská plnění. Současně má za to, že bylo povinností žalovaného prokázat, že příjemkyní zboží nebyla osoba povinná k dani.
211. Soud souhlasí s žalovaným v tom, že jestliže podmínky § 64 odst. 1 zákona o DPH nejsou splněny, je plátce povinen přiznat daň v České republice, a to k datu dodání zboží či k datu přijetí úplaty za dané zboží, podle toho, které datum nastane či nastalo dříve (viz též Drábová, M., Holubová, O., Tomíček, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. Wolters Kluwer, a. s., Praha 2019, k § 64 zákona o DPH, dostupný v právním informačním systému ASPI) To plyne i z celé řady rozsudků NSS (viz rozsudky ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018 – 42, ze dne 30. 6. 2016, č. j. 4 Afs 37/2016 – 34, či ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019 – 37) počínající rozsudkem sp. zn. 8 Afs 14/2010, v němž NSS uzavřel, že „nebyla-li prokázána podstata plnění jako intrakomunitárního a přitom došlo k dodání, jde o plnění zatížené daní na výstupu, které bylo posouzeno jako tuzemské zdanitelné plnění.“ Není pravda, že by tento rozsudek byl nepřiléhavý. Závěry NSS byly vysloveny obecně, bez ohledu na to, která z podmínek pro osvobození od daně nebyla splněna. To platí i pro

rozsudek NSS ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 48/2016 – 92: opět není vůbec podstatné, v důsledku jakých konkrétních pochybností nedošlo k prokázání podmínek pro osvobození od daně. V tomto rozsudku navíc – jako v projednávané věci – nebylo sporné, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu.

212. Soud dodává, že místo plnění je určeno dle § 7 odst. 1 či 2 zákona o DPH. Uskutečnění plnění nebylo zpochybněno a ani žalobkyně netvrdí, že by k dodání zboží nedošlo. Není přitom úlohou správce daně, aby prokázal, že zboží bylo v jiném členském státu dodáno neplátcí daně, jak namítá žalobkyně. Jak již soud opakovaně zdůraznil, důkazní břemeno k prokázání podmínek pro uplatnění nároku na osvobození od daně tíží žalobkyni a úkolem daňových orgánů není prokázat, jakým způsobem proběhly sporné obchodní transakce. Proto ani závěr o tom, že pro osvobození od daně je třeba prokázat osobu odběratele zboží, není nijak v rozporu s tím, že při neprokázání (v důsledku neunesení důkazního břemene žalobkyní), již žalovaný nemusel zjišťovat osobu pořizující zboží. Nejsou-li splněny zákonné podmínky pro přiznání nároku na osvobození od daně, je v souladu se shora citovanou judikaturou nutno posoudit sporná plnění jako tuzemská.

213. K námitce žalobkyně, podle které je vnitrostátní podmínka zakotvená v § 64 odst. 1 zákona o DPH (podle které je nutno prokázat, že odběratel je v jiném členském státu osobou registrovanou k dani) v rozporu se směrnicí o DPH, soud poukazuje na rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015 – 30, v němž odkázal na dřívější rozsudek NSS ze dne 25. 2. 2010, č. j. 9 Afs 98/2009 – 313, podle kterého *„[u]stanovení § 64 odst. 1 zákona o DPH je zcela v souladu se šestou směrnicí, když je adekvátní reakcí na nutnost pracovat s pojmem plátce daně, s ohledem na možnosti jednotlivých členských států stanovit okruh osob, které jsou na jejich území povinny uplatňovat DPH, odlišně od obecné definice osoby povinné k dani ve smyslu čl. 4 odst. 1 šesté směrnice. Z předmětných ustanovení šesté směrnice nelze v žádném případě dovodit skutečnost, že by pro uplatnění osvobození dodání zboží do jiného členského státu od DPH bylo nerozhodné, zda je odběratel registrovaným plátcem daně z přidané hodnoty. Podle § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je pro osvobození od daně z přidané hodnoty nutné, aby byl odběratel osobou registrovanou k dani a zároveň, aby pro odběratele bylo pořizování zboží předmětem DPH. Stanovení požadavku prokázání registrace k dani je v souladu se zásadou právní jistoty, neboť prokázání registrace odběratele dostatečně určitým způsobem staví najisto otázku plátcovství daně z přidané hodnoty, stejně tak jako se zásadou proporcionality, když prokázání registrace k dani z přidané hodnoty není požadavkem, který by byl ze strany daňových subjektů jen obtížně splnitelný. Ke zjednodušení postupu daňových subjektů při ověření, zda je odběratel zboží povinen odvést ve členském státě, kam je zboží dodáno, DPH, tj. zda má být dodání zboží osvobozeno od daně.“* Dané závěry NSS lze aplikovat i na otázku souladu vnitrostátní úpravy s čl. 138 směrnice o DPH. Je pravdou, že NSS v rozsudku č. j. 3 Afs 6/2015 – 30 s odkazem na rozsudek Soudního dvora ve věci *VSTR* připustil, že podmínku registrace nelze posuzovat striktně formalisticky. Avšak za situace, která nastala v nyní posuzované věci, tedy kdy žalobkyně neprokázala dodání zboží deklarovaným odběratelům a netvrdila ani žádný jiný konkrétní subjekt, kterému měl být řepkový olej dodán, nebyla otázka, zda by byli fiktivní odběratelé (hypotetičtí, blíže neurčení) registrovaní k DPH, vůbec „na stole“. Lze též připomenout, že plátcovství odběratele nelze bez dalšího usuzovat z charakteru a množství dodávaného zboží (k tomu viz bod 80 výše). Navíc celá tato dílčí námitka se i mýjí s důvody napadeného rozhodnutí (viz výše bod 87).

214. I poslední žalobní bod je nedůvodný.

Závěr a náklady řízení

- 215.S ohledem na shora uvedené závěry soud žalobu zamítl jako nedůvodnou (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
- 216.O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně, která byla z procesního hlediska ve věci neúspěšná, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl naopak plně úspěšný, žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly a sám se práva na náhradu nákladů řízení vzdal. Žádný z účastníků proto nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku 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.

Praha 19. prosince 2023

Lenka Bursíková, v. r.
předsedkyně senátu