



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Bursíkové a soudců Kryštofa Horna a Jana Peroutky ve věci

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

zastoupená společností Grant Thornton Czech Republic s.r.o., IČO 08168733
sídlem Pujmanové 1753/10a, Praha 4

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 2. 2021, č. j. 5326/21/5300-22442-712600,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci a napadené rozhodnutí

1. Předmětem sporu je splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z dodávek surového řepkového oleje do jiného členského státu, konkrétně prokázání dodání zboží osobě registrované k dani uvedené na daňovém dokladu.
2. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) platebním výměrem ze dne 20. 7. 2018, č. j. 3750568/18/2111-50523-202055, neuznal žalobkyni za zdaňovací období leden

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

2015 nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) z pořízeného surového řepkového oleje v základní sazbě daně a současně dospěl k závěru, že žalobkyně nesplnila podmínky pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu u dodání surového řepkového oleje odběratelům PHU DRABEX MARCIN KOZIOŁ (dále jen „PHU Drabex“), STEFAREZ Kft (dále jen „Stefarez“) a OOV-DRUŽSTVO MALINOVO, neboť žalobkyně neprokázala, že pořizovatelem zboží v jiném členském státě jsou deklarovaní odběratelé. Dospěl také k závěru, že žalobkyně měla aplikovat sníženou (a nikoli základní) sazbu daně.

3. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) dospěl k závěru, že žalobkyně uplatnila základní sazbu daně z pořízeného řepkového oleje oprávněně, a proto plnění ze snížené sazby na řádku 2 daňového přiznání přesunul do řádku 1 se základní sazbou 21 %, čímž došlo k navýšení doměřené daně na výstupu. Současně žalovaný snížil doměřenou daň o plnění vztahující se k odběrateli OOV-DRUŽSTVO MALINOVO, neboť u těchto plnění byly vyvráceny pochybnosti o splnění podmínek podle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). V důsledku závěru o aplikaci základní sazby daně žalovaný též změnil hodnoty na řádcích 40, 41, 46 a 63 daňového přiznání na hodnotu 0. V návaznosti na tuto změnu došlo též ke změně ve výši penále.
4. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), domáhá zrušení napadeného rozhodnutí.

Obsah žaloby

5. Žalobkyně tvrdí, že splnila a prokázala všechny podmínky pro uplatnění nároku na osvobození od daně, včetně žalovaným rozporovaného skutečného dodání deklarovaným odběratelům.
6. Ve vztahu k **PHU Drabex** uvádí, že této společnosti řepkový olej dodávala na základě kupních smluv uzavřených ústně, což potvrdila obchodní ředitelka žalobkyně, která vše dojednávala se zástupcem odběratele. Žalobkyně odběratele prověřila ve veřejně přístupných evidencích a v systému výměny informací o DPH (VIES). Odběratel za zboží zaplatil kupní cenu ze svého bankovního účtu, dopravu zboží zajišťovala žalobkyně prostřednictvím společnosti TRANSPORTSTAV s.r.o. (dále jen „Transportstav“). Předložené důkazní prostředky (vydané faktury, CMR listy, bankovní výpisy, karty zásob, průvodky výdejem materiálu, vážní listky, polské doklady) spolu vzájemně korespondují a jednoznačně potvrzují, že skutečným odběratelem byla společnost PHU Drabex.
7. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že na CMR listech jsou uvedeny odlišné subjekty a že u části CMR listů není vyplněna položka č. 24 „Zboží obdržel“, přičemž na podporu své argumentace odkázal na rozsudek NSS ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42. Tento odkaz žalobkyně nepovažuje za přílehlavý, neboť nejde o obdobný případ. Skutečnost, že v místě vykládky zboží není provozovna odběratele a odběratel není u vykládky přítomen, je v zahraničním obchodě běžnou praxí. Pokud jde o polské doklady, vážní listek je pouze dokladem o výsledku vážení, nelze z něj činit dalekosáhlé závěry o nedodání deklarovanému odběrateli.
8. Žalobkyně považuje za zásadní, že odběratel pořízení zboží přiznal, což potvrdil polský správce daně v rámci mezinárodního dožádání. Žalovaný tuto skutečnost nezohlednil. Skutečnost, že tato společnost zahájila činnost v září 2014 či nepodložené tvrzení

žalovaného, že neměla materiální a personální zázemí (v odpovědi na dožádání je uvedeno „chybí údaje“), nepochybně, že od žalobkyně řepkový olej nakoupila a dále prodala. Význam nemá ani nekontaktnost v době dožádání. Žalovaný opomíjí, že PHU Drabex za pořízené zboží zaplatil kupní cenu.

9. Daňové orgány nezákonně odmítly provést žalobkyní navržený důkaz – mezinárodní dožádání k ověření existence smluvního vztahu odběratelem žalobkyně a společnostmi uvedenými na dokladech. Žalobkyně má právo navrhnout provedení důkazních prostředků, které sama nemá k dispozici. Daňové orgány žalobkyni nezákonně kladly k tíži, že nedoložila vazby mezi subjekty uvedenými na CMR listech. Rozsudek SDEU ze dne 27. 9. 2007, C-184/05, *Twoh International BV*, na který poukazuje žalovaný, není v dané věci přílehlavý, nadto se týká již neplatných evropských předpisů. Za nepřijatelný považuje též odkaz na rozsudek NSS ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45.
10. K odběrateli **Stefarez** žalobkyně uvádí, že této společnosti řepkový olej dodávala na základě kupních smluv uzavřených písemně i dohod uzavřených ústně, což potvrdila obchodní ředitelka žalobkyně, která vše dojednávala se zástupcem odběratele panem D. Žalobkyně odběratele prověřila ve veřejně přístupných evidencích a v systému výměny informací o DPH (VIES). Odběratel za zboží zaplatil kupní cenu ze svého bankovního účtu, dopravu zboží zajišťoval buď odběratel nebo žalobkyně prostřednictvím společnosti Transportstav. Předložené důkazní prostředky (vydané faktury, objednávky, CMR listy, bankovní výpisy, karty zásob, průvodky výdejem materiálu, vážní lístky, dodací listy z místa vykládky) spolu vzájemně korespondují a jednoznačně potvrzují, že skutečným odběratelem byla společnost Stefarez.
11. K nesrovnalostem na CMR listech žalobkyně namítá, že zboží bylo dodáváno zjednodušeným postupem při dodání zboží uvnitř území Evropské unie formou třístranného obchodu podle § 17 zákona o DPH, a proto nemůže být CMR list potvrzen společností Stefarez. Z výsledku mezinárodního dožádání plyne, že existoval obchodní vztah mezi Stefarez a společností Ilirija s.r.o. (dále jen „Ilirija“), která je uvedena na CMR listu a dodacím listu, a že Stefarez zboží dále obchodovala a dodala je svému odběrateli na Slovensku. S touto odvolací námitkou se žalovaný nevypořádal.
12. Dle žalobkyně není zřejmé, proč má jiné místo vykládky zpochybňovat dodání zboží deklarovanému odběrateli (razítko v položce č. 24 identifikuje subjekt potvrzující CMR list, nikoli místo vykládky). V daňovém řízení místo vykládky ani nebylo zpochybněno.
13. Žalovaný podle žalobkyně pomíjí, že Stefarez zaplatila žalobkyni kupní cenu za dodané zboží, což plyne z bankovních výpisů. Tím bylo prokázáno, kdo byl pořizovatelem. Pokud by totiž nebyla skutečným pořizovatelem zboží, není zřejmé, proč by platila kupní cenu. Žalobkyně odmítá názor žalovaného, že se Stefarez neuzavřela písemnou kupní smlouvou, neboť předložila písemnou objednávku zboží č. 27/2014, kterou akceptovala.
14. Uskutečnění plnění prokazuje i výsledek mezinárodního dožádání, neboť maďarský správce daně potvrdil, že Stefarez pořízení zboží přiznala/zdanila a vykázala intrakomunitární plnění v daňovém přiznání. Odpověď na mezinárodní dožádání potvrdila i místo nakládky (provozovna žalobkyně) a vykládky (areál společnosti Plynex s.r.o.), hodnotu jednotlivých plnění tak, jak deklarovala žalobkyně a přepravu přepravcem Transportstav z ČR na Slovensko. Obchodní spolupráci mezi žalobkyní a Stefarez potvrdili i jednatelé/ředitelé této společnosti. Tvrzení žalovaného, že toto mezinárodní dožádání pochybnosti nevyvrátilo, nýbrž prohloubilo, je proto pro žalobkyni nepochopitelné. I v případě tohoto odběratele

žalovaný nezákonně odmítl provést mezinárodní dožádání za účelem prověření vztahů mezi Stefarez a subjekty uvedenými na dokladech.

15. Nezákonně byl odmítnut i výslech svědka pana M. D., zástupce Stefarez. Správce daně tento důkazní prostředek odmítl provést, neboť žalobkyně nepředložila e-mailovou komunikaci a seznam otázek. Důkaznímu návrhu bylo vyhověno až v odvolacím řízení, avšak svědek se k výsledku nedostavil a zaslal pouze vyjádření, v němž uvedl, že přibližně před rokem byl odvolán z funkce jednatele, nedisponuje již žádnými doklady a s ohledem na časový odstup není schopen zodpovědně odpovědět na otázky související s podnikatelskou činností společnosti. Odmítnutí provést výslech svědka správcem daně bylo účelové a fakticky tím došlo k jeho zmaření, neboť žalovaný k němu přistoupil až po roce a půl. Pokud by tak učinil již správce daně, svědek by ještě disponoval doklady společnosti a mohl se relevantně vyjádřit.
16. Dále žalobkyně namítá, že jí byl poskytnut výsledek mezinárodního dožádání do Maďarska, které se týkalo obchodní spolupráce se společností Stefarez, bez příloh. Podklady jí nebyly zpřístupněny v rozporu se zákonem, neboť nebyl naplněn žádný z důvodů, pro které může správce daně nahlížení odmítnout. Jedná-li se o dokumenty, z nichž vycházel maďarský správce daně, který potvrdil uskutečnění dodávek zboží, je zřejmé, že jsou relevantní a měly být žalobkyni zpřístupněny.
17. Žalobkyně také namítá, že informace slovenského správce daně (č. j. 4661709/16/2113-60561-205409), z níž plyne, že existoval obchodní vztah mezi Stefarez a Ilirija, jí byla poskytnuta k nahlížení ve značně anonymizované podobě a bez příloh. Podle žalobkyně je zřejmé, že žalovaný disponuje mnohem širším spisovým materiálem, než který jí byl zpřístupněn, a žalobkyni jsou dlouhodobě a opakovaně zatajovány informace týkající se Stefarez, které jsou relevantní. Žalovaný na žalobkyni kladl důkazní povinnost nad míru stanovenou zákonem.
18. Žalobkyně má též za to, že není zřejmé, proč se žalovaný zabýval otázkou dobré víry. Tuto otázku nelze zkoumat, pokud není postaveno najisto, že skutečnost, ohledně níž se má dobrá víra uplatnit, nastala. Daňové orgány netvrdily, že by se důkazy ukázaly jako nepravdivé. Žalobkyně v době realizace obchodů disponovala dostatečnými podklady, které spolu vzájemně korespondují. Samotný fakt, že v místě vykládky není provozovna odběratele, je v zahraničním obchodě běžnou praxí. Jelikož žalovaný nebere v úvahu všechny předložené důkazní prostředky, nemůže na základě jejich selekce činit relevantní závěry stran dobré víry či obezřetnosti.
19. Odkazy žalovaného na rozsudky NSS č. j. 7 Afs 320/2018-42 a ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019-37, nejsou přílehlavé, neboť řešily jiný skutkový stav (neprokázání přemístění zboží mezi členskými státy). V případě žalobkyně totiž existovaly pochybnosti jen o tom, zda deklarovaný odběratel byl skutečným pořizovatelem zboží. Tvrzení žalovaného týkající se dobré víry žalobkyně jsou nepodložená a bezpředmětná.
20. Žalobkyně nesouhlasí se žalovaným, že deklarovaná plnění měla být vykázána jako zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku. V případě, že by obstál názor žalovaného o neprokázání dodání zboží deklarovaným odběratelům, bylo na žalovaném, aby prokázal, že zboží bylo dodáno v jiném členském státě neplátcí daně, resp. osobě, pro níž by pořízení zboží nebylo v souladu s čl. 3 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému DPH, ve znění účinném do 27. 12. 2018 (dále jen „směrnice o DPH“), a příslušným ustanovením vnitrostátního právního řádu. To žalovaný neprokázal. Pokud rozporuje, že skutečný stav

je odlišný od stavu deklarovaného, je jeho důkazní povinností skutečný stav prokázat. Žalobkyně má navíc za to, že požadavek § 64 odst. 1 zákona o DPH, aby byl kupující osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, je podle judikatury SDEU (např. rozsudek ze dne 16. 12. 2010, C-430/09, *Euro Tyre Holding*) v rozporu se směrnicí o DPH. Podstatné je podle SDEU splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození, nikoliv skutečnost, zda pořizující osoba splní formální registrační podmínku spočívající v registraci k DPH. V souladu s rozsudky ze dne 27. 9. 2012, C-587/10, *VSTR*, či *Euro Tyre Holding* se definice osoby povinné k dani „týká výlučně osoby, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti, aniž toto postavení podřizuje tomu, zda tato osoba má identifikační číslo pro účely DPH“. Pokud tedy žalovaný a správce daně odmítají dodávky zboží do jiného členského státu EU osvobodit a překlasifikovali je na tuzemská zdanitelná plnění, je za situace, kdy bezpochyby bylo 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, jejich povinností prokázat, že příjemcem zboží nebyla osoba povinná k dani. 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. S touto odvolací námitkou se žalovaný řádně nevypořádal.

21. Podle žalobkyně nelze § 22 odst. 1 a 2 zákona o DPH aplikovat v situaci, kdy se prokazatelně jedná o dodání zboží do jiného členského státu a sporná je pouze konkrétní osoba pořizovatele. Poukaz žalovaného na rozsudek NSS ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, č. 2172/2011 Sb. NSS, není přílehavý, neboť řešil situaci, kdy nebyla prokázána skutečná přeprava zboží do jiného členského státu. V případě žalobkyně šlo jednoznačně o dodání do jiného členského státu, nikoli o tuzemské zdanitelné plnění.

Vyjádření žalovaného

22. Žalovaný ve vyjádření odkázal na napadené rozhodnutí. Správce daně ve výzvě k prokázání skutečností kvalifikovaně vyjádřil vzniklé pochybnosti o oprávněnosti uplatnění osvobození od daně při dodání do jiného členského státu, a tudíž unesl své důkazní břemeno. Bylo v zájmu žalobkyně, aby si opatřila podklady, které mohou prokázat její tvrzení. Povinností správce daně není prokázat, jaký je oproti deklarovanému stavu skutečný stav věci. Žalovaný nebyl povinen ani prokázat, že zboží bylo v jiném členském státu dodáno neplátcí daně, resp. osobě, pro niž by pořízení zboží nebylo předmětem daně při pořízení.
23. Žalobkyně své důkazní břemeno neunesla. Pokud disponovala nedostatečně průkaznou dokumentací, měla možnost prokázat dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 odst. 5 zákona o DPH, této možnosti však nevyužila. Výsledky mezinárodních dožádání prohloubily pochybnosti správce daně. PHU Drabex sice přiznala pořízení zboží od žalobkyně, na výzvu se však její zástupce nedostavil a nepředložil doklady potvrzující transakce se žalobkyní. V době obchodování šlo o společnost s krátkou historií. Bankovní výpisy toliko deklarují tok finančních prostředků. CMR listy neobsahují stěžejní údaj, zda PHU Drabex zboží vůbec obdržela. Nefiguruje na nich ani žalobkyně a jsou na nich uvedeny zcela jiné společnosti. Část CMR listů navíc není v položce č. 24 potvrzena, zbylá část je pak potvrzena třetím subjektem. Nebyla uzavřena písemná kupní smlouva (ačkoli s jiným zahraničním odběratelem žalobkyně takovou písemnou smlouvu uzavřela). Žalobkyně si neověřila, zda je pan T. oprávněn jednat za PHU Drabex.

24. Stefarez nepředložila žádné doklady, nebylo prokázáno, že přiznala DPH z plnění přijatých od žalobkyně, nepřiznala třístranný obchod, pan D. sdělil, že žádné doklady nemá a není schopen odpovědět na otázky související s činností Stefarez. Nebylo možno získat žádné doklady o spolupráci této společnosti se žalobkyní. Není rozhodující, zda šlo o třístranný obchod, ale že žalobkyně nevyvrátila pochybnosti stran deklarovaného odběratele. Ani v tomto případě nebyla uzavřena písemná kupní smlouva.
25. Žalovaný se nedopustil nezákonného rozšiřování důkazního břemene. Pouze požadoval, aby žalobkyně prokázala dodání zboží deklarovaným odběratelům.
26. Správce daně správně posuzoval dobrou víru žalobkyně, přičemž dospěl k závěru, že v dobré víře být nemohla. Nesrovnalosti v CMR listech musely být žalobkyni známy nejpozději po ukončení přepravy. Žalobkyně však od svých odběratelů nepožadovala vysvětlení údajů o odlišných subjektech na CMR listech. Na údaje uvedené v CMR listech daňové orgány nenahlížely izolovaně, ale vycházely i z dalších předložených dokladů a z informací získaných z mezinárodních dožádání. Žalovaný zdůrazňuje, že pokud si žalobkyně byla vědoma, že na předložených CMR listech a dalších dokladech jsou uvedeny subjekty odlišné od odběratelů, minimálně si měla zjistit další informace o skutečných odběratelích a místech dodávek a požadovat příslušná vysvětlení. To, že takto nepostupovala, svědčí o jejím neobežretném chování.
27. Žalobkyně přehlíží, že pro uznání nároku na osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu musí být kumulativně splněny tři hmotněprávní podmínky (včetně dodání osobě registrované k dani v jiném členském státu). To nelze marginalizovat tvrzením, že převod vlastnického práva je možný i bez fyzického převzetí zboží.
28. Žalovaný též nesouhlasí se závěrem, že řádně nehodnotil všechny předložené důkazy a nepostupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Na námitku, že odběratelé zaplatili kupní cenu, reagoval v bodě 101 napadeného rozhodnutí a v bodě 62 na námitku, že PHU Drabex přiznala pořízení zboží. Žalovaný posoudil veškeré skutečnosti plynoucí z mezinárodního dožádání, nikoli jen vykázaní pořízení zboží. Veškerá zjištění z mezinárodních dožádání ještě prohloubila pochybnosti správce daně. S odkazy na judikaturu žalovaný připomíná, že hodnocení důkazů může být důvodem pro zrušení rozhodnutí, pouze pokud vykazuje natolik závažná pochybení, že mají vliv na zákonnost rozhodnutí. Soudu nepřisluší přehodnocovat myšlenkovou úvahu správce daně, pokud vzal v úvahu všechny podstatné skutečnosti a logicky z nich dovozuje závěr odpovídající zákonu.
29. K návrhu na ověření obchodních vztahů odběratelů žalobkyně a společností na CMR listech se žalovaný vyjádřil v bodech 68, 85 a 103 napadeného rozhodnutí. Žalovaný řádně odůvodnil, proč důkaz neprovede, a napadené rozhodnutí tedy nezatížil vadou. Nejednalo se o nezákonné odmítnutí důkazního prostředku. Žalobkyni tížilo důkazní břemeno. Svým návrhem fakticky požadovala, aby za ni správce daně plnil důkazní povinnost. Mezinárodní výměna informací v rámci správy daní nebyla zavedena proto, aby umožnila daňovým subjektům získat dodatečné důkazy, které si měly samy dříve zajistit, aby doložily splnění podmínek pro přiznání osvobození (srov. rozsudek SDEU *Twoh International* a rozsudek NSS ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45). Stěžejní pro posuzovanou věc byla skutečnost, že mezinárodní dožádání bylo provedeno ve vztahu k deklarovaným odběratelům, přičemž jejich výsledek prohloubil pochybnosti daňových orgánů.
30. Neprovedení svědecké výpovědi pana D. nepředstavovalo nezákonné odmítnutí důkazního návrhu. Správce daně tento výslech neprovedl, v odvolacím řízení však toto pochybení bylo

zhojeno. Výslech pana D. se nepodařilo uskutečnit, neboť se ke slovenskému správci daně nedostavil a nepodařilo se jej ani předvést. Bylo získáno písemné vyjádření svědka, které bylo vyhodnoceno, a s hodnocením byla žalobkyně seznámena. Vyjádření pana D. pochybnosti nevyvrátilo.

31. Žalovaný žalobkyni nezatajoval obsah spisu. Žalobkyně nespécifikuje, o jakou konkrétní odpověď maďarského správce daně se má jednat. V rámci daňového řízení ve vztahu ke zdaňovacímu období leden 2015 žalobkyně do odpovědi maďarského správce daně č. j. 4291166/19/2113-6056-205409 nenahlížela. V rámci řízení týkajících se zdaňovacích období září až prosinec 2014 byla odpověď maďarského správce daně žalobkyni zaslána a žalobkyně měla možnost se k ní vyjádřit. S hodnocením výsledku mezinárodního dožádání byla seznámena i v nynějším řízení a na seznámení reagovala. Ve vztahu ke zdaňovacímu období leden 2015 námitka zatajování spisového materiálu postrádá jakoukoli relevanci. V rámci řízení za zdaňovací období září až prosinec 2014 žalobkyně proti rozsahu zaslaných listin nebrojila a nevyužila žádné prostředky obrany (stížnost proti postupu správce daně).
32. K námitce žalobkyně, že jí byla poskytnuta k nahlížení odpověď slovenského správce daně č. j. 4661709/16/2113-60561-205409 ve značně anonymizované podobě a bez příloh, žalovaný uvádí, že v průběhu daňového řízení to nenamítla. Jelikož neuvedla, kdy jí měla být písemnost zpřístupněna v tvrzené značně anonymizované podobě, nemůže žalovaný na tuto námitku adekvátně reagovat. Dále uvádí, že součástí spisu je protokol o nahlížení do spisu dne 15. 6. 2016, z něhož je zřejmé, že jí byly předloženy k nahlížení písemnosti týkající se mezinárodního dožádání, které byly upraveny pro nahlížení. Proti takovému zpřístupnění nic nenamítala a nevyužila žádný zákonem předvídaný postup, jímž by brojila proti rozsahu nahlížení do spisu. Žalobkyně neuvádí, jak měla být postupem správce daně dotčena na svých právech. Měla možnost reagovat na odpověď slovenského správce daně. Stěžejní je, že žalobkyně neprokázala dodání deklarovanému dodavateli. Další osud zboží a jeho dodání třetím subjektům není podstatný. Zatajování spisového materiálu nelze shledat v nezpřístupnění dokumentů zaslaných slovenským správcem daně ve vztahu ke společnosti Ilirija (příloh odpovědi), neboť jejich zpřístupněním by mohl být ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní. Z daňového spisu nevyplývá žádné zatajování spisového materiálu. Žalovaný považuje žalobní námitku za účelovou.
33. Žalovaný potřebu zabývat se dobrou vírou zdůvodnil v bodu 93 napadeného rozhodnutí. Žalobkyně přes objektivní skutečnosti postupovala neopatrně. Samotné prověření v systému VIES nezakládá dobrou víru ohledně skutečnosti, že zboží bylo skutečně dodáno deklarovanému odběrateli. U transakcí s PHU Drabex nemohla být žalobkyně v dobré víře, neboť neprověřila osobu pana T. a jeho oprávnění jednat za tuto společnost. Žalobkyně nedoložila, kdo přesně pan T. byl a proč se domnívala, že má oprávnění jednat za PHU Drabex. Žalobkyně nemohla být v dobré víře ani s ohledem na nesrovnalosti na dokladech. Navíc se jednalo o nového neověřeného obchodního partnera s krátkou historií, se kterým neuzavřela písemné smlouvy.
34. Žalovaný nesouhlasí se žalobkyní, že by rozsudky NSS č. j. 7 Afs 320/2018-42 a č. j. 7 Afs 209/2019-37, nebyly přílehlivé. Podle žalovaného v nich soud posuzoval skutkově obdobné případy a konstatoval, že rozporné doklady v kombinaci s nedostatečně vyplněnými CMR listy nepostačují k prokázání podmínek pro přiznání osvobození podle § 64 zákona o DPH. Obecné závěry o tom, že CMR listy mají při prokazování dodání zboží zásadní váhu a že jejich nekompletnost má v daňovém subjektu vzbudit pochybnosti, zda

bylo zboží skutečně dodáno, jak bylo sjednáno, jsou plně aplikovatelné i na případ žalobkyně.

35. Podle žalovaného není napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť se vypořádal s veškerou argumentací žalobkyně a postupoval v souladu s judikaturou. Nebyl povinen reagovat na každou dílčí námitku.
36. Jelikož žalobkyně neprokázala splnění podmínek § 64 zákona o DPH, je třeba dodání zboží odběratelům Stefarez a PHU Drabex považovat za tuzemské zdanitelné plnění, a proto je nutné z těchto plnění odvést daň na výstupu. Tento závěr podporuje judikatura NSS (viz rozsudek ze dne č. j. 8 Afs 14/2010-195, a rozsudek ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 48/2016-92, bod 28).
37. K námitce rozporu § 64 zákona o DPH a čl. 138 směrnice o DPH žalovaný uvádí, že podmínka pro přiznání osvobození od daně, aby bylo zboží dodáno osobě registrované k dani, není v rozporu se směrnicí. K tomu odkázal na rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015-30. Rozlišení osob povinných k dani podle obratu na plátce a neplátce v českém právu, jakož i osoby registrované a neregistrované v jiném členském státu, není v rozporu se směrnicí, která v čl. 282 a násl. umožňuje zavedení režimu pro malé podniky, aby nemusely být plátci DPH. Nelze proto dospět k závěru, že by podmínka pro přiznání osvobození od daně, aby bylo zboží dodáno osobě registrované k dani, byla v rozporu se směrnicí. NSS v citovaném rozsudku vysvětlil, z jakého důvodu je taková podmínka žádoucí, a rozpor se směrnicí neshledal.

Replika žalobkyně

38. Žalobkyně má za to, že žalovaný neunesl důkazní břemeno ve vztahu k tvrzení o vzniku daňové povinnosti vykazované na ř. 1 daňového přiznání. Žalovaný přehlíží, že právě on překlasifikoval transakce na tuzemské dodání. Proto musí být naplněny zákonné podmínky, které měl prokázat žalovaný. Neučinil-li tak, je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. V řízení přitom bylo prokázáno, že došlo k dodání zboží, jeho přepravě do jiného členského státu, přepravu zajistila žalobkyně, odběratel či jimi zmocněná osoba, pořizovatelem byla osoba povinná k dani, resp. osoba registrovaná k dani v jiném členském státu.
39. Společnost PHU Drabex vykávala pořízení zboží od žalobkyně vůči své finanční správě. Je evidentní, že musela mít k dispozici i související doklady. Žalovaný nezohlednil, že žalobkyně nesrovnalosti na CMR listech vysvětlila v průběhu daňové kontroly (například uvedla, že při vyplňování došlo k administrativnímu pochybení, neboť v části „odesílatel“ měl být uveden pořizovatel). Vyjádření žalovaného je rozporné, neboť na jednu stranu klade k tíži žalobkyni, že se zástupce PHU Drabex nedostavil k polskému správci daně a nepředložil podklady, na straně druhé tvrdí, že nekontaktnost PHU Drabex neklade žalobkyni k tíži.
40. Žalovaný zjevně vůbec nerespektoval judikaturu týkající se volného hodnocení důkazů. To se týká například hodnocení bankovních výpisů.
41. Dožádání vůči maďarské daňové správě bylo uskutečněno i ve vztahu ke zdaňovacímu období leden 2015. Je tedy jednoznačně relevantní, že žalobkyni nebyla odpověď maďarské finanční správy zpřístupněna v kompletní podobě. Bylo by v rozporu se zásadou hospodárnosti, pokud by žalobkyně měla žádat o tuto písemnost v každém řízení, v jehož spisu je založena. Žalobkyně zdůrazňuje, že proti rozsahu nahlížení do spisu brojila (v reakci na seznámení v řízení o DPH za zdaňovací období září až prosinec 2014). Žalobkyně

nerozumí tomu, jak mohla být předmětem hodnocení pouze odpověď maďarské daňové správy a nikoli podklady, na základě kterých byla odpověď zpracována. Jde o nezákonnou selekci důkazních prostředků.

42. Žalovaný v napadeném rozhodnutí ignoroval námitku, že bylo prokázáno, že společnost Stefarez dotčené zboží dále obchodovala. Proto žalobkyně poukázala na výsledky slovenského mezinárodního dožádání, které uvedenou skutečnost dokazují. Dříve žalobkyně neměla důvody proti rozsahu nahlížení do uvedené písemnosti brojit. Odkaz na rozsudek NSS č. j. 9 Afs 48/2016-92 není příslušný, neboť řešil jinou skutkovou situaci (CMR listy nebyly kompletní a zboží bylo přepraveno do zcela jiného členského státu).

Další vyjádření žalovaného

43. Žalovaný ve vyjádření ze dne 4. 3. 2022 reagoval na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 17. 2. 2022, č. j. 55 Af 48/2020-61, v obdobné věci žalobkyně. Žalovaný vyjádřil nesouhlas s aplikací závěrů rozsudku SDEU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie s.r.o.* (dále jen „rozsudek SDEU *Kemwater*“) při posuzování hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, a rozsudku NSS ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45, ve věci *VYMĚTALÍK - INPOS s.r.o.* (dále jen „rozsudek *Vymětalík*“).
44. Žalovaný popsal judikaturu SDEU a NSS týkající se osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu. Zdůraznil, že pro přiznání osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu je třeba prokázat tři podmínky: 1. musí dojít k převedení práva nakládat se zbožím jako vlastníkem, 2. zboží musí být přepraveno přes hranice a 3. musí být dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě (viz rozsudek SDEU *Teleos*). Prokázání dodání zboží konkrétní osobě registrované k dani tedy představuje hmotněprávní podmínku pro přiznání osvobození, kterou musí prokázat daňový subjekt (rozsudek SDEU *VSTR* a judikatura NSS citovaná v bodu 6 vyjádření). NSS potvrdil, že pro odepření osvobození postačí nenaplnění byť jediné z podmínek § 64 zákona o DPH (viz rozsudek NSS ze dne 13. 12. 2017, č. j. 2 Afs 113/2017-44). Skutečnost, že daňový subjekt musí pro přiznání osvobození prokázat konkrétního deklarovaného odběratele, detailně popisuje řada rozsudků NSS (žalovaný cituje rozsudek ze dne 25. 2. 2010, č. j. 9 Afs 98/2009-313). V rozsudku ze dne 27. 3. 2014, č. j. 7 Afs 66/2013-78, NSS akcentoval, že je třeba vždy posuzovat skutečný obsah právního jednání a nestačí najít pouze „formálního“ odběratele uvedeného na daňových dokladech, nýbrž je třeba najít skutečného odběratele zboží. K tomu žalovaný odkázal na rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015-30, který se týká výhradně deklarovaného odběratele. Povinnost daňového subjektu prokázat tři podmínky pro přiznání osvobození dle § 64 zákona o DPH aproboval i Ústavní soud. V případech pochybností o dodání zboží je rovněž třeba dle Ústavního soudu zkoumat dobrou víru daňového subjektu. Je tak nutné v případě nevyvrácených pochybností posuzovat, zda mohl prodávající nabýt dobrou víru v to, že přeshraniční dodání bylo uskutečněno tak, jak to má vyplývat ze souvisejících dokladů, zejména z mezinárodních nákladních listů (usnesení Ústavního soudu ze dne 19. 12. 2017, sp. zn. II. ÚS 1628/17).
45. Žalovaný má za to, že v projednávané věci nelze aplikovat závěry rozsudků *Kemwater* a *Vymětalík*. Rozsudek *Kemwater* se netýká osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu. SDEU v něm vykládal zcela jinou problematiku a vyslovené závěry nelze paušalizovat a automaticky aplikovat na jiné instituty DPH. Judikatura SDEU u osvobození od daně je ustálená. Jelikož SDEU svou dřívější judikaturu nezmínil, nelze dovozovat, že ji

zamýšlel popřít či přehodnotit. Pokud by tak chtěl učinit, jistě by svá dřívější rozhodnutí zmínil. SDEU rozlišuje mezi nárokem na odpočet daně a osvobozením od daně. Pokud se osvobozením od daně v rozsudku *Kemwater* nezabýval, nelze jej na tuto problematiku aplikovat.

46. NSS v rozsudku *Vymětalík* používá nesprávnou terminologii a vůbec se nezabývá relevantní právní úpravou. Sice se zabýval případem týkajícím se osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, avšak pojem osvobození se v rozsudku prakticky nevyskytuje. NSS užívá pojem nárok na odpočet daně, ačkoliv sporným bylo přiznání osvobození od daně. Nárok na odpočet daně a osvobození od daně jsou přitom zcela odlišné instituty. NSS zohlednil pouze rozsudek *Kemwater*, který se týkal nároku na odpočet daně, a nezabýval se judikaturou týkající se přímo osvobození od daně. NSS též zpochybnil svou dřívější ustálenou judikaturu, aniž by se jí jakkoliv zabýval.
47. I kdyby bylo možné připustit aplikaci rozsudku *Kemwater* na osvobození od daně (což bez dalšího nelze), je třeba konstatovat, že by to na nutnosti prokázat deklarovaného odběratele nic nezměnilo. SDEU v rozsudku *Kemwater* jednoznačně uvedl, že otázka deklarovaného dodavatele jakožto osoby povinné k dani představuje hmotněprávní podmínku, kterou prokazuje daňový subjekt. Daňový subjekt uvedené nemusí prokázat pouze tehdy, pokud je tato skutečnost dostatečně doložena zjištěnými skutkovými okolnostmi. V případě osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu nelze na zjištění deklarovaného odběratele rezignovat. Jedná se o jednu ze tří hmotněprávních podmínek pro přiznání osvobození, kterou prokazuje daňový subjekt. Zároveň je zjištění konkrétního deklarovaného odběratele nezbytné pro zachování principu neutrality v rámci obchodu mezi členskými státy. Na rozdíl od tuzemského nároku na odpočet daně je v případě osvobození od daně třeba kromě konkrétní osoby posuzovat i to, v jakém konkrétním členském státě byla registrována. Pokud totiž není prokázán konkrétní odběratel, není možné ani určit, zda se skutečně jednalo o dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státu a v jakém konkrétním státě tato osoba byla registrována. NSS v rozsudku *Vymětalík* přenáší důkazní břemeno stran prokázání odběratele na daňové orgány, ačkoliv ty nemohou vědět, s kým daňový subjekt obchoduje. Po žalovaném či správci daně nelze požadovat, aby za daňový subjekt zkoumali, komu konkrétně bylo zboží dodáno a z jakého členského státu odběratel je. Přestože je systém DPH harmonizovaný, existují určité rozdíly v postavení osob, přičemž úkolem orgánů finanční správy nemůže být zkoumat režimy všech členských států, aby za daňový subjekt potvrdily, že zboží bylo skutečně dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě. Uvedené představuje zásadní odlišnost od případu *Kemwater*, neboť do úvahy zde vstupuje i zkoumání, z jakého členského státu odběratel byl.
48. Žalovaný doplnil, že NSS v rozsudku *Vymětalík* vůbec nepracuje s dobrou vírou, přestože se jedná o důležitý a ve prospěch daňových subjektů svědčící institut. Současně popírá a narušuje ustálený a vyvážený systém prokazování osvobození od daně. Daňový subjekt byl povinen prokázat tři hmotněprávní podmínky, aby mu bylo přiznáno osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu (resp. vyvrátit pochybnosti správce daně). Pokud se tak nestalo, byl daňový subjekt dodatečně chráněn dobrou vírou.
49. Rozsudek *Vymětalík* proto nelze brát jako judikturní východisko pro další případy, a tedy ani pro posuzovaný případ, a je třeba vycházet z dřívější ustálené judikatury SDEU a NSS. Ostatně takto zjevně postupoval i první senát NSS, který v rozsudku ze dne 24. 2. 2022, č. j. 1 Afs 238/2020-59, ve věci *Steris s.r.o.* (dále jen „*Steris*“), tj. po vydání rozsudku

Vymětalík, rozhodl v souladu s dlouhodobě ustálenou judikaturou, která zde byla před vydáním rozsudku *Vymětalík*. Rozsudek *Steris* se týká věci, v níž měla stěžovatelka prokázat třetí hmotněprávní podmínku dle § 64 zákona o DPH, tj. dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě. NSS neaplikoval rozsudek *Kemwater* a *de facto* popírá závěry vyslovené v rozsudku *Vymětalík*. Uvedené potvrzuje argumentaci žalovaného, dle níž rozsudek *Vymětalík* nemůže představovat judikaturní obrat ve věci osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu.

50. Z nastíněných důvodů žalovaný navrhl přerušit řízení do pravomocného rozhodnutí o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 17. 2. 2022, č. j. 55 Af 48/2020-61, případně předložit předběžnou otázku SDEU.

Reakce žalobkyně

51. Žalobkyně nesouhlasí s názorem žalovaného, že nemají být aplikovány závěry rozsudku NSS *Vymětalík*. Nesdílí ani názor, že by se rozsudek *Kemwater* odchyloval od ustálené judikatury SDEU. NSS se zabýval otázkou nároku na odpočet podle § 64 zákona o DPH. Posuzoval, zda došlo k dodání zboží do jiného členského státu osvobozenému od daně. S využitím závěrů rozsudku *Kemwater* vyložil podmínky pro posouzení transakce a dospěl k závěru, že pokud k dodání zboží do jiného členského státu došlo, je dodavatel oprávněn uplatnit nárok na odpočet. Jelikož je v případě žalobkyně posuzováno, zda došlo k naplnění podmínek pro posouzení transakce jako dodání zboží do jiného členského státu a z předložených důkazů plyne, že množství dodaného oleje je schopna pořídit pouze osoba povinná k dani, je nutné žalobkyni přiznat nárok na osvobození. Byť nárok na osvobození a nárok na odpočet jsou odlišnými instituty, pro uplatnění a uznání nároku na osvobození se uplatní stejná východiska. Neuznat či odepřít nárok lze ze stejných důvodů. Ani judikatura SDEU důsledně nerozlišuje mezi nárokem na odpočet a osvobozením od daně s nárokem na odpočet.
52. Podle žalobkyně z rozsudku *Kemwater* nevyplývá, že deklarovaný dodavatel jakožto osoba povinná k dani představuje hmotněprávní podmínku, kterou prokazuje daňový subjekt. NSS v rozsudku *Vymětalík* konstatoval, že si lze jen stěží představit, že by odběratelé nebyli plátcí daně, pokud byl řepkový olej doručován do rafinérií v dodávkách přesahujících desítky tun. Žalobkyně namítá, že její dodávky byly činěny v rámci stovek tun, proto je pořídily osoby povinné k dani. Žalobkyně poukázala na to, že dle směrnice o DPH není podstatné, zda pořizující osoba splnila formální podmínku spočívající v registraci k DPH. Podmínkou pro osvobození není ani dobrá víra. V souladu s judikaturou SDEU lze nárok na osvobození odepřít, jen pokud je dodavatel zapojen do daňového podvodu a pokud o něm mohl vědět.
53. V posuzované věci se o takový případ nejedná. Nedostatek dobré víry není možné dovodit jen z formálních nedostatků či chybějících dokladů v situaci, kdy doklady putují s řidiči a jsou přebírány skladníky v rafinériích či skladech v jiném členském státě, kteří nemají povědomí o jejich důležitosti pro daňové účely. Žalovaný si protiřečí, pokud uvádí, že posuzování dobré víry je tzv. záchrannou sítí daňových subjektů v případě, že nejsou schopny prokázat splnění podmínek pro osvobození. Žalovaný tímto způsobem dobrou víru neposuzoval, jestliže dovodil, že žalobkyně nebyla v dobré víře, protože nepředložila dostatek důkazů či deklarovaní odběratelé byli nekontaktní. Žalobkyně namítá, že jí daňové orgány nedaly možnost se vyjádřit k tomu, že není v dobré víře. Správce daně netvrdil

k dobré víře nic v tom smyslu, který vykládá žalovaný. Žalobkyně zastává názor, že v dobré víře byla. Shrnuje, že prokázala naplnění všech zákonných podmínek pro osvobození od daně, a to včetně skutečnosti, že **skutečným pořizovatelem zboží byl deklarovaný odběratel**. Pokud by soud dospěl k závěru, že žalobkyně skutečného pořizovatele neprokázala, je nesporné, že došlo k naplnění základního znaku intrakomunitární transakce, a to k přepravě zboží na území jiného členského státu, které musely pořídit osoby povinné k dani. Závěrem žalobkyně vyjádřila nesouhlas s přerušením řízení. Návrh považuje za obstrukční jednání žalovaného ve snaze oddálit rozhodnutí ve věci.

Doplnění vyjádření žalovaného

54. Žalovaný upozorňuje na další argumenty, které dle jeho názoru svědčí závěru, že v dané věci nelze aplikovat závěry rozsudku *Kemwater*. Opětovně poukazuje na rozsudek NSS *Steris* a dále na rozsudek ze dne 10. 2. 2022, č. j. 9 Afs 274/2020-61, *molton*, který se týká prokázání třetí hmotněprávní podmínky podle § 64 zákona o DPH (zda zboží přebrali deklarovaní odběratelé registrovaní k DPH v jiném členském státu). V této věci NSS rozsudek *Kemwater* neaplikoval a *de facto* popírá závěry vyslovené ve věci *Vymětalík*. Žalovaný poukazuje též na rozsudek rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, *Kemwater* (dále jen „rozsudek rozšířeného senátu *Kemwater*“), v jehož bodu 30 rozšířený senát uvedl, že osvobození od daně při dodání do jiného členského státu představuje výrazně odlišný nárok než je nárok na odpočet DPH. Závěr, že pro přiznání osvobození od daně a zachování neutrality daně je třeba znát konkrétního odběratele, plyne i z čl. 138 směrnice o DPH, v němž je výslovně upraveno uvedení identifikačního čísla pro DPH pořizovatele zboží jakožto hmotněprávní podmínka pro uplatnění osvobození od daně. S účinností od 1. 1. 2020 již identifikační číslo pro DPH nepředstavuje pouze formální požadavek. Dříve tento požadavek plynul z judikatury SDEU. Dobrá víra je dodatečnou záchrannou sítí pro daňové subjekty, které nejsou schopny prokázat podmínky osvobození od daně. Je nutno ji zkoumat vždy, i pokud nebylo prokázáno splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně. Tato „záchranná síť“ představuje pro daňové subjekty výhodu. Rozsudek *Kemwater* konstruuje jinou výhodu spočívající v tom, že nárok na odpočet lze v případě neprokázání deklarovaného dodavatele přiznat, prokáže-li daňový subjekt, že sporná plnění dodala jiná osoba, která má postavení osoby povinné k dani. Přijetím závěrů rozsudku *Vymětalík* by byla daňovým subjektům přiznávána druhá výhoda (vedle výhody v podobě zkoumání dobré víry). V projednávané věci se žalobkyně nemohla oprávněně domnívat, že splňuje podmínky pro přiznání osvobození od daně, tj. nebyla v dobré víře. Aplikace výhody v podobě možnosti prokázání toho, že zboží bylo dodáno neidentifikované osobě povinné k dani, nutí daňové orgány vyhovět žalobkyni i v případě, kdy u ní nelze osvědčit dobrou víru v dostatečnost a průkaznost podkladů. Nastává tak absurdní situace, kdy laxní přístup daňového subjektu lze jednoduše zhojit učiněním závěru, že zboží bylo dodáno neidentifikované osobě. Takový postup je nutno odmítnout, neboť nelze jednoznačně posoudit naplnění podmínek pro osvobození od daně (zejména zda se skutečně jednalo o dodání do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státu).
55. K vyjádření žalobkyně žalovaný uvedl, že rozsudek SDEU *Teleos* je v dané věci aplikovatelný, neboť se týká výlučně osvobození od daně při dodání do jiného členského státu. Stejně tak rozsudek ze dne 7. 12. 2010, ve věci C-285/09, z nějž plyne, že odběratele je třeba znát, resp. SDEU na jeho identifikaci trvá. Povinnost prokázat konkrétního dodavatele SDEU jednoznačně potvrdil v rozsudku *VSTR*. Požadavek na identifikaci konkrétního

odběratele před novelizací směrnice o DPH plynul z judikatury SDEU (šlo o formální podmínku pro osvobození od daně). Žalobkyně nerozlišuje mezi dobrou vírou v dostatečnost a průkaznost podkladů a dobrou vírou, že se neúčastní daňového podvodu, resp. je směšuje a dovozuje nesprávné závěry. Žalobkyně nemohla být v dobré víře, že dodávky zboží skutečně proběhly, jak deklarovala.

56. V podání ze dne 20. 1. 2023 žalovaný soudu navrhl přerušit řízení do okamžiku rozhodnutí SDEU o předběžné otázce, kterou mu předložil NSS usnesením ze dne 26. 10. 2022, č. j. 4 Afs 291/2021-34, *B2 Energy* (věc je u SDEU vedena pod sp. zn. C-676/22, pozn. soudu).
57. Ve vyjádření ze dne 3. 5. 2023 žalobkyně uvedla, že je nadále přesvědčena, že předložila a navrhla dostatečné důkazní prostředky k prokázání dodání zboží deklarovaným dodavatelům. Pro případ, že by se soud s tímto názorem neztotožnil, souhlasí s přerušením řízení do doby rozhodnutí SDEU o předběžné otázce.

Jednání soudu

58. Při jednání soudu dne 19. 12. 2023 účastníci řízení setrvali na svých procesních stanoviscích.
59. Žalobkyně zopakovala svou argumentaci a zdůraznila, že jí byl zatajována část správního spisu – odpověď maďarského a slovenského správce daně. Žalobkyni nebyly zpřístupněny přílohy odpovědi maďarského správce daně. Žalobkyně se k nim proto nemohla vyjádřit, což představuje zásadní porušení jejich procesních práv. Soud v rozsudku ze dne 17. 2. 2022, č. j. 55 Af 48/2020-61, tuto námitku shledal důvodnou.
60. Žalovaný také zopakoval svou argumentaci. K tvrzení o zatajování spisu uvedl, že žaloba je v této části obecná. Z daňového spisu vyplývá, že žalobkyně do odpovědi maďarského správce daně nenahlížela, námitka proto nemůže být důvodná. Co se týče odpovědi slovenského správce daně, poukázal žalovaný na rozsudek zdejšího soudu č. j. 55 Af 48/2020-61 (bod 170), v němž dospěl k závěru, že žalobkyně nebyla zkrácena na svých právech.
61. Soud na jednání účastníky upozornil, že nehodlá řízení přerušit do doby, než SDEU rozhodne ve věci *B2 Energy*. Dále účastníkům sdělil (stejně jako při jednání ve věci sp. zn. 43 Af 25/2021, které se konalo téhož dne), 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.
62. Žalobkyně v reakci na výše uvedené konstatovala, že návrh na provedení mezinárodního dožádání byl koncipován tak, jak byl koncipován požadavek správce daně. Žalobkyně navrhla prostřednictvím mezinárodního dožádání prokázat to, co požadoval prokázat správce daně (tedy vztah subjektů uvedených na CMR listech). To, že žalobkyně do odpovědi maďarského správce daně nenahlížela, je zcela irrelevantní. Žalobkyně do něj nahlížela v daňovém řízení týkajícím se zdaňovacích období září až prosinec 2014 a v rámci vyjádření namítla, že jí nebyly poskytnuty přílohy odpovědi. Tato skutečnost je proto relevantní i pro zdaňovací období leden 2015.
63. Žalovaný k otázce mezinárodního dožádání dodal, že žalobkyně skutečně neuvedla, jaká tvrzení měla být mezinárodním dožádáním prokázána. Soud v některých svých rozsudcích shledal podobnou námitku žalobkyně nedůvodnou (např. rozsudek ze dne 17. 3. 2023, č. j. 51 Af 1/2021-91).

64. 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).

Splnění procesních podmínek

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

Posouzení žaloby

Návrh na přerušování řízení

66. S ohledem na požadavek žalovaného na přerušování řízení, s nímž posléze souhlasila i žalobkyně, se soud nejprve věnoval důvodnosti tohoto návrhu. Důvod pro přerušování řízení však neshledal.
67. Podstata návrhu spočívala v tom, že je v současné době v judikatuře správních soudů nejasné, zda lze vztáhnout závěry rozsudku SDEU *Kemwater*, který se týkal nároku na odpočet DPH, také na osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu. Žalovaný nejprve navrhoval, aby soud 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 SDEU 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.
68. Soud předně připomíná, že SDEU v rozsudku *Kemwater* připustil, že 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, SDEU konstatoval, 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 *Kemwater*).
69. Podle žalobkyně lze rozsudek SDEU *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 nároku na 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.
70. 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 SDEU *Euro Tyre Holding*, body 32 a 33). I pokud by tedy bylo samotné prokázání konkrétního pořizovatele označeno za formální podmínku, podle judikatury SDEU 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).

71. 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 SDEU.
72. Judikatura NSS se totiž i v případech nároku na odpočet DPH vyvinula v závěr (pro vývoj judikatury viz rozsudky zdejšího soudu ze dne 14. 2. 2023, č. j. 43 Af 34/2019-101, bod 56, či ze dne 1. 3. 2023, č. j. 54 Af 18/2020-97, bod 52), že rozsudky SDEU 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 namísto 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 plátc 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.
73. V nynější věci žalobkyně jak v daňovém, tak v soudním řízení setrvale tvrdí, že skutečnými odběrateli byli deklarovaní odběratelé a k roli dalších subjektů uvedených na CMR listech a dalších dokladech se vůbec nevyjádřila (v případě odběratele PHU Drabex), případně uvedla, že byly odběrateli společnosti Stefarez (Ilirija a Plynex) [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 polských vážních 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, a to i přesto, že 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. Judikatura související s věcí *Kemwater* přitom nezakládá soudu povinnost, aby sám za žalobkyni hledal okolnosti svědčící o dodání zboží jinému (než tvrzenému) konkrétnímu odběrateli, a tedy (nové) důvody, proč žalobě vyhovět (rozsudek NSS ze dne 16. 1. 2024, č. j. 3 Afs 162/2022-61, body 32 až 35).

74. 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 prokázané). Nadto, 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.
75. Důvody k aplikaci rozsudku *Kemwater* nelze dovodit ani z žalobkynina tvrzení o třístranném obchodu. Odhlédne-li soud od nekonzistence a neprokázání těchto tvrzení (viz níže), 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 dále prodal.
76. 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

77. Předmětem posuzované věci je otázka, zda žalobkyně splnila podmínky pro osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu.
78. Podmínky pro osvobození dodání zboží do jiného členského státu od DPH 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.
79. Podle čl. 14 směrnice o DPH se dodáním zboží rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastníkem.
80. Zrcadlovou transakci, tedy pořízení zboží uvnitř Společenství, definuje čl. 20 téže směrnice, podle kterého se pořízením zboží uvnitř Společenství rozumí nabytí práva nakládat jako vlastníkem 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.
81. 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 *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 DPH došlo s účinností od 1. 9. 2020]. V nyní posuzované věci ovšem nebylo osvobození od DPH odepřeno z důvodu nesplnění uvedeného formálního požadavku (všichni 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.

82. 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.
83. Výkladem výše citovaných ustanovení směrnice o DPH se opakovaně zabýval SDEU, 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 SDEU ze dne 9. 10. 2014, C-492/13, *Traum*, bod 24, viz též např. rozsudek *Teleos*, bod 42).
84. 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, viz též rozsudek *VSTR*, bod 33).
85. Z této judikatury SDEU 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 přenesení důkazního břemene

86. 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. nález 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 tuto svou povinnost splní předložením takových podkladů, které mohou dostatečným způsobem prokázat jeho tvrzení (zpravidla se bude jednat o účetnictví a jiné povinné záznamy).

87. 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.
88. 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).
89. 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.
90. 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.
91. 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 již zmíněné 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 SDEU (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).
92. Obdobně v rozsudku *Traum* SDEU 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 SDEU ze dne 6. 9. 2012, C-273/11, *Mecsek-Gabona*, body 50 a 54).

93. Na základě zmíněné judikatury SDEU pak NSS dovedl, 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 NSS č. j. 9 Afs 82/2019-42, bod 27, nebo č. j. 7 Afs 320/2018-42, bod 31).
94. 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 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).
95. 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).
96. Je přitom na daňovém subjektu, jak dodání zboží do jiného členského státu prokáže. Při prokazování dodání zboží do jiného členského státu (zvláště pokud daňový subjekt nezajišťuje přepravu zboží) mají zásadní váhu CMR listy. 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).
97. 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).

Správce daně důvodně zpochybnil předložené doklady

98. V posuzované věci není sporu o tom, že žalobkyně předložila primární doklady k prokázání svých daňových tvrzení, zejména samotné daňové doklady (faktury) týkající se sporných dodání (dále předložila také dodací listy, polské doklady řad KW nebo WZ, průvodky výdejem materiálu, české vážní lístky a CMR listy). Důkazní břemeno tím přešlo na správce daně. Nelze ovšem souhlasit se žalobkyní, že by správce daně důkazní břemeno podle § 92

odst. 5 písm. c) daňového řádu neunesl, tedy že by neprokázal důvodné pochybnosti o věrohodnosti, správnosti, přesvědčivosti a úplnosti předložených primárních dokladů.

99. V této souvislosti soud zdůrazňuje, že správce daně není povinen prokázat, že se plnění neuskutečnilo tak, jak tvrdí daňový subjekt, ani namísto daňového subjektu prokázat, jak se plnění uskutečnilo. Je pouze povinen prokázat, že o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených důkazních prostředků existují důvodné pochybnosti.
100. Soud dále předesílá, že přestože níže hodnotí doklady a výpovědi ve vztahu k projednávané věci, nelze přehlédnout širší kontext sporu mezi žalobkyní a daňovými 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, a 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 dlouhodobá obchodní praxe žalobkyně. Stejně tak nemůže obstát žalobkynina argumentace, že se jedná jen o administrativní pochybení či nezkušené řidiče, kteří neumí správně vyplnit CMR list (jak se hájila v daňovém řízení).
101. Správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 10. 2. 2017 formuloval pochybnosti o správnosti a úplnosti předložených listin.
102. V případě odběratele **PHU Drabex** šlo ve zdaňovacím období leden 2015 o devět dodávek. Správce daně poukázal zejména na skutečnost, že ačkoli je na fakturách jako dodavatel uvedena žalobkyně a jako odběratel i konečný příjemce zboží PHU Drabex na CMR listech jsou jako odesílatel uvedeny společnosti PANCO Sp. z o.o. (dále jen „Panco“) či PRORSUM Sp. z o.o. (dále jen „Prorsum“), jako příjemce pak společnosti AD TRADE S.A. (dále jen „Ad Trade“) či Harmony Partner Sp. z o.o. (dále jen „Harmony“). Položka č. 24 „zboží obdržel“ nebyla v některých CMR listech vůbec vyplněna, v některých byl uveden otisk razítka MAGAZYN AD TRADE S.A. (dále jen „Magazyn Ad Trade“). K dokladům KW a WZ správce daně uvedl, že jsou na nich rovněž uvedeny subjekty odlišné od žalobkyně a PHU Drabex. Některé tyto doklady vystavil Zakłady Chemiczne „ORGANIKA-AZOT“ SA, jiné Harmony. Jako dodavatel byly uvedeny společnosti Ad Trade či Panco, v některých případech pak byla jako odběratel uvedena společnost Harmony. Správce daně proto uvedl, že má pochybnosti, jakým způsobem bylo zboží odesláno a odběratelem PHU Drabex převzato, neboť na CMR listech uvedený odběratel vůbec nefiguruje. Pochybnosti měl správce daně i o tom, zda byly uvedené CMR listy vystaveny v rámci dané prodejní transakce. Vyplývá z nich, že nakládku měla probíhat v Kolíně (v sídle žalobkyně) s tím, že odesílatelem zboží je Panco nebo Prorsum, jako místa vykládky byla uvedena různá místa v Polsku. Další pochybnosti vzbudilo i vyjádření žalobkyně, že smlouvy uzavírala ústně, neprověřila si oprávnění M. T. jednat za odběratele PHU Drabex a dále mezinárodní dožádání. Z toho sice vyplynulo, že PHU Drabex přiznal porízení zboží od žalobkyně, ale že se nedostavil k polskému správci daně a nepředložil mu doklady potvrzující tuto transakci. Proběhla u něj daňová kontrola za období září až prosince 2014, při níž se PHU Drabex 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.

103. U odběratelky **Stefarez** (ve zdaňovacím období leden 2015 šlo o čtyři dodávky) správce daně poukázal na to, že na CMR listech vztahujících se ke třem dodávkám je jako odesílatel uvedena žalobkyně a jako příjemce Stefarez, ale místo vykládky je PLYNEX, s.r.o. (dále jen „Plynex“) a v položce č. 24 „zboží obdržel“ je otisk razítka společnost Illirija. K těmto dodávkám byly doloženy dodací listy bez číselného označení, na kterých je jako dodavatel uvedena Illirija a odběratel Plynex, tedy subjekty odlišné od deklarovaného odběratele. V případě CMR listu č. 3183624 je jako odesílatel uvedena žalobkyně a jako příjemce Stefarez, ale místo vykládky je Plynex a v položce č. 24 „zboží obdržel“ je otisk razítka společnosti TEAM CARS s.r.o. (dále jen „Team Cars“). K této dodávce byl doložen dodací list bez číselného označení, na kterém je jako dodavatel uvedena Illirija a odběratel Plynex, tedy subjekty odlišné od deklarovaného odběratele. Žalobkyně k těmto dodávkám nepředložila kupní smlouvy, ale dne 14. 11. 2016 toliko kopii objednávky č. 27/2014 s razítkem odběratele Stefarez, na které je uvedeno místo vykládky Niklova ul., Sereď. Na předložených CMR listech je ale deklarováno, že skutečným příjemcem zboží jsou společnosti Illirija nebo Team Cars. Podle informace slovenské daňové zprávy společnost Illirija dodání zboží neprokázala a je tzv. ztraceným obchodníkem. Nákup a prodej zboží mezi daňovými subjekty Stefarez – Illirija – Plynex nebyl uskutečněn za účelem zisku, ale jedním z účastníků obchodu je *missing trader*, tedy subjekt, který neodvádí státu DPH.
104. Pochybnosti 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 v CMR listech a žalobkyně a jejich odběratelů.
105. Soud ověřil, že výše uvedené nesrovnalosti a skutečnosti mají oporu v daňovém spisu a souhlasí s finančními orgány, že byly způsobilé založit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, správnosti, přesvědčivosti a úplnosti předložených dokladů. Uvedení jiných subjektů na CMR listech, dodacích a vážních lístcích i polských dokladech totiž zpochybňuje, že obchodní transakce proběhla skutečně tak, jak žalobkyně tvrdí – tedy že deklarovaní odběratelé jsou skutečními. Žalobkynina vyjádření ohledně způsobu uzavírání smluv (toliko ústně, tzn., absentovaly písemné kupní smlouvy dokládající transakce) či neprověřování oprávnění jednat za PHU Drabex vzbuzovala další pochybnosti o skutečném průběhu transakcí. Mezinárodní dožádání sice potvrdilo, že PHU Drabex přiznal plnění od žalobkyně, ale současně z něj vplynuly 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 nevyplynuly 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.
106. Již na tomto místě tedy není možné přisvědčit tvrzení žalobkyně, že finanční orgány své pochybnosti dovozovaly toliko z toho, že na CMR listech jsou subjekty odlišné od deklarovaného odběratele a většinou nebyla vyplněna položka č. 24 (viz poslední odstavce

na s. 5 žaloby), ale jejich pochybnosti byly založeny i na nesrovnalostech vyplývajících z dalších předložených podkladů a mezinárodních dožádání.

107. S výše popsány pochybnostmi správce daně byla žalobkyně seznámena a byla jí dána příležitost je vysvětlit a doložit, že obchodní transakce proběhly tak, jak deklarovala, a že hmotněprávní podmínky pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu byly splněny.

PHU Drabex

108. 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 samostatně i v jejich vzájemné souvislosti.
109. Z obsahu daňového spisu plyne, že žalobkyně k prokázání výše uvedeného předložila devět faktur (č. 21500007, 21500031, 21500040, 21500043, 21500051, 21500058, 21500063, 21500073 a 21500074) a ke každé faktuře CMR listy, dodací listy, české vážní lístky k výdeji, průvodky výdejem materiálu, polské doklady KW (kwit wagowy) a WZ (wydanie z magazynu; tento doklad nebyl předložen k faktuře 21500063). K fakturám 21500043, 21500040, 21500031 a 21500007 nebyly předloženy doklady KW a WZ, ale doklady „swiadectwo ważenia“.
110. 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 a dodací listy byly vystaveny s tímto údajem, je otázkou, proč je žalobkyně ani PHU Drabex nepotvrdili). V českých vážních lístcích není údaj o odběrateli uveden. V poznámce je ale uvedeno „Prorsum“ (příp. zkomoleně „Prorasum“ k faktuře 21500040, resp. „POW-EN“ k faktuře 21500058), což opět vyvolává pochybnosti, pro koho bylo zvážené zboží určeno. Podobně tomu je u průvodek výdejem materiálu, kde je jako odběratel označen „Prorsum“ (v jednom případě – k faktuře 21500058 pak PHU Drabex namísto přeškrtnutého údaje POW-EN). Již k těmto nesrovnalostem žalobkyně v žalobě nenabízí žádné vysvětlení a zcela je přechází.
111. Nesrovnalosti ohledně zbývajících dokladů, tj. CMR listů a polských vážních lístků již byly shrnuty výše v bodě 102. Lze tedy jen stručně zopakovat, že ve všech CMR listech jsou jako odesílatelé označeny společnosti Panco či Prorsum, jako příjemkyně Harmony či Ad Trade a kolonka „zboží obdržela“ zpravidla nebyla vůbec vyplněna, ve třech případech zde byla uvedena Magazyn Ad Trade. Na polských dokladech KW a WZ jsou uvedeny subjekty odlišné od žalobkyně a PHU Drabex. Některé tyto doklady vystavil Zakłady Chemiczne „ORGANIKA-AZOT“ SA, jiné Harmony. Jako dodavatel byly uvedeny společnosti Ad Trade či Panco, v některých případech pak byla jako odběratel uvedena společnost Harmony. Nikde není ani zmínka o žalobkyni či deklarovaném odběrateli PHU Drabex. To stejné platí o polských dokladech „swiadectwo ważenia“, které vystavil Zakłady Chemiczne „ORGANIKA-AZOT“ SA a jako „kontrahent“ je zde uvedena Ad Trade. 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, a to už jen proto, že v nich PHU Drabex nijak nefiguruje.

112. Z výše uvedeného je zřejmé, že předložené doklady rozhodně nepotvrzovaly, že skutečným pořizovatelem byl deklarovaný odběratel PHU Drabex, jak žalobkyně tvrdí v žalobě, ale spíše naopak, že jím bylo někdo jiný. Kdo je ale skutečným odběratelem žalobkyně v průběhu daňového (ani soudního) řízení netvrdila, tím spíše neprokázala. V daňovém řízení (viz sdělení k výzvě k odstranění k pochybností ze dne 27. 4. 2017) ke společností Panco a Prorsum toliko sdělila, že „kromě skutečnosti, že se jedná o obchodní partnery pořizovatele, nebyla s uvedenými v žádném obchodním či obdobném vztahu“ (obdobným způsobem se žalobkyně vyjádřila ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění). Tím ale vůbec neosvětlila, proč byly tyto společnosti uvedeny na předložených dokladech a deklarovaný odběratel PHU Drabex. Nadto, tvrzení, že se společností Prorsum nebyla žalobkyně v žádném „obchodním či obdobném“ vztahu považuje soud za zarážející, neboť na českých vážných lístcích vystavených přímo žalobkyní je tato společnost uvedena v kolonce „poznámka“. Soudu není zřejmé, proč by žalobkyně tuto společnost ve vážném lístku uváděla, pokud by jí o ní nebylo nic známo. Ke společností Ad Trade a Harmony žalobkyně sdělila, že jsou „pravděpodobným konečným příjemcem“ zboží (čímž modifikovala původní tvrzení plynoucí z faktur, že odběratelem i konečným příjemcem byl PHU Drabex, což žalobkyně v průběhu daňového řízení vysvětlovala chybou účetního softwaru). Ani toto tvrzení (nadto nedoložené) nijak neprokazuje, že PHU Drabex byl odběratelem žalobkyně a neposkytuje ani žádné vysvětlení ohledně toho, proč žalobkyně ani PHU Drabex nejsou uvedeny na žádném z CMR listů.
113. Namítá-li žalobkyně, že poukaz žalovaného na rozsudek NSS č. j. 7 Afs 320/2018-42 v bodu 65 napadeného rozhodnutí je nepřipadný, lze s žalobkyní souhlasit toliko potud, že mezi řešenými případy existují skutkové odlišnosti (spočívající zejména v tom, že ve věci řešené NSS byla kromě dodání tvrzenému odběrateli zpochybněna i podmínka pro osvobození od daně spočívající ve fyzickém přemístění zboží do jiného členského státu). To ovšem žalovanému nebrání vycházet z obecných závěrů zde vyslovených týkajících se důležitosti správného vyplnění CMR listů, jsou-li předkládány jako důkaz o intrakomunitární dodávce, a zejména jeho položky 24. Nadto tento rozsudek nebyl stěžejní z hlediska argumentace v napadeném rozhodnutí, ale toliko podporný.
114. Námitka, že v zahraničním obchodě je běžné, že v místě vykládky není provozovna odběratele, který u ní ani není přítomen, se míjí s důvody napadeného rozhodnutí. Žalovaný toto tvrzení žalobkyně nikdy nezpochybnil, a ani soud nespornuje, že tomu tak může být. Žalovaný však v tomto ohledu žádné nesrovnalosti na předložených dokladech (zejm. CMR listech) neshledal a ani je žalobkyni nevytýkal (to, že zboží od žalobkyně odebral PHU Drabex daňové orgány nezpochybňovaly na základě údaje o místu vykládky). Pro nyní projednávanou věc je podstatné, že žalobkyně takovými CMR listy neprokázala, že zboží dodala do jiného členského státu deklarovanému odběrateli. Na rozdíl od žalobkyně (která v této souvislosti poukazuje na rozsudek NSS č. j. 2 Afs 55/2016-38) je pak soud přesvědčen, že prokázání dodání do jiného členského státu deklarovanému odběrateli není skutečností *zcela mimo sféru vlivu* žalobkyně – naopak, jde o zcela stěžejní skutečnosti, které je povinná prokázat žalobkyně, která si nárok na osvobození uplatňuje. Míří-li žalobkyně touto námitkou ke zjištění daňových orgánů, podle kterého PHU Drabex měla sídlo ve Varšavě (tedy jinde než v místě vykládky) a nejsou dostupné informace o jejich skladovacích či logistických prostorách (což plyne z výsledků mezinárodního dožádání), jde o skutečnosti, které daňové orgány dávaly do souvislosti s otázkou celkové důvěryhodnosti a obecně fungování tohoto polského daňového subjektu (viz např. s. 26 zprávy o daňové kontrole či bod 62 napadeného rozhodnutí, ve kterém žalovaný konstatuje, že jde o pochybnou

nespolupracující společnost vykazující řadu nestandardních znaků), nikoli do souvislosti se skutečným průběhem deklarovaných obchodních transakcí.

115. 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 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 prokázání, 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).
116. Další zásadní pochybnosti vyvolává skutečnost, že žalobkyně si (jak sama přiznala) neprověřila, zda byl M. T., s nímž obchody sjednávala, oprávněn jednat za PHU Drabex, a to zvláště za situace, kdy byly kupní smlouvy uzavírány pouze ústně (jak žalobkyně opět sama uvedla). Žalobkyně tedy ve výsledku nemohla mít žádnou jistotu, že smlouvu uzavírá s PHU Drabex (což opět 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 v řádech milionů korun (fakturované částky dohromady činí více než šest milionů 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.
117. Správce daně dále vyslechl jako svědka R. H., jenž byl dispečerem 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.
118. 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 porizení 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.

119. 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 nespolupracoval. Nebylo tedy možno ani ověřit, zda PHU Drabex přiznal plnění od žalobkyně skutečně správně, tj. v souladu se skutečným stavem. 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 (v září 2014) 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. Chyběly i údaje o jeho zaměstnancích a logistickém zázemí. Lze tedy souhlasit s konstatováním žalovaného, že dle výsledků dožádání jde o pochybného podnikatele, který vykazuje nestandardní znaky a nespolupracuje s polským správcem daně.
120. S námitkou žalobkyně, že jí nelze klást k tíži nekontaktnost PHU Drabex, soud nesouhlasí. Žalobkyni nelze samozřejmě nijak činit odpovědnou za to, že se PHU Drabex stal nekontaktní. K tíži je však možno jí klást, že to byla ona, kdo si jej vybral svého obchodního partnera, a bylo po ní tedy minimálně možné žádat, aby dodržela alespoň určité standardy obezřetnosti odpovídající tomu, že se pouští do zahraničních obchodů v hodnotě milionů korun, u nichž hodlá uplatňovat osvobození od DPH a navíc s ním dříve neobchodovala. Jak ostatně sama žalobkyně připouští, v důsledku nekontaktnosti PHU Drabex nebylo možné opatřit ani důkazní prostředky, které by prokazovaly, že byl skutečným odběratelem žalobkyně a současně vyjasnily nesrovnalosti v žalobkyní předložených dokladech. I v tomto směru jí tedy lze klást jeho nekontaktnost k tíži, a naopak má věc pro věc relevanci. 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.
121. 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. Na druhou stranu ale i tato skutečnost hraje v neprospěch žalobkyně: svědčí to totiž opět o tom, že PHU Drabex nespolupracuje s polským správcem daně a jde o pochybného podnikatele. Namítá-li 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 prohloubily již existující pochybnosti o skutečném odběrateli.

Tedy samy o sobě je nezaložily, navíc se jednalo o vícero vzájemně korelujících okolností svědčících o pochybném podnikání PHU Drabex, než jen absence zaměstnanců a zázemí.

122. 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 62 a 97 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 plnění od žalobkyně přiznal, může nasvědčovat tomu, že by mohl být skutečným odběratelem. Sama o sobě k tomu ale nestačí, neboť (1) nadále přetrvávaly nevyjasněné pochybnosti ohledně dokladů předložených žalobkyní 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. O důvodech ale není třeba spekulovat ani je hledat – povinností žalovaného nebylo zjišťovat, jak se plnění uskutečnilo, ale toliko prokázat důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených důkazních prostředků. Lze tedy konstatovat, 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).
123. 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 deklarovánému plnění fakticky došlo. Tato skutečnost však musí korespondovat s ostatními důkazy, což se v tomto případě nestalo. K argumentu žalobkyně, že deklarováný 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 deklarovánému 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).
124. Lze shrnout, že v daňovém řízení vyplynuly dvě skutečnosti, které nasvědčovaly tomu, že by skutečným odběratelem žalobkyně mohl být deklarováný odběratelem PHU Drabex. Proti tomu ale stála celá řada *přetrvávajících, nikdy přesvědčivě nevysvětlených a zásadních pochybností plynoucích z předložených dokladů* (neuvedení žalobkyně ani PHU Drabex na CMR listech a českých i polských vážních lístcích a dalších dokladech – KW, WZ a SW, a naopak uvedení odlišných subjektů, neúplnost dodacích listů aj.), mezinárodní výměny informací (PHU Drabex je pochybným 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).
125. Za této situace je nutno souhlasit s žalovaným, že žalobkyně nevyvrátila pochybnosti správce daně a neprokázala, že zboží dodala deklarovánému odběrateli PHU Drabex. Současně je třeba odmítnout námitku, že by 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. 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. Opět je třeba zdůraznit, že žalobkyně žádným vyjádřením ani provedeným důkazem neodstranila ani iniciální pochybnosti plynoucí již z předložených dokladů.

126. 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.
127. Z obsahu daňového spisu plyne, že žalobkyně ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 26. 3. 2018 v části „Ad 2) – tvrzení správce daně týkající se mezinárodních nákladních listů“ uvedla, že „[v] kontextu shora uvedeného navrhuje [žalobkyně] správci daně, aby tento formou mezinárodního dožádání ověřil existenci smluvního vztahu mezi odběratelem [žalobkyně] a obchodními společnostmi uvedenými na těchto dokladech a které jsou uvedeny jako příjemce zboží na mezinárodních nákladních listech“.
128. Soud má na rozdíl od žalobkyně za to, že se v tomto případě vůbec nejednalo o důkazní návrh. Žalobkyně totiž ve svém vyjádření vůbec neoznačila, jaký důkaz (tj. co je jeho předmětem – jaká listina má být vyžádána, svědek vyslechnut atp.) 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, žalobkyně vůbec neuvedla. Mezinárodní dožádání (resp. výměna informací dle nařízení o spolupráci v oblasti DPH) totiž – jako každé jiné dožádání – není důkazem či důkazním prostředkem sama o sobě. Je jen cestou, jakou lze provést či opatřit důkaz, 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 ostatně 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).
129. Z „důkazního“ návrhu také není zřejmé, jaké konkrétní tvrzení jí 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.

130. 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.
131. Výše uvedené nejlépe vynikne na tom, že důvodnost návrhu na provedení údajného „důkazu“ nelze vůbec vyhodnotit dle standardních kritérií formulovaných judikaturou Ústavního soudu (viz např. náleze 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, nelze 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 – a dříve žalobkyně toliko obecně tvrdila, že Prorsum a Panco byly blíže nespécifikovanými obchodními partnery PHU Drabex a že Ad Trade a Harmony (které figurovaly v CMR listech jako příjemkyně) byly pravděpodobnými konečnými příjemci zboží. K tomu soud doplňuje, že pro posouzení žalobkynina nároku na osvobození od DPH není vůbec rozhodné, kdo byl „konečným příjemcem“ (tedy kdo stál na konci celého řetězce dodávek), ale kdo by přímým odběratelem žalobkyně (konkrétně zda jím byla žalobkyní deklarovaná společnost PHU Drabex). Ze stejných důvodů ani nelze vyhodnotit způsobilost „důkazu“ tvrzenou skutečnost potvrdit či vyvrátit, anebo zda již byla či nebyla potvrzena nebo vyvrácena. Způsobilost „důkazu“ pak navíc nelze posoudit i z důvodu, že vlastně není jasné, co má oním důkazem být. Podstatné pak je, že ve vztahu k deklarovanému odběrateli PHU Drabex bylo mezinárodní dožádání provedeno.
132. 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.
133. Soud ze shora uvedených důvodů nesdílí názor, jenž vyslovil dříve zejména v rozsudcích ze dne 1. 3. 2023 č. j. 54 Af 18/2020-97, a ze dne 29. 6. 2023, č. j. 43 Af 36/2019 – 120, v nichž hodnotil obdobně formulované návrhy na provedení mezinárodního dožádání jako řádné důkazní návrhy, kterými se měl žalovaný zabývat. Na rozdíl o zde vysloveného názoru má soud za to, že žalobkyně měla jednoznačně označit okolnosti, případně osoby, kterých se

mezinárodní dožádání mělo týkat a způsob (důkazní prostředek), jakým tyto skutečnosti zjistit. Pokud žalobkyně dokládala nárok na osvobození od DPH doklady, na kterých figurovaly jako příjemci osoby odlišné od deklarovaných odběratelů, měla mít přehled o tom, jaká je jejich role v celém obchodním řetězci, resp. proč není jako příjemce uveden deklarovaný odběratel. Od těchto společností, příp. deklarovaných odběratelů pak byla v této souvislosti povinna žádat i potřebná vysvětlení. Nebylo úkolem daňových orgánů (a nyní ani soudu), aby za žalobkyni, která pouze povšechně tvrdila, že šlo „obchodní partnery“ odběratelů (aniž by jakkoli upřesnila jejich roli), domýšlel, jaké jejich postavení a jaké skutečnosti v tomto směru mají být dále ověřovány. Žalobkyně nemůže po finančních orgánech požadovat, aby se pokoušely „střílet naslepo“ a obstarávat si prostřednictvím mezinárodního dožádání blíže nespecifikované důkazy k prověření zcela nekonkrétních tvrzení. Za konkrétní tvrzení rozhodně nelze považovat „ověření obchodního vztahu“.

134. V obou citovaných případech přitom 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. 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.
135. 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 výsledkem 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 spekuloval 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).
136. 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.

137. 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.
138. 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. K tomu lze odkázat na body 103 až 105 rozsudku SDEU ze dne 20. 6. 2018, C-108/17, *Enteco Baltic*. V něm SDEU 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 dožádaný orgán na žádost vnitrostátního orgánu veškeré informace, které mohou pomoci správně vyměřit DPH. Článek 54 odst. 1 uvedeného nařízení stanoví meze pro výměnu těchto informací mezi vnitrostátními orgány, které nejsou povinny poskytovat požadované informace za všech okolností. Jelikož toto nařízení neobsahuje v tomto směru výslovné ustanovení, nezakládá osobě povinné k dani zvláštní nárok na to požadovat předání informací v případě, že sama není s to předložit důkazy, které by dokládaly její nárok na osvobození od DPH (viz obdobně rozsudek ze dne 27. září 2007, *Twoh International*, C-184/05, EU:C:2007:550, body 30 až 34).“ Tento rozsudek ani rozsudek SDEU ze dne 27. 9. 2007, C-184/05, *Twoh International*, nejsou nepřiléhavé, jak se žalobkyně domnívá. SDEU 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.
139. 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 prvé 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 dožádání byla jen jedním

z důvodů, proč byla námitka stěžovatelky shledána nedůvodnou. Druhým byly právě závěry plynoucí z rozsudku SDEU 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 činnost, 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.

140. 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.
141. 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 SDEU např. ve věcech *Teleos* či *Mecsek-Gabona*.
142. 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

143. Ani ve vztahu k deklarovanému odběrateli *Stefarez* žalobkyně nevyvrátila pochybnosti správce daně shrnuté shora.
144. Z obsahu daňového spisu plyne, že žalobkyně k odběrateli *Stefarez* předložila čtyři faktury (č. 21500003, 21500010, 21500026 a 21500041) a ke každé faktuře CMR listy, dodací listy,

české vážní lístky k výdeji s uvedením „Stefarez“ v poznámce, průvodky výdejem materiálu (k faktuře č. 21500041 nebyla přiložena), dodací listy bez číselných označení s uvedením dodavatele Illirija a odběratele Plynex.

145. Ve fakturách je jako konečný příjemce a současně i odběratel označen Stefarez. Faktury nicméně faktické dodání zboží do jiného členského státu prokázat nemohou (viz výše citovaná judikatura). V dodacích listech je jako dodatelka uvedena žalobkyně a jako odběratel Stefarez 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 Stefarez a dodací listy byly vystaveny s tímto údajem, je otázkou, proč je žalobkyně ani Stefarez nepotvrdili). V průvodkách výdejem materiálu je jako odběratel uveden Stefarez, jde ale o dokumenty vyhotovené žalobkyní – proto dodání deklarovanému odběrateli prokázat nemohou.
146. V CMR listech je jako odesílatel uvedena žalobkyně a jako příjemce Stefarez, místo vykládky je ale Plynex (Sereď) a v položce č. 24 „zboží obdržel“ jsou uvedeny Illirija či Team Cars (se sídlem v Komárnu), které nebyly uvedeny jako příjemce na CMR listu ani jako konečný příjemce na faktuře. Nelze také přehlédnout, že Stefarez nepotvrdila CMR listy k fakturám 21500003, 21500010 a 21500026 podpisem ani razítkem (údaj o tom, že je příjemcem, je vyplněn toliko ručně bez dalších potvrzení). CMR list k faktuře 21500041 obsahuje razítko Stefarez s nečitelným podpisem v položce „potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“.
147. 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 lístcích; různé názvy dopravců atd.) a samy o sobě nepotvrzovaly, že skutečnou pořizovatelkou byla deklarovaná odběratelka Stefarez.
148. 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).
149. V daném případě nebyla v položce č. 24, kterou má potvrdit příjemce zboží, uveden deklarovaný odběratel, tedy Stefarez, ale odlišné subjekty (Illirija či Team Cars).
150. 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 příznání jako obchodů intrakomunitárních nepostupoval.“

151. 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 mě 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.
152. 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. 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 stačilo poukázat na důvodné pochybnosti. Jestliže se žalobkyně spokojila s nesprávně vyplněným CMR listem, 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.
153. Výslech svědka H. stejně jako u PHU Drabex nepřinesl žádná relevantní skutková zjištění ani vysvětlení nesrovnalostí v žalobkyní předložených dokladech. K tomu soud pro stručnost odkazuje na bod 117 výše a doplňuje, že ani ve vztahu k nesrovnalostem ohledně dopravců svědek nic neuvedl.
154. Pochybnosti plynoucí z předložených dokladů nebyly jediné, které v řízení vplynuly. Nebyla předložena žádná kupní smlouva se Stefarez, pouze objednávka č. 27/14, v níž je uvedeno místo vykládky Niklova ul. Sered'. V objednávce nejsou podrobněji specifikovány platební podmínky (je zde uvedeno toliko „po kontrole kvality, max. 5 prac. dnů“). Podle objednávky bude mít každý dopravní prostředek vyplněný CMR dle vzoru (žádný vzor k objednávce přiložen nebyl) a dodací list objednavatele (žádné dodací listy objednavatele, tj.

Stefarez, žalobkyně nikdy nepředložila). Položka „podpis za dopravce“ je v objednávce nevyplněna. Žalobkyně v žalobě tvrdí, že tuto objednávku akceptovala – toto tvrzení ale ničím nedoložila (objednávka přijetí ze strany žalobkyně neobsahuje, nepřiložila k ní ani žádný akceptační e-mail apod.). Nadto v přípisu ze dne 11. 11. 2016, jehož přílohou byla právě tato objednávka, sama žalobkyně uvedla, že kupní smlouvy se Stefarez v dotazovaném období (leden až červen 2015) uzavírala ústně. Tvrdí-li tedy nyní v žalobě, že tato objednávka je kupní smlouvou, nemůže takové tvrzení z pohledu soudu obstát.

155. Skutečnost, že Ilirija dle dodacího listu dodala zboží společnosti Plynex, neprokazuje, že příjemcem zboží byla Stefarez a **že přeprava je spojena s tímto dodáním**. Ve vztahu k obchodnímu případu, k němuž byla předložena faktura č. 2150041, je věrohodnost dodacího listu, na kterém je jako dodavatel Ilirija a odběratel Plynex, zpochybněna i tím, že přijetí zboží na CMR listu potvrdila společnost Team Cars. K této faktuře byl přiložen i dodací list bez číselného označení vystavený žalobkyní pro Stefarez. Ani ten však nebyl v položkách „převzal“ a „předal“ potvrzen, a nemohl tak prokazovat dodání zboží. Stejným nedostatkem trpěl i vážní list – výdej č. 1811 (přiložený také k této faktuře), v němž je uvedeno, že jej pro společnost Remiol převzala společnost Povltavské Tukové závody Trading a. s. (tedy dodavatel žalobkyně). Co se týče předložených dodacích listů bez číselného označení, na nich je vždy jako dodavatel uveden Illirija a odběratel Plynex, tedy subjekty odlišné od deklarovaného odběratele. Podle informací slovenské daňové správy je Illirija tzv. *missing trader*.
156. Žalobkyně uvedené pochybnosti vysvětluje tvrzením, že zboží bylo dodáno v režimu třístranného obchodu ve smyslu § 17 zákona o DPH (a proto ani Stefarez nemohl potvrdit CMR listy). Správce daně přitom konstatoval, že existuje obchodní vztah mezi Stefarez a Illirija, která je uvedená na CMR a dodacím listu. Podle žalobkyně měl správce daně za prokázané, že Stefarez „toto zboží“ dále obchodovala a dodala je svému odběrateli na Slovensku. Tuto odvolací námitku žalovaný podle žalobkyně zcela ignoroval.
157. K tomu soud nejprve uvádí, že žalovaný danou námitku neignoroval. Věnoval se jí zejména v bodu 98 napadeného rozhodnutí. Uvedl, že u Stefarez (na rozdíl od PHU Drabex) třístranný obchod „*obecně vyloučen nebyl, proto prvostupňový správce daně na tuto argumentaci reagoval. Jak prvostupňový správce daně, tak [žalobkyně] se nicméně odkazem na tuto problematiku odchyli od posuzovaného právního problému. Ten se týká splnění tří podmínek pro přiznání osvobození od DPH podle § 64 zákona o DPH. Jednou z nich je dodání zboží deklarovanému odběrateli. Je tak bez významu, zda se dodání zboží uskutečňuje v rámci třístranného, dvoustranného či jiného typu obchodu. Podstatné je, že zboží musí být fyzicky přepraveno za hranice a příjemcem zboží musí být deklarovaný odběratel, který je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě. V případě dvoustranného obchodu bude typicky slovenskému odběrateli dodáno zboží na Slovensko. V případě třístranného obchodu bude odběratelem slovenská společnost, ale zboží bude fyzicky dopraveno například do Polska třetímu článku. I v takovém případě platí, že subjekt žádající osvobození musí prokázat fyzickou přepravu (do Polska) a prodej zboží deklarovanému odběrateli (slovenská společnost). [Žalobkyně] a posléze prvostupňový správce daně se tak problematikou třístranného obchodu zabývali nad rámec posuzovaného případu. Sporná byla otázka deklarovaného odběratele, proto mělo být pouze posuzováno, zda [žalobkyně] pochybnosti ohledně deklarovaného odběratele odstranila. Další osud zboží a jeho dodání třetím subjektům nebyl podstatný. Prvostupňový správce daně prokázal ohledně deklarovaných odběratelů pochybnosti, které [žalobkyně] vyvrátila pouze u jednoho odběratele [OOV-DRUŽSTVO]. Argumentace třístranným obchodem, o kterém se [žalobkyně]*

nadto pouze domnívala, že byl realizován, nemůže na výše popsaném zhodnocení podmínek dle § 64 zákona o DPH nic změnit, neboť důkazní břemeno obledně prokázání deklarovaného odběratele leželo na [žalobkyni], která jej ve dvou případech neunesla. K tvrzení [žalobkyně], že třístranný obchodu společnosti Stefarez potvrdilo mezinárodní dožádání, odvolací orgán pouze nad rámec uvedeného uvádí, že dle zjištění z mezinárodního dožádání společnost Stefarez vůbec nepřiznala, že by uskutečnila třístranný obchod dle § 17 zákona o DPH“.

158. Z citovaného plyne, že žalovaný námitku existencí třístranného obchodu neignoroval, naopak ji podrobně vypořádal. Proti závěrům žalovaného (že samotná existence třístranného obchodu je pro posouzení sporné otázky, zda žalobkyně prokázala, že jejím přímým odběratelem byl Stefarez) nevznáší žalobkyně v žalobě žádnou věcnou polemiku. Poukazuje opakovaně na skutečnost, že byla prokázána existence obchodního vztahu mezi Stefarez a Illirija. To je však, jak uvedl žalovaný, pro posouzení naplnění podmínek § 64 zákona o DPH nerozhodné, s čímž se soud plně ztotožňuje.
159. Pokud platilo tvrzení žalobkyně, že šlo o třístranný obchod, a tedy Stefarez neměla CMR fakticky ve své dispozici (a nebylo na nich její potvrzení), není jasné, proč se razítko Stefarez objevuje na CMR listu k faktuře č. 21500041 v položce „potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“ a na žádném z CMR listu nefiguruje razítko ani podpis (potvrzení) tvrzeného konečného příjemce Plynex, ačkoli na nečíslovaných dodacích listech se toto razítko (včetně parafy) nachází.
160. Soud pak k této námitce musí korigovat tvrzení žalobkyně obsažené v odvolání. Není totiž pravdou, že by správce daně ve výzvě k odstranění pochybností uvedl, že má k dispozici „faktury vystavené Illirija na prodej řepkového oleje Plynex v naprosto shodném množství, jakém dodává žalobkyně odběrateli Stefarez“. Ani mezi přílohami odpovědi na mezinárodní dožádání soud žádné takové faktury nenašel (nachází se zde faktura vystavené Stefarez pro Team Cars, případně pro Illirija). Tato tvrzení, ze kterých žalobkyně dovozuje, že byl prokázán daný obchodní řetězec ve vztahu k žalobkyní obchodovanému zboží, tak nemají oporu ve správním spisu ani v tvrzení správce daně. Ani tvrzení obsažené v odvolání i v žalobě, podle kterého z výsledku mezinárodního dožádání plyne, že měl správce daně za prokazané, že Stefarez „toto zboží“ (ve smyslu zboží odebraného od žalobkyně) dále obchodovala a dodala je svému odběrateli na Slovensku, není pravdivé. Správce daně sice ve výzvě k prokázání skutečností uvedl, že „nákup a prodej zboží mezi daňovými subjekty Stefarez – Illirija – Plynex nebyl uskutečněn za účelem zisku, ale jedním z účastníků je *missing trader*“. Jednak však jde o citaci z odpovědi slovenského správce daně, současně z tohoto tvrzení nelze v žádném případě dovozovat, že zde uvedený „nákup a prodej zboží“ se týkal zboží, které měl od žalobkyně odebrat Stefarez.
161. K tvrzení žalobkyně, podle které nedává „logický smysl“ argumentace žalovaného, že v objednávce a na CMR listech je místo vykládky Sereď (Niklova ul.), ale zboží obdržel Komárno, neboť je zřejmé, že razítko identifikuje subjekt, který zboží přebral, nikoli místo vykládky, soud uvádí, že se s ním ztotožňuje. Jak ale uvádí sama žalobkyně, v daňovém řízení místo vykládky zpochybněno nebylo. Touto otázkou proto není třeba se podrobněji zabývat.
162. Pokud žalobkyně poukazuje na zaplacení kupní ceny, předně je třeba zdůraznit, že žalovaný na tuto námitku žalobkyně reagoval v bodě 72 napadeného rozhodnutí. Námitka žalobkyně, že se žalovaný touto skutečností nezabýval, tedy není důvodná.

163. Zaplacení kupní ceny, jehož se žalobkyně dovolává, může být považováno za indicii, že k deklarovanému plnění fakticky došlo, ale nemůže to být indicie jediná, ale musí korespondovat s dalšími důkazy. Soud souhlasí se žalovaným, že samo o sobě zaplacení kupní ceny nemůže prokázat dodání zboží deklarovanému odběrateli. Pokud žalobkyně uvádí, že k zaplacení kupní ceny by neměl deklarovaný odběratel důvod, pokud by mu zboží nebylo dodáno, lze poznamenat, že tímto důvodem může být například daňový podvod či propojení skupiny osob (zřejmý logický důvod ostatně postrádá i to, že cena za prodej zboží společností Ilirija společnosti PLYNEX byla nižší, než za jakou je měl od žalobkyně nakoupit deklarovaný odběratel). To však není podstatné a není třeba o tom spekulovat, neboť prokázání zaplacení kupní ceny samo o sobě neprokazuje, že zboží bylo skutečně dodáno deklarovanému odběrateli, natož do jiného členského státu, a jeho spojení s přepravou (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2022, č. j. 9 Afs 274/2020-61).
164. Uskutečnění dodávek pro odběratele Stefarez neprokazuje ani výsledek mezinárodní výměny informací s maďarskou finanční správou. Z něj vyplývá, že *šetření nepřineslo žádný výsledek, nebyly předloženy doklady a předchozí ředitelé/jednatelé neučinili žádné prohlášení/vyjádření* (nelze tedy přisvědčit žalobkyni, že jednatelé/ředitelé spolupráci potvrdili). *Otázky byly zodpovězeny na základě předchozích šetření a dokladů shromážděných v rámci těchto šetření. Stefarez předložil daňová přiznání a přiznal intrakomunitární pořízení (aniž by maďarský správce daně odlišoval, zda se to týká všech dotazovaných pořízení – žádost o výměnu informací mířila na období od září 2014 do ledna 2015), ale neúčtoval o DPH. Stefarez nepřiznal třístranné transakce, zboží bylo přepraveno z ČR přímo na Slovensko. Transakce byly uskutečněny, ale nikoli mezi Stefarez a žalobkyní.*
165. Soud je přesvědčen, že citované závěry z mezinárodního dožádání rozhodně nelze vykládat tak, jak uvádí žalobkyně, tedy že sporné zboží od žalobkyně odebrala společnost Stefarez. Naopak, maďarský správce daně výslovně uvádí, že transakce (popsané v části B12) byly uskutečněny, **avšak nikoli mezi Stefarez a žalobkyní**. K dílčím tvrzením žalobkyně soud dále uvádí, že hodnotu jednotlivých plnění v části B12 nevyplňoval dožádaný orgán, ale český správce daně na základě částek ve fakturách, nelze z nich proto nic dovozovat. Místo vykládky, nakládky a totožnost dopravce v dané věci sporné nebyly (viz žalobkyní poukazované části C5, C13, C14). Maďarský správce daně sice uvedl, že Stefarez přiznala intrakomunitární transakce (nicméně bez konkrétnějšího rozlišení), ale neúčtovala o DPH (není tedy přesné tvrzení žalobkyně, že pořízení zboží zdanila).
166. Jen na okraj soud poznamenává, že z vlastní činnosti (konkrétně z věci projednávané pod sp. zn. 43 A 25/2021) je mu známo, že žalobkyně taktéž obchodovala se slovenskou společností se stejným názvem (Stefarez), 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. Tvrдила totiž, že zboží bylo dodáno této *slovenské* společnosti do *Maďarska*, zatímco v projednávané věci tvrdí, že zboží bylo dodáno *maďarské* společnosti (se stejným názvem a stejnou jednajícími osobou) na *Slovensko*. 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.
167. S ohledem na výše uvedené nelze souhlasit s žalobkyní, že by předložené listiny tvořily logický na sebe vzájemně navazující celek prokazující splnění podmínek § 64 odst. 1 zákona o DPH, resp. dodání zboží do jiného členského státu deklarovanému odběrateli. Správce daně i žalovaný na základě podrobně popsanych úvah a hodnocení předložených důkazních

prostředků jednotlivě i ve vzájemných souvislostech dospěli k závěru, že žalobkyně neprokázala, že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli. Za této situace je nutno souhlasit s žalovaným, že žalobkyně nevyvrátila pochybnosti správce daně a neprokázala, že zboží dodala deklarované odběratelce 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.

168. K neprovedení důkazu mezinárodním dožádáním soud (shodně jako žalobkyně v žalobě, viz s. 13) poukazuje na argumentaci k této námitce shora ve vztahu k PHU Drabex.
169. Soud neshledal důvodnou ani námitku, že postupem správce daně došlo ke zmaření důkazu výsledkem svědka M. D. Žalovaný shledal návrh žalobkyně na výslech tohoto svědka, který učinila ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a následně i v odvolání, opodstatněným. Dne 17. 6. 2019 byla odeslána žádost o jeho provedení slovenskému správci daně, který svědka ke svědecké výpovědi předvolal a následně ho nařídil předvést, leč bezúspěšně. Svědek pouze doručil slovenskému správci daně sdělení, že svůj podíl ve Stefarez přibližně před rokem prodal a byl odvolán z funkce jednatele, přičemž při převodu podílu odevzdal kompletní účetní a korespondenční dokumentaci. Uvedl, že již nedisponuje žádnými relevantními podklady a s ohledem na uplynulý čas není schopen vypovídat k podnikatelské činnosti společnosti Stefarez. Z uvedeného je patrné, že důvodem, pro který se nepodařilo svědka vyslechnout, nebyl předchozí postup správce daně, ale nedostatek součinnosti svědka, kterou se přes snahu slovenského správce daně nepodařilo zajistit. Svědek se k výslechu v rozporu se svými povinnostmi nedostavil ani po pokusu o předvedení. Zmaření účelu výslechu nelze spatřovat v tom, že byl výslech odložen o 1,5 roku, neboť se nejedná o tak dlouhou dobu, za kterou by svědek mohl věrohodně zcela ztratit povědomí o uskutečněných obchodech (v porovnání s časovým odstupem více než tří let od dotčených dodávek, kdy žalobkyně výslech poprvé navrhla). Důvody, pro něž se svědek odmítl účastnit výslechu, lze tak považovat za zástupné a jeho vysvětlení, že s odstupem času není schopen k činnosti Stefarez nic vypovědět, za nevěrohodné.

Žalovaný nezatajoval spisový materiál

170. Žalobkyně dále namítá, že jí při nahlížení do daňového spisu nebyly zpřístupněny přílohy **odpovědi maďarského správce daně** na dožádání, která byla do spisu doplněna v průběhu odvolacího řízení.
171. Tato námitka není důvodná. Jak plyne z předloženého spisu, v odvolacím řízení byla skutečně do spisu doplněna odpověď maďarského správce daně, a to úředním záznamem ze dne 21. 12. 2020, jehož přílohou bylo DVD obsahující odpověď včetně příloh a seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení do 15 dnů od jejího doručení. Ve výzvě žalovaný žalobkyni seznámil s tím, že bylo odesláno mezinárodní dožádání do Maďarska a jaké skutečnosti z něj žalovaný zjistil.

172. Dále už je v odvolacím daňovém spisu založeno toliko vyjádření žalobkyně k výzvě ze dne 4. 1. 2021 a napadené rozhodnutí. Již z toho je zřejmé, že žalobní námitka, podle které žalobkyni „při nahlížení nebyly zpřístupněny přílohy odpovědi“ nemůže být důvodná, neboť žalobkyně do daňového spisu poté, co do něj byla odpověď maďarského správce daně zařazena včetně příloh, vůbec nenahlížela. Nic jí přitom nebránilo poté, co se dozvěděla, že spis obsahuje nové podklady, se s nimi i jejich přílohami seznámit.
173. Soudu je známo (a na tuto skutečnost upozorňuje též žalovaný ve vyjádření), že žalobkyně totožnou námitku uplatnila v řízení o jiné její žalobě (sp. zn. 55 Af 48/2020) – v tomto řízení však do daňového spisu nahlížela, resp. požádala o **vzdálené nahlížení do spisu**, na jehož základě jí byla poskytnuta toliko odpověď maďarského správce daně bez listin, které k ní byly připojeny (tento postup žalovaného byl také jedním z důvodů, proč soud ve věci sp. zn. 55 Af 48/2020 rozhodnutí o odvolání zrušil). Žalobkyně tak nemohla tušit, že přílohou odpovědi jsou též další listiny, které jí zaslány nebyly. Nyní je ale situace odlišná, žalobkyně o vzdálené nahlížení nežádala, do spisu nenahlížela ani fyzicky, přičemž výsledek mezinárodního dožádání včetně listin k němu přiložených je trvalou součástí spisu, do níž mohla žalobkyně (dostavila-li by se do spisu nahlížet) nahlédnout.
174. Žalobkyně namítla též to, že jí nebyl zpřístupněn kompletní výsledek mezinárodního dožádání od **slovenského správce daně** týkající se vztahů mezi Stefarez a Ilirija, neboť jí byl poskytnut ve značně anonymizované podobě a bez příloh. Žalovaný k tomu ve vyjádření k žalobě uvedl, že má jít zřejmě o písemnost č. j. 4661709/16/2113-60561-205409, a že žalobkyni byly dne 15. 6. 2016 při nahlížení do spisu „předloženy k nahlížení písemnosti týkající se mezinárodního dožádání, přičemž uvedené písemnosti byly upraveny pro nahlížení“.
175. Soud v první řadě souhlasí se žalovaným, že žalobkyně nijak neupřesňuje, kdy jí měla být dotčená písemnost ve značně anonymizované zpřístupněna, ani jak měla být tímto tvrzeným postupem správce daně zkrácena na svých právech. Nelze najisto postavit, že k seznámení s (anonymizovanou) odpovědí slovenského správce daně došlo dne 15. 6. 2016, jak tvrdí žalovaný, neboť v protokolu o ústním jednání (jehož předmětem bylo nahlížení do spisů mj. v rámci daňové kontroly za zdaňovací období leden 2015) nelze nalézt žádnou písemnost s č. j. 4661709/16/2113-60561-205409, která by žalobkyni byla předložena k nahlížení (viz bod 4 protokolu). Tím soud samozřejmě nevylučuje, že písemnosti upravené k nahlížení nesly jiné číslo jednací, to již ale nelze ověřit. Co však z daňového spisu zjistit lze, je že úředním záznamem ze dne 4. 7. 2018 (tedy více než dva roky po zmíněném nahlížení) byla žalobkyně informována o tom, že kopie informace obdržené v rámci mezinárodního dožádání ze strany slovenského správce daně zaevidované dne 21. 11. 2016 (tedy více než půl roku po nahlížení) pod č. j. 4661709/16/2113-60561-205409 (odběratel Stefarez) byla přerazena z vyhledávací části spisu do spisu vztahující se k daňové kontrole na DPH za zdaňovací období leden 2015. Přílohou tohoto úředního záznamu je skutečně značně anonymizovaná část kopie písemnosti s daným číslem jednací, ze které se podává, že „*Ilirija, které dodání zboží neprokázala, a je tzv. zmizelým obchodníkem*“.
176. Z daňového spisu pak plyne, že po přerazení dané písemnosti z vyhledávací části již žalobkyně do spisu nenahlížela a z žádných podání žalobkyně neplyne, že by proti rozsahu (podobě), v jakém byla písemnost do vyměřovacího spisu přerazena jakkoli brojila. I v tomto případě se tak uplatněná žalobní námitka zcela míjí s průběhem daňové kontroly a obsahem daňového spisu.

177. Žalobkyně v této souvislosti dále namítá, že z odpovědi slovenské daňové správy vyplývá, že existuje obchodní vztah mezi Stefarez a Illirija. Z toho podle žalobkyně plyne, že správce daně měl za prokázané, že Stefarez „toto zboží“ dále obchodovala odběrateli na území Slovenska.
178. K tomu soud v první řadě uvádí, že z žádného tvrzení daňových orgánů nelze dovodit, že by měly za prokázané, že Stefarez dále obchodovala právě zboží od žalobkyně, tedy obráceně, že by zboží od žalobkyně přijala a právě toto zboží dále prodala (společnosti Illirija). Co je však podstatnější, jak soud uvedl již shora v argumentaci týkající se třístranného obchodu, v posuzované věci je podstatné, zda žalobkyně prokázala, že jejím odběratelem byl Stefarez, nikoli skutečnost, zda Stefarez obchodovala s dalšími subjekty. To se žalobkyni prokázat nepodařilo.

Posuzování dobré víry

179. Žalobkyně dále namítá, že v napadeném rozhodnutí není přezkoumatelně uvedeno, proč se žalovaný zabýval otázkou dobré víry. Podle žalobkyně totiž nelze otázku dobré víry zkoumat, pokud není najisto postaveno, že nastala skutečnost, ohledně níž se má dobrá víra uplatnit.
180. Tato námitka není důvodná. Soud k ní v první řadě konstatuje, že daňové orgány uvedly, proč se danou otázkou zabývaly, a přezkoumatelně též vysvětlily, proč se domnívají, že žalobkyně v dobré víře nebyla (zejména bod 70-72, 87-88 a 104 napadeného rozhodnutí). Dále je nutno zdůraznit, že žalobkyně vůbec neuvádí, jak měla být skutečností, že daňové orgány zkoumaly, zda mohla být v dobré víře ve vztahu ke skutečnosti, že zboží odebrala společnost PHU Drabex, resp. Stefarez, dotčena ve svých právech. Jak případně uvádí žalovaný, institut dobré víry při posuzování splnění podmínek pro přiznání nároku na osvobození od DPH při intrakomunitárním dodání je jakousi „záchrannou sítí“ pro obezřetné daňové subjekty, u nichž, přesto, že učinily veškerá potřebná prověření, byly dostatečně obezřetné a legitimně věřily v to, že podmínky pro přiznání tohoto nároku splnily, bylo následnou kontrolou zjištěno, že ke splnění těchto podmínek nedošlo.
181. Povinnost daňových orgánů zkoumat dobrou víru daňového subjektu, pokud nebylo prokázano splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu z judikatury SDEU (viz rozsudky *Teleos* či *Mecsek-Gabona*), na kterou poukázal v napadeném rozhodnutí (body 70 a 87).
182. Jak uvedl SDEU v rozsudku *Teleos*, „[n]ení 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.

183. Osvědčí-li tedy daňový subjekt svoji dobrou víru ohledně faktického dodání do jiného členského státu, která bude z povahy věci odvislá zejména od toho, jakými důkazními prostředky disponoval v době dodání, jsou orgány finanční správy oprávněny daňovému subjektu neuznat jím nárokované osvobození od daně, pouze pokud prokážou zapojení daňového subjektu do podvodného jednání (viz rozsudek *Teleos*, na který navazuje i judikatura NSS, k tomu srov. např. rozsudek NSS ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 82/2019-42, či ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42). Žalovaný tedy zcela správně posuzoval dobrou víru žalobkyně.
184. 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.
185. Soud souhlasí s žalovaným a správcem daně, že žalobkyně za daných okolností nemohla být v dobré víře, pokud dodávky zboží skutečně proběhly, jak deklarovala, neboť jí nedostatky předložených dokladů musely být zřejmé již při jejich obdržení a nepodnikla odpovídající kroky k zajištění dostatečných důkazních prostředků k prokázání oprávněnosti nároku na osvobození od DPH podle § 64 zákona o DPH.
186. Žalobkyni muselo být po převzetí prvních nákladních listů zřejmé, že společnost přebírající zboží je odlišná od deklarovaného odběratele, případně že byl odlišný označený odesílatel a příjemce a přijetí zboží nebylo nikým potvrzeno. Jistě bylo v jejích silách coby dodavatele zboží požadovat potvrzení, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu deklarovanému obchodnímu partnerovi. Žalobkyně se nezajímala o další osud zboží, přestože z CMR listů a dalších listin bylo patrné, že zboží má být dodáváno dalším subjektům, a deklarovaný odběratel tedy není konečným příjemcem zboží, jak deklaruje na daňových dokladech. Nesnažila se získat žádný doklad potvrzující dodání zboží deklarovaným odběratelům a nepožadovala řádně vyplněné CMR listy ani potvrzení dodání zboží na dodacích listech. Žalobkyně ani neobjasnila, proč u části CMR listů i v jejích vlastních dokladech figurují jiné společnosti. Přes vysokou hodnotu transakcí nedoložila žádná dohody a ani si nijak neověřila oprávnění M. T. k zastupování PHU Drabex. Nemohla tedy s jistotou vědět, s kým jedná a koho tato osoba zastupuje. Žalobkyně zvolila velmi laxní přístup, přestože obchodovala s rizikovou komoditou ve značných částkách. Pokud obdržela CMR listy vykazující vady, měla požadovat další důkazy, které by deklarované dodání zboží dokládaly. Takto ovšem nepostupovala. Jestliže žalobkyně dopravu neuskutečňovala vlastními silami, měla tím spíše dbát na to, aby včas disponovala věrohodnými doklady o tom, že dodávka zboží byla uskutečněna tak, jak bylo sjednáno, a aby si osud zboží i předkládání dokladů ho osvědčujících zajistila např. smluvním ujednáním s odběratelem či přepravcem. Je přitom v zájmu daňového subjektu, aby si opatřil takové podklady, které splnění hmotněprávních podmínek tak, jak deklaruje, prokáží.

Posouzení plnění jako tuzemských

187. Žalobkyně také namítá, že žalovaný nesprávně posoudil dodání zboží jako tuzemská plnění. Současně má za to, že bylo povinností správce daně a žalovaného prokázat, že příjemcem zboží nebyla osoba povinná k dani.
188. Soud předně uvádí, že neshledal napadené rozhodnutí v části, v níž žalovaný deklarované plnění posoudil jako tuzemské plnění, nepřezkoumatelným. Má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal posuzující orgán za rozhodný, jakými úvahami byl veden při hodnocení podkladů pro vydání rozhodnutí a při výkladu právních předpisů a jak se vypořádal s návrhy a námitkami účastníků (§ 102 odst. 3 daňového řádu). To platí i pro rozhodnutí v odvolacím řízení (§ 116 odst. 2 daňového řádu). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno. Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán, resp. soud podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky a dopustí se (toliko) dílčího nedostatku odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Takovými vadami napadené rozhodnutí netrpí.
189. To, z jakého důvodu daňové orgány deklarované plnění posuzovaly jako tuzemské plnění, odůvodnil žalovaný v bodě 105 napadeného rozhodnutí. Z napadeného rozhodnutí je patrné, že žalovaný vycházel z toho, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro přiznání osvobození dle § 64 zákona o DPH, neboť neprokázala, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu osobě registrované k dani, a současně nemohla být v dobré víře stran splnění těchto podmínek, a správcem daně tedy byla plnění správně posouzena jako tuzemská s povinností přiznat daň na výstupu. Současně přílehně poukázal na rozsudek NSS č. j. 8 Afs 14/2010-195, v němž NSS uzavřel, že „nebyla-li prokázána podstata plnění jako intrakomunitárního a přitom došlo k dodání, jde o plnění zatížené daní na výstupu, které bylo posouzeno jako tuzemské zdanitelné plnění.“ V tomto směru lze přiměřeně poukázat na závěry rozsudku NSS ze dne 30. 6. 2016, č. j. 4 Afs 37/2016-34. Z napadeného rozhodnutí je patrné, že správce daně ani žalovaný nezpochybňovali, že k dodání zboží došlo (a ani žalobkyně netvrdila, že by k plnění vůbec nedošlo), ale pouze to, že nebyly splněny předpoklady pro přiznání osvobození dle § 64 zákona o DPH. Námitka nepřezkoumatelnosti této části napadeného rozhodnutí tudíž není důvodná.
190. 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*. WoltersKluwer, a. s., Praha 2019, k § 64 zákona o DPH, dostupný v právním informačním systému ASPI, či rozsudek NSS č. j. 8 Afs 14/2010-195). 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

nepřílehlavý. 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.

191. 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 DPH tíží žalobkyni a úkolem daňových orgánů není prokázat, jakým způsobem proběhly sporné obchodní transakce. Nejsou-li splněny zákonné podmínky pro přiznání nároku na odpočet, je v souladu se shora citovanou judikaturou sporná plnění posoudit jako tuzemská.
192. 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 ze dne 25. 2. 2010, č. j. 9 Afs 98/2009 – 31 (týkající se souladu § 64 odst. 1 zákona o DPH se šestou směrnicí), 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 pořízení 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 SDEU 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 faktičtí 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. Navíc celá tato dílčí námitka se i mýjí s důvody napadeného rozhodnutí.
193. I poslední žalobní bod je tedy nedůvodný.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

194. S ohledem na shora uvedené závěry soud žalobu zamítl jako nedůvodnou (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
195. 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 rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

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

Praha 19. prosince 2023

Lenka Bursíková, v. r.
předsedkyně senátu