



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **BIOENERGO - KOMPLEX, s. r. o.**, IČO 27888754,
sídlem Pod Hroby 130, Kolín,
zastoupená společností Grant Thornton Tax & Accounting s.r.o., IČO
08061068,
sídlem Pujmanové 1753/10a, Praha,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 8. 2020 č. j. 32409/20/5300-22442-712871,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 8. 2020, č. j. 32409/20/5300-22442-712871, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 19 456 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám její zástupkyně, společnosti Grant Thornton Tax & Accounting s.r.o., IČO: 08061068.

Odůvodnění:

Vymezení věci a obsah podání účastníků

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím žalovaný změnil rozhodnutí (platební výměr na daň z přidané hodnoty) Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 6. 8. 2018, č. j. 3930628/18/2111-50523-202055 (dále jen „platební výměr“), kterým byla vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2016 ve výši 1 097 948 Kč tak, že ve výroku na str. 1 a 3 v části I. *Zdanitelná plnění* a v části VI. *Výpočet daně změnil hodnoty* na č. 1, 2, 62 a 64 daňového přiznání, a ve výroku na str. 3 v první větě

začínající slovy „Vyměřená daň ve výši ...“ změnil částku z 1 097 948 Kč na 1 797 131 Kč, ve zbytku zůstal výrok beze změny. Správce daně a žalovaný dospěli shodně k závěru, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro osvobození od daně dle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2016 (dále jen „zákon o DPH“) při dodání zboží (surového řepkového oleje) do jiného členského státu pro odběratele NEXT THEORY SPÓLKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIA, Biała 4 M8a, 00-895 Warszawa (dále jen „NEXT THEORY“), a SELECT M&T LTD, 1B Bournville Lane, Birmingham B30 2JY (dále jen „SELECT“), konkrétně podmínku dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě.

Obsah podání účastníků

2. S ohledem na značný rozsah podání účastníků a skutečnost, že se jejich obsahem soud podrobně zabývá níže při vypořádání jednotlivých námitek, bude soud rekapitulovat podání účastníků jen velmi stručně.
3. Žalobkyně nesouhlasila s žalovaným, že neprokázala dodání zboží osobě registrované k dani, tj. na daňovém dokladu deklarovaným odběratelům NEXT THEORY a SELECT. Poukázala na množství důkazů, které k prokázání dodání zboží předložila, a polemizovala s jejich hodnocením správními orgány, které dle žalobkyně neunesly své důkazní břemeno a neprokázaly skutečnosti, které by zpochybnilly tvrzení a důkazní prostředky navržené či předložené žalobkyní. Rovněž odmítla závěr žalovaného, kterým zpochybňoval její dobrou víru
4. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě odmítl, že by správce daně naplnění podmínky přepravení zboží do jiného členského státu nerozporoval a měl ji za prokázanou. Nezaměřila-li žalobkyně svou argumentaci v odvolání na (ne)naplnění podmínky přepravení zboží do jiného členského státu, jde to pouze k její tíži. Správce daně kvalifikovaně vyjádřil vzniklé pochybnosti o oprávněnosti uplatnění osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, a tudíž unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Současně na žalobkyni přenesl důkazní břemeno stran vyvrácení zjištěných pochybností ohledně nesplnění podmínek pro přiznání osvobození v souvislosti s dodáním zboží do jiného členského státu. Bylo pak v zájmu žalobkyně, aby si opatřila podklady, které mohou relevantním způsobem prokázat, že k dodání do jiného členského státu deklarovanému odběrateli skutečně došlo. Správce daně či žalovaný nebyl povinen prokazovat tyto skutečnosti za žalobkyni. Nepřípadná je též námitka žalobkyně, že pokud žalovaný rozporuje, že skutečný stav věci je odlišný od stavu formálně deklarovaného, je jeho důkazní povinností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu tento skutečný stav prokázat
5. Žalobkyně s vyjádřením žalovaného nesouhlasila. Žalobkyně zpochybnila hodnocení výpovědi svědka M. C. žalovaným. Rovněž poukázala na opomenutí vyjádření statutárního zástupce společnosti SELECT pana B.
6. Žalovaný 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 Soudního dvora Evropské unie (dále též jen „SDEU“) ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie s.r.o.* (dále jen „Kemwater“) při posuzování hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského

státu a rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45, ve věci *VYMĚTALÍK - INPOS s.r.o.* (dále jen „*Vymětalík*“).

7. Žalobkyně v triplice nesouhlasí s názorem žalovaného, že nemají být aplikovány závěry rozsudku ve věci *Vymětalík*. Nesdílí ani názor, že by se rozsudek *Kemwater* odchyloval od ustálené judikatury SDEU.
8. Žalovaný v dalším vyjádření uvedl, že závěr, že rozsudek ve věci *Vymětalík* nelze brát jako judikaturní východisko pro další případy, plyne z rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu. Žalovaný již v dřívějším vyjádření poukázal na rozsudek ze dne 24. 2. 2022, č. j. 1 Afs 238/2020-59 (dále též jen „*Steris*“), v němž se soud zabýval osvobozením od daně při dodání zboží do jiného členského státu, aniž by aplikoval závěry rozsudku ve věci *Kemwater* či ve věci *Vymětalík*. Ačkoliv byl tento rozsudek vydán až poté, co byl vydán rozsudek ve věci *Vymětalík*, Nejvyšší správní soud rozhodoval v souladu s dlouhodobě ustálenou judikaturní praxí, která zde byla před vydáním rozsudku ve věci *Vymětalík*.

Posouzení věci soudem

9. Soud nejprve ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků a že obsahuje všechny formální náležitosti na ni kladené, přičemž shledal, že se jedná o žalobu věcně projednatelnou.
10. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlídnout z moci úřední, soud neshledal. Po přezkumu napadeného rozhodnutí dospěl k závěru, že žaloba je **důvodná**.

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

11. Podle čl. 20 Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému DPH (dále též jen „směrnice o DPH“) pořízení zboží uvnitř Společenství se rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořizovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich do jiného členského státu než státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží.
12. Čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH upravuje povinnost členských států osvobodit od daně dodání zboží splňující podmínky, které jsou v něm vyjmenovány (rozsudek ze dne 9. 10. 2014 ve věci C-492/13, *Traum*, bod 46). Podle tohoto ustanovení členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží.
13. Podle § 13 odst. 1 zákona o DPH dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Podle § 13 odst. 2 zákona o DPH dodáním zboží do jiného členského státu se pro účely tohoto zákona rozumí dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.
14. Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s

nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.

15. Otázkou uplatňování osvobození od daně s nárokem na odpočet daně při dodání zboží do jiného členského státu se opakovaně zabývala judikatura Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudky ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, č. 2172/2011 Sb. NSS, ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45, ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014-49, ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015-30, ze dne 27. 6. 2019 č. j. 9 Afs 82/2019-42, ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019-37, či ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45) i SDEU [např. rozsudek ze dne 6. 4. 2006 ve věci C-245/04, *EMAG Handel Eder* (dále jen „*EMAG Handel Eder*“), rozsudek z téhož dne ve věci C-430/09 *Euro Tyre Holding* (dále jen „*Euro Tyre Holding*“), rozsudek ze dne 27. 9. 2012 ve věci C-587/10 *VSTR* (dále též jen „*VSTR*“), či rozsudek ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-409/04, *Teleos a další proti Commissioners of Customs & Excise* (dále též „*Teleos*“)].
16. Z právě citovaných rozhodnutí plyne, že aby byla transakce kvalifikována jako dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie, a mohl být tedy uplatněn nárok na osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH, musí být kumulativně splněny tři podmínky: Zboží musí být dodáno do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě; zboží musí být odesláno (přepraveno) do jiného členského státu a přeprava zboží musí být zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou.
17. Osvobození dodání zboží od daně ve smyslu čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH lze uplatnit pouze tehdy, jestliže právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, jestliže dodavatel prokáže, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a opustilo-li zboží v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy fyzicky území členského státu dodání [viz rozsudek *Euro Tyre Holding* či rozsudek ze dne 6. 9. 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11 (dále jen „*Mecsek-Gabona*“), bod 31 a v něm citovanou judikaturu]. Převod práva nakládat se zbožím jako vlastník na pořizovatele představuje neodmyslitelnou součást každého dodání zboží a jako takový představuje první hmotněprávní podmínku osvobození při dodání zboží uvnitř Evropské unie (rozsudek *Mecsek-Gabona*, bod 32). Aby bylo možné kvalifikovat transakci jako dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie, musí dojít k odeslání nebo přepravě zboží prodávajícím nebo samotným pořizovatelem, nebo jejich jménem, do jiného členského státu. Základním znakem intrakomunitární operace je totiž fyzický pohyb zboží z členského státu dodání do jiného členského státu (srov. body 40 až 42 rozsudku *Teleos*, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-31). Nepostačí, pokud plátce daně zboží předal pořizovateli z jiného členského státu k odebrání, který pouze projevil úmysl zboží vyvézt do jiného členského státu (body 31 až 42 rozsudku *Teleos*).
18. Prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně při intrakomunitárním dodání zboží přitom leží na daňovém subjektu, který se domáhá osvobození od DPH, tedy dodavateli zboží (rozsudek SDEU ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-184/05, *Twoh International*, bod 26, rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, či ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012-45).
19. Zásada daňové neutrality si žádá, aby osvobození od DPH bylo přiznáno, jestliže jsou splněny věcné hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým požadavkům formálním [viz rozsudek SDEU ze dne 20. 10. 2016 ve věci C-24/15, *Plöckl*

(dále též jen „*Plöckl*“), bod 39]. Čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH ani judikatura SDEU nezahrnují mezi hmotněprávní podmínky osvobození, které jsou taxativně vyjmenovány, povinnost pořizovatele mít identifikační číslo pro účely DPH. Přidělení tohoto čísla prokazuje daňový status osoby povinné k dani pro účely DPH, jedná se však o formální požadavek, který nemůže zpochybnit nárok na osvobození od DPH, jestliže jsou splněny hmotněprávní podmínky plnění uvnitř Společenství (viz body 59 a 60 rozsudku *Mecsek-Gabona*, body 29 až 34 rozsudku *Euro Tyre BV – Sucursalem Portugal*, bod 51 rozsudku SDEU ze dne 20. 6. 2018 ve věci C-108/17, „*Enteco Baltic*“ UAB). K odepření osvobození může dojít, pokud by porušení formálního požadavku mělo za následek nemožnost předložit jednoznačný důkaz, že hmotněprávní podmínky byly splněny, nebo pokud by osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že plnění, které uskutečnila, bylo součástí daňového podvodu. Soud podotýká, že změnu v tomto směru přinesla směrnice Rady (EU) 2018/1910 ze dne 4. 12. 2018, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o harmonizaci a zjednodušení určitých pravidel v systému daně z přidané hodnoty pro obchod mezi členskými státy (transponovaná do § 64 zákona o DPH zákonem č. 343/2020 Sb.), která však na posuzovanou věc nedopadá.

20. Jelikož daňové orgány založily své závěry na neprokázání, že zboží bylo žalobkyní dodáno deklarovaným odběratelům, je třeba připomenout závěry formulované v nedávném rozsudku SDEU *Kemwater*, podle nichž platí, že směrnice o DPH „*musí být vykládána v tom smyslu, že uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl.*“ To platí „*i za situace, kdy členský stát využil možnosti podle článku 287 směrnice 2006/112 poskytnout osvobození od daně osobám povinným k dani, jejichž roční obrat nepřekračuje určitou částku – pokud lze ze skutkových okolností, jako je objem a cena přijatého zboží či služeb, s jistotou dovodit, že roční obrat dodavatele tuto částku překračuje, takže se na tohoto dodavatele nemůže vztahovat osvobození upravené v tomto článku, a že je tento dodavatel nutně v postavení osoby povinné k dani.*“
21. Tyto závěry se uplatní i při posuzování hmotněprávních podmínek pro osvobození při dodání zboží do jiného členského státu. K tomu lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci *Vymětalík*. Jednalo se o případ, kdy správce daně doměřil daňovému subjektu DPH, neboť neunesl důkazní břemeno ohledně splnění jedné z podmínek pro osvobození od DPH s nárokem na odpočet při dodání zboží do jiného členského státu ve smyslu § 64 zákona o DPH, a to dodání zboží (řepkového oleje) deklarovaným odběratelům (viz rozsudek Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 16. 3. 2021, č. j. 65 Af 10/2019-75). Nejvyšší správní soud s odkazem na výše uvedené závěry rozsudku *Kemwater* konstatoval, že „*nebylo možné odepřít odpočet DPH stěžovatelce, bylo-li ze skutkových okolností případu zřejmé, že předmětné zboží dodala do jiného členského státu EU, a to i v situaci, kdy neprokázala jeho doručení deklarovaným odběratelům. Podle SD EU je totiž v rozporu se zásadou daňové neutrality, pokud by byl daňovému subjektu odepřen odpočet DPH tehdy, kdy předmětné zboží dodal jinému skutečnému odběrateli, který však v daňovém řízení nebyl identifikován. V takové situaci však musí být ze*

skutkových okolností případu zřejmé, že skuteční odběratelé zboží daňového subjektu byli v postavení osoby povinné k DPH.“ Nejvyšší správní soud uzavřel, že „z výše citovaných závěrů SD EU pak vyplývá, že v případě, kdy stěžovatelka dodala zboží jinému odběrateli, který v daňovém řízení nebyl identifikován, lze jí odepřít odpočet DPH na výstupu jen tehdy, pokud ze skutkových okolností případu nejsou zřejmé informace potřebné k ověření postavení skutečných odběratelů zboží jako osob povinných k dani.“ Za situace, kdy ze skutkových okolností případu vyplývalo faktické dodání řepkového oleje do Polska na místa určení nacházející se ve městech J. a B.-B. a deklarovaní odběratelé nebyli skutečnými odběrateli, bylo dle Nejvyššího správního soudu nutno posoudit, zdali skuteční příjemci zboží byli osobami povinnými k dani, čímž se správce daně, žalovaný ani krajský soud nezabývali. Nejvyšší správní soud proto rozhodnutí žalovaného zrušil a uložil mu se v dalším řízení opětovně, vzhledem k citovaným závěrům rozsudku *Kemwater*, zabývat uplatněným nárokem. V tomto ohledu tedy Nejvyšší správní soud korigoval výklad právních norem, z něhož vycházeli správce daně a žalovaný, a totiž že nutnou podmínkou pro osvobození od DPH je prokázání dodání konkrétnímu deklarovanému odběrateli. Postačí, lze-li z okolností s jistotou dovodit, že zboží bylo dodáno osobě povinné k dani v jiném členském státě.

22. Soud nesouhlasí s názorem žalovaného, že nelze vycházet ze závěrů rozsudku SDEU *Kemwater*. Ačkoli Nejvyšší správní soud v rozsudku *Vymětalík* užíval terminologii nároku na odpočet DPH, je z rozsudku zřejmé, že předmětem věci bylo osvobození při dodání zboží do jiného členského státu s nárokem na odpočet DPH podle § 64 zákona o DPH. S žalovaným lze souhlasit potud, že Nejvyšší správní soud v rozsudku *Vymětalík* citoval z rozsáhlé judikatury SDEU pouze rozsudek *Kemwater*, což ovšem není důvodem pro to, aby vyřčené závěry nebyly aplikovány. Dle názoru soudu je judikatura SDEU ve vztahu k osvobození vystavěna na obdobných základních principech (viz např. rozsudek ve věci *Plöckl*) jako judikatura týkající se podmínek nároku na odpočet, na kterou navázal rozsudek *Kemwater* (rozsudek ze dne 11. 11. 2021, ve věci C-281/20, *Ferimet*, a v něm citovaná judikatura). Ani skutečnost, že se Nejvyšší správní soud v rozsudku *Vymětalík* výslovně nezabýval svojí předchozí judikaturou, nemůže být důvodem pro ignorování tam vyslovených závěrů, neboť předchozí judikatura nemohla reagovat na rozsudek *Kemwater*. Soud se neztotožňuje s žalovaným, že Nejvyšší správní soud přenáší důkazní břemeno stran prokázání hmotněprávních podmínek na orgány finanční správy. Podle rozsudku *Kemwater* je na osobě povinné k dani (daňovém subjektu), aby na základě objektivních důkazů prokázala, že dodavatel má postavení osoby povinné k dani, ledaže údaje potřebné k ověření, zda je tato hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně. Odepření nároku na odpočet DPH z důvodu, že skutečný dodavatel zboží či služeb nebyl identifikován a osoba povinná k dani neprokázala postavení dodavatele coby osoby povinné k dani, by totiž bylo v rozporu se zásadou daňové neutrality a s judikaturou SDEU, jestliže ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že dodavatel toto postavení nutně měl a hmotněprávní podmínky byly splněny. Tyto úvahy Nejvyšší správní soud přejal a vysvětlil, proč závěry formulované v rozsudku *Kemwater* lze využít i v případě posuzování nároku na osvobození od DPH. I ve vztahu k osvobození platí, že nelze odepřít nárok na osvobození jen proto, že daňový subjekt neprokázal dodání deklarovanému odběrateli, je-li ze skutkových okolností případu zřejmé, že zboží dodal do jiného členského státu a skuteční odběratelé zboží byli v postavení osoby povinné k DPH. Soud neshledal důvod, aby se odklonil od názoru Nejvyššího správního soudu, ze kterého

vycházel již v rozsudku ze dne 17. 2. 2022, č. j. 55 Af 48/2020-61, podle něhož lze závěry rozsudku *Kemwater* přiměřeně vztáhnout i na osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH.

23. Pokud se Nejvyšší správní soud v rozsudku *Vymětalík* nezabýval otázkou dobré víry, stejně jako v rozsudku *Steris* je tomu patrně proto, že taková námitka nebyla uplatněna. Dle Nejvyššího správního soudu bude třeba v dalším řízení znovu posoudit, zda nebyly splněny hmotněprávní podmínky. Posuzování dobré víry má význam zejména v případě, kdy hmotněprávní podmínky nejsou splněny. Osvědčí-li daňový subjekt dobrou víru, orgány finanční správy mohou neuznat nárokované osvobození od daně, pouze pokud prokáží zapojení daňového subjektu do podvodného jednání (viz rozsudek *Teleos* a navazující judikatura Nejvyššího správního soudu, např. rozsudky 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).
24. Soud si je vědom, že osvobození při dodání zboží do jiného členského státu a nárok na odpočet představují odlišné instituty. Zatímco cílem režimu odpočtů je zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v rámci všech jeho ekonomických činností, což zajišťuje neutralitu daňové zátěže všech ekonomických činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky za podmínky, že tyto činnosti v zásadě samy podléhají DPH, smyslem osvobození je zamezit dvojímu zdanění, čímž je zajištěna neutralita DPH. To však nezpochybnuje závěr, že zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočet DPH i osvobození od DPH byly zásadně přiznány, jestliže byly splněny hmotněprávní podmínky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním požadavkům. Jsou-li splněny hmotněprávní podmínky, lze osvobození od DPH stejně jako nárok na odpočet odepřít, pokud se osoba povinná k dani, která se ho dovolává, podílela na daňovém úniku (viz rozsudky SDEU ze dne 7. 12. 2010, C-285/09, bod 54, či rozsudek *VSTR*, bod 46). Rovněž platí, že hmotněprávní podmínkou není uvedení pořizovatele na faktuře (ani jeho registrace k dani), ale jeho postavení jako osoby povinné k dani (viz též rozsudek *Plöckl*). Pro úplnost soud dodává, že si je vědom, že judikatura Nejvyššího správního soudu v této otázce není zcela jednotná (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020-59), nicméně sjednocování judikatury náleží Nejvyššímu správnímu soudu a soud ze shora uvedených důvodů nevidí důvod se odchýlit od své rozhodovací praxe vyjádřené v rozsudku ze dne 17. 2. 2022, č. j. 55 Af 48/2020-61. Uvádí-li Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 10 Afs 374/2020-59, že „vrátit věc až do daňového řízení je naopak namístež zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění“, soud poznamenává, že jelikož prokazování „alternativního“ dodavatele či odběratele nepokládaly správní orgány ani daňové subjekty před rozsudkem *Kemwater* za relevantní (v projednávané věci viz bod 82 rozsudku), závisel by výsledek sporu v podstatě na zcela náhodné okolnosti – zda se v průběhu dialogu daňového subjektu a správce daně mimoděk objevila „nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění“. Takový přístup pokládá soud za jen obtížně slučitelný s principy spravedlivého procesu a předvídatelnosti správního a soudního rozhodování.
25. Výše uvedený přístup je rovněž v souladu s rozsudkem zdejšího soudu ze dne 20. 7. 2022, č. j. 59 Af 3/2021-33, kde soud uvedl, že „z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalobkyni je vytýkáno, že neprokázala dodání osobě registrované k dani v jiném členském státě, a to konkrétně K+S, kterou správci daně označila jako odběratele. Požadavek dodání osobě registrované k dani v jiném členském státě skutečně výslovně stanoví § 64 odst. 1 zákona o

DPH, avšak zde žalovaný pomíjí, že požadavek na registraci odběratele v jiném členském státě neodpovídá hmotněprávním podmínkám stanoveným čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH, která v tomto směru požaduje jen dodání jiné osobě povinné k dani nebo právnické osobě nepovinné k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží. Požadavek českého zákonodárce na registraci odběratele k dani v jiném členském státě, konkrétně pak na to, že mu tam bylo dle § 4 odst. 1 písm. g) přiděleno daňové identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty v rámci obchodování mezi členskými státy, představuje dodatečnou formální podmínku, která nemůže bránit přiznání osvobození tam, kde odběratel zaregistrován není, avšak reálně (srov. čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH) naplňuje definiční znaky osoby povinné k dani v tomto jiném členském státě, popř. je právnickou osobou, která jedná jako taková, aniž by byla osobou povinnou k dani. Tento závěr jasně vyslovil SDEU v rozsudku ze dne 9. 2. 2017 ve věci C-21/16 Euro Tyre Portugal (srov. odst. 36 a 37). Také v odst. 52 rozsudku ze dne 27. 9. 2012 ve věci C-587/10 VSTR SDEU uzavřel, že členské státy by zašly nad rámec opatření, která jsou nezbytná pro správný výběr daně, kdyby odmítly přiznat osvobození dodání uvnitř Společenství od DPH pouze z toho důvodu, že identifikační číslo pro DPH nebylo dodavatelem předáno, i když tento dodavatel – v dobré víře a po přijetí všech opatření, která od něj lze rozumně požadovat – toto číslo předat nemůže, ale předá vedle toho další údaje, které dostatečným způsobem prokazují, že pořizovatel je osobou povinnou k dani, která v rámci dotčeného plnění jedná jako taková. Závěr, že samotná registrace k dani není rozhodnou podmínkou právě pro rozpor s hmotněprávními požadavky směrnice o DPH, ostatně již uznal i NSS v rozsudku ze dne 30. 7. 2014, č. j. 8 Afs 59/2013-33, č. 3124/2014 Sb. NSS, byť v daném případě pro účely vnitrostátních dodání.

Stejně tak ovšem ze směrnice o DPH nijak nevyplývá, že by vznik osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu závisel na tom, že dodavatel dodal zboží právě tomu pořizovateli, jež ve svém daňovém přiznání označil. Pokud NSS ve své spíše nejednotné judikatuře (např. rozsudek ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020-59) zastává jiný názor, nevysvětluje, z jakého ustanovení směrnice o DPH vyplývá oprávnění vnitrostátního zákonodárce a potažmo soudu stanovit povinnost prokázat konkrétního odběratele, a v důsledku tak omezuje závěry rozhodnutí SDEU jen na oblast řešenou konkrétním rozsudkem, aniž by respektoval východiska a vnitřní logiku rozhodnutí SDEU, která dopadá i na jiné druhy zdanitelných plnění, jsou-li regulována srovnatelně formulovanou právní normou. Takový omezující výklad nelze akceptovat. V tomto směru lze poukázat na nedávný rozsudek SDEU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20 Kemwater ProChemie, který v návaznosti na ustálenou logiku dosavadní judikatury SDEU v případě vnitrostátních dodání v odst. 38 až 41 s odkazem na širokou definici v čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH výslovně upozornil na to, že odpočet lze přiznat (jsou-li splněny souběžné hmotněprávní podmínky) i v případě, kdy není známa osoba dodavatele, ale ze skutkových okolností případu lze s jistotou dovodit, že tento dodavatel musel být v postavení osoby povinné k dani. Pojem pořizovatele jakožto osoby povinné k dani v čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH je přitom také nezbytné vykládat prostřednictvím čl. 9 odst. 1 této směrnice (srov. odst. 31 rozsudku SDEU ve věci C-21/16 Euro Tyre Portugal). V parametru nezávislosti nároku na odpočet při vnitrostátním dodání a osvobození při dodání do jiného členského státu tedy musí být zacházení s oběma situacemi v principu shodné [srov. textaci čl. 138 odst. 1 a čl. 168 písm. a) směrnice o DPH], a v posledně uvedeném případě je nezávislost na registraci odběratele k DPH dokonce širší i o „právnické osoby nepovinné k dani, které jednájí jako takové“. Nelze tedy vyloučit ani to, že při šetření správce daně bude zjištěno, že došlo k nesprávnému označení odběratele, ale zároveň bude zjištěno, že zboží skutečně bylo dodáno do jiného členského státu, a to takové osobě, která

v tomto jiném členském státu byla v postavení „osoby povinné k dani nebo právnické osoby nepovinné k dani, která jedná jako taková“, a že tedy byly splněny všechny hmotněprávní podmínky pro přiznání osvobození takovému dodání od DPH.“ Soud se v projednávané věci ztotožňuje se shora uvedenou argumentací a v podrobnostech na ni odkazuje.

26. Nelze souhlasit s žalovaným, že by výklad podmínek pro osvobození dodání od DPH s nárokem na odpočet zastávaný soudem představoval jakoukoliv „úlevu“ pro daňový subjekt, natož „nepřípustnou druhou úlevu“. Výklad, jenž akcentuje splnění materiálních podmínek pro osvobození dodání od daně na výstupu a nepovažuje za rozhodné formální podmínky, sice může být pro daňový subjekt výhodnější, nicméně představuje základní interpretaci právní normy (§ 64 zákona o DPH a čl. 138 směrnice o DPH), nikoliv „úlevu“ či „výjimku“.
27. Lze tedy shrnout, že důkazní břemeno stran prokázání podmínek pro osvobození od DPH leží na daňovém subjektu, který se jej domáhá. Daňový subjekt tedy musí prokázat, že zboží bylo v jiném členském státě dodáno osobě povinné k dani. Pokud ze skutkových okolností případu s jistotou plyne, že dodal zboží do jiného členského státu osobě, která postavení plátce daně nutně měla, nelze nárok na odpočet DPH odeprít pouze z důvodu, že se nejedná o odběratele, kterého daňový subjekt deklaroval na daňovém dokladu.
28. Soud s ohledem na výše uvedené neshledal důvody pro předložení předběžné otázky SDEU ani pro přerušení 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.
29. Soud dále připomíná, že právní úprava ve směrnici o DPH týkající se přeshraničního odesílání zboží vychází ze zásady místa určení, podle níž má být zajištěno, aby byla DPH jakožto daň ze spotřeby odváděna v členském státě, kde dochází ke konečné spotřebě. Z tohoto důvodu je v případě přeshraničního dodání podle čl. 2 odst. 1 písm. a) bodu i) a článku 40 směrnice o DPH třeba zdanit pořízení zboží v členském státě určení. Dodání téhož zboží v zemi původu musí být osvobozeno od daně, aby se zamezilo dvojímu zdanění. Dodání zboží uvnitř Společenství a pořízení tohoto zboží uvnitř Společenství tudíž představují jednu a tutéž hospodářskou operaci. Logickým důsledkem dodání zboží uvnitř Společenství, na které se vztahuje čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH, je pořízení zboží uvnitř Společenství vymezené v čl. 20 této směrnice, a je tudíž třeba tato dvě ustanovení vykládat způsobem, který jim poskytne totožný význam a dosah [viz rozsudky SDEU *Teleos*, bod 34, *EMAG Handel Eder*, bod 29, či rozsudek ze dne 26. 7. 2017 ve věci C-386/16, *UAB „Toridas“*, (dále jen „*Toridas*“) bod 31]. Z článku 20 směrnice o DPH vyplývá, že pořízení může být kvalifikováno jako pořízení uvnitř Společenství jen za podmínky, že zboží bylo přepraveno nebo odesláno pořizovateli (bod 32 rozsudku *Toridas*).
30. V případě, že dvě po sobě následující dodání téhož zboží uskutečněná za protiplnění mezi osobami povinnými k dani, které jednají jako takové, zakládají jedno odeslání nebo jednu přepravu zboží uvnitř Společenství, může být toto odeslání nebo přeprava přičtena pouze jednomu z obou dodání a pouze toto dodání bude osvobozeno od daně podle čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH (v tomto smyslu viz rozsudek *EMAG Handel Eder*, bod 45). Otázkou přičtení pohybu zboží určitému dodání v případě tzv. řetězového plnění uvnitř Společenství se SDEU zabýval např. v rozsudcích *EMAG Handel Eder*, *Euro Tyre*, *Toridas*, *VSTR*, či ze dne 21. 2. 2018 ve věci C-628/16, *Kreuzmayr*. Pokud je dodání zakládající odeslání nebo přepravu zboží uvnitř Společenství, které má za logický důsledek pořízení

uvnitř Společenství zdaněné v členském státě, v němž zmíněné odeslání nebo přeprava končí, prvním ze dvou po sobě následujících dodání, za místo druhého dodání se považuje místo pořízení uvnitř Společenství, které mu předcházelo, to jest místo v členském státě určení. Naopak, pokud je dodání zakládající odeslání nebo přepravu zboží uvnitř Společenství druhým ze dvou po sobě následujících dodání, k prvnímu dodání, které bylo v tomto případě uskutečněno před odesláním nebo přepravou zboží, došlo v členském státě, v němž se toto odeslání nebo přeprava začaly uskutečňovat. Přičtení přeshraniční přepravy určitému dodání v rámci řetězce prodeju je nutno provést na základě celkového posouzení všech konkrétních okolností projednávaného případu. Přepravu nelze přičítat „prvnímu“ dodání, pokud právo nakládat s dotčeným majetkem jako vlastník bylo již před přepravou převedeno na konečného odběratele, tedy příjemce „druhého“ dodání. Kdo již s dotčeným majetkem nakládá „jako vlastník“, totiž zpravidla nese i riziko jeho nahodilé zkázy. To platí nezávisle na tom, kdo přepravu navenek provádí (touto osobou byl v případech, které byly rozhodnuty, většinou zprostředkující subjekt). Ze znění čl. 20 a čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH vyplývá, že místo identifikace subjektu pro účely DPH není kritériem kvalifikace dodání uvnitř Společenství nebo pořízení uvnitř Společenství. Identifikace prvního pořizovatele pro účely DPH v jiném členském státě, než je stát místa prvního dodání nebo stát místa konečného pořízení, není kritériem kvalifikace plnění jako plnění uvnitř Společenství ani sama o sobě dostatečným důkazem o tom, že plnění má povahu plnění uvnitř Společenství (*Toridas*, body 41a 44).

31. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle odst. 4 téhož ustanovení, pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
32. K otázce důkazního břemene v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře již mnohokrát vyjadřoval (viz např. rozsudky ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 87/2016-45, či ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-82, bod 31). V druhém z těchto rozsudků shrnul svoji judikaturu tak, že *„dle výše citovaných ustanovení je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastními účetnictvím a evidencemi*

(srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, 9 Afs 152/2013-49).“

33. Důkazní břemeno ohledně splnění podmínek vzniku nároku na osvobození plynoucích z čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH, resp. § 64 zákona o DPH, nese ten, kdo se domáhá osvobození od DPH, tj. dodavatel zboží. Je proto v jeho zájmu, aby si opatřil takové podklady, které mohou relevantním způsobem prokázat, že k dodání do jiného členského státu skutečně došlo (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, nebo ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012-45). Za okolností, kdy je právo nakládat se zbožím jako vlastník převedeno na pořizovatele na území členského státu odesláním nebo přepravou zboží a je na pořizovateli, aby zboží odeslal nebo přepravil mimo tento členský stát, závisí důkaz, který je dodavatel schopen předložit daňovým orgánům, hlavně na skutečnostech, které se dozví od pořizovatele (viz rozsudek *Euro Tyre Holding*, bod 37). Daňové orgány proto nemohou uložit povinnost doplatit DPH dodavateli, který jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující *prima facie* jeho nárok na osvobození při dodání zboží do jiného členského státu, byť se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, aniž by byla prokázána účast dodavatele na podvodu, pokud dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že dodání zboží do jiného členského státu nepovede k účasti na podvodu (viz rozsudek *Teleos*, bod 68).
34. K důkazním prostředkům, jimiž lze prokazovat splnění podmínek pro osvobození od daně při dodání do jiného členského státu, se podrobně vyjádřila generální advokátka Juliane Kokott ve svém stanovisku ze dne 11. 1. 2007 ve věci *Teleos* (body 66 až 69). V něm uvedla, že „*dokud ještě existovaly hraniční kontroly, mohly se osoby povinné k dani při prokazování vývozu dodaného zboží opírat o dokumenty vystavené celními orgány. Po zrušení vnitřních hranic nemají už osoby povinné k dani tento obzvláště důvěryhodný důkazní prostředek k dispozici. Prokázání skutečnosti, že zboží bylo přepraveno přes hranice, je namísto toho možno učinit obecně již jen na základě prohlášení soukromých osob. K tomuto účelu se nabízí obzvláště nákladní list, vystavený v souladu s ustanoveními Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (Convention on the Contract for the International Carriage of Goods by Road – CMR), na kterém příjemce vyznačí obdržení zboží v jiném členském státě. Nákladní list CMR je podepsán odesílatelem zboží a dopravcem a slouží jako doklad toho, že dopravce zboží převzal. Jedno vyhotovení doprovází zboží a je předáno pořizovateli na jeho žádost. Vyznačí-li pořizovatel přijetí zboží na nákladním listu, potom spolupůsobily na vyhotovení tohoto dokladu o přepravě zboží do jiného členského státu tři na sobě většinou nezávislé osoby. Toto snižuje nebezpečí manipulací, ale nemůže je samozřejmě zcela vyloučit. Pokud osoba povinná k dani předloží tímto způsobem vystavený nákladní list, zpravidla to postačuje jako důkaz přepravy nebo odeslání ze státu dodání do jiného členského státu. Pokud jsou splněny i ostatní podmínky, vzniká tím nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně.*“ V bodech 75 a 76 téhož stanoviska dále uvedla, že „*dodavatel má zajisté povinnost učinit vše, co je v jeho moci, aby zajistil řádné provedení dodání zboží uvnitř Společenství. Pokud smluvně přenechá přepravu zboží do jiného členského státu pořizovateli, musí nést případné následky (...) nesplnění této povinnosti ze strany pořizovatele. Dále se musí prodávající ujistit o důvěryhodnosti svého obchodního partnera. Cíl předcházení daňovým únikům odůvodňuje vysoké nároky kladené na tuto povinnost.*“

35. Z těchto závěrů vychází i judikatura Nejvyššího správního soudu, podle níž mohou mít mezinárodní nákladní listy (dále též jako „CMR listy“) vystavené v souladu s ustanovením Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční dopravě (CMR) s vyznačením příjemce, že zboží převzal, zásadní váhu při prokazování dodání zboží, zejména v situacích, kdy dodavatel nezajišťuje přepravu zboží, přičemž jejich vypovídací hodnota je založena tím, že na vyhotovení by měly spolupůsobit tři na sobě většinou nezávislé osoby, prodejce, dopravce a kupující (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, či ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 82/2019-42). Zákon o DPH v § 64 odst. 5 uvádí, že dodání zboží do jiného členského státu lze prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky. Ani písemné prohlášení o přepravě zboží do jiného členského státu však nelze považovat za důkaz jediný a absolutní (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195), ale musí odpovídat zjištěnému skutkovému stavu, aby je bylo možné považovat za věrohodné a dostatečně průkazné (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014-49, či ze dne 7. 5. 2019, č. j. 7 Afs 140/2018-31). Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, *„daňový subjekt, jehož tíží důkazní břemeno, musí své obchodní aktivity přizpůsobit konkrétním podmínkám tohoto rizika a při obchodování (zvláště se značným finančním rozsahem) využít příslušných institutů.“*
36. Pokud plátce daně neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení daňového řádu stanovící důkazní povinnost správce daně (§ 92 odst. 5 daňového řádu) dovozovat, že je to správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti za něho prokazovat, a že pokud tak neučinil, bylo jeho rozhodnutí vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2015, č. j. 5 Afs 188/2014-63). Důkazního břemene se daňový subjekt nemůže zbavit ani s odkazem na vyhledávací povinnost správce daně zakotvenou v § 92 odst. 2 daňového řádu. Tuto povinnost totiž nelze vykládat tak, že by zcela nahradila povinnost daňového subjektu tvrdit a dokazovat rozhodné skutečnosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30). Daňové řízení totiž není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Je na plátcích, aby na základě objektivních důkazů prokázal splnění hmotněprávních podmínek, ledaže potřebné údaje má správce daně k dispozici.

Unesení důkazního břemene a prokázání dodání zboží plátcem daně

37. Soud se předně neztotožnil s žalobkyní, že předloženými listinami prokázala, že zboží skutečně dodala deklarovaným odběratelům a že žalovaný nehodnotil všechny důkazní prostředky.
38. Žalobkyně sice předložila primární doklady k prokázání svých daňových tvrzení, avšak správce daně vyslovil důvodné pochybnosti o jejich věrohodnosti, správnosti, přesvědčivosti a úplnosti [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu] a vyzval žalobkyni k prokázání splnění podmínek pro osvobození od DPH dle § 64 zákona o DPH.
39. Soud úvodem předesílá, že přestože níže hodnotí doklady a výpovědi ve vztahu k projednávané věci, nelze přehlédnout širší kontext sporu mezi žalobkyní a správními

orgány. Pochybnosti o předložených dokladech (stejně jako zpochybnění možné dobré víry žalobkyně) se totiž nevyskytují pouze v tomto případě, ale táhnou se i dalšími zdaňovacími obdobími (srovnej rozsudky zdejšího soudu ze dne 17. 2. 2022, č. j. 55 Af 48/2020-61, a ze dne 9. 5. 2022, č. j. 55 Af 7/2021-70). Za této situace k založení důvodných pochybností postačí i nesrovnalosti nižší intenzity, jelikož je zřejmé, že se nejedná o ojedinělá pochybení či nedostatky, ale že pochybnosti vzbuzuje dlouhodobá obchodní praxe žalobkyně.

40. Správce daně ve výzvě ze dne 11. 9. 2017 k prokázání dodání zboží do jiného členského státu formuloval pochybnosti o správnosti a úplnosti předložených listin. U společnosti NEXT THEORY konkrétně uvedl, že převzetí zboží bylo na CMR listech potvrzeno jinými subjekty, na CMR listech absentuje datum převzetí zboží; polské doklady o vážení a místě vykládky nebyly předloženy; z předložených „Potvrzení o převzetí zboží“ nebylo jednoznačně zřejmé, který ze subjektů je příjemcem zboží a kdy k převzetí zboží došlo; nesrovnalosti se týkaly i zajištění přepravy (cena za dopravu); u některých předložených kupních smluv nesouhlasila sjednaná cena s cenou uváděnou na daňových dokladech, na všech kupních smlouvách nebylo uvedeno celé jméno jednatele společnosti NEXT THEORY, navíc byl jeho podpis na smlouvě zcela odlišný od podpisů na dodatcích ke smlouvám; předložené dodací listy BSDV nebyly v položce „Předal“ ani „Převzal“ potvrzeny; doložené „Dodací listy k faktuře č.“ neobsahovaly údaje prokazující převzetí zboží, tj. datum, kdy by zboží mělo být převzato, a místo, kam mělo být zboží dodáno; z mezinárodní výměny informací vyplynulo, že společnosti NEXT THEORY byla zrušena registrace k DPH kvůli její nekontaktnosti ke dni 16. 3. 2017, společnost nepodala souhrnné hlášení a v daňovém přiznání nedeklarovala žádné intrakomunitární transakce. U společnosti SELECT pak správce daně uvedl, že převzetí zboží bylo na CMR listech potvrzeno jinými subjekty; na předložených „Potvrzeních o přijetí zboží“ vystavených plátcem bylo razítko společnosti WEGA Sp. z o.o. (dále též jen „WEGA“), ačkoli tato společnost není uváděna ve smlouvách ani daňových dokladech jako příjemce zboží, a podpisy řidičů se na těchto potvrzeních v některých případech zcela liší od podpisů na vážních lístcích; na některých předložených kupních smlouvách (PR_OL_101_2016 a PR_OL_103_2016) je uveden jako konečný kupující subjekt Black Lion Sp. z o.o. (dále též jen „Black Lion“), přičemž tento subjekt nefiguruje na žádných předložených dokladech, ačkoliv by měl být podle čl. 3 odst. 3 smlouvy příjemcem zboží, navíc podpisy jednatele na obou kupních smlouvách se neshodují s podpisy na dodatcích listech, kde figuruje pan B.; doložený „Dodací list k faktuře č.“ neobsahuje žádné údaje prokazující převzetí zboží, tj. datum, kdy by zboží mělo být převzato, a místo, kam mělo být zboží dodáno; z mezinárodní výměny informací dále vyplynulo, že v rozporu s tvrzením žalobkyně pan B. neposkytl daňové správě žádnou plnou moc ani se nezmněl, že by byla vystavena, naopak uvedl, že pan C. nebyl kontaktní osobou mezi společností SELECT a žalobkyní, britský správce daně současně uvedl, že nemá žádné informace k prodeji zboží společnosti WEGA, a zároveň správci daně poskytl CMR od všech plnění, kdy podle čísel plomb na stejnou dodávku existují dva CMR listy a dva příjemci zboží. Správce daně v rámci mezinárodní výměny informací v oblasti DPH ověřoval také dodání zboží konečnému příjemci Black Lion, v rámci jiného řízení ovšem získal od polské daňové správy informace, že tato společnost je nekontaktní, zasílanou poštu nepřebírá (virtuální adresa) a podala pouze jedno souhrnné hlášení za květen 2017. Správce daně k důkazním prostředkům vztahujícím se k obchodním transakcím obou deklarovaných odběratelů uvedl, že ani výslech svědka H., dispečera společnosti TRANSPORTSTAV s.r.o., která je

smluvním dopravcem plátce, nepřispěla k odstranění pochybností správce daně. Svědek H. neuměl vysvětlit, z jakého důvodu je v některých případech uveden na CMR listu v položce „Odesílatel“ jiný subjekt než žalobkyně, nevěděl s jistotou, kdo zboží od přepravce přebírá, po předložení konkrétních CMR listů buď údaje přečetl, nebo s jistotou neuměl odpovědět. S pochybnostmi správce daně byla žalobkyně seznámena a byla jí dána příležitost je vysvětlit a doložit, že obchodní transakce proběhla tak, jak deklarovala, a že hmotněprávní podmínky pro osvobození při dodání zboží do jiného členského státu byly splněny.

41. 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.
42. Soud se shoduje s daňovými orgány, 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, které žalobkyně neunesla.
43. Soud dále souhlasí s žalovaným, že listiny předložené žalobkyní vykazovaly nesrovnalosti. Pokud jde o společnost **NEXT THEORY**, ačkoli ji žalobkyně na fakturách označila jako odběratele i konečného příjemce zboží, na všech předložených CMR listech bylo v položce 24 „Zboží obdržel“ razítko společnosti KRONO OPOLIS Sp. z o.o. (dále jen „KRONO OPOLIS“), bez uvedení data (převzetí) a bez podpisu. V meziprostoru pod kolonkou 24 „Zboží obdržel“ a nad kolonkou Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu je otištěno razítko společnosti NEXT THEORY s neurčitou paraťou. U CMR listů č. 4607433 zcela chybí otisk razítka v položce 24 „Zboží obdržel“, na CMR listech č. 4607411, 4607433, 4607435, 4607436 se v položce 24 „Zboží obdržel“ či pod ní naopak nachází razítko společnosti NEXT THEORY, v „Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“ se pak jedná o razítko společnosti KRONO OPOLIS. U CMR listu č. 4693321 se v položce 24 nachází razítko společnosti CV Trans, spol. s r.o., Tři Dvory, 280 02, a razítko společnosti KRONO OPOLIS je umístěno v položce 20 „Zvláštní ujednání“. U většiny CMR listů chybí razítko v položce „Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“ (CMR list č. 4290450, 4607566, 4290451, 4607431, 4607456, 4607432, 4693321, 4607449, 4607498, 4607452, 4607439, 4607450, 4607451, 4607440, 4607416). CMR list č. 4607450 připojený k faktuře č. 21601340 nelze jednoznačně spárovat, neboť údaje o číslech plomb a čísle CMR listu na předložené kopii chybí a údaje o číslech plomb na CMR listu č. 4607451 připojeném k faktuře č. 21601333 jsou špatně čitelné. Předložené „Potvrzení o převzetí zboží“ pak obsahovalo obě razítka společností NEXT THEORY a KRONO OPOLIS v řádku ukončení přepravy, avšak razítko deklarovaného odběratele se zde nacházelo opět pouze s neurčitou paraťou. Razítko společnosti KRONO OPOLIS bylo umístěno přes text „Razítka a podpis příjemce“. Soud tak souhlasí s orgány finanční správy, že ani z tohoto potvrzení jasně nevyplývá, který ze subjektů převzal zboží. Žalobkyně žádné další doklady nepředložila (např. polské doklady).
44. Žalobkyně pak ani svými obecnými vyjádřeními k průběhu obchodních transakcí pochybnosti neodstranila, ale naopak posílila. Co se týče předložených kupních smluv, ty jsou podepsány panem Jackem Józefem, ale ze správního spisu vyplývá, že celé jméno

jednatele společnosti NEXT THEORY je J. J. F., přičemž jeho podpis na kupních smlouvách je zcela odlišný od podpisu na dodatku ke kupním smlouvám. Na předložených kupních smlouvách se nachází i odlišné razítko společnosti. V těchto smlouvách je rovněž uvedeno, že kupující zajišťuje a hradí přepravu. Konečně z mezinárodní výměny informací vyplynulo, že společnosti NEXT THEORY byla zrušena registrace k DPH kvůli její nekontaktnosti ke dni 16. 3. 2017, společnost nepodala souhrnné hlášení a v daňovém přiznání nedeklarovala žádné intrakomunitární transakce. Ačkoli žalobkyně v žalobě uvádí, že podmínky jednotlivých dodávek byly konkretizovány ústně či přes email, žádnou emailovou korespondenci s deklarovánými odběrateli ohledně předmětných dodávek nikdy nedoložila.

45. Soud se ztotožňuje s žalovaným, že zásadní pochybnosti vyvolává i skutečnost, že žalobkyně neprokázala oprávnění J. O. jednat za NEXT THEORY (na kupních smlouvách označený jako kontaktní osoba), neboť tvrzenou plnou moc nepředložila a svědek J. O. v rámci své výpovědi uvedl, že polské odběratele nezastupoval, přičemž
- kupní smlouvy
- (v níž je pan O. zmíněn jako osoba oprávněná „komunikovat“ za NEXT THEORY) měl proběhnout na dálku právě jeho prostřednictvím. Soud shodně s žalovaným považuje za významné, že žalobkyně neprokázala, že by kdy jednala přímo s osobami oprávněnými jednat za deklarované odběratele. Žalobkyně sice tvrdila, že za NEXT THEORY vystupoval J. O. a že si jeho oprávnění ověřila na základě doložené plné moci, plnou moc však v daňovém řízení nepředložila (viz protokol z ústního jednání ze dne 9. 11. 2016, č. j. 4524210/16/2113-60561-606257). Žalobkyně sice doložila e-mailovou komunikaci včetně dokumentu „*Oświadczenie*“, který označila za plnou moc, správce daně ovšem podrobně vysvětlil, proč tento dokument za plnou moc nemohl považovat (viz str. 6 zprávy o daňové kontrole). Svědek J. O. v rozporu s tvrzením žalobkyně dále vypověděl, že polské společnosti nezastupoval, pro nikoho z odběratelů nepracoval a byl ve smluvním vztahu pouze s panem W. J. P., s nímž měl dohodu, že se s ním bude v rámci České republiky spolupodílet na „*servisu služeb pro Poláky v rámci České republiky a Slovenska*“, přičemž poskytovali „*polské straně, která chtěla nakupovat zboží, servis k realizaci*“. K dotazu, jakým společností poskytovali služby, si sám vzpomněl pouze na „*Strategy, Canolla a Blue něco*“. Nebyl schopen uvést, kdo jednotlivé odběratele zastupoval, jak byla navázána spolupráce, kde se setkali, co bylo předmětem jejich činnosti, na jakých adresách provozovali činnost, ani zda měli nějaké provozovny či sklady. K dotazu, na jakých adresách odběratelé provozovali obchodní činnost, pouze obecně odkázal na sídlo zapsané v KRS a zmínil, že někdy přijeli na jednání do K., s tím, že se to nedá specifikovat, paušalizovat a „*nedá se to dělat černo-bíle*“. K dotazu na konkrétní místo v K. uvedl, že se jednalo o „*restaurace, obchodní domy, tak jak se to běžně dělá*“. K dotazu na podrobnosti ohledně navázání spolupráce s jednotlivými odběrateli a kde se s nimi setkal, odpověděl, že si již nevzpomene, a „*Jezdilo se do Polska, oni jezdili do O. Nevzpomenou si, je to příliš velký detail*“. K otázce, z jakého místa uskutečňoval svou činnost, uvedl, že „*nelze specifikovat*“. U žádných nakládek ani vykládek zboží svědek nebyl přítomen. Až k dotazu zástupce žalobkyně, zda jsou mu známy společnosti BLUE FREE Sp. z o.o., DAMIAN GIERA a NEXT THEORY a zda pro ně vykonával činnost, potvrdil, že pro ně „*byl vykonáván servis*“, nic bližšího však neuvedl.
46. I svědek P., který měl mít dle svědka O. uzavřenu smlouvu s dotyčným subjektem, vypověděl, že zprostředkovatelskou činnost poskytoval prostřednictvím DENWOJ Czech s. r. o. a stejně jako svědek O. konkrétně zmínil pouze společnosti „*CANOLLA Ltd., Blue*

free, přes kterou vozili do K., Strategy“. Vypověděl, že jedna firma neznámá jedno místo vykládky, destinací bylo více, např. L., P., W. z W. Deklarované odběratele žalobkyně nezmínil. Nebyl schopen uvést konkrétní osoby, které jednaly za polské odběratele (zmínil pouze majitele CANOLLA Ltd.). Dle názoru soudu ovšem časový odstup necelých dvou let není tak velký, aby svědci nemohli popsat případný průběh obchodní spolupráce s jednotlivými společnostmi, pokud probíhala. Oba svědkové nadto shodně vypověděli, že jim není známa společnost WEGA, která potvrzovala přijetí zboží na všech CMR listech připojených k fakturám, na nichž byla jako odběratel a konečný příjemce SELECT. Svědek obecně k dotazu správce daně uvedl, že u vykládek zboží byl zřídka a na žádnou konkrétní si nevzpomněl.

47. Za situace, kdy svědek O. uvedl, že polské odběratele nezastupoval, a svědek P. NEXT THEORY vůbec nezmínil a neuvedl, s kým a jakým způsobem za tuto společnost jednal, lze mít pochybnosti o tom, zda za NEXT THEORY jednala oprávněná osoba a zda jí bylo zboží skutečně dodáno, vzhledem k odlišným subjektům na CMR listech. Pochybnosti posilovala i skutečnost, že dle informace od polského správce daně NEXT THEORY nepodal souhrnné hlášení, žádné pořízení zboží z jiného členského státu nepřiznala a ke dni 16. 3. 2017 byla této společnosti zrušena registrace k DPH kvůli její nekontaktnosti.
48. Obdobné pochybnosti vznikly správci i ve vztahu k dodávkám pro deklarovaného odběratele **SELECT**. Stejně jako v případě NEXT THEORY byla SELECT na fakturách označena jako odběratel i konečný příjemce zboží, avšak na CMR listech jsou uváděny odlišné subjekty, zpravidla v položce 24 „Zboží obdržel“.
49. Na CMR listech připojených k fakturám vystaveným pro SELECT s místem dodání K., ul. P. X, potvrzovala přijetí zboží společnost WEGA. V položce 24 „Zboží obdržel“ se u razítka společnosti WEGA nachází vždy pouze nečitelná paraafa, u CMR listu č. 4927906 chybí razítko v položce „Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“. U CMR listu č. 3644319 pak není položka 24 „Zboží obdržel“ vyplněna vůbec, razítko společnosti WEGA se nachází v položce „Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“ a razítko společnosti SELECT v meziprostoru položek 27 až 30 (SPZ vozidla apod.). Je jisté pravdou, že převod práva nakládat s věcí jako vlastník nevyžaduje, aby deklarovaný odběratel zboží fyzicky převzal. Pochybnosti správce daně a žalovaného však nevyhází pouze z toho, že nebylo prokázáno, zda deklarovaný odběratel v místě vykládky zboží fakticky převzal. K výše popsaným zjištěním přistupovala skutečnost, že podpisy jednatele společnosti SELECT T. B. na kupních smlouvách č. PR_OL_101_2016 a PR_OL_103_2016 se neshodují s podpisy na dodacích listech k fakturám č. 21601380, 21601361, 21601364. Pochybnosti měl tedy správce daně i ohledně toho, zda kupní smlouvy podepsal jmenovaný jednatel či někdo jiný. Stejně tak se v některých případech neshodují podpisy řidičů na vážních lístcích a potvrzeních o doručení (viz uvedené listiny k fakturám č. 21601361 a 21601369). Na potvrzeních o přijetí zboží se nachází v kolonce „Razítko příjemce“ razítko společnosti WEGA, která však není deklarovaným odběratelem ani není uváděna ve smlouvách či fakturách jako příjemce zboží.
50. I v tomto případě vyvolává pochybnosti skutečnost, že žalobkyně neprokázala oprávnění M. C. jednat za SELECT (na kupních smlouvách označený jako kontaktní osoba). Žalobkyně sice předložila plnou moc, soud ovšem ověřil, že z ní nevyplývá, vůči komu má

M. C. vystupovat ani v jakých záležitostech, navíc plná moc obsahuje jen razítko společnosti SELECT s neurčitou parafoú, bez uvedení jména či data podepisující osoby. Pokud žalobkyně brojila proti postupu žalovaného, že z mezinárodní výměny informací ve vztahu k odběrateli SELECT naopak vyplynulo, že britský správce daně uskutečnění předmětných plnění potvrdil, když poskytl CMR listy od všech plnění, soud uvádí následující. Z mezinárodní výměny informací vyplynulo, že pan B. (dle kupních smluv jednatel společnosti SELECT) vypověděl, že M. C. nebyl kontaktní osobou mezi společnostmi SELECT a žalobkyní. Současně byli správci daně zaslány CMR listy, mj. i CMR list č. 4607445 a vážní lístek (*kвит wagoúy*) č. 3450, přičemž na obou listinách je jako příjemce a kontrahent uvedena společnost CARBO HOLDING SP. z o.o. Číslo plomb (009747, 009748, 009749, 009750) na CMR listu č. 4607445 se shodují s plombami na CMR listu č. 4927906 předloženém žalobkyní (viz odpověď britské daňové správy č. j. 3276043/17/2113-60561-205409 str. 17 bod 63 napadeného rozhodnutí). K jedné dodávce zboží tedy existují odlišné CMR listy s odlišnými příjemci zboží.

51. Dále žalobkyně v žalobě brojila, že se seznámila s odpovědí polské finanční správy (č. j. 4533197/18/2113-60561-203542) zahrnující i výpověď svědka C. až po vydání napadeného rozhodnutí dne 2. 10. 2020, a jedná se tak o opomenutý důkaz. Tato námitka je důvodná. Soud ze správního spisu zjistil, že správce daně přiložil kopii této písemnosti ze dne 11. 10. 2018 (č. j. 4533197/18/2113-60561-203542) až v rámci svého odkazu ve stanovisku k doplnění odvolání žalobkyně (viz úřední záznam ze dne 19. 10. 2018, č. j. 4575774/18/2113-60561-606257). Ze spisu je rovněž zřejmé, že žalobkyně měla možnost seznámit se a vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení před vydáním napadeného rozhodnutí (viz Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 1. 7. 2020, č. j. 25736/20/5300-22442-712871). Nicméně žalovaný nijak neupozornil žalobkyni, že tato odpověď polské finanční správy byla do spisu založena, ani tuto odpověď nijak nehodnotil, natož aby s takovým hodnocením žalobkyni seznámil. Možnost žalobkyně seznámit se s touto odpovědí tak zůstala jen v teoretické rovině. Pokud žalobkyně zmiňovala odpověď britské finanční správy (č. j. 525595/17/2113-60561-606257) týkající se společnosti SELECT provedenou v rámci řízení ve věci DPH za zdaňovací období září 2016, pak je pravdou, že se tato odpověď týkala období září 2016, a žalobkyně neučinila návrh na provedení takového důkazu i ve vztahu k předmětnému zdaňovacímu období. Nicméně pokud tato odpověď obsahovala informace relevantní k posouzení kontrolovaného zdaňovacího období, bylo povinností správních orgánů se jí zabývat, provést ji jako důkaz a seznámit s ní žalobkyni. Vzhledem k tomu, že obě odpovědi (britská i polská) směřují k otázkám, jež jsou pro posouzení věci relevantní (zda měl svědek C. oprávnění jednat za společnost SELECT a jak probíhala dodání zboží dalším odběratelům v řetězci), může mít jejich opomenutí žalovaným vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Pro úplnost soud zdůrazňuje, že nijak nehodnotí, zda by tyto odpovědi mohly vést k jinému závěru stran unesení důkazního břemene žalobkyní, jelikož tato úvaha přísluší v první řadě žalovanému, jehož činnost není úkolem soudu nahrazovat.
52. Soud se dále ztotožňuje se správcem daně, že důvodné pochybnosti o dodání zboží existují i ve vztahu k Black Lion, kterou žalobkyně označila na kupních smlouvách č. PR_OL_101_2016 a č. PR_OL_103_2016 jako konečného kupujícího a příjemce zboží. Tento subjekt totiž nefiguruje na žádných žalobkyní předložených dokladech (např. fakturách, CMR listech, potvrzeních o přijetí zboží). Ani žalobkyně nedoložila žádné potvrzení o dodání zboží

tomuto subjektu. Správce daně ověřoval dodání společnosti Black Lion u polského správce daně, který uvedl, že subjekt nekomunikuje ani nepodal souhrnná hlášení za kontrolované období. Adresa společnosti je „virtuální adresou“ (viz odpověď ze dne 21. 11. 2017, č. j. 4781807/17/2113-60561-205409). I tyto nesrovnalosti tedy přispěly k pochybnostem správce daně o průběhu předmětných obchodních transakcí ve vztahu k odběrateli SELECT.

53. Žalovaný se zároveň vypořádal s námitkou žalobkyně, že dodání odběrateli Black Lion se odehrávalo v režimu zjednodušeného postupu při dodání zboží uvnitř území Evropské unie formou třístranného obchodu podle § 17 zákona o DPH (bod 83 napadeného rozhodnutí) a dospěl k závěru, že toto své tvrzení neprokázala. V této věci není významné, zda žalobkyně prokázala splnění podmínek třístranného obchodu (§ 17 zákona o DPH, resp. čl. 141 směrnic o DPH), ale zda prokázala splnění podmínek § 64 odst. 1 zákona o DPH. Otázka, zda dodání mezi prostřední osobou a třetím článkem (konečným pořizovatelem) splňuje podmínky vymezené čl. 141 směrnic o DPH (třístranného obchodu), je významná z hlediska povinnosti přiznat daň u pořizovatele – prostřední osoby, neboť při splnění podmínek tohoto ustanovení je osvobozen od povinnosti přiznat daň v členském státě konečného odběratele, kterou má konečný odběratel, nic to však nemění na rozsahu důkazního břemene žalobkyně jakožto dodavatele zboží (prvního subjektu v rámci třístranného obchodu)
54. Argumentaci žalobkyně o třístranném obchodu bylo proto třeba vnímat především tak, že žalobkyně tvrdila, že podmínky § 64 odst. 1 zákona o DPH byly splněné, neboť dodávala zboží osobě registrované v jiném členském státu, která je dodávala konečnému příjemci v Polsku, kam bylo zboží přepravováno přímo z České republiky. Zboží mělo být dodáno do pronajatých skladů konečného příjemce (Black Lion) a dle informací žalobkyně měl mít konečný příjemce pronajaté sklady od společnosti WEGA. Správce daně, resp. žalovaný se námitkou žalobkyně ohledně třístranného obchodu zabýval (viz str. 26 napadeného rozhodnutí). Uvedl, že dle žalobkyní předložené smlouvy si společnost Black Lion skutečně pronajímala část plochy s nakládací rampou od společnosti WEGA, posledně uvedená společnost ovšem nebyla ve smlouvě označena jako příjemce zboží (viz CMR listy). Soud tedy musí souhlasit s žalovaným, že ani tato smlouva neprokazuje dodání zboží deklarovanému odběrateli, společnosti SELECT.
55. Soud se s ohledem na výše uvedené ztotožnil s daňovými orgány, že žalobkyně neprokázala dodání zboží deklarovaným odběratelům. Žalovaný a správce daně přihledly ke všem důkazním prostředkům, které hodnotily jak jednotlivě, tak i ve vzájemných souvislostech.
56. Soud nesouhlasí s žalobkyní ani v tom, že si žalovaný v otázce doložení obchodních vazeb subjektů odlišných od pořizovatele zboží protiřečí (viz bod 78, 86 a 90 napadeného rozhodnutí). Dle soudu je z napadeného rozhodnutí naopak zřejmé, že žalobkyně měla objasnit vztahy subjektů uvedených na CMR listech. Jak žalovaný vysvětlil, z důvodu předložení neúplných listin bylo úkolem žalobkyně, aby vysvětlila nesrovnalosti z nich vyplývající, tedy aby doložila splnění podmínek pro přiznání osvobození od DPH. Soud v takovém postupu orgánů finanční správy, na rozdíl od žalobkyně, nevidí nezákonné „rozšiřování“ důkazního břemene, a to i právě s ohledem na již výše uvedené k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Naopak 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 DPH. Vysvětlení vazeb mezi subjekty uvedenými na dokladech a odběratelem žalobkyně a jejich doložení mohlo rozptýlit pochybnosti správce daně, nejde o situaci, kdy by správce daně rozšiřoval důkazní břemeno, nýbrž žalobkyně by poskytnutím věrohodného vysvětlení mohla unést důkazní břemeno ve vztahu k prokázání osoby, které bylo zboží dodáno.

57. Soud se též shoduje s daňovými orgány, že aby bylo možné přiznat CMR listům zásadní váhu, musí být vyplněny v souladu s Úmluvou o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (CMR), potvrzeny odesílatelem, přepravcem a příjemcem a korespondovat s dalšími předloženými doklady, což předložené CMR listy nespĺňovaly. I z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že neúplně vyplněné CMR listy mají sníženou vypovídací hodnotu (srov. např. rozsudek ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019-37, bod 28).
58. Jak bylo výše uvedeno, u převážné většiny předložených CMR listů byly v položce č. 24, kterou má potvrdit příjemce zboží, uvedeny bez rozumného vysvětlení odlišné subjekty od deklarovaných odběratelů. Konkrétně pak u CMR listů předložených k dodávkám pro NEXT THEORY, a to k fakturám č. 21601339, 21601332, 21601348 a 21601363, byl sice v položce č. 24 otisk razítka této společnosti, ovšem bez uvedení jména konkrétní osoby, která potvrzení provedla (pouze parafa), u většiny CMR listů pak chybí data vyplnění položky 24 a razítko v položce „Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“. CMR list č. 4607450 připojený k faktuře č. 21601340 nelze jednoznačně spárovat, neboť údaje o číslech plomb a čísle CMR listu na předložené kopii chybí a údaje o číslech plomb na CMR listu č. 4607451 připojený k faktuře č. 21601333 jsou špatně čitelné. U CMR listů k dodávkám pro SELECT chybí podpis konkrétní osoby v položce 24, u razítka se nachází vždy pouze nečitelná parafa, u CMR listu č. 4927906 chybí razítko v položce „Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“ a u CMR listu č. 3644319 pak není položka 24 „Zboží obdržel“ vyplněna vůbec, razítko společnosti WEGA se nachází v položce „Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“ a razítko společnosti SELECT v meziprostoru položek 27 až 30 (SPZ vozidla apod.).
59. Důležitost potvrzení v položce č. 24 CMR listu Nejvyšší správní soud potvrdil v bodech 32 a 33 svého rozsudku ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42: *„Nejvyšší správní soud plně aprobuje závěr orgánů finanční správy, že stěžovatel toto své primární důkazní břemeno neunesl a nepředložil důkazní prostředky prokazující na první pohled faktické dodání betonářské oceli do jiného členského státu (a jeho související dobrou víru ohledně tohoto dodání). Stěžovatel totiž správci daně předložil předně faktury a příjmové pokladní doklady týkající se daných transakcí. Tyto ovšem z povahy věci nemohou prokázat faktické dodání zboží do zahraničí. Nutno poukázat i na to, že předmětné faktury neměly náležitosti daňového dokladu podle zákona o DPH, neboť neobsahovaly sdělení, že se jedná o plnění osvobozená od daně s odkazem na příslušné zákonné ustanovení. Faktury pak neobsahovaly ani způsob dopravy a dodací podmínky, 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 SDEU opakovaně zdůraznil). Popsaná nekompletnost CMR listů nadto měla ve stěžovateli vzbudit pochybnosti o tom, zda bylo zboží skutečně dodáno, jak bylo sjednáno, či nikoliv. Měl proto požadovat další důkazy osvědčující reálné dopravení zboží na Slovensko a do Polska. Takto ovšem v době realizace daných obchodů a v době jejich zanesení do daňových příznání jako obchodů intrakomunitárních nepostupoval.“ Není pravdou, že by závěry tohoto rozsudku nebyly přiměřeně aplikovatelné i na projednávanou věc, neboť i v tomto případě lze vycházet ze závěru, že absence potvrzení obdržení zboží v položce č. 24 CMR listů deklarovaným odběratelem, resp. potvrzení cizími subjekty, jejichž vztah k transakci žalobkyně neuvedla, oslabuje výpovědní hodnotu tohoto důkazního prostředku. Skutečnost, že v citovaném rozsudku dospěl soud k závěru, že nebylo prokázáno dodání do jiného členského státu, což vyplynulo ze záznamů z mýtných bran, neznamená, že nejsou aplikovatelné závěry týkající se významu potvrzení v položce č. 24. Z výše uvedeného je zřejmé, že se nejednalo pouze o ojedinělé či občasně nepřesné umístění otisku razítka. Ve spojení s odlišnými subjekty na všech předložených polských dokladech a dalšími výše uvedenými zjištěními správce daně (mj. stran jednání za deklarované odběratele) vyvolávají vyplněné údaje pochybnosti o průběhu transakce tak, jak byla deklarována, včetně toho, zda bylo skutečně převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník na deklarované odběratele.

60. Pokud se na CMR listech nacházela razítka deklarovaných odběratelů, v převážné většině případů byla umístěna mezi položkou č. 24 a položkou *Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu*, v některých případech přímo v položce *Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu* (např. CMR list č. 4607455 k faktuře č. 21601390, CMR list č. 4607496 k faktuře č. 21601369, CMR list č. 4607448 k faktuře č. 21601364, či CMR list č. 4607447 k faktuře č. 21601374 předložených ve vztahu ke společnosti SELECT). Jak bylo výše uvedeno, jedná se o případy, kdy v položce č. 24 „*Převzetí zboží*“ potvrdil subjekt odlišný od deklarovaných odběratelů. Případný není ani názor žalobkyně, že se v praxi běžně stává, že příjemci zboží neumístí zcela přesně své potvrzení o přijetí zboží do příslušné kolonky nebo že je razítko pouze částečně vysunuto mimo tuto položku, neboť je zřejmé, že otisk razítka byl pravidelně připojován až pod razítka jiných subjektů. Správce daně a žalovaný nebyli za dané situace povinni zjistit a uvést, z jakého důvodu jsou na CMR listech uvedeny subjekty odlišné od deklarovaných odběratelů. 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 o uskutečněných transakcích. Je přitom třeba zdůraznit, že zdrojem pochybností nebylo pouze potvrzení přijetí na CMR listech odlišnými osobami.
61. Soud tedy souhlasí s daňovými orgány, že za dané situace nemohly takto vyplněné CMR listy za současné absence dalších dokladů *prima facie* doložit uskutečnění dodání zboží do jiného členského státu tak, jak žalobkyně deklarovala, resp. že skutečným příjemcem zboží byli deklarovaní odběratelé NEXT THEORY a SELECT, jak žalobkyně tvrdí v žalobě. Bylo přitom na žalobkyni, aby postupovala obezřetně a zajistila si řádné doklady,

uplatňovala-li osvobození od daně při dodání do jiného členského státu. Není ani rozhodné, že CMR list vyplňoval někdo jiný (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2017, č. j. 7 Afs 50/2016-73, či ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019-37, bod 30).

62. Žalobkyně ve fakturách uváděla, že deklarovaní odběratelé jsou též konečnými příjemci zboží, což nekorespondovalo s údaji na CMR listech. Nelze se ztotožnit s názorem žalobkyně, že by žalovaný nezohlednil, že na CMR listech byla (též) razítka a podpisy deklarovaných odběratelů. Avšak jejich nestandardní umístění pod jinými subjekty, které potvrzovaly převzetí zboží v položce k tomu určené, ve spojení s razítky jiných subjektů a dalšími výše uvedenými zjištěními vyvolalo zásadní pochybnosti. Žalobkyně nebyla schopna či ochotna vysvětlit, z jakého důvodu jsou na CMR listech odlišné subjekty, když pouze obecně tvrdila, že se může jednat například o skladovatele, zpracovatele nebo obchodní partnery deklarovaných odběratelů, kterému bylo zboží dále prodáno. Z CMR listů není ani patrné, jaká konkrétní fyzická osoba a kdy razítka deklarovaných odběratelů připojila. Absence těchto údajů by nemusela být zdrojem pochybností, pokud by všechny předložené doklady vzájemně korespondovaly, tak tomu však nebylo. Pochybnosti nemůže odstranit ani skutečnost, že se shodují čísla plomb na českých vážních lístcích s čísly plomb na CMR listech a hmotnost zboží. Nikterak totiž neprokazuje (ani ve spojení s dalšími předloženými důkazy), že zboží bylo dodáno deklarovaným odběratelům. Pokud žalobkyně namítala, že je běžnou praxí, že v místě vykládky zboží není provozovna odběratele (např. ve vztahu k odběrateli NEXT THEORY uvedla, že dotazem u pověřené osoby odběratele J. O. zjistila, že společnost KRONO OPOLIS zajišťovala vážení zboží pro pořizovatele, a z toho důvodu je uvedena i na CMR listech), soud nespornuje, že tomu tak být může, pro nyní projednávanou věc je ovšem podstatné, že žalobkyně předloženými listinami neprokázala, že zboží dodala deklarovanému odběrateli.
63. Dodání zboží deklarovaným odběratelům jednoznačně nevyplývalo ani z dalších předložených listin. V případě odběratele NEXT THEORY obsahovalo předložené „Potvrzení o převzetí zboží“ obě razítka společností NEXT THEORY a KRONO OPOLIS v řádku ukončení přepravy, avšak razítka deklarovaného odběratele se zde nacházelo opět pouze s neurčitou paraťou. Razítka společností KRONO OPOLIS bylo umístěno přes text „Razítka a podpis příjemce“. U společnosti SELECT na předložených „Potvrzeních o přijetí zboží“ vystavených plátcem bylo razítka společnosti WEGA, ačkoli tato společnost není uváděna ve smlouvách ani daňových dokladech jako příjemce zboží, a podpisy řidičů se na těchto potvrzeních v některých případech zcela liší od podpisů na vážních lístcích.
64. Prokázat dodání zboží deklarovaným odběratelům nemohly ani dodací listy k fakturám, byť na nich bylo razítka deklarovaného odběratele a podpis. Lze souhlasit s žalovaným, že pochybnosti vyvolává skutečnost, že není patrné, kdo a kdy dodací listy k fakturám potvrdil a zda tak učinila osoba oprávněná jednat za deklarované odběratele. Dokumenty měly být patrně předávány prostřednictvím osob, jejichž oprávnění jednat za deklarované odběratele nebylo prokázáno. Navíc v případě odběratele SELECT byly podpisy na některých listinách na pohled odlišné od podpisů na kupních smlouvách. Ani z výpovědi svědka H. neplyne, že by dodací listy k fakturám byly potvrzovány v místě nakládky či vykládky, ačkoli strany ve smlouvě sjednaly, že dodací list bude nejpozději současně s dodáním předmětu dodání doručen kupujícímu, který byl povinen jej potvrdit.
65. Stejně tak soud nesouhlasí s tím, že by žalovaný v napadeném rozhodnutí odkazoval na nepřiléhavé rozsudky. Soud neshledal důvodnou námitku, že žalovaný postupoval v rozporu se závěry Nejvyššího správního soudu vyslovenými v rozsudku ze dne 23. 8.

2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46. Z výše uvedeného vyplývá, že údaje získané z mezinárodních dožadání nebyly jediným ani určujícím zdrojem pochybností o tom, komu bylo zboží žalobkyní dodáno. Tyto údaje pochybnosti pouze posílily. Oproti věci řešené v uvedeném rozsudku žalobkyně nepředložila notářsky ověřená prohlášení pořizovatele. Žalovaný dále výslovně uvedl, že k důležitosti CMR odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42, přičemž citoval část rozsudku zabývající se (obecně) vypovídající hodnotou CMR listů při prokazování dodání zboží. Dále žalovaný odkazoval i na tu část rozsudku, ve které Nejvyšší správní soud upozornil na nutnost disponovat věrohodnými doklady o tom, že dodávka zboží byla uskutečněna tak, jak bylo sjednáno. Na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195 pak odkázal s odůvodněním, že v případě nenaplnění podmínek intrakomunitárního plnění se ve smyslu zákona o DPH jedná o plnění vnitrostátní a plátce daně má povinnost přiznat DPH za poskytnuté plnění. I když má žalobkyně pravdu v tom, že se v případě citovaných rozsudků Nejvyššího správního soudu nejednalo o skutkově shodné případy, i v těchto rozsudcích se jednalo o prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně při intrakomunitárním dodání zboží, a soud nevidí důvodu, proč by na ně žalovaný nemohl v odpovídajících pasážích odkázat.

66. Pokud žalobkyně poukazuje na zaplacení kupní ceny, je třeba shodně s žalovaným zdůraznit, že na předložených bankovních výpisech je ve vztahu k platbám za dodávky deklarovaným odběratelům NEXT THEORY a SELECT pouze patrné, že ve vztahu k NEXT THEORY byly úhrady provedeny z českého účtu s označením AKCENTA CZ, nikoli, kdo ji konkrétně provedl (dal příkaz k úhradě). Stejně tak ani ve vztahu k SELECT nebylo prokázáno, kdo platbu skutečně realizoval, byť u popisu plateb bylo uvedeno SELECT M + T LTD. Lze souhlasit s daňovými orgány, že zaplacení kupní ceny samo o sobě neprokazuje, že zboží bylo skutečně dodáno do jiného členského státu deklarovanému odběrateli. Platba za zboží může být považována za indicii, že k deklarovanému plnění fakticky došlo, ale nemůže to být indicie jediná, ale musí korespondovat s dalšími důkazy. 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 určité propojení skupiny osob. 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2022, č. j. 9 Afs 274/2020-61).
67. S ohledem na výše uvedené nelze souhlasit s žalobkyní, že by kupní smlouvy a další předložené listiny tvořily logický na sebe vzájemně navazující celek prokazující dodání zboží do jiného členského státu deklarovaným odběratelům.
68. Soud též souhlasí s žalovaným a správcem daně, že pochybnosti neodstranily ani svědecké výpovědi svědků O. a P. Předně je třeba uvést, že výpovědi byly velmi obecné a nikterak se nedotýkaly konkrétních dodávek zboží. Sice lze souhlasit s žalobkyní, že pan O. potvrdil, že je mu společnost NEXT THEORY známa a že pro ni byl vykonáván servis, je však třeba zdůraznit, že tak učinil až na výslovný, a pokud jde o poskytování činností, návodný dotaz zástupce žalobkyně. Sám si na NEXT THEORY nevzpomněl a nic bližšího k této společnosti nevypověděl (např. kde a jakou činnost vykonával a s kým za společnost jednal), přičemž obecně uvedl, že se nakládek a vykládek neúčastnil. Z toho, že obecně

vypověděl, že na místě vykládky přebírá zboží někdo od kupujícího, zpravidla někdo na váze, který deklaruje, že zboží přijelo, a zkontroluje váhu a kvalitu, nevyplývá, kdo zboží v konkrétních případech převzal. Svědek O. se dle své výpovědi ani neseznamoval s doklady týkajícími se dodávek pro polské odběratele, neboť obálku, ve kterých dorazily, měl předávat panu P., přičemž polské odběratele nezastupoval. Dle výpovědi svědka O. měl smlouvy s „polskou stranou“ zajišťovat svědek P., který však deklarované odběratele NEXT THEORY a SELECT vůbec nezmínil. Pouze obecně uvedl některá místa vykládek, která se objevovala na CMR listech, a to ve spojení s jinými subjekty (např. „přes Blue free jsme vozili do Knurawa“). Nebyl zpravidla osobně přítomen nakládkám ani vykládkám zboží (osobně byl jen u některých vykládek, které nespécifikoval osobou odběratele, datem ani místem). Neuvedl žádné konkrétní skutečnosti, které by potvrzovaly dodání zboží těmto společnostem (nepopsal, zda a případně s kým a jakým způsobem za tyto společnosti jednal, jak probíhala spolupráce, ani od koho obdržel podepsané listiny). Rovněž z jeho výpovědi nevyplývalo, že by se osobně účastnil dodávek nebo byl přítomen některé vykládce zboží pro deklarované odběratele. Pokud obecně uvedl, že nespécifikovaní odběratelé si zajišťovali vykládku, váženku a potvrzení CMR listu a stávalo se, že si nechávali vážit zboží u jiné společnosti, důkazní prostředky nevypovídají o tom, že tomu tak bylo v případě deklarovaných odběratelů. Soud se ztotožňuje s žalovaným, že výsledky svědků O. a P. nepřispěly k odstranění pochybností a nelze na jejich základě dospět k závěru, že bylo žalobkyní převedeno právo nakládat s věcí jako vlastníkem na deklarované odběratele.

69. Soud souhlasí s daňovými orgány i v tom, že tvrzení žalobkyně neprokázala ani výpověď svědka H., dispečera TRANSPORTSTAV s.r.o., která byla rovněž značně obecná a neplyne z ní, že by byl osobně přítomen vykládce zboží pro deklarované odběratele. Svědek zajišťoval realizaci přepravy, neznal však souvislost mezi deklarovanými odběrateli a dalšími subjekty, jež se vyskytovaly na dokladech. Obecně vypověděl, že na počátku dojde k ústní či telefonické objednávce z obchodního oddělení žalobkyně a po dohodě s klientem, kdy dostane místo určení, realizuje přepravu. Uvedl, že místo určení má od žalobkyně a od odběratele telefonicky či formou SMS, místo vykládky sděluje firma, která olej odebírá, CMR list vyplňoval řidič nebo svědek na základě objednávky od žalobkyně. Místem vykládky jsou většinou rafinerie či sklady, kde mají označené nádrže, zboží většinou přebírá „pracovník dané firmy, skladník“, u vykládky je přítomen řidič a „zaměstnanec dané firmy“. To, že se zboží předává správné osobě, ověřuje řidič na telefonním čísle, které obdrží spolu s PIN kódem od svědka, který je obdrží „od firmy, pro kterou veze řepkový olej“. Konkrétní osoby, s nimiž jednal, neuvedl. Svědek zmínil několik míst dodání v Polsku, W., K., C.-D. a L., která se týkala i jiných odběratelů (PETHER Sp. z o.o., RED DOT Sp. z o.o., M. C., HEDONIS Sp. z o.o., VZ CORPORATION Kft., SKY CASH či pana O.). Společnosti NEXT THEORY či SELECT sám nezmínil. Pokud žalobkyně v žalobě namítala, že výpověď svědka H. byla dezinterpretována, pak sice je pravdou, že žalovaný interpretoval odpovědi svědka H. jinými slovy právě v žalobkyní namítaných tvrzeních, nic to ovšem nemění na závěrech, které z výpovědi vyplynuly a které jsou shodné. Nelze totiž vytrhávat jednotlivé věty z kontextu. Z jeho odpovědí totiž vyplývá, že vezl zboží na žalobkyní nebo odběratelem určené místo vykládky (str. 4, otázka č. 15 protokolu o výsledku svědka H., č. j. 4609836/16/2113-60561-203542) a že mu žalobkyně sdělila, kdo je příjemcem (str. 7, otázka č. 39 protokolu). Navíc žalovaný založil své pochybnosti i na jiných tvrzeních svědka H. a odůvodnil, proč z nich měl dojem o celkové nejasnosti a nejistotě jeho odpovědí (viz str. 19 bod 68 napadeného rozhodnutí).

70. 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 deklarovaným odběratelům, s čímž se soud ztotožnil.
71. Žalobkyně v žalobě velmi obecně namítla, že předložila faktury (daňové doklady), kupní smlouvy, CMR listy, bankovní výpisy a další doklady (potvrzení o převzetí zboží, vážní lístky), jež spolu vzájemně korespondují a jednoznačně potvrzují, že skutečnými pořizovateli zboží jsou deklarovaní odběratelé. Na konkrétní výhrady správce daně k předloženým listinám v podstatě nereagovala. K pochybnostem a rozporům v předložených dokladech soud proto odkazuje na výše uvedené.
72. Pokud žalobkyně příkladmo poukázala na doklad k faktuře č. 21601357, ve vztahu k předložené kupní smlouvě soud opakuje, že existují pochybnosti o tom, kdo jednal za společnost NEXT THEORY, pokud podepsaná smlouva měla být žalobkyni předána prostřednictvím pana O., avšak svědek vypověděl, že polské odběratele nezastupoval, a svědek P., který měl mít uzavřeny smlouvy s polskými odběrateli, deklarovaného odběratele nezmínil a neuvedl konkrétní osoby, s nimiž jednal. Jako jednatel společnosti, který měl smlouvy podepisovat, je navíc uveden pouze J. J. bez příjmení (F.). Na faktuře je jako odběratel i konečný příjemce uvedena společnost NEXT THEORY, nicméně na CMR listu se v položce č. 24 nachází otisk razítka společnosti KRONO OPOLIS, až pod ním je otisk razítka deklarovaného odběratele (výraznější, bez data a označení osoby, která razítko připojila), přičemž na Potvrzení o přijetí zboží se nachází razítka společnosti KRONO OPOLIS pod položkou „*Razítka příjemce*“. Ani čísla plomb nedokládají, komu bylo zboží dodáno, stejně jako platba učiněná prostřednictvím účtu AKCENTA CZ, která nikterak nedokládá, jak se snaží tvrdit žalobkyně, že platbu za zboží zaslala na bankovní účet žalobkyně NEXT THEORY. Jak bylo výše uvedeno, existují pochybnosti o tom, kdo kupní smlouvu a potvrzení o přijetí zboží podepsal. Nelze tedy souhlasit s žalobkyní, že veškeré předložené listiny tvoří logický celek, vzájemně spolu korespondují a dokládají, že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli.
73. Stejně tak žalobkyně poukázala na doklad k faktuře č. 21601364 (SELECT). Ve vztahu k předložené kupní smlouvě č. PR_OL_101_2016 soud znovu konstatuje, že existují pochybnosti o tom, kdo podepsal kupní smlouvu za společnost SELECT. Podpis na označené kupní smlouvě se neshoduje s podpisem na dodacím listu k této faktuře. Na faktuře je jako odběratel i konečný příjemce uvedena společnost SELECT, nicméně na CMR listu se v položce č. 24 nachází otisk razítka společnosti WEGA, až pod ním je otisk razítka deklarovaného odběratele. Na Potvrzení o přijetí zboží k uvedené faktuře se nachází pouze razítka společnosti WEGA pod položkou „*Razítka příjemce*“. Navíc měla být dle této konkrétní kupní smlouvy konečným kupujícím společnost Black Lion, která však nefiguruje na žádných předložených dokladech, ačkoliv by měla být příjemcem zboží. Stejně jako v případě výše, ani čísla plomb nedokládají, komu bylo zboží dodáno, stejně jako platba učiněná prostřednictvím bankovního účtu, která nikterak nedokládá, jak se snaží tvrdit žalobkyně, že platbu za zboží zaslala na bankovní účet žalobkyně společnost SELECT. I v tomto případě zde existují výše uvedené pochybnosti a nelze souhlasit s žalobkyní, že veškeré předložené listiny tvoří logický celek, vzájemně spolu korespondují a dokládají, že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli.
74. S ohledem na důkazní břemeno je na plátcu, aby si ve svém zájmu zajistil důkazy, kterými bude schopen prokázat uskutečnění plnění v souladu s daňovými doklady. K tomu

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232, uvedl, že „[k]ždý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění eventuálních práv a povinností dle příslušných ustanovení zákona o DPH“. Volba důkazních prostředků, kterými daňový subjekt svá tvrzení prokáže, je přitom na jeho úvaze a není povinností správce daně mu sdělovat, kterými důkazními prostředky může případně soulad daňových dokladů se skutečností prokázat (viz rozsudek ze dne 11. 8. 2009, č. j. 1 Afs 63/2009-102). Jak Nejvyšší správní soud 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. Jak uvedl i žalovaný, 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 Nejvyššího správního soudu. Taková povinnost pak plyne i z rozhodnutí SDEU např. ve věci *Teleos* či *Mecsek-Gabona* (k dobré víře též odst. 84 a násl. tohoto rozsudku). Není tedy pravdou, jak žalobkyně tvrdila v žalobě, že z citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu nevyplývá žádná další podmínka pro osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH.

75. Soud neshledal, že by daňové orgány při hodnocení provedených listinných důkazů porušily zásadu volného hodnocení důkazů, pokud na jejich základě dospěly k závěru o neprokázání dodání zboží deklarovaným odběratelům. Správce daně i žalovaný hodnotili jednotlivé důkazy včetně všech listin předložených žalobkyní (mj. i bankovní výpisy, smlouvy a dodací listy) samostatně i ve vzájemných souvislostech. Je to naopak žalobkyně, která některé podstatné okolnosti, na které poukázaly daňové orgány, zcela pomíjí (např. nedoložení tvrzené plné moci deklarovaných odběratelů pro osoby, s nimiž za žalobkyni jednala její obchodní ředitelka, zjevná odlišnost podpisů na předložených listinách, nepředložení originálu listin). Soud se ztotožnil s žalovaným a správcem daně, že z předložených listin věrohodně nevyplývá, že žalobkyně zboží dodala do jiného členského státu odběrateli, jehož uvedla v předložených fakturách.
76. Co se týče návrhu žalobkyně na zjištění vztahů subjektů označených na předložených dokladech prostřednictvím mezinárodního dožádání, je třeba nejprve uvést, že ve vztahu k deklarovaným odběratelům daňové orgány mezinárodní dožádání učinily, nicméně jejich prostřednictvím pochybnosti vzniklé na základě žalobkyní předložených listin odstraněny nebyly, naopak získanými informacemi byly ještě více prohloubeny. Není procesní vadou, pokud daňové orgány na základě návrhu žalobkyně nepodaly žádost o mezinárodní výměnu informací o společnostech, které se vyskytují na CMR listech, neboť žalobkyně netvrdila, že by dodávala zboží do jiného členského státu těmto osobám. Relevantní skutečnost, že žalobkyně dodala zboží deklarovanému odběrateli, nemohla být prokázána informacemi o těchto subjektech. Žalobkyně měla široký prostor, aby vysvětlila, z jakého důvodu se na převážné většině CMR listů objevuje potvrzení o převzetí jinými společnostmi, či jiným způsobem prokázala dodání deklarovaným odběratelům. Lze souhlasit s názorem žalovaného, že žalobkyně nevysvětlila, jakou pozici v posuzovaných obchodních transakcích měly jiné společnosti uvedené na CMR listech zastávat. Pouze vyjádřila domněnku, že se mohlo jednat o obchodní partnery deklarovaných odběratelů. Roli jiných subjektů neznala a ani se svých odběratelů nedotázala, proč jsou uvedeny na CMR listech. Namísto toho, aby sama vynaložila snahu objasnit údaje na CMR listech, pouze navrhla provedení dalších mezinárodních dožádání.

77. Soud navíc nerozumí argumentaci žalobkyně, která na jednu stranu žalovanému vytýká, že neučinil mezinárodní dožádání, na druhou stranu tvrdí, že by nevedla k získání dodatečných důkazů. Současně je třeba souhlasit se žalovaným, že důkaz o tom, že podmínky stanovené v § 64 odst. 1 zákona o DPH jsou splněny, musí předložit osoba, která se domáhá osvobození od DPH.
78. Meziúčetní 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. K tomu lze odkázat na body 103 až 105 rozsudku SDEU ve věci *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 určené na základě ustanovení nařízení č. 1798/2003 týkajícího se režimu výměny informací mezi orgány daňové správy členských států (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. dubna 2010, *X a fiscale eenheid Facet-Facet Trading*, C-536/08 a C-539/08, EU:C:2010:217, bod 37, jakož i obdobně rozsudek ze dne 27. září 2007, *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).“
79. Z těchto závěrů vychází též judikatura Nejvyššího správního soudu, která potvrzuje, že daňový subjekt se nemůže dovolávat povinnosti správce daně obstarat důkaz o uskutečnění intrakomunitárního dodání od správce daně z jiného členského státu, neboť důkazní povinnost ohledně prokázání dodání do jiného členského státu osobě povinné k dani spočívá v první řadě na odesílateli zboží (viz rozsudek ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45). Důkazní povinnost žalobkyně tedy nelze přenášet na správce daně jiných členských států. Žalobkyně navíc nevedla, jaká konkrétní tvrzení hodlala mezinárodními dožádáními prokázat. Za takové nelze považovat „ověření obchodního vztahu“. Je třeba zdůraznit, že u každého deklarovaného odběratele mezinárodní dožádání učiněno bylo, ovšem jejich prostřednictvím pochybnosti vzniklé na základě předložených listin odstraněny nebyly, naopak informacemi získanými od polské daňové správy byly ještě prohloubeny. Námitka není důvodná.

80. V posuzované věci nebylo sporné, že předmětné zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nicméně prostý fakt, že se zboží v konečném důsledku dostalo do jiného členského státu, však založit nárok na osvobození od DPH nemůže. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku *Steris*, zdanitelné plnění je dáno určitou hodnotou plnění v obchodním vztahu mezi jednotlivými dodavateli dle vystavených dokladů, od něhož se odvíjí i daňová povinnost, a je proto zásadně nezbytné doložit intrakomunitární vztah mezi dodavatelem a odběratelem tak, jak byl sjednán a fakturován.
81. Jak bylo výše uvedeno, pro závěr o nesplnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH ve světle judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu nepostačí, že daňový subjekt neprokáže dodání zboží deklarovanému odběrateli. Osvobození nelze v takovém případě odepřít, pokud bude ze skutkových okolností zřejmé, že hmotněprávní podmínky pro osvobození byly splněny, tedy daňový subjekt dodal zboží do jiného členského státu osobě v postavení osoby povinné k DPH a toto dodání bylo spojeno s přepravou, která byla zajištěna prodávajícím, pořizovatelem, nebo jejich jménem. To může být splněno například tehdy, pokud bylo prokázáno, že zboží bylo dodáno jinému konkrétnímu odběrateli.
82. Správce daně a žalovaný tedy vycházeli z nesprávného právního názoru, že pro závěr o nesplnění podmínek pro osvobození při dodání do jiného členského státu a posouzení plnění jako tuzemského postačí, že nebylo prokázáno dodání deklarovanému odběrateli. Nezabývali se tím, zda s ohledem na skutkové okolnosti případu neexistují údaje svědčící o tom, že zboží bylo žalobkyní dodáno do jiného členského státu odběrateli, který byl nutně v postavení plátce daně (při současné přiřaditelnosti přepravy tomuto dodání). Nevěnovali se tomu, zda žalobkyně v tomto ohledu unesla důkazní břemeno či zda samy orgány finanční správy nedisponovaly důkazy osvědčujícími tyto skutečnosti. V tomto ohledu napadené rozhodnutí postrádá přezkoumatelnou úvahu. Současně je třeba napadené rozhodnutí zrušit pro vadu řízení, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., neboť žalobkyně nebyla v daňovém řízení vyzvána, aby se k těmto okolnostem vyjádřila a případně navrhla důkazy. Nelze předjímat, co by uvedla a jaké by označila důkazy. V návaznosti na reakci žalobkyně bude případně třeba doplnit skutková zjištění (viz rozsudek *Vymětalík*). V dalším řízení tedy bude na žalovaném, aby nárok žalobkyně posoudil i ve světle výše uvedených rozsudků *Kemwater* a *Vymětalík* a dal žalobkyni možnost doplnit tvrzení a navrhnout případně nové důkazy ohledně postavení skutečných odběratelů jako plátců DPH. Žalobkyně ani žalovaný nemohli předvídat, že pro případ neprokázání deklarovaného odběratele může hrát roli otázka, zda nejsou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření toho, zda měl skutečný odběratel postavení plátce daně. Jak bylo uvedeno shora, důkazní břemeno tíží primárně žalobkyni. Žalobkyně však nebyla seznámena s tím, že může svá tvrzení a důkazní návrhy směřovat i tímto směrem. Stejně tak si žalovaný nebyl vědom, že má posuzovat, zda v tomto směru žalobkyně důkazní břemeno unesla, případně zda takové okolnosti nevyplývají z informací, které má k dispozici (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208). Tyto otázky je nutné zkoumat primárně v řízení před daňovými orgány, nikoli v řízení před soudem, neboť soud je v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu primárně orgánem, který přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, nikoliv orgánem nalézacím (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007-161, č. 1542/2008 Sb. NSS, nebo rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího

správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 185/2021-49, č. j. 7 Afs 227/2020-40, č. j. 7 Afs 254/2018-52 a č. j. 9 Afs 336/2018-58).

83. Uvedené závěry neznamenají, že orgány finanční správy mají v dalším řízení nárok na osvobození od DPH bez dalšího přiznat. Je však nutno ho posoudit i optikou, zda předmětné plnění nebylo žalobkyní s ohledem na skutkové okolnosti věci fakticky s jistotou dodáno plátcí DPH do jiného členského státu a tomuto dodání je přiřaditelná přeprava. Soud na okraj upozorňuje, že při posuzování, zda bylo zboží dodáno plátcí, bude třeba vzít v úvahu osvobození poskytované v Polské republice na základě čl. 395 odst. 2 směrnice o DPH ve spojení s rozhodnutím Rady 2009/790/ES ze dne 20. října 2009, kterým se Polské republice povoluje použít opatření odchylovající se od článku 287 směrnice o DPH. V případě, že budou hmotněprávní podmínky § 64 zákona o DPH splněny, lze nárok na osvobození odepřít, jen pokud by žalobkyně byla zapojena do daňového podvodu a pokud by o něm mohla vědět.

Posuzování dobré víry

84. Žalobkyně dále namítala, že žalovaný tvrdil, že žalobkyně měla mít pochybnosti o průběhu obchodních transakcí, tedy dovedl, že žalobkyně neměla být v dobré víře, že nárok na osvobození prokáže. Takové tvrzení však dle žalobkyně postrádá logiku.
85. Předně soud uvádí, že dobrou víru daňového subjektu je při posuzování oprávněnosti osvobození dodání zboží do jiného členského státu nutno zkoumat vždy, i pokud nebylo prokázáno splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození (viz rozsudky SDEU *Teleos* či *Mecsek-Gabona*).
86. Jak uvedl SDEU v rozsudku *Teleos*, „není v rozporu s právem Společenství požadovat, aby dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu (...). Okolnosti, že dodavatel jednal v dobré víře, že přijal všechna opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, a že je vyloučena jeho účast na podvodu, tudíž představují důležité skutečnosti pro určení možnosti uložit tomuto dodavateli povinnost zaplatit DPH a posteriori. Čl. 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice je třeba vykládat v tom smyslu, že brání tomu, aby příslušné orgány členského státu dodání uložily dodavateli, který jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující prima facie jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství, povinnost doplatit DPH za toto zboží, jestliže se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, aniž by nicméně byla prokázána účast tohoto dodavatele na podvodu, pokud dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že dodání uvnitř Společenství, které provádí, jej nepovedou k účasti na takovém podvodu.“ Výše uvedené závěry se plně uplatní i ve vztahu k čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH.
87. 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 Nejvyššího správního soudu, srov. např. rozsudek ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 82/2019-42, či ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42). Za situace, kdy dle žalovaného nebyly splněny hmotněprávní podmínky, žalovaný správně posuzoval dobrou

víru žalobkyně. K nutnosti doplnit posouzení ohledně splnění hmotněprávních podmínek soud odkazuje na výše uvedené.

88. Soud též souhlasí s žalovaným a správcem daně, že žalobkyně za daných okolností nemohla být v dobré víře, že dodávky zboží skutečně proběhly, jak deklarovala, neboť jí nedostatky předložených dokladů musely být zřejmé již při jejich obdržení.
89. Žalobkyni muselo být po převzetí prvních CMR listů zřejmé, že společnosti potvrzující převzetí zboží jsou odlišné od deklarovaného odběratele, případně že 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 lze usuzovat, že deklarovaný odběratel nebyl jeho konečným příjemcem (pokud vůbec příjemcem zboží byl), jak deklarovala na daňových dokladech. Nesnažila se získat řádně vyplněné doklady potvrzující dodání zboží deklarovaným odběratelům, tedy řádně vyplněné CMR listy, popř. doklady objasňující uvedení odlišných subjektů na těchto dokladech, a nevyžadovala, aby dodací listy byly řádně potvrzeny ihned v místě dodání zboží. Pokud CMR listy vykazovaly nedostatky, např. nebyly vůbec potvrzeny nebo se na nich vyskytovaly odlišné subjekty, mohla požadovat vysvětlení a další důkazy, které by dodání zboží deklarovaným odběratelům dokládaly. Jestliže žalobkyně dopravu neuskutečňovala vlastními silami, měla tím spíše dbát na to, aby disponovala věrohodnými doklady o tom, že dodávka zboží byla uskutečněna tak, jak bylo deklarováno, a aby si osud zboží a předkládání dokladů ho osvědčujících zajistila např. smluvním ujednáním s odběratelem či přepravcem. Je přitom v zájmu daňového subjektu, aby si opatřil takové podklady, které splnění hmotněprávních podmínek tak, jak deklaruje, prokáží. Žalobkyně si počínala velmi neobezřetně, jestliže přes vysokou hodnotu transakcí nepožadovala prokázat oprávnění M. C. k jednání za SELECT. V případě odběratele SELECT se podpisy jednatele společnosti T. B. na kupních smlouvách č. PR_OL_101_2016 a PR_OL_103_2016 neshodovaly s podpisy na dodacích listech k faktuře č. 21601380, 21601361, 21601364. Žalobkyně tak nemohla být v dobré víře, že jedná s oprávněnými osobami a že bude schopna předloženými listinami prokázat skutečného příjemce zboží, jehož dodání mělo být osvobozeno od DPH. Ve smlouvě s NEXT THEORY nebylo uvedeno ani příjmení jednatele, což neopravila ani osoba, která smlouvu opatřila nečitelným podpisem. Žalobkyně zvolila velmi laxní přístup, přestože obchodovala s rizikovou komoditou ve značných částkách. Jak upozornil správce daně a žalovaný, deklarovaní odběratelé ani nebyli na trhu zavedenými společnostmi, ale jednalo se o nově vzniklé, resp. nově k DPH registrované společnosti s minimálním základním kapitálem. Pochybnosti na straně žalobkyně měla vzbudit i skutečnost, že pan O., o jehož zástupčím oprávnění existují pochybnosti, měl obdobně zajišťovat dodávky surového řepkového oleje do týchž míst v Polsku prostřednictvím značného množství společností. Pokud by žalobkyně postupovala obezřetně, nepochybně si měla ověřit, zda jedná s osobami oprávněnými jednat za deklarované odběratele. Lze poznamenat, že žalobkyně nedoložila ani své tvrzení, že si deklarované odběratele prověřila.
90. K námitce žalobkyně uvedené v triplice, že jí daňové orgány nedaly možnost vyjádřit se k tomu, že nebyla v dobré víře, soud uvádí, že rozšířit žalobu o další žalobní body je možné jen ve lhůtě pro podání žaloby (§ 71 odst. 2 s. ř. s.). Tento žalobní bod žalobkyně v žalobě neuplatnila a předeštlá jej až v triplice ze dne 25. 3. 2022, tedy po uplynutí dvouměsíční lhůty pro podání žaloby, a soud k němu tedy nemohl přihlédnout.

Posouzení plnění jako tuzemských

91. Žalobkyně dále namítala, 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. Přitom 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.
92. 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 námítky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námítky a dopustí se (toliko) dílčího nedostatku odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64, ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38, či ze dne 7. 5. 2019, č. j. 7 As 362/2018-23). Takovými vadami napadené rozhodnutí netrpí.
93. To, z jakého důvodu daňové orgány deklarované plnění posuzovaly jako tuzemské plnění, odůvodnil žalovaný v bodě 34 ve spojení s bodem 55 a 56 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 přílehavě poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 14/2010-195, v němž 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 i na závěry rozsudku 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. Žalovaný pak rozhodnutí správce daně korigoval pouze potud, že odmítl jeho argumentaci ohledně posouzení předmětné transakce jako tuzemského plnění podléhajícího snížené sazbě daně. V projednávaném případě totiž dospěl k závěru, že předmětem transakce byl řepkový olej pro technické účely se základní sazbou DPH ve výši 21 %, nikoliv pro potravinářské účely. Námitka nepřezkoumatelnosti této části napadeného rozhodnutí tudíž není důvodná.

94. Soud v obecné rovině souhlasí s žalovaným v tom, že jestliže podmínky § 64 odst. 1 zákona o DPH nejsou splněny, je plátce povinen přiznat daň v České republice, a to k datu dodání zboží či k datu přijetí úplaty za dané zboží podle toho, které datum nastane či nastalo dříve (viz též Drábová, M., Holubová, O., Tomíček, M. Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář. Wolters Kluwer, a. s., Praha 2019, k § 64 zákona o DPH, dostupný v právním informačním systému ASPI, či rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 14/2010-195). Soud dodává, že místo plnění je určeno dle § 7 odst. 1 či 2 zákona o DPH. Uskutečnění plnění nebylo zpochybněno a ani žalobkyně netvrdí, že by k dodání zboží nedošlo. Jak ovšem bylo výše uvedeno, závěr o neprokázání deklarovaného odběratele nepostačuje k závěru, že podmínky nároku na osvobození od DPH nejsou splněny. Posouzení plnění jako tuzemských bylo proto předčasné.
95. Soud neprováděl dokazování listinami ze spisu, neboť obsahem správního spisu se dokazování neprovádí (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS).

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

96. Soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, a proto napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 s. ř. s. zrušil a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem vysloveným v tomto rozsudku je žalovaný vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Žalovaný tedy v dalším řízení zohlední závěry rozsudku SDEU ve věci *Kemwater* a rozsudku Nejvyššího správního soudu *Vymětalík*, dá žalobkyni možnost se vyjádřit a případně navrhnout nové důkazy a posoudí, zda (i při neprokázání dodání deklarovaným odběratelům) nelze dospět k závěru o naplnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH, tedy zda ze skutkových okolností není zřejmé, že zboží bylo žalobkyní dodáno plátci do jiného členského státu a že toto dodání bylo spojeno s přepravou. Žalovaný rovněž provede důkaz odpověďmi polské a britské finanční správy (viz bod 51 rozsudku) a seznámí žalobkyni se zjištěními, která z těchto důkazů učinil.
97. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nebyl v řízení úspěšný, a nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně měla ve věci úspěch, a má proto právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení zahrnují zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a náklady na zastoupení advokátem a posléze společností poskytující daňové poradenství, které se stanoví v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Náklady sestávají z odměny za zastoupení za čtyři účelné úkony právní služby dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu (převzetí a přípravu zastoupení, sepis žaloby a sepis repliky učiněné původním zástupcem žalobkyně advokátem Mgr. M. B., a sepis tripliky novým zástupcem v reakci na dupliku žalovaného) ve výši 3 100 Kč za úkon podle § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu a náhrady hotových výdajů v paušální výši 300 Kč za každý úkon podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Soud novému zástupci nepřiznal náhradu nákladů řízení za převzetí a přípravu zastoupení, neboť žalobkyně nesdělila důvod změny zástupce, náhradu za takový úkon nepožadovala a soud nepovažoval odměnu za tento úkon za účelně vynaložený náklad, který by měl jít k tíži žalovanému (přiměřeně srov. např. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 26. 1. 2005, sp. zn. 29 Odo 909/2004). Jelikož původní i noví zástupce žalobkyně jsou plátci DPH, patří k nákladům řízení též částka odpovídající sazbě daně ve výši 21 % vypočtená

z odměny za zastupování a z náhrad, tedy z částky 13 600 Kč, ve výši 2 856 Kč. Náhradu nákladů řízení v celkové výši 19 456 Kč je žalovaný povinen uhradit k rukám nového zástupce žalobkyně (§ 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, užitý na základě § 64 s. ř. s. *per analogiam*), a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

Poučení :

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-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 7. října 2022

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