



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Jana Čížka, soudkyně Mgr. Ing. Lenky Bursíkové a soudce JUDr. Bc. Kryštofa Horna 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 4

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 7. 2019, č. j. 30004/19/19/5300-22442-707666,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení

Odůvodnění:

Vymezení věci a napadené rozhodnutí

1. Předmětem sporu je splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z dodávek surového řepkového oleje do jiného členského státu, konkrétně prokázání dodání zboží osobě registrované k dani uvedené na daňovém dokladu.

2. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) platebním výměrem ze dne 8. 12. 2017, č. j. 4919067/17/2111-50522-204382, neuznal za zdaňovací období měsíce února roku 2016 nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) z pořízeného surového řepkového oleje v základní sazbě daně a současně dospěl k závěru, že žalobkyně nesplnila podmínky pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu u dodání surového řepkového oleje odběratelům RED DOT SPÓŁKA Z ORGANICZONA ODPOWIEDZIALNOŚCIA (dále jen „Red Dot“) a DAMIAN GIERA INVEST (dále jen „Damian Giera“), neboť žalobkyně neprokázala, že pořizovatelem zboží v jiném členském státě jsou deklarovaní odběratelé.
3. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) dospěl k závěru, že žalobkyně uplatnila základní sazbu daně z pořízeného řepkového oleje oprávněně, a proto upravil hodnoty uvedené v příslušných částech platebního výměru způsobem uvedeným ve výroku 1) napadeného rozhodnutí. K úpravě těchto hodnot žalovaný přistoupil také proto, že podle jeho názoru měla být dodání původně deklarovaná jako dodání do jiného členského státu v daňovém přiznání uvedena jako vnitrostátní dodání, na které se vztahuje základní sazba daně. Výrokem 2) upravil platební výměr v části týkající se úhrady daňové povinnosti a bankovního spojení.
4. 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 napadeného rozhodnutí.

### Obsah žaloby

5. Žalobkyně tvrdí, že splnila a prokázala všechny podmínky pro uplatnění nároku na osvobození od daně, včetně žalovaným rozporovaného skutečného dodání deklarovaným odběratelům Red Dot a Damian Giera. Žalobkyně považuje za podstatné, že předložila kupní smlouvy uzavřené s jednotlivými odběrateli, z nichž plyne závazek žalobkyně dodat sjednané množství řepkového oleje v dohodnuté kvalitě a termínu deklarovanému odběrateli a závazek deklarovaného odběratele za tento předmět koupě zaplatit kupní cenu. Dále předložila mezinárodní nákladní listy (dále jen „CMR listy“) a dodací listy, na nichž je jako příjemce zboží uveden deklarovaný odběratel, který dodání zboží potvrdil, a bankovní výpisy prokazující, že deklarovaný odběratel zaplatil kupní cenu, a prohlášení pořizovatele zboží vystavené deklarovanými odběrateli. Rovněž byly provedeny výslechy svědků, kteří se obchodních transakcí zúčastnili. Veškeré důkazní prostředky jsou ve vzájemném souladu a potvrzují prokázání podmínek pro uplatnění nároku na osvobození od daně.
6. Žalobkyně namítá, že žalovaný formalisticky a izolovaně hodnotil předložené důkazní prostředky, především CMR listy. Žalovaný dospěl k nesprávným závěrům na podkladě neobjektivně provedeného dokazování, neboť některé důkazní prostředky (bankovní výpisy, dodací listy, kupní smlouvy) upozadil či nedůvodně vyloučil. Podle žalobkyně žalovaný neunesl důkazní břemeno, neboť neprokázal existenci skutečností, které by zpochybnilly její tvrzení a jí předložené či navržené důkazní prostředky.
7. Žalovaný se podle žalobkyně nedostatečně vypořádal s odvolacími důvody. Doplněním odvolání ze dne 6. 6. 2019, připojeným k vyjádření k seznámení se zjištěnými skutečnostmi v rámci odvolacího řízení, se žalovaný výslovně odmítl zabývat. Ignoroval i některá vyjádření žalobkyně k jednotlivým důkazním prostředkům. Žalovaný pouze přebíral

závěry správce daně, což odporuje smyslu odvolacího řízení. Žalobkyni proto nezbyvá než odvolací námitky opakovat.

8. Žalobkyně rekapituluje předložené důkazní prostředky a na plnění vyúčtované fakturou ze dne 1. 2. 2016 demonstruje, jak tyto důkazní prostředky prokazují, že pořizovateli zboží byli deklarovaní odběratelé.
9. Přestože důkazní prostředky spolu korespondují a potvrzují na daňových dokladech deklarované odběratele, žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně podmínky osvobození neprokázala. Žalovaný považoval za stěžejní, že na většině CMR listů figurují jiné společnosti, a to nejčastěji v položce č. 24 – *Zboží obdržel* (dále jen „položka č. 24“), které jsou rovněž na polských dokladech, a žalobkyně neuvedla konkrétní vztah těchto společností k dotčeným transakcím. Žalobkyně namítá, že žalovaný postupoval v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů. Zdůraznila, že závěry o hodnocení důkazů nesmí být výsledkem libovůle, nýbrž racionálního myšlenkového procesu, jenž musí být přezkoumatelným způsobem vyjádřen v napadených rozhodnutích.
10. Žalobkyně považuje za podstatné, že na CMR listech deklarovaní odběratelé převzetí zboží potvrdili. Podle názoru žalobkyně CMR listy hodnotí žalovaný přehnaně formalisticky, neboť na osobu, která obdržela zboží, usuzuje pouze z položky č. 24 a potvrzení odběratele na jiném místě CMR listu (pod položkou „potvrzení o předání tranzitního dokladu“) formalisticky neuznává, ani nijak nehodnotí a vůbec se s ním nevypořádává. Na tom, že pořizovateli zboží byli deklarovaní odběratelé, nic nemění ani skutečnost, že na stejném CMR listu jsou otištěna i razítka jiných společností, např. skladovatele či zpracovatele zboží nebo obchodního partnera pořizovatele (deklarovaného odběratele), kterému bylo zboží dále prodáno. Skutečnost, že na adrese vykládky není provozovna odběratele, je v zahraničním obchodě běžnou praxí, zejména pokud je odběratel obchodníkem, a nikoli zpracovatelem komodit, a nepředstavuje neobvyklou situaci. Pokud je kupující pouze obchodníkem, nikoliv výrobcem nebo konečným zpracovatelem, má vlastní nádrže (tanky) na uskladnění oleje nebo si je pronajímá či dopravuje olej přímo od prodávajícího ke konečnému zpracovateli. Žalovaný se s praxí, kdy v místě vykládky není provozovna odběratele, a s tím související podobou dokladů nijak nevypořádal. Žalobkyně v této souvislosti poukazuje na výpovědi svědků H. a P., které prokazují její tvrzení.
11. Vážní lístek z místa vykládky je dokladem o výsledku vážení zboží, nikoliv, jak se patrně domnívá žalovaný, dokladem o předání a převzetí přepravovaného zboží. To potvrzuje výpověď svědka Pawluse, jenž uvedl, že pořízení váhy je dosti nákladné, a proto zboží váží společnost, která vlastní váhu v areálu, do kterého přijede zboží v kamionech, na požádání zákazníka. Proto se stávalo, že zboží, které dorazilo k polskému odběrateli, bylo váženo u jiné firmy, která byla co nejbližší místu vykládky.
12. Žalobkyně dále namítá, že jí bylo nezákonně kladeno k tíži, že neuvedla vazbu k cizím společnostem na CMR listech. Žalobkyně nemá možnost tyto vazby prokázat, jelikož nejsou v její dispozici. Jde se tedy o nezákonné rozšiřování důkazního břemene. Přesto žalobkyně nad rámec vlastního důkazního břemene navrhla, aby byla formou mezinárodního dožádání ověřena existence smluvního vztahu mezi odběrateli žalobkyně a společnostmi uvedenými na listinách, což žalovaný odmítl. Odmítnutí návrhu na provedení tohoto důkazního prostředku bylo nezákonné. Pokud žalovaný tvrdí, že vazby a souvislosti subjektů uvedených na předložených dokumentech nejsou relevantní, je jeho

názor v rozporu s postupem správce daně, který žalobkyni vyzval, aby tyto vazby a souvislosti doložila.

13. Žalobkyně nikdy neměla pochyby o tom, že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli, k čemuž předložila dostatek důkazních prostředků, které žalovaný účelově pomíjí. Žalovaný nikdy netvrdil ani neprokázal, že bylo dodáno jiné osobě nebo že deklarovaný dodavatel touto osobou být nemohl. Tvrzení žalovaného jsou nepodložena a nemají oporu ve spisovém materiálu. Žalobkyně také namítá, že správce daně neuvedl, o jaká zákonná ustanovení své závěry opírá. Žalobkyni netíží důkazní břemeno stran prokázání obezřetnosti, to nebylo ani předmětem dokazování v průběhu daňové kontroly. Ani z rozsudku NSS ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009 – 232, na nějž poukazoval správce daně, žádná taková další podmínka pro osvobození od daně nevyplývá. Případný není ani poukaz žalovaného na rozsudek ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018 – 42, neboť ve věci žalobkyně nebylo sporné, zda zboží bylo skutečně přepraveno na území jiného členského státu.
14. Žalobkyně také uvádí, že to, zda deklarovaný odběratel plní své daňové povinnosti a komunikuje se svým správcem daně, není podmínkou pro vznik nároku na osvobození od daně. Jedná se o skutečnosti, které nemůže žalobkyně jakkoli ověřit, neboť nejsou v její dispozici. Pokud dožadovaná finanční správa nemůže ověřit určitou skutečnost, samo o sobě to nečiní důkazy předložené žalobkyní nevěrohodnými.
15. Žalovaný se výslovně odmítl vypořádat s některými odvolacími námitkami, neboť podle jeho názoru směřují proti stanovisku správce daně k odvolání, nikoli proti rozhodnutí. Pokud stanovisko správce daně obsahovalo „něco, co nebylo obsahem rozhodnutí“, měl postupovat podle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 111/2019 Sb. (dále jen „daňový řád“). Skutečnost, že žalobkyně v doplnění odvolání reflektovala právní názor správce daně obsažený ve stanovisku podle § 113 odst. 3 daňového řádu, nemůže být na překážku tomu, aby se tímto doplněním odvolání žalovaný zabýval.
16. Žalobkyně se dále v žalobě vyjadřuje k jednotlivým tvrzením žalovaného k důkazním prostředkům.
17. Za nezákonné také žalobkyně považuje odmítnutí dalšího výslechu pana O.. Důvodem tohoto návrhu byla skutečnost, že svědek vypovídal, jak sám uvedl, v „časové tísní“ (spěchal na vlak). Žalobkyně proto neměla stejný prostor ke kladení otázek jako správce daně. Výslech byl zaměřen pouze na obchodní spolupráci a ne na jednotlivé pořizovatele a jednotlivá plnění. S tímto důkazním návrhem se žalovaný vůbec nevypořádal. Pokud žalovaný tvrdí, že svědecká výpověď byla obecná, měl v rámci dalšího výslechu možnost zjistit konkrétní skutečnosti týkající se jednotlivých odběratelů a plnění.
18. Žalobkyně nesouhlasí se žalovaným, že deklarovaná plnění měla být vykázána jako zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku. V případě, že by obstál názor žalovaného o neprokázání dodání zboží deklarovaným odběratelům, bylo na žalovaném, aby prokázal, že zboží bylo dodáno v jiném členském státě neplátcí daně, resp. osobě, pro níž by pořízení zboží nebylo v souladu s čl. 3 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému DPH, ve znění účinném do 27. 12. 2018 (dále jen „směrnice o DPH“) a příslušným ustanovením vnitrostátního právního řádu. To žalovaný neprokázal. Pokud rozporuje, že skutečný stav je odlišný od stavu deklarovaného, je jeho důkazní povinností skutečný stav prokázat. Žalobkyně má navíc za to, že požadavek § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani

z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), aby byl kupující osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, je podle judikatury Soudního dvora (např. rozsudek ze dne 16. 12. 2010, ve věci C-430/09, *Euro Tyre Holding*) v rozporu se směrnicí o DPH. Podstatné je podle Soudního dvora splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození, nikoliv skutečnost, zda pořizující osoba splní formální registrační podmínku spočívající v registraci k DPH. V souladu s rozsudky ze dne 27. 9. 2012 ve věci C-587/10, *VSTR*, či *Euro Tyre Holding* se definice osoby povinné k dani „týká výlučně osoby, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti, aniž toto postavení podřizuje tomu, zda tato osoba má identifikační číslo pro účely DPH“. Pokud tedy žalovaný a správce daně odmítají dodávky zboží do jiného členského státu EU osvobodit a překlasifikovali je na tuzemská zdanitelná plnění, je za situace, kdy bezpochyby bylo zboží přepraveno z tuzemska do jiného členského státu EU tak, jak požaduje § 64 odst. 1 zákona o DPH, resp. čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH, jejich povinností prokázat, že příjemcem zboží nebyla osoba povinná k dani. Skutečnost, že zboží pořídily osoby povinné k dani, vyplývá i ze samotného charakteru dodávaného zboží a jeho množství, tj. surový řepkový olej určený pro výrobu biopaliv v objemu stovek tun. Podle žalobkyně nelze § 22 odst. 1 a 2 zákona o DPH aplikovat v situaci, kdy se prokazatelně jedná o dodání zboží do jiného členského státu a sporná je pouze konkrétní osoba pořizovatele. Poukaz žalovaného na rozsudky NSS ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 48/2016 – 92, *Lamela Electric I*, ze dne 23. 3. 2017, č. j. 7 Afs 50/2016 – 73, *Lamela Electric II*, a ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, č. 2172/2011 Sb. NSS, *Makro Cash & Carry*, nejsou přílehlavé, neboť řešily situace, kdy nebyla prokázána skutečná přeprava zboží do jiného členského státu.

### Vyjádření žalovaného

19. Žalovaný zastává názor, že správce daně pochybnosti o oprávněnosti uplatnění osvobození od daně kvalifikovaně vyjádřil ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 14. 12. 2016. Správce daně zpochybnil u transakcí s Red Dot a Damian Giera předložené faktury, dodací listy, bankovní výpisy, karty zásob, průvodky výdejem materiálu, vážní lístky, CMR listy, kupní smlouvy, a u odběratele Red Dot také polské doklady KW a u odběratele Damian Giera polské doklady PZ (*pryjęcie materiałów z zewnątrz*) a „Dokument przemieszczenia“. Pochybnosti neodstranila ani svědecká výpověď pana H.. Důkazní prostředky předložené, případně navržené žalobkyní nebyly s to pochybnosti správce daně rozptýlit. Písemná prohlášení pořizovatelů shledal správce daně nevěrohodnými. Svědecké výpovědi pánů O. a P. neprokázaly, komu konkrétně by surový řepkový olej dodán. Žalobkyně důkazní břemeno neunesla a přes existenci objektivních okolností postupovala neopatrně, nemohla být proto v dobré víře. Nelze také přehlédnout, že obchodovala s rizikovou komoditou. Žalobkyně vytrhává z kontextu jednotlivé pasáže svědeckých výpovědí, kterými argumentuje ve svůj prospěch. Důležitými jsou informace získané v rámci mezinárodní výměny informací, a to že deklarovaní odběratelé nepřiznali pořízení zboží od žalobkyně, Red Dot je nekontaktní a Damian Giera se zabývá zprostředkováním pojištění. Opakovaná svědecká výpověď pana Orsága nebyla provedena pro nadbytečnost, neboť výslech tohoto svědka již jednou proběhl (dne 22. 1. 2018), žalobkyně (resp. její zástupce) měla možnost klást svědkovi otázky, čehož využila. Naprosto nepřijatelná je námitka, že neměla stejný prostor ke kladení otázek jako správce daně, neboť z protokolu o výslechu svědka se podává, že již v úvodu výslechu měla žalobkyně prostor pro kladení otázek, žádné otázky v reakci na tuto výzvu však nepoložila. Z protokolu je rovněž zřejmé, že poté, co se svědek

vrátil z toalety, jednání pokračovala a zástupce žalobkyně mu po dobu dvaceti minut kladl otázky, na které svědek odpovídal. Výslech trval více než dvě hodiny. Žalovaný též zdůvodnil, proč nepřistoupil k mezinárodnímu dožádání za účelem ověření existence smluvního vztahu mezi odběrateli a subjekty uvedenými na dokladech.

20. Žalobkyně nepřípadně poukazuje na § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu, neboť toto ustanovení míří na obsah právního jednání, nikoli k prokázání skutečného stavu věci oproti stavu formálně deklarovanému. Žalovaný ani nebyl povinen prokazovat dodání zboží v jiném členském státu neplátcí daně, resp. osobě, pro níž pořízení zboží nebylo předmětem daně při pořízení. Nedošlo k nepřipustnému rozšiřování důkazního břemene na žalobkyni. Byla-li si žalobkyně vědoma, že CMR listy obsahují subjekty odlišné od odběratelů, měla od nich vyžadovat příslušná vysvětlení, nikoli rezignovat. Neschopnost žalobkyně doložit souvislosti a vazby subjektů uvedených na CMR listech a dalších dokladech vypovídá o jejím neobezřetném chování a o tom, že nemohla být v dobré víře. Žalobkyně nemohla být v dobré víře, že uplatňuje osvobození od daně oprávněně a že v budoucnu unese důkazní břemeno ve vztahu k oprávněnosti tohoto nároku.
21. K námitce, že je v zahraničním obchodě běžnou praxí, že v místě vykládky zboží není provozovna odběratele, žalovaný zdůrazňuje, že i z uvedeného důvodu byla žalobkyně povinna zajistit si dostatek důkazních prostředků k doložení splnění podmínek pro osvobození od daně a nemohla se spokojit s doklady, které vykazují zcela jasné nesrovnalosti a na kterých figurují zcela jiné subjekty. Žalobkyně si byla vědoma, že Red Dot na adresách vykládky nemá provozovnu. Připustila tedy, že vědomě uváděla nesprávné údaje na jí vystavovaných dokladech, ve kterých označila tuto společnost nejen jako odběratele, ale i jako konečného příjemce zboží. Nedůvodná je též námitka nepřipustného vytváření dalších podmínek pro osvobození od daně. Nestací tvrdit, že bylo dodáno do jiného členského státu, ale je třeba prokázat i to, že bylo dodáno konkrétní osobě, kterou žalobkyně deklaruje.
22. Žalovaný dále konstatuje, že napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné.
23. Stanovisko správce daně je toliko interním dokumentem, který není adresován daňovému subjektu, k jeho obsahu se proto žalovaný nemusel vyjadřovat. Přesto obsah námitek směřujících proti stanovisku posoudil. Nebyl dán ani důvod pro seznámení žalobkyně s obsahem stanoviska podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný žalobkyni seznámil s odlišným právním názorem písemností č. j. 18260/19/5300-22442-707666.
24. Závěr, podle kterého je třeba z dotčených plnění odvést daň na výstupu je souladný se zákonem o DPH a judikaturou (rozsudky *Lamela Electric I* a *Makro Cash & Carry*). Namítali žalobkyně, že žalovaný postupoval v rozporu s rozsudkem SDEU ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-409/04, *Teleos*, podává se z napadeného rozhodnutí opak. Žalovaný tímto rozsudkem na několika místech argumentoval a aplikoval na případ žalobkyně. Argumentace rozsudkem NSS ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 – 46, *Jet Group*, je nepřiléhavá, neboť v žalobkynině případě nebyly informace z mezinárodního dožádání jedinými, které znevěrohodnily žalobkyniní předložené důkazy. Žalovaný postupoval též v souladu s rozsudky SDEU *Euro Tyre* a *VSTR*.

### Replika žalobkyně

25. Žalobkyně má za to, že ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 14. 12. 2016 není vůbec uvedeno, jak správce daně hodnotil předložené důkazní prostředky, resp. že se jimi vůbec

zákonným způsobem zabýval. Naproti tomu je podstatné, že žalobkyní předložené důkazní prostředky spolu korespondují a prokazují, že pořizovateli zboží byli deklarovaní odběratelé. Pokud žalovaný klade na rozdíl od správce daně žalobkyni k tíži nesrovnalosti ve vztahu k přepravě, měl o tomto jiném názoru vyrozumět žalobkyni. Podle ujednání v kupní smlouvě náklady na přepravu zboží nesl kupující, což se i stalo. Z logiky věci nemůže obstat tvrzení žalovaného, že byly zpochybněny všechny důkazní prostředky, neboť skutečnosti, že zboží existovalo, transakce se uskutečnily a zboží bylo dodáno na území jiného členského státu, nejsou sporné. Žalovaný ani pořádně neví, co bylo předmětem daňového řízení a dokazování. Informace získané v rámci mezinárodní výměny informací nejsou žádnou relevantní skutečností, natož důkazním prostředkem. Tvrzení žalovaného, že takové informace jsou „důležité“, je tedy minimálně zavádějící. Nadto jsou tyto informace v rozporu s důkazními prostředky předloženými žalobkyní. Výpověď pana O. byla dostatečná k prokázání, že pořizovatelem byl deklarovaný odběratel Damian Giera. Žalobkyně nenavrhovala „opakovanou svědeckou výpověď“ tohoto svědka, ale navrhovala jej opětovně vyslechnout (tj. výpověď doplnit či v ní pokračovat).

26. Pokud žalovaný stanovil daň, je třeba, aby tato daňová povinnost byla uložena na základě konkrétního zákonného ustanovení a aby žalovaný prokázal naplnění podmínek pro jeho aplikaci. Je vyloučeno, aby žalobkyni byla z dotčených plnění stanovena daň, jako by se jednalo o tuzemské plnění. Je v rozporu s legitimním očekáváním žalobkyně, pokud uskutečňuje dodání zboží do jiného členského státu pro osobu registrovanou k dani a toto dodání bylo posouzeno jinak, než předvídá zákon. V praxi není ekonomicky odůvodnitelné ani reálně proveditelné, aby dodavatel zboží pátral po tom, jak jeho odběratel s pořízeným zbožím naloží, nebo snad dokonce svému dodavateli sděloval, komu zboží dále prodá. Je zřejmé, že i když na adrese vykládky není provozovna odběratele, neznamená to, že tento odběratel není konečným příjemcem. Žalovaný nevysvětlil, jak by informace o tom, že v místě vykládky se nachází skladovatel zboží, rafinérie či provozovna obchodního partnera odběratele, měla vliv na posouzení věci. Tato skutečnost je irelevantní a žalovaný tento požadavek klade žalobkyni nezákonně k tíži.
27. Pokud daňové orgány vychází z plateb uskutečněných odběrateli, je podle žalobkyně vyloučené, aby současně tvrdily, že není prokázáno dodání osobě registrované k dani v jiném členském státě, resp. kdo byl touto osobou. Daňové orgány postupovaly v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů, neboť po žalobkyni požadovaly prokázat sporné skutečnosti s absolutní jistotou, ačkoli podle judikatury postačuje prokázat dostatečnou míru pravděpodobnosti. Žalovaný k hodnocení důkazních prostředků přistupoval čistě formalisticky (CMR listy), některé dokonce ani nehodnotil (zejména bankovní výpisy, kupní smlouvy), dezinterpretoval svědecké výpovědi, kterými se řádně nezabýval, a tvrzení žalobkyně, další navržené důkazní prostředky odmítl. Sám důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení nevyhledával a za tím účelem neprovedl dokazování.
28. Žalobkyně trvá na tom, že je povinností žalovaného prokázat skutečný stav věci odlišný od deklarovaného. Žalovaný přehlíží, že je to on, kdo dodání zboží do jiného členského státu překlasifikoval na dodání tuzemské. Vyměření daně předpokládá, že jsou pro to zákonné podmínky, což musí prokázat žalovaný. V řízení bylo prokázáno, že došlo k dodání zboží, k jeho přepravě do jiného členského státu, přepravu zajistila žalobkyně (prodávající), odběratel (kupující) či jimi zmocněná osoba a pořizovatelem zboží byla osoba povinná k dani, resp. osoba registrovaná k dani v jiném členském státě. Pokud žalovaný tvrdí, že se

jednalo o tuzemské zdanitelné plnění, bylo na něm, aby to prokázal. Z tohoto pohledu je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Správce daně a žalovaný odpovídají za zákonnost rozhodnutí, a tedy za to, že daň je vyměřena ve správné a zákonné výši.

### Duplika žalovaného

29. Podle žalovaného žalobkyně dezinterpretuje jeho tvrzení ve vztahu k výzvě k prokázání skutečností. Žalovaný svým tvrzením toliko deklaroval, že došlo k přenesení důkazního břemene. Nic nenasvědčuje tomu, že závěry daňových orgánů byly předem připraveny. Důvodem pro doměření daně je neunesení důkazního břemene žalobkyní. Nesrovnalosti v přepravě plynou z rozporu mezi tvrzením žalobkyně, že doprava byla plně hrazena kupujícím a předloženou sestavou týkající se „napárování“ faktur přijatých za dopravu k fakturám vydaným za prodej oleje, z nichž vyplynulo, že přepravu hradila žalobkyně. Pokud žalobkyně uvádí, že při přípravě materiálu pro správce daně ohledně přiřazení přepravy k fakturám mělo dojít k chybě v psaní, jedná se o opožděně uplatněnou námitku. Opožděně byla rovněž uplatněna související námitka absence postupu podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Tvrzení žalobkyně, že žalovaný opírá své závěry toliko o informace z mezinárodní výměny informací, je nepravdivé. Svědek O. nevypovídal v časové tísní, výslech trval více než dvě hodiny a žalobkyně měla dostatečný prostor pro kladení otázek. K porušení § 5 odst. 3 ani § 6 odst. 4 daňového řádu nedošlo. Výslech svědka byl řádně proveden a ukončen, žádné výhrady neměla ani žalobkyně. Argumentaci ohledně návrhu na pokračování ve svědecké výpovědi, považuje žalovaný za účelovou. Po lhůtě byla uplatněna též námitka rozporu s legitimním očekáváním. Bankovní výpisy představují pouze deklaraci toku finančních prostředků a nejsou samy o sobě za současné existence nevyvrácených pochybností o dodání zboží do jiného členského státu deklarovanému odběrateli způsobilé prokázat splnění podmínek pro osvobození od daně. I další námitky (postupu v rozporu s § 114 odst. 2, § 115 odst. 1 a § 116 odst. 2 daňového řádu) žalobkyně uplatnila opožděně. Žalobkyně nekonkretizuje, které námitky měly zůstat nelyžované. Judikaturou týkající se důkazní povinnosti a míry prokazování daňovým subjektem žalobkyně argumentuje odtrženě od jejího smyslu.

### Další vyjádření žalovaného

30. 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 SDEU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie s.r.o.* (dále též „rozsudek SDEU *Kemwater*“) při posuzování hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu a rozsudku NSS ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021 – 45, ve věci *VYMĚTALÍK - INPOS s.r.o.* (dále jen „rozsudek *Vymětalík*“).
31. Žalovaný popsal judikaturu SDEU a NSS týkající se osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu. Zdůraznil, že pro přiznání osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu je třeba prokázat tři podmínky: 1. musí dojít k převedení práva nakládat se zbožím jako vlastník, 2. zboží musí být přepraveno přes hranice a 3. musí být dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě (viz rozsudek *Teleos*). Prokázání dodání zboží konkrétní osobě registrované k dani tedy představuje hmotněprávní podmínku pro přiznání osvobození, kterou musí prokázat daňový subjekt (rozsudek SDEU *VSTR* a judikatura NSS citovaná v bodu 6 vyjádření). NSS potvrdil, že pro odepření osvobození postačí nenaplnění byť jediné z podmínek § 64 zákona o DPH (viz rozsudek

NSS ze dne 13. 12. 2017, č. j. 2 Afs 113/2017 – 44). Skutečnost, že daňový subjekt musí pro přiznání osvobození prokázat konkrétního deklarovaného odběratele, detailně popisuje řada rozsudků NSS (žalovaný cituje rozsudek ze dne 25. 2. 2010, č. j. 9 Afs 98/2009 – 313). V rozsudku ze dne 27. 3. 2014, č. j. 7 Afs 66/2013 – 78, NSS akcentoval, že je třeba vždy posuzovat skutečný obsah právního jednání a nestačí najít pouze „formálního“ odběratele uvedeného na daňových dokladech, nýbrž je třeba najít skutečného odběratele zboží. K tomu žalovaný odkázal na rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015 – 30, který se týká výhradně deklarovaného odběratele. Povinnost daňového subjektu prokázat tři podmínky pro přiznání osvobození dle § 64 zákona o DPH aproboval i Ústavní soud. V případech pochybností o dodání zboží je rovněž třeba dle Ústavního soudu zkoumat dobrou víru daňového subjektu. Je tak nutné v případě nevyvrácených pochybností posuzovat, zda mohl prodávající nabýt dobrou víru v to, že přeshraniční dodání bylo uskutečněno tak, jak to má vyplývat ze souvisejících dokladů, zejména z mezinárodních nákladních listů (usnesení Ústavního soudu ze dne 19. 12. 2017, sp. zn. II. ÚS 1628/17).

32. Žalovaný má za to, že v projednávané věci nelze aplikovat závěry rozsudků *Kemwater* a *Vymětalík*. Rozsudek *Kemwater* se netýká osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu. SDEU v něm vykládal zcela jinou problematiku a vyslovené závěry nelze paušalizovat a automaticky aplikovat na jiné instituty DPH. Judikatura Soudního dvora u osvobození od daně je ustálená. Jelikož SDEU svou dřívější judikaturu nezmínil, nelze dovozovat, že ji zamýšlel popřít či přehodnotit. Pokud by tak chtěl učinit, jistě by svá dřívější rozhodnutí zmínil. SDEU rozlišuje mezi nárokem na odpočet daně a osvobozením od daně. Pokud se osvobozením od daně v rozsudku *Kemwater* nezabýval, nelze jej na tuto problematiku aplikovat.
33. NSS v rozsudku *Vymětalík* používá nesprávnou terminologii a vůbec se nezabývá relevantní právní úpravou. Sice se zabýval případem týkajícím se osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, avšak pojem osvobození se v rozsudku prakticky nevyskytuje. NSS užívá pojem nárok na odpočet daně, ačkoliv sporným bylo přiznání osvobození od daně. Nárok na odpočet daně a osvobození od daně jsou přitom zcela odlišné instituty. NSS zohlednil pouze rozsudek *Kemwater*, který se týkal nároku na odpočet daně, a nezabýval se judikaturou týkající se přímo osvobození od daně. NSS též zpochybnil svou dřívější ustálenou judikaturu, aniž by se jí jakkoliv zabýval.
34. I kdyby bylo možné připustit aplikaci rozsudku *Kemwater* na osvobození od daně (což bez dalšího nelze), je třeba konstatovat, že by to na nutnosti prokázat deklarovaného odběratele nic nezměnilo. SDEU v rozsudku *Kemwater* jednoznačně uvedl, že otázka deklarovaného dodavatele jakožto osoby povinné k dani představuje hmotněprávní podmínku, kterou prokazuje daňový subjekt. Daňový subjekt uvedené nemusí prokázat pouze tehdy, pokud je tato skutečnost dostatečně doložena zjištěnými skutkovými okolnostmi. V případě osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu nelze na zjištění deklarovaného odběratele rezignovat. Jedná se o jednu ze tří hmotněprávních podmínek pro přiznání osvobození, kterou prokazuje daňový subjekt. Zároveň je zjištění konkrétního deklarovaného odběratele nezbytné pro zachování principu neutrality v rámci obchodu mezi členskými státy. Na rozdíl od tuzemského nároku na odpočet daně je v případě osvobození od daně třeba kromě konkrétní osoby posuzovat i to, v jakém konkrétním členském státě byla registrována. Pokud totiž není prokázán konkrétní odběratel, není možné ani určit, zda se skutečně jednalo o dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státu a v jakém

konkrétním státě tato osoba byla registrována. NSS v rozsudku *Vymětalík* přenáší důkazní břemeno stran prokázání odběratele na daňové orgány, ačkoliv ty nemohou vědět, s kým daňový subjekt obchoduje. Po žalovaném či správci daně nelze požadovat, aby za daňový subjekt zkoumali, komu konkrétně bylo zboží dodáno a z jakého členského státu odběratel je. Přestože je systém DPH harmonizovaný, existují určité rozdíly v postavení osob, přičemž úkolem orgánů finanční správy nemůže být zkoumat režimy všech členských států, aby za daňový subjekt potvrdily, že zboží bylo skutečně dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě. Uvedené představuje zásadní odlišnost od případu *Kemwater*, neboť do úvahy zde vstupuje i zkoumání, z jakého členského státu odběratel byl.

35. Žalovaný doplnil, že NSS v rozsudku *Vymětalík* vůbec nepracuje s dobrou vírou, přestože se jedná o důležitý a ve prospěch daňových subjektů svědčící institut. Současně popírá a narušuje ustálený a vyvážený systém prokazování osvobození od daně. Daňový subjekt byl povinen prokázat tři hmotněprávní podmínky, aby mu bylo přiznáno osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu (resp. vyvrátit pochybnosti správce daně). Pokud se tak nestalo, byl daňový subjekt dodatečně chráněn dobrou vírou ve splnění těchto podmínek.
36. Rozsudek *Vymětalík* proto nelze brát jako judikurní východisko pro další případy, a tedy ani pro posuzovaný případ, a je třeba vycházet z dřívější ustálené judikatury SDEU a NSS. Ostatně takto zjevně postupoval i první senát NSS, který v rozsudku ze dne 24. 2. 2022, č. j. 1 Afs 238/2020 – 59, ve věci *Steris s.r.o.* (dále jen „*Steris*“), tj. po vydání rozsudku *Vymětalík*, postupoval v souladu s dlouhodobě ustálenou judikaturou, která zde byla před vydáním rozsudku *Vymětalík*. Rozsudek *Steris* se týká věci, v níž měla stěžovatelka prokázat třetí hmotněprávní podmínku dle § 64 zákona o DPH, tj. dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě. NSS neaplikoval rozsudek *Kemwater* a *de facto* popírá závěry vyslovené v rozsudku *Vymětalík*. Uvedené potvrzuje argumentaci žalovaného, dle níž rozsudek *Vymětalík* nemůže představovat judikurní obrat ve věci osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu.
37. Z nastíněných důvodů žalovaný navrhl přerušit řízení do pravomocného rozhodnutí o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 17. 2. 2022, č. j. 55 Af 48/2020 – 61, případně předložit předběžnou otázku SDEU.

### Reakce žalobkyně

38. Žalobkyně nesouhlasí s názorem žalovaného, že nemají být aplikovány závěry rozsudku NSS *Vymětalík*. Nesdílí ani názor, že by se rozsudek *Kemwater* odchyloval od ustálené judikatury SDEU. NSS se zabýval otázkou nároku na odpočet podle § 64 zákona o DPH. Posuzoval, zda došlo k dodání zboží do jiného členského státu osvobozeného od daně. S využitím závěrů rozsudku *Kemwater* vyložil podmínky pro posouzení transakce a dospěl k závěru, že pokud k dodání zboží do jiného členského státu došlo, je dodavatel oprávněn uplatnit nárok na odpočet. Jelikož je v případě žalobkyně posuzováno, zda došlo k naplnění podmínek pro posouzení transakce jako dodání zboží do jiného členského státu a z předložených důkazů plyne, že množství dodaného oleje je schopna pořídit pouze osoba povinná k dani, je nutné žalobkyni přiznat nárok na osvobození. Byť nárok na osvobození a nárok na odpočet jsou odlišnými instituty, pro uplatnění a uznání nároku na osvobození se uplatní stejná východiska. Neuznat či odepřít nárok lze ze stejných důvodů.

Ani judikatura SDEU důsledně nerozlišuje mezi nárokem na odpočet a osvobozením od daně s nárokem na odpočet.

39. Podle žalobkyně z rozsudku *Kemwater* nevyplývá, že deklarovaný dodavatel jakožto osoba povinná k dani představuje hmotněprávní podmínku, kterou prokazuje daňový subjekt. NSS v rozsudku *Vymětalík* konstatoval, že si lze jen stěží představit, že by odběratelé nebyli plátcí daně, pokud byl řepkový olej doručován do rafinérií v dodávkách přesahujících desítky tun. Žalobkyně namítá, že její dodávky byly činěny v rámci stovek tun, proto je pořídily osoby povinné k dani. Žalobkyně poukázala na to, že dle směrnice o DPH není podstatné, zda pořizující osoba splnila formální podmínku spočívající v registraci k DPH. Podmínkou pro osvobození není ani dobrá víra. V souladu s judikaturou SDEU lze nárok na osvobození odepřít, jen pokud je dodavatel zapojen do daňového podvodu a pokud o něm mohl vědět.
40. V posuzované věci se o takový případ nejedná. Nedostatek dobré víry není možné dovodit jen z formálních nedostatků či chybějících dokladů v situaci, kdy doklady putují s řidiči a jsou přebírány skladníky v rafinériích či skladech v jiném členském státě, kteří nemají povědomí o jejich důležitosti pro daňové účely. Žalovaný si protiřečí, pokud uvádí, že posuzování dobré víry je tzv. záchranou sítí daňových subjektů v případě, že nejsou schopny prokázat splnění podmínek pro osvobození. Žalovaný tímto způsobem dobrou víru neposuzoval, jestliže dovedl, že žalobkyně nebyla v dobré víře, protože nepředložila dostatek důkazů či deklarování odběratelé byli nekontaktní. Žalobkyně namítá, že jí daňové orgány nedaly možnost se vyjádřit k tomu, že není v dobré víře. Správce daně netvrdil k dobré víře nic v tom smyslu, který vykládá žalovaný. Žalobkyně zastává názor, že v dobré víře byla. Shrnula, že prokázala naplnění všech zákonných podmínek pro osvobození od daně, a to včetně skutečnosti, že **skutečným pořizovatelem zboží byl deklarovaný odběratel**. Pokud by soud dospěl k závěru, že žalobkyně skutečného pořizovatele neprokázala, je nesporné, že došlo k naplnění základního znaku intrakomunitární transakce, a to k přepravě zboží na území jiného členského státu, které musely pořádit osoby povinné k dani. Závěrem žalobkyně vyjádřila nesouhlas s přerušením řízení. Návrh považuje za obstrukční jednání žalovaného ve snaze oddálit rozhodnutí ve věci.

### Doplnění vyjádření žalovaného

41. Žalovaný upozorňuje na další argumenty, které dle jeho názoru svědčí závěru, že v dané věci nelze aplikovat závěry rozsudku *Kemwater*. Opětovně poukazuje na rozsudek NSS *Steris* a dále na rozsudek ze dne 10. 2. 2022, č. j. 9 Afs 274/2020 – 61, *molton*, který se týká prokázání třetí hmotněprávní podmínky podle § 64 zákona o DPH (zda zboží přebrali deklarování odběratelé registrovaní k DPH v jiném členském státě). V této věci NSS rozsudek *Kemwater* neaplikoval a *de facto* popírá závěry vyslovené ve věci *Vymětalík*. Žalovaný poukazuje též na rozsudek rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 – 208, č. 4336/2022 Sb. NSS, *Kemwater* (dále též „rozsudek rozšířeného senátu *Kemwater*“), v jehož bodu 30 rozšířený senát uvedl, že osvobození od daně při dodání do jiného členského státu představuje výrazně odlišný nárok než je nárok na odpočet DPH. Závěr, že pro přiznání osvobození od daně a zachování neutrality daně je třeba znát konkrétního odběratele, plyne i z čl. 138 směrnice o DPH, v němž je výslovně upraveno uvedení identifikačního čísla pro DPH pořizovatele zboží jakožto hmotněprávní podmínka pro uplatnění osvobození od daně. S účinností od 1. 1. 2020 již identifikační číslo pro DPH nepředstavuje pouze formální požadavek. Dříve tento požadavek plynul

z judikatury SDEU. Dobrá víra je dodatečnou záchrannou sítí pro daňové subjekty, které nejsou schopny prokázat podmínky osvobození od daně. Je nutno ji zkoumat vždy, i pokud nebylo prokázáno splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně. Tato „záchranná síť“ představuje pro daňové subjekty výhodu. Rozsudek *Kemwater* konstruuje jinou výhodu spočívající v tom, že nárok na odpočet lze v případě neprokázání deklarovaného dodavatele přiznat, prokáže-li daňový subjekt, že sporná plnění dodala jiná osoba, která má postavení osoby povinné k dani. Přijetím závěrů rozsudku *Vymětalík* by byla daňovým subjektům přiznávána druhá výhoda (vedle výhody v podobě zkoumání dobré víry). V projednávané věci se žalobkyně nemohla oprávněně domnívat, že splňuje podmínky pro přiznání osvobození od daně, tj. nebyla v dobré víře. Ve skutkově obdobných případech ostatně soud dospěl k závěru, že žalobkyně v dobré víře nebyla (srov. rozsudky Krajského soudu v Praze 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). Aplikace výhody v podobě možnosti prokázání toho, že zboží bylo dodáno neidentifikované osobě povinné k dani, nutí daňové orgány vyhovět žalobkyni i v případě, kdy u ní nelze osvědčit dobrou víru v dostatečnost a průkaznost podkladů. Nastává tak absurdní situace, kdy laxní přístup daňového subjektu lze jednoduše zhojit učiněním závěru, že zboží bylo dodáno neidentifikované osobě. Takový postup je nutno odmítnout, neboť nelze jednoznačně posoudit naplnění podmínek pro osvobození od daně (zejména zda se skutečně jednalo o dodání do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státu). Pokud by stačilo prokázat dodání zboží neidentifikované osobě povinné k dani v jiném členském státu a daňový subjekt by byl ještě chráněn dobrou vírou, narušila by taková situace rovnováhu z hlediska práv a povinností daňového subjektu a správce daně.

42. K vyjádření žalobkyně žalovaný uvedl, že rozsudek SDEU *Teleos* je v dané věci aplikovatelný, neboť se týká výlučně osvobození od daně při dodání do jiného členského státu. Stejně tak rozsudek ze dne 7. 12. 2010, ve věci C-285/09, z nějž plyne, že odběratele je třeba znát, resp. SDEU na jeho identifikaci trvá. Povinnost prokázat konkrétního dodavatele SDEU jednoznačně potvrdil v rozsudku *VSTR*. Požadavek na identifikaci konkrétního odběratele před novelizací směrnice o DPH plynul z judikatury SDEU (šlo o formální podmínku pro osvobození od daně). Žalobkyně nerozlišuje mezi dobrou vírou v dostatečnost a průkaznost podkladů a dobrou vírou, že se neúčastní daňového podvodu, resp. je směšuje a dovozuje nesprávné závěry. Žalobkyně nemohla být v dobré víře, že dodávky zboží skutečně proběhly, jak deklarovala.
43. V podání ze dne 20. 1. 2023 žalovaný opět soudu navrhl přerušit řízení do okamžiku rozhodnutí SDEU o předběžné otázce, kterou mu předložil NSS usnesením ze dne 26. 10. 2022, č. j. 4 Afs 291/2021 – 34, *B2 Energy* (věc je u SDEU vedena pod sp. zn. C-676/22, pozn. soudu).

### Jednání soudu

44. Při jednání soudu dne 14. 2. 2023 setrvali účastníci řízení na svých procesních stanoviscích. Žalobkyně zopakovala, že žalovaný hodnotil důkazy (např. CMR listy) formalisticky a porušil zásadu volného hodnocení důkazů. Žalobkyně důkazní břemeno unesla. Pokud by soud uzavřel, že nikoli, žalobkyně se domnívá, že je třeba aplikovat závěry vyslovené v rozsudcích *Vymětalík* a *Kemwater*. I v tomto případě byl dodán řepkový olej v řádech desítek tun, což je totožná situace jako ve věci *Vymětalík*. Muselo jít tedy o dodání osobě povinné k dani. Žalobkyně nesouhlasí ani s posouzením sporných plnění jako tuzemských. To by bylo možné jen v případě, kdy by bylo dodáno do České republiky nebo do jiného

členského státu osobě neplátce. Plnění neměla být podrobena tuzemské DPH. Žalovaný setrval na závěru, že žalobkyně důkazní břemeno neunesla. V průběhu daňového řízení nebyly rozptýleny ani pochybnosti stran faktické realizace přepravy. Tato otázka však nebyla předmětem žaloby. Rozsudek ve věci *Vymětalík* je excesem z ustálené judikatury NSS i SDEU. Žalovaný poukázal na rozsudek zdejšího soudu ze dne 7. 10. 2022, č. j. 55 Af 52/2020 – 81, týkající se zdaňovacího období ledna 2016, ve kterém soud posuzoval obdobné žalobní námítky, které shledal nedůvodnými.

### Splnění procesních podmínek

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

### Posouzení žaloby soudem

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

46. Podle čl. 20 směrnice o DPH pořízení zboží uvnitř Společenství se rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořizovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich do jiného členského státu než státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží.
47. Čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH upravuje povinnost členských států osvobodit od daně dodání zboží splňující podmínky, které jsou v něm vyjmenovány. 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.
48. Podle § 13 odst. 1 zákona o DPH se dodáním zboží 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.
49. 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.
50. Aby mohla být transakce kvalifikována jako dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie, musí dojít 1) k převedení práva nakládat jako vlastník s určitým hmotným majetkem, 2) k odeslání nebo přepravě zboží prodávajícím nebo samotným pořizovatelem, nebo jejich jménem, do jiného členského státu, než ze kterého je zboží odesíláno a 3) k dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě (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) i SDEU [např. rozsudek ze dne 6. 4. 2006 ve věci C-245/04, *EMAG Handel Eder, Euro Tyre Holding, VSTR, či Teleos*]. Prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně při intrakomunitárním dodání zboží přitom leží na daňovém subjektu (srovnej rozsudky NSS ze dne 16. 3. 2021, č. j. 3 Afs 149/2018 – 54, ze dne 23. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012 – 31, či ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012 – 45, či rozsudky SDEU *Teleos* či rozsudek ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-184/05 *Twob International BV*).

51. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt je povinen jednak daň přiznat (břemeno tvrzení), jednak své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Účetní doklady, tj. příjmové doklady či faktury, však zpravidla samy o sobě neprokazují, že se opravdu uskutečnila operace, která je jejich předmětem (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 – 103, bod 39). Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi totiž nemohou být podkladem pro uplatnění osvobození zboží od daně, zpochybní-li správce daně, že dodání zboží se fakticky uskutečnilo tak, jak to stojí v dokladech. Daňový doklad je jen formálním důkazem o skutečně provedeném plnění. Jestliže se dodání zboží neuskutečnilo tak, jak je plátce deklaroval, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením daňového dokladu, byť i formálně správného (nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99; rozsudky NSS ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012 – 32, a ze dne 27. 11. 2014, č. j. 9 Afs 47/2014 – 74). Prokazuje-li daňový subjekt nárok na osvobození od DPH formálně bezvadnými písemnostmi a daňovými doklady, ale zároveň existují pochybnosti o faktickém stavu, je součástí důkazního břemene daňového subjektu prokázat existenci podmínek, za nichž dochází k osvobození zdanitelného plnění od DPH, což obdobně platí také ve vztahu k odpočtu DPH. Nárok na osvobození od DPH podle § 64 zákona o DPH je dán pouze za zákonem stanovených podmínek, jejichž naplnění byl správce daně oprávněn zkoumat, aby ověřil oprávněnost uplatněného osvobození (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 – 195, č. 2172/2011 Sb. NSS).
52. 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, *Plöckl*, C-24/15, 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 ze dne 6. 9. 2012, ve věci C-273/11 *Mecsek-Gabona*, či 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.

*Závěry rozsudků Kemwater nelze ve věci žalobkyně aplikovat*

53. Mezi účastníky řízení se v průběhu soudního řízení rozhořel spor ohledně možnosti aplikace právních závěrů v rozsudcích SDEU a rozšířeného senátu ve věci *Kemwater* na případ žalobkyně. Tuto otázku do řízení vnesl žalovaný jednak v reakci na závěry vyslovené ve věci *Kemwater*, ale také na navazující judikaturu NSS (rozsudek *Vymětalík*) i zdejšího soudu (rozsudek č. j. 55 A 48/2020 – 61 vydaný v jiné věci žalobkyně). Nebyla tedy předmětem včas uplatněných žalobních námitek (což je s ohledem na okamžik podání žaloby pochopitelné). I přesto se soud touto otázkou v souladu s principem rovnosti zbraní a kontradiktornosti řízení zabýval, neboť žalovaný vnesením nových argumentů cílil ovlivnit rozhodnutí soudu ve věci, a žalobkyni proto muselo být umožněno se k těmto argumentům vyjádřit. Povinností soudu pak je na tuto argumentaci reagovat.
54. Soud připomíná, že věc *Kemwater* se týkala prokázání hmotněprávních podmínek při uplatňování nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu, nikoli prokázání podmínek pro uplatnění osvobození od daně při intrakomunitárním dodání zboží. SDEU v této věci dospěl k závěru, že uplatnění nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu musí být odepřeno, jestliže skutečný dodavatel zboží či služeb nebyl identifikován a daňový subjekt nepodařilo se dokázat, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež daňový subjekt poskytl, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl.
55. Na rozsudek SDEU navázal rozšířený senát v rozsudku *Kemwater*. V něm uvedl, že postavení dodavatele zboží (poskytovatele služeb) jako plátce DPH je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet. Dodavatel zboží (poskytovatel služeb) nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet naplněna, má k dispozici správce daně. Uvedl také, že nevěděl-li daňový subjekt, že může svá tvrzení a důkazní návrhy směřovat ke skutkovým okolnostem prokazujícím postavení faktického dodavatele jak plátce DPH a správce daně tímto směrem nevedl své úvahy při hodnocení důkazů (či nehodnotil okolnosti vyplývající z důkazů, které již měl k dispozici), je v zásadě nutno odvolací rozhodnutí zrušit a umožnit daňovému subjektu navrhnout případně nové důkazy a správci daně hodnotit zjištěné okolnosti z hlediska závěrů SDEU.
56. V reakci na citovaná rozhodnutí SDEU a rozšířeného senátu judikatura NSS zprvu zaujala poměrně přísný postoj a ve věcech, jejichž předmětem byla otázka prokázání dodavatele zboží (poskytovatele služeb) při uplatňování nároku na odpočet DPH, rozhodnutí o odvolání rušila (viz např. rozsudky ze dne 21. 4. 2022, č. j. 9 Afs 18/2020 – 38, ze dne 27. 4. 2022, č. j. 9 Afs 336/2018 – 64, ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 254/2018 – 52, ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 227/2020 – 40, ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 185/2021 – 58, ze dne 4. 5. 2022, č. j. 9 Afs 91/2019 – 42, ze dne 5. 5. 2022, č. j. 9 Afs 295/2020 – 67, či ze dne 31. 8. 2022, č. j. 1 Afs 30/2018 – 66). Mírnější přístup v tomto typu sporů se následně objevil např. v rozsudku ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018 – 46, v němž NSS sám hodnotil skutečnosti, které vyplynuly v průběhu daňového řízení a také obsah vyjádření daňového subjektu v průběhu soudního řízení. Uzavřel, že nová judikatura nepředstavuje jakýsi paušální poukaz na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí, která předcházela rozsudkům ve věci *Kemwater*, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namístě zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla

fakticky dodat sporné plnění. Tyto indicie NSS hledal jak v dosavadních skutkových zjištěních, tak v podáních činěných v soudním řízení (obdobně rozsudky ze dne 29. 6. 2022, č. j. 10 Afs 66/2019 – 53, ze dne 20. 6. 2022 č. j. 1 Afs 499/2020 – 53, ze dne 29. 6. 2022, č. j. 10 Afs 53/2020 – 57, ze dne 20. 7. 2022, č. j. 10 Afs 281/2020 – 75, 12. 7. 2022, č. j. 6 Afs 403/2020 – 63. V rozsudku ze dne 22. 6. 2022, č. j. 5 Afs 215/2019 – 65, pak NSS doplnil, že indicie o tom, že by sporná plnění mohl fakticky dodat jiný plátce DPH, nelze spatřovat pouze v situaci, kdy o dodávkách deklarovaných plnění od osoby uvedené na dokladu existují vážné pochybnosti. Z provedeného dokazování musí vyplývat takové skutečnosti, které budou směřovat k tomu, že faktický dodavatel v postavení plátce DPH skutečně byl.

57. Soud na tomto místě zdůrazňuje, že judikatura citovaná v předcházejícím bodu se vztahuje k uplatňování nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu. K otázce, zda se mají závěry věci *Kemwater* aplikovat i v případě uplatňování osvobození od DPH při intrakomunitárním dodání ustálená judikatura NSS zatím neexistuje. Soud se pak shoduje se žalovaným, že závěry rozsudku SDEU *Kemwater* není možno do této oblasti automaticky přenášet.
58. Soud je na rozdíl od závěrů vyslovených v rozsudku zdejšího soudu č. j. 55 Af 48/2020 – 61 (a v dalších rozsudcích týkajících se téže žalobkyně – rozsudky ze dne 9. 5. 2022, č. j. 55 Af 7/2021 – 70, ze dne 7. 10. 2022, č. j. 55 Af 52/2020 – 81, a ze dne 7. 10. 2022, č. j. 55 Af 57/2020 – 90) přesvědčen, že rozsudek NSS ve věci *Vymětalík* neposkytuje přesvědčivé odůvodnění, proč by měl soud aplikovat závěry vyřčené ve věci *Kemwater* i na případy týkající se osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu. Byť se NSS v uvedené věci také zabýval otázkou osvobození od DPH, nijak se nezabýval odlišností tohoto institutu od nároku na odpočet DPH a bez bližšího vysvětlení aplikoval i na osvobození od DPH závěry rozsudku *Kemwater*. Rozsudek *Vymětalík* přitom na mnoha místech používá nesprávně terminologii týkající se právě nároku na odpočet DPH (např. body 46, 50, 52) a nezohledňuje předcházející judikaturu NSS týkající se prokazování podmínek uplatňování osvobození od DPH (resp. dostává se s ní do rozporu, aniž by aktivoval postup podle § 17 odst. 1 s. ř. s.), kromě rozsudku SDEU *Kemwater* se nevyjádřil ani k další judikatuře SDEU, která se přímo týkala osvobození od DPH při intrakomunitárních dodáních (to, že by měla být překlenuta závěry vyslovenými ve věci *Kemwater* týkající se nároku na odpočet na DPH, není vůbec jednoznačné a vyplývá to ostatně též z dalšího postupu téhož senátu NSS, který se ve věci *B2 Energy* obrátil na SDEU s předběžnou otázkou). Rozsudek *Vymětalík* byl nadto vydán ještě před rozhodnutím rozšířeného senátu *Kemwater*, který, byť se otázky osvobození od DPH podrobně nevěnoval, k jedné z uplatněných kasačních námitek (argumentace dobrou vírou) konstatoval, že jde „o výrazně odlišný nárok“ od nároku na odpočet DPH (viz bod 30).
59. Nelze pak pominout, že v rozsudku ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020 – 63 (bod 28), NSS vyslovil zcela opačný závěr, podle kterého se rozsudky ve věci *Kemwater* dodání zboží do jiného členského státu netýkají. Zde podle NSS nadále platí, že dodavatel musí prokázat, že jeho odběratel v zahraničí je osobou povinnou k dani. Byť ani tyto závěry NSS podrobněji nezdůvodnil, poukázal na rozsudek SDEU *VSTR*, který potvrzuje i aktuální (vydané po rozhodnutí SDEU ve věci *Kemwater*) rozsudky NSS ze dne 10. 2. 2022, č. j. 9 Afs 274/2020 – 61, *molton*, a *Steris*, podle nichž je český dodavatel povinen prokázat, který zahraniční subjekt byl skutečným příjemcem zboží.

60. Soud si je vědom skutečnosti, že otázka, zda mají být závěry vyslovené ve věci *Kemwater* aplikovány též při posuzování prokázání třetí ze shora vyjmenovaných podmínek pro uplatnění osvobození od daně při dodání do jiného členského státu, je předmětem předběžné otázky položené NSS ve věci *B2 Energy*. Je však přesvědčen, že tato skutečnost není důvodem pro přerušení řízení o nyní projednávané žalobě, jak požadoval žalovaný.
61. V dané věci totiž nelze odhlédnout od toho, že daňové orgány fakticky žalobkyni již v daňovém řízení umožnily, aby objasnila, kdo zboží skutečně odebral. Opakovaně ji vyzývaly, aby doložila souvislosti a vazby subjektů uvedených na CMR listech a polských vážních lístcích k deklarovaným obchodním transakcím. Například při ústním jednání dne 23. 6. 2016 se správce daně ve vztahu k deklarovaným odběratelům Red Dot a Damian Giera tázal žalobkyně, zda jsou jí známy společnosti uvedené v položce č. 24 CMR listů („zboží obdržel“) a na polských dokladech (LOGISTYK Bazy Magazynowej Wroclawia Biodiesel S.A., Wroclawia – BIO Sp. z o.o., Brassica Trade Sp. z o.o., Development Investment Trade s.a., WEGA Sp. z o.o., TRANS Sp. z o.o.). Žalobkyně k těmto dotazům ve sdělení ze dne 13. 7. 2016 uvedla, že společnosti uvedené v položce č. 24 CMR listů jí nejsou známy. Z veřejně dostupných zdrojů je jí známo jen to, že společnost LOGISTYK Bazy Magazynowej Wroclawia Biodiesel s.a. je společností zabývající se zpracováním a výrobou methylesteru řepkového oleje. Pokud jde o polské doklady, jde o vážní lístky či doklady z vykládky zboží prokazující, že zboží bylo dodáno do Polska. Společnosti na nich uvedené žalobkyně nezná. Obdobně při jednání dne 5. 10. 2016 správce daně požadoval, aby žalobkyně doložila souvislosti a vazbu subjektů uvedených na CMR listech a polských dokladech ke sporným dodáním. K tomu žalobkyně uvedla, že se vyjádří, následně však žádné vyjádření nepodala.
62. V odvolání žalobkyně setrvala na názoru, že deklarovaní odběratelé převzetí zboží na CMR listech potvrdili. Nic na tom podle žalobkyně nemění skutečnost, že na stejném CMR listu jsou otištěna i razítka jiných společností, např. *skladovatele, zpracovatele nebo obchodního partnera pořizovatele, kterému bylo zboží dále prodáno*. Ani v odvolání tedy žalobkyně netvrdila, že by snad společnosti uvedené na CMR listech měly být skutečnými odběrateli, ale přiřkla jim jiné role v rámci obchodních transakcí. Ke společnosti Biodiesel žalobkyně uvedla, že si byla vědoma, že společnost Red Dot nemá na adresách vykládky provozovnu. Domnívá se proto, že tento odběratel měl uzavřenou smlouvu se subjektem provozujícím činnost v daném místě, což je v zahraničním obchodu běžnou praxí (zejména pokud je odběratel obchodníkem a ne zpracovatelem komodit). Žalobkyně v této souvislosti navrhla správci daně, aby formou mezinárodního dožádání ověřil existenci smluvního vztahu mezi odběratelem a společnostmi uvedenými na důkazních prostředcích.
63. Žalobkyně tedy po celou dobu daňového řízení pevně zastávala názor, že prokázala dodání zboží deklarovaným odběratelům Red Dot a Damian Giera. Výzvy správce daně k upřesnění rolí jiných společností uvedených na CMR listech a polských dokladech odmítala s tím, že jde o nepřipustné rozšiřování jejího důkazního břemene. Možnost, že bylo zboží dodáno jinému odběrateli (například některé ze společností uvedených na těchto dokladech), nepřipustila ani v řízení před soudem, a to i přesto, že jí byly známy závěry rozsudku SDEU a rozšířeného senátu ve věci *Kemwater* a mohla se k nim vyjádřit. Ani soudu však nenabídla žádná tvrzení či alespoň indicie, které by nasvědčovaly tomu, že zde existoval jiný než žalobkynin tvrzený odběratel řepkového oleje v jiném členském státu. Naopak, ve vyjádření ze dne 25. 3. 2022 k argumentaci žalovaného nemožností aplikovat závěry ve věci *Vymětalík* (resp. *Kemwater*) žalobkyně opakovaně zdůraznila své

přesvědčení, že prokázala, že skutečným pořizovatelem zboží byl deklarovaný odběratel. Upozornila-li žalobkyně, že obdobně jako ve věci *Vymětalík*, docházelo i v jejím případě k dodávání řepkového oleje v objemu stovek tun, z čehož vyplývá, že jej musely pořídit osoby povinné k dani, konstatuje k tomu soud, že takové tvrzení nepovažuje za označení jiného faktického odběratele ve smyslu shora citované judikatury (natož pak za tvrzení jakkoli prokázané). Nadto, samotná vysoká hodnota plnění (resp. jeho objem) nutně nemusí znamenat, že žalobkyně dodala sporná plnění osobě povinné k dani (viz obdobně rozsudek č. j. 10 Afs 374/2020 – 59, bod 27). Za situace, kdy není zřejmé, kdo konkrétně zboží odebral, totiž nelze např. vyloučit, že zboží odebralo současně vícero subjektů, čímž by došlo ke snížení hodnoty jednotlivých (takto rozdělených) plnění, či že odběratelem byl konečný spotřebitel, tedy osoba, která zboží nepoužívá ke své ekonomické činnosti, a nebyla by proto povinná k dani.

64. Jak již soud zdůraznil shora, povinností daňového subjektu je unést břemeno důkazní k jeho vlastním tvrzením. Netvrdí-li však daňový subjekt určitou skutečnost (zde o existenci alternativního odběratele), ačkoli tuto možnost měl minimálně v řízení před soudem, nepovažoval by soud za souladné s principem rozložení důkazního břemene daňového řízení a zásadou hospodárnosti, aby věc vrátil zpět do daňového řízení za účelem doplnění dokazování stran skutečností, které daňový subjekt do řízení vůbec nevnesl (netvrdil). Tento přístup je dle názoru soudu plně v souladu s rozhodovací praxí NSS, která postupně reaguje na vývoj související s rozsudky ve věci *Kemwater* (viz shora). Označuje-li žalobkyně setrvalé za odběratele subjekty uvedené na fakturách a existenci jiných faktických odběratelů netvrdila v daňovém řízení ani v řízení před soudem, nemají závěry přijaté ve věci *Kemwater* na posouzení věci žádný vliv (viz obdobně rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2022, č. j. 10 Afs 529/2021 – 46, bod 24).
65. Soud tedy s ohledem na shora uvedené konstatuje, že i v případě, že by závěry SDEU ve věci *Kemwater* dopadaly též na otázku osvobození od daně při dodání jiného členského státu (určení osoby odběratele), nebyly by pro jeho aplikaci v nyní posuzované věci splněny podmínky, neboť žalobkyně existenci alternativního odběratele netvrdila a v daňovém řízení nevyvstaly žádné indicie, které by na takového odběratele ukazovaly. Soud zde opětovně zdůrazňuje, že samotná vysoká hodnota nepředstavuje okolnost svědčící o tom, že zboží bylo dodáno osobě povinné k dani, a že by tedy daňové orgány měly postupovat podle rozsudků ve věci *Kemwater* (rozsudek NSS č. j. 10 Afs 374/2020 – 59). Obdobným způsobem ostatně postupoval NSS např. v rozsudku ze dne 15. 11. 2022, č. j. 1 Afs 142/2022 - 49, který se také (mimo jiného) týkal osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu. I v této věci daňový subjekt setrval na svých tvrzeních o prokázání deklarovaných odběratelů, aniž by tvrdil jiného faktického odběratele. V bodu 49 tohoto rozsudku NSS uzavřel, že *si je vědom skutečnosti, že výše odkazované rozsudky se týkají vrácení odpočtu na DPH, přičemž v nyní souzené věci je předmětem osvobození od této daně při dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie. Zda rozsudek ve věci Kemwater ProChemie vůbec dopadá na tuto oblast je v současné době předmětem předběžné otázky položené SDEU (viz usnesení NSS ze dne 26. 10. 2022, č. j. 4 Afs 291/2021-37). I kdyby se však uvedený rozsudek vztahoval na oblast osvobození od daně, dle výše uvedeného posouzení by ani v tomto případě nepředstavoval důvod pro zrušení napadených rozhodnutí.* Jednalo se o obdobnou situaci jako v nyní řešeném případě. Soud tedy nevidí důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí s poukazem na závěry rozsudků ve věci *Kemwater*.

66. Z uvedeného důvodu proto soud nepřistoupil ani k přerušení řízení do rozhodnutí NSS o kasačních stížnostech proti jiným rozsudkům zdejšího soudu ve věci téže žalobkyně či do rozhodnutí SDEU o předběžné otázce ve věci C-676/22, *B2 Energy*, neboť řešení sporných právních otázek, které jsou předmětem těchto řízení, není pro posouzení žaloby rozhodné.

*Žalobkyně neprokázala dodání zboží deklarovaným odběratelům*

67. Soud se neztotožnil s žalobkyní, že předloženými listinami prokázala, že zboží skutečně dodala deklarovaným odběratelům a že žalovaný nehodnotil všechny důkazní prostředky.
68. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení důkazními prostředky (zejména účetnictvím a daňovými doklady), ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením jsou předložené důkazy daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.
69. Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví, jiných povinných záznamů či tvrzení se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. rozsudky ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 – 63, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016 – 36).
70. Důkazní břemeno ohledně splnění podmínek vzniku nároku na osvobození plynoucích z čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH, resp. § 64 zákona o DPH, nese ten, kdo se domáhá osvobození od DPH, tj. dodavatel zboží. Je proto v jeho zájmu, aby si opatřil takové podklady, které mohou relevantním způsobem prokázat, že k dodání do jiného členského státu skutečně došlo (viz rozsudky NSS ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 – 195, č. 2172/2011 Sb. NSS, či ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012 – 45).
71. 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.“*

72. Z těchto závěrů vychází i judikatura NSS, podle níž mohou mít CMR listy vystavené v souladu s ustanovením Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční dopravě (CMR) s vyznačením příjemce, že zboží převzal, zásadní váhu při prokazování dodání zboží, zejména v situacích, kdy dodavatel nezajišťuje přepravu zboží, přičemž jejich vypovídací hodnota je založena tím, že na vyhotovení by měly spolupůsobit tři na sobě většinou nezávislé osoby, prodejce, dopravce a kupující (viz rozsudky NSS ze dne 30. 6. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 – 195, či ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 82/2019 – 42). Zákon o DPH v § 64 odst. 5 uvádí, že dodání zboží do jiného členského státu lze prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky. Ani písemné prohlášení o přepravě zboží do jiného členského státu však nelze považovat za důkaz jediný a absolutní, ale musí odpovídat zjištěnému skutkovému stavu, aby je bylo možné považovat za věrohodné a dostatečně průkazné (viz např. rozsudek NSS ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014 – 49, či ze dne 7. 5. 2019, č. j. 7 Afs 140/2018 – 31). Jak uvedl NSS v rozsudku 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.“
73. Pokud plátce daně neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení daňového řádu stanovící důkazní povinnost správce daně (§ 92 odst. 5 daňového řádu) dovozovat, že je to správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti za něho prokazovat, a že pokud tak neučinil, bylo jeho rozhodnutí vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (viz rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2015, č. j. 5 Afs 188/2014 – 63). Důkazního břemene se daňový subjekt nemůže zbavit ani s odkazem na vyhledávací povinnost správce daně zakotvenou v § 92 odst. 2 daňového řádu. Tuto povinnost totiž nelze vykládat tak, že by zcela nahradila povinnost daňového subjektu tvrdit a dokazovat rozhodné skutečnosti (viz rozsudek NSS ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013 – 30). Daňové řízení totiž není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 – 125). Je na plátcích, aby na základě objektivních důkazů prokázal splnění hmotněprávních podmínek, ledaže potřebné údaje má správce daně k dispozici.
74. V posuzované věci není sporu o tom, že žalobkyně sice předložila primární doklady k prokázání svých daňových tvrzení. Nelze však souhlasit se žalobkyní, že by správce daně neunesl důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, tedy že by neprokázal

důvodné pochybnosti o věrohodnosti, správnosti, přesvědčivosti a úplnosti předložených primárních dokladů.

75. Správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 14. 12. 2016 formuloval pochybnosti o správnosti a úplnosti předložených listin (na předložených CMR listech byl u všech faktur vydaných v položce č. 24 subjekt odlišný od deklarovaných odběratelů a nesrovnalosti týkající se zajištění přepravy, kdy žalobkyně odkazovala na dodací podmínku FCA, byť fakturovala i cenu dopravy). Dále z výsledků mezinárodních dožádání vyplynulo, že deklarovaný odběratel Red Dot je pro polského správce daně nekontaktní, sídlo společnosti se nachází na adrese virtuální kanceláře, která je registrační adresou mnoha společností, a tento deklarovaný odběratel nepřiznal pořízení zboží z jiného členského státu. Z výsledků dožádání dále vyplynulo, že skutečnou hlavní činností deklarovaného odběratele Damian Giera je zprostředkování pojištění a uvedený žádný pořízení zboží od žalobkyně nepřiznal. 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.
76. 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.
77. Soud se shoduje s daňovými orgány, že zjištění správce daně byla způsobila vzbudit důvodné pochybnosti ohledně dodání zboží deklarovaným odběratelům (a tedy i o tom, zda došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na tuto osobu povinnou k dani v jiném členském státě a spojení takového dodání s přepravou) a vedla k přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni, které však neunesla.
78. Pokud jde o společnost **Red Dot**, ačkoli ji žalobkyně na fakturách označila jako odběratele i konečného příjemce zboží, na předložených CMR listech bylo v položce 24 (Zboží obdržel) otisk razítka odlišných společností, a to razítko společnosti LOGISTYK Bazy Magazynowej Wratislavia-Biodiesel S.A. (dále jen „Logistyk“) a v jednom případě společnosti Wratislavia-Biodiesel S.A. Žalobkyně uvedla, že tyto subjekty nezná. Na polských dokladech (KW) byla uvedena společnost Wratislavia- BIO Sp. z o.o. (dále jen „BIO“) a v kolonce klient společnosti Dreamway nebo WROEL Sp. z o.o. Ačkoliv se na CMR listech nacházelo nad položkou nebo v položce „Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“ razítko společnosti Red Dot a neurčitý podpis, není uvedeno, kdy a kým bylo připojeno. Pochybnosti k průběhu obchodních transakcí, které žalobkyně neodstranila svými obecnými vyjádřeními, tak přetrvávaly a žalobkyně je naopak posílila. Např. při ústním jednání dne 23. 6. 2016 na dotaz, kdo vystupoval za společnost Red Dot odpověděla pouze obecně, že za obchodní partnery jednají oprávněné osoby nebo pověření zaměstnanci a komunikace probíhá telefonicky, mailem nebo osobně. Při ústním jednání dne 5. 10. 2016 žalobkyně uvedla, že za odběratele vystupoval pan H., na kupních smlouvách, které předložila dne 25. 7. 2016, byl ovšem podepsán pan K.. Ačkoliv žalobkyně v žalobě uvedla, že podmínky jednotlivých dodávek byly konkretizovány ústně či přes e-mail, žádnou e-mailovou korespondenci s deklarovanými odběrateli ohledně předmětných dodávek nikdy nedoložila. Stejně tak ani přes výzvu správce daně, nedoložila objednávky, ve kterých by bylo uvedeno místo vykládky. Správce daně zjistil i nesrovnalosti v přiřazené přepravě u dvou vydaných faktur, u kterých se popis cesty

neshodoval s místem vykládky dle CMR listů. Žalobkyni přitom byly nesrovnalosti zjištěné z předložených důkazních prostředků sděleny správcem daně při ústním jednání dne 5. 10. 2016 a následně i ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 14. 12. 2016.

79. Žalobkyně považovala pro posouzení věci za podstatné předložené kupní smlouvy, CMR listy a dodací listy, na nichž je jako příjemce zboží uveden deklarovaný odběratel, a bankovní výpisy dokládající, že deklarovaný odběratel dohodnutou kupní cenu za zboží zaplatil. Žalobkyně rovněž odkázala na prohlášení pořizovatele zboží vystavené deklarovaným odběratelem, a na výpovědi svědků, kteří se účastnili předmětných obchodních transakcí. Dle žalobkyně spolu tyto důkazní prostředky vzájemně korespondovaly a jednoznačně potvrzovaly, že skutečným pořizovatelem zboží jsou deklarovaní odběratelé. Soud žalobkyni ovšem nemůže dát za pravdu z následujících důvodů.
80. Pokud jde o výslech svědka R. H. (dispečera společnosti TRANSPORTSTAV), žalobkyně v žalobě namítala, že jeho výpověď byla dezinterpretována. Dle správce daně ale ani výpovědi tohoto svědka nebyly odstraněny pochybnosti ohledně splnění podmínek podle § 64 zákona o DPH (viz str. 5 a 6 výzvy správce daně). Rovněž žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že výpověď svědka H. byla neurčitá a obecná, neboť svědek vypověděl, že vezl olej pro společnost, která byla uvedena v položce č. 24 „Zboží obdržel“, což ale dle předložených dokladů nebyl deklarovaný odběratel. Svědek zároveň nevěděl, kdo zboží od přepravce odebíral, které díly CMR listu se kde a komu předávají, neovládal podmínky INCOTERMS 2010 a s jistotou nevěděl ani to, komu by vznikla škoda v případě znehodnocení převáženého zboží (viz bod 53 napadeného rozhodnutí). Soud ze spisu zjistil, že svědek H. vypověděl, že místo vykládky určuje společnost, která olej odebírá. Dozví se adresu vykládky a konkrétní subjekt, který olej odebírá. Řidič se dozví, jaký subjekt má zboží obdržet (položka č. 24 CMR listu) právě od svědka H. a podle CMR listu, kde má jasnou adresu vykládky. Svědek však zároveň vypověděl, že CMR listy obdrží od žalobkyně, přičemž při nakládce nechává 1. list žalobkyni (to uvedl až po opravě oprávněné osoby žalobkyně), zbytek vyplňuje on nebo řidič na základě objednávky z obchodního oddělení žalobkyně. Žalobkyně sděluje, kdo je odesílatel a kdo příjemce. Na místě vykládky jsou přítomni řidič a zaměstnanec dané společnosti, přičemž řidič ověřuje, že dovezl zboží oprávněné osobě, přes název společnosti, PIN kód, který svědkovi H. zasílá společnost, které olej veze, a razítko společnosti. Dále si svědek ověřuje SPZ tahače a cisterny, váhu řepkového oleje. Při nahlédnutí do CMR listu a otázce, proč je na některých CMR listech uvedena jiná společnost než společnost uvedená jako příjemce nebo v kolonce „potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“, svědek H. odpověděl, že razítko je „dodavatele RED DOT a razítko magazyna, kde je asi jejich sklad“. Dále vypověděl, že přeprava pro žalobkyni se týkala i společnosti RED DOT.
81. Z výše uvedeného dle soudu vyplývá, že správce daně sice žalobkyní zdůrazňovaná tvrzení svědka H. interpretoval jinými slovy, nic to ovšem nemění na závěrech, které z výpovědi vplynuly. Nelze totiž vytrhávat jednotlivé věty z kontextu. Z jeho odpovědi lze usuzovat, že vezl zboží na žalobkyni nebo odběratelem určené místo vykládky (str. 4, otázka č. 15 protokolu o výslechu svědka H., č. j. 4609836/16/2113-60561-203542) a že mu žalobkyně sdělila, kdo je příjemcem (str. 7, otázka č. 39 protokolu). Stejně tak z odpovědi svědka H. vplynulo, že pravděpodobně komunikoval s „odebíratelem – příjemcem“ zboží, spíše než s deklarovaným odběratelem, pokud si s „odběratelem“ ověřuje SPZ tahače, cisterny a váhu oleje, přičemž je z CMR listu zjevné, že tahač a cisterna přijeli na místo vykládky

společnosti LOGISTYK (resp. v jednom případě společnosti Wratislavia-Biodiesel S.A.). Sám svědek H. vypověděl, že je při vykládce přítomen zaměstnanec dané společnosti a že PIN kód obdrží od společnosti, které veze olej. Navíc, jak uvedl i správce daně: „O odběrateli, deklarovaném plátcem, měl svědek informace pouze od plátce, znal v podstatě pouze název odběratele, protože dle instrukcí plátce jej uvedl na mezinárodní nákladní listy. Také proto si většinu odběratelů nepamatoval.“ Nadto žalovaný, stejně jako správce daně, založil své pochybnosti i na jiných tvrzeních svědka H. a odůvodnil, proč z nich nabyl dojmu o celkové nejasnosti a nejistotě jeho odpovědi (viz body 141 až 144, 174 až 176 napadeného rozhodnutí, str. 20 a 34 zprávy o daňové kontrole a str. 7 výzvy ze dne 14. 12. 2016). Co je navíc podstatné pro posuzovanou otázku, ani svědek H. blíže neobjasn timer, proč na CMR listech v položce č. 24 „Zboží obdržel“ figuroval jiný subjekt než deklarovaný odběratel. Žalobkyně pak měla pravdu také v tom, že svědek H. výslovně potvrdil, že odběratelem zboží byla společnost Red Dot, což vyplývá i z jeho vyjádření k předloženým CMR listům při výslechu. Nicméně i zde se soud přiklání k argumentaci správce daně, že z průběhu výslechu je zřejmé, že tak svědek H. učinil až po předložení příslušných CMR listů, kde se nacházelo razítko společnosti Red Dot, ke kterým se měl vyjádřit a ze kterých četl tyto údaje. Pokud vypověděl, že byl osobně ve Wroclawi, kam vezl zboží společnosti Red Dot, sám uvedl, že si to již nepamatuje přesně. Soud se tedy ztotožňuje s orgány finanční správy, že ani na základě výslechu svědka H. nebyly odstraněny pochybnosti ohledně splnění podmínek podle § 64 zákona o DPH. Z hodnocení této svědecké výpovědi daňovými orgány nevyplývá, že by jej hodnotily odtrženě od ostatních důkazních prostředků, jak obecně namítá žalobkyně. Naopak. Tuto svědeckou výpověď zasadily do kontextu zjištění vyplývajících z dalších provedených důkazů. Žalobní námitka ohledně nesprávného hodnocení výpovědi svědka H. správcem daně, resp. žalovaným, je proto nedůvodná.

82. Soud se dále ztotožňuje s žalovaným, že pochybnosti vyvolává i skutečnost, že žalobkyně neprokázala, na základě jakého oprávnění jednal pan H. za deklarovaného odběratele, a ani nesdělila, jakou funkci měl pan H. u deklarovaného odběratele zastávat (bod 46 napadeného rozhodnutí). Žalobkyně totiž při ústním jednání ze dne 5. 10. 2016 uvedla, že odběratel Red Dot vyhledal žalobkyni, nepamatovala si však, kdy, kde a jakým způsobem, a že za odběratele vystupoval pan H.. Z doložených kupních smluv navíc vyplývá, že společnost Red Dot neuvedla žádnou konkrétní osobu oprávněnou komunikovat za kupujícího, nicméně jako kupující je uveden A. K., který je i na kupních smlouvách za společnost Red Dot podepsán (viz např. kupní smlouva č. PR\_OL\_16\_2016). Žalobkyně nedoložila oprávnění pana H. jednat za společnost Red Dot a ani svědek H. se nevyjadřoval ke společnosti Red Dot přesně a jistě. Lze mít tedy pochybnosti o tom, zda za společnost Red Dot jednala oprávněná osoba a zda jí bylo zboží skutečně dodáno, vzhledem k odlišným subjektům na CMR listech a polských dokladech. Pochybnosti posilovala i skutečnost, že žalobkyně předložila prohlášení pořizovatele Red Dot, kde je odkazováno na Potvrzení o přijetí zboží, avšak žádné takové potvrzení předloženo nebylo. Nadto v části, kde bylo prohlášení potvrzeno, je uvedeno datum 5. 2. 2016. Většina dodávek však byla uskutečněna po tomto datu. K 5. 2. 2016 tak nemohly být známy konkrétní údaje k dodávanému zboží. Prohlášení obsahuje podpis neznámé osoby, předtištěné položky *jméno a funkce* nejsou vyplněny, není připojeno razítko deklarovaného odběratele. V prohlášení jsou potvrzeny údaje, které deklarovaný odběratel mohl mít jen zprostředkovaně, neboť potvrzuje, že „zboží bylo předáno k přepravě níže specifikovanými přepravci“, ačkoli se předání zboží k přepravě neúčastnil. Současně je zde potvrzeno, že zboží bylo přepraveno do Slovenské republiky. Ačkoliv pak žalobkyně

v žalobě uvedla, že podmínky jednotlivých dodávek byly konkretizovány ústně či přes e-mail, žádnou e-mailovou korespondenci s deklarovanými odběrateli ohledně dodávek nikdy nedoložila. Stejně tak, ani přes výzvu správce daně, nedoložila objednávky, ve kterých by bylo uvedeno místo vykládky.

83. Obdobné pochybnosti vznikly správci daně i ve vztahu k dodávkám pro deklarovaného odběratele **Damian Giera**. Stejně jako v případě Red Dot byla společnost Damian Giera na fakturách označena jako odběratel i konečný příjemce zboží, avšak na CMR listech je uváděn odlišný subjekt v položce č. 24, který je rovněž na polských dokladech, společnost Damian Giera sice je označena razítkem (bez parafy, data či podpisu) na CMR listech pod kolonkou příjemce, není však uvedena na žádném z polských dokladů.
84. Na CMR listech s místem dodání Lubrza potvrzovala přijetí zboží společnost Brassica Trade Sp. z o.o. (dále jen „Brassica Trade“). Otisk razítka Brassica Trade se nachází v položce č. 24 *“Zboží obdržel“*, přičemž na všech polských dokladech PZ (*przyjęcie materiałów z zewnątrz*) je otisk razítka Brassica Trade a jako dodavatel (*dostawca*) je uvedena společnost OIL SERVICE SP. z. o.o. (dále jen „Oil Service“) a deklarovaný dodavatel (žalobkyně) se na nich nevyskytuje. Na dalších CMR listech je otisk razítka Development Investment Trade S.A. (dále jen „Development“). Na polských dokladech *„Dokument przemieszczenia produktu“* je v položce příjemce otisk razítka Development. U tří faktur nebyl tento doklad přiložen. Na třech CMR listech (k fakturám 21600140, 21600150 a 21600165) není položka č. 24 vůbec vyplněna. Na polských dokladech PZ je otisk razítka Brassica Trade a jako dodavatel ručně vypsán Oil Service. U dodání zboží dle faktury č. 21600157 je na CMR listu v položce č. 24 otisk razítka a podpis TRANS Sp z o.o., který je též na polském dokladu PZ. U dodání zboží dle faktury č. 21600173 je otisk razítka WEGA Sp z o.o. Na polském vážním lístku je uvedena také a jako dodavatel CARBO HOLDING Sp z o.o.
85. Razítka Damian Giera na kopiích CMR listů jsou připojena pod razítky odlišného subjektu v položce o potvrzení zboží, v některých případech bez podpisu, není uvedeno místo a datum potvrzení.
86. Pochybnosti vyplývají i z výsledku svědků navržených žalobkyní. Žalobkyně při ústním jednání ze dne 5. 10. 2016 uvedla, že za odběratele Damian Giera vystupovala kontaktní osoba uvedená v kupních smlouvách, pan O.. Svědek J. O. při výslechu v rozporu s tvrzením žalobkyně 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 (polská obdoba obchodního rejstříku) a zmínil, že někdy přijeli na jednání do Katowic, s tím, že se to nedá specifikovat, paušalizovat a *„nedá se to dělat černo-bíle“*. K dotazu na konkrétní místo v Katowicích 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 Ostravy. 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.

87. K výsledku svědka O. soud také doplňuje, že se žalovaný řádně vypořádal s návrhem žalobkyně na jeho opakování uplatněným v doplnění odvolání ze dne 22. 2. 2018 (viz bod 61 napadeného rozhodnutí). Soud se shoduje se žalovaným, že tento svědek byl již vyslechnut (dne 22. 1. 2018) a žalobkyně měla možnost během celého výsledku klást mu otázky. Opakování výsledku tohoto svědka by proto bylo nadbytečné. Svědek sice v průběhu výsledku k dotazu správce daně, co mu je známo o dále konkrétně vyjmenovaných společnostech (viz s. 9 protokolu o výsledku svědka), že mu *byl předložen nějaký seznam, musí reagovat v časové tísní, protože mu jede vlak, 2 minuty před koncem a žádal o pauzu na toaletu*, k jednotlivým společnostem se však následně vyjádřil, v 11:52 hodin se vzdálil na toaletu, v 11:55 hodin jednání pokračovalo, svědkovi následně kladl dotazy zástupce žalobkyně a jednání bylo ukončeno ve 12:15 hodin. Správce daně nadto umožnil zástupci žalobkyně klást svědkovi dotazy ihned na počátku výsledku, což zástupce odmítl s tím, že zatím žádné dotazy nemá. Zástupce žalobkyně ani sám svědek proti protokolu nevznesli žádné výhrady. Žalobkyni proto nelze přisvědčit, že by z důvodu svědkovy časové tísně neměla stejný prostor ke kladení otázek jako správce daně, nic takového z protokolu o výsledku neplyne a ani žalobkyně to při výsledku nenamítala. Není ani pravdou, že by výslech nebyl zaměřen na jednotlivé pořizovatele. Správce daně svědkovi postupně předestřel firmy několika společností, mezi kterými byly i ty, jejichž razítka byly opatřeny předložené doklady. Co se týče společnosti Red Dot, tu svědek během výpovědi ani jednou nezmínil, na společnost Damian Giera si vzpomněl až k výslovnému dotazu zástupce žalobkyně. Soud se shoduje se žalovaným, že svědek odpovídal velmi obecně (viz shora), nelze proto předpokládat, že by s ještě větším odstupem času byl schopen osvětlit okolnosti jednotlivých plnění (resp. spolupráce s jednotlivými dodavateli). Chtěla-li žalobkyně docílit toho, aby svědek vypovídal konkrétněji, měla možnost mu položit doplňující otázky. Nelze však pominout, že ani k otázkám zástupce žalobkyně svědek nebyl sdílnější (i na ně odpovídal obecně v tom smyslu, že pro polské společnosti *vykonával servis* apod.). Odmítnutí provedení navrhaného důkazu (opakovaného výsledku svědka Orsága) proto nebylo nezákonné.
88. I svědek P., který měl mít dle svědka O. uzavřenu smlouvu s „dotyčným subjektem“ (polskými odběrateli), 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 Knuruwa, Strategy“. Vypověděl, že jedna firma neznámá jedno místo vykládky, destinací bylo více, např. Lubrza, Pawonkow, Wratistawia z Wroclawi. 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.
89. Pokud žalobkyně v této souvislosti namítala, že žalovaný hodnotil výše popsané výpovědi svědků O. a P. izolovaně a nesprávně i ve vztahu k deklarovanému odběrateli Red Dot, pak soud uvádí následující. Žalobkyně navrhla výslech jmenovaných svědků ve vztahu i

k jiným zdaňovacím obdobím a jiným deklarovaným odběratelům, kde se svědek O. účastnil jednání jako obchodní zástupce. Žalobkyni lze dát zapravdu v tom, že se nejednalo o deklarovaného odběratele Red Dot. To ovšem nic nemění na závěru, že ani výpovědi těchto svědků nijak nevyvrátily pochybnosti správce daně, resp. žalovaného, ohledně prokázání dodání zboží deklarovaným odběratelům žalobkyní. Nadto žalobkyně uváděla, že ohledně dodávek pro Red Dot komunikovala s panem H., jeho role při uzavírání obchodů však, jak již soud uvedl shora, vůbec nebyla objasněna.

90. Soud nesouhlasí s žalobkyní ani v tom, že si žalovaný v otázce doložení obchodních vazeb subjektů odlišných od pořizovatele zboží protiřečí. 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.
91. 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 NSS 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).
92. 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. Zde nelze souhlasit s žalobkyní, že to byly daňové orgány, kdo měl vysvětlit, z jakého důvodu by subjekty, které by neměly vůbec žádný vztah k deklarovanému odběrateli (tedy subjekty, jejichž razítka se nachází v položce č. 24 CMR listů), CMR listy potvrzovaly. Byla to totiž žalobkyně, kdo tvrdil, že řepkový olej dodala deklarovaným dodavatelům, kteří ovšem na CMR listech nebyli uvedeni v položce č. 24, což ve spojení s dalšími okolnostmi vyvolalo u správce daně důvodné pochybnosti o správnosti předložených dokladů. Tím důkazní břemeno přešlo zpět na žalobkyni, která měla sporné skutečnosti a svá tvrzení doložit.
93. Důležitost potvrzení v položce č. 24 CMR listu NSS potvrdil v rozsudku ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018 – 42 (body 32 a 33): *„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 přiznání 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 občasné 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 a zjištění z mezinárodních dožadání) vyvolávají vyplněné údaje pochybnosti o průběhu transakce tak, jak byla deklarována.

94. Pokud se na CMR listech nacházela razítka deklarovaných odběratelů, byla umístěna nad položkou nebo v položce *Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu*. Jak bylo výše uvedeno, jedná se o případy, kdy v položce č. 24 převzetí zboží potvrdil jiný subjekt, který byl současně označen i na předložených polských dokladech, na nichž byly vždy subjekty odlišné od deklarovaných odběratelů. Případný není ani názor žalobkyně, že žalovaný hodnotí CMR list čistě formálně, pokud vychází pouze z položky č. 24 a k potvrzení odběratele uvedenému na jiném místě CMR listu nepřihlíží. Byla to žalobkyně, která předložením CMR listů chtěla prokázat, že plnění byla uskutečněna tak, jak tvrdila, a bylo její povinností předložit tomu odpovídající důkazní prostředky. Správci daně a žalovanému postačilo poukázat na důvodné pochybnosti o uskutečněných transakcích. Zdrojem pochybností však nebylo pouze potvrzení přijetí na CMR listech odlišnými osobami, jak ostatně správce daně i žalovaný dostatečně vysvětlili.
95. Soud tedy souhlasí s daňovými orgány, že za dané situace nemohly takto vyplněné CMR listy ve spojení s polskými doklady *prima facie* doložit uskutečnění dodání zboží do jiného členského státu tak, jak žalobkyně deklarovala, resp. že skutečným příjemcem zboží byli

deklarovaní odběratelé Red Dot a Damian Giera, 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 NSS ze dne 23. 3. 2017, č. j. 7 Afs 50/2016 – 73, či ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019 – 37, bod 30).

96. Žalobkyně ve fakturách uváděla, že deklarovaní odběratelé jsou též konečnými příjemci zboží, což nekorespondovalo s údaji na CMR listech a polských dokladech. 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. 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 to 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 a odběratel není přítomen u vykládky, soud nespornuje, že tomu tak být může, pro nyní projednávanou věc je ovšem podstatné, že žalobkyně předloženými listinami neprokázala, že zboží dodala deklarovanému odběrateli.
97. Dodání zboží deklarovaným odběratelům jednoznačně nevyplývalo ani z dalších předložených listin (české a polské doklady), a to ani v jejich souhrnu. Jsou vystavené buď toliko žalobkyní, což přirozeně nemůže prokázat identitu odběratele, anebo zcela jinými subjekty (např. Wratislavia – BIO, Logistyk nebo Brassica Trade), což rovněž neprokazuje, že žalobkyně zboží dodala do jiného členského státu deklarovaným odběratelům. Na polských dokladech KW a PZ (*przyjecie materialów z zewnatrz*) nejsou žalobkyně ani na fakturách deklarovaní odběratelé a koneční příjemci vůbec uvedeni. Jak bylo již výše popsáno, na polských dokladech KW připojených k fakturám, na nichž je jakožto odběratel i konečný příjemce zboží označena Red Dot, je označena Wratislavia – BIO (jako osoba, která provedla vážení) a jako název klienta Dreamway nebo WROEL Sp. z o.o. V případě deklarovaného odběratele Damian Giera je na polských dokladech PZ připojených k fakturám, na nichž je jako odběratel a konečný příjemce Damian Giera, označena společnost Brassica Trade a jako dodavatel Oil Service. Na dokladech *dokument przemieszczenia produktu* byla v položce příjemce uvedena společnost Development. V jednom případě byla na vážním lístku uvedena společnost WEGA a jako dodavatel Carbo Holding.
98. Žalobkyně k polským dokladům uvedla, že je předložila pouze jako důkaz o tom, že zboží bylo na území jiného členského státu přepraveno a tam váženo, nikoli jako doklad o předání a převzetí přepravovaného zboží. To ovšem neznamená, že nemohou být spolu s dalšími listinami zdrojem pochybností o tom, komu bylo zboží dodáno. Pokud žalobkyně poukazuje na výpověď svědka Pawluse, podle nějž pořízení váhy je dosti

nákladné, a proto v areálu bývá jedna společnost, která vlastní váhu a váží zboží na požádání zákazníka, nikterak to nevysvětluje, proč jsou na polských dokladech o vážení uvedeny společnosti, které současně potvrzují převzetí zboží na CMR listech, a další subjekty odlišné od deklarovaných odběratelů jako dodavatelé. Navíc, jak uvedla sama žalobkyně v průběhu daňového řízení, společnosti uvedené na polských dokladech jí nejsou známy.

99. Prokázat dodání zboží deklarovaným odběratelům nemohly ani dodací listy k fakturám. K některým fakturám žalobkyně předložila dodací listy řady BSDV, ty ovšem nebyly v položkách „převzal“ a „předal“ potvrzeny. Dále předložila „dodací listy k faktuře“ (nikoli však ke všem fakturám), na kterých byl otisk razítka (v případě Damian Giera šlo o kopie otisku razítka) deklarovaných odběratelů a parafa a razítko žalobkyně. 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, přičemž podpisy na jednotlivých listinách jsou na pohled odlišné. U podpisů na dodacích listech k fakturám týkajícím se dodávek Red Dot a Damian Giera není patrné, kdo je připojil, ačkoli dle smluvního ujednání byl kupující povinen potvrdit dodací list čitelným jménem a podpisem (čl. VI bod 7 smlouvy), a jsou odlišné od podpisu na předloženém prohlášení pořizovatele. 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 zboží doručen kupujícímu, který byl povinen jej potvrdit (čl. VI bod 5 smlouvy).
100. Lze souhlasit i s názorem žalovaného a správce daně, že ani předložené kopie prohlášení odběratelů pochybnosti neodstranily. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, jakou úvahou byly správce daně a žalovaný při jejich hodnocení vedeni (zejména body 56 a 57 a 84 až 88 napadeného rozhodnutí). Nesrovnalosti v prohlášeních soud shrnul již shora (viz bod 82), přičemž nemůže souhlasit s žalobkyní, že jde toliko o formální nesrovnalosti. V případě společnosti Red Dot je prohlášení datováno k 5. 2. 2016, ačkoli se většina dodávek uskutečnila po tomto datu, chybí na něm razítko deklarovaného odběratele, předtištěné položky „*Jméno*“ a „*Funkce*“ nejsou vyplněny, pouze jako podpis je uvedeno příjmení jednatele, u jedné z faktur nesouhlasí datum úhrady s tabulkovou částí prohlášení atd. Prohlášení společnosti Damian Giera je datováno k 10. 12. 2016, tedy téměř rok po realizaci (posuzovaných) obchodních transakcí, předtištěné položky „*Jméno*“ a „*Funkce*“ nejsou vyplněny, v prohlášení (jeho tabulkové části) byly nesrovnalosti týkající se kupních smluv, u jednoho z plnění nesouhlasila SPZ a místo vykládky s údajem na faktuře atd. Jak trefně shrnul žalovaný, písemné prohlášení deklarovaného odběratele lze považovat za způsobilý důkazní prostředek pouze za předpokladu, že se shoduje se skutečným skutkovým stavem, což se v projednávaném případě nestalo. Soud navíc porovnáním podpisů na prohlášení s kupními smlouvami zjistil, že se neshodují. Soud má tedy stejně jako daňové orgány za to, že prohlášení nebyla způsobilá odstranit vzniklé pochybnosti.
101. Soud považuje za zásadní, že zde existují pochybnosti o tom, kým byla předmětná typizovaná prohlášení s přílohami sestavenými patrně na základě CMR listů podepsána a zda je podepsala osoba oprávněná jednat za deklarované odběratele. Podpis jednatele Red Dot (pan Krutla) na kopii prohlášení se na pohled nejví shodný s podpisem na kupních smlouvách. Z kopií prohlášení opatřených otisky razítek Damian Giera není patrné, jaká

konkrétní fyzická osoba měla tato prohlášení podepsat, přičemž připojený podpis je spíše parafou a je na první pohled odlišný od podpisů uvedených na dodacích listech či kupních smlouvách. K tomu navíc přistupují výše popsané skutečnosti, tedy že žalobkyně neprokázala dodání zboží deklarovaným odběratelům ani CMR listy, dodacími listy k fakturám a dodání zboží deklarovaným odběratelům jednoznačně nevyplývalo ani z předložených českých a polských dokladů. Pochybnosti pak nebyly rozptýleny ani vypovědí žalobkyní navržených svědků, a pochybnosti byly naopak posíleny zjištěními z mezinárodního dožádání.

102. Soud neshledal důvodnou ani námitku, že žalovaný postupoval v rozporu se závěry NSS vyslovenými v rozsudku *Jet Group*. Z výše uvedeného vyplývá, že údaje získané z mezinárodních dožádání 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, ale pouze kopie prohlášení, u nichž existovaly důvodné pochybnosti o tom, zda je podepsala osoba oprávněná jednat za deklarované odběratele. Jak též vyplývá z uvedeného rozsudku, daňový subjekt jakožto dodavatel si nemůže při svých obchodních aktivitách počínat neopatrně.
103. Stejně tak soud nesouhlasí s tím, že by žalovaný v napadeném rozhodnutí odkazoval na nepřiléhavé rozsudky. Žalovaný výslovně uvedl, že k důležitosti CMR odkazuje na rozsudek NSS 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 NSS upozornil na nutnost disponovat věrohodnými doklady o tom, že dodávka zboží byla uskutečněna tak, jak bylo sjednáno. Rozsudek ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009 – 232 (na který poukázal správce daně ve zprávě o daňové kontrole) se sice netýkal otázky uplatňování nároku na osvobození od daně podle § 64 zákona o DPH, správce daně z něj však citoval toliko obecné závěry týkající se nesení důkazního břemene, které jsou přiléhavé i v nynější věci. K poukazu na rozsudek NSS ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 48/2016 – 92, soud uvádí, že v dané věci skutečně bylo primárně zpochybněno přepravení zboží do jiného členského státu. I v tomto případě však žalovaný poukázal na obecné závěry NSS, podle kterých měli daňový subjekt po celou dobu obchodního vztahu za to, že jeho odběratel realizuje přepravy do svého sídla v jiném členském státu, měl nabýt podstatné pochybnosti, pokud obdržel mezinárodní nákladní list se zcela novým subjektem a místem dodání, a požadovat po odběrateli další důkaz o tom, že zboží bylo přepraveno právě jemu. Byť se tedy nejednalo o skutkově shodný případ, i v tomto rozsudku šlo o prokázání podmínek pro osvobození od daně při intrakomunitárním dodání zboží, a soud nevidí důvodu, proč by na ně žalovaný nemohl v odpovídajících pasážích odkázat.
104. Pokud žalobkyně poukazuje na zaplacení kupní ceny, je třeba shodně s žalovaným zdůraznit, že samotná platba nemůže prokázat skutečné dodání zboží konkrétnímu odběrateli, navíc za situace, kdy správci daně vznikly z dalších důkazních prostředků pochybnosti. Na předložených bankovních výpisech je ve vztahu k platbám za dodávky deklarovanému odběrateli Damian Giera patrné pouze to, že úhrady byly provedeny z českého účtu s označením AKCENTA CZ, a.s. nikoli, kdo je konkrétně provedl (dal příkaz k úhradě). V popisu transakcí není uveden název tohoto odběratele a ve většině případů ani čísla faktur. Není pak pravdou, že by žalovaný odmítl provedení důkazu bankovními výpisy týkajícími se odběratele Red Dot. Z bodu 115 napadeného rozhodnutí

vyplývá, že je žalovaný hodnotil, nezpochybnil provedení plateb, nicméně uzavřel, že samotná platba provedená touto společností neprokazuje, že jí zboží bylo dodáno, neboť ostatní důkazní prostředky o tom nesvědčí. S tímto posouzením se soud, jak vyplývá ze shora uvedeného, ztotožňuje. 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 a zejména musí korespondovat s dalšími důkazy, což se v posuzované věci nestalo. Žalobkyně namítala, že zaplacení kupní ceny prostřednictvím AKCENTA CZ bylo v souladu s kupní smlouvou, dle obsahu kupních smluv s odběratelem Damian Giera měl ovšem kupní cenu zaplatit kupující a o žádné jiné společnosti, jejímž prostřednictvím by byla kupní cena zaplacená, zde nebyla zmínka. Taková platba pak nijak neprokazuje deklarovaného odběratele. Pokud žalobkyně uvedla, 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).

105. 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.
106. 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 Damian Giera znám a že pro ně 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 společnost Damian Giera nevzpomněl a nic bližšího nevypověděl (např. kde a jakou činnost vykonávala a s kým za tuto společnost jednal), přičemž obecně uvedl, že se nakládek a vykládek neúčastnil. Pokud pak na dotaz na společnost Brassica Trade uvedl, že ji zná, že je to zpracovatel, i zde se soud ztotožňuje s názorem, že samotné vyjádření nepotvrzuje, že předmětné zboží Damian Giera převzal. 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 vůbec nezminil. 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 Knurowa“). 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 nespécifikování

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. Na polských vážních lístcích deklarovaní odběratelé, jež měli být dle údajů uvedených na faktuře konečnými příjemci, nejsou vůbec uvedeni. Soud se ztotožňuje s žalovaným, že výslechy svědků O. a P. nepřispěly k odstranění pochybností a nelze na jejich základě dospět k závěru, že žalobkyně převedla právo nakládat s věcí jako vlastník na deklarované odběratele.

107. Soud souhlasí s daňovými orgány i v tom, že tvrzení žalobkyně neprokázala ani výpověď svědka H., dispečera TRANSPORTSTAV, 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, Wroclaw, Knurów, Czechovice-Dziedzice a Lubrzu, která se týkala i jiných odběratelů (PETHER Sp. z o.o., M. C., HEDONIS Sp. z o.o., VZ CORPORATION Kft., SKY CASH). K dodávce týkající se odběratele Damian Giera až na základě nahlédnutí do předloženého CMR listu uvedl, že přepravu objednávala a hradila asi žalobkyně, místem vykládky byla Lubrza, přičemž zboží „převzal sklad Brassica Trade“. K dotazu, kdy byl CMR list potvrzen Damianem Gierou, doplnil, že na místě vykládky dne 9. 2. 2016. Tyto informace však svědek vyčetl z CMR listů, které mu dal správce daně k nahlédnutí. Neuvedl, zda se společnost, které se zboží vezlo, shodovala s deklarovanými odběrateli, a zda zboží přebírali v místech dodání zaměstnanci deklarovaných odběratelů, ani od koho konkrétně obdržel telefonní číslo a PIN, jehož prostřednictvím měli řidiči ověřovat, zda bylo zboží přepraveno správné osobě. Stejně tomu bylo v případě deklarovaného odběratele Red Dot, pokud uvedl, že si již nepamatuje, kdo objednával a hradil přepravu, ale myslí, že to byla žalobkyně, že bylo přepraveno „dle CMR do Wrocławu do BIODIESELU“, že zboží převzala rafinerie ve Wratislavi a CMR list byl potvrzen Red Dot na místě vykládky dne 25. 2. 2015.
108. Lze souhlasit se správcem daně a žalovaným, že nejasnosti se týkaly i zajištění přepravy zboží. Žalobkyně do protokolu ze dne 23. 8. 2016 (k obchodní spolupráci s odběratelem Damian Giera za zdaňovací období leden až duben 2016) uvedla, že doprava byla plně hrazena kupujícím, jemuž pouze předala kontakt na dispečera přepravce TRANSPORTSTAV, čímž její role při organizaci dopravy skončila, kupující si detaily sjednával přímo s dispečerem. Jednatel žalobkyně Ing. Ž. v protokolu ze dne 5. 10. 2016 odkazoval na dodací podmínku FCA pravidel INCOTERMS, podle níž prodávající předá celně odbavené zboží pro vývoz dopravci, kterého jmenoval kupující, a to v místě svého podnikání nebo na jiném ujednaném místě. Po předání zboží dopravci přechází riziko i další náklady spojené s přepravou do místa určení z prodávajícího na kupujícího. Tomu však zcela neodpovídá skutečnost, že žalobkyně deklarovaným odběratelům vždy

fakturovala i cenu za dopravu, přičemž dle svědka H. dopravu objednávala u TRANSPORTSTAV žalobkyně a CMR listy vyplňovali dle její objednávky. Současně ovšem uváděl, že místo vykládky mu sdělila firma, které se zboží vezlo, která mu poskytovala i údaje k předání zboží v místě vykládky. Následně žalobkyně pouze obecně uváděla, že dopravu organizovala ona či pořizovatel, přičemž žalobkyně domlouvala cenu, zatímco čas nakládky a místo a čas vykládky si sjednával odběratel (který ovšem nebyl prokázán). Spisová dokumentace obsahuje též faktury vydané TRANSPORTSTAV žalobkyni jako odběrateli za dopravní služby.

109. 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.
110. Žalobkyně v žalobě velmi obecně namítla, že předložila faktury (daňové doklady), kupní smlouvy, dodací listy, CMR listy, bankovní výpisy, prohlášení pořizovatele a další doklady (karty zásob, průvodky výdejem materiálu, vážní lístky, polské doklady), 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.
111. Pokud žalobkyně příkladmo poukázala (stejně jako v odvolání) na doklady k faktuře č. 2160105 (Red Dot), ve vztahu k předložené kupní smlouvě soud opakuje, že existují pochybnosti o tom, kým byla podepsána. Žalobkyně tvrdila, že jednala s panem H., který měl zastupovat odběratele RED DOT, kupní smlouvy byly ovšem podepsány panem K. Žalobkyně nedoložila oprávnění pana H. jednat za společnost RED DOT. Na předloženém prohlášení je u této dodávky odkaz na smlouvu č. PR\_OL\_16\_2016, kterou se žalobkyně zavázala dodat 350 tun surového řepkového oleje v termínu 5. - 6. týden roku 2016, přičemž celkové množství, které mělo být podle prohlášení na základě této smlouvy dodáno, smluvnímu ujednání neodpovídá (je menší – 25,28 a 25,80 tun). Na faktuře je jako odběratel i konečný příjemce uvedena Red Dot, datum plnění je 1. 2. 2016, nicméně na CMR listech (šlo o dvě dodávky) se v položce č. 24 nachází otisk razítka společnosti Logistyk, až pod ním je otisk razítka deklarovaného odběratele v jednom případě bez jakéhokoli podpisu či parafy, v druhém toliko s parafou bez uvedení jména. Nelze pominout ani to, že na CMR listu č. 3805764 je uvedeno, že byl vystaven 31. 1. 2016, nikoli 1. 2. 2016, což by odpovídalo datu dodání dle faktury. Na polském dokladu je označena pouze Wratislavia – BIO Sp. z o.o. a Dreamway jako její dodavatel. Číslo plomb pak nedokládají, komu bylo zboží dodáno, stejně jako platba učiněná prostřednictvím účtu Red Dot. Jak bylo výše uvedeno, existují pochybnosti o tom, kdo kupní smlouvu, dodací list k faktuře a prohlášení dle § 64 odst. 5 zákona o DPH podepsal. Nelze tedy souhlasit s žalobkyní, že veškeré předložené listiny tvoří logický celek, vzájemně spolu korespondují a dokládají, že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli.
112. 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. 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.

*Požadavek na provedení mezinárodního dožádání*

113. 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 a polských dokladech, neboť žalobkyně netvrdila, že by dodávala zboží do jiného členského státu těmto osobám. Žalobkyně měla široký prostor, aby vysvětlila, z jakého důvodu se na převážné většině CMR listů objevuje potvrzení o převzetí jinými společnostmi, které jsou též na polských dokladech z místa dodání, 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.
114. 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.
115. 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 požádaný orgán na žádost vnitrostátního orgánu veškeré informace, které mohou pomoci správně vyměřit DPH. Článek 54 odst. 1 uvedeného nařízení stanoví meze pro výměnu těchto informací mezi vnitrostátními orgány, které nejsou povinny poskytovat požadované informace za všech okolností. Jelikož toto nařízení neobsahuje v tomto směru výslovné ustanovení, nezakládá osobě povinné k dani zvláštní nárok na to požadovat předání informací v případě, že sama není s to předložit důkazy, které by dokládaly její nárok na osvobození od DPH (viz obdobně rozsudek ze dne 27. září 2007, Twob International, C-184/05, EU:C:2007:550, body 30 až 34).“*

116. Z těchto závěrů vychází též judikatura NSS, která potvrzuje, že daňový subjekt se zpravidla nemůže dovolávat povinnosti správce daně obstatat důkaz o uskutečnění intrakomunitárního dodání od správce daně z jiného členského státu, neboť důkazní povinnost ohledně prokázání dodání do jiného členského státu 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). Jinými slovy není zde založeno subjektivní právo, jež by se cestou přímého či nepřímého účinku mohli domáhat osoby dotčené postupy vnitrostátních správců daně, ale jen oprávnění samotného správce daně dle svého uvážení učinit takové mezinárodní dožádání. Soud tímto nezpochybňuje, že v řízení před správcem daně může v konkrétní situaci vyplynout povinnost správce daně využít tuto možnost. Jak však již zdůraznil shora, žalobkyně nemůže svou důkazní povinnost přenášet na správce daně jiných členských států, zvláště pak za situace, kdy ani neuvedla, jaká konkrétní tvrzení hodlala mezinárodním dožádáním 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.
117. 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 nemůže založit nárok na osvobození od DPH. Jak uvedl NSS 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.

*Posouzení plnění jako tuzemských*

118. 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.
119. 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. Takovými vadami napadené rozhodnutí netrpí.

120. To, z jakého důvodu daňové orgány deklarované plnění posuzovaly jako tuzemské plnění, odůvodnil žalovaný v bodě 185 a násl. 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 NSS č. j. 8 Afs 14/2010 – 195, v němž NSS uzavřel, že *„nebyla-li prokázána podstata plnění jako intrakomunitárního a přitom došlo k dodání, jde o plnění zatížené daní na výstupu, které bylo posouzeno jako tuzemské zdanitelné plnění.“* V tomto směru lze přiměřeně poukázat na závěry rozsudku NSS ze dne 30. 6. 2016, č. j. 4 Afs 37/2016 – 34. Z napadeného rozhodnutí je patrné, že správce daně ani žalovaný nezpochybňovali, že k dodání zboží došlo (a ani žalobkyně netvrdila, že by k plnění vůbec nedošlo), ale pouze to, že nebyly splněny předpoklady pro přiznání osvobození dle § 64 zákona o DPH. Námítka nepřezkoumatelnosti této části napadeného rozhodnutí tudíž není důvodná.
121. Soud souhlasí s žalovaným v tom, že jestliže podmínky § 64 odst. 1 zákona o DPH nejsou splněny, je plátce povinen přiznat daň v České republice, a to k datu dodání zboží či k datu přijetí úplaty za dané zboží, podle toho, které datum nastane či nastalo dříve (viz též Drábová, M., Holubová, O., Tomíček, M. Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář. WoltersKluwer, a. s., Praha 2019, k § 64 zákona o DPH, dostupný v právním informačním systému ASPI, či rozsudek NSS č. j. 8 Afs 14/2010-195). Soud dodává, že místo plnění je určeno dle § 7 odst. 1 či 2 zákona o DPH. Uskutečnění plnění nebylo zpochybněno a ani žalobkyně netvrdí, že by k dodání zboží nedošlo. Není přitom úlohou správce daně, aby prokázal, že zboží bylo v jiném členském státu dodáno neplátcí daně, jak namítá žalobkyně. Jak již soud opakovaně zdůraznil, důkazní břemeno k prokázání podmínek pro uplatnění nároku na osvobození od DPH tíží žalobkyni a úkolem daňových orgánů není prokázat, jakým způsobem proběhly sporné obchodní transakce. Nejsou-li splněny zákonné podmínky pro přiznání nároku na odpočet, je v souladu se shora citovanou judikaturou sporná plnění posoudit jako tuzemská.
122. K námítce žalobkyně, podle které vnitrostátní podmínka zakotvená v § 64 odst. 1 zákona o DPH (podle které je nutno prokázat, že odběratel je v jiném členském státu osobou registrovanou k dani) soud poukazuje na rozsudek NSS ze dne ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015 – 30, v němž odkázal na dřívější rozsudek ze dne 25. 2. 2010, č. j. č. j. 9 Afs 98/2009 – 31 (týkající se souladu § 64 odst. 1 zákona o DPH se šestou směrnici), podle kterého *„[u]stanovení § 64 odst. 1 zákona o DPH je zcela v souladu se šestou směrnicí, když je*

*adekvátní reakcí na nutnost pracovat s pojmem plátce daně, s ohledem na možnosti jednotlivých členských států stanovit okruh osob, které jsou na jejich území povinny uplatňovat DPH, odlišně od obecné definice osoby povinné k dani ve smyslu čl. 4 odst. 1 šesté směrnice. Z předmětných ustanovení šesté směrnice nelze v žádném případě dovodit skutečnost, že které dospěl stěžovatel, tj. že by pro uplatnění osvobození dodání zboží do jiného členského státu od DPH bylo nerozhodné, zda je odběratel registrovaným plátcem daně z přidané hodnoty. Podle § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je pro osvobození od daně z přidané hodnoty nutné, aby byl odběratel osobou registrovanou k dani a zároveň, aby pro odběratele bylo pořízení zboží předmětem DPH. Stanovení požadavku prokázání registrace k dani je v souladu se zásadou právní jistoty, neboť prokázání registrace odběratele dostatečně určitým způsobem staví najisto otázku plátcovství daně z přidané hodnoty, stejně tak jako se zásadou proporcionality, když prokázání registrace k dani z přidané hodnoty není požadavkem, který by byl ze strany daňových subjektů jen obtížně splnitelný. Ke zjednodušení postupu daňových subjektů při ověření, zda je odběratel zboží povinen odvést ve členském státě, kam je zboží dodáno, DPH, tj. zda má být dodání zboží osvobozeno od daně.“ Dané závěry NSS lze podle názoru soudu aplikovat i na otázku souladu vnitrostátní úpravy s čl. 138 směrnice o DPH. Je pravdou, že NSS v rozsudku č. j. 3 Afs 6/2015 – 30 s odkazem na rozsudek SDEU ve věci VSTR připustil, že podmínku registrace nelze posuzovat striktně formalisticky. Avšak za situace, která nastala v nyní posuzované věci, tedy kdy žalobkyně neprokázala dodání zboží deklarovaným odběratelům a netvrdila ani žádný jiný konkrétní subjekt, kterému měl být řepkový olej dodán, nebyla otázka, zda faktičtí odběratelé (hypotetičtí, blíže neurčení) registrovaní k DPH vůbec „na stole“.*

123. Námitku, podle které žalovaný nevypořádal řádně odvolací námitky, neboť se odmítl zabývat námitkami vůči stanovisku správce daně k odvolání vydanému podle § 113 odst. 3 daňového řádu, soud také nemá za důvodnou. Žalovaný v bodu 218 napadeného rozhodnutí správně uvedl, že stanovisko k odvolání je interní písemností mezi správcem daně a odvolacím orgánem. Nejedná se tedy o odůvodnění rozhodnutí a je pouze na úvaze odvolacího orgánu, zda se s tímto stanoviskem ztotožní. Žalovaný upozornil, že stanoviskem není vázán a pokud by dospěl k jinému právnímu názoru než správce daně, musel by se změněným právním názorem žalobkyni podle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámit. Taková situace však v daném případě nenastala (s výjimkou otázky sazby daně, ve vztahu k níž žalovaný žalobkyni s odlišným právním názorem řádně seznámil). Soud nezpochybně tvrdí žalobkyně, že daňové orgány mají účastníkům řízení umožnit seznámit se se stanoviskem správce daně k odvolání a vyjádřit s ním případně nesouhlas (viz rozsudek NSS ze dne 7. 12. 2017, č. j. 1 Afs 104/2017 – 34). Toto právo žalobkyni upřeno nebylo. Žalovaný sice uvedl, že námitky vůči stanovisku správce daně nevypořádal. Nelze však pominout, že argumenty obsažené ve vyjádření ke stanovisku správce daně byly v zásadě shodné s odvolacími námitkami, které žalovaný přezkoumatelně vypořádal v napadeném rozhodnutí. Není tedy pravdou, že by se argumentací žalobkyně proti stanovisku správce daně odmítl zabývat, neboť tak učinil v rámci vypořádání odvolacích námitek. Ostatně sama žalobkyně v žalobě uvádí, že šlo o námitky proti hodnocení svědecké výpovědi pana H., tvrzenému nezákonnému rozšiřování důkazního břemene a námitka nezákonného odmítnutí provedení navrženého důkazu (opakováním výslechu svědka O.). Jak je patrné ze shora uvedeného, žalovaný se těmito námitkami v napadeném rozhodnutí zabýval.
124. Námitku, podle které měl žalovaný žalobkyni vyrozumět o jiném právním názoru týkajícím se nesrovnalostí v přepravě a že k těmto nesrovnalostem došlo v důsledku chyby

v psaní při přípravě podkladů pro správce daně, a dále námitku týkající se prokazování dobré víry, žalobkyně uplatnila poprvé až v replice k vyjádření žalovaného, tedy opožděně. Soud se jimi proto věcně nezabýval.

### **Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení**

125. Soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji zamítl.
126. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně, která byla ve věci neúspěšná, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl naopak plně úspěšný, žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Soud tedy rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

### **Poučení:**

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

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

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

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

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

Praha 14. února 2023

**Mgr. Jan Čížek, v.r.**  
předseda senátu