



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Josefa Straky a Mgr. et Mgr. Karla Ulíka ve věci

žalobkyně: **BIOENERGO - KOMPLEX, s. r. o.**
sídlem Pod Hroby 130, 280 02 Kolín

zastoupená společností Grant Thornton Tax & Accounting s.r.o.
sídlem Pujmanové 1753/10a, 140 00 Praha

proti

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

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 3. 11. 2020, č. j. 41805/20/5300-22442-605186,

takto:

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 11. 2020, č. j. 41805/20/5300-22442-605186, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 19 456 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám její zástupkyně, společnosti Grant Thornton Tax & Accounting s.r.o.**

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím žalovaný změnil rozhodnutí (platební výměr na daň z přidané hodnoty) Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 28. 8. 2018, č. j. 4154590/18/2111-50523-202055 (dále jen „platební výměr“), kterým byla vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období listopad 2016 ve výši 1 151 855 Kč, tak, že ve výroku na str. 1 a 3 v části *I. Zdanitelná plnění* a v části *VI. Výpočet daně* změnil hodnoty na ř. č. 1, 2, 62 a 64 daňového priznání, a ve výroku na str. 3 v první větě začínající slovy „*Vyměřená daň ve výši ...*“ změnil částku z 1 151 855 Kč na částku 1 893 067 Kč, ve zbytku zůstal výrok beze

změny. Správce daně a žalovaný dospěli shodně k závěru, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro osvobození od daně dle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 30. 11. 2016 (dále jen „zákon o DPH“) při dodání zboží (surového řepkového oleje) do jiného členského státu pro odběratele NEXT THEORY SPÓŁKA Z OGRANICZONA ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ, Biała 4 M81, 00-895 Warszawa, VAT ID: PL5272746880 (dále jen „NEXT THEORY“), a SELECT M&T LTD, 1B Bournville Lane, Birmingham B30 2JY, VAT ID: GB225973486 (dále jen „SELECT“), konkrétně podmínku dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě.

2. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí nejprve zabýval obchodními transakcemi se společností NEXT THEORY. Rozvedl, že na žalobkyní předložených dokladech zjistil správce daně vícero nesrovnalostí. Zejména poukázal na nesprávně vyplněné mezinárodní nákladní listy (dále též jen „CMR listy“). Například zdůraznil, že na některých z nich se v položce 24 „Zboží obdržel“ nachází razítko odlišného subjektu, a to KRONO OPOLIS Sp. z o. o. (dále jen „KRONO OPOLIS“), avšak bez podpisu a bez uvedení data převzetí zboží. Ani z předložených potvrzení o přijetí zboží není jednoznačně zřejmé, kdo je příjemcem zboží, neboť se na nich nachází otisky razítek NEXT THEORY i KRONO OPOLIS. Dále žalovaný upozornil i na nesrovnalosti v kupních smlouvách. Připomněl, že správce daně na základě žádosti o mezinárodní výměnu informací od polského správce daně zjistil, že společnosti NEXT THEORY byla ke dni 16. 3. 2017 zrušena registrace k DPH kvůli její nekontaktnosti, zároveň tato společnost nepodala souhrnné hlášení a v daňovém přiznání nedeklarovala žádné intrakomunitární transakce. Ve vztahu ke společnosti KRONO OPOLIS žalobkyně správci daně sdělila, že tato společnost zajišťovala vážení zboží pro pořizovatele. Sama s ní není v žádném vztahu. Na to žalovaný reagoval tím, že z toho důvodu nemůže být společnost KRONO OPOLIS označována jako příjemce zboží. Je proto nepochopitelné, že byla uvedena na CMR listech a potvrzeních o přijetí zboží. Žalobkyně se nijak nevyjádřila ke společnosti CV TRANS, spol. s r.o. (dále jen „CV TRANS“), která figuruje na některých CMR listech, a to i přes její vyjádření, že dopravu zajišťovala společnost TRANSPORTSTAV, s.r.o. (dále jen „TRANSPORTSTAV“). Žalovaný zpochybnil i listinu, jež by měla být plnou mocí udělenou společností NEXT THEORY panu J. O., jenž měl zprostředkovat obchodní vztah mezi touto společností a žalobkyní. Na základě dalších skutečností (opožděné ověření plátcovství DPH odběratele a až zpětné získání dokumentu o zastupování) žalovaný uzavřel, že žalobkyně si odběratele NEXT THEORY ověřila pouze formálně a nedostatečně. K odstranění pochybností ohledně splnění podmínek podle § 64 zákona o DPH nepřispěla ani svědecká výpověď R. H., dispečera společnosti TRANSPORTSTAV. Bylo věcí žalobkyně, aby si opatřila jednoznačné doklady prokazující splnění podmínek pro osvobození od DPH. Nemůže přenášet důkazní břemeno na správce daně nebo žalovaného, aby prostřednictvím mezinárodního dožádání zjišťovali, jaké bylo postavení každé společnosti vyskytující se na předložených písemnostech. Žalobkyně přitom nikdy nevysvětlila, jakou pozici měla společnost KRONO OPOLIS zastávat. Žalobkyně tak neprokázala, že by zboží bylo přepraveno do jiného členského státu osobě registrované k dani. Žalovaný ani neshledal, že by žalobkyně byla v dobré víře v to, že podmínky pro přiznání osvobození splňuje. Přisvědčil proto závěru správce daně, který kvalifikoval posuzovaná plnění jako tuzemské transakce, ze kterých byla žalobkyně povinna uhradit daň. Žalovaný přisvědčil žalobkyni v tom, že v tomto případě na dodávaný řepkový olej dopadá základní sazba DPH, neboť je využíván pro technické účely.

3. K odvolacím námitkám žalovaný uvedl, že dodání zboží neprokazují ani úhrady faktur, jelikož ty byly žalobkyni připsány z účtu s označením AKCENTA CZ, a to zvláště v případě, kdy ani ostatní důkazní prostředky tomu neodpovídají. Na CMR listech se sice nachází otisk razítka NEXT THEORY, avšak nikoli v položce 24 „Zboží obdržel“, ale nad položkou „Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“, a to bez jakýchkoli údajů potvrzujících převzetí zboží. Žalobkyně žádnou souvislost a vazbu s odlišnými subjekty nedoložila. Žalobkyní předložené prohlášení neidentifikované osoby za TRANSPORTSTAV, že si tato společnost v případě potřeby pronajímá vozidla od společnosti CV TRANS, nevysvětluje, proč je razítko CV TRANS na některých CMR listech. Na kupních smlouvách není uvedeno celé jméno pana F. (pouze dvě křestní jména – J. J.) a žalobkyně nedoložila ověření jeho osoby či podpisu (ten se navíc liší na předloženém dodatku). Podle žalovaného k prokázání dodání zboží odběrateli NEXT THEORY nepřispěly ani svědecké výpovědi J. O. a W. P., kteří vypovídali pouze v obecné rovině. Informace získané z odpovědí na mezinárodní dožádání sloužily jako jedna z indicií pochybností u správce daně. Není pravdou, že by vycházel pouze z nich.
4. Dále se žalovaný zabýval deklarovánými dodávkami řepkového oleje společnosti SELECT. Zrekapituloval, že i v tomto případě vykazují listinné podklady předložené žalobkyní řadu nesrovnalostí. Například na fakturách je jako odběratel i konečný příjemce uvedena společnost SELECT, ale na CMR listech figuruje v položce 24 „Zboží obdržel“ společnost WEGA Sp. z o.o. (dále též jen „WEGA“), která není na fakturách ani v kupních smlouvách uvedena jako příjemce zboží. Tato společnost byla uvedena i na předložených potvrzeních o přijetí zboží. Podle kupních smluv byl konečným kupujícím subjekt Black Lion Sp. z o.o. (dále jen „Black Lion“), nicméně ten není uveden na žádných dalších dokladech. Dodací listy k fakturám neobsahují mimo jiné ani údaje prokazující převzetí zboží. Správce daně zpochybnil, že by kupní smlouvy a dodací listy vzhledem k odlišným podpisům podepsala tatáž osoba – T. K. B. (dále jen „T. B.“). Žalobkyně nepředložila důkazní prostředek k tvrzenému pronájmu skladových prostor prokazující smluvní vztah mezi společnostmi Black Lion a WEGA, stejně jako nedoložila dodání zboží konečnému příjemci, tj. Black Lion. Za nestandardní žalovaný označil i skutečnost, že na některých kopiích žalobkyní předložených CMR listů absentovalo razítko společnosti SELECT, ale na dodatečně předložených originálech se toto razítko s nečitelným podpisem již nachází (na neodpovídajícím místě v kolonce „Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“). Obdobná situace nastala i v případě potvrzení o přijetí zboží k vydané faktuře č. 21601281. Žalovaný popsal i nedostatky plné moci, na základě které měl M. C. jednat za společnost SELECT s žalobkyní. Z odpovědi britské finanční správy plyne, že T. B. (zástupce SELECT) daňové správě neposkytl žádnou plnou moc, ani se nezmínil o tom, že by byla vystavena, naopak uvedl, že M. C. nebyl kontaktní osobou mezi společnostmi SELECT a žalobkyní. Od britského správce daně byly získány faktury shodné s daňovými doklady předloženými žalobkyní a dále i CMR listy, které ale na rozdíl od dodatečně doložených žalobkyní neobsahují v položce „Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“ otisk razítka SELECT. Zcela odlišné jsou potom přiložené vážní lístky. Jedná se o polské vážní lístky, na nichž bez uvedení pozice figuruje společnost WEGA a není na nich uvedena ani žalobkyně, společnost SELECT či Black Lion. Jediným uvedeným subjektem je společnost CARBO HOLDING SP. z o.o. (dále jen „CARBO HOLDING“), a to v pozici dodavatele. Polský správce daně nepotvrdil zmiňované transakce se společností Black Lion. Ta má navíc být nekontaktní. Žalobkyně opět nepostupovala obezřetně. Měla znát roli společnosti WEGA. Objasnění jejího postavení nemůže žádat prostřednictvím mezinárodní

výměny informací. Žalovaný ani v tomto případě nedovodil, že by žalobkyně byla v dobré víře v to, že splňuje podmínky pro osvobození od daně. Žalovaný i zde posoudil tvrzené transakce jako tuzemská plnění podléhající základní sazbě DPH.

5. Žalovaný k odvolacím námitkám vztahujícím se ke společnosti SELECT konstatoval, že CMR listy obsahují potvrzení pouze společnosti WEGA, ačkoli ve smlouvách ani na daňových dokladech není uváděna jako příjemce zboží. V podnájemní smlouvě mezi společnostmi WEGA a Black Lion ze dne 17. 10. 2016 není uvedeno, že by společnost WEGA měla být příjemcem zboží, ani to, že by měla otiskem jejího razítka potvrzovat mezinárodní nákladní listy v položce 24 „Zboží obdržel“, ale že pouze pronajímá plochu a provádí vykládku a nakládku zboží a za tyto úkony fakturuje. Předložená smlouva proto neprokazuje dodání zboží deklarovanému odběrateli SELECT. Britský správce daně nepotvrdil, že by SELECT předmětná plnění vykázal v daňovém přiznání, a navíc uvedl další subjekt figurující v předmětných obchodech – CARBO HOLDING. Jednatel britskému správci daně plnou moc pro M. C. neposkytl, navíc dle něj nebyl pan C. ani kontaktní osobou. M. C. sice v průběhu odvolacího řízení potvrdil, že s žalobkyní spolupracoval v zastoupení SELECT, ale s ohledem na další důkazy nelze mít splnění podmínek dle § 64 zákona o DPH za prokázané. Plná moc je nedostatečná a T. B. uvedl, že tohoto svědka nezná a ani jej nezmocnil. Výslovně sdělil, že M. C. nebyl kontaktní osobou mezi SELECT a žalobkyní. M. C. k předmětným transakcím neuvedl žádné podrobnosti. Žalovaný odmítl provést dokazování svědeckými výpověďmi bývalé ředitelky žalobkyně P. P. a spolupracovnice M. C. E. R.
6. Závěrem se žalovaný vypořádával s odvolacími námitkami žalobkyně obecnějšího rázu, které se vztahovaly k oběma deklarovaným odběratelům.

Obsah žaloby

7. Žalobkyně nesouhlasila s žalovaným, že neprokázala dodání zboží osobě registrované k dani, tj. na daňových dokladech deklarovaným odběratelům NEXT THEORY a SELECT. Poukázala na množství důkazů, které k prokázání dodání zboží předložila, a polemizovala s jejich hodnocením správními orgány, které dle žalobkyně neunesly své důkazní břemeno a neprokázaly skutečnosti, které by zpochybnilly tvrzení a důkazní prostředky navržené či předložené žalobkyní. Rovněž odmítla závěr žalovaného, kterým zpochybňoval její dobrou víru.
8. Žalobkyně prokázala dodání surového řepkového oleje na základě písemných kupních smluv. Konkrétní podmínky dojednávala obchodní ředitelka žalobkyně s obchodním zástupcem odběratelů – v případě NEXT THEORY s panem J. O. a v případě SELECT s panem M. C. Žalobkyně odběratele prověřila v dostupných evidencích a ti následně bezhotovostně kupní ceny za dodané zboží zaplatili. Dopravu uskutečnila společnost TRANSPORTSTAV. Žalobkyně poukázala na další důkazní prostředky, které spolu vzájemně korespondují a prokazují, že pořizovateli zboží podle § 64 zákona o DPH byli deklarovaní odběratelé NEXT THEORY a SELECT. Příkladem žalobkyně uvedla nezákonné odmítnutí nároku na osvobození od daně v případě plnění vyúčtovaných fakturami č. 21601230 ze dne 8. 11. 2016 a č. 21601272 ze dne 18. 11. 2016.
9. Žalovaný postupoval při provádění dokazování nezákonně, zejména v rozporu s § 92 odst. 5 písm. c) a § 92 odst. 7 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“) a se závěry judikatury Nejvyššího správního

soudu (dále jen „NSS“). Podle žalobkyně není rozhodující, že na mezinárodních nákladních listech jsou vedle razítek deklarovaných odběratelů otištěna i razítka dalších společností, např. skladovatele zboží či obchodního partnera pořizovatele. V zahraničním obchodu je běžnou praxí, že se v místě vykládky nenachází provozovna odběratele. Žalobkyně zdůraznila, že na všech mezinárodních nákladních listech bylo odběratelem NEXT THEORY převzetí zboží potvrzeno. Žalovaný hodnotil tyto doklady formalisticky, když osobu, jež měla obdržet zboží, odvozuje pouze z položky 24 „Zboží obdržel“. Žalobkyně dotazem u pana J. O. zjistila, že subjekt KRONO OPOLIS zajišťoval vážení zboží pro deklarovaného odběratele, což akceptoval i správce daně, a proto byla uvedena na CMR listech. V případě dodávek odběrateli SELECT byla na mezinárodních nákladních listech uvedena společnost WEGA, neboť pro konečného příjemce zajišťovala vykládku zboží, což žalobkyně prokázala smlouvou uzavřenou mezi touto společností a Black Lion (konečný příjemce, na kterého žalobkyně poukazovala již ve svém podání ze dne 20. 4. 2017).

10. Na pravdě se nezakládá tvrzení žalovaného, že by žalobkyně nevysvětlila vazby se subjekty uvedenými na CMR listech. Nadto je takový požadavek nad rámec důkazního břemene tížícího žalobkyni, které tím žalovaný nezákonně rozšiřuje. Tuto námitku žalovaný v napadeném rozhodnutí nevypořádal přezkoumatelným způsobem. Jelikož správce daně považoval vysvětlení žalobkyně ohledně postavení dalších subjektů uvedených na CMR listech za nedostatečné, navrhla žalobkyně v odvolání, aby žalovaný prostřednictvím mezinárodního dožádání ověřil existenci tvrzených smluvních vztahů, což ale žalovaný nezákonně odmítl. Žalovaným zmiňovaná judikatura Soudního dvora Evropské unie (dále též jen „SDEU“) a NSS v této souvislosti není v projednávané věci přílehlavá.
11. Podle žalobkyně není zřejmé, resp. přezkoumatelné, proč se žalovaný zabýval otázkou dobré víry. Žalovaný totiž neuvedl, jaký skutkový stav zjistil, a tedy kdo byl skutečným pořizovatelem, pokud jím dle jeho názoru nebyl žalobkyní deklarovaný odběratel. Žalobkyně neměla pochyby, že zboží bylo dodáno deklarovaným odběratelům, jak doložila množstvím relevantních důkazních prostředků. Není ani podstatné, zda pořizovatel odvedl daň z dodaného zboží či zda podal souhrnná hlášení, neboť tyto skutečnosti nejsou podmínkou pro vznik nároku na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu. Žalovaný přesto tyto informace považoval za zásadní. Podle žalobkyně nehodnotil žalovaný všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Žalobkyně odkázala na svědeckou výpověď M. C., která koresponduje s jejími tvrzeními. Zmocnění M. C. jednat s žalobkyní za odběratele SELECT potvrdil T. B. Z odpovědi britské finanční správy (č. j. 3276045/17/2113-60561-205409) vyplývá, že všechny předmětné dodávky statutární zástupce odběratele SELECT potvrdil a poskytl CMR listy od všech plnění.
12. Žalobkyně též namítla, že napadené rozhodnutí se vůbec nezmiňuje o odpovědi (č. j. 525595/17/2113-60561-606257) na žádost o mezinárodní výměnu informací ve vztahu k odběrateli SELECT provedenou v rámci řízení ve věci DPH za zdaňovací období září 2016. Z této odpovědi britské finanční správy vyplývá, že britský správce daně provedl u společnosti SELECT místní šetření/výslech zástupce této společnosti, jehož obsahem byl obchodní vztah s žalobkyní. Žalobkyně na tento důkazní prostředek žalovaného upozornila ve vyjádření ze dne 9. 10. 2020. Přesto se s ním žalovaný nijak nevypořádal, jde proto o opomenutý důkaz. Žalovaný rovněž nezákonně odmítl návrh žalobkyně na výslechy svědků P. P. a E. R.

13. Žalovaný správně nehodnotil ani prohlášení pořizovatele zboží, které ve smyslu § 64 odst. 5 zákona o DPH žalobkyně předložila. V tomto prohlášení označeném jako „potvrzení o přijetí zboží“ odběratelé NEXT THEORY a SELECT, resp. konečný příjemce zboží společnost Black Lion, potvrdili dodání jednotlivých dodávek. Dodání zboží prokazují též svědecké výpovědi J. O. a W. P. a dále zaplacení kupní ceny, což žalobkyně doložila bankovními výpisy. Zcela neobjektivně žalovaný hodnotil i svědeckou výpověď R. H. – dispečera a zaměstnance společnosti TRANSPORTSTAV.
14. Žalovaný neunesl ani své důkazní břemeno ve vztahu k tvrzení, že žalobkyní deklarovaná plnění mají být vykázána jako zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku. Ze závěrů samotného žalovaného přitom vyplývá, že zboží bylo dodáno a skutečně přepraveno do jiného členského státu. Nemůže se proto jednat o tzv. tuzemské zdanitelné dodání. Žalovaný měl v takovém případě prokázat, že příjemcem zboží nebyla osoba povinná k dani, což však neučinil. S ohledem na vše výše uvedené žalobkyně navrhla, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a uložil žalovanému povinnost uhradit žalobkyni náhradu nákladů řízení.

Vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

15. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odmítl, že by neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť správce daně kvalifikovaně vyjádřil vzniklé pochybnosti o oprávněnosti uplatnění osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu. Pokud žalobkyně v daňovém řízení neprokázala jí tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na uvedené ustanovení dovozovat, že by správce daně či žalovaný byli povinni prokazovat tyto skutečnosti za žalobkyni. Za stěžejní žalovaný považuje skutečnost, že žalobkyně ani nereagovala na výzvu k prokázání skutečností. Důkazy navržené v odvolání byly provedeny, případně jejich neprovedení bylo řádně zdůvodněno. Žalobkyně nepředložila prohlášení podle § 64 odst. 5 zákona o DPH, nýbrž toliko potvrzení o přijetí zboží, která vykazují řadu nesrovnalostí. Žalobkyně pomíjí nedostatky v údajích na CMR listech, vydaných fakturách a kupních smlouvách. Od britského správce daně byly získány CMR listy a vážní lístky, které se však odlišují od těch předložených žalobkyní.
16. Žalovaný zdůraznil, že se nedopustil nezákonného rozšiřování důkazního břemene, protože po žalobkyni požadoval, aby prokázala deklarovaného odběratele. Žalobkyni musely být známy nesrovnalosti v CMR listech nejpozději po ukončení přepravy. Přesto nepožadovala vysvětlení, proč se na CMR listech nacházejí údaje o dalších subjektech. Uvedené skutečnosti vypovídají o nebezpečném chování žalobkyně a o tom, že nemohla být v dobré víře, že uplatňuje osvobození od daně oprávněně. Žalovaný nesouhlasil s tvrzením, že by britský správce daně potvrdil uskutečnění předmětných plnění pro společnost SELECT. T. B. naopak uvedl, že M. C. nebyl kontaktní osobou mezi společnostmi SELECT a žalobkyní. Odpověď britské finanční správy č. j. 525595/17/2113-60561-606257 se týkala výlučně zdaňovacího období září 2016. Všechny důkazy žalovaný hodnotil ve vzájemné souvislosti a následně z nich učinil adekvátní a přezkoumatelné závěry. Naopak žalobkyně selektivně vytrhává z kontextu jednotlivé pasáže svědeckých výpovědí. Z napadeného rozhodnutí je však zřejmé, že uvedené svědecké výpovědi nepřispěly k odstranění pochybností ohledně splnění podmínek dle § 64 zákona o DPH.
17. Dobrou vírou žalobkyně se žalovaný zabýval v návaznosti na judikaturu SDEU. Skutečnosti uvedené v napadeném rozhodnutí odůvodňují závěr, že při realizaci

obchodních případů nemohla být žalobkyně v dobré víře, že prokáže oprávněnost osvobození od daně. Jelikož žalobkyně neprokázala splnění podmínek podle § 64 zákona o DPH, nelze považovat pouze v dokladech vykázané dodání zboží odběratelům NEXT THEORY a SELECT za plnění, na které se vztahuje osvobození od DPH. V souladu s ustanoveními zákona o DPH se jednalo o tuzemské zdanitelné plnění, z něhož je nutné odvést daň na výstupu. Žalovaný proto navrhuje žalobu zamítnout.

18. Žalobkyně v replice uvedla, že na výzvu k prokázání skutečností sice nereagovala (z důvodu zahlcení požadavky ze strany správce daně), ale již dva měsíce po zahájení daňové kontroly předložila správci daně podrobné vyjádření k odběratelům a relevantní důkazy. K závěrům uvedeným ve výzvě se vyjádřila později v řízení. Předložené potvrzení o přijetí zboží dle žalobkyně splňuje náležitosti prohlášení dle § 64 odst. 5 zákona o DPH. I kdyby tomu tak nebylo, jde o relevantní důkazní prostředek prokazující, že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli. Obdobně jako v napadeném rozhodnutí žalovaný argumentoval rozporuplně. Rovněž poukázala na opomenutí vyjádření statutárního zástupce společnosti SELECT T. B.

Další vyjádření účastníků ve věci

19. Žalovaný reagoval na rozsudek zdejšího soudu ze dne 17. 2. 2022, č. j. 55 Af 48/2020-61, v obdobné věci žalobkyně. Vyjádřil nesouhlas s aplikací závěrů rozsudku SDEU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie s.r.o.* (dále jen „*Kemwater*“) při posuzování hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu a rozsudku NSS ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45, ve věci *VYMĚTALÍK - INPOS s.r.o.* (dále jen „*Vymětalík*“). Navrhl soudu, aby v této věci položil předběžnou otázku SDEU, případně aby řízení přerušil do doby, než NSS rozhodne o kasační stížnosti žalovaného proti zmíněnému rozsudku zdejšího soudu ze dne 17. 2. 2022, č. j. 55 Af 48/2020-61.
20. Žalobkyně v triplice nesouhlasí s názorem žalovaného, že nemají být aplikovány závěry rozsudku ve věci *Vymětalík*. Nesdílí ani názor, že by se rozsudek *Kemwater* odchyloval od ustálené judikatury SDEU.
21. Žalovaný v následném vyjádření uvedl, že závěr, že rozsudek ve věci *Vymětalík* nelze brát jako judikaturní východisko pro další případy, plyne z rozhodovací činnosti NSS. Žalovaný již v dřívějším vyjádření poukázal na rozsudek ze dne 24. 2. 2022, č. j. 1 Afs 238/2020-59 (dále též jen „*Steris*“), v němž se soud zabýval osvobozením od daně při dodání zboží do jiného členského státu, aniž by aplikoval závěry rozsudku ve věci *Kemwater* či ve věci *Vymětalík*. Ačkoliv byl tento rozsudek vydán až poté, co byl vydán rozsudek ve věci *Vymětalík*, NSS rozhodoval v souladu s dlouhodobě ustálenou judikaturní praxí, která zde byla před vydáním rozsudku ve věci *Vymětalík*.
22. Žalovaný v dalším vyjádření poukázal na rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020-59, dle kterého rozsudek ve věci *Kemwater* nedopadá na problematiku osvobození od daně. Zároveň navrhl přerušení řízení s ohledem na skutečnost, že usnesením NSS ze dne 26. 10. 2022, č. j. 4 Afs 291/2021-34, byla SDEU předložena předběžná otázka ohledně výkladu čl. 138 odst. 1 Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému DPH (dále též jen „směrnice o DPH“) v intencích rozsudku ve věci *Kemwater*.

23. Na posledně označené vyjádření žalovaného reagovala žalobkyně dalším vyjádřením, v němž zejména rozporovala tvrzení žalovaného stran opomenutí odpovědi britské finanční správy ze dne 6. 2. 2017, č. j. 525595/17/2113-60561-606257.

Splnění procesních podmínek

24. Soud nejprve ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků a že obsahuje všechny formální náležitosti na ni kladené, přičemž shledal, že se jedná o žalobu věcně projednatelnou.
25. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlídnout z moci úřední, soud neshledal. Po přezkumu napadeného rozhodnutí dospěl k závěru, že žaloba **je důvodná**.
26. Soud o věci rozhodl bez nařízení jednání dle § 76 odst. 1 písm. b) a c) s. ř. s.

Posouzení věci soudem

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

27. 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.
28. Čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH upravuje povinnost členských států osvobodit od daně dodání zboží splňující podmínky, které jsou v něm vyjmenovány (rozsudek SDEU ze dne 9. 10. 2014 ve věci C-492/13, *Traum*, bod 46). Podle tohoto ustanovení členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží.
29. Podle § 13 odst. 1 zákona o DPH dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Podle § 13 odst. 2 zákona o DPH dodáním zboží do jiného členského státu se pro účely tohoto zákona rozumí dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.
30. 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.
31. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle odst. 4 téhož ustanovení, pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí,

účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

32. 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 NSS ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, č. 2172/2011 Sb. NSS, ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45, ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014-49, ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015-30, ze dne 27. 6. 2019 č. j. 9 Afs 82/2019-42, ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019-37, či ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45, i SDEU např. rozsudek ze dne 6. 4. 2006 ve věci C-245/04, *EMAG Handel Eder* (dále jen „*EMAG Handel Eder*“), rozsudek z téhož dne ve věci C-430/09 *Euro Tyre Holding* (dále jen „*Euro Tyre Holding*“), rozsudek ze dne 6. 9. 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11 (dále jen „*Mecsek-Gabona*“), rozsudek ze dne 27. 9. 2012 ve věci C-587/10 *VSTR* (dále též jen „*VSTR*“), či rozsudek ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-409/04, *Teleos a další proti Commissioners of Customs & Excise* (dále též „*Teleos*“)].
33. Prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně při intrakomunitárním dodání zboží přitom leží na daňovém subjektu, který se domáhá osvobození od DPH, tedy dodavateli zboží (rozsudek SDEU ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-184/05, *Twob International*, bod 26, rozsudky NSS ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, či ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012-45). 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, nebo ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012-45). Za okolností, kdy je právo nakládat se zbožím jako vlastník převedeno na pořizovatele na území členského státu odeslání nebo přepravy zboží a je na pořizovateli, aby zboží odeslal nebo přepravil mimo tento členský stát, závisí důkaz, který je dodavatel schopen předložit daňovým orgánům, hlavně na skutečnostech, které se dozví od pořizovatele (viz rozsudek *Euro Tyre Holding*, bod 37). Daňové orgány proto nemohou uložit povinnost doplatit DPH dodavateli, který jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující *prima facie* jeho nárok na osvobození při dodání zboží do jiného členského státu, byť se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, aniž by byla prokázána účast dodavatele na podvodu, pokud dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že dodání zboží do jiného členského státu nepovede k účasti na podvodu (viz rozsudek *Teleos*, bod 68).
34. 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).

35. Zásadní váhu při prokazování dodání zboží do jiného členského státu mohou mít mezinárodní nákladní listy vystavené v souladu s ustanovením Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční dopravě (CMR) s vyznačením příjemce, že zboží převzal, a to zejména v situacích, kdy dodavatel nezajišťuje přepravu zboží. 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 (viz rozsudek NSS ze dne 30. 6. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195), ale musí odpovídat zjištěnému skutkovému stavu, aby je bylo možné považovat za věrohodné a dostatečně průkazné (viz např. rozsudky 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 ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, *„daňový subjekt, jehož tíží důkazní břemeno, musí své obchodní aktivity přizpůsobit konkrétním podmínkám tohoto rizika a při obchodování (zvláště se značným finančním rozsahem) využít příslušných institutů.“*
36. Pokud plátce daně neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení daňového řádu stanovící důkazní povinnost správce daně (§ 92 odst. 5 daňového řádu) dovozovat, že je to správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti za něho prokazovat, a že pokud tak neučinil, bylo jeho rozhodnutí vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (viz rozsudek 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 plátcu, aby na základě objektivních důkazů prokázal splnění hmotněprávních podmínek, ledaže potřebné údaje má správce daně k dispozici.
37. Zásada daňové neutrality si žádá, aby osvobození od DPH bylo přiznáno, jestliže jsou splněny věcné hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým požadavkům formálním [viz rozsudek SDEU ze dne 20. 10. 2016 ve věci C-24/15, *Plöckl* (dále též jen „*Plöckl*“), bod 39]. Čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH ani judikatura SDEU nezahrnují mezi hmotněprávní podmínky osvobození, které jsou taxativně vyjmenovány, povinnost pořizovatele mít identifikační číslo pro účely DPH. Přidělení tohoto čísla prokazuje daňový status osoby povinné k dani pro účely DPH, jedná se však o formální

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

Aplikace rozsudků Kemwater v posuzované věci

38. V návaznosti na judikaturu SDEU a NSS ve věci *Kemwater* a rozsudek zdejšího soudu ze dne 17. 2. 2022, č. j. 55 Af 48/2020-61 (týkající se jiné věci žalobkyně), začalo být mezi účastníky sporné, zdali lze závěry rozsudků *Kemwater* aplikovat i v nyní projednávané věci. Soud považuje za nutné, aby se k účastníky vznesené argumentaci vyjádřil, a to i s ohledem na to, že žalovaný v důsledku judikaturního vývoje v této otázce činil návrhy na přerušování soudního řízení, případně na položení předběžné otázky SDEU.
39. Soud připomíná, že otázka řešená SDEU ve věci *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 o tom, 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.
40. Na rozsudek SDEU navázal rozšířený senát NSS 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.
41. Dosud neexistuje ustálená a jednotná judikatura, zdali se závěry vyslovené ve věci *Kemwater* aplikují i v případě uplatňování osvobození od DPH při intrakomunitárním dodání zboží. Zdejší soud se v rozsudcích ze dne 17. 2. 2022, č. j. 55 Af 48/2020-61, ze dne 9. 5. 2022, č. j. 55 Af 7/2021-70, ze dne 7. 10. 2022, č. j. 55 Af 52/2020-81, a ze dne 7. 10.

2022, č. j. 55 Af 57/2020-90, přiklonil k právnímu názoru vyslovenému NSS ve věci *Vymětalík*, a tedy i k aplikovatelnosti rozsudků *Kemwater* v otázce osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu. Naopak v rozsudku ze dne 14. 2. 2023, č. j. 43 Af 34/2019-101 (dále jen „rozsudek č. j. 43 Af 34/2019-101“), vyslovil názor opačný a odkázal např. na rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020-63, podle kterého se rozsudky ve věci *Kemwater* dodání zboží do jiného členského státu netýkají. NSS vědom si nejednotnosti judikatury a složitosti předmětné otázky položil usnesením ze dne 26. 10. 2022, č. j. 4 Afs 291/2021-34, SDEU předběžnou otázku ohledně výkladu čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH v intencích rozsudku ve věci *Kemwater*. Soud navzdory tomu, že byla SDEU položena předběžná otázka, řízení v projednávané věci nepřerušil, neboť je přesvědčen, že ve věci žalobkyně je v konečném důsledku nerozhodné, k jakému výkladu se SDEU přikloní.

42. Jak totiž shrnul zdejší soud v rozsudku č. j. 43 Af 34/2019-101, v bodě 56., NSS v reakci na rozhodnutí ve věci *Kemwater* nejprve ve věcech, jejichž předmětem byla otázka prokázání dodavatele zboží (poskytovatele služeb) při uplatňování nároku na odpočet DPH, rozhodnutí o odvolání rušil (příslušnou judikaturu NSS viz výše již zmíněný bod 56. odkazovaného rozsudku č. j. 43 Af 34/2019-101). Následně však NSS začal volit mírnější přístup a např. v rozsudku ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018-43, 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, existuje-li 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 66/2019-51, ze dne 20. 6. 2022 č. j. 1 Afs 499/2020-48, ze dne 29. 6. 2022, č. j. 10 Afs 53/2020-51, ze dne 20. 7. 2022, č. j. 10 Afs 281/2020-70, 12. 7. 2022, č. j. 6 Afs 403/2020-63). V rozsudku ze dne 22. 6. 2022, č. j. 5 Afs 215/2019-56, pak NSS doplnil, že indicie o tom, že by sporná plnění mohl fakticky dodat jiný plátc DPH, nelze spatřovat pouze v situaci, kdy o dodávkách deklarovaných plnění od osoby uvedené na dokladu existují vážné pochybnosti. Z provedeného dokazování musí vyplývat takové skutečnosti, které budou směřovat k tomu, že faktický dodavatel v postavení plátce DPH skutečně byl.
43. Soud přitom v nyní projednávané věci nenalezl žádnou indicii poukazující na osobu odlišnou od deklarovaného odběratele žalobkyně. Žalobkyně totiž od počátku daňového řízení trvá na skutečnosti, že bez pochybností dodání zboží jí deklarovaným odběratelům prokázala. Na tomto stanovisku setrvala i v průběhu soudního řízení. Nadto daňové orgány 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 k deklarovaným obchodním transakcím. Například již ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 11. 9. 2017, č. j. 4113252/17/2113-60561-203542, správce daně vyzval žalobkyni, aby prokázala, že zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě, přičemž poukázal na to, že u transakcí s deklarovaným odběratelem NEXT THEORY se na dokladech nacházel otisk razítka společnosti KRONO OPOLIS, jejíž postavení žalobkyně neobjasnila. V případech deklarovaných obchodů s odběratelem SELECT se zase vyskytovala i společnost WEGA. K ní však žalobkyně ve vyjádření ze

dne 20. 4. 2017 měla uvést, že zboží bylo dodáváno konečnému příjemci do pronajatých skladů od společnosti WEGA. Ve vyjádření ze dne 29. 3. 2017 (č. j. 1487879/17/2113-60561-205409) ke kupní smlouvě PR_OL_96_2016, na základě níž měla probíhat obchodní spolupráce s NEXT THEORY v měsících listopad a prosinec 2016, žalobkyně ke společnosti KRONO OPOLIS uvedla, že dle pověřené osoby pořizovatele (J. O.) tato společnost zajišťovala vážení zboží pro pořizovatele. Ve vyjádření ze dne 30. 11. 2017 zase ke společnosti WEGA konstatovala, že pro společnost Black Lion zajišťovala vykládku zboží, a proto byla uvedena na CMR listech. Tedy žalobkyně se nevyjádřila tak, že by společnosti KRONO OPOLIS či WEGA měly být přímo odběrateli, jimž bylo zboží do jiného členského státu dodáno. Dále žalobkyně i ve vyjádření ze dne 23. 5. 2018 k výsledkům kontrolního zjištění setrvala na stanovisku, že dodání zboží odběratelům NEXT THEORY a SELECT prokázala. Odlišným společností, jejichž údaje se na předložených dokladech vyskytly, přířkla jiná postavení.

44. Obdobně v odvolání žalobkyně odmítla, že by společnosti NEXT THEORY a SELECT nebyly skutečnými odběrateli zboží. Argumentovala, že postavení dalších společností vyskytujících se na dokladech vysvětlila (viz předchozí odstavec). Žalobkyně tedy po celou dobu daňového řízení setrvala zastávala názor, že prokázala dodání zboží deklarovaným odběratelům NEXT THEORY a SELECT. 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 žalobkyní 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, nepovažuje soud takové tvrzení za označení jiného faktického odběratele ve smyslu shora citované judikatury (natož pak za tvrzení jakkoli prokázané). Nadto, samotná vysoká hodnota plnění (resp. jeho objem) nemusí nutně znamenat, že žalobkyně dodala sporná plnění osobě povinné k dani (viz obdobně rozsudek 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.
45. Soud proto uzavírá, že žalobkyně v daňovém řízení a ani v řízení před soudem netvrdila, že by zboží dodala jiným subjektům než jí uváděným odběratelům, a to i přes to, že si judikatury ve věci *Kemwater* byla vědoma a mohla k ní uplatnit své stanovisko. Za takové situace 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). Tedy, i kdyby rozhodnutí SDEU ve věci *Kemwater* dopadalo též na otázku osvobození od daně při dodání zboží do 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 (ani v řízení před soudem) 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 zboží do jiného členského státu. I v odkazované věci daňový subjekt setrval na svých tvrzeních o prokázání deklarovaných odběratelů, aniž by tvrdil jiného faktického odběratele. V bodu 49. zmíněného 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.

46. Soud proto neshledal důvody pro přerušení řízení do pravomocného rozhodnutí o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 17. 2. 2022, č. j. 55 Af 48/2020-61, či pro přerušení řízení do rozhodnutí SDEU o předběžné otázce položené v usnesení NSS ze dne 26. 10. 2022, č. j. 4 Afs 291/2021-34, či dokonce k položení další předběžné otázky SDEU.

Unesení důkazního břemene a prokázání dodání zboží plátcí daně – NEXT THEORY

47. Soud se předně neztotožnil s žalobkyní, že předloženými listinami prokázala, že zboží skutečně dodala deklarovanému odběrateli NEXT THEORY a že žalovaný nehodnotil všechny důkazní prostředky.
48. Žalobkyně sice předložila primární doklady k prokázání svých daňových tvrzení, avšak správce daně vyslovil důvodné pochybnosti o jejich věrohodnosti, správnosti, přesvědčivosti a úplnosti [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu] a vyzval žalobkyni k prokázání splnění podmínek pro osvobození od DPH dle § 64 zákona o DPH.
49. Soud úvodem předesílá, že přestože níže hodnotí doklady a výpovědi ve vztahu k projednávané věci, nelze přehlédnout širší kontext sporu mezi žalobkyní a správními orgány. Pochybnosti o předložených dokladech (stejně jako zpochybnění možné dobré víry žalobkyně) se totiž nevyskytují pouze v tomto případě, ale také v dalších zdaňovacích obdobích (srov. rozsudky zdejšího soudu ze dne 17. 2. 2022, č. j. 55 Af 48/2020-61, ze dne 9. 5. 2022, č. j. 55 Af 7/2021-70, a ze dne 7. 10. 2022, č. j. 55 Af 57/2020-90). Za této situace k založení důvodných pochybností postačí i nesrovnalosti nižší intenzity, jelikož je zřejmé, že se nejde o ojedinělá pochybení či nedostatky, ale že pochybnosti vzbuzuje dlouhodobá obchodní praxe žalobkyně.
50. Správce daně ve výzvě ze dne 11. 9. 2017 k prokázání dodání zboží do jiného členského státu formuloval pochybnosti o správnosti a úplnosti předložených listin. U společnosti NEXT THEORY konkrétně uvedl, že převzetí zboží bylo na CMR listech potvrzeno jiným subjektem (KRONO OPOLIS) oproti údajům na fakturách, na CMR listu k faktuře č. 21601283 není položka 24 „Zboží obdržel“ vůbec vyplněna, na CMR listech obsahující otisk razítka NEXT THEORY absentuje datum převzetí zboží a v položce „Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“ je otisk razítka KRONO OPOLIS (bez podpisu a data a bez zdůvodnění, proč se v této položce otisk razítka této společnosti nachází);

všechny CMR listy obsahují pouze datum vystavení CMR listu a datum nakládky zboží (dva CMR listy neobsahují ani toto datum), datum převzetí zboží není nikde uvedeno. Z předložených „Potvrzení o převzetí zboží“ nebylo jednoznačně zřejmé, který ze subjektů je příjemcem zboží a kdy k převzetí zboží došlo. Doložené „Dodací listy k faktuře č.“ neobsahovaly údaje prokazující převzetí zboží, tj. datum, kdy by zboží mělo být převzato, a místo, kam mělo být dodáno. V předložených kupních smlouvách není uvedeno místo vykládky ani společnost KRONO OPOLIS, nebylo zde uvedeno ani celé jméno jednatele společnosti NEXT THEORY. Odkazovaná příloha č. 1 kupních smluv nebyla správcem daně nikdy předložena. Kopie výstupů o registraci NEXT THEORY byly pořízeny dne 28. 2. 2017, proto jsou pro dodání zboží v měsíci listopadu 2016 irelevantní. Žalobkyně nevyšvětlila správcem daně, jaké postavení měla v obchodním vztahu zastávat společnost KRONO OPOLIS. Nevyjadřuje se ani ke společnosti CV TRANS, jež figuruje na některých CMR listech. Z mezinárodní výměny informací vyplynulo, že společnosti NEXT THEORY byla zrušena registrace k DPH kvůli její nekontaktnosti ke dni 16. 3. 2017, společnost nepodala souhrnné hlášení a v daňovém přiznání nedeklarovala žádné intrakomunitární transakce.

51. Správce daně k důkazním prostředkům vztahujícím se k obchodním transakcím obou deklarovaných odběratelů uvedl, že ani výslech svědka H., dispečera společnosti TRANSPORTSTAV, která je smluvním dopravcem plátce, nepřispěla k odstranění pochybností správce daně. Svědek H. uvedl, že veze olej pro „firmu“, která je uvedena v položce „Zboží obdržel“, což ale není odběratel plátce. Dále neuměl vysvětlit, z jakého důvodu je v některých případech uveden na CMR listu v položce „Odesílatel“ jiný subjekt než žalobkyně, nevěděl s jistotou, kdo zboží od přepravce přebírá. Po předložení konkrétních CMR listů buď údaje přečetl, nebo s jistotou neuměl odpovědět. S pochybnostmi správce daně byla žalobkyně seznámena a byla jí dána příležitost je vysvětlit a doložit, že obchodní transakce proběhla tak, jak deklarovala, a že hmotněprávní podmínky pro osvobození při dodání zboží do jiného členského státu byly splněny.
52. 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.
53. Soud se shoduje s daňovými orgány, že zjištění správce daně byla způsobilá vzbudit důvodné pochybnosti ohledně dodání zboží deklarovanému odběrateli NEXT THEORY (a tedy i o tom, zda došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem na tuto osobu povinnou k dani v jiném členském státě a spojení takového dodání s přepravou) a vedla k přenesení důkazního břemene na žalobkyni, které žalobkyně neunesla.
54. Soud dále souhlasí s žalovaným, že listiny předložené žalobkyní vykazovaly nesrovnalosti. Pokud jde o společnost NEXT THEORY, ačkoli ji žalobkyně na fakturách označila jako odběratele i konečného příjemce zboží, na předložených CMR listech, které jsou přílohou faktur č. 21601267, 21601273, 21601276, 21601282, 21601288, 21601290, 21601295, 21601300, 21601301, 21601302, 21601307 a 21601309 je v položce 24 „Zboží obdržel“ uveden odlišný subjekt od deklarovaného odběratele, konkrétně KRONO OPOLIS (razítko NEXT THEORY s parafou se nachází na jiných položkách CMR listů). Na CMR listu k faktuře č. 21601283 není položka 24 „Zboží obdržel“ vůbec vyplněna (až pod ní se nachází razítko KRONO OPOLIS a pod ním v kolonce „Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“ otisk razítka NEXT THEORY s parafou). CMR listy

k fakturám č. 21601225, 21601226, 21601230, 21601237, 21601243, 21601252 a 21601253 sice v položce 24 „Zboží obdržel“ obsahují otisk razítka NEXT THEORY a také podpis (s výjimkou CMR listu k faktuře č. 21601225), ale již není uvedeno datum převzetí zboží. I na těchto CMR listech se nachází otisk razítka společnosti KRONO OPOLIS (bez podpisu a data), a to v položce „Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“ (s výjimkou CMR listů č. 4693348 a 4693345). Žádný z předložených CMR listů neobsahuje datum převzetí zboží. Předložená „Potvrzení o převzetí zboží“ obsahují razítka jak společnosti NEXT THEORY (v případě potvrzení k fakturám č. 21601302 a 21601307 toto razítko chybí), tak KRONO OPOLIS (nenachází se na potvrzení k faktuře č. 21601225, avšak razítko NEXT THEORY je uvedeno toliko s neurčitou parafovou – není tedy zřejmé, kdo měl toto potvrzení vystavit). Razítko deklarovaného odběratele se zde nacházelo opět pouze s neurčitou parafovou. Soud tak souhlasí s orgány finanční správy, že ani z těchto dokladů jednoznačně nevyplývá, který ze subjektů převzal zboží. Dodací listy neobsahují potvrzení o převzetí zboží, případně ani místo či datum převzetí.

55. Žalobkyně pak ani svými obecnými vyjádřeními k průběhu obchodních transakcí pochybnosti neodstranila, ale naopak posílila. Co se týče předložených kupních smluv, ty jsou podepsány J. J., ale ze správního spisu vyplývá, že celé jméno jednatele společnosti NEXT THEORY je J. J. F., přičemž jeho podpis na kupních smlouvách je zcela odlišný od podpisu na dodatku ke kupním smlouvám ohledně zajišťování dopravy. Dále z mezinárodní výměny informací vyplynulo, že společnosti NEXT THEORY byla zrušena registrace k DPH kvůli její nekontaktnosti ke dni 16. 3. 2017, společnost nepodala souhrnné hlášení a v daňovém přiznání nedeclarovala žádné intrakomunitární transakce. Ačkoli žalobkyně v žalobě uvádí, že podmínky jednotlivých dodávek byly konkretizovány ústně či přes e-mail, žádnou e-mailovou korespondenci s deklarovanými odběrateli ohledně předmětných dodávek nedoložila.
56. Soud se dále ztotožňuje s žalovaným, že zásadní pochybnosti vyvolává i skutečnost, že žalobkyně neprokázala oprávnění J. O. jednat za NEXT THEORY (na kupních smlouvách označený jako kontaktní osoba), neboť tvrzenou plnou moc nepředložila a svědek J. O. v rámci své výpovědi uvedl, že polské odběratele nezastupoval, přičemž podpis kupní smlouvy (v níž je J. O. zmíněn jako osoba oprávněná „komunikovat“ za NEXT THEORY) měl proběhnout na dálku právě jeho prostřednictvím. Soud shodně s žalovaným považuje za významné, že žalobkyně neprokázala, že by kdy jednala přímo s osobami oprávněnými jednat za deklarované odběratele. Žalobkyně sice tvrdila, že za NEXT THEORY vystupoval J. O. a že si jeho oprávnění ověřila na základě doložené plné moci, plnou moc však v daňovém řízení nepředložila (viz protokol z ústního jednání ze dne 9. 11. 2016, č. j. 4524210/16/2113-60561-606257). Žalobkyně sice doložila e-mailovou komunikaci včetně dokumentu „*Oświadczenie*“, který označila za plnou moc, správce daně ovšem podrobně vysvětlil, proč tento dokument za plnou moc nemohl považovat (viz str. 8 zprávy o daňové kontrole). Svědek J. O. v rozporu s tvrzením žalobkyně dále vypověděl, že polské společnosti nezastupoval, pro nikoho z odběratelů nepracoval a byl ve smluvním vztahu pouze s W. J. P., s nímž měl dohodu, že se s ním bude v rámci České republiky spolupodílet na „*servisu těch služeb pro Poláky v rámci České republiky a Slovenska*“, přičemž poskytovali „*polské straně, která chtěla nakupovat zboží, servis k realizaci*“. K dotazu, jakým společnostem 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 (polském obchodním rejstříku – poznámka soudu) a zmínil, že někdy přijeli na jednání do K., s tím, že se to nedá specifikovat, paušalizovat a „*nedá se to dělat černo-bíle*“. K dotazu na konkrétní místo v K. uvedl, že se jednalo o „*restaurace, obchodní domy, tak jak se to běžně dělá*“. K dotazu na podrobnosti ohledně navázání spolupráce s jednotlivými odběrateli a kde se s nimi setkal, odpověděl, že si již nevzpomene, a „*Jezdilo se do Polska, oni jezdili do O. Nevzpomenou si, je to příliš velký detail*“. K otázce, z jakého místa uskutečňoval svou činnost, uvedl, že „*nelze specifikovat*“. U žádných nakládek ani vykládek zboží svědek nebyl přítomen. Až k dotazu zástupce žalobkyně, zda jsou mu známy společnosti BLUE FREE Sp. z o.o., DAMIAN GIERA a NEXT THEORY a zda pro ně vykonával činnost, potvrdil, že pro ně „*byl vykonáván servis*“, nic bližšího však neuvedl.

57. I svědek P., který měl mít dle svědka O. uzavřenu smlouvu s dotýčným subjektem, vypověděl, že zprostředkovatelskou činnost poskytoval prostřednictvím DENWOJ Czech s. r. o. a stejně jako svědek O. konkrétně zmínil pouze společnosti „*CANOLLA Ltd., Blue free, přes kterou vozili do Knurowa, Strategy*“. Vypověděl, že jedna firma neznámá jedno místo vykládky, destinací bylo více, např. Lubrza, Pawonkow, Wroclawia 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.
58. Za situace, kdy svědek O. uvedl, že polské odběratele nezastupoval, a svědek P. NEXT THEORY vůbec nezmínil a neuvedl, s kým a jakým způsobem za tuto společnost jednal, lze mít pochybnosti o tom, zda za NEXT THEORY jednala oprávněná osoba a zda jí bylo zboží skutečně dodáno, vzhledem k odlišným subjektů na CMR listech. Pochybnosti posilovala i skutečnost, že dle informace od polského správce daně NEXT THEORY nepodala souhrnné hlášení, žádné pořízení zboží z jiného členského státu nepřiznala a ke dni 16. 3. 2017 byla této společnosti zrušena registrace k DPH kvůli její nekontaktnosti.
59. Soud se s ohledem na výše uvedené ztotožnil s daňovými orgány, že žalobkyně neprokázala dodání zboží deklarovanému odběrateli NEXT THEORY. Žalovaný i správce daně přihlédli ke všem důkazním prostředkům, které hodnotili jak jednotlivě, tak i ve vzájemných souvislostech.
60. Soud nesouhlasí s žalobkyní ani v tom, že si žalovaný v otázce doložení obchodních vazeb subjektů odlišných od pořizovatele zboží protičeří (viz bod 86, 96 a 100 napadeného rozhodnutí). Dle soudu je z napadeného rozhodnutí naopak zřejmé, že žalobkyně měla objasnit vztahy subjektů uvedených na CMR listech (to platí i ve vztahu k deklarovanému odběrateli SELECT – viz níže). Jak žalovaný osvětlil, 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.

61. Soud se též shoduje s daňovými orgány, že přiznat CMR listům zásadní váhu lze jen tehdy, jsou-li vyplněny v souladu s Úmluvou o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (CMR), potvrzeny odesílatelem, přepravcem a příjemcem a korespondovat s dalšími předloženými doklady, což předložené CMR listy nesplňovaly. 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).
62. Jak bylo výše uvedeno, u velké části předložených CMR listů byly v položce č. 24, kterou má potvrdit příjemce zboží, uveden bez rozumného vysvětlení, resp. řádného doložení tvrzené skutečnosti odlišný subjekt od deklarovaného odběratele. Pokud již položka č. 24 razítka společnosti NEXT THEORY obsahovala, tak nebylo možné identifikovat konkrétní osobu, která potvrzení provedla. Lze též konstatovat, že CMR listy neobsahovaly data vyplnění položky č. 24. Konkrétní nedostatky v doložených dokladech soud rozvedl výše (bod 55 tohoto rozsudku).
63. Důležitost potvrzení v položce č. 24 CMR listu NSS potvrdil v bodech 32 a 33 rozsudku ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42: *„Nejvyšší správní soud plně aprobuje závěr orgánů finanční správy, že stěžovatel toto své primární důkazní břemeno neunesl a nepředložil důkazní prostředky prokazující na první pohled faktické dodání betonářské oceli do jiného členského státu (a jeho související dobrou víru ohledně tohoto dodání). Stěžovatel totiž správci daně předložil předně faktury a příjmové pokladní doklady týkající se daných transakcí. Tyto ovšem z povahy věci nemohou prokázat faktické dodání zboží do zahraničí. Nutno poukázat i na to, že předmětné faktury neměly náležitosti daňového dokladu podle zákona o DPH, neboť neobsahovaly sdělení, že se jedná o plnění osvobozená od daně s odkazem na příslušné zákonné ustanovení. Faktury pak neobsahovaly ani způsob dopravy a dodací podmínky, ačkoliv se mělo jednat o mezinárodní transakci. Dále stěžovatel předložil CMR listy (mezinárodní nákladní listy) týkající se předmětných dodání. CMR listy mají přitom při prokazování dodání zboží (zvláště v situacích, kdy dodavatel nezajišťuje přepravu zboží, jako tomu bylo v souzené věci) zásadní váhu. Vypovídací hodnota CMR listu je totiž založena mimo jiné tím, že na jeho vyhotovení by měly spolupůsobit tři na sobě většinou nezávislé osoby, tj. prodejce, dopravce a kupující (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 6. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195). V souzené věci nicméně prakticky veškeré mezinárodní nákladní listy (kromě jediného), kterými stěžovatel prokazoval dodání do Polska a na Slovensko, neměly vyplněny oddíl 24, ve kterém příjemce zboží potvrzuje, že zboží obdržel (CMR listy týkající se společnosti PROZAMET navíc neměly vyplněn ani oddíl 3 obsahující údaje o vykládce zboží). Uvedená skutečnost zásadním způsobem znevěrohodňuje dané CMR listy, které nelze v žádném případě považovat za důkazy prokazující prima facie nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství ve smyslu výše citované judikatury (ve věci Teleos plátcí daně disponovali kompletními CMR listy, což 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 cizím subjektem, jehož vztah k transakci

žalobkyně dostatečným způsobem nedoložila, oslabuje výpovědní hodnotu tohoto důkazního prostředku. Skutečnost, že v citovaném rozsudku dospěl NSS k závěru, že nebylo prokázáno dodání do jiného členského státu, což vyplynulo ze záznamů z mytných bran, neznamená, že nejsou aplikovatelné závěry týkající se významu potvrzení v položce č. 24. Z výše uvedeného je zřejmé, že nešlo pouze o ojedinělé či občasné nepřesné umístění otisku razítka. Ve spojení s dalšími výše uvedenými zjištěními správce daně (mj. stran jednání za deklarovaného odběratele) vyvolávají vyplněné údaje pochybnosti o průběhu transakce tak, jak byla deklarována, včetně toho, zda bylo skutečně převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník na deklarovaného odběratele.

64. Případný není ani názor žalobkyně, že se v praxi běžně stává, že příjemci zboží neumístí zcela přesně své potvrzení o přijetí zboží do příslušné kolonky. Správce daně a žalovaný nebyli za dané situace povinni zjistit a uvést, z jakého důvodu jsou na CMR listech uvedeny subjekty odlišné od deklarovaného odběratele. Byla to žalobkyně, která předložením CMR listů chtěla prokázat, že plnění byla uskutečněna tak, jak tvrdila, a bylo její povinností předložit tomu odpovídající důkazní prostředky. Správci daně a žalovanému postačilo poukázat na důvodné pochybnosti o uskutečněných transakcích. Je přitom třeba zdůraznit, že zdrojem pochybností nebylo pouze potvrzení přijetí na CMR listech odlišnými osobami.
65. Soud tedy souhlasí s daňovými orgány, že za dané situace nemohly takto vyplněné CMR listy za současné absence dalších dokladů *prima facie* doložit uskutečnění dodání zboží do jiného členského státu tak, jak žalobkyně deklarovala, resp. že skutečným příjemcem zboží byl deklarovaný odběratel NEXT THEORY, 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).
66. Žalobkyně ve fakturách uváděla, že deklarovaný odběratel je též konečným příjemcem zboží, což nekorespondovalo s údaji na většině CMR listů. Nelze se ztotožnit s názorem žalobkyně, že by žalovaný nezohlednil, že na CMR listech byla (též) razítka a podpisy deklarovaného odběratele. Avšak jejich nestandardní umístění např. pod jiným subjektem, který potvrzoval převzetí zboží v položce k tomu určené, ve spojení s razítky jiných subjektů a dalšími výše uvedenými zjištěními vyvolalo zásadní pochybnosti. Žalobkyně nebyla schopna či ochotna vysvětlit, z jakého důvodu jsou na CMR listech odlišné subjekty, když pouze obecně tvrdila, že se může jednat například o skladovatele, zpracovatele nebo obchodní partnery deklarovaných odběratelů, kterému bylo zboží dále prodáno. Ve vztahu ke společnosti KRONO OPOLIS žalobkyně nepředložila žádnou smlouvu či jiný důkazní prostředek, jenž by osvětloval její postavení v předmětných obchodních transakcích. Z CMR listů není ani patrné, jaká konkrétní fyzická osoba a kdy razítka deklarovaného odběratele připojila. Absence těchto údajů by nemusela být zdrojem pochybností, pokud by všechny předložené doklady vzájemně korespondovaly, tak tomu však nebylo. Pochybnosti nemůže odstranit ani skutečnost, že se shodují čísla plomb na českých vážních lístcích s čísly plomb na CMR listech a hmotnost zboží. Nikterak totiž neprokazuje (ani ve spojení s dalšími předloženými důkazy), že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli. Pokud žalobkyně namítala, že je běžnou praxí, že v místě vykládky zboží není provozovna odběratele (ve vztahu k odběrateli NEXT THEORY uvedla, že dotazem u pověřené osoby odběratele J. O. zjistila, že společnost KRONO

OPOLIS zajišťovala vážení zboží pro pořizovatele, a z toho důvodu je uvedena i na CMR listech), soud nespornuje, že tomu tak být může, pro nyní projednávanou věc je ovšem podstatné, že žalobkyně předloženými listinami neprokázala, že zboží dodala deklarovanému odběrateli.

67. Dodání zboží odběrateli NEXT THEORY jednoznačně nevyplývalo ani z dalších předložených listin, a to ani v jejich souhrnu. Předložená „Potvrzení o převzetí zboží“ obsahovala ve valné většině obě razítka společností NEXT THEORY a KRONO OPOLIS. Razítko deklarovaného odběratele se zde nacházelo opět pouze s neurčitou parafou (viz bod 55 výše).
68. Prokázat dodání zboží společnosti NEXT THEORY nemohly ani dodací listy k fakturám, byť na nich bylo razítko deklarovaného odběratele a podpis. Lze souhlasit se správcem daně, že pochybnosti vyvolává skutečnost, že není patrné, kdo a kdy dodací listy k fakturám potvrdil a kde a kdy došlo k převzetí zboží.
69. Soud dále poznamenává, že nesouhlasí s tím, že by žalovaný v napadeném rozhodnutí odkazoval na nepřiléhavé rozsudky a že by postupoval v rozporu se závěry NSS vyslovenými v rozsudku ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46. 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. Žalovaný dále v souvislosti s CMR listy odkazuje na rozsudky NSS ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42, a ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019-37, přičemž shrnul (obecný) závěr NSS, že rozporné doklady a předložené listiny v kombinaci s nedostatečně vyplněnými CMR listy nepostačují k prokázání podmínek pro přiznání osvobození dle § 64 zákona o DPH. Ve vztahu k tomu lze zmínit též poukázání žalovaného na rozsudek NSS ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45, v bodě 34. napadeného rozhodnutí. Na rozsudek NSS ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, pak odkázal s odůvodněním, že v případě nenaplnění podmínek intrakomunitárního plnění se ve smyslu zákona o DPH jedná o plnění vnitrostátní a plátce daně má povinnost přiznat DPH za poskytnuté plnění. I když má žalobkyně pravdu v tom, že se v případě citovaných rozsudků NSS nejednalo o skutkově shodné případy, také v těchto rozsudcích šlo o prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně při intrakomunitárním dodání zboží, a soud nevidí důvodu, proč by na ně žalovaný nemohl v odpovídajících pasážích odkázat.
70. Pokud žalobkyně poukazuje na zaplacení kupní ceny, je třeba shodně s žalovaným zdůraznit, že na předložených bankovních výpisech je ve vztahu k platbám za dodávky deklarovanému odběrateli NEXT THEORY pouze patrné, že úhrady byly provedeny z českého účtu s označením AKCENTA CZ, což neprokazuje, že zboží bylo dodáno deklarovanému zahraničnímu odběrateli společnosti NEXT THEORY. Platba za zboží může být považována za indicii, že k deklarovanému plnění fakticky došlo, ale nemůže to být indicie jediná, ale musí korespondovat s dalšími důkazy. Pokud žalobkyně uvádí, že k zaplacení kupní ceny by neměl deklarovaný odběratel důvod, pokud by mu zboží nebylo dodáno, lze poznamenat, že tímto důvodem může být například daňový podvod či určité propojení skupiny osob. To však není podstatné a není třeba o tom spekulovat, neboť prokázání zaplacení kupní ceny samo o sobě neprokazuje, že zboží bylo skutečně dodáno deklarovanému odběrateli, natož do jiného členského státu, a jeho spojení s přepravou (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2022, č. j. 9 Afs 274/2020-61).

71. 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 deklarovanému odběrateli NEXT THEORY.
72. 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 J. O. potvrdil, že je mu společnost NEXT THEORY známa a že pro ni byl vykonáván servis, je však třeba zdůraznit, že tak učinil až na výslovný, a pokud jde o poskytování činností, návodný dotaz zástupce žalobkyně. Sám si na NEXT THEORY nevzpomněl a nic bližšího k této společnosti nevypověděl (např. kde a jakou činnost vykonával a s kým za společnost jednal), přičemž obecně uvedl, že se nakládek a vykládek neúčastnil. Z toho, že obecně vypověděl, že na místě vykládky přebírá zboží někdo od kupujícího, zpravidla někdo na váze, který deklaruje, že zboží přijelo, a zkontroluje váhu a kvalitu, nevyplývá, kdo zboží v konkrétních případech převzal. Svědek O. se dle své výpovědi ani neseznamoval s doklady týkajícími se dodávek pro polské odběratele, neboť obálku, ve kterých dorazily, měl předávat W. P., přičemž polské odběratele nezastupoval. Dle výpovědi svědka O. měl smlouvy s „polskou stranou“ zajišťovat svědek P., který však deklarovaného odběratele NEXT THEORY vůbec nezmínil. Pouze obecně uvedl některá místa vykládek, která se objevovala na CMR listech, a to ve spojení s jinými subjekty (např. „přes Blue free jsme vozili do 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 této společnosti (nepopsal, zda a případně s kým a jakým způsobem za tuto společnost jednal, jak probíhala spolupráce, ani od koho obdržel podepsané listiny). Rovněž z jeho výpovědi nevyplývá, že by se osobně účastnil dodávek nebo byl přítomen některé vykládce zboží pro deklarovaného odběratele. Pokud obecně uvedl, že nespécifikovaní odběratelé si zajišťovali vykládku, váženku a potvrzení CMR listu a stávalo se, že si nechávali vážit zboží u jiné společnosti, důkazní prostředky nevypovídají o tom, že tomu tak bylo v případě NEXT THEORY. Soud se ztotožňuje s žalovaným, že výsledky svědků O. a P. nepřispěly k odstranění pochybností a nelze na jejich základě dospět k závěru, že bylo žalobkyní převedeno právo nakládat s věcí jako vlastník na deklarovaného odběratele NEXT THEORY.
73. Soud souhlasí s daňovými orgány i v tom, že tvrzení žalobkyně neprokázala ani výpověď svědka H., dispečera společnosti TRANSPORTSTAV, která byla rovněž značně obecná a neplyne z ní, že by byl osobně přítomen vykládce zboží pro deklarovaného 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 - Wrocław, Knurow, Czechovice-Dziedzice a Lubrzu, která se týkala

i jiných odběratelů. Společnosti NEXT THEORY či SELECT sám nezmínil. Pokud žalobkyně v žalobě namítala, že výpověď svědka H. byla dezinterpretována, pak sice je pravdou, že žalovaný interpretoval odpovědi svědka H. jinými slovy právě v žalobkyní namítaných tvrzeních, nic to ovšem nemění na závěrech, které z výpovědi vyplynuly a které jsou shodné. Nelze totiž vytrhávat jednotlivé věty z kontextu. Z odpovědi zmíněného svědka totiž vyplývá, že vezl zboží na žalobkyní nebo odběratelem určené místo vykládky (str. 4, otázka č. 15 protokolu o výsledku svědka H., č. j. 4609836/16/2113-60561-203542) a že mu žalobkyně sdělila, kdo je příjemcem (str. 7, otázka č. 39 protokolu). Navíc žalovaný založil své pochybnosti i na jiných tvrzeních svědka H. a odůvodnil, proč z nich měl dojem o celkové nejasnosti a nejistotě jeho odpovědí (viz str. 14 bod 51 napadeného rozhodnutí).

74. Správce daně i žalovaný na základě podrobně popsaných úvah a hodnocení předložených důkazních prostředků jednotlivě i ve vzájemných souvislostech dospěli k závěru, že žalobkyně neprokázala, že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli NEXT THEORY, s čímž se soud ztotožnil.
75. Žalobkyně v žalobě velmi obecně namítla, že předložila faktury (daňové doklady), kupní smlouvy, CMR listy, bankovní výpisy a další doklady (potvrzení o převzetí zboží, vážní lístky), jež spolu vzájemně korespondují a jednoznačně potvrzují, že skutečným pořizovatelem zboží je deklarovaný odběratel. Na konkrétní výhrady správce daně k předloženým listinám v podstatě nereagovala. K pochybnostem a rozporům v předložených dokladech soud proto odkazuje na výše uvedené.
76. Pokud žalobkyně příkladmo poukázala na doklady k faktuře č. 21601230, ve vztahu k předložené kupní smlouvě s označením PR_OL_91_2016, soud opakuje, že existují pochybnosti o tom, kdo jednal za společnost NEXT THEORY, pokud podepsaná smlouva měla být žalobkyni předána prostřednictvím J. O., avšak svědek vypověděl, že polské odběratele nezastupoval, a svědek P., který měl mít uzavřeny smlouvy s polskými odběrateli, deklarovaného odběratele nezmínil a neuvedl konkrétní osoby, s nimiž jednal. Jako jednatel společnosti, který měl smlouvy podepisovat, je navíc uveden pouze J. J. bez příjmení (F.). Z potvrzení na CMR listu není zřejmé, kdo a kdy měl za společnost NEXT THEORY jednat. Na Potvrzení o přijetí zboží se nachází i razítko společnosti KRONO OPOLIS. Ani čísla plomb nedokládají, komu bylo zboží dodáno, stejně jako platba učiněná prostřednictvím účtu AKCENTA CZ, která nikterak nedokládá, jak se snaží tvrdit žalobkyně, že platbu za zboží zaslala na bankovní účet žalobkyně NEXT THEORY. Jak bylo výše uvedeno, existují pochybnosti o tom, kdo kupní smlouvu a potvrzení o přijetí zboží podepsal. Nelze tedy souhlasit s žalobkyní, že veškeré předložené listiny tvoří logický celek, vzájemně spolu korespondují a dokládají, že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli. Nelze odhlédnout ani od toho, že v ostatních případech jsou pochybnosti o deklarovaném průběhu transakce značné.
77. S ohledem na důkazní břemeno je na plátcí, aby si ve svém zájmu zajistil důkazy, kterými bude schopen prokázat uskutečnění plnění v souladu s daňovými doklady. K tomu NSS v rozsudku ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232, uvedl, že „[k]aždý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění eventuálních práv a povinností dle příslušných ustanovení zákona o DPH“. Volba důkazních prostředků, kterými daňový subjekt svá tvrzení prokáže, je přitom na jeho úvaze a není povinností správce daně mu sdělovat, kterými důkazními prostředky může případně soulad daňových

dokladů se skutečností prokázat (viz rozsudek NSS ze dne 11. 8. 2009, č. j. 1 Afs 63/2009-102). Jak NSS konstatoval v bodě 38. rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, je zcela na daňovém subjektu, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje, uzpůsobil tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní. Jak uvedl i žalovaný, zachování náležité míry obezřetnosti daňových subjektů v obchodních vztazích není další podmínkou, kterou by správce daně stanovil nad rámec § 64 zákona o DPH, nýbrž tato povinnost plyne daňovým subjektům přímo z judikatury NSS. Taková povinnost pak plyne i z rozhodnutí SDEU např. ve věci *Teleos* či *Mecsek-Gabona* (k dobré víře viz níže). Tudíž není pravdou, že z citovaného rozsudku NSS nevyplývala žádná další podmínka pro osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH.

78. 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 deklarovanému odběrateli. Správce daně i žalovaný hodnotili jednotlivé důkazy včetně všech listin předložených žalobkyní (mj. i bankovní výpisy, smlouvy a dodací listy) samostatně i ve vzájemných souvislostech. Je to naopak žalobkyně, která některé podstatné okolnosti, na které poukázaly daňové orgány, zcela pomíjí (např. nedostatečné prokázání oprávnění jednat za deklarovaného odběratele).
79. Nepřípadná je i poznámka žalobkyně, že daňové orgány postupovaly neobjektivně, když na základě obdobných důkazních prostředků žalobkyně unesla důkazní břemeno v případě dodávek zboží pro odběratele Pow-en a. s. Soud poukazuje na strany 29 a 36 zprávy o daňové kontrole, v níž správce daně dostatečně vysvětlil, proč neměl důvod pochybovat o transakcích se společností Pow-en a. s. a v čem se obchody, resp. žalobkyní předložené doklady a zjištěné skutečnosti, liší od dodávek deklarovaným odběratelům NEXT THEORY a SELECT. V případě společnosti Pow-en a. s. se podařilo od slovenské daňové správy získat požadované informace a doklady k obchodům. Společnost Pow-en a. s. transakce přiznala a zaúčtovala. Současně žalobkyní doložené doklady odpovídaly tomu, že se jednalo o třístranný obchod, kdy konečný příjemce potvrdil na CMR listech převzetí zboží. S tím korespondovaly i ostatní doklady (např. kupní smlouva, vážní lístky). Soud proto nemá za to, že by daňové orgány postupovaly nedůvodně rozdílně.
80. Co se týče návrhu žalobkyně na zjištění vztahů subjektů označených na předložených dokladech prostřednictvím mezinárodního dožádání, je třeba nejprve uvést, že ve vztahu k deklarovanému odběrateli daňové orgány mezinárodní dožádání učinily, nicméně jejich prostřednictvím pochybnosti vzniklé na základě žalobkyní předložených listin odstraněny nebyly, naopak získanými informacemi byly ještě více prohloubeny. Není procesní vadou, pokud daňové orgány na základě návrhu žalobkyně nepodaly žádost o mezinárodní výměnu informací o společnostech, které se vyskytují na CMR listech, neboť žalobkyně netvrdila, že by dodávala zboží do jiného členského státu těmto osobám. Relevantní skutečnost, že žalobkyně dodala zboží deklarovanému odběrateli, nemohla být prokázána informacemi o těchto subjektech. Žalobkyně měla široký prostor, aby vysvětlila, z jakého důvodu se na převážné většině CMR listů objevuje potvrzení o převzetí jinou společností, či jiným způsobem prokázala dodání deklarovaným odběratelům. Žalobkyně se měla aktivně zajímat, proč na CMR listech v položce č. 24 figuruje společnost KRONO OPOLIS, a případně si o jejím postavení měla zajistit potřebné doklady, aby byla schopna prokázat, že i přes uvedení této společnosti v položce č. 24 CMR listů bylo zboží dodáno deklarovanému odběrateli. Pouhé tvrzení o tom, že společnost KRONO OPOLIS zajišťovala vážení zboží pro pořizovatele, nemůže být

dostačující. Namísto toho, aby sama vynaložila snahu objasnit údaje na CMR listech, pouze navrhla provedení dalších mezinárodních dožádání.

81. 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.
82. Mezistátní výměna informací v rámci správy daní nebyla zavedena proto, aby umožnila daňovým subjektům získat dodatečné důkazy, které si měly samy dříve zajistit pro účely splnění podmínek pro přiznání osvobození. K tomu lze odkázat na body 103 až 105 rozsudku SDEU ve věci *Enteco Baltic*. V něm SDEU konstatoval, že „pokud jde o plnění uvnitř Společenství, z judikatury Soudního dvora vyplývá, že v případě, že dodavatel není s to předložit důkazy nezbytné k tomu, aby bylo možné konstatovat, že byly splněny podmínky pro osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně, daňové orgány členského státu odeslání či přepravy zboží nemají povinnost vyžádat si informace od orgánů členského státu určené na základě ustanovení nařízení č. 1798/2003 týkajícího se režimu výměny informací mezi orgány daňové správy členských států (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. dubna 2010, *X a fiscale eenheid Facet-Facet Trading*, C-536/08 a C-539/08, EU:C:2010:217, bod 37, jakož i obdobně rozsudek ze dne 27. září 2007, *Twoh International*, C-184/05, EU:C:2007:550, body 28, 34 a 38). Takový výklad lze použít i ve vztahu k nařízení č. 904/2010, které se v souladu se svým článkem 62 druhým pododstavcem použije od 1. ledna 2012 a kterým se na základě jeho článku 61 prvního pododstavce zrušuje od téhož data nařízení č. 1798/2003. Jak totiž vyplývá konkrétně z bodů 3, 4 a 7 odůvodnění nařízení č. 904/2010, jeho cílem je boj proti podvodům s DPH a vyhýbání se daňové povinnosti a pomoc pro správné vyměňování DPH. Za tímto účelem uvedené nařízení stanoví v čl. 1 odst. 1 druhém pododstavci pravidla a postupy, jež umožňují příslušným orgánům členských států spolupráci a vzájemnou výměnu všech informací, které mohou pomoci správně vyměřit DPH, kontrolovat správné uplatňování DPH, zejména u plnění uvnitř Společenství, a bojovat proti podvodům souvisejícím s DPH. Článek 7 odst. 1 téhož nařízení konkrétně stanoví, že za tímto účelem poskytne dožádaný orgán na žádost vnitrostátního orgánu veškeré informace, které mohou pomoci správně vyměřit DPH. Článek 54 odst. 1 uvedeného nařízení stanoví meze pro výměnu těchto informací mezi vnitrostátními orgány, které nejsou povinny poskytovat požadované informace za všech okolností. Jelikož toto nařízení neobsahuje v tomto směru výslovné ustanovení, nezakládá osobě povinné k dani zvláštní nárok na to požadovat předání informací v případě, že sama není s to předložit důkazy, které by dokládaly její nárok na osvobození od DPH (viz obdobně rozsudek ze dne 27. září 2007, *Twoh International*, C-184/05, EU:C:2007:550, body 30 až 34).“
83. Z těchto závěrů vychází též judikatura NSS, která potvrzuje, že daňový subjekt se nemůže dovolávat povinnosti správce daně obstarat důkaz o uskutečnění intrakomunitárního dodání od správce daně z jiného členského státu, neboť důkazní povinnost ohledně prokázání dodání do jiného členského státu osobě povinné k dani spočívá v prvé řadě na odesílateli zboží (viz rozsudek NSS ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45). Důkazní povinnost žalobkyně tedy nelze přenášet na správce daně jiných členských států. Žalobkyně navíc 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.

Unesení důkazního břemene a prokázání dodání zboží plátcí daně – SELECT

84. Po předložení primárních dokladů k obchodním transakcím deklarovaným v předmětném zdaňovacím období s odběratelem SELECT správce daně ve výzvě k prokázání skutečností vyjádřil své pochybnosti následovně: Oproti fakturám je na CMR listech v položce 24 „Zboží obdržel“ otisk razítka společnosti WEGA s neidentifikovaným podpisem a datem. Razítko této společnosti se nachází též na doloženém potvrzení o přijetí zboží. Dodací listy obsahují otisky razítka odběratele SELECT s podpisem, avšak absentují v nich údaje o místu a datu převzetí zboží. Správce daně podotkl, že žalobkyně neprokázala, že by zboží bylo dodáno do pronajatých skladů, které má mít konečný příjemce Black Lion pronajaté od společnosti WEGA. Žalobkyně správci daně nedoložila ani to, že by zboží bylo dodáno společnosti Black Lion. Správce daně vyjádřil své výhrady i k doložené plné moci, na základě které měl za SELECT s žalobkyní jednat pan C.. Z plné moci není zřejmé, před kým má M. C. SELECT zastupovat (není zde uveden subjekt, kterému je plná moc určena) a současně obsahuje pouze otisk razítka SELECT a podpis, aniž by bylo zřejmé, kdo plnou moc podepsal. Správce daně požádal žalobkyni o předložení originálů CMR listů, které oproti dříve doloženým kopiím obsahovaly v položce „Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“ otisk razítka SELECT a podpis. Ani originál potvrzení o přijetí zboží k faktuře č. 21601281 se neshodoval s původně doloženou kopií. Z mezinárodní výměny informací dále vyplynulo, že v rozporu s tvrzením žalobkyně T. B. neposkytl daňové správě žádnou plnou moc a ani se nezmínil, že by byla vystavena, naopak uvedl, že M. C. nebyl kontaktní osobou mezi společnostmi SELECT a žalobkyní, britský správce daně současně uvedl, že nemá žádné informace k prodeji zboží společnosti WEGA. Správce daně v rámci mezinárodní výměny informací v oblasti DPH ověřoval také dodání zboží konečnému příjemci Black Lion, v rámci jiného řízení ovšem získal od polské daňové správy informace, že tato společnost je nekontaktní, zasílanou poštu nepřebírá (virtuální adresa) a podala pouze jedno souhrnné hlášení za květen 2017.
85. Pochybnosti správce daně a žalovaného nevycházejí pouze z toho, že nebylo prokázáno, zda deklarovaný odběratel v místě vykládky zboží fakticky převzal. K výše popsáním zjištěním přistupovala skutečnost, že podpisy jednatele společnosti SELECT (T. B.) na kupních smlouvách č. PR_OL_93_2016 a PR_OL_95_2016 se neshodují s podpisy na některých dodacích listech. Žalovaný tedy vyjádřil pochybnosti i ohledně toho, zda kupní smlouvy podepsal jmenovaný jednatel či někdo jiný. Stejně tak se v některých případech neshodují podpisy řidičů na vážních lístcích a potvrzeních o přijetí zboží (viz uvedené listiny k fakturám č. 21601281 a 21601287).
86. I v tomto případě se soud shoduje s daňovými orgány, že uvedená zjištění správce daně ohledně dodání zboží deklarovanému odběrateli SELECT vedla k přenesení důkazního břemene na žalobkyni, protože bylo oprávněné požadovat i jiné důkazní prostředky.
87. Soud ve shodě s žalovaným uvádí, že žalobkyně předložila správci daně primární podklady, které vzbuzovaly důvodné pochybnosti o dodání řepkového oleje společnosti SELECT. Co se týče doložených CMR listů, ty byly potvrzeny v položce 24 „Zboží obdržel“ společností WEGA, která měla dle tvrzení žalobkyně zajišťovat pro konečného příjemce zboží Black Lion logistiku a vykládku zboží. Obdobně se razítka společnosti WEGA nacházejí i na potvrzeních o přijetí zboží. K prokázání svého tvrzení žalobkyně doložila správci daně smlouvu uzavřenou dne 17. 10. 2016 společnostmi WEGA a Black Lion, na základě které si společnost Black Lion pronajala plochu o výměře 500 m² s nakládací rampou na adrese *Knurów, Przemysłowa 18*. Je pravdou, že tato adresa se shoduje s adresou dodání na CMR

listech, nicméně dle této smlouvy je společnost Black Lion oprávněna využívat pronajatou plochu ke skladování zboží na paletách, což neodpovídá způsobu, kterým se typicky uskládá tekutý řepkový olej. Proto nelze mít za to, že by tato smlouva mohla být bez dalšího vysvětlení, proč se na CMR listech místo deklarovaného odběratele SELECT či místo uváděného konečného příjemce Black Lion nachází razítka této společnosti. Svědek C. sice vypověděl, že zboží bylo nejčastěji dodáváno na tuto adresu, kde se měly nacházet *tankery* na olej, ale on sám se vykládek neúčastnil. K hodnocení výpovědi svědka H. viz bod 74 výše. Smlouva ohledně užívání plochy k uskladnění zboží na paletách tudíž nepředstavuje právní základ ke skladování řepkového oleje v *tankerech*, jak uvedl svědek C. Žalovaný se touto smlouvou zabýval na straně 29 napadeného rozhodnutí, přičemž mu lze přitakat i v tom, že z doložené smlouvy nevyplývá, že by společnost WEGA měla být příjemcem dodávaného zboží či že by měla jeho přijetí potvrzovat. Je pravdou, že se žalovaný nesprávně v bodu 80 napadeného rozhodnutí vyjádřil, že se žalobkyně nedotazovala na společnost WEGA. Tento nedostatek však zhojil tím, že se (jak uvedeno výše) s doloženou smlouvou následně v napadeném rozhodnutí vypořádal. Předložená smlouva tedy ani ve spojení s CMR listy nemůže prokazovat dodání zboží společnosti SELECT ani Black Lion. Soud jen na okraj poznamenává, že nevyklučuje, že společnost WEGA poskytuje skladovací služby na adrese X, nicméně žalobkyni se nepodařilo prokázat, že by v tomto konkrétním případě byla společnost WEGA oprávněna zboží za odběratele či konečného příjemce převzít, tedy se nepodařilo prokázat ani dodání zboží těmto subjektům.

88. V souvislosti s objasněním postavení společnosti WEGA soud podotýká, že ani v tomto případě neshledal, že by se žalovaný dopustil nezákonného odmítnutí návrhu na provedení mezinárodního dožádání ke zjištění vztahu mezi odběratelem žalobkyně a společností WEGA. Ve vztahu k deklarovanému odběrateli SELECT 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 společnosti WEGA, která se vyskytuje na CMR listech, neboť žalobkyně netvrdila, že by dodávala zboží do jiného členského státu této osobě. Důkaz o tom, že podmínky stanovené v § 64 odst. 1 zákona o DPH jsou splněny, musí předložit osoba, která se domáhá osvobození od DPH, tedy žalobkyně. Soud dále pro stručnost odkazuje na odůvodnění v bodech 81. – 84. výše, které je přílehlivé i v tomto případě.
89. Soud připomíná výše uváděnou judikaturu ohledně důležitosti řádného vyplnění CMR listů, aby jim mohla být přiznána odpovídající výpovědní hodnota. Pakliže byly potvrzovány jinou společností než konečným příjemcem či odběratelem, měla žalobkyně zajistit takové důkazní prostředky, které postavení společnosti WEGA dostatečně vysvětlí. Jak však soud uvedl, takovým důkazním prostředkem nemůže být předložená smlouva uzavřená mezi WEGA a Black Lion. Z tohoto důvodu dodání zboží odběrateli či konečnému příjemci neprokazují ani potvrzení o dodání zboží, neboť se na nich opětovně nacházejí razítka společnosti WEGA s parafou. Dodací listy zase neobsahují místo a datum převzetí zboží a jsou na nich odlišné podpisy jednatele společnosti SELECT oproti kupním smlouvám. Ve vztahu k platbě kupní ceny soud odkazuje na odůvodnění v bodě 71. výše, které je přílehlivé i v tomto případě, byť zde nefigurovala AKCENTA CZ. Soud souhlasí s žalovaným, že věrohodnost předložených dokladů snižuje i ta skutečnost, že žalobkyně nejprve správci daně předložila kopie CMR listů, na nichž se razítka odběratele SELECT

nenacházelo, aby následně předložila originály těchto listin, kde toto razítko s nečitelným podpisem v kolonce „Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“ již bylo (neshodoval se ani originál a kopie potvrzení o přijetí zboží k faktuře č. 21601281).

90. Na základě mezinárodního dožádání správce daně získal od britského správce daně faktury od odběratele SELECT, které se shodovaly s fakturami předloženými žalobkyní, stejně tak i CMR listy. Avšak předložené CMR listy neobsahují otisk razítka SELECT oproti dodatečně předloženým žalobkyní, aniž by tuto skutečnost žalobkyně vysvětlila. Nadto nelze pominout fakt, že i tyto CMR listy obsahují potvrzení od společnosti WEGA, nikoliv odběratele SELECT. Z toho důvodu nelze ani takto získané doklady hodnotit tak, že by dodání zboží deklarovanému odběrateli, resp. konečnému příjemci potvrdily. Žalovaný poukázal i na poskytnuté polské vážné listky, na nichž figuruje pouze společnost WEGA a CARBO HOLDING (byť v tomto případě soud nesouhlasí s žalovaným, že by postavení CARBO HOLDING nebylo objasněno, jak uvede níže). Správce daně dále ověřoval dodání společnosti Black Lion u polského správce daně, který uvedl, že subjekt nekomunikuje ani nepodal souhrnná hlášení za kontrolované období. Adresa společnosti je „virtuální adresou“ (viz odpověď ze dne 21. 11. 2017, č. j. 4781807/17/2113-60561-205409). I tyto nesrovnalosti tedy přispěly k pochybnostem správce daně o průběhu předmětných obchodních transakcí ve vztahu k odběrateli SELECT. Soud nemůže souhlasit s žalobkyní, že by jak v případě odběratele SELECT, tak odběratele NEXT THEORY daňové orgány nárok na osvobození od DPH fakticky neuznaly pro informace získané v rámci mezinárodní výměny informací. Žalovaný (stejně jako již správce daně) podrobně popsal nesrovnalosti, které doklady předložené žalobkyní vykazují a které tak vzbudily pochybnosti o dodání zboží deklarovaným odběratelům. Nelze proto žalobkyni přitakat, že daňové orgány svůj závěr opřely z faktického hlediska hlavně o skutečnost, zdali deklarovaní odběratelé odvedli či neodvedli daň. Dále je třeba připomenout, že kromě kupních smluv společnost Black Lion nefiguruje na žádných dalších podkladech (potvrzení na dokumentech od společnosti WEGA nelze mít za potvrzení od společnosti Black Lion).
91. Žalovaný se zároveň vypořádal s námitkou žalobkyně, že dodání odběrateli Black Lion se odehrávalo v režimu zjednodušeného postupu při dodání zboží uvnitř území Evropské unie formou třístranného obchodu podle § 17 zákona o DPH (body 91 a 92 napadeného rozhodnutí) a dospěl k závěru, že toto své tvrzení neprokázala. Soud nicméně konstatuje, že v této věci není významné, zda žalobkyně prokázala splnění podmínek třístranného obchodu (§ 17 zákona o DPH, resp. čl. 141 směrnice o DPH), ale zda prokázala splnění podmínek § 64 odst. 1 zákona o DPH. Otázka, zda dodání mezi prostřední osobou a třetím článkem (konečným pořizovatelem) splňuje podmínky vymezené čl. 141 směrnice o DPH (třístranného obchodu), je významná z hlediska povinnosti přiznat daň u pořizovatele – prostřední osoby, neboť při splnění podmínek tohoto ustanovení je osvobozen od povinnosti přiznat daň v členském státě konečného odběratele, kterou má konečný odběratel, nic to však nemění na rozsahu důkazního břemene žalobkyně jakožto dodavatele zboží (prvního subjektu v rámci třístranného obchodu)
92. Argumentaci žalobkyně o třístranném obchodu bylo proto třeba vnímat především tak, že žalobkyně tvrdila, že podmínky § 64 odst. 1 zákona o DPH byly splněné, neboť dodávala zboží osobě registrované v jiném členském státu, která je dodávala konečnému příjemci v Polsku, kam bylo zboží přepravováno přímo z České republiky. Zboží mělo být dodáno do pronajatých skladů konečného příjemce (Black Lion) a dle informací žalobkyně měl mít konečný příjemce pronajaté sklady od společnosti WEGA. Správce

daně, resp. žalovaný se námitkou žalobkyně ohledně třístranného obchodu zabýval (viz str. 29 napadeného rozhodnutí). Uvedl, že dle žalobkyně předložené smlouvy si společnost Black Lion skutečně pronajímala část plochy s nakládací rampou od společnosti WEGA, posledně uvedená společnost ovšem nebyla ve smlouvě označena jako příjemce zboží (viz CMR listy). Soud tedy musí souhlasit s žalovaným a opakovaně zdůrazňuje, že ani tato smlouva neprokazuje dodání zboží deklarovanému odběrateli - společnosti SELECT.

93. Pochybnosti dále vzbuzují i odlišné podpisy na kupních smlouvách na předmětné dodávky řepkového oleje uzavřené mezi žalobkyní a společností SELECT. Podpis jednatele odběratele SELECT se neshoduje s podpisy na dodacích listech k fakturám, které opět neobsahují místa ani data převzetí zboží. U žalovaného z toho důvodu vznikly pochybnosti o tom, kdo smlouvy za SELECT podepsal, neboť dle vyjádření žalobkyně měly být dodací listy podepsány přímo T. B. (viz bod 65 napadeného rozhodnutí). Na to navázaly pochybnosti správce daně ohledně oprávnění M. C. jednat za společnost SELECT, jelikož zpochybnil plnou moc, na základě které by měl společnost SELECT zastupovat (viz bod 68 napadeného rozhodnutí).
94. Žalobkyně příkladmo poukázala na doklady k faktuře č. 21601272 (SELECT). Ve vztahu k předložené kupní smlouvě č. PR_OL_93_2016 soud znovu konstatuje, že existují pochybnosti o tom, kdo podepsal kupní smlouvu za společnost SELECT. Podpis na označené kupní smlouvě se neshoduje s podpisem na dodacím listu k této faktuře. Na faktuře je jako odběratel i konečný příjemce uvedena společnost SELECT, nicméně na CMR listu se v položce č. 24 nachází otisk razítka společnosti WEGA. Na Potvrzení o přijetí zboží k uvedené faktuře se nachází pouze razítko společnosti WEGA. Navíc měla být dle této konkrétní kupní smlouvy konečným kupujícím společnost Black Lion, která však nefiguruje na žádných předložených dokladech, ačkoliv by měla být příjemcem zboží. Jelikož spolu předložené doklady nekorespondují, nelze jako rozhodující důkaz uznat ani platbu učiněnou prostřednictvím bankovního účtu. CMR list č. 4693342 získaný v rámci mezinárodní výměny informací se liší od originálu předloženého žalobkyní (neobsahuje razítko společnosti SELECT). I v tomto případě zde existují výše uvedené pochybnosti a nelze souhlasit s žalobkyní, že veškeré předložené listiny tvoří logický celek, vzájemně spolu korespondují a dokládají, že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli.
95. Jelikož pro shrnuté důvody dospěli správce daně i žalovaný k závěru, že žalobkyně dodání zboží deklarovanému odběrateli SELECT neprokázala, navrhovala žalobkyně k prokázání rozhodných skutečností provedení dalších důkazů. Dle názoru soudu ale žalovaný nezákonně odmítl oprávněně navržený důkazní prostředek a opominul podklad založený ve spisu, jak soud rozvede dále. Pro tyto skutečnosti soud shledal některé žalobní námitky důvodnými. S ohledem na důvody, pro které soud napadené rozhodnutí ruší, proto není vyloučeno, aby žalobkyně v následném řízení splnění podmínek § 64 zákona o DPH prokázala a výše zmíněné pochybnosti rozptýlila.
96. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala oprávnění M. C., jenž je v kupních smlouvách uveden jako kontaktní osoba, jednat za společnost SELECT. V plné moci skutečně není uvedeno, vůči komu má M. C. vystupovat. Obecně jej zplnomocňuje k „zastupování a provádění převodů“ jménem této společnosti. Je též pravdou, že z plné moci není zřejmé, kdo ji za společnost SELECT podepsal, jelikož obsahuje razítko (s chybou v jednom písmenu v adrese a v jedné číslici identifikačního čísla) s neidentifikovaným podpisem. Avšak žalovaný již následně nevzal v potaz informace,

kteře získal v rámci mezinárodního dožadání, případně je posoudil neodpovídajícím způsobem.

97. Žalovaný uvedl, že z odpovědi britského správce daně ze dne 15. 6. 2017, č. j. 3276045/17/2113-60561-205409, vyplynulo, že T. B. (dle kupních smluv jednatel společnosti SELECT) daňové správě neposkytl žádnou plnou moc, ani se nezmínil o tom, že by byla vystavena, naopak uvedl, že M. C. nebyl kontaktní osobou mezi společnostmi SELECT a žalobkyní. Britský správce daně měl současně uvést, že nemá žádné informace k prodeji zboží společnosti WEGA. Britský správce daně nepotvrdil vykázání předmětných plnění v daňovém přiznání společnosti SELECT, avšak přílohou odpovědi byly faktury shodné s fakturami předloženými žalobkyní, stejně jako shodné CMR listy (na rozdíl od dodatečně předložených CMR listů žalobkyní ale neobsahovaly v položce „*Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu*“ otisk razítka SELECT). Zcela odlišné byly polské vážní lístky, na nichž nefigurovala žalobkyně, SELECT ani Black Lion. Naopak vedle společnosti WEGA na nich byla uvedena společnost CARBO HOLDING, a to v pozici dodavatele (viz body 70 a 77 napadeného rozhodnutí).
98. Z uvedené odpovědi britského správce daně ze dne 15. 6. 2017, č. j. 3276045/17/2113-60561-205409, zjistil soud následující: V listopadu 2016 měla žalobkyně dodat odběrateli SELECT plnění v hodnotě 133 994,64 EUR, což odpovídá souhrnné hodnotě faktur, které žalobkyně v předmětném zdaňovacím období společnosti SELECT vystavila a které předložila správci daně. Podle britského správce daně dále z CMR dokladů vyplývá, že zboží bylo naloženo u žalobkyně, váha zkontrolována společností CARBO HOLDING a zboží přijala společnost WEGA. T. B. uvedl, že neměl žádný kontakt se žalobkyní, jeho jedinou rolí bylo vydávání faktur. O M. C. hovoří jako o příteli, který vyhledával zákazníky a ujednával obchody. V daný okamžik britský správce daně neměl informace o následných prodejích zboží společnosti WEGA. Zároveň v této otázce požádal polské úřady o sdělení dalších skutečností. Britskému správci daně nebyla předložena žádná plná moc, T. B. se o ní nezmínil a dále podotkl, že „E.“ byla kontaktem s žalobkyní, nikoliv M. C.
99. Již jen z této odpovědi je zřejmé, že některé závěry žalovaného jsou minimálně nepřesné. V této odpovědi sice T. B. skutečně uvedl, že M. C. nebyl kontaktem s žalobkyní, nicméně o něm hovoří jako o příteli, který vyhledával zákazníky a sjednával obchody. V tomto ohledu neobstojí konstatování žalovaného na straně 31 napadeného rozhodnutí, že ze spisového materiálu má vyplývat, že T. B. M. C. nezná. Zároveň je důležité, že T. B. se zmiňuje o kontaktu s žalobkyní, k čemuž se žalovaný nijak nevyjadřuje. Na poskytnutých polských vážních lístcích jsou uvedeny pouze společnosti WEGA a CARBO HOLDING, ale dle soudu je z nich zřejmé, že společnost CARBO HOLDING zajišťovala pouze vážení řepkového oleje. Ostatně stejný závěr učinil i britský správce daně, jak plyne z dané odpovědi. Soud proto nemá za to, že pozice tohoto subjektu nebyla nikým objasněna, jak žalovaný tvrdí na straně 20 napadeného rozhodnutí. Byť je tedy z polských vážních lístků zřejmé, že CARBO HOLDING zajišťovala vážení zboží, tak ale soud musí zdůraznit, že žalobkyni se nepodařilo prokázat postavení společnosti WEGA, která na nich figuruje.
100. V rámci řízení byla dále získána svědecká výpověď M. C. (viz č. j. 4533197/18/2113-60561-203542 ze dne 11. 10. 2018), který vypověděl, že společnost SELECT zná a že jde o společnost jeho přítele. Uvedl, že byl pověřen jednat jejím jménem v plném rozsahu a několik transakcí se uskutečnilo s jeho účastí jako zástupce. Potvrdil, že mezi žalobkyní a společností SELECT existovaly transakce, přičemž společnost SELECT nebyla

konečným příjemcem, nýbrž zprostředkovatelem. V odpovědi na první otázku uvedl, že si nepamatuje, komu bylo zboží prodáno, ale následně uvedl, že příjemcem zboží byla určité společnost Black Lion a dodavatelem žalobkyně, od níž byl řepkový olej pořizován. Ve vztahu ke spolupráci mezi žalobkyní a společností SELECT rozvedl, že ta se týkala zprostředkování prodeje řepkového oleje a že určoval dodávky, množství, místa dodání a na základě plné moci se zabýval technickou stránkou transakcí. Na otázku, kam byl řepkový olej přepravován, odpověděl, že zboží bylo přepravováno přímo konečnému příjemci zboží (nikoliv do Velké Británie), ale např. do společnosti Black Lion, která uvedla místo příjmu tohoto zboží. Častým místem dodávek bylo místo na adrese X. Přepravu měla zajišťovat žalobkyně. V transakcích, v nichž M. C. vystupoval jako zprostředkovatel, jednal s P. P. Dále vypověděl, že spolupracoval s E. R., která vyhledávala další dodavatele a v transakcích s žalobkyní byla zprostředkovatelem a překladatelem. Místa dodávek si nepamatoval přesně, ale často se zboží dodávalo na adresu X, která byla uvedena konečným příjemcem, kterému společnost SELECT zboží prodávala. Na této adrese se nacházely *tankery* na olej. Kdo byl majitelem skladu, si nepamatoval a ani tam nejel, tudíž nevěděl, zda zde zboží bylo vyloženo (to rozhodoval konečný příjemce). Příjmu zboží od žalobkyně se neúčastnil osobně. Příjem zboží společností SELECT potvrdil po přijetí informace, že zboží dorazilo a že konečný příjemce zboží zaplatil společnosti SELECT. CMR listy potvrzovaly osoby, které pracovaly ve skladu Knurów, když bylo zboží vyloženo na tomto místě.

101. Žalovaný však konstatoval, že ani tato svědecká výpověď nepřispěla k prokázání podmínek podle § 64 zákona o DPH. Žalovaný opět poukázal na to, že v předložené plné moci není uvedeno jméno osoby, která měla za společnost SELECT M. C. zmocnit. Tuto osobu neuvedl ve své výpovědi ani M. C. Žalovaný též zopakoval, že ze spisu vyplývá, že T. B. uvedl, že M. C. nezná a ani jej nezmocnil a že nebyl kontaktní osobou s žalobkyní. Žalovaný dále argumentoval, že M. C. na přímou otázku, zda byl společností SELECT zplnomocněn a kdo plnou moc udělil, vypověděl toliko „viz výše“. V předchozích odpovědích přitom svědek neměl uvést nic konkrétního. K jednotlivým dodávkám žalovaný poukázal na to, že svědek setrval pouze v obecné rovině. Byť zmínil Knurów, tak ale následně uvedl, že nakládkám ani vykládkám přítomen nebyl, tudíž ani neví, zda zde bylo zboží vyloženo. V rozporu se spisem je též svědkovo tvrzení, že potvrzoval přijetí zboží poté, co obdržel informaci o tom, že zboží dorazilo na místo určení, a konečný příjemce převedl peněžní prostředky společnosti SELECT. Ze spisu naopak vyplývá, že některé CMR listy nejsou za SELECT vůbec potvrzeny, případně na dodacích listech je razítko SELECT s podpisem, který ale neodpovídá tomu, že by je měl potvrdit svědek. Z odběratelů si vzpomněl pouze na Black Lion a nedokázal uvést osobu, s níž měl za Black Lion jednat (viz bod 94 napadeného rozhodnutí).
102. Soud dospěl k závěru, že žalovaný v tomto případě postupoval v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu, neboť nehodnotil všechny důkazy ve vzájemné souvislosti a nepřihlédl ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.
103. Při hodnocení výpovědi M. C. žalovaný zřejmě vycházel z odpovědi britského správce daně ze dne 15. 6. 2017, č. j. 3276045/17/2113-60561-205409. Jak však soud uvedl výše, z dané odpovědi nelze vyvodit, že by T. B. M. C. neznal. T. B. výslovně potvrdil, že M. C. vyhledával nové zákazníky a sjednával obchody. Dokonce o něm hovořil jako o příteli. T. B. v této odpovědi uvedl, že M. C. nebyl kontaktní osobou s žalobkyní, ale žalovaný se již nevyjadřuje k tomu, kdo jí měl podle jednatele společnosti SELECT být a o níž tento

jednatel hovořil („*Eva byla kontaktem s BIOENERGO*“), a jaké má tato skutečnost pro projednávanou věc konsekvence. V té souvislosti soud konstatuje, že námitka žalobkyně spočívající v opomenutí odpovědi britské finanční správy ze dne 6. 2. 2017, č. j. 525595/17/2113-60561-606257, je důvodná. Je pravdou, že tato odpověď se týkala období září 2016, a žalobkyně neučinila návrh na provedení takového důkazu i ve vztahu k předmětnému zdaňovacímu období. Nicméně pokud tato odpověď obsahovala informace relevantní k posouzení kontrolovaného zdaňovacího období, bylo povinností správních orgánů se jí zabývat, a buďto ji provést jako důkaz, nebo zdůvodnit, proč tuto skutečnost za relevantní nepovažují, a seznámit s ní žalobkyni (srov. § 93 odst. 2 daňového řádu). Nadto žalobkyně informacemi z této odpovědi argumentovala v podání ze dne 9. 10. 2020, a to v reakci na seznámení s hodnocením výpovědi M. C. žalovaným. Žalovaný proto měl na tyto skutečnosti reagovat. Z napadeného rozhodnutí naopak vyplývá, že žalovaný tyto informace nikterak nevzal v úvahu. Přitom z náhledu soud zjistil, že opomenutá odpověď britské finanční správy relevantní informace obsahovala, jelikož se v ní T. B. vyjadřuje k obchodním vztahům se žalobkyní i v obecné rovině (nejen ve vztahu ke zdaňovacímu období září 2016) a zejména v ní dále popisuje spolupráci s M. C. a s žalobkyní. Vzhledem k tomu, že tato odpověď směřuje k otázkám, jež jsou pro posouzení věci relevantní (zda měl svědek C. oprávnění jednat za společnost SELECT, případně kdo za SELECT s žalobkyní jednal, jak probíhala dodání zboží dalším odběratelům v řetězci, např. je v ní zmíněna i společnost Black Lion, obchodní vztahy mezi SELECT a žalobkyní), může mít její opomenutí žalovaným vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný totiž nehodnotil svědeckou výpověď M. C. (případně i další podklady založené ve spisu) ve vzájemné souvislosti s opominutou odpovědí britské finanční správy, které obsahovala dodatečné informace ohledně jednání s žalobkyní a prodeje konečným příjemcům. Pro úplnost soud zdůrazňuje, že hodnocení této odpovědi britské finanční správy ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazy náleží v první řadě žalovanému, který je povinen takovou úvahu učinit ve vydaném rozhodnutí (nikoli ve vyjádření k žalobě). Nicméně soud výše poukázal na to, že i z již zjištěných skutečností vyplývá, že dílčí skutková zjištění žalovaného ohledně vztahu M. C. a společnosti SELECT nemohou obstát, neboť z výpovědí jak M. C., tak T. B. plyne, že se znali, obchodně spolu spolupracovali a M. C. vyhledával nové zákazníky a sjednával obchody. Při svých výpovědích se vyjadřovali k obchodování mezi žalobkyní, společností SELECT a Black Lion a k tomu, kdo mezi danými subjekty jednotlivé obchody zprostředkoval. Přinejmenším předčasný byl proto názor žalovaného, že se nepodařilo odstranit pochybnosti ohledně toho, za koho M. C. s žalobkyní jednal, jelikož žalovaný nezohlednil všechny relevantní podklady, případně je interpretoval nepřesně. Žalovaný se též nevyporádává s tím, že T. B. uváděl, kdo je kontaktní osobou s žalobkyní.

104. Soud rovněž přisvědčuje námitce žalobkyně, že žalovaný nezákonně odmítl návrh na provedení výslechu E. R. Při ústním jednání konaném dne 3. 7. 2017 ohledně dodání zboží odběrateli SELECT se žalobkyně vyjádřila, že s odběratelem v otázkách předmětných obchodů komunikuje s M. C. nebo E. R. (viz protokol č. j. 3479988/17/2113-60561-203542). Z protokolu o ústním jednání ze dne 31. 8. 2016, č. j. 3900799/16/2113-60561-203542, jenž byl vyhotoven mimo jiné v souvislosti s dodávkami zboží přímo M. C., vyplynulo, že žalobkyně E. R. představila jako obchodní zástupkyni M. C. v České republice, s níž žalobkyně komunikovala i osobně. Dále žalobkyně zmiňovala, že E. R. předávala i doklady k jednotlivým dodávkám. Z vyjádření žalobkyně proto plyne, že E. R. by mohla mít relevantní informace k obchodním vztahům žalobkyně s jejími odběrateli,

např. i se společností SELECT, za níž měl jednat M. C. Na základě návrhu se správce daně proto pokusil o předvolání E. R. ke svědecké výpovědi. Nejprve předvolání ze dne 9. 2. 2018 doručoval na adresu uvedenou navrhovatelem (X), avšak zásilka se vrátila s informací, že adresát nebyl zastižen a na uvedené adrese nemá schránku. Druhé a třetí předvolání ze dne 14. 3. 2018 a ze dne 12. 4. 2018 doručoval na adresu trvalého pobytu (X), přičemž písemnost byla E. R. vložena do jejího P. O. BOXu. Avšak na základě těchto předvolání se ke svědecké výpovědi nedostavila. Správce daně proto požádal Policii ČR o předvedení jmenované, nicméně ze strany Policie ČR byla správci daně doručena informace, že svědkyně na adrese trvalého pobytu nebydlí, nezdržuje se tam a nepřebírá korespondenci, pročež ji není možné předvést (viz strany 66 a 67 zprávy o daňové kontrole, č. j. 4104134/18/2113-60561-203542).

105. M. C. ve své svědecké výpovědi následně uvedl, že E. R. byla zprostředkovatelkou v České republice. Vypověděl, že pro něj vyhledávala dodavatele a u transakcí s žalobkyní byla pro něj zprostředkovatelkou a překladatelkou. V návaznosti na to žalobkyně v podání ze dne 9. 10. 2020 žalovanému navrhla, aby provedl její výslech. K tomuto návrhu se žalovaný vyjádřil na straně 32 napadeného rozhodnutí tak, že správce daně měl v úmyslu tento důkazní prostředek provést, ale k jeho realizaci (jak je uvedeno výše) nedošlo, přestože správce daně využil všech zákonných možností.
106. Soud pokládá toto zdůvodnění žalovaného za nedostatečné. Žalovaný se totiž v zásadě spokojil pouze s tím, že před dvěma roky se správce daně snažil E. R. předvolat. Žalovaný však rezignoval na to, aby se aspoň pokusil zjistit, zdali v mezidobí nedošlo v případě jmenované k nějakým změnám, např. ke změně místa pobytu či místa podnikání. Výpověď M. C. potvrdila, že s E. R. spolupracoval, a to konkrétně při zprostředkování obchodů s žalobkyní. Výpověď E. R. proto může přispět k odstranění pochybností, které žalovaný vyjádřil ve vztahu k oprávnění M. C. jednat za společnost SELECT (o „E.“ se vyjadřoval i T. B. jako o kontaktu společnosti SELECT s žalobkyní – viz odpověď britského správce daně ze dne 15. 6. 2017, č. j. 3276045/17/2113-60561-205409) a k samotnému uskutečnění dodávek řepkového oleje. Učinila-li žalobkyně opětovný návrh na vyslechnutí E. R. v reakci na hodnocení výpovědi M. C. žalovaným, nemohl žalovaný takový návrh odmítnout toliko s tím, že se před dvěma roky jmenovanou nepodařilo předvolat, a to aniž by se jakkoliv vyjádřil k tomu, zda došlo ohledně kontaktů E. R. k nějakým změnám. Zároveň nelze tento návrh považovat za obstrukční jednání, jak v řízení před soudem tvrdil žalovaný, neboť žalobkyně tímto návrhem reagovala na hodnocení výpovědi M. C. ze strany žalovaného. Ze spisu není ani zřejmé, že by se žalobkyně uchýlovala k zdržovacím taktikám. Soud se neztotožňuje s žalovaným ani v tom, že by správce daně vyčerpal všechny zákonné možnosti k zajištění přítomnosti E. R. u svědecké výpovědi. Z judikatury NSS vyplývá, že Policie ČR mohla provést šetření případně i v místě podnikání E. R., případně se pokusit o opakované předvedení v rozdílnou denní dobu (viz rozsudek NSS ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 33/2009-124, bod 43), což se v projednávaném případě nestalo. Dále je třeba připomenout, že první dvě předvolání byla E. R. doručena (buď do P. O. BOXu). Správce daně dále disponoval i neformálním kontaktem na jmenovanou, neboť žalobkyně správci daně předložila i e-mailovou komunikaci, z níž byla patrná e-mailová adresa. Nic nenasvědčuje tomu, že by se žalovaný alespoň pokusil kontaktovat E. R. touto cestou. Za tohoto stavu žalovaný nemohl rezignovat na svou povinnost zajistit výslech jmenované ohledně prokázání rozhodných skutečností pro posouzení věci, a to zejména v situaci, kdy vyjádřil pochybnosti o tvrzeních žalobkyně. Důkazní břemeno daňového subjektu nezbavuje

správce daně povinnosti v součinnosti s daňovým subjektem usilovat o správné zjištění daně (§ 92 odst. 2 daňového řádu) a pomoci mu za tímto účelem na základě konkrétních a z hlediska rozhodných skutečností vhodných důkazních návrhů získat a provést důkazní prostředky, které sám daňový subjekt z povahy věci nemá ve své dispozici, ale je schopen je identifikovat, a to třeba i zprostředkovaně (srov. např. rozsudek NSS ze dne 23. 11. 2020, č. j. 3 Afs 42/2019-52, bod 46. až 50.). Toliko nad rámec soud dodává, že pouhým nahlédnutím do živnostenského rejstříku lze zjistit, že E. R. svědčí živnostenské oprávnění a že si v mezidobí (tj. po pokusech správce daně o její předvolání) změnila i adresu svého sídla. Soud poznamenává, že jeho závěr by byl shodný i bez tohoto zjištění, neboť žalovaný ve vztahu k tomuto důkaznímu návrhu neučinil a neuvedl nic více, než že se o předvolání pokoušel již správce daně, byť od té doby uplynuly přibližně dva roky.

107. Soud tedy shrnuje, že žalovaný zejména tím, že bez náležitého odůvodnění odmítl návrh žalobkyně na doplnění dokazování výpovědí E. R. a že pominul odpověď britské finanční správy ze dne 6. 2. 2017, č. j. 525595/17/2113-60561-606257, zatížil řízení vadou ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Žalovaný proto bude povinen zohlednit ve svém rozhodnutí veškeré podklady a dále doplnit dokazování, případně dostatečně odůvodnit, proč návrhu nevyhoví, a o důvodech žalobkyni vyrozumět před vydáním rozhodnutí, aby jí bylo umožněno na ně reagovat.
108. Soud se naopak ztotožnil s odůvodněním žalovaného, v rámci kterého vysvětlil, proč považuje za nadbytečné předvolat ke svědecké výpovědi P. P. (bývalou obchodní ředitelku žalobkyně). Žalobkyně předně nekonkretizovala, jaké skutečnosti by měly být svědeckou výpovědí jmenované prokázány. Její výslech navrhla pouze „na podporu svých tvrzení“. Soud souhlasí s žalovaným, že z argumentace žalobkyně nevyplývá, že by výslech P. P. mohl přinést nové rozhodující skutečnosti, které by již nebyly žalobkyní v rámci předchozího řízení sděleny. Žalovaný neměl pochybnosti o tom, zda žalobkyně jednala s M. C., nýbrž zda byl jmenovaný oprávněn jednat za SELECT, k čemuž již žalobkyně předložila plnou moc, o níž ale měl správce daně pochybnosti. Tyto rozhodné skutečnosti dle názoru soudu vyplývají z odpovědí britského správce daně a případně by je mohla přinést i svědecká výpověď E. R. Nikoliv však výpověď P. P.

Posuzování dobré víry

109. Žalobkyně dále namítala, že žalovaný tvrdil, že žalobkyně měla mít pochybnosti o průběhu obchodních transakcích, tedy dovodil, že žalobkyně neměla být v dobré víře, že nárok na osvobození prokáže. Takové tvrzení však dle žalobkyně postrádá logiku.
110. Soud předně uvádí, že dobrou víru daňového subjektu je při posuzování oprávněnosti osvobození dodání zboží do jiného členského státu nutno zkoumat vždy, i pokud nebylo prokázáno splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození (viz rozsudky SDEU *Teleos* či *Mecsek-Gabona*).
111. Jak uvedl SDEU v rozsudku *Teleos*, „není v rozporu s právem Společenství požadovat, aby dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu (...). Okolnosti, že dodavatel jednal v dobré víře, že přijal všechna opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, a že je vyloučena jeho účast na podvodu, tudíž představují důležité skutečnosti pro určení možnosti uložit tomuto dodavateli povinnost zaplatit DPH a posteriori. Čl. 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice je třeba vykládat v tom smyslu, že brání tomu, aby

příslušné orgány členského státu dodání uložily dodavateli, který jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující prima facie jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství, povinnost doplatit DPH za toto zboží, jestliže se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, aniž by nicméně byla prokázána účast tohoto dodavatele na podvodu, pokud dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že dodání uvnitř Společenství, které provádí, jej nepovedou k účasti na takovém podvodu.“ Výše uvedené závěry se plně uplatní i ve vztahu k čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH.

112. Osvědčí-li tedy daňový subjekt svoji dobrou víru ohledně faktického dodání do jiného členského státu, která bude z povahy věci odvislá zejména od toho, jakými důkazními prostředky disponoval v době dodání, jsou orgány finanční správy oprávněny daňovému subjektu neuznat jím nárokované osvobození od daně, pouze pokud prokážou zapojení daňového subjektu do podvodného jednání (viz rozsudek *Teleos*, na který navazuje i judikatura NSS, srov. např. rozsudek ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 82/2019-42, či ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42). Za situace, kdy dle žalovaného nebyly splněny hmotněprávní podmínky, žalovaný správně posuzoval dobrou víru žalobkyně. K nutnosti doplnit posouzení ohledně splnění hmotněprávních podmínek soud odkazuje na výše uvedené.
113. Soud též souhlasí s žalovaným a správcem daně, že žalobkyně za daných okolností nemohla být v dobré víře, že dodávky zboží skutečně proběhly, jak deklarovala, neboť jí nedostatky předložených dokladů musely být zřejmé již při jejich obdržení.
114. Žalobkyni muselo být po převzetí prvních CMR listů zřejmé, že společnosti potvrzující převzetí zboží jsou odlišné od deklarovaného odběratele, případně že přijetí zboží nebylo nikým potvrzeno. Jistě bylo v jejích silách coby dodavatele zboží požadovat potvrzení, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu deklarovanému obchodnímu partnerovi. Žalobkyně se nezajímala o další osud zboží, přestože z CMR listů a dalších listin lze usuzovat, že deklarovaný odběratel nebyl jeho konečným příjemcem (pokud vůbec příjemcem zboží byl), jak deklarovala na daňových dokladech. Nesnažila se získat řádně vyplněné doklady potvrzující dodání zboží deklarovaným odběratelům, tedy řádně vyplněné CMR listy, popř. doklady objasňující uvedení odlišných subjektů na těchto dokladech, a nevyžadovala, aby dodací listy byly řádně potvrzeny ihned v místě dodání zboží. Pokud CMR listy vykazovaly nedostatky, např. se na nich vyskytovaly odlišné subjekty, mohla požadovat vysvětlení a další důkazy, které by dodání zboží deklarovaným odběratelům dokládaly. Jestliže žalobkyně dopravu neuskutečňovala vlastními silami, měla tím spíše dbát na to, aby disponovala věrohodnými doklady o tom, že dodávka zboží byla uskutečněna tak, jak bylo deklarováno, a aby si osud zboží a předkládání dokladů ho osvědčujících zajistila např. smluvním ujednáním s odběratelem či přepravcem, resp. dle takového smluvního ujednání i postupovala a řádně potvrzené doklady si vyžádala (např. podle čl. VI. předložených smluv s odběratelem SELECT). Je přitom v zájmu daňového subjektu, aby si opatřil takové podklady, které splnění hmotněprávních podmínek tak, jak deklaruje, prokáží. Žalobkyně si počínala velmi neobezřetně, jestliže přes vysokou hodnotu transakcí nepožadovala prokázat oprávnění M. C. k jednání za společnost SELECT dostatečným způsobem (plnou mocí nevzbuzující pochybnosti). Otázky ohledně oprávnění M. C. zastupovat společnost SELECT byly řešeny a zjišťovány až dodatečně, např. prostřednictvím mezinárodní výměny informací. V případě odběratele SELECT se podpisy jednatele společnosti T. B. na kupních smlouvách č. PR_OL_93_2016 a PR_OL_95_2016 neshodovaly s podpisy na dodacích listech. Tyto skutečnosti

zpochybňují dobrou víru žalobkyně v to, že bude schopna předloženými listinami prokázat skutečného příjemce zboží, jehož dodání mělo být osvobozeno od DPH. Ve smlouvě s NEXT THEORY nebylo uvedeno ani příjmení jednatele, což neopravila ani osoba, která smlouvu opatřila nečitelným podpisem. Žalobkyně zvolila velmi laxní přístup, přestože obchodovala s rizikovou komoditou ve značných částkách. Jak upozornil správce daně a žalovaný, deklarovaní odběratelé ani nebyli na trhu zavedenými společnostmi, ale jednalo se o nově vzniklé, resp. nově k DPH registrované společnosti s minimálním základním kapitálem. Pochybnosti na straně žalobkyně měla vzbudit i skutečnost, že J. O., o jehož zástupčím oprávnění existují pochybnosti, měl obdobně zajišťovat dodávky surového řepkového oleje do týchž míst v Polsku prostřednictvím značného množství společností. Pokud by žalobkyně postupovala obezřetně, nepochybně si měla ověřit, zda jedná s osobami oprávněnými jednat za deklarované odběratele. Lze poznamenat, že žalobkyně nedoložila ani své tvrzení, že si deklarované odběratele prověřila, resp. listiny tuto skutečnost prokazující byly opatřeny datem až po zahájení daňové kontroly.

115. K námitce žalobkyně uvedené v triplice, že jí daňové orgány nedaly možnost vyjádřit se k tomu, že nebyla v dobré víře, soud uvádí, že rozšířit žalobu o další žalobní body je možné jen ve lhůtě pro podání žaloby (§ 71 odst. 2 s. ř. s.). Tento žalobní bod žalobkyně v žalobě neuplatnila a předestřela jej až v triplice ze dne 25. 3. 2022, tedy po uplynutí dvouměsíční lhůty pro podání žaloby, a soud k němu tedy nemohl přihlédnout.

Posouzení plnění jako tuzemských

116. 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.
117. Soud předně uvádí, že neshledal napadené rozhodnutí v části, v níž žalovaný deklarované plnění posoudil jako tuzemské plnění, nepřezkoumatelným. Má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal posuzující orgán za rozhodný, jakými úvahami byl veden při hodnocení podkladů pro vydání rozhodnutí a při výkladu právních předpisů a jak se vypořádal s návrhy a námitkami účastníků (§ 102 odst. 3 daňového řádu). To platí i pro rozhodnutí v odvolacím řízení (§ 116 odst. 2 daňového řádu). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno. Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán, resp. soud podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky a dopustí se (toliko) dílčího nedostatku odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (srov. např. rozsudky NSS ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64, ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38, či ze dne 7. 5. 2019, č. j. 7 As 362/2018-23). Takovými vadami napadené rozhodnutí netrpí.

118. To, z jakého důvodu daňové orgány deklarované plnění posuzovaly jako tuzemské plnění, odůvodnil žalovaný v bodě 38 ve spojení s body 59 a 83 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 přílehlavě poukázal na rozsudek 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 i 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 nezpochybovali, že k dodání zboží došlo (a ani žalobkyně netvrdila, že by k plnění vůbec nedošlo), ale pouze to, že nebyly splněny předpoklady pro přiznání osvobození dle § 64 zákona o DPH. Žalovaný pak rozhodnutí správce daně korigoval pouze potud, že odmítl jeho argumentaci ohledně posouzení předmětné transakce jako tuzemského plnění podléhajícího snížené sazbě daně. V projednávaném případě totiž dospěl k závěru, že předmětem transakce byl řepkový olej pro technické účely se základní sazbou DPH ve výši 21 %, nikoliv pro potravinářské účely. Žalovaný svůj závěr tedy přezkoumatelně odůvodnil.
119. 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., Tomiček, 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 neplátcem 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 posoudit sporná plnění jako tuzemská.
120. K námitce žalobkyně, podle které je vnitrostátní podmínka zakotvená v § 64 odst. 1 zákona o DPH (podle které je nutno prokázat, že odběratel je v jiném členském státu osobou registrovanou k dani) v rozporu se směrnicí o DPH, soud poukazuje na rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015-30, v němž odkázal na dřívější rozsudek NSS ze dne 25. 2. 2010, č. j. 9 Afs 98/2009-313 (týkající se souladu § 64 odst. 1 zákona o DPH se šestou směrnicí), podle kterého *„[u]stanovení § 64 odst. 1 zákona o DPH je zcela v souladu se šestou směrnicí, když je adekvátní reakcí na nutnost pracovat s pojmem plátce daně, s ohledem na možnosti jednotlivých členských států stanovit okruh osob, které jsou na jejich území povinny uplatňovat DPH, odlišně od obecné definice osoby povinné k dani ve smyslu čl. 4 odst. 1 šesté směrnice. Z předmětných ustanovení šesté směrnice nelze v žádném případě dovodit skutečnost, ke 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 by byli faktičtí odběratelé (hypotetičtí, blíže neurčení) registrovaní k DPH, vůbec „na stole“. Lze též připomenout, že plátcovství odběratele nelze bez dalšího usuzovat z charakteru a množství dodávaného zboží (k tomu viz bod 45 výše).

121. Soud neprováděl dokazování listinami ze spisu, neboť obsahem správního spisu se dokazování neprovádí (viz např. rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS).

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

122. Soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, a proto napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. b) a c) s. ř. s. zrušil a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem vysloveným v tomto rozsudku je žalovaný vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Žalovaný tedy v dalším řízení zohlední odpověď britské finanční správy ze dne 6. 2. 2017, č. j. 525595/17/2113-60561-606257, pokusí se o předvolání E. R. ke svědecké výpovědi (případně dostatečně zdůvodní neprovedení tohoto důkazu) a seznámí žalobkyni se zjištěními, která z těchto důkazů učinil.
123. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nebyl v řízení úspěšný, a nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně měla ve věci úspěch, a má proto právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení zahrnují zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a náklady na zastoupení advokátem a posléze společností poskytující daňové poradenství, které se stanoví v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Náklady sestávají z odměny za zastoupení za čtyři účelné úkony právní služby dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu (převzetí a přípravu zastoupení, sepis žaloby a sepis repliky učiněné původním zástupcem žalobkyně advokátem Mgr. Martinem Bahledou, a sepis tripliky novým zástupcem v reakci na dupliku žalovaného) ve výši 3 100 Kč za úkon podle § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu a náhrady hotových výdajů v paušální výši 300 Kč za každý úkon podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Soud novému zástupci nepřiznal náhradu nákladů řízení za převzetí a přípravu zastoupení, neboť žalobkyně nesdělila důvod změny zástupce, náhradu za takový úkon nepožadovala a soud nepovažoval odměnu za tento úkon za účelně vynaložený náklad, který by měl jít k tíži žalovanému (přiměřeně srov. např. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 26. 1. 2005, sp. zn. 29 Odo 909/2004).

Za podání žalobkyně ze dne 11. 1. 2023 soud náhradu nákladů nepřiznal, jelikož pouze opakuje skutečnosti uvedené již v žalobě či dřívějších podáních, a proto je nepovažuje za důvodně vynaložené podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Jelikož původní i nový zástupce žalobkyně jsou plátcí DPH, patří k nákladům řízení též částka odpovídající sazbě této daně ve výši 21 % vypočtená z odměny za zastupování a z náhrad, tedy z částky 13 600 Kč, ve výši 2 856 Kč. Náhradu nákladů řízení v celkové výši 19 456 Kč je žalovaný povinen uhradit k rukám nového zástupce žalobkyně (§ 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, užitý na základě § 64 s. ř. s. *per analogiam*), a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

Poučení :

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

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

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

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

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

Praha 17. března 2023

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu