



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců Mgr. Věry Pazderové, LL.M., M.A., a JUDr. Bc. Kryštofa Horna ve věci

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

zastoupena daňově poradenskou společností
Grant Thornton Tax & Accounting s. r. o.
sídlem Pujmanové 1753/10a, Praha 4

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 8. 2019, č. j. 33655/19/5300-22442-707666,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 8. 2019, č. j. 33655/19/5300-22442-707666, se ruší a věc se mu vrací k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 23 570 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám její zástupkyně Grant Thornton Tax & Accounting s. r. o.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, kterým žalovaný změnil platební výměr Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 25. 1. 2019, č. j. 291420/19/2111-50523-202055.
2. Správce daně vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíce dubna roku 2016 ve výši 1 204 612 Kč.
3. Podle správce daně žalobkyně nesplnila podmínky pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu u dodání surového řepkového oleje deklarovaným odběratelům – polské společnosti RED DOT SPÓŁKA Z ORGANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ (dále jen „Red Dot“), polské společnosti DAMIAN GIERA INVEST (dále jen „Damian Giera“) a estonské společnosti PROPOOLA osaiühing (dále jen „Propoola“), neboť neprokázala, že pořizovatelem zboží v jiném členském státě byli deklarovaní odběratelé, a nárok na osvobození od daně tak uplatnila neoprávněně. Dále správce daně neuznal nárok žalobkyně na odpočet DPH v základní sazbě u nákupu řepkového oleje.
4. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím změnil platební výměr v části I (Zdanitelná plnění), v části IV (Nárok na odpočet daně) a v části VI (Výpočet daně). Vlastní daň byla změněna z částky 1 204 612 Kč na 1 738 359 Kč. Dále změnil část týkající se úhrady daňové povinnosti. Ve zbývajících částech zůstal platební výměr nezměněn.
5. Ve výroku uvedené změny se týkaly nároku na odpočet z přijatých plnění. Na rozdíl od správce daně dospěl žalovaný k závěru, že žalobkyně uplatnila základní sazbu daně z pořízení řepkového oleje oprávněně, a proto snížil hodnotu uvedenou správcem daně na ř. 41 platebního výměru a současně navýšil hodnotu na ř. 40 platebního výměru (*pozn. soudu*: otázka nároku na odpočet není předmětem žaloby).
6. Žalovaný se naopak ztotožnil se závěrem správcem daně, podle kterého žalobkyně nesplnila podmínky pro osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu. Úvodem žalovaný zdůraznil, že osvobození od daně je výjimkou ze zásady, a proto je třeba ji v souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“ nebo „Soudní dvůr“) vykládat restriktivně. Je proto na daňovém subjektu, který se této výjimky dovolává, aby prokázal splnění podmínek pro její uplatnění.
7. Žalobkyní předložené důkazní prostředky vykazovaly nesrovnalosti podrobně popsané ve zprávě o daňové kontrole. Žalovaný souhlasil se správcem daně, že žalobkyně neprokázala, že pořizovateli zboží v jiném členském státě byli deklarovaní odběratelé. V případě

deklarovaných odběratelů Red Dot a Damian Giera na doložených mezinárodních nákladních listech (dále jen „CMR listy“) potvrdily převzetí zboží odlišné osoby. Také na předložených polských dokladech figurují jiné osoby. Žalobkyně přitom nijak nedoložila vazbu k těmto subjektům a jejich souvislost s posuzovanými transakcemi. V případě odběratele Propoola žalobkyně uvedla na daňových dokladech tuto společnost jako odběratele i konečného příjemce. Na CMR listech je sice v položce „Zboží obdržel“ uvedena estonská společnost Propoola, ale místem vykládky bylo podle CMR listů Polsko. Na polských dokladech jsou uvedeny rovněž osoby odlišné od společnosti Propoola. Také v tomto případě žalobkyně nedoložila vazbu k těmto subjektům a jejich souvislost s posuzovanými transakcemi. Ani mezinárodními dožadáními nebylo potvrzeno, že by zboží přijaly společnosti Red Dot, Damian Giera a Propoola. Následně žalovaný popsal zjištění k jednotlivým odběratelům podrobněji.

8. V případech, kdy byla na daňových dokladech uvedena jako odběratel i konečný příjemce společnost **Red Dot**, byly na CMR listech v kolonce č. 24 „Zboží obdržel“ uvedeny společnosti LOGISTYK Bazy Magazynowej Wratislavia-Biodiesel S. A. (dále jen Logistyk Wratislavia-Biodiesel“), AMOS Sp. z o. o. (dále jen „Amos“) nebo Larson Capital Sp. z o. o. (dále jen „Larson“). V případě jedné dodávky EUROSERVICE ZPT w Surochowie Sp. z o. o. (dále jen „Euroservice“) a v případě tří CMR listů není v kolonce „Zboží obdržel“ žádný otisk razítka ani podpis. Pouze na CMR listech č. 3916088, č. 3926419 a č. 3916010 je v kolonce „Zboží obdržel“ otisk razítka společnosti Red Dot, avšak v kolonce „Místo vykládky“ je otisk razítka společnosti Amos a na souvisejících polských dokladech řad WZ a PZ je v kolonce „Odbiorca“ rovněž společnost Amos a v kolonce „Dostawca“ společnost Dreamway Investment Sp. z o. o. (dále jen „Dreamway“).
9. Společnosti Amos a Dreamway jsou uvedeny i na dalších polských dokladech řady WZ, které jsou přílohou faktur, a také na polském dokladu řady PW. V jednom případě je pak jako „Dostawca“ uvedena společnost Tools Sp. z o. o. a jako „Odbiorca“ společnost Euroservice. U polských dokladů řady KW je uveden rovněž subjekt odlišný od společnosti Red Dot, a to Wratislavia-BIO Sp. z o. o., v kolonce „Nazwa klienta“ je pak uvedena společnost WROEL Sp. z o. o.
10. Žalobkyně přitom uvedla, že jí výše zmíněné společnosti nejsou známy a nemá s nimi obchodní vztahy.
11. K námitce žalobkyně, že se na CMR listech nachází razítko Red Dot a podpis, žalovaný uvedl, že razítko a podpis (neznámé osoby) se nachází v položce „Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“, případně nad ní. Dále žalovaný poukázal na to, že „dodací listy BSDV“ nebyly potvrzeny a „dodací listy k faktuře“ nebyly předloženy. Podle kupních smluv zastupoval společnost Red Dot A. S. K., podle výpovědi Ing. P. (obchodní ředitelka žalobkyně) za společnost Red Dot vystupoval pan H., žalobkyně přitom nesdělila, jaké měl oprávnění za společnost Red Dot jednat.
12. Z vyjádření žalobkyně dále vyplynulo, že přepravu objednávala Ing. P. u dispečera společnosti TRANSPORTSTAV s. r. o. (dále jen „Transportstav“) a že jí přepravce předával obvykle dodací listy a daňové doklady. V kupní smlouvě mezi žalobkyní a Red Dot byla ujednána dodací podmínka FCA Kolín, přesto ale žalobkyně společnosti Red Dot fakturovala zboží včetně přepravy. Samotná doložka FCA neprokazuje, že zboží fyzicky upustilo území ČR. Na daňových dokladech nebyl odkaz na § 29 odst. 2 písm. a) zákona č.

235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro dané zdaňovací období (dále jen „zákona o DPH“), ani jiný údaj uvádějící, že plnění je od DPH osvobozeno.

13. Žalovaný se rovněž ztotožnil se správcem daně, že pochybnosti o oprávněnosti uplatnění osvobození neodstranila ani výpověď R. H., dispečera společnosti Transportstav. Svědek uvedl, že společnost Transportstav vezla olej pro společnost, která je uvedena v otisku razítka v položce „Zboží obdržel“, což ale nebyl deklarovaný odběratel. Po předložení konkrétních CMR listů svědek odpovídal pouze přečtením údajů, které byly na nich uvedeny.
14. Na základě mezinárodního dožádání bylo zjištěno, že společnost Red Dot je pro polského správce daně nekontaktní, má virtuální sídlo, poslední přiznání k DPH podala za IV. čtvrtletí 2015 a nepřiznala žádná pořízení od žalobkyně. Ke dni 6. 7. 2016 byla vyškrtuta z rejstříku plátců DPH.
15. K výzvě správce daně žalobkyně předložila kopii prohlášení pořizovatele zboží Red Dot. Tento dokument však obsahoval nejednoznačné formulace, pořizovatel prohlašoval, že „splnil a/nebo splní své daňové povinnosti“, že „přiznal a/nebo přizná a zaplatí daň z přidaného hodnoty“ a že „podal a/nebo podá příslušná daňová tvrzení“. Na prohlášení je uvedena specifikace dodání zboží (mj. objem, naloženo, vážní lístek, SPZ, řidič, dopravce, CMR, místo, vyloženo, uhrazeno) a je uvedeno datum 5. 2. 2016, přestože se prohlášení mělo vztahovat k plněním uskutečněným v dubnu 2016. V únoru 2016 pořizovatel nemohl znát konkrétní údaje k dané dodávce. Je připojen také neidentifikovatelný podpis (není uvedeno, kdo prohlášení podepsal ani jakou zastával funkci). V prohlášení bylo rovněž zmíněno, že zboží bylo přepraveno mimo jiné na Slovensko, přestože tomu doložené důkazní prostředky neodpovídají. S ohledem na tyto skutečnosti žalovaný shodně se správcem daně považoval toto prohlášení za nevěrohodné. Krom toho je prohlášení nepravdivé, neboť společnost Red Dot pořízení zboží nepřiznala. Prohlášení též odkazuje na „Potvrzení o přijetí zboží“, které však nebylo předloženo.
16. Pochybnosti o oprávněnosti uplatnění osvobození neodstranila ani výpověď svědka J. O.. Svědek sice potvrdil, že v období let 2015 až 2017 zajišťoval pro polské odběratele nákup řepkového oleje od žalobkyně, ale nevěděl s určitostí, o které konkrétní odběratele se jednalo. Spolu s W. J. P. vyhledával pro polské společnosti partnery na území ČR a Slovenska. K průběhu jednotlivých transakcí vypovídal pouze obecně a neurčitě, příp. uvedl, že si nevzpomíná či neví. Svědek uvedl, že nebyl přítomen nakládce ani vykládce a nemohl potvrdit, komu bylo zboží skutečně dodáno. Obdobně z výpovědi W. J. P. vyplynulo, že se žalobkyní spolupracoval při zprostředkování nákupu řepkového oleje polskými společnostmi. Průběh obchodních transakcí rovněž popsal obecně. Uvedl, že nakládka ho nezajímala a u vykládky byl zřídka (u které byl, si nevzpomněl). Svědek neuvedl (a tedy ani nepotvrdil), komu bylo zboží skutečně dodáno. Nepamatoval si konkrétní odběratele, které zastupoval. Společnosti Red Dot, Damian Giera a Propoola vůbec nezmínil. Svědek neobjasní ani společnosti figurující v položce č. 24 „Zboží obdržel“. K jednotlivým společnostem uvedl, že je nezná, nebo že jde o zpracovatele. Nevysvětlil ani, z jakého důvodu jsou razítka společností, které podle něj vlastní váhu, na vážních lístcích uvedena v kolonkách „klient“, „název vlastníka“, „dodavatel“ či „razítko firmy“. Ani výpověď tohoto svědka tedy neprokázala, komu konkrétně bylo zboží dodáno.

17. Obdobné nesrovnalosti a skutková zjištění žalovaný shledal i v případě dodávek pro deklarovaného odběratele **Damian Giera**. Na předložených CMR listech byly v položce „Zboží obdržel“ uvedeny společnosti Brassica Trade Sp. z o. o. (dále jen „Brassica“), TRANS Sp. z o. o. (dále jen „Trans“) nebo WEGA Sp. z o. o. Na polských dokladech řady PZ (Pryjęcie materiałow z zewnątrz) je otisk razítka společnosti Brassica a jako dodavatel je ručně vypsána společnost Oil Service Sp. z o. o. (dále jen „Oil Service“), nebo je na těchto dokladech uvedena společnost Trans a jako dodavatel je rovněž uvedena společnost Oil Service. Na předložených dokladech „Dowód ważenia“ je jako „Dostawca“ uvedena společnost Oil Service a jako „Odbiorca“ společnost Trans, nebo je jako „Dostawca“ uvedeno KENDAL STUDIO POZNAŃ, příp. KENDALL STUDIO Sp. z o. o. (dále jen „Kendall Studio“) a jako „Odbiorca“ společnost Trans. Žalobkyně uvedla, že jí nejsou zmíněné společnosti známy.
18. Na „dodacích listech BSDV“ není otisk razítka ani podpis či další údaje o místě a datu převzetí zboží. Na „dodacích listech k faktuře“ je sice otisk razítka Damian Giera jako odběratele, ale žádné další údaje prokazující převzetí zboží nejsou uvedeny (není zřejmé, kdy, kde a kým byly dodací listy potvrzeny). Na těchto dodacích listech není otisk razítka ani podpis dodavatele. Na CMR listech se otisk razítka Damian Giera a podpis nachází nad položkou „Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“ a nejsou zde údaje prokazující dodání zboží deklarovanému odběrateli.
19. Podle vyjádření Ing. P. vystupoval za odběratele Damian Giera J. O., žalobkyně však nesdělila, jaké měl J. O. oprávnění jednat za uvedeného odběratele.
20. Také přeprava probíhala shodně jako u deklarovaného odběratele Red Dot a vyplynuly shodné nesrovnalosti (doložka FCA v kupní smlouvě, ale fakturace zboží včetně přepravy). Z faktur společnosti Transportstav rovněž vyplynulo, že přepravu hradila žalobkyně. Výpověď dispečera H., shodně jako v případě společnosti Red Dot, pochybnosti neodstranila. Rovněž v tomto případě nebyl na daňových dokladech uveden údaj o tom, že plnění je osvobozeno od DPH.
21. Na základě mezinárodního dožádání bylo zjištěno, že hlavní činností společnosti Damian Giera je zprostředkování pojištění a že nepřiznala žádná pořizování zboží od žalobkyně.
22. K výzvě správce daně žalobkyně předložila kopii prohlášení pořizovatele zboží Damian Giera. Tento dokument obsahoval shodně nejednoznačné formulace jako v případě prohlášení společnosti Red Dot (viz výše bod 15). Prohlášení je datováno 10. 12. 2016, je připojeno razítko a podpis, u kterého není patrné, kdo je podepsal a jakou měl funkci. Rovněž je zde uvedeno, že zboží bylo mimo jiné přepraveno na Slovensko. S ohledem na datum prohlášení by mělo být jednoznačně zřejmé, zda byly splněny daňové povinnosti, přesto prohlášení obsahuje nejednoznačné formulace. Toto prohlášení proto žalovaný považoval za nevěrohodné, navíc bylo nepravdivé, pokud Damian Giera prohlašoval, že daň přiznal či přizná. Za pravdivé nelze považovat ani prohlášení o předání zboží k přepravě, neboť se jej neúčastnil.
23. K výpovědím J. O. a W. J. P. žalovaný odkázal na hodnocení jejich výpovědí u deklarovaného odběratele Red Dot. Ani tyto výpovědi neprokázaly, komu konkrétně bylo zboží dodáno. K námitce žalobkyně, podle níž správce daně nesprávně uvedl, že svědek O. neznal odběratele Damian Giera, žalovaný uvedl, že svědek nejprve vypověděl, že si nevzpomíná na všechny subjekty, jimž poskytoval servis, a dodal: „*Namátkově*

Strategy, Canolla, Blue něco, další si nevzpomínám.“ Teprve na dotaz zástupce žalobkyně, zda zná odběratele Damian Giera, odpověděl, že ano.

24. K deklarovánému odběrateli **Propoola** žalovaný konstatoval, že byly zjištěny shodné nesrovnalosti jako u předchozích dvou deklarováných odběratelů. Na žalobkyní vystavených fakturách je uvedena jako odběratel i konečný příjemce estonská společnost Propoola a na CMR listech je tato společnost uvedena v položce „Zboží obdržel“, přesto bylo podle CMR listů místo vykládky v Polsku (Brenna). Na polských dokladech řady WZ a kwit wagowy jsou uvedeny jiné subjekty – HARMONY PARTNERS Sp. z o. o. Sp. KOMANDYTOWA (Poznań; dále jen „Harmony“) a TOOLS Sp. z o. o. (Gdańsk; dále jen „Tools“).
25. „Dodací listy BSDV“ nejsou potvrzeny dodavatelem ani odběratelem. Na „dodacích listech k faktuře“ se sice nachází otisk razítka společnosti Propoola jako odběratele a neidentifikovatelný podpis, nejsou v nich však obsaženy žádné další údaje o převzetí zboží a není z nich patrné, kdy, kde a kým byly potvrzeny. Není na nich ani otisk razítka a podpis dodavatele.
26. V případě přepravy žalovaný shledal shodné nesrovnalosti jako u předchozích dvou deklarováných odběratelů (žalobkyně fakturovala zboží včetně přepravy, přestože byla sjednána dodací podmínka FCA).
27. Na základě mezinárodního dožádání bylo zjištěno, že zboží bylo přepraveno přímo od žalobkyně k polskému kupujícímu SLT International Sp. z o. o. (dále jen „SLT“). Ke společnosti Propoola bylo zjištěno, že objednala a hradila přepravu, v Estonsku nemá žádné sklady, obchody, kanceláře, nemovitosti či vozidla, nedeklarovala platby zaměstnancům ani žádná intrakomunitární pořízení zboží, pouze intrakomunitární pořízení služeb. Její hlavní činností jsou třístranná dodání, zejména polským společnostem. Podle estonské daňové správy se jedná o pochybnou a podezřelou společnost, která působí jako *conduit company* (označení typické pro společnost, která se dobrovolně účastní podvodného řetězce tím, že realizuje skutečné nebo fiktivní dodávky uvnitř EU chybějícím nebo neplatícím obchodníkům).
28. Zmíněná společnost SLT je subjekt odlišný nejen od deklarováného odběratele a konečného příjemce, ale i od subjektů uvedených na polských dokladech, a není uvedena ani na všech CMR listech.
29. Společnost Propoola předložila estonskému správci daně faktury ze dne 8. 4. 2016 za prodej oleje společnosti SLT a uvedla, že její hlavní činností jsou třístranná dodání. Z předložených dokladů (faktur, kupní smlouvy ani jiných písemností) však podle žalovaného není zřejmé, že by se v případě posuzovaných dodávek jednalo o třístranný obchod. Další doklady předložené společností Propoola vykazují nesrovnalosti – dodací listy a české faktury jsou bez otisku razítka a podpisu výstavce. Sdělení, že společnost Propoola hradila přepravu, nekoresponduje s tím, že součástí faktur vystavených žalobkyní je i položka za přepravu. Společnost Propoola předložila také několik verzí CMR listů s různými pořadovými čísly a manipulovanými údaji o osobě odesílatele a příjemce.
30. K faktuře č. 21600401 Propoola předložila CMR list č. 4280573 – exemplář pro odesílatele (jako odesílatel je uvedena žalobkyně a jako příjemce Propoola), dále CMR list bez pořadového čísla [jako odesílatel je uvedena společnost ASPA TRADEX (dále jen „Aspa“), tento údaj je přepsaný na Propoola, jako příjemce je uvedena společnost SLT] a CMR list č.

3916131 – exemplář pro příjemce (jako odesílatel je uvedena společnost Aspa, tento údaj je přepsaný na Propoola, jako příjemce je uvedena společnost SLT).

31. K faktuře č. 21600402 Propoola předložila CMR list č. 4280572 – exemplář pro odesílatele (jako odesílatel je uvedena žalobkyně, jako příjemce Propoola) a CMR list č. 3916107 – exemplář pro příjemce (jako odesílatel je uvedena společnost Aspa, tento údaj je přepsaný na Propoola, jako příjemce je uvedena společnost SLT).
32. Na žádném z CMR není potvrzeno přijetí zboží společností SLT jakožto třetí osobou v údajném trojstranném obchodě. Účelová manipulace CMR je patrná rovněž z e-mailové komunikace mezi žalobkyní a společností Propoola. Společnost Propoola dávala žalobkyni pokyny k vyplnění dvou typů CMR listů, CMR list č. 1 „na místě nakládky“ a CMR list č. 2 „neutrální z místa vykládky“, ve kterých jsou uvedeni různí odesílatelé a příjemci. K nakládce zboží dne 6. 4. 2016 a vykládce 7. 4. 2016 je uvedeno, že žalobkyně má vystavit dva oddělené CMR listy, na CMR listu č. 1 má být uveden odesílatel IL TREBBIOLO S. R. L. a příjemce Propoola, na CMR listu č. 2 má být uveden odesílatel Propoola a příjemce SLT. Tento pokyn byl následně označen jako špatný s tím, že na CMR listu č. 1 má být jako odesílatel žalobkyně a jako příjemce Aspa a na CMR listu č. 2 má být jako odesílatel Aspa a jako příjemce SLT. V případě nakládky dne 7. 4. 2016 a vykládky dne 8. 4. 2016 jsou v pokynech uvedeny rovněž různé verze CMR listů s poznámkou, aby řidič na vykládce neukazoval CMR list č. 1, ale pouze CMR list č. 2.
33. Z výše uvedeného podle žalovaného vyplývá, že v případě faktur č. 21600401 a č. 21600402 není zřejmé, komu bylo zboží fakticky dodáno. Popsané skutečnosti svědčí o nestandardním vystavování CMR listů, což je činí nevěrohodnými.
34. Na českých dokladech z nakládky jsou rovněž různé údaje. V případě faktury č. 21600401 je na českých vážních lístcích i průvodci výdejem materiálu jako odběratel vyplněna společnost Aspa, v případě jednoho z nich je údaj Aspa přeškrtnut a přepsán na Propoola. V případě faktury č. 21600402 je na českém vážním lístku jako odběratel strojově vyplněna společnost Red Dot, ručně je tento údaj přepsaný na Aspa a opět přepsaný na Propoola. Rovněž na průvodci výdejem materiálu je uveden jako odběratel Red Dot, což je přepsáno na Aspa.
35. Společnost SLT není uvedena na CMR listu č. 4280573. Není uvedena ani na polských dokladech „kwit wagowy“ a WZ, na kterých naopak figurují, jak již bylo uvedeno, společnosti Harmony a Tools.
36. Shodně jako v případě předchozích dvou deklarovaných odběratelů ani v tomto případě není na daňových dokladech údaj o tom, že je zboží osvobozeno od DPH.
37. K výzvě správce daně žalobkyně předložila kopii prohlášení pořizovatele zboží Propoola, které však bylo shodně nejednoznačné jako ve výše uvedených případech. Prohlášení neobsahuje datum, k razítku je připojen neidentifikovatelný podpis. Také toto prohlášení zmiňuje vývoz zboží mimo jiné na Slovensko, což nesouhlasí s ostatními zjištěními, a odkazuje na „Potvrzení o převzetí“, které nebylo předloženo. Žalovaný proto považoval prohlášení za nevěrohodné. Jak vyplynulo z mezinárodního dožádání, společnost Propoola daň nepřiznala.
38. K výpovědím J. O. a W. J. P. žalovaný odkázal na hodnocení jejich výpovědí u deklarovaného odběratele Red Dot. Ani tyto výpovědi neprokázaly, že zboží bylo dodáno deklarovaným odběratelům.

39. K námitce žalobkyně, že se jednalo o třístranný obchod, žalovaný uvedl, že žalobkyně začala tuto skutečnost tvrdit až po seznámení se s odpovědí na mezinárodní dožádání. Na daňových dokladech uvedla společnost Propoola jako konečného příjemce, což je nepravdivý údaj. Navíc u třístranného obchodu musí být zboží odesláno přímo kupujícímu. Za kupujícího je přitom považována osoba registrovaná v jiném členském státě, kde došlo k ukončení přepravy zboží. Podle sdělení společnosti Propoola se mělo jednat o společnost SLT, ta však není uvedena na žádných dokladech a nepotvrdila příjem zboží. Pro použití zjednodušeného postupu při dodání zboží uvnitř EU formou třístranného obchodu (§ 17 zákona o DPH) je třeba, aby prostřední osoba pořizovala zboží již s cílem, že je dané zboží určeno pro konečného zákazníka, tedy za účelem následného dodání. Přestože ve smlouvě nemusí být uveden konečný kupující, dodavatel musí znát místo určení zboží, tzn. ze smlouvy by mělo plynout, že dodavatel dodá zboží do členského státu odlišného od členského státu, kde je registrována prostřední osoba. Takové skutečnosti z předložené smlouvy mezi žalobkyní a společností Propoola nevyplývají. O třístranném obchodu neschválí ani prohlášení společnosti Propoola, že přizná /přiznala a zaplatí /zaplatila DPH. Pokud by se jednalo o třístranný obchod, povinnost zaplatit DPH by měl konečný kupující, nikoliv prostřední osoba, kterou by Propoola v případě třístranného obchodu byla. Podle žalovaného proto není najisto prokázáno, komu bylo zboží ve skutečnosti dodáno.
40. Žalovaný shrnul, že žalobkyně neprokázala, že pořizovatelem zboží byli deklarovaní odběratelé. Podle § 64 odst. 5 zákona o DPH lze dodání zboží do jiného členského státu prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby. Je tomu tak zejména z důvodu, že pokud dodavatel neorganizuje přepravu, musí spoléhat na důkazní prostředky poskytnuté odběratelem. Z tohoto důvodu SDEU v rozsudku ze dne 27. 9. 2007, C-409/04, *Teleos*, dovedl, že nelze odepřít osvobození daňovému subjektu jednajícímu v dobré víře, který předloží důkazní prostředek *prima facie* prokazující dodání zboží do jiného členského státu, přestože se následně tento důkazní prostředek ukáže nepravdivým.
41. V nyní posuzované věci však takové důkazní prostředky (*prima facie* prokazující dodání do jiného členského státu) předloženy vůbec nebyly. K prohlášením pořizovatelů se žalovaný vyjádřil již výše. V době realizace obchodních transakcí žalobkyně daná prohlášení vůbec neměla, příp. byla tato prohlášení podezřelá a nevypovídající o splnění podmínek pro osvobození od DPH. Nesrovnalosti těchto prohlášení je nadto třeba posoudit v kontextu ostatních skutkových zjištění, zejm. nesrovnalostí na CMR listech a nesrovnalostí ohledně zajišťování přepravy. Zjištěné skutečnosti svědčí o nebezpečnosti žalobkyně, nikoliv o tom, že by byla v dobré víře, že se transakce uskutečnily tak, jak deklarovala na daňových dokladech. Je třeba zohlednit rovněž skutečnost, že řepkový olej je rizikovou komoditou, a proto lze předpokládat zvýšenou míru obezřetnosti. Odlišné subjekty od deklarovaných odběratelů uvedené např. na CMR listech v kolonce „Zboží převzal“ měly u žalobkyně vzbudit pochybnosti o tom, zda bylo zboží dodáno osobě, jak bylo sjednáno [v této souvislosti žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 45/2016-92; *pozn. soudu*: patrně myšleno č. j. 9 Afs 48/2016-92]. Ani zmíněná prohlášení pořizovatelů nebylo možné považovat za věrohodná. Žalobkyně měla proto vyžadovat další důkazy osvědčující dodání deklarovaným odběratelům.

42. K odvolací námitce, podle níž správce daně nepřipustně rozšířil důkazní břemeno, požadoval-li po žalobkyni prokázat vazby s dalšími subjekty, a k souvisejícímu návrhu na mezinárodní dožádání žalovaný uvedl, že důkazní břemeno spočívalo na žalobkyni. Bylo proto na ní, aby předložila důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení. Správce daně vyhodnotil všechny důkazní prostředky jednotlivě i ve vzájemné souvislosti a přihlédl ke všemu, co vyšlo v řízení najevo. K námitce nezákonného rozšíření důkazního břemene se již vyjádřil správce daně ve zprávě o daňové kontrole (na str. 93 až 95). Pokud na CMR listech figurovaly jiné osoby než deklarovaní odběratelé, bylo pouze na žalobkyni, aby si opatřila doklady, které by nesrovnalosti vysvětlily. Pokud takovými prostředky nedisponovala, je zřejmé, že nemohla být v dobré víře, že prokáže oprávněnost osvobození od DPH. Tvrdí-li žalobkyně, že není schopna doložit vazbu těchto společností k předmětným transakcím, bylo její povinností opatřit si relevantní prostředky.
43. Ve vztahu k návrhu na mezinárodní dožádání žalovaný dále poukázal na žalobkyninu odvolací námitku vztahující se ke zdaňovacímu období únor 2016, v níž uvedla, že si byla vědoma, že na adresách vykládky není provozovna společnosti Red Dot, a že se domnívá, že společnost Red Dot má obchodní kontrakt se subjektem provozujícím činnost na daném místě. V nyní posuzované věci pak žalobkyně tvrdí, že je běžnou praxí v zahraničním obchodě, že v místě vykládky není provozovna odběratele. Podle žalovaného tým žalobkyně připustila, že vědomě uváděla nesprávné údaje na jí vystavovaných dokladech, v nichž uváděla společnost Red Dot nejen jako odběratele, ale i jako konečného příjemce. Žalobkyně se pouze domnívá, že má společnost Red Dot uzavřenu smlouvu s jiným subjektem, který provozuje svoji činnost na adrese vykládky. Žalobkyně požaduje po správci daně zjištění, které měla sama požadovat po svém odběrateli. Zcela tak pomíjí, že důkazní břemeno spočívalo na ní a že nebyla dostatečně obezřetná, a tedy ani v dobré víře. Skutečnost, zda existuje smluvní vztah mezi uvedenými společnostmi, není podle žalovaného relevantní. Podstatný je pouze vztah žalobkyně a jejich odběratelů, ten by požadovaným mezinárodním dožádáním nemohl být zjištěn. Návrh na mezinárodní dožádání je podle žalovaného pouze účelovou snahou žalobkyně přenášet důkazní povinnost na správce daně.
44. K odkazu žalobkyně na rozsudky SDEU ze dne 27. 9. 2012, C-587/10, *VSTR*, a ze dne 16. 12. 2010, C-430/09, *Euro Tyre Holding*, žalovaný konstatoval, že postupoval v souladu s nimi. Žalobkyně netvrdila jiné odběratele než právě Red Dot, Damian Giera a Propoola a správce daně netvrdil, že by tito deklarovaní odběratelé neměli v době uskutečnění dodávek platné DIČ. Argumentace žalobkyně zmíněnými rozsudky se tak částečně míjí s podstatou sporu.
45. Žalovaný nesouhlasil ani s námitkou, že by měl být správce daně povinen prokázat, že zboží bylo dodáno v jiném členském státě neplátcí DPH, pokud tvrdí, že skutečný stav je odlišný od stavu deklarovaného. Žalobkyně k výzvě správce daně neprokázala splnění podmínek § 64 zákona o DPH, neboť neprokázala dodání do jiného členského státu osobě, kterou deklarovala jako odběratele na jí vystavených dokladech. Předmětná plnění proto nelze považovat za osvobozená od DPH. Podle žalovaného nemůže zakládat nárok na odpočet dodání zboží jakékoliv osobě registrované k DPH v jiném členském státě, ale pouze dodání osobě, se kterou probíhá konkrétní obchodní transakce a která je povinna toto pořízení zboží přiznat a odvést z něj DPH. V opačném případě by mohlo docházet k porušení daňové neutrality.

46. K námitce žalobkyně, že deklarovaní odběratelé zaplatili kupní cenu, žalovaný uvedl, že samotná platba neprokazuje faktické dodání dané osobě za situace, kdy ostatní důkazní prostředky pro takový závěr nesvědčí, resp. svědčí o tom, že deklarovaný stav je odlišný od skutečného stavu (je možná i situace, že je účet založen na jméno určité osoby, ale ta s ním nedisponuje nebo má dispoziční právo i jiná osoba, takové zjištění nastalo např. u jednoho z odběratelů žalobkyně v jiných zdaňovacích obdobích). Krom toho bylo zjištěno, že faktury vystavené pro společnost Damian Giera byly hrazeny z českých účtů s označením AKCENTA CZ, a. s. Akceptování platby z jiného účtu než účtu odběratele svědčí o tom, že se žalobkyně nezajímala o to, komu fakticky dodává zboží.

II. Obsah žaloby

47. Žalobkyně tvrdí, že splnila a prokázala všechny podmínky pro uplatnění nároku na osvobození od daně, včetně žalovaným rozporovaného skutečného dodání deklarovaným odběratelům Red Dot, Damian Giera a Propoola. Žalobkyně považuje za podstatné, že předložila kupní smlouvy uzavřené s jednotlivými odběrateli, z nichž plyne její závazek dodat sjednané množství řepkového oleje v dohodnuté kvalitě a termínu deklarovanému odběrateli a závazek deklarovaného odběratele za tento předmět koupě zaplatit kupní cenu. Dále předložila CMR listy, dodací listy, na nichž je jako příjemce zboží uveden deklarovaný odběratel, který dodání zboží potvrdil, prohlášení pořizovatele zboží vystavené deklarovanými odběrateli a bankovní výpisy prokazující, že deklarovaný odběratel zaplatil kupní cenu. Rovněž byly provedeny výslechy svědků, kteří se obchodních transakcí zúčastnili. Veškeré důkazní prostředky jsou ve vzájemném souladu a potvrzují prokázání podmínek pro uplatnění nároku na osvobození od daně.
48. Podle žalobkyně hodnotil žalovaný předložené důkazní prostředky (především CMR listy) formalisticky a izolovaně. Dospěl přitom k nesprávným závěrům na podkladě neobjektivně provedeného dokazování, neboť některé důkazní prostředky (bankovní výpisy, dodací listy, kupní smlouvy) upozadil či nedůvodně vyloučil. Žalovaný neunesl důkazní břemeno, neboť neprokázal existenci skutečností, které by zpochybnily žalobkynina tvrzení a jí předložené či navržené důkazy.
49. Žalovaný se podle žalobkyně nedostatečně vypořádal s odvolacími důvody, ignoroval některá její vyjádření k jednotlivým důkazním prostředkům a pouze přebral závěry správce daně, což odporuje smyslu odvolacího řízení. Žalobkyni proto nezbyvá než odvolací námitky zopakovat.
50. Žalobkyně je přesvědčena, že své důkazní břemeno unesla. V této souvislosti rekapituluje předložené důkazní prostředky a obdobně jako v daňovém řízení demonstruje na plnění vyúčtovaném fakturou ze dne 11. 4. 2016 (odběratel Red Dot), jak prokazují, že pořizovateli zboží byli deklarovaní odběratelé.
51. Přestože důkazní prostředky spolu korespondují a potvrzují na daňových dokladech deklarované odběratele, žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně podmínky pro osvobození neprokázala. Žalovaný poukázal na skutečnost, že na CMR listech figurují jiné společnosti než deklarovaní odběratelé Red Dot a Damian Giera, a to v položce č. 24 „Zboží obdržel“, které jsou uvedeny rovněž na polských dokladech, a že žalobkyně neuvedla konkrétní vztah těchto společností k dotčeným transakcím. Žalobkyně namítá, že žalovaný postupoval v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů. Závěry o hodnocení důkazů

nesmí být výsledkem libovůle, ale racionálního myšlenkového procesu, jenž musí být přezkoumatelným způsobem vyjádřen v napadených rozhodnutích.

52. Žalobkyně považuje za podstatné, že na CMR listech deklarovaní odběratelé převzetí zboží potvrdili. Žalovaný hodnotí CMR listy přehnaně formalisticky, neboť usuzuje na osobu, která obdržela zboží, pouze z položky č. 24 a formalisticky neuznává potvrzení odběratele na jiném místě CMR listu (v položce „Potvrzení a odevzdání celního tranzitního dokladu“), ani jej nijak nehodnotí a vůbec se s ním nevypořádává. Na tom, že pořizovateli zboží byli deklarovaní odběratelé, nic nemění ani skutečnost, že na CMR listu jsou otištěna i razítka jiných společností, např. skladovatele či zpracovatele zboží nebo obchodního partnera pořizovatele (deklarovaného odběratele), kterému bylo zboží dále prodáno. Skutečnost, že na adrese vykládky není provozovna odběratele, je v zahraničním obchodě běžnou praxí, zejména pokud je odběratel obchodníkem, a nikoliv zpracovatelem komodit, a nepředstavuje neobvyklou situaci. Pokud je kupující pouze obchodníkem, nikoliv výrobcem nebo konečným zpracovatelem, nemívá vlastní nádrže (tanky) na uskladnění oleje, ale pronajímá si je či dopravuje olej přímo od prodávajícího ke konečnému zpracovateli. Žalovaný se nijak nevypořádal s praxí, kdy v místě vykládky není provozovna odběratele, a s tím související podobou dokladů. Žalobkyně v této souvislosti poukazuje na výpovědi svědků H. a P., které podle ní prokazují její tvrzení.
53. V případě dodávek pro odběratele Propoola je otisk razítka této společnosti a podpis v položce č. 24 předložených CMR, přesto žalovaný odmítá uznat žalobkyni uplatněné osvobození od DPH. V rámci mezinárodního dožádání byly potvrzeny platby za zboží a přepravu. Přestože je situace jednoznačná, finanční orgány formulovaly další podmínku pro osvobození nad rámec zákona, pokud tvrdí, že (1) musí být uskutečněna přímá přeprava ke kupujícímu, který „zajisté“ potvrdí, že mu zboží bylo doručeno, a (2) z kupní smlouvy by mělo plynout, že zboží dodavatel dodá do členského státu odlišného od členského státu, kde je registrována prostřední osoba třístranného obchodu. Na základě odpovědi estonského správce daně nemohly vzniknout jakékoliv pochybnosti, které by správce daně kvalifikovaně vyjádřil, nemohlo proto ani přejít důkazní břemeno na žalobkyni. Ohledně vztahu třetích subjektů žalobkyni důkazní břemeno netíží, to platí i pro případ třístranného obchodu.
54. Podle žalobkyně není zřejmé, z čeho žalovaný dovozuje, že nic nenaznačuje, že se jednalo o třístranný obchod. V rámci nahlížení do spisu dne 21. 8. 2018 byly žalobkyni předloženy CMR listy, o nichž žalovaný tvrdí, že je na nich uvedena jako příjemce společnost SLT, ale tyto listy byly téměř kompletně anonymizované. Pokud žalovaný tvrdí, že takto mu byly CMR listy předloženy estonskou daňovou správou, není zřejmé, z čeho zjistil, že nebyly společnostmi SLT potvrzeny. V rámci nahlížení nebyly žalobkyni předloženy faktury vystavené společností Propoola ani další přílohy, na které odpověď estonského správce daně odkazuje. Žalobkyně má proto za to, že jí buď byly zatajeny důkazní prostředky, nebo finanční orgány uvádí tvrzení, která z důkazních prostředků nevyplývají. Žalovaný podle žalobkyně uskutečnění dodávek relevantně nezpochybnil.
55. K tvrzení žalovaného, že „na polských dokladech figurují také jiné subjekty“, žalobkyně namítá, že z napadeného rozhodnutí není zřejmá souvislosti těchto dokladů s otázkou, komu bylo zboží dodáno. Zmíněné tvrzení žalovaného se týká v zásadě vážných lístků. Vážný lístek z místa vykládky je dokladem o výsledku vážení zboží, nikoliv, jak se patrně domnívá žalovaný, dokladem o předání a převzetí přepravovaného zboží. To potvrzuje svědecká výpověď W. J. P., jenž uvedl, že pořízení váhy je dosti nákladné, a proto zboží

váží na požádání zákazníka společnost, která vlastní váhu v areálu, do kterého přijede zboží v kamionech. Proto se stávalo, že zboží, které dorazilo k polskému odběrateli, bylo váženo u jiné společnosti, která byla co nejbližší místu vykládky.

56. Žalobkyně dále namítá, že jí bylo nezákonně kladeno k tíži, že neuvedla vazbu k cizím společnostem na CMR listech. Žalobkyně nemá možnost tyto vazby prokázat, neboť nejsou v její dispozici. Jde tedy o nezákonné rozšiřování důkazního břemene. Přesto žalobkyně nad rámec vlastního důkazního břemene navrhla, aby byla formou mezinárodního dožádání ověřena existence smluvního vztahu mezi odběrateli žalobkyně a společnostmi uvedenými na listinách, což správce daně odmítl. Odmítnutí návrhu na provedení tohoto důkazního prostředku bylo nezákonné, což žalobkyně namítala v odvolání. Pokud žalovaný tvrdí, že vazby a souvislosti subjektů uvedených na předložených dokumentech nejsou relevantní, je jeho názor v rozporu s postupem správce daně, který žalobkyni vyzval, aby tyto vazby a souvislosti doložila.
57. Žalobkyně nikdy neměla pochyby o tom, že zboží bylo dodáno deklarováním odběratelům, k čemuž předložila dostatek důkazních prostředků, které žalovaný účelově pomíjí. Žalovaný nikdy netvrdil ani neprokázal, že bylo dodáno jiné osobě nebo že deklarováný odběratel touto osobou být nemohl. Tvrzení žalovaného jsou nepodložená a nemají oporu ve spisovém materiálu. Žalobkyně také namítá, že správce daně neuvedl, o jaká zákonná ustanovení své závěry opírá. Žalobkyni netíží důkazní břemeno stran prokázání obezřetnosti, to nebylo ani předmětem dokazování v průběhu daňové kontroly. Ani z rozsudku NSS ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232, na nějž poukazoval správce daně, žádná taková další podmínka pro osvobození od daně nevyplývá. Případný není ani poukaz žalovaného na rozsudek ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42, neboť ve věci žalobkyně nebylo sporné, zda zboží bylo skutečně přepraveno na území jiného členského státu. Odlišné skutkové okolnosti byly také v rozsudku č. j. 9 Afs 48/2016-92, na nějž žalovaný rovněž odkázal.
58. Skutečnost, zda deklarováný odběratel plní své daňové povinnosti a komunikuje se svým správcem daně v jiném členském státě, není podle žalobkyně podmínkou pro vznik nároku na osvobození od daně. Jedná se o skutečnosti, které nemůže žalobkyně jakkoli ověřit, neboť nejsou v její dispozici. Pokud dožadovaná finanční správa nemůže ověřit určitou skutečnost, samo o sobě to nečiní důkazy předložené žalobkyní nevěrohodnými. Pro prokázání dodání zboží uvnitř EU není určující, zda pořizovatel zboží podal daňové tvrzení.
59. Závěr, že na základě informací z mezinárodního dožádání nebylo potvrzeno, že zboží přijali deklarování odběratelé, žalovaný nelogicky konstatoval také ve vztahu k dodávkám pro společnost Propoola. Z mezinárodního dožádání naopak vyplynulo, že společnost Propoola dodávky zboží potvrdila, potvrdila i platbu kupní ceny a přepravy a předložila související doklady.
60. Žalobkyně se dále v žalobě vyjadřuje ke způsobu hodnocení jednotlivých důkazů a závěrům žalovaného, jež na základě hodnocení učinil.
61. Nesouhlasí se závěrem žalovaného, že na dodacích listech nejsou kromě razítka společnosti Damian Giera žádné další údaje prokazující převzetí zboží. Dodací listy obsahují i podpis odběratele. Dodací list prokazuje, že zboží bylo dodáno. Kdy a kde se tak stalo, pak vyplývá z CMR listu. K dodávkám pro společnost Red Dot žalobkyně uvedla, že má za to, že správci daně předložila jak „dodací listy BSDV“, tak „dodací listy k faktuře“, které jsou

potvrzeny. V této souvislosti žalobkyně odkazuje na přílohu protokolu z ústního jednání č. j. 3215306/16/2113-60561-204171, kde je uveden počet listů příloh každé předané faktury). Tyto „dodací listy k faktuře“ pak připojila též k žalobě. Krom toho, přístup žalovaného k hodnocení důkazního prostředků není podle žalobkyně konzistentní, neboť na CMR listech považuje za relevantní kolonku „Zboží obdržel“, přestože je razítko a podpis bez uvedení místa, data a konkrétní fyzické osoby.

62. V prohlášení pořizovatele zboží odběratelé jednoznačně potvrdili dodání jednotlivých dodávek. Žalobkyně nesouhlasí s tím, že tato prohlášení byla nevěrohodná. Datum 5. 2. 2016 na prohlášení odběratele Red Dot je podle žalobkyně pouze administrativní chybou. Další tvrzené nesrovnalosti v prohlášeních jsou podle žalobkyně nepodstatné. Žalovaný také ignoroval rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, č. 2925/2013 Sb. NSS, podle kterého nelze zásadně dovozovat pochybnosti o údajích uvedených v prohlášení pouze z informací získaných z mezinárodního dožádání.
63. Pokud žalovaný tvrdí, že samotná platba kupní ceny neprokazuje dodání zboží, je takový důvod pro odmítnutí bankovních výpisů jako důkazního prostředku podle žalobkyně v rozporu se zákonem. Krom toho, je třeba odmítnout názor, že ostatní důkazní prostředky nesvědčily tomu, že zboží bylo fakticky dodáno deklarovanému odběrateli. K hrazení kupní ceny odběratelem Damian Giera z bankovního účtu „AKCENTA CZ a. s.“ se žalobkyně vyjádřila již v průběhu daňového řízení. Použití tohoto účtu umožňuje provádění okamžitých plateb v cizí měně, což koresponduje s vyjádřením svědka P., že před složením zboží provedl odběratel kontrolu kvality, následně provedl bankovním převodem platbu a po ověření platby ze strany žalobkyně byl R. H. informován, že může uvolnit auto a složit zboží.
64. Žalobkyně nesouhlasí se závěrem, podle kterého byla výpověď svědka H. pouze obecná a nekonkrétní. Byl to přitom správce daně, kdo výsledk prováděl a mohl požadovat upřesnění. Svědek podrobně popsal, jak probíhala přeprava, kontrola v místě vykládky a komunikace ohledně přepravy. Vyjádřil se i k předloženým CMR listům. Potvrdil také, že se přeprava týkala deklarovaných odběratelů Red Dot a Damian Giera. Z jeho výpovědi nevyplývá, že společnost Transportstav vezla olej pro společnost uvedenou v otisku razítka v položce „Zboží obdržel“ ani že telefonicky komunikoval pouze s pracovníkem této společnosti, jak tvrdí žalovaný. Žalovaný výpověď svědka dezinterpretoval a nehodnotil v kontextu s ostatními důkazy.
65. K dodávkám pro společnost Damian Giera se vyjadřoval i svědek O.. Svědkem označená místa ukončení přepravy (Knúrow, Lubrza) korespondují s místy vykládky uvedenými na CMR listech týkajících se dodávek pro odběratele Damian Giera. Svědkův popis postupu v místě vykládky koresponduje s výpovědí R. H.. Obě výpovědi podle žalobkyně potvrzují, že zástupce společnosti Damian Giera byl přítomen vykládce zboží a potvrdil převzetí zboží na CMR listu. Obdobně se svědek vyjádřil i k příkladmo předloženému CMR listu pro odběratele Red Dot.
66. Svědek W. J. P. (spolupracovník J. O.) vypověděl, že prověřoval odběratele žalobkyně a popsal postup při vykládce. Potvrdil také, že s J. O. spolupracoval při zprostředkování nákupu řepkového oleje polskými odběrateli. Všechny svědecké výpovědi podle žalobkyně spolu korespondují a jsou v souladu i s ostatními důkazními prostředky, což žalobkyně namítla již v odvolání. Nesouhlasí přitom se závěrem žalovaného, že správce daně vyhodnotil důkazy v souladu s pravidly pro hodnocení důkazů a že výpovědi svědků byly

pouze obecné. Žalovaný nehodnotil svědecké výpovědi objektivně. Výpovědi J. O. a W. J. P. rovněž nesprávně vztáhl k dodávkám pro odběratele Red Dot a Propoola.

67. Žalobkyně dále nesouhlasí se žalovaným, že deklarovaná plnění měla být vykázána jako zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku. V případě, že by obstál názor žalovaného o neprokázání dodání zboží deklarovaným odběratelům, bylo na žalovaném, aby prokázal, že zboží bylo dodáno v jiném členském státě neplátcí daně, resp. osobě, pro niž by pořízení zboží nebylo v souladu s čl. 3 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému DPH (dále jen „směrnice o DPH“), a příslušným ustanovením vnitrostátního právního řádu zdanitelným plněním. To žalovaný neprokázal. Pokud rozporuje, že skutečný stav je odlišný od stavu deklarovaného, je jeho důkazní povinností skutečný stav prokázat.
68. Žalobkyně má navíc za to, že požadavek § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném pro posuzované zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“), aby byl kupující osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, je s ohledem na judikaturu Soudního dvora (např. rozsudek *Euro Tyre Holding*) v rozporu se směrnicí o DPH. Podstatné je podle Soudního dvora splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození, nikoliv skutečnost, zda pořizující osoba splní formální podmínku spočívající v registraci k DPH. V souladu s rozsudky *VSTR* či *Euro Tyre Holding* se definice osoby povinné k dani „*týká výlučně osoby, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti, aniž toto postavení podřizuje tomu, zda tato osoba má identifikační číslo pro účely DPH*“. Pokud tedy žalovaný a správce daně odmítají dodávky zboží do jiného členského státu EU osvobodit a překlasifikovali je na tuzemská zdanitelná plnění, je jejich povinností prokázat, že příjemcem zboží nebyla osoba povinná k dani, bylo-li bezpochyby zboží přepraveno z tuzemska do jiného členského státu EU tak, jak požaduje § 64 odst. 1 zákona o DPH, resp. čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH. Žalobkyně je přitom přesvědčena, že poskytla dostatek důkazů o tom, že zboží pořídily konkrétní osoby povinné k dani.
69. Skutečnost, že zboží pořídily osoby povinné k dani, vyplývá i ze samotného charakteru dodávaného zboží a jeho množství, tj. surový řepkový olej určený pro výrobu biopaliv v objemu stovek tun. Podle žalobkyně nelze § 22 odst. 1 a 2 zákona o DPH aplikovat v situaci, kdy se prokazatelně jedná o dodání zboží do jiného členského státu a sporná je pouze konkrétní osoba pořizovatele. Poukaz žalovaného na rozsudky NSS ze dne 23. 3. 2017, č. j. 7 Afs 50/2016-73, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, č. 2172/2011 Sb. NSS, nebo již zmíněný rozsudek č. j. 9 Afs 48/2016-92, není přílehlavý, neboť tyto rozsudky řešily situace, kdy nebyla prokázána skutečná přeprava zboží do jiného členského státu.

III. Vyjádření žalovaného

70. Žalovaný především odkázal na napadené rozhodnutí. Dodal, že správce daně podle něj kvalifikovaně vyjádřil pochybnosti o oprávněnosti uplatněného osvobození od daně ve výzvě ze dne 17. 1. 2017. Bylo v zájmu žalobkyně, aby si opatřila takové podklady, které mohou prokázat, že došlo k dodání do jiného členského státu deklarovanému odběrateli. Žalobkyní předložené doklady byly zpochybněny s ohledem na jejich obsah a nesrovnalosti, informace získané z mezinárodního dožádání a nesrovnalosti ohledně přepravy. Písemná prohlášení pořizovatelů byla shledána nevěrohodnými. Svědecké výpovědi J. O. a W. J. P. neprokázaly, komu konkrétně byl řepkový olej dodán. Žalobkyně důkazní břemeno neunesla a přes existenci objektivních okolností postupovala

neopatrně, nemohla být proto v dobré víře, že prokáže splnění podmínek pro osvobození od DPH. Nelze také přehlédnout, že obchodovala s rizikovou komoditou.

71. Dále žalovaný zdůraznil, že k důkazům, které žalobkyně předložila až v řízení před soudem, nelze přihlížet. Důkazní břemeno je třeba unést v daňovém řízení, což se žalobkyni nepodařilo.
72. Žalobkyně v žalobě předkládá svou verzi hodnocení důkazních prostředků, žalovaný však trvá na tom, že žalobkyní předložené důkazní prostředky byly zpochybněny výzvou k odstranění pochybností, bylo proto na ní, aby relevantním způsobem prokázala dodání zboží do jiného členského státu deklarovaným odběratelům. Prohlášení pořizovatelů předložená v reakci na zmíněnou výzvu se však ukázala být nevěrohodná. Žalobkyně vytrhává z kontextu jednotlivé pasáže svědeckých výpovědí, kterými argumentuje ve svůj prospěch. Důležitými jsou informace získané v rámci mezinárodního dožádání, a to že odběratelé Red Dot a Damian Giera nepřiznali pořízení zboží od žalobkyně, Red Dot je nekontaktní a Damian Giera se zabývá zprostředkováním pojištění, odběratel Propoola nevykázal žádná intrakomunitární pořízení zboží a je podezřelý, že působí jako *conduit company*. V případě dodávek pro deklarovaného odběratele Propoola nelze přehlédnout ani účelovou manipulaci s CMR listy, která vyplynula z e-mailové komunikace.
73. Podle žalovaného žalobkyně nepřipadně poukazuje na § 92 odst. 5 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), neboť toto ustanovení míří na obsah právního jednání, nikoli k prokázání skutečného stavu věci oproti stavu formálně deklarovanému. Žalovaný nebyl povinen prokazovat dodání zboží v jiném členském státu neplátcí daně, resp. osobě, pro níž pořízení zboží nebylo předmětem daně při pořízení. Nedošlo ani k nepřipustnému rozšiřování důkazního břemene na žalobkyni. Byla-li si žalobkyně vědoma, že CMR listy obsahují subjekty odlišné od odběratelů, měla od nich vyžadovat příslušná vysvětlení, nikoli rezignovat. Neschopnost žalobkyně doložit souvislosti a vazby subjektů uvedených na CMR listech a dalších dokladech vypovídá o jejím neobezřetném chování a o tom, že nemohla být v dobré víře, že uplatňuje osvobození od daně oprávněně a že v budoucnu unese důkazní břemeno ve vztahu k oprávněnosti tohoto nároku.
74. K namítanému nezákonnému odmítnutí návrhu na provedení důkazu (ověření existence smluvního vztahu mezi odběrateli a subjekty uvedenými na dokladech formou mezinárodního dožádání) žalovaný uvedl, že důkazní břemeno leželo na žalobkyni, která tímto požadavkem *de facto* požadovala, aby důkazní povinnost za ni prováděl správce daně. Neprovedení tohoto důkazu bylo řádně odůvodněno. Žalobkyně měla požadovat podklady od svých odběratelů a neměla se spokojit s listinami, na kterých figurovaly jiné osoby.
75. K námitce, že je v zahraničním obchodě běžnou praxí, že v místě vykládky zboží není provozovna odběratele, žalovaný zdůraznil, že toto tvrzení nezpochybňoval, nicméně právě z uvedeného důvodu byla žalobkyně povinna zajistit si dostatek důkazních prostředků k doložení splnění podmínek pro osvobození od daně a nemohla se spokojit s doklady, které vykazují zcela jasné nesrovnalosti a na kterých figurují zcela jiné subjekty. V této souvislosti žalovaný poukázal na vyjádření žalobkyně v daňovém řízení týkajícím se února 2016, v němž žalobkyně potvrdila, že společnost Red Dot nemá na adresách vykládky provozovnu. Připustila tedy, že vědomě uváděla nesprávné údaje na jí vystavovaných dokladech, ve kterých označila tuto společnost nejen jako odběratele, ale i

jako konečného příjemce zboží. Nedůvodná je též námitka nepřipustného vytváření dalších podmínek pro osvobození od daně. Nestací tvrdit, že bylo dodáno do jiného členského státu, ale je třeba prokázat i to, že bylo dodáno konkrétní osobě, kterou žalobkyně deklaruje.

76. Žalovaný připustil, že během jednoho pohybu zboží do jiného členského státu může dojít k několika dodáním zboží mezi různými subjekty, neboť převod práva nakládat se zbožím jako vlastník je možný i bez fyzického převzetí zboží. To však nebyl posuzovaný případ, neboť deklarovaní odběratelé nevykázali intrakomunitární pořízení zboží. Z informací estonského správce daně vyplynulo, že zboží bylo přepraveno od žalobkyně přímo k polskému kupujícímu SLT (tato společnost nebyla uvedena na fakturách, CMR listech ani polských dokladech) a že písemnosti předložené společností Propoola nevypovídaly o tom, že by se mělo jednat o třístranný obchod. Třístranný obchod neprokazují ani důkazní prostředky předložené žalobkyní.
77. Žalovaný dále vyjádřil přesvědčení, že napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné. Odvolací orgán není povinen poskytnout detailní odpověď na každou dílčí námitku, pokud své rozhodnutí přesvědčivě odůvodní, a tím námitky vypořádá minimálně implicitně.
78. Závěr, podle kterého je třeba z dotčených plnění odvést daň na výstupu, je souladný se zákonem o DPH a judikaturou NSS (viz rozsudky č. j. 8 Afs 14/2010-195 nebo č. j. 9 Afs 48/2016-92). Namítá-li žalobkyně, že žalovaný postupoval v rozporu s rozsudkem *Teleos*, z napadeného rozhodnutí vyplývá opak. Žalovaný tímto rozsudkem na několika místech argumentoval a aplikoval jej na případ žalobkyně. Argumentace rozsudkem NSS ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, je nepřiléhavá, neboť v žalobkynině případě nebyly informace z mezinárodního dožádání jedinými, které znevěrohodnily žalobkyní předložené důkazy. Žalovaný postupoval též v souladu s rozsudky SDEU *Euro Tyre Holiday* a *VSTR*.

IV. Replika žalobkyně

79. Žalobkyně zdůraznila, že tvrzení žalovaného, podle kterého předložila dodací listy až v soudním řízení, je nepravdivé. Dodací listy byly předloženy správci daně dne 20. 10. 2016 podáním na Územní pracoviště v Kutné Hoře, které provádělo předmětnou daňovou kontrolu, což žalobkyně dokládá potvrzením z datové schránky svého zmocněnce. Žalobkyně připojila tyto dodací listy k žalobě opětovně v reakci na bod 46 napadeného rozhodnutí, podle kterého nebyly dodací listy k faktuře předloženy. Žalobkyně v daňovém řízení tvrdila, že dodací listy byly ze strany odběratele Red Dot potvrzeny (viz vyjádření ze dne 3. 4. 2018, doplnění odvolání ze dne 2. 11. 2018 a zejména vyjádření ze dne 6. 6. 2019). Měly-li finanční orgány za to, že nemají dodací listy k dispozici, měly prověřit obsah spisu a žalobkyni případně uvědomit a dát jí možnost chybějící dodací listy doplnit. Podle žalobkyně se tedy jedná o opomenutý důkaz (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2005, sp. zn. III. ÚS 139/05, nebo ze dne 1. 11. 2017, sp. zn. I. ÚS 1135/17). Z dodacích listů je přitom zřejmé, komu bylo zboží dodáno.
80. Dále má žalobkyně za to, že ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 17. 1. 2017 není vůbec uvedeno, jak správce daně hodnotil předložené důkazní prostředky, resp. že se jimi vůbec zákonným způsobem zabýval. Naproti tomu je podstatné, že žalobkyní předložené důkazní prostředky spolu korespondují a prokazují, že pořizovateli zboží byli deklarovaní

odběratelé. Tvrzení žalovaného o nesrovnalostech je vykonstruované a dezinterpretuje důkazy. Obchodní podmínka FCA znamená, že náklady na přepravu zboží nese kupující, což se i stalo, jak vyplývá z daňových dokladů a výpisů z bankovního účtu.

81. Z logiky věci nemůže obstát ani tvrzení žalovaného, že byly zpochybněny všechny důkazní prostředky, neboť skutečnosti, že zboží existovalo, transakce se uskutečnily a zboží bylo dodáno na území jiného členského státu, nejsou sporné. Jedinou spornou skutečností je, kdo byl pořizovatelem zboží. Žalovaný tedy ani pořádně neví, co bylo předmětem daňového řízení a dokazování. Informace získané v rámci mezinárodní výměny informací nejsou žádnou relevantní skutečností, natož důkazním prostředkem. Tvrzení žalovaného, že takové informace jsou „důležité“, je tedy minimálně zavádějící. Nado jsou tyto informace v rozporu s důkazními prostředky předloženými žalobkyní.
82. Žalovaný sice správně připouští, že během jednoho pohybu zboží může dojít k několika dodáním, ale následně pouze na základě informací z mezinárodního dožádání nezákonně dovozuje, že se v posuzovaném případě o takový případ nemohlo jednat, protože odběratelé nevykázali intrakomunitární pořízení zboží. Žalovaný tedy opírá tento závěr pouze o informace z mezinárodního dožádání, což je nezákonné.
83. Ve věci dodávek pro odběratele Propoola odpověď estonského správce daně plnění potvrdila. Skutečnost, že tato společnost nevykázala žádná intrakomunitární plnění, koresponduje s tím, že nakupovala zboží v rámci třístranného obchodu. Z mezinárodního dožádání přitom jednoznačně vyplynulo, že pořizovatelem zboží byla společnost Propoola. Tvrzení o manipulaci s CMR listy je podle žalobkyně vykonstruované a nemá podklad ve spisu. Podstatné je, že odběratel potvrdil dodání zboží.
84. K odkazu žalovaného na žalobkynino vyjádření v rámci daňové kontroly za únor 2016 se žalobkyně již několikrát vyjádřila tak, že se jedná o nastavení účetního softwaru, přičemž správce daně toto vysvětlení akceptoval. Navíc se nejedná o povinnou náležitost daňového dokladu a skutečnost, že na adrese vykládky není provozovna odběratele, neznamená, že odběratel nebyl konečným příjemcem. V praxi není ani proveditelné, aby dodavatel pátral po tom, jak pořizovatel se zbožím naloží. Pokud tedy žalovaný dospěl k jinému skutkovému stavu, měl o tom žalobkyni vyrozumět, neboť zjevně prováděl dokazování. Žalovaný ani nevysvětlil, jak by na posouzení věci měla mít vliv informace, že v místě vykládky se nachází skladovatel, rafinerie či provozovna obchodního partnera odběratele.
85. Pokud žalovaný stanovil daň, je třeba, aby tato daňová povinnost byla uložena na základě konkrétního zákonného ustanovení a aby žalovaný prokázal naplnění podmínek pro jeho aplikaci. Je vyloučeno, aby žalobkyni byla z dotčených plnění stanovena daň, jako by se jednalo o tuzemské plnění. Je v rozporu s legitimním očekáváním žalobkyně, pokud uskutečňuje dodání zboží do jiného členského státu pro osobu registrovanou k dani a toto dodání bylo posouzeno jinak, než předvídá zákon.
86. Porušení zásady dvojinstančnosti žalobkyně namítala proto, že žalovaný podle ní neprovedl přezkum rozhodnutí správce daně, ale pouze zopakoval jeho tvrzení. Oba finanční orgány podle žalobkyně rovněž nepostupovaly v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, neboť po ní požadovaly prokázat sporné skutečnosti s absolutní jistotou, ačkoli podle judikatury postačuje prokázat dostatečnou míru pravděpodobnosti. Požadavky na důkazní povinnost žalobkyně byly v rozporu se zákonem a prakticky vyloučily, aby žalobkyně své důkazní břemeno unesla. Žalovaný přistupoval k hodnocení

důkazních prostředků čistě formalisticky (CMR listy), některé dokonce ani nehodnotil (zejména bankovní výpisy, kupní smlouvy), dezinterpretoval svědecké výpovědi, kterými se řádně nezabýval, a tvrzení žalobkyně, další navržené důkazní prostředky pak odmítal. Sám důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení a pochybností nevyhledával, a za tím účelem neprovedl dokazování.

V. Druhé vyjádření žalovaného

87. Žalovaný zopakoval, že pokud žalobkyně předložila další dodací listy až v rámci žaloby, není k nim možné přihlížet. Dále zdůraznil, že závěry finančních orgánů jsou založeny na dostatečně a objektivně provedeném dokazování. Z procesní opatrnosti žalovaný odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které se nejedná o vadu řízení s vlivem na zákonnost, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i tehdy, pokud by k ní nedošlo.
88. Podle žalovaného žalobkyně argumentací k dodací podmínce FCA potvrzuje závěry správce daně o existenci nesrovnalostí v přepravě. Při dodací podmínce FCA je kupující povinen uzavřít na vlastní nebezpečí a náklady smlouvu o přepravě zboží a zaplatit náklady za dopravu. V posuzované věci však žalobkyně i přes sjednání dodací podmínky FCA fakturovala kupujícímu zboží včetně přepravy. Žalobkyně také přehlíží rozpor mezi jejím prvním tvrzením, podle kterého byla přeprava plně hrazena kupujícím a předloženou sestavou SU_2016.xsl a SU_přeprdej_2016.xsl, týkající se „napárování“ faktur přijatých za dopravu k fakturám vydaným za prodej oleje, z nichž vyplynulo, že přepravu hradila žalobkyně.
89. Tvrzení žalobkyně, že žalovaný opírá své závěry pouze o informace získané z mezinárodního dožádání, je nepravdivé. Žalovaný se zabýval všemi zjištěnými skutečnostmi.
90. Ve vztahu k deklarovanému odběrateli Propoola žalobkyně přehlíží následující skutečnosti: tato společnost působí jako *conduit company*; z faktur předložených estonskému správci daně není zřejmé, že se jednalo o třístranný obchod; tato společnost nevykázala ani žádná intrakomunitární pořízení zboží; dodací listy a české faktury jsou bez otisku razítka a podpisu výstavce; informace, že společnost Propoola objednala a hradila přepravu, nekoresponduje s tím, že součástí faktur vydaných žalobkyní je i položka za dopravu; společnost Propoola předložila několik verzí CMR listů s manipulovanými údaji o osobě odesílatele a příjemce. Tvrzení o manipulaci údajů není vykonstruované, ale vyplývá z e-mailové komunikace mezi žalobkyní a společností Propoola.
91. Námitku, že žalovaný postupoval v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu, žalobkyně uplatnila po lhůtě podle § 71 odst. 2 s. ř. s. Krom toho, pro postup podle zmíněného ustanovení nebyly splněny podmínky. Tvrzení žalobkyně je navíc matoucí. Poukázal-li žalovaný na jiné zdaňovací období (únor 2016), logicky žádné dokazování neprováděl. Také námitku porušení legitimního očekávání žalobkyně uplatnila až po žalobní lhůtě. Správce daně navíc poukázal na dostatek objektivních skutečností, z nichž plyne, že žalobkyně jednala neopatrně a že nemohla být v dobré víře, že prokáže naplnění podmínek pro osvobození od daně. Po žalobní lhůtě žalobkyně uplatnila i námitku, že žalovaný nevypořádal její odvolací námitky. Navíc žalobkyně ani neupřesnila, jaká námitka měla být opomenuta.

92. Žalovaný ani správce daně po žalobkyni nepožadovali splnění důkazní povinnosti nad rámec zákona. Judikaturou týkající se „dostatečné míry pravděpodobnosti“ žalobkyně argumentuje zcela odtrženě od jejího smyslu. Z této judikatury plyne, že dostatečná míra pravděpodobnosti bude zpravidla naplněna, pokud bude z provedených důkazů možné učinit závěr bez vážných pochybností. V posuzované věci se o takový případ nejedná.

VI. Třetí vyjádření žalovaného

93. Žalovaný reagoval na rozsudek zdejšího soudu ze dne 17. 2. 2022, č. j. 55 Af 48/2020-61, v obdobné věci žalobkyně. Vyjádřil přitom nesouhlas s aplikací závěrů rozsudku SDEU ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, *Kemwater ProChemie s. r. o.* (dále jen „*Kemwater*“) a rozsudku NSS ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45, (dále jen „*Vymětalík*“) při posuzování hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu.
94. Nejvyšší správní soud potvrdil, že pro odepření osvobození postačí nenaplnění byť jediné z podmínek § 64 zákona o DPH (viz rozsudek ze dne 13. 12. 2017, č. j. 2 Afs 113/2017-44). Skutečnost, že daňový subjekt musí pro přiznání osvobození prokázat konkrétního deklarovaného odběratele, detailně popisuje řada rozsudků Nejvyššího správního soudu (žalovaný v této souvislosti citoval z rozsudku ze dne 25. 2. 2010, č. j. 9 Afs 98/2009-313).
95. Rozsudek *Kemwater* se netýká osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu. Soudní dvůr v něm vykládal zcela jinou problematiku. Vyslovené závěry nelze paušalizovat a automaticky aplikovat na jiné instituty DPH.
96. I kdyby bylo možné připustit aplikaci rozsudku *Kemwater* na osvobození od daně (což bez dalšího nelze), je třeba podle žalovaného konstatovat, že by to na nutnosti prokázat deklarovaného odběratele nic nezměnilo. Soudní dvůr v rozsudku *Kemwater* jednoznačně uvedl, že otázka deklarovaného dodavatele jakožto osoby povinné k dani představuje hmotněprávní podmínku, kterou prokazuje daňový subjekt. Daňový subjekt uvedené nemusí prokázat pouze tehdy, pokud je tato skutečnost dostatečně doložena zjištěnými skutkovými okolnostmi. V případě osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu nelze na zjištění deklarovaného odběratele rezignovat. Jedná se o jednu ze tří hmotněprávních podmínek pro přiznání osvobození, kterou prokazuje daňový subjekt. Zároveň je zjištění konkrétního deklarovaného odběratele nezbytné pro zachování principu neutrality v rámci obchodu mezi členskými státy. Na rozdíl od tuzemského nároku na odpočet daně je v případě osvobození od daně třeba kromě konkrétní osoby posuzovat i to, v jakém konkrétním členském státě byla registrována. Pokud totiž není prokázán konkrétní odběratel, není možné ani určit, zda se skutečně jednalo o dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě a v jakém konkrétním státě tato osoba byla registrována (i při dodání zboží do Polska může být odběratel registrován v kterémkoliv členském státě, včetně ČR).
97. Rozsudek *Vymětalík* se odchyluje od dřívější dlouhodobé praxe, nelze jej proto brát jako judikatorní východisko pro další případy, ale je naopak třeba vycházet z dřívější ustálené judikatury Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu. Ostatně takto zjevně postupoval i první senát Nejvyššího správního soudu, který v rozsudku ze dne 24. 2. 2022, č. j. 1 Afs 238/2020-59, vydaném po rozsudku *Vymětalík*, postupoval v souladu s dlouhodobě ustálenou judikaturou, která zde byla před vydáním rozsudku *Vymětalík*. Rozsudek č. j. 1 Afs 238/2020-59 se týká věci, v níž měla stěžovatelka prokázat třetí hmotněprávní podmínku podle § 64 zákona o DPH, tj. dodání zboží osobě registrované k

dani v jiném členském státě. NSS neaplikoval rozsudek *Kemwater* a *de facto* popřel závěry vyslovené v rozsudku *Vymětalík*.

98. Z nastíněných důvodů žalovaný navrhl přerušit řízení do pravomocného rozhodnutí o kasační stížnosti proti rozsudku č. j. 55 Af 48/2020-61, případně předložit předběžnou otázku Soudnímu dvoru, zda lze závěry rozsudky *Kemwater* aplikovat na osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu.

VII. Reakce žalobkyně

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

VIII. Čtvrté vyjádření žalovaného

104. Žalovaný doplnil další argumenty, které podle jeho názoru svědčí závěru, že v dané věci nelze aplikovat závěry rozsudků *Kemwater* a *Vymětalík*. Kromě již zmíněného rozsudku

NSS č. j. 1 Afs 238/2020-59 poukázal také na rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2022, č. j. 9 Afs 274/2020-61, který se týká prokázání třetí hmotněprávní podmínky podle § 64 zákona o DPH (zda zboží přebrali deklarovaní odběratelé registrovaní k DPH v jiném členském státu). V této věci Nejvyšší správní soud rozsudek *Kemwater* neaplikoval a *de facto* popřel závěry vyslovené ve věci *Vymětalík*. Žalovaný poukázal též na rozsudek rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, ve věci *Kemwater* (dále jen „rozsudek rozšířeného senátu *Kemwater*“), v jehož bodu 30 rozšířený senát uvedl, že osvobození od daně při dodání do jiného členského státu představuje výrazně odlišný nárok než je nárok na odpočet DPH. Závěr, že pro přiznání osvobození od daně a zachování neutrality daně je třeba znát konkrétního odběratele, plyne i z čl. 138 směrnice o DPH ve znění směrnice Rady (EU) 2018/1910, v němž je výslovně upraveno uvedení identifikačního čísla pro DPH pořizovatele zboží jakožto hmotněprávní podmínka pro uplatnění osvobození od daně. S účinností od 1. 1. 2020 tedy identifikační číslo pro DPH již nepředstavuje pouze formální požadavek. Dříve tento požadavek plynul z judikatury SDEU, na kterou změna směrnice reagovala.

105. Dobrá víra je dodatečnou záchrannou sítí pro daňové subjekty, které nejsou schopny prokázat podmínky osvobození od daně. Je nutno ji zkoumat vždy, i pokud nebylo prokázáno splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně. Tato „záchranná síť“ představuje pro daňové subjekty výhodu. Rozsudek *Kemwater* konstruuje jinou výhodu spočívající v tom, že nárok na odpočet lze v případě neprokázání deklarovaného dodavatele přiznat, prokáže-li daňový subjekt, že sporná plnění dodala jiná osoba, která má postavení osoby povinné k dani. Přijetím závěrů rozsudku *Vymětalík* by byla daňovým subjektům přiznávána druhá výhoda (vedle výhody v podobě zkoumání dobré víry). V projednávané věci se žalobkyně nemohla oprávněně domnívat, že splňuje podmínky pro přiznání osvobození od daně, tj. nebyla v dobré víře (k témuž závěr dospěl i Krajský soud v Praze v rozsudcích ze dne 17. 2. 2022, č. j. 55 Af 48/2020-61, a ze dne 9. 5. 2022, č. j. 55 Af 7/2021-70, vydaných ve věcech týkajících se rovněž daňové povinnosti žalobkyně, ovšem za jiná zdaňovací období). Aplikace výhody v podobě možnosti prokázání, že zboží bylo dodáno neidentifikované osobě povinné k dani, by nutila finanční orgány vyhovět žalobkyni i v případě, kdy u ní nelze osvědčit dobrou víru v dostatečnost a průkaznost podkladů. Nastala by tak absurdní situace, kdy laxní přístup daňového subjektu by bylo možné jednoduše zhojit učiněním závěru, že zboží bylo dodáno neidentifikované osobě. Takový postup je nutno odmítnout, neboť nelze jednoznačně posoudit naplnění podmínek pro osvobození od daně (zejména zda se skutečně jednalo o dodání do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státu). Pokud by stačilo prokázat dodání zboží neidentifikované osobě povinné k dani v jiném členském státu a daňový subjekt by byl ještě chráněn dobrou vírou, narušila by taková situace rovnováhu z hlediska práv a povinností daňového subjektu a správce daně. Krom toho, osvobození od DPH by muselo být přiznáno i subjektům, které záměrně zastřely skutečného odběratele, a tím by byl vytvářen prostor pro daňové úniky. I proto je třeba závěry rozsudku *Vymětalík* odmítnout.
106. Dále žalovaný uvedl, že nevystavěl svou argumentaci proti aplikaci rozsudku *Kemwater* na judikatuře týkající se daňového podvodu. Rozsudek *Teleos* se týká výlučně osvobození od daně při dodání do jiného členského státu, přičemž Soudní dvůr výslovně dovodil, že pokud se důkazy ukáží jako nepravdivé a není prokázána účast daňového subjektu na daňovém podvodu, přesto se posuzuje dobrá víra. Judikatura Soudního dvora tedy neaplikuje dobrou víru pouze v případech podvodu. Žalobkyně nerozlišuje mezi dobrou

vírou v dostatečnost a průkaznost podkladů a dobrou vírou, že se neúčastní daňového podvodu, resp. je směšuje a dovozuje nesprávné závěry. Žalobkyně nemohla být v dobré víře, že dodávky zboží skutečně proběhly, jak deklarovala. S žalobkyní nelze souhlasit, že neměla možnost se k dobré víře vyjádřit, neboť v odvolání zpochybňovala jak aplikaci dobré víry, tak její vyhodnocení. Tuto námitku navíc žalobkyně uplatnila až po žalobní lhůtě.

107. Rozsudek SDEU ze dne 7. 12. 2010, C-285/09, R., se týká úmyslného zakrývání skutečného odběratele, nicméně z něj plyne, že odběratele je třeba znát, resp. Soudní dvůr na jeho identifikaci trvá. Povinnost prokázat konkrétního odběratele Soudní dvůr jednoznačně potvrdil také v rozsudku *VSTR*. Požadavek na identifikaci konkrétního odběratele před novelizací směrnice o DPH tedy plynul z judikatury Soudního dvora. Jednalo se o formální podmínku pro osvobození od daně, to však neznamená, že by nebylo podstatné, komu bylo zboží dodáno.
108. Závěrem žalovaný nesouhlasil s tvrzením, že je jeho návrh na přerušování řízení obstrukční, naopak jej považuje za vhodný a hospodárny.

IX. Další podání účastníků

109. V podání ze dne 20. 1. 2023 žalovaný soudu navrhl přerušit řízení do okamžiku rozhodnutí Soudního dvora o předběžné otázce, kterou mu předložil Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 26. 10. 2022, č. j. 4 Afs 291/2021-34, ve věci *B2 Energy* (pozn. soudu: věc je u SDEU vedena pod sp. zn. C-676/22).
110. V podání ze dne 3. 5. 2023 žalobkyně uvedla, že je nadále přesvědčena, že předložila dostatečné důkazy k prokázání, že zboží bylo dodáno deklarovaným odběratelům. Pro případ že by se s tímto závěrem soud neztotožnil, žalobkyně souhlasí s přerušování řízení do rozhodnutí předběžné otázky ve věci C-676/22.

X. Posouzení žaloby soudem

111. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas (napadené rozhodnutí bylo tehdejšímu zástupci žalobkyně doručeno dne 20. 8. 2019, žaloba byla odeslána v pondělí dne 21. 10. 2019), osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v rozsahu a mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Soud rozhodl o věci bez jednání, neboť byly splněny podmínky pro takový postup podle § 76 odst. 1 s. ř. s.
112. Žaloba je důvodná.

Návrh na přerušování řízení

113. S ohledem na požadavek žalovaného na přerušování řízení, s nímž posléze souhlasila i žalobkyně, se soud nejprve věnoval důvodnosti tohoto návrhu. Důvod pro přerušování řízení však neshledal.
114. Podstata návrhu spočívala v tom, že je v současné době v judikatuře správních soudů nejasné, zda lze vztáhnout závěry Soudního dvora vyjádřené v rozsudku ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater*, C-154/20, který se týkal nároku na odpočet DPH, také na osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu. Žalovaný nejprve navrhoval, aby soud přerušil řízení do doby, než Nejvyšší správní soud rozhodne o kasačních stížnostech ve skutkově a právně obdobných věcech mezi týmiž účastníky. Posléze navrhoval, aby soud přerušil řízení do rozhodnutí Soudního dvora ve věci *B2 Energy*, v níž Nejvyšší správní soud položil otázku

týkající se právě možné aplikace rozsudku *Kemwater* na osvobození od daně při dodání do jiného členského státu.

115. Soud předně připomíná, že v rozsudku *Kemwater* Soudní dvůr připustil, že i nesprávné uvedení osoby dodavatele na daňovém dokladu, nemusí vždy automaticky vést k odepření nároku na odpočet. Byť je postavení dodavatele jako osoby povinné k dani jednou z hmotněprávních podmínek, Soudní dvůr připustil, že za určitých podmínek nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně (viz též rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, navazující na rozsudek Soudního dvora *Kemwater*).
116. Podle žalobkyně lze rozsudek *Kemwater* aplikovat na osvobození od daně při dodání do jiného členského státu v tom smyslu, že nesprávné uvedení osoby odběratele na daňovém dokladu, nemusí vést k odepření osvobození od DPH, neboť postavení odběratele jakožto plátce DPH může plynout již z objemu a charakteru dodávky. Podle žalovaného rozsudek *Kemwater* na osvobození od daně při dodání do jiného členského státu aplikovat nelze, neboť pro tento typ osvobození od daně je třeba splnit odlišné hmotněprávní podmínky než při uplatňování nároku na odpočet.
117. Obecně lze v této otázce žalovanému přisvědčit, že hmotněprávní podmínky jsou v případě zmíněných dvou institutů odlišné (ostatně i rozšířený senát v bodu 30 rozsudku *Kemwater* označil osvobození od DPH při intrakomunitárním dodání za „výrazně odlišný nárok“ od nároku na odpočet DPH). V případě osvobození od daně při dodání do jiného členského státu je totiž mimo jiné podstatné, aby obchodní transakce uskutečněná daňovým subjektem byla transakcí intrakomunitární (v případě řetězového dodání lze za intrakomunitární dodání považovat pouze jednu z transakcí). V případě nejistoty o totožnosti odběratele, přitom bude zpravidla obtížné (ne-li nemožné) vyloučit, že tento neznámý skutečný odběratel zboží nepřevedl právo nakládat se zbožím jako vlastník na další subjekt ještě před uskutečněním přepravy do jiného členského státu. V takovém případě by totiž dodání plnění plátcem pro prvního pořizovatele nebylo intrakomunitárním dodáním, tím by byla až následující transakce (srov. rozsudek Soudního dvora *Euro Tyre Holding*, body 32 a 33). I pokud by tedy bylo samotné prokázání konkrétního pořizovatele označeno za formální podmínku, podle judikatury Soudního dvora může porušení formálního požadavku vést k odepření osvobození od DPH, pokud toto porušení má za následek nemožnost předložení spolehlivého důkazu o splnění věcných hmotněprávních požadavků (viz např. rozsudek ze dne 19. 4. 2018, C-580/16, *Hans Bühler*, bod 59).
118. K nastíněné otázce, zda se mají závěry věci *Kemwater* aplikovat i v případě uplatňování osvobození od DPH při intrakomunitárním dodání, nicméně zatím neexistuje ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu. O tom svědčí i podání předběžné otázky Nejvyšším správním soudem v již zmíněné věci *B2 Energy*. Soud však neshledal, že by bylo v nyní posuzované věci třeba vyčkávat rozhodnutí Soudního dvora.
119. Judikatura Nejvyššího správního soudu se totiž i v případech nároku na odpočet DPH vyvinula v závěr (pro vývoj judikatury viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 1. 3. 2023, č. j. 54 Af 18/2020-97, bod 52), že rozsudky Soudního dvora a rozšířeného senátu ve věci

Kemwater nelze chápat jako paušální požadavek na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí, která předcházela těmto rozsudkům, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namístě zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění (viz rozsudek NSS ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018-46). V rozsudku ze dne 22. 6. 2022, č. j. 5 Afs 215/2019-65, pak Nejvyšší správní soud doplnil, že indicie o tom, že by sporná plnění mohl fakticky dodat jiný plátc DPH, nelze spatřovat pouze v situaci, kdy o dodávkách deklarovaných plnění od osoby uvedené na dokladu existují vážné pochybnosti. Z provedeného dokazování musí vyplývat takové skutečnosti, které budou směřovat k tomu, že faktický dodavatel v postavení plátce DPH skutečně byl. I pokud by se měl rozsudek *Kemwater* aplikovat na osvobození od DPH, bylo by třeba vzít v úvahu právě uvedené závěry o nutnosti existence indicií o jiném faktickém dodavateli, resp. v tomto případě odběrateli.

120. V nynější věci žalobkyně jak v daňovém, tak v soudním řízení setrvale tvrdí, že skutečnými odběrateli byli deklarovaní odběratelé a že subjekty uvedené v položce č. 24 CMR listů byli pravděpodobně skladovateli, zpracovateli nebo odběrateli deklarovaných odběratelů (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 11. 2022, č. j. 1 Afs 142/2022-49, body 45 až 49). Ze správního spisu rovněž vyplývá, že finanční orgány fakticky žalobkyni již v daňovém řízení umožnily, aby objasnila, kdo zboží skutečně odebral. Opakovaně ji vyzývaly, aby doložila souvislosti a vazby subjektů uvedených na CMR listech a polských vážních lístcích k deklarovaným obchodním transakcím.
121. Krom toho, jak bude níže uvedeno, právě v otázce objasnění role společností uvedených v položce č. 24 a na polských dokladech soud shledal nedostatky ve zjištění skutkového stavu a vadu řízení spočívající v nezákonném odmítnutí důkazu navrženého žalobkyní (viz dále), z tohoto důvodu pak též věc zrušil a vrátil k dalšímu řízení. Na doplnění skutkových zjištění pak bude mít žalobkyně možnost reagovat.
122. Z výše uvedených důvodů soud nepovažoval za hospodárné přerušit řízení za účelem objasnění otázky, která sice s posuzovanou věcí souvisí, ale není rozhodná pro výsledné posouzení sporu.

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

123. Předmětem posuzované věci je otázka, zda žalobkyně splnila podmínky pro osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu.
124. Podmínky pro osvobození dodání zboží do jiného členského státu od DPH upravuje čl. 138 směrnice o DPH. Podle odstavce 1 tohoto ustanovení členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží.
125. Podle čl. 14 směrnice o DPH se dodáním zboží rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastníkem.
126. Zrcadlovou transakci, tedy pořízení zboží uvnitř Společenství, definuje čl. 20 téže směrnice, podle kterého se pořízením zboží uvnitř Společenství rozumí nabytí práva nakládat jako vlastníkem s movitým hmotným majetkem, který byl pořizovateli odeslán nebo

přepraven prodávajícím nebo samotným pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich do jiného členského státu než státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží.

127. Na vnitrostátní úrovni je osvobození dodání zboží do jiného členského státu od DPH vymezeno v § 64 odst. 1 zákona o DPH, podle kterého ve znění účinném pro posuzovanou věc bylo osvobozeno od daně s nárokem na odpočet „[d]odání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, [...] s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně“. Pro úplnost lze dodat, že požadavek na registraci pořizovatele k DPH byl v době uskutečnění sporných plnění formální podmínkou, jejíž nenaplnění nemohlo být jediným důvodem pro odepření osvobození od DPH [viz např. rozsudek VSTR, body 51 a 52; srov. čl. 138 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH ve znění směrnice Rady (EU) 2018/1910, který stanoví požadavek na registraci jako podmínku hmotněprávní; k provedení novelizace směrnice do zákona o DPH došlo s účinností od 1. 9. 2020]. V nyní posuzované věci ovšem nebylo osvobození od DPH odepřeno z důvodu nesplnění uvedeného formálního požadavku (všichni deklarovaní odběratelé byli v rozhodné době registrovaní k DPH v jiném členském státě). Žalobkynina námitka rozporu § 64 odst. 1 zákona o DPH se směrnicí o DPH proto míří mimo nosné důvody napadeného rozhodnutí.
128. Dodání zboží vymezuje § 13 odst. 1 zákona o DPH shodně jako směrnice o DPH jako převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Odstavec 2 téhož ustanovení pak doplňuje, že dodáním zboží do jiného členského státu se pro účely tohoto zákona rozumí dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.
129. Výkladem výše citovaných ustanovení směrnice o DPH se opakovaně zabýval Soudní dvůr, který setrvale judikuje, že „osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od DPH lze uplatnit pouze tehdy, [1] jestliže právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, [2] jestliže dodavatel prokáže, že uvedené zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu a [3] opustilo-li toto zboží v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy fyzicky území členského státu dodání“ (rozsudek SDEU ze dne 9. 10. 2014, C-492/13, *Traum*, bod 24, viz též např. rozsudek *Teleos*, bod 42).
130. Dále je třeba zdůraznit, že převedení práva nakládat se zbožím jako vlastník na odběratele „sam[o] o sobě nepostačuje k závěru, že první dodání představuje dodání uvnitř Společenství. Nelze totiž vyloučit, že druhý převod práva nakládat se zbožím jako vlastník se může rovněž uskutečnit na území členského státu prvního dodání a to předtím, než dojde k přepravě uvnitř Společenství. V takovém případě pak již přepravu uvnitř Společenství nelze tomuto dodání přičítat“ (rozsudek *Euro Tyre Holding*, body 32 a 33, viz též rozsudek VSTR, bod 33).
131. Z této judikatury Soudního dvora vychází i Nejvyšší správní soud, který např. v bodu 42 rozsudku ze dne 27. 1. 2022, č. j. 9 Afs 19/2012-54, zdůraznil, že v případě řetězových obchodů může být považována za intrakomunitární dodání zboží s přepravou jen jedna transakce z řetězce více obchodních transakcí. Pro určení takové transakce je rozhodné určit místo, v němž daňový subjekt nabyl právo disponovat se zbožím jako vlastník. Za účelem správného určení takového místa je vždy třeba posoudit všechny zvláštní okolnosti. Teprve pak je možné identifikovat, které dodání splňuje všechny podmínky stanovené pro dodání uvnitř EU (viz také body 104 a 105 rozsudku NSS ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176, který navazuje na rozsudek Soudního dvora ze dne 19. 12. 2018, C-414/17, *Arex*).

Obecná východiska přenesení důkazního břemene

132. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se soudy již opakovaně zabývaly (viz např. rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2021, č. j. 1 Afs 73/2019-71, ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52, nebo ze dne 15. 5. 2014, č. j. 8 Afs 67/2013-49, viz také např. náleží Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08). Z § 92 daňového řádu i citované judikatury plyne, že je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením. Jinými slovy, daňový subjekt nese prvotní důkazní břemeno, přičemž tuto svou povinnost splní předložením takových podkladů, které mohou dostatečným způsobem prokázat jeho tvrzení (zpravidla se bude jednat o účetnictví a jiné povinné záznamy).
133. Přestože daňový subjekt předloží i formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci skutečností zakládajících vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených záznamů se skutečností [viz § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, viz též např. rozsudky NSS ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 82/2019-42, bod 26, nebo ze dne 29. 4. 2015, č. j. 8 Afs 113/2014-61, bod 30]. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností.
134. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt. Je pak na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy, popř. svá tvrzení korigoval, tedy nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví, jiných povinných záznamů či tvrzení se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (viz např. rozsudky NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016-36).
135. Daňové řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz např. rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Je tedy na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal. Správce daně je povinen vycházet daňovému subjektu vstříc a dát mu prostor k uplatnění důkazních návrhů. Navrženými důkazy se pak správce daně musí zabývat a vyhodnotit je v rámci svého rozhodování v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu.
136. Obecné rozložení důkazního břemene bylo v posuzované věci modifikováno rámcem unijního práva, neboť společný systém daně z přidané hodnoty je harmonizován na úrovni EU prostřednictvím směrnice o DPH.
137. Prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně při intrakomunitárním dodání zboží leží na daňovém subjektu (srov. rozsudek *Teleos*, bod 42 a výrok, a rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012-45, bod 32, nebo již zmíněné rozsudky č. j. 8 Afs 14/2010-195, a č. j. 9 Afs 82/2019-42, bod 20). Je-li však vyvrácena pravdivost důkazů předložených k prokázání dodání zboží do jiného členského státu (viz § 64 odst. 5 zákona o DPH), nevzniká daňovému subjektu povinnost prokazovat tytéž skutečnosti jinými důkazy. To však neznamená, že by se důkazního břemene zcela zbavil. V souladu s judikaturou Soudního dvora (viz zejm. rozsudek *Teleos*, body 65 a 68) totiž musí prokázat existenci své dobré víry a učinění přiměřených opatření, kterými by zajistil, že jej dodání

zboží nepovede k účasti na podvodu (viz též např. rozsudky NSS č. j. 8 Afs 78/2012-45, bod 29, nebo ze dne 15. 6. 2012, č. j. 8 Afs 18/2011-219, body 75 a 80).

138. Obdobně v rozsudku *Traum* Soudní dvůr potvrdil, že čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH nebrání tomu, aby nebyl prodávajícímu přiznán nárok na osvobození od daně u dodání uvnitř EU, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že prodávající nesplnil důkazní povinnosti **nebo** že věděl nebo měl vědět, že plnění, které uskutečnil, bylo součástí daňového úniku, jehož se dopustil pořizovatel, a nepřijal veškerá opatření, která po něm mohla být rozumně požadována k zabránění jeho vlastní účasti na tomto daňovém úniku (bod 55 a výrok; viz také rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 9. 2012, C-273/11, *Mecsek-Gabona*, body 50 a 54).
139. Na základě zmíněné judikatury Soudního dvora pak Nejvyšší správní soud dovodil, že osvědčí-li daňový subjekt svoji dobrou víru ohledně faktického dodání zboží do jiného členského státu, jsou finanční orgány oprávněny neuznat jím nárokované osvobození od daně, pouze pokud prokážou zapojení daňového subjektu do podvodného jednání (viz rozsudky NSS č. j. 9 Afs 82/2019-42, bod 27, nebo č. j. 7 Afs 320/2018-42, bod 31).
140. V rozsudku ze dne 13. 10. 2021, č. j. 10 Afs 92/2021-67, Nejvyšší správní soud dále upozornil, že předložením prohlášení, že zboží již „bylo dodáno“ do jiného státu nedochází bez dalšího k obrácení důkazního břemene na správce daně. Soudní dvůr totiž ve věci *Teleos* nastolil určitou rovnováhu mezi zájmem členských států EU na boji s daňovými úniky a ochranou volného obchodu napříč členskými státy (srov. body 46 a 61 rozsudku *Teleos*). Důkazní břemeno proto na finanční orgány přechází až po splnění obou podmínek uvedených v bodu 7 daného rozsudku. Ve zmíněném bodu 7 Nejvyšší správní soud konstatoval, že k úspěšnému uplatnění nároku na osvobození od DPH postačí, pokud dodavatel a) poskytl *prima facie* (prvotní, na prvý pohled myslitelný) důkaz o dodání zboží do jiného členského státu a zároveň b) byl v dobré víře ohledně toho, že zboží bylo skutečně přepraveno. Takovému dodavateli lze následně uložit povinnost doplatit DPH jen v případě, že daňové orgány unesou důkazní břemeno a prokážou, že dodavatel byl zapojen do daňového podvodu (srov. též rozsudek č. j. 8 Afs 78/2012-45, body 46 a 63).
141. Dobrou víru, že k dodání do jiného členského státu skutečně došlo, je přitom potřeba posuzovat k okamžiku vydání daňového dokladu, resp. k době dodání zboží do jiného členského státu. Zároveň je potřeba zohlednit i doklady, které daňový subjekt získal např. při dokončení přepravy zboží (rozsudek č. j. 10 Afs 92/2021-67, bod 16).
142. Je přitom na daňovém subjektu, jak dodání zboží do jiného členského státu prokáže. Podle § 64 odst. 5 zákona o DPH (ve znění pro posuzovanou věc) to bylo možné učinit písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky. Ze samotného textu § 64 odst. 5 zákona o DPH přitom vyplývá, že prohlášení pořizovatele musí osvědčovat, že zboží *bylo přepraveno* do jiného členského státu (nikoliv, že teprve bude přepraveno). Prohlášení musí být tedy vystaveno až v době, kdy je již přeprava ukončena (viz rozsudky NSS č. j. 10 Afs 92/2021-67, bod 8, č. j. 8 Afs 18/2011-219, bod 88, nebo ze dne 20. 2. 2020, č. j. 6 Afs 205/2019-39, bod 20).
143. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soud však ani prohlášení obsahující formulaci, že zboží již „bylo přepraveno“, nemusí samo o sobě představovat ani prvotní důkaz o tom, že k dodání do jiného členského státu skutečně došlo. Vždy záleží mj. na tom, jak úplné a věrohodné je samotné prohlášení, případně jaké další skutkové

okolnosti k němu přistoupí. Dokonce i perfektně vyplněné prohlášení je možné zpochybnit, pokud neodpovídá zjištěnému skutkovému stavu (rozsudek č. j. 10 Afs 92/2021-67, body 8 a 17, srov. např. rozsudky č. j. 8 Afs 14/2010-195 nebo č. j. 8 Afs 18/2011-219) a v takovém případě je pak namísto zkoumat, zda o tom dodavatel měl a mohl vědět.

144. Při prokazování dodání zboží do jiného členského státu (zvláště pokud daňový subjekt nezajišťuje přepravu zboží) mají zásadní váhu CMR listy. Vypovídací hodnota CMR listu je totiž založena mimo jiné tím, že na jeho vyhotovení by měly spolupůsobit tři na sobě většinou nezávislé osoby, tj. prodejce, dopravce a kupující (viz rozsudky NSS č. j. 9 Afs 82/2019-42, bod 23, č. j. 7 Afs 320/2018-42, bod 32, nebo č. j. 8 Afs 14/2010-195). Pokud však CMR list není kompletně vyplněn, je tím zásadním způsobem snížena jeho vypovídací hodnota (viz např. rozsudky NSS ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019-37, bod 28, nebo č. j. 10 Afs 92/2021-67, bod 23).
145. Lze dodat, že faktické dodání zboží do jiného členského státu nemohou z povahy věci prokázat faktury (rozsudek č. j. 7 Afs 209/2019-37, bod 28).

(Ne)unesení důkazního břemene ve vztahu k dodávkám pro Red Dot a Damian Giera

146. V posuzované věci není sporu o tom, že žalobkyně předložila primární doklady k prokázání svých daňových tvrzení, zejména samotné daňové doklady (faktury) týkající se sporných dodání (dále předložila také kupní smlouvy, dodací listy, polské doklady řad KW, WZ, a PZ, bankovní výpisy, karty zásob, průvodky výdejem materiálu, české vážní lístky a CMR listy). Důkazní břemeno tím přešlo na správce daně. Nelze ovšem souhlasit se žalobkyní, že by správce daně důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu neunesl, tedy že by neprokázal důvodné pochybnosti o věrohodnosti, správnosti, přesvědčivosti a úplnosti předložených primárních dokladů.
147. V této souvislosti soud zdůrazňuje, že správce daně není povinen prokázat, že se plnění neuskutečnilo tak, jak tvrdí daňový subjekt, ani namísto daňového subjektu prokázat, jak se plnění uskutečnilo. Je pouze povinen prokázat, že o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených důkazních prostředků existují důvodné pochybnosti.
148. Správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 17. 1. 2017 formuloval pochybnosti o správnosti a úplnosti předložených listin. Poukázal zejména na skutečnost, že na předložených CMR listech byly v položce č. 24 „Zboží obdržel“ uvedeny subjekty odlišné od deklarovaných odběratelů. Také na polských dokladech, které byly přílohou faktur, byly uvedeny odlišné subjekty od deklarovaných odběratelů. Dále správce daně poukázal na nesrovnalosti týkající se zajištění přepravy, neboť podle kupních smluv s oběma deklarovanými odběrateli mělo být zboží dodáno s dodací podmínkou FCA, ale na daňových dokladech žalobkyně fakturovala deklarovaným odběratelům i cenu dopravy. Krom toho, dodací podmínka FCA neprokazuje, že zboží fyzicky opustilo ČR. V případě přepravy pro deklarovaného odběratele Damian Giera správce daně dále poukázal na tvrzení žalobkyně při jednání dne 23. 8. 2016, podle kterého se na zajištění přepravy podílela pouze tím, že předala kupujícímu kontakt na společnost Transportstav. Toto tvrzení však nekoresponduje s předloženými sestavami týkajícími se „napárování faktur“, z nichž plyne, že přepravu na základě faktur vystavených společností Transportstav hradila žalobkyně. Z výsledků mezinárodních dožádání nadto vyplynulo, že deklarovaný odběratel Red Dot je pro polského správce daně nekontaktní, jeho sídlo se nachází na

virtuální adrese, která je registrační adresou mnoha společností, nepřiznal žádná pořízení zboží od žalobkyně a nepodává daňová priznání od IV. čtvrtletí 2015. Vzhledem k těmto skutečnostem byl vyškrtnut z rejstříku plátců DPH. Z výsledků druhého mezinárodního dožádání pak vyplynulo, že skutečnou hlavní činností deklarovaného odběratele Damian Giera je zprostředkování pojištění a ani on nepřiznal žádné pořízení zboží od žalobkyně.

149. Soud se shoduje s finančními orgány, že zmíněná zjištění správce daně byla způsobilá vzbudit důvodné pochybnosti, zda se deklarované transakce uskutečnily tak, jak bylo tvrzeno, zejména zda bylo zboží skutečně dodáno deklarovaným odběratelům (tedy, zda došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem na tyto osoby povinné k dani a zda byla tato dodání spojena s přepravou do jiného členského státu). Došlo tedy k řádnému přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni. V této souvislosti soud podotýká, že ze shromážděných důkazů (zejm. faktur, v nichž žalobkyně fakturovala odběratelům jak zboží, tak přepravu) vyplývá, že to byla s největší pravděpodobností žalobkyně, kdo zajišťoval přepravu, a že ve smlouvě dohodnutá dodací podmínka FCA nebyla ve skutečnosti realizována. Tvrzení, že byla k organizaci přepravy zmocněna odběrateli, které žalobkyně uplatňovala v daňovém řízení, neprokázala.
150. S výše popsanými pochybnostmi správce daně byla žalobkyně seznámena a byla jí dána příležitost je vysvětlit a doložit, že obchodní transakce proběhly tak, jak deklarovala, a že hmotněprávní podmínky pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu byly splněny.
151. V reakci na zmíněnou výzvu žalobkyně předložila prohlášení deklarovaných odběratelů. V žalobě nesouhlasila s tím, že by měla být tato prohlášení nevěrohodná. Této námitce soud nepřisvědčil.
152. Předložení tohoto typu důkazu předpokládá § 64 odst. 5 zákona o DPH. Jak již soud výše uvedl, prohlášení pořizovatele musí osvědčovat, že zboží *bylo přepraveno* do jiného členského státu, a musí být tedy vystaveno až v době, kdy již byla přeprava ukončena (viz výše bod 142).
153. Předložené „Prohlášení pořizovatele“, které měla učinit společnost Red Dot, je však datováno 5. 2. 2016. Již na základě této skutečnosti nemůže osvědčovat, že zboží bylo v dubnu 2016 skutečně přepraveno do jiného členského státu. Navíc v únoru nemohly být známy konkrétní údaje o zboží (čísla vážních lístků, čísla faktur vystavených v dubnu, čísla CMR listů vyplněných v dubnu, konkrétní SPZ vozidla a řidič, přesná adresa místa vykládky atd.), které byly v příloze tohoto prohlášení uvedeny. V únoru nebyly ještě ani uzavřeny kupní smlouvy na dubnové dodávky. Nelze přitom akceptovat tvrzení žalobkyně, že uvedené datum je pouze administrativní chybou. V takovém případě si měla žalobkyně vyžádat nové řádné prohlášení. Krom toho, není zcela zřejmé, kdo prohlášení podepsal. Předtištěné položky jméno a funkce nejsou vyplněny. Prohlášení obsahuje podpis, který sice vypadá jako jméno K. (tedy jméno jednatele společnosti Red Dot), na první pohled se však liší od podpisu pana K. na kupních smlouvách. Prohlášení neobsahuje ani razítko deklarovaného odběratele. Dále nelze přehlednout ani skutečnost, že podle prohlášení mělo být zboží uvedené v příloze přepraveno „do Polské republiky a Slovenské republiky“. Na Slovensko však žádné dodávky, uvedené v příloze prohlášení, nesměřovaly. Prohlášení též odkazuje na „Potvrzení přijetí zboží“, žádné takové potvrzení však nebylo předloženo.

154. Předložené „Prohlášení pořizovatele“, které měla učinit společnost Damian Giera, je datováno až ke dni 10. 12. 2016, tedy až po uskutečnění sporných dodávek, přesto ani toto prohlášení nelze považovat za věrohodný důkaz. Podle uvedeného data mělo být prohlášení podepsáno až tři čtvrtě roku po deklarováném uskutečnění dodávek a zjevně až v reakci na probíhající daňovou kontrolu. Krom toho, není zřejmé, zda prohlášení podepsala oprávněná osoba. Prohlášení je sice opatřeno razítkem společnosti Damian Giera, ale je připojen pouze nečitelný podpis (parafa) a nejsou vyplněny předtištěné položky jméno a funkce. Také toto prohlášení uvádí, že zboží uvedené v příloze mělo být přepravováno „do Polské republiky a Slovenské republiky“. Na Slovensko však žádné dodávky, uvedené v příloze prohlášení, nesměřovaly.
155. Z výše uvedeného plynou důvodné pochybnosti o tom, kým byla předmětná typizovaná prohlášení s přílohami sestavenými patrně na základě CMR listů podepsána a zda je podepsala osoba oprávněná jednat za deklarované odběratele.
156. Závěr správce daně, aprobovaný žalovaným, podle kterého žalobkyně důkazní břemeno neunesla, je však předčasné.
157. Ze zprávy o daňové kontrole i napadeného rozhodnutí je zřejmé, že finanční orgány kladly důraz na nesrovnalost mezi deklarovánými odběrateli a subjektem uvedeným v položce č. 24 CMR listů „Zboží obdržel“ a dále na skutečnost, že na polských dokladech jsou uvedeny společnosti odlišné od deklarováných odběratelů.
158. V této souvislosti soud předně připomíná, že vypovídací hodnota CMR listů je dána mimo jiné tím, že se na jeho vyhotovení podílely tři na sobě většinou nezávislé osoby, tj. prodejce, dopravce a kupující (viz výše bod 144). V posuzovaných případech však převzetí zboží potvrzovaly odlišné subjekty od kupujících, přičemž jejich role (zejm. z čeho dovozovali oprávnění k převzetí zboží) nebyla dosud objasněna. Razítko kupujících se na většině CMR listů vyskytovalo na místě, z něhož nebylo možné dovodit, jakou skutečnost má potvrzovat (viz dále bod 165). Tyto okolnosti vyvolávají pochybnost, zda se transakce udály tak, jak bylo deklarováno. Předložené CMR listy proto bez dalšího neprokazují, že podmínky pro osvobození od daně při intrakomunitárním dodání byly splněny.
159. S žalobkyní lze souhlasit potud, že osvobození od daně při dodání do jiného členského státu není podmíněno fyzickým převzetím zboží odběratelem. Je zcela obvyklou praxí, že zboží je přepravováno mezi několika společnostmi. V souvislosti s jedinou přepravou může dojít k několika převodům práva nakládat se zbožím jako vlastníkem. V takovém případě je však možné pouze jedné z transakcí přičíst přepravu a pouze tuto transakci lze považovat za osvobozené intrakomunitární dodání zboží.
160. Okolnosti posuzované věci nasvědčují tomu, že k takové situaci pravděpodobně došlo i v posuzované věci, tedy že zboží bylo pravděpodobně přepravováno mezi několika společnostmi. Jak bude dále vysvětleno, právě řetězové dodání by mohlo vysvětlit, proč se na CMR listech a polských dokladech objevují subjekty odlišné od deklarováných odběratelů.
161. V případě deklarováného odběratele Red Dot bylo předloženo 35 faktur. Na většině souvisejících CMR listů je v položce č. 24 CMR listů „Zboží obdržel“ uveden subjekt odlišný od společnosti Red Dot (výjimkou jsou pouze 3 CMR listy, na nichž je uvedena společnost Red Dot, a 3 CMR listy, v nichž není tato položka vyplněna). Podle osoby uvedené v položce č. 24 lze rozlišit 3 hlavní typové situace.

162. *Zaprvé*, v 18 případech je v položce „Zboží obdržel“ razítko a podpis společnosti Amos. Z dalších doložených dokladů ovšem plyne, že společnost Amos nakoupila předmětné zboží od společnosti Dreamway. V dokladech řady WZ (*wydanie materiałów na zewnątrz*) je totiž společnost Amos označena jako odběratel a společnost Dreamway jako dodavatel. Zároveň ve všech těchto případech je na CMR listech jako místo vykládky uvedeno Świątkowice – Lututów, což je adresa společnosti Amos. Ve 13 z uvedených případů je navíc v položce CMR listů „místo vykládky“ uvedena výslovně společnost Amos. Tyto skutečnosti nasvědčují tomu, že předmětné zboží bylo pravděpodobně přeprodáno v následujícím řetězci: žalobkyně → Red Dot → Dreamway → Amos. Fyzická přeprava se však uskutečnila pouze jedna od žalobkyně ke společnosti Amos, která potvrdila převzetí zboží na CMR listech. Zároveň s ohledem na to, že místo vykládky u společnosti Amos bylo vyplněno v CMR listu již v době nakládky (z výpovědi svědka H. vyplývá, že vyplňoval CMR listy podle instrukcí od žalobkyně, včetně místa vykládky, přičemž místo vykládky bylo známo ještě před zahájením přepravy, viz jeho výpověď ze dne 15. 11. 2016), nabízí se otázka, kdy společnost Red Dot (pokud byla skutečně odběratelem žalobkyně) přeprodala zboží dále společnosti Dreamway.
163. V této souvislosti je třeba připomenout, že pokud dojde k druhému převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník ještě na území členského státu prvního dodání a předtím, než dojde k přepravě uvnitř Společenství, nelze v takovém případě přepravu uvnitř Společenství prvnímú dodání přičítat (viz výše bod 130 a judikaturu tam citovanou).
164. Pokud by bylo prokázáno, že právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno společností Red Dot na společnost Dreamway až v Polsku (např. okamžikem vykládky) nebo v průběhu přepravy, dosud předložené doklady by již dokumentovaly splnění podmínek pro osvobození od daně v úplnosti a žalobkyni by nemohlo být žalovaným vytýkáno, že skutečný stav věci je odlišný od stavu deklarovaného nebo že není řádně prokázán. Pokud by se naopak ukázalo, že společnost Red Dot převedla právo nakládat se zbožím jako vlastník na společnost Dreamway ještě v ČR před zahájením přepravy, znamenalo by to, že transakci mezi žalobkyní a společností Red Dot by bylo třeba považovat za tuzemské, a nikoliv intrakomunitární dodání. V takovém případě, nebo pokud by se ani prostřednictvím mezinárodního dožádání (viz dále) nepodařilo zjistit přesný průběh transakcí v řetězci, pak by bylo namísto ještě zkoumat, zda žalobkyně byla v dobré víře, že dodáním společnosti Red Dot uskutečnila intrakomunitární dodání.
165. Pro úplnost lze dodat, že výše uvedené pochybnosti o konkrétním průběhu transakcí nemůže odstranit ani razítko společnosti Red Dot a neidentifikovaný podpis, které jsou na CMR listech uvedeny mezi položkou č. 24 (kde je uvedena společnost Amos) a položkou „Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“, v níž se nalézalo razítko a podpis společnosti Larson, avšak tyto údaje byly překryty modrým fixem (na kopiích CMR listů založených ve spise není tato položka čitelná, nicméně je k nim připojena poznámka správce daně, že na originálech je i přes překrytí fixem patrné razítko společnosti Larson). S ohledem na umístění razítka společnosti Red Dot není zřejmé, co má potvrzovat, a není ani zřejmé, kdy bylo na CMR listy připojeno, proto na výše popsaných nejasnostech nemůže nic změnit.
166. Pochybnosti o přesném průběhu transakcí nejsou vyvráceny ani v případě 3 CMR listů, u nichž je v položce č. 24 uvedeno razítko společnosti Red Dot a (neidentifikovaný) podpis. I v těchto případech je totiž jako místo vykládky výslovně uvedena společnost Amos, jejíž razítko je v položce „Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“, a z dokladů WZ

plyne, že dodavatelem společnosti Amos byla společnost Dreamway. I v těchto třech případech proto panují výše popsané pochybnosti. Tím spíše pak nejsou pochybnosti odstraněny ani u zbývajících CMR listů, u nichž není položka č. 24 vyplněna, ale místem vykládky je adresa společnosti Amos a ze souvisejících dokladů WZ plyne, že dodavatelem společnosti Amos byla společnost Dreamway.

167. *Druhá situace* se týká pouze jednoho CMR listu a je obdobná právě popsaným okolnostem s tím rozdílem, že v položce č. 24 CMR listu je uvedena společnost Euroservice. Ta je pak na dokladu WZ uvedena jako odběratel, přičemž jejím dodavatelem je společnost Tools. Také v tomto případě je na CMR listu v položce místo vykládky výslovně uvedena společnost Euroservice. Obdobně jako v předchozím případě se lze domnívat, že převod práva nakládat se zbožím jako vlastník byl uskutečněn v následujícím řetězci: žalobkyně → Red Dot → Tools → Euroservice, přičemž přeprava byla uskutečněna od žalobkyně přímo k poslednímu článku řetězce. S ohledem na to, že místo vykládky u společnosti Euroservice bylo vyplněno v CMR listu již v době nakládky, se nabízí se otázka, kdy společnost Red Dot (pokud byla skutečně odběratelem žalobkyně) přeproдалa zboží dále společnosti Tools. I v tomto případě tak dosud nebylo objasněno, zda transakce mezi žalobkyní a společností Red Dot byla skutečně intrakomunitárním dodáním (srov. výše body 163 a 164).
168. *Třetí* typovou situací zřejmou z CMR listů pro deklarovaného odběratele Red Dot je situace, kdy je v položce č. 24 otištěno razítko společnosti Logistik Wratistavia-Biodiesel (tato situace se objevuje na 11 CMR listech). Uvedená společnost je pak podepsána i na dokladech KW (polské vážní listky). Na většině dokladů KW je však jako klient uvedena společnost Wroel (ve 3 případech není položka klient vyplněna). Role společnosti Wroel není zřejmá. Z dosud předložených dokladů tak nelze zjistit, z jakého titulu společnost Logistik Wratistavia-Biodiesel potvrzovala přijetí zboží na CMR listech: zda jako zmocněná osoba (k vážení či skladování) společnosti Red Dot či společnosti Wroel, či zda v nějakém okamžiku přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník přímo na ni. Z důvodů uvedených výše v bodech 163 a 164, tak nelze dosud jednoznačně posoudit, zda dodání mezi žalobkyní a společností Red Dot představovalo intrakomunitární dodání. I v tomto případě tedy dosud zůstal skutečný stav z podstatné části neobjasněn.
169. Tyto pochybnosti o přesném průběhu transakcí nemohly odstranit ani dodací listy potvrzené razítkem společnosti Red Dot a neidentifikovaným podpisem, které žalovaný nesprávně přehlédl, neboť jsou připojeny k č. listu 54 správního spisu (byly předloženy jako přílohy k podání žalobkyně ze dne 20. 10. 2016). I pokud by totiž žalobkyně skutečně dodala předmětné zboží společnosti Red Dot, s ohledem na výše popsané nejasnosti vyplývající z dalších předložených listin by takový závěr sám o sobě nemusel stačit pro splnění podmínek pro osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu. Zmíněné nejasnosti nemohly být odstraněny ani výpověďmi svědků, neboť ani R. H., J. O. či W. J. P. neměli informace o tom, jaké byly vztahy mezi společnostmi uvedenými v položce č. 24 a deklarovanými odběrateli, ani jakou roli měly společnosti uvedené na polských dokladech. Pouze svědek H. uvedl, že místem vykládky jsou zřejmě rafinerie nebo sklady. Toto obecné tvrzení však není dostatečné pro náležité zjištění skutkového stavu.
170. Obdobné skutečnosti vyplývají také z dokladů předložených k dodávkám pro deklarovaného odběratele Damian Giera. Žalobkyně předložila 33 faktur. Na souvisejících CMR listech je ve všech případech v položce č. 24 CMR listů „Zboží obdržel“ uveden

subjekt odlišný od společnosti Damian Giera. Podle osoby uvedené v položce č. 24 lze rozlišit 3 hlavní typové situace.

171. *Za první*, v případě 25 CMR listů je v položce č. 24 „Zboží obdržel“ uvedena společnost Brassica. Tato společnost je však na dokladech řady PZ (*przyjęcie materialów z zewnątrz*) uvedena jako příjemce, přičemž jako dodavatel je uvedena společnost Oil Service. Lze se tedy domnívat, že převod práva nakládat se zbožím jako vlastník byl uskutečněn v následujícím řetězci: žalobkyně → Damian Giera → Oil Service → Brassica, přičemž přeprava byla uskutečněna od žalobkyně přímo k poslednímu članku řetězce, který potvrdil převzetí na CMR listech. Obdobně jako ve výše popsáných případech není zřejmé, kdy společnost Damian Giera (pokud byla skutečně odběratelem žalobkyně) přeprodala zboží dále společnosti Oil Service. I v tomto případě tak dosud nebylo objasněno, zda transakce mezi žalobkyní a společností Damian Giera byla skutečně intrakomunitárním dodáním (srov. výše body 163 a 164).
172. *Za druhé*, v případě 6 CMR listů je v položce č. 24 uvedena společnost Trans. Tato společnost je však na dokladech řady PZ uvedena jako příjemce, přičemž jako dodavatel je uvedena společnost Oil Service. Shodné údaje jsou pak uvedeny i na polských vážních lístcích (*dowód wazenia*). Lze se tedy domnívat, že převod práva nakládat se zbožím jako vlastník byl uskutečněn v následujícím řetězci: žalobkyně → Damian Giera → Oil Service → Trans, přičemž přeprava byla uskutečněna od žalobkyně přímo k poslednímu članku řetězce, který potvrdil převzetí na CMR listech. Také v případě těchto dodávek není zřejmé, kdy společnost Damian Giera (pokud byla skutečně odběratelem žalobkyně) přeprodala zboží dále společnosti Oil Service. Nebylo tak dosud objasněno, zda transakce mezi žalobkyní a společností Damian Giera byla skutečně intrakomunitárním dodáním (srov. výše body 163 a 164).
173. *Za třetí*, v případě 2 CMR listů je v položce č. 24 rovněž uvedena společnost Trans. Tato společnost je však na dokladech řady PZ uvedena jako příjemce, jako dodavatel je však uvedena společnost Kendall Studio. Shodné údaje jsou pak uvedeny i na polských vážních lístcích. Lze se tedy domnívat, že převod práva nakládat se zbožím jako vlastník byl uskutečněn v následujícím řetězci: žalobkyně → Damian Giera → Kendall Studio → Trans, přičemž přeprava byla uskutečněna od žalobkyně přímo k poslednímu članku řetězce, který potvrdil převzetí na CMR listech. Také v případě těchto dodávek není zřejmé, kdy společnost Damian Giera (pokud byla skutečně odběratelem žalobkyně) přeprodala zboží dále společnosti Oil Service. Nebylo tak dosud objasněno, zda transakce mezi žalobkyní a společností Damian Giera byla skutečně intrakomunitárním dodáním (srov. výše body 163 a 164).
174. Shodně jako již bylo uvedeno u dodávek pro deklarovaného odběratele Red Dot, výše popsané nejasnosti ohledně skutkového stavu nemohou bez dalšího vyvrátit dodací listy, byť jsou potvrzeny razítkem a podpisem společnosti Damian Giera, ani obsah výpovědi svědků (viz výše bod 169).
175. Lze shrnout, že v případě všech dodávek pro deklarované odběratele Red Dot a Damian Giera panují pochybnosti o přesném průběhu transakcí. Pouhá skutečnost, že se zbožím v Polsku mohly fakticky nakládat i jiné osoby než deklarovaní odběratelé, ještě neznamená, že deklarovaným odběratelům žalobkyně zboží nikdy nedodala. Mohlo se jednat např. o skladovatele nebo pravděpodobněji o dalšího odběratele. Z předložených dokladů se totiž jeví, že zboží bylo deklarovanými odběrateli pravděpodobně přeprodáno

dalším společností. S ohledem na dosud zjištěné skutečnosti není zřejmé, kdy bylo právo nakládat se zbožím jako vlastník převedeno na dalšího pořizovatele. S ohledem na výše uvedené skutečnosti pravděpodobně nejpozději okamžikem vykládky (viz převzetí zboží v místě vykládky pravděpodobně čtvrtým článkem řetězce). Zda se tak však nestalo dříve a dokonce ještě na území ČR před zahájením přepravy, však nelze z obsahu spisu zjistit.

176. Popsané nejasnosti ohledně skutkového stavu by však mohly být objasněny prostřednictvím mezinárodního dožádání, které žalobkyně navrhovala. V rámci tohoto dožádání by se totiž české finanční orgány mohly obrátit na své polské protějšky s dotazy týkajícími se společností uvedených v položce č. 24 CMR listů a na polských dokladech, které jsou odlišné od deklarovaných odběratelů. Je tedy zřejmé, že požadavek žalobkyně na provedení mezinárodního dožádání nebyl irelevantní.
177. Provedení mezinárodního dožádání za účelem zjištění smluvních vztahů mezi odběrateli a společnostmi uvedenými na předložených dokladech žalobkyně navrhla již dne 3. 4. 2018 v průběhu řízení před správcem daně. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně odůvodnil nevyhovění tomuto návrhu tím, že důkazní břemeno je na plátcích, který je povinen opatřit si relevantní důkazní prostředky a nemůže vyžadovat zajištění důkazních prostředků po správci daně.
178. Žalobkyně zopakovala návrh na mezinárodní dožádání také v odvolání s tím, že se správce daně podle ní mylí, pokud tvrdí, že daňový subjekt není oprávněn požadovat zajištění důkazního prostředku, který nemá k dispozici. Žalovaný se však ztotožnil se správcem daně, že bylo pouze na žalobkyni, aby předložila důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení a k vysvětlení nesrovnalostí ohledně společností uvedených na CMR listech. Dodal, že žalobkyně se pouze domnívá, že má deklarovaný odběratel uzavřenu smlouvu s jiným subjektem, který provozuje svoji činnost na adrese vykládky. Žalobkyně podle žalovaného požaduje po správci daně zjištění, které měla sama požadovat po svém odběrateli. Dále žalovaný uvedl, že otázka, zda existuje smluvní vztah mezi uvedenými společnostmi, není podle něj relevantní. Podstatný je pouze vztah žalobkyně a jejich odběratelů a ten by požadovaným mezinárodním dožádáním nemohl být zjištěn. Návrh na mezinárodní dožádání byl podle žalovaného pouze účelovou snahou žalobkyně přenášet důkazní povinnost na správce daně.
179. S hodnocením důvodnosti návrhu žalobkyně na provedení mezinárodního dožádání žalovaným se však soud nemůže ztotožnit. Jak již soud výše vysvětlil, vyjasnění obchodních vztahů mezi společnostmi uvedenými na předložených dokladech je relevantní, neboť na základě dosavadních poznatků není potvrzeno ani vyloučeno, že se obchodní transakce odehrály tak, jak byly deklarovány. Provedení mezinárodního dožádání ve vztahu k subjektům uvedeným v položce č. 24 CMR listů a na polských dokladech by mohlo k objasnění rozhodných skutkových otázek přispět. Pokud by byly prokázány vazby ve výše naznačených pravděpodobných řetězcích, mohlo by tím být potvrzeno, že deklarovaní odběratelé byli skutečnými odběrateli, a zároveň by mohlo být ověřeno, zda žalobkyniní odběratelé zboží dále nepřepravovali ještě před zahájením přepravy na území ČR.
180. Soud si je vědom judikatury Soudního dvora, z níž plyne, že mezistátní výměna informací v rámci správy daní nebyla zavedena proto, aby umožnila daňovým subjektům získat dodatečné důkazy k prokázání podmínek pro přiznání osvobození od daně. K tomu lze odkázat na body 103 až 105 rozsudku ze dne 20. 6. 2018, C-108/17, *Enteco Baltic*, ve

kterém Soudní dvůr konstatoval, že „pokud jde o plnění uvnitř Společenství, z judikatury Soudního dvora vyplývá, že v případě, že dodavatel není s to předložit důkazy nezbytné k tomu, aby bylo možné konstatovat, že byly splněny podmínky pro osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně, daňové orgány členského státu odeslání či přepravy zboží **nemají povinnost** vyžádat si informace od orgánů členského státu určení **na základě ustanovení nařízení č. 1798/2003** týkajícího se režimu výměny informací mezi orgány daňové správy členských států (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. dubna 2010, *X a fiscale eenheid Facet-Facet Trading*, C-536/08 a C-539/08, EU:C:2010:217, bod 37, jakož i obdobně rozsudek ze dne 27. září 2007, *Twoh International*, C-184/05, EU:C:2007:550, body 28, 34 a 38). **Takový výklad lze použít i ve vztahu k nařízení č. 904/2010**, které se v souladu se svým článkem 62 druhým pododstavcem použije od 1. ledna 2012 a kterým se na základě jeho článku 61 prvního pododstavce zrušuje od téhož data nařízení č. 1798/2003. Jak totiž vyplývá konkrétně z bodů 3, 4 a 7 odůvodnění nařízení č. 904/2010, jeho cílem je boj proti podvodům s DPH a vyhýbání se daňové povinnosti a pomoc pro správné vyměňování DPH. Za tímto účelem uvedené nařízení stanoví v čl. 1 odst. 1 druhém pododstavci pravidla a postupy, jež umožňují příslušným orgánům členských států spolupráci a vzájemnou výměnu všech informací, které mohou pomoci správně vyměřit DPH, kontrolovat správné uplatňování DPH, zejména u plnění uvnitř Společenství, a bojovat proti podvodům souvisejícím s DPH. Článek 7 odst. 1 téhož nařízení konkrétně stanoví, že za tímto účelem poskytne 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)“ (zdůraznění doplněno).

181. Uvedený výklad týkající se unijního práva však neodůvodňuje závěr, že by takový důkaz nemohl být vyžádán v daňovém řízení podle pravidel vnitrostátního práva, včetně ústavního pořádku. Nelze opomenout, že Soudní dvůr tuto otázku přirozeně poměřoval z pohledu unijního práva a že nikdy nekonstatoval, že by bylo nepřipustné, aby v takové situaci správce daně i přesto, že mu takovou povinnost unijní právo nestanoví, mezinárodní dožádání učinil. Z pohledu unijního práva je tak na úvaze správce daně, zda žádosti daňového subjektu vyhoví, přičemž ovšem do této správní úvahy může zasáhnout vnitrostátní právo, z něž může vyplynout povinnost takové žádosti vyhovět.
182. Obecně platí, že správce daně není povinen provést každý daňovým subjektem navržený důkaz. V případě, že však odmítne důkaz provést, musí řádně vysvětlit, z jakého důvodu tak učinil. V opačném případě jde o tzv. opomenutý důkaz, jenž zakládá nepřezkoumatelnost rozhodnutí (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2008, č. j. 4 As 21/2007-80). Podle ustálené judikatury platí, že „*neakceptování návrhu na provedení důkazů lze založit pouze argumentem, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dále lze užít argument, dle kterého důkaz není způsobilý vyvrátit nebo potvrdit tvrzenou skutečnost, tzn. nedisponuje vypovídací potencií. Odmítnout provedení důkazu lze konečně pro jeho nadbytečnost, a to tehdy, byla-li již skutečnost, která má být dokazována, v dosavadním řízení bez důvodných pochybností postavena najisto*“ (rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89). Lze doplnit, že k odmítnutí důkazu lze za určitých okolností přistoupit i v případě, že jde o důkaz získaný nezákonným způsobem.

183. V nyní posuzované věci má však soud za to, že návrh žalobkyně na provedení důkazu mezinárodním dožádáním nebyl odmítnut z žádného z výše uvedených přípustných důvodů nevyhovění důkaznímu návrhu.
184. Jak již soud výše podrobně vysvětlil, mezinárodní dožádání mohlo objasnit skutkové okolnosti, které jsou důležité pro posouzení splnění podmínek pro osvobození od DPH. Jednalo se tedy o důkaz, který byl způsobilý vyvrátit nebo potvrdit sporné skutečnosti. Rozhodné skutečnosti zároveň nebyly dosud prokázány jinými důkazy. Zcela nepochybně by se rovněž nejednalo o důkaz získaný nezákonným způsobem. Zároveň podle soudu z ničeho neplyne, že by důkazní návrh žalobkyně byl obstrukční.
185. V daném případě založili jak žalovaný, tak správce daně svoji argumentaci v podstatě na úvaze, že navržený důkaz mezinárodním dožádáním nelze provést z toho důvodu, že si žalobkyně měla obstarat vlastní sadu důkazů prokazující tvrzený nárok na osvobození od daně a nemůže ve fázi daňového řízení požadovat, aby ji správce daně v této činnosti nahrazoval. Tato argumentace však nemůže obstát. Za situace, kdy správce daně i žalovaný vycházeli z toho, že žalobkyně dosud neunesla důkazní břemeno k prokázání skutečnosti, že skutečnými odběrateli zboží byly osoby deklarované na předložených daňových dokladech (tj. Damian Giera a Red Dot), bylo možné odmítnout navrhovaný důkaz mezinárodním dožádáním pouze na základě některého ze shora uvedených důvodů.
186. Důkazní povinnost, která tížila žalobkyni, neznamená, že by měla povinnost správci daně důkaz také přinést. V určitých situacích, jako v projednávané věci, totiž daňový subjekt nemá žádné právní či jiné prostředky k tomu, aby „donutil“ osoby, jež mají v dispozici potřebné údaje či listiny, aby mu informace týkající se nakládání se zbožím sdělily či poskytly listinné podklady zachycující nakládání se zbožím. Navrhne-li daňový subjekt za takové situace za účelem získání potřebných informací či listin provést mezinárodní dožádání, pak zpravidla bude mít správce daně povinnost návrhu vyhovět, ledaže by byl dán některý z důvodů pro odmítnutí takového návrhu (viz výše bod 182).
187. V této souvislosti lze pro srovnání odkázat např. na rozsudek NSS ze dne 15. 6. 2021, č. j. 10 Afs 112/2021-79, v němž bylo sporné, zda stěžovatelka nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník v tuzemsku nebo v jiném členském státě. Stěžovatelka v daňovém řízení navrhla řadu důkazů vztahujících se mj. k daňové povinnosti jejich dodavatelek či odběratelek, správce daně však (obdobně jako v nyní posuzované věci) návrhy odmítl s argumentem, že stěžovatelka na něj nepřipustně přenáší své důkazní břemeno. Nejvyšší správní soud však uzavřel, že správci daně nic nebránilo v dokazování a že finanční orgány neumožnily stěžovatelce unést její důkazní břemeno za účelem správného stanovení daně, neboť nezjistily, jestli s přepravou předmětného zboží nebyla spojena předchozí dodání zboží, a nezjistily ani povahu celého řetězce subjektů zapojených do jednotlivých transakcí. Finanční orgány tak nevycházely z dostatečně zjištěného skutkového stavu (viz body 31 až 34, obdobně viz též rozsudek NSS ze dne 14. 10. 2021, č. j. 9 Afs 66/2021-42, body 48 až 52).
188. Situace, kdy daňový subjekt žádá zajištění důkazu prostřednictvím mezinárodního dožádání, neboť nemá objektivní možnost jej sám zajistit, je do značné míry obdobná jako návrh na výslech svědka. Ani v jednom případě nelze takový návrh považovat za snahu daňového subjektu o přenesení důkazního břemene na správce daně, jak tvrdí finanční orgány v posuzované věci. V této souvislosti lze proto pro srovnání odkázat na rozsudek ze dne 8. 3. 2023, č. j. 6 Afs 246/2022-33, v němž Nejvyšší správní soud vytkl finančním

orgánům, že na jedné straně stěžovatelce kladly k tíži, že nevyvrátila jejich pochybnosti, avšak zároveň jí neumožnily pochybnosti vyvrátit provedením navržených výsledků svědků. Podle Nejvyššího správního soudu bylo třeba důsledně uvážit, zda neprovedení navržených důkazů nemaří snahu stěžovatelky pochybnosti vyvrátit, a tedy možnost důkazní břemeno unést.

189. Soud má za to, že k obdobnému pochybení došlo i v nyní posuzované věci. Jestliže finanční orgány uzavřely, že žalobkyně určitou skutečnost neprokázala, ačkoliv k takové skutečnosti rozhodné pro výsledek daňového řízení žalobkyně navrhla adekvátně dané procesní situaci provést důkaz mezinárodním dožádáním, zasáhly do práva žalobkyně na spravedlivý proces. Odmítnutím provedení důkazu mezinárodním dožádáním zatížily finanční orgány řízení vadou, která měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Zároveň v důsledku neprovedení mezinárodního dožádání nebyl dosud dostatečně zjištěn skutkový stav a je třeba jej podstatně doplnit. Z těchto důvodů proto soud zrušil napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. b) a c) s. ř. s.

(Ne)unesení důkazního břemene ve vztahu k dodávkám pro Propoola

190. V souvislosti s dodávkami pro deklarovaného odběratele žalobkyně především namítla, že jí není zřejmé, z čeho žalovaný dovozuje, že nic nenaznačuje, že se jednalo o třístranný obchod. V rámci nahlížení do spisu dne 21. 8. 2018 byly žalobkyni předloženy CMR listy, které však byly téměř kompletně anonymizované a nebyl jí předloženy faktury vystavené společnosti Propoola ani další přílohy, na které odpověď estonského správce daně odkazuje. Žalobkyně má proto za to, že jí buď byly zatajeny důkazní prostředky, nebo finanční orgány uvádí tvrzení, která z důkazních prostředků nevyplývají.

191. Soud ve spisu ověřil, že žalobkyně dne 21. 9. 2018 nahlížela do spisu za účelem seznámení se s výsledky mezinárodních dožádání týkajících se mimo jiné společnosti Propoola. Z protokolu o nahlížení není zřejmé, v jaké podobě byla žalobkyni odpověď estonského správce daně předložena a zda jí byly předloženy také přílohy této odpovědi, plyne z něj nicméně, že písemnosti byly „*předloženy k nablížení v upravené formě z důvodu, aby nebyl ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní anebo cíl správy daní*“. Žalovaný se ve vyjádřeních v rámci soudního řízení k uvedené námitce žalobkyně vůbec nevyjádřil.

192. Nelze proto vyloučit, že žalobkyně skutečně neměla možnost se seznámit s přílohami odpovědi na mezinárodní dožádání a s neanonymizovanými CMR listy. Finanční orgány přitom své závěry o neprokázání dodávek pro společnost Propoola založily z podstatné části na těchto zjištěních, zejm. poukazovaly na několik odlišných verzí CMR listů a na e-mailovou komunikaci, z níž dovozovaly manipulaci s údaji na CMR listech, a to jak v napadeném rozhodnutí (srov. výše body 27 až 32), tak ve vyjádřeních k žalobě (srov. výše body 72, 76 a 90). Žalobkyně proto měla mít právo se seznámit s listinami, o které finanční orgány opíraly své závěry. V opačném případě jí totiž bylo upřeno právo vznášet námitky proti závěrům, které z nich finanční orgány dovodily, a případně navrhnout důkazy za účelem vyvrácení těchto závěrů.

193. Nahlédnutím do odpovědi estonského správce daně přitom soud zjistil nikoliv nepodstatné nesrovnalosti mezi těmito listinami a závěry žalovaného.

194. Žalovaný opakovaně tvrdil, že písemnosti předložené společností Propoola nevypovídaly o tom, že by se mělo jednat o třístranný obchod (viz body 29, 76 a 90). Toto tvrzení však

neodpovídá obsahu předložených listin. Faktury č. 23/04/2016 a č. 24/04/2016 vystavené společností Propoola dne 8. 4. 2016 pro polskou společnost SLT totiž obsahují poznámku „reverse charge“. Právě tato poznámka je podle čl. 226 bodu 11a směrnice o DPH povinnou náležitostí, bez níž nelze kvalifikovat obchodní transakce jako třístranný obchod (viz rozsudek SDEU ze dne 8. 12. 2022, C-247/21, *Luxury Trust*). Podle českého znění směrnice tato má tato poznámka znít „daň odvede zákazník“, podle anglické verze „Reverse charge“.

195. S žalobkyní lze přitom souhlasit, že požadavek, aby byla forma třístranného obchodu zmíněna v kupní smlouvě mezi prvním a druhým článkem třístranného obchodu, ze směrnice o DPH ani ze zákona o DPH nevyplývá.
196. Závěr, že společnost Propoola neuskutečnila třístranný obchod, žalovaný dále opřel o tvrzení, že z odpovědi estonského správce daně vyplývá, že společnost Propoola neuskutečnila žádná intrakomunitární pořízení zboží, pouze intrakomunitární pořízení služeb, její hlavní činností jsou třístranná dodání, zejména polským společnostem. Interpretace odpovědi estonského správce daně je však zkreslená. Ve skutečnosti je v této odpovědi uvedeno: „*Za daná období nebyla deklarována žádná IC [intrakomunitární] pořízení zboží. [...] Třístranné transakce dodání PL firmě jsou deklarovány v SH [souhrnném hlášení] firmy Propoola OÜ – viz příloha. Dle vysvětlení Propoola OÜ, během období 01.04.2016 dodali řepkový olej firmě SLT International sp. z o. o. Propoola OÜ byla prostředníkem mezi Bioenergo Komplex s. r. o. a SLT International sp. z o. o. (PL1132885295). Dle EUROFISC je SLT International sp. z o. o. o pochybnou firmu. Přikládáme výtah ze SH [souhrnného hlášení] Propoola OÜ, kde se uvádí, že během období 2016-04 až 06 deklaroval náš plátce IC dodání služeb a třístranná dodání PL firmě SLT International sp. z o. o.*“ (zdůraznění doplněno).
197. Žalovaný nesprávně dovodil, že pokud Propoola nedeklarovala žádná intrakomunitární pořízení zboží, neuskutečnila ani třístranný obchod. Třístranný obchod však prostřední osoba (jíž je ku prospěchu) v souhrnném hlášení i daňovém přiznání vykazuje zvláště vedle „běžného“ intrakomunitárního pořízení zboží (pro srovnání lze uvést, že byla-li by prostřední osoba tuzemským plátcem, vykazovala by třístranný obchod na ř. 30 a 31 daňového přiznání, hodnotu plnění z řádku č. 31 by pak zároveň uvedla v souhrnném hlášení s kódem 2). To potvrzuje i příloha, na kterou odpověď estonského správce daně odkazuje. V ní je tabulka, která je podle citované odpovědi výtahem ze souhrnného hlášení, která rozlišuje tři typy plnění: zboží, služby a třístranné obchody (*goods, services, triangular*). Ve sloupečku třístranných obchodů jsou uvedeny transakce identifikované číslem kupujícího. K této příloze se žalovaný ani správce daně nijak nevyjádřili.
198. Ve vztahu k poznámce estonského správce daně, že společnost SLT je pochybná, nejsou v jeho odpovědi žádné přílohy, z nichž by se dalo dovodit, o jaké skutečnosti toto tvrzení opírá. Zmínil sice databázi EUROFISC (systém mezinárodní výměny informací v rizikových oblastech DPH), ve spise však není žádná písemnost, která by dokládala, že správce daně tvrzení estonského správce daně v této databázi ověřil. Obdobně tvrzení estonského správce daně o tom, že společnost Propoola je podezřelá, že působí jako *conduit company*, není doloženo žádnými přílohami.
199. Jak však upozornil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 8. 2022, č. j. 10 Afs 383/2021-52, pokud zůstane informace z mezinárodního dožádání jen v rovině sdělení výsledku šetření, bude důkazní hodnota poskytnutých informací v českém daňovém řízení

jen omezená a využitelná pouze ve spojení s jinými důkazy. Z povahy věci české daňové orgány musí brát tyto informace jen jako doprovodné a nanejvýš jimi dokreslit své závěry opřené o jiné důkazy (body 19 a 21).

200. Žalovaný rovněž poukázal na několik rozdílných CMR listů k jednotlivým fakturám (viz výše body 30 a 31), které byly přiloženy k odpovědi estonského správce daně. Přílohou této odpovědi však byla také sdělení společnosti Transportstav (opatřená jejím razítkem a podpisem blíže neurčené osoby), podle nichž došlo k omylu a CMR listy doprovázející dodávky, které vezly vozidla 3S18284/3SN1184 a 3SC0262/3SN1387 (což odpovídá číslům vozidel na sporných CMR listech) byly nesprávně vyplněny. Tato sdělení by mohla vysvětlit rozdílně vyplněné CMR listy, byla-li by shledána věrohodnými. Správce daně ani žalovaný se k nim však nijak nevyjádřili, ani je nehodnotili z hlediska věrohodnosti. Pro úplnost soud dodává, že žalovaným zmíněný nečíslovaný CMR list je patrně pouze špatnou kopií CMR listu č. 3916131 (poloha a tvar vyplněných údajů se shodují, pouze na některých místech nečíslovaného CMR listu jsou bílá místa, kde se patrně nezkopírovaly údaje).
201. Se žalovaným lze souhlasit, že z e-mailové komunikace mezi Ing. P. (obchodní ředitelkou žalobkyně) a I. E. a J. M.-K. (obě píší z e-mailové adresy @propola.eu) a z e-mailové komunikace mezi P. M. (píší z e-mailové adresy @propola.eu) a Z. S. (@mail.bioenergo-komplex.cz) skutečně vyplývají podezřelé změny objednávek a požadavky na vyplnění CMR listů. Ne všechny lze však přiřadit k nyní posuzovaným dodávkám.
202. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí, že Propoola dávala žalobkyni pokyny k vyplnění dvou typů CMR listů, CMR list č. 1 „na místě nakládky“ a CMR list č. 2 „neutrální z místa vykládky“, ve kterých jsou uvedeni různí odesílatelé a příjemci. V případě nakládky dne 7. 4. 2016 a vykládky dne 8. 4. 2016 jsou v pokynech uvedeny různé verze CMR listů s poznámkou, aby řidič na vykládce neukazoval CMR list č. 1, ale pouze CMR list č. 2. Tato tvrzení se vztahují k dodávkám, které byly naloženy dne 7. 4. 2016 a vyloženy 8. 4. 2016. Dodávky posuzované v této věci však měly být naloženy v Kolíně 6. 4. 2016, přičemž ze zmíněné e-mailové komunikace plyne, že měly být uskutečněny další dodávky „na pátek“, tedy 8. 4. 2016, v tomto případě pro společnost Aspa, tyto dodávky však nejsou předmětem posuzované věci.
203. I k nyní posuzovaným dodávkám se však vztahují nezvyklé požadavky. Dne 7. 4. 2016 napsala I. E. Ing. P., že potřebuje, aby dvě vozidla, která jsou nyní v Brenně, byla prodána pro Propoolu OÜ. K tomu I. E. dodala, že to je jejich estonská společnost. Vzhledem k tomu, že I. E. psala z adresy @propola.eu a estonskou Propoolu označila za „jejich“ společnost, lze se domnívat, že psala z pozice mateřské či jinak personálně propojené společnosti. Z dalšího e-mailu P. M. Z. S. dne 12. 4. 2016 pak vyplývá, že žádá o změnu kupujícího na faktuře 21600401 a 21600402 pro Propoolu OU, jak bylo dohodnuto s P. P..
204. Tyto e-maily zavdávají důvodné pochybnosti, že ke změně kupujícího na estonskou Propoolu došlo až dne 7. 4. 2016, tedy poté, kdy byly dodávky již v polské Brenně, jak vyplývá z výše zmíněného e-mailu, kupní smlouva mezi žalobkyní a společností Propoola přitom měla být uzavřena již dne 6. 4. 2016. Na fakturách byla osoba kupujícího dokonce změněna až na základě požadavku ze dne 12. 4. 2016. Na CMR listech č. 3916107 a č. 3916131 (které byly podle sdělení společnosti Transportstav údajně chyby) byla původně jako odesílatel označena společnost Aspa a mělo jít o dodávku z ČR pro společnost SLT. Také na českých vážních lístcích i průvodkách výdejem materiálu, které by se měly

vztahovat k fakturám č. 21600401 a č. 21600402, je původně uvedena společnost Aspa a následně přepsána na Propoola. Podle vyjádření Ing. P. dne 9. 11. 2016 ke společnosti Propoola se jedná „o firmu, která je součástí stejného koncernu jako ASPA“. Z bankovního výpisu, který je přílohou odpovědi estonského správce daně a který finanční orgány ve svých hodnoceních rovněž zcela opomněly, vyplývá, že sporné dodávky byly zaplacený z polského bankovního účtu společnosti Propoola Sp Z O O, tedy nikoliv estonské společnosti Propoola, ale pravděpodobně personálně propojené společnosti, která rovněž organizovala sporné dodávky. Zda byla společnost, která e-mailem měnila osobu kupujícího a která pravděpodobně též zaplatila předmětné dodávky, oprávněna jednat za estonskou společnost Propoola a britskou společnost Aspa, není ze spisu známo.

205. Z výše uvedeného vyplývá, že žalovaný popsal skutkový stav z podstatné míry odlišně, než jak vyplývá ze správního spisu. Některá zjištění, která soud zjistil ze správního spisu a která byla žalovaným opomenuta nebo zkreslena, jsou přitom ve prospěch tvrzení žalobkyně (o třístranném obchodě), jiná naopak zavdávají důvodné pochybnosti, zda se transakce uskutečnily tak, jak bylo deklarováno. Vzhledem ke skutečnosti, že finanční orgány nepopsaly skutková zjištění tak, jak vyplývají ze spisu, a žalobkyně pravděpodobně neměla možnost nahlédnout do plného znění odpovědi estonského správce daně včetně příloh, považuje soud za nezbytné, aby žalobkyně dostala příležitost na tato zjištění reagovat v daňovém řízení, a proto i z tohoto důvodu je namíste rozhodnutí žalovaného podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. zrušit. Bylo by proto předčasné, pokud by soud nyní činil definitivní závěr k dodávkám pro deklarovaného odběratele Propoola. V dalším řízení bude na žalovaném, aby žalobkyni seznámil s celou odpovědí estonského správce daně a umožnil jí na ni reagovat a příp. navrhnout důkazy. Ve svém rozhodnutí pak žalovaný popíše skutkový stav tak, jak skutečně vyplývá ze správního spisu.

Shrnutí

206. Soud shledal, že v případě dodávek pro deklarované odběratele Red Dot a Damian Giera finanční orgány nezákonně odmítly provedení důkazu mezinárodním dožádáním. V důsledku toho pak nelze považovat skutkový stav za dostatečně zjištěný. V případě dodávek pro deklarovaného odběratele Propoola žalovaný vycházel ze skutkových zjištění, která plně neodpovídala obsahu spisu. Zároveň nelze vyloučit, že žalobkyni neseznámil se všemi podklady, z nichž vycházel, a porušil tak její právo na spravedlivý proces.
207. Zbývající žalobní námitky se týkaly zejména hodnocení již provedených důkazů a s tím související otázky unesení důkazního břemene žalobkyní. S ohledem na výše uvedené vady by bylo předčasné se uvedenými meritorními námitkami zabývat, neboť úkolem žalovaného v dalším řízení bude vypořádat se znovu s důkazním návrhem žalobkyně na provedení mezinárodního dožádání, resp. doplnit zjišťování skutkového stavu o jeho výsledky a umožnit žalobkyni reagovat na všechny podklady, z nichž žalovaný vychází. Zároveň bude žalovaný povinen posoudit již provedené důkazy v kontextu s nově zjištěnými skutečnostmi. Teprve poté bude možné posoudit, zda žalobkyně důkazní břemeno unesla, či nikoliv.

XI. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

208. Soud dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, a proto zrušil napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. b) a c) a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.).
209. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně byla ve věci úspěšná, a proto jí náleží náhrada nákladů řízení v plné výši. Žalobní důvodně

vynaložené náklady řízení před soudem tvoří zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a náklady související se zastoupením žalobkyně ve výši stanovené obdobně podle 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“). Odměna za zastupování činí 15 500 Kč za pět úkonů právní služby po 3 100 Kč (příprava a převzetí zastoupení, sepsání návrhu, repliky ze dne 23. 6. 2020 a vyjádření ze dne 25. 3. 2022) podle § 7 bodu 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu. K tomu žalobkyni náleží i pět režijních paušálů po 300 Kč, tj. 1 500 Kč jako náhrada hotových výdajů zástupce žalobkyně podle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu. Současný i předchozí zástupce žalobkyně jsou, resp. byli v době uskutečnění úkonu právní služby plátcí daně z přidané hodnoty, a proto žalobkyni náleží i náhrada této daně v sazbě 21 %, tj. 3 570 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Náhrada nákladů řízení v celkové výši 23 570 Kč je splatná ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.) k rukám zástupce žalobkyně (§ 149 odst. 1 o. s. ř. užitý *per analogiam* na základě § 64 s. ř. s.).

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha 29. června 2023

Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.
předseda senátu