



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **BIOENERGO - KOMPLEX, s. r. o., IČO 27888754**
sídlem Pod Hroby 130, 280 02 Kolín
zastoupena daňovou poradkyní Grant Thornton Tax & Accounting s.r.o.
sídlem Pujmanové 1753/10a, 140 00 Praha 4

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 5. 2021, č. j. 20576/21/5300-22442-712600,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 5. 2021, č. j. 20576/21/5300-22442-712600, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč, a to k rukám její zástupkyně, Grant Thornton Tax & Accounting s.r.o.

Odůvodnění:

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.“), dodanou do datové schránky soudu dne 30. 7. 2021, domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 5. 2021, č. j. 20576/21/5300-22442-712600 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Napadeným

rozhodnutím žalovaný k odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ze dne 16. 4. 2019, č. j. 2225638/19/2111-50523-202055 (dále jen „dodatečný platební výměr“), jej změnil tak, že žalobkyni byla za zdaňovací období srpen 2015 doměřena DPH ve výši 2 353 648 Kč (namísto 2 643 798 Kč) spolu s penále ve výši 470 729 Kč (namísto 528 759 Kč). Správce daně a žalovaný totiž shodně dospěli k závěru, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro osvobození od daně podle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2015 (dále jen „zákon o DPH“) při dodání zboží (surového řepkového oleje) do jiného členského státu pro jí deklarované odběratele:

- VZ - CORPORATION Kereskedelmi és Szolgáltató Korlátolt Felelősségű Társaság, Szabadság tér 5. Fsz. 3. ajtó, 4400 Nyíregyháza, VAT ID: HU25151983 (dále jen „VZ CORPORATION“) – v hodnotě plnění ve výši 2 688 002,67 Kč,
- Firma Handlowo-Usługowa „SKY CASH“ Michał Ciejsa, Osiedlowa 12, Łysiec, 42-261 Starcza, VAT ID: PL5732292714 (dále jen „Michał Ciejsa“) – v hodnotě plnění ve výši 7 394 275,46 Kč,
- KOMODITY Slovensko s.r.o., Klincová 37, 82108 Bratislava 2 – Ružinov, VAT ID: SK2023619928 (dále jen „KOMODITY“) – v hodnotě plnění ve výši 513 980,86 Kč, a
- HEDONIS Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, Solec 81B/A-51, 00-382 Warszawa, VAT ID: PL7010403275 (dále jen „Hedonis“) – v hodnotě plnění ve výši 2 961 620,88 Kč,

a to konkrétně podmínku dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě.

2. Žalobkyně *úvodem* konstatuje (viz část II žaloby), že ze závěrů žalovaného v napadeném rozhodnutí vyplývá, že žalovaný nezpochybňuje, že zboží bylo dodáno a skutečně přepraveno (odesláno) do jiného členského státu, ani to, že přepravu zajistila žalobkyně jakožto dodavatelka, pořizovatelka či jimi zmocněná osoba. Žalovaný nesporně dokonce ani skutečnost, že v době, kdy se měly předmětné dodávky zboží uskutečnit, byli deklarovaní odběratelé osobami registrovanými k dani v jiném členském státě. Předmětem sporu je tak pouze skutečnost, zda žalobkyně prokázala, že zboží bylo dodáno deklarovaným odběratelům VZ CORPORATION, Michał Ciejsa, KOMODITY a Hedonis. Žalobkyně přitom nesouhlasí s názorem žalovaného, že tuto skutečnost neprokázala, a má tudíž za to, že splnila a prokázala všechny podmínky stanovené v § 64 zákona o DPH. Proti opačnému závěru žalovaného proto žalobkyně brojí s níže rozvedenou žalobní argumentací (viz část IV žaloby).

Obsah žaloby

3. Nejprve *v obecnosti* žalobkyně žalovanému vyčítá, že nedůvodně potlačil důkazní prostředky relevantní pro posouzení skutečnosti, komu bylo předmětné zboží dodáno. Žalovaný totiž v napadeném rozhodnutí zohledňoval jen vybrané důkazní prostředky, které hodnotil izolovaně a přehnaně formalisticky – zejména jde o mezinárodní nákladní listy (dále jen „CMR“), na nichž jsou uvedeny jiné subjekty než odběratelé, což podle žalovaného přináší nesrovnalosti, pro které žalobkyně nebyla ohledně předmětných transakcí v dobré víře. Důkazy svědčící ve prospěch žalobkyně naopak žalovaný upozadil či dokonce ignoroval – zejména uzavřené kupní smlouvy prokazující prodej zboží odběratelům a bankovní výpisy dokládající zaplacení kupní ceny těmito odběrateli. Žalobkyně tak má za

to, že žalovaný dospěl k nesprávným skutkovým zjištěním, a to na základě neobjektivně provedeného dokazování, neboť neposoudil všechny důkazy (natož v jejich vzájemné souvislosti), v důsledku čehož v rozporu s § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 30. 6. 2017 (viz čl. XI bod 1 zákona č. 170/2017 Sb.; dále jen „daňový řád“) nepřihlížel ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.

4. Žalobkyně je toho názoru, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno, které jej v daňovém řízení tížilo podle § 92 daňového řádu, jelikož neprokázal: i) existenci skutečností, které by zpochybnilly tvrzení a důkazní prostředky navržené či předložené žalobkyní, ani ii) tvrzení, že za situace, kdy žalobkyně údajně neprokázala dodání zboží deklarovanému plátcí, je třeba automaticky považovat dodání zboží za tuzemské zdanitelné plnění podléhající dani na výstupu, třebaže bylo nesporné, že zboží bylo přepraveno na území jiného členského státu plátcem, pořizovatelem zboží či jimi zmocněnou osobou.
5. Dále žalobkyně poukazuje na to, že žalovaný nepostupoval v řízení objektivně, a tím zákonně, jelikož se v napadeném rozhodnutí zabýval především podporou argumentace správce daně, a nadto opakoval i tvrzení o skutečnostech, které nebyly pro závěry kontroly vůbec relevantní (např. místo nakládky zboží; k tomu žalobkyně odkázala na strany 14–44 napadeného rozhodnutí). Žalobkyni přitom není zřejmé, zda se jedná i o názor žalovaného, nebo zda šlo pouze o shrnutí postupu správce daně. V kontrastu s tím žalobkyně žalovanému vytýká, že ani nezmínil její reakci na argumentaci správce daně, kterou pokládala za nezákonnou a nesprávnou, a že se s jejími odvolacími námitkami vypořádal zcela minimálně (o tom podle žalobkyně svědčí strany 45–52 napadeného rozhodnutí).
6. Dále žalobkyně přichází s *konkrétně* vymezenými žalobními okruhy své argumentace:
7. V prvním okruhu žalobkyně podrobně rozebírá, že v daňovém řízení unesla své důkazní břemeno stran tvrzení, že splnila všechny podmínky pro uplatnění nároku na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu ve smyslu § 64 zákona o DPH.
8. Ve vztahu k odběrateli VZ CORPORATION žalobkyně uvádí, že tomuto odběrateli bylo dodáváno na základě ústně uzavřených kupních smluv a objednávek a žalobkyně si jej předem prověřila ve veřejně přístupných evidencích. Jednotlivé dodávky a jejich množství byly realizovány na základě telefonické nebo e-mailové komunikace. Za žalobkyni jednala ve věci konkrétních objednávek obchodní ředitelka Ing. P. se zástupci odběratele R. K. a Z. V.. Zboží bylo dle pokynů odběratele přepraveno do jiného členského státu smluvním přepravcem TRANSPORTSTAV s.r.o. Kupní cenu zboží odběratel řádně uhradil ze svého bankovního účtu. K prokázání svých tvrzení žalobkyně předložila zejména vydané faktury – daňové doklady, objednávky zboží, CMR, dodací listy, bankovní výpisy a další doklady související s danou dodávkou zboží – karty zásob, průvodky výdejem materiálu, vážní lístky, polské a slovenské doklady, faktury za přepravu. Nadto byl proveden výslech zástupce odběratele Z. V., z jehož vyjádření podle žalobkyně jednoznačně vyplývá, že zboží bylo pořízeno osobou registrovanou k dani, že se dodávky uskutečnily pro deklarovaného odběratele VZ CORPORATION a že zboží bylo dodáno v rámci třístranného obchodu přímo jeho odběrateli (třetí osobě). Popsané důkazní prostředky podle názoru žalobkyně vzájemně korespondují a jednoznačně potvrzují, že skutečným pořizovatelem zboží ve smyslu § 64 zákona o DPH byl deklarovaný odběratel VZ CORPORATION.
9. Ve vztahu k odběrateli Michal Ciejpa žalobkyně uvádí, že mu také bylo dodáváno na základě kupních smluv a objednávek uzavřených písemně (obvykle elektronicky) i dohod uzavřených ústně (zpravidla telefonicky). Žalobkyně svého odběratele předem prověřila ve

veřejně přístupných evidencích. Za žalobkyni jednala obchodní ředitelka Ing. P. přímo s panem C.. Odběratel řádně za pořizované zboží zaplatil kupní cenu, kterou žalobkyni hradil ze svého bankovního účtu. K prokázání svých tvrzení žalobkyně v rámci daňového řízení předložila zejména vydané faktury – daňové doklady, objednávky zboží, CMR, dodací listy, bankovní výpisy, prohlášení pořizovatele zboží, smlouvu o skladování a další doklady související s danou dodávkou zboží – karty zásob, průvodky výdejem materiálu, vážní lístky, dodací listy z místa vykládky a polské doklady. Nadto byl proveden výslech zaměstnance přepravce R. H., který potvrdil, že byl řidičem při přepravě pro tohoto odběratele. Popsané důkazní prostředky podle názoru žalobkyně vzájemně korespondují a jednoznačně potvrzují, že skutečným pořizovatelem zboží ve smyslu § 64 zákona o DPH byl deklarovaný odběratel Michal Ciejsa.

10. Ve vztahu k odběrateli KOMODITY žalobkyně uvádí, že mu bylo dodáváno na základě ústně či písemně uzavřených kupních smluv a žalobkyně si jej předem prověřila ve veřejně přístupných evidencích. Jednotlivé dodávky a jejich množství byly realizovány na základě telefonické nebo e-mailové komunikace. Za žalobkyni jednala ve věci konkrétních objednávek obchodní ředitelka Ing. P. s jednatelkou odběratele I. H.. Zboží bylo dle pokynů odběratele přepraveno do jiného členského státu pořizovatelem, což potvrdila i svědkyně ve své svědecké výpovědi. Kupní cenu zboží odběratel řádně uhradil ze svého bankovního účtu. K prokázání svých tvrzení žalobkyně v rámci daňového řízení předložila zejména vydanou fakturu – daňový doklad, objednávku zboží, CMR, bankovní výpisy, prohlášení pořizovatele zboží a další doklady související s danou dodávkou zboží – kartu zásob, průvodku výdejem materiálu, vážní lístky. Nadto byl proveden výslech zástupkyně odběratele Ireny Houdkové, z jejíhož vyjádření podle žalobkyně jednoznačně vyplývá, že zboží bylo pořízeno osobou registrovanou k dani, že se dodávky uskutečnily pro deklarovaného odběratele KOMODITY a že zboží bylo dodáno v rámci třístranného obchodu přímo jeho odběrateli (třetí osobě) – konečným příjemcem zboží byl M. C.. Popsané důkazní prostředky podle názoru žalobkyně vzájemně korespondují a jednoznačně potvrzují, že skutečným pořizovatelem zboží ve smyslu § 64 zákona o DPH byl deklarovaný odběratel KOMODITY. Nad rámec uvedeného žalobkyně podotkla, že s tímto odběratelem obchodovala i v jiných zdaňovacích obdobích, v nichž správce daně v rámci provedené daňové kontroly intrakomunitární dodávky této společnosti uznal, byť obchodování vždy probíhalo obdobným způsobem.
11. Konečně ve vztahu k odběrateli Hedonis žalobkyně uvádí, že tomuto odběrateli bylo dodáváno na základě kupních smluv i dohod uzavřených ústně (zpravidla telefonicky) a že žalobkyně svého odběratele předem prověřila ve veřejně přístupných evidencích. Za žalobkyni jednala ve věci konkrétních objednávek opět obchodní ředitelka Ing. P.. Odběratel řádně za pořizované zboží zaplatil kupní cenu, kterou žalobkyni hradil ze svého bankovního účtu. K prokázání svých tvrzení žalobkyně v rámci daňového řízení předložila zejména vydané faktury – daňové doklady, kupní smlouvy, CMR, bankovní výpisy, prohlášení pořizovatele zboží a další doklady související s danou dodávkou zboží – karty zásob, průvodky výdejem materiálu, vážní lístky, dodací listy z místa vykládky a polské doklady. Popsané důkazní prostředky podle názoru žalobkyně vzájemně korespondují a jednoznačně potvrzují, že skutečným pořizovatelem zboží ve smyslu § 64 zákona o DPH byl deklarovaný odběratel Hedonis.
12. Ve druhém okruhu žalobní argumentace žalobkyně podrobně rozebírá, proč nesouhlasí s dílčími závěry žalovaného, které ho v souhrnu vedly k závěru, že žalobkyně neprokázala,

že předmětné zboží bylo dodáno deklarovaným odběratelům. Tyto důvody optikou žalobkyně nemohou obstát, neboť k nim žalovaný dospěl postupem v rozporu s daňovým řádem i konstantní judikaturou správních soudů. Žalobkyně zdůraznila, že zásadu volného hodnocení důkazů nelze vykládat tak, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Musí naopak vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Platí přitom, že provedené důkazy ještě netvoří skutková zjištění, k nim lze totiž dojít až po zhodnocení důkazů. Proto je třeba v odůvodnění rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyložit, jakými úvahami se daňový orgán při hodnocení důkazů řídil [k tomu žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008-75, a rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 5. 2015, č. j. 22 Af 38/2013-49].

13. K tvrzení žalovaného, že na předložených CMR je v položce „Zboží obdržel“ uveden subjekt odlišný od deklarovaného odběratele, žalobkyně uvádí, že otištění razítka ještě jiných společností, např. skladovatele zboží, zpracovatele zboží nebo obchodního partnera pořizovatele (deklarovaného odběratele), kterému bylo zboží dále prodáno, na jednom CMR nic nemění na skutečnosti, že pořizovatelem zboží byl odběratel deklarovaný na daňovém dokladu. Skutečnost, že na adrese vykládky není provozovna odběratele, je v zahraničním obchodě běžnou praxí (zejména pokud je odběratel obchodníkem, nikoliv zpracovatelem komodit) a nepředstavuje nijak neobvyklou situaci. Pokud je tedy kupující pouze obchodníkem s olejem, nikoliv výrobcem nebo konečným zpracovatelem, pak má vlastní nádrže (tanky) na uskladnění oleje nebo si je pronajímá či dopravuje olej přímo od prodávajícího ke konečnému zpracovateli. Uvedené ostatně potvrdili i svědci I. H. a R. H.. Žalobkyně k tomu odkazuje na judikaturu NSS, podle níž je převod vlastnického práva možný i bez fyzického převzetí zboží kupujícím (viz rozsudky ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015-45, a ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38). Žalovaný ani správce daně ostatně nijak nevysvětlili, z jakého důvodu by subjekty, které by neměly vůbec žádný vztah k odběratelům, CMR podepisovaly.
14. Žalobkyně namítá, že žalovaný neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, zpochybnil-li předložené CMR jakožto důkazní prostředky určené k prokázání, že zboží bylo dodáno deklarovaným odběratelům. Bylo totiž nezbytné, aby žalovaný důvodnost svých pochyb vyjádřil kvalifikovaně, a unesl tak důkazní břemeno ohledně existence relevantních skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků (k tomu žalobkyně odkázala na rozsudek NSS ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124). K prokázání existence takových skutečností tedy nedochází nesplněním určité procesní povinnosti daňového subjektu či třetí osoby ani pouhým zpochybněním jejich tvrzení, nýbrž toliko vlastní procesní aktivitou správce daně v podobě provedení takového důkazního prostředku, který je způsobit vyvolat stav objektivní nejistoty (viz rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 5. 2008, č. j. 15 Ca 259/2006-44).
15. S ohledem na uvedené je žalobkyně toho názoru, že žalovaným tvrzené nesrovnalosti vyplývající z CMR nemohou obstát, a že naopak CMR jsou důkazním prostředkem prokazujícím dodání zboží deklarovaným odběratelům. CMR přitom korespondují i s dalšími důkazními prostředky. K tomu žalobkyně dodává, že polské a slovenské doklady si uchovává jako další důkaz o tom, že zboží bylo skutečně přepraveno na území jiného

členského státu – vážní lístek z místa vykládky je ale pouze dokladem o výsledku vážení zboží, nikoliv dokladem o předání a převzetí přepravovaného zboží, jak se mylně domnívá žalovaný.

16. Konkrétně ve vztahu k dodávkám pro odběratele VZ CORPORATION žalobkyně uvádí, že již v reakci na výzvu k prokázání skutečností vysvětlila, že předmětné zboží bylo dodáváno s dodací podmínkou DAP a doprava tohoto zboží byla zajišťována žalobkyní, správně (logicky) tak v části „Odesílatel“ CMR měla být uvedena žalobkyně. Jedná se však pouze o administrativní pochybení, byl-li tam uveden pořizovatel VZ CORPORATION. Ostatně je zcela irelevantní, kdo je jako odesílatel na CMR uveden, což vyplývá z podmínek intrakomunitárního dodání osvobozeného od daně uvedených v § 64 zákona o DPH, podle nějž musí být zboží odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou. I takový CMR tedy podle žalobkyně dokládá, že skutečným pořizovatelem zboží je deklarovaný odběratel VZ CORPORATION. Žalobkyně dodala, že místo vykládky zboží bylo známo již při uzavření kupní smlouvy, což potvrzují objednávky. Pokud pak jde o jiné společnosti uvedené na CMR jako „Příjemce“, žalobkyně uvedla, že ani tato skutečnost by neměla vzbuzovat u žalovaného pochybnosti. Jak již uvedla, na CMR mohou být otištěna razítka ještě jiných společností, např. skladovatele předmětného zboží, zpracovatele tohoto zboží nebo obchodního partnera pořizovatele (deklarovaného odběratele), kterému bylo zboží dále prodáno. Vždyť i zástupce VZ CORPORATION pan Z. V. v rámci své svědecké výpovědi potvrdil, že VZ CORPORATION zboží dále obchodovala. Žalobkyně dále poukazuje na to, že žalovaný překvapivě shledal, že panují pochybnosti o tom, zda se vůbec jednalo o přeshraniční dodávku zboží (zda nešlo o uskutečnění tuzemského plnění bez přepravy), což je zcela nový závěr, k němuž správce daně v rámci daňové kontroly nedospěl. Žalovaný ho s ním měl proto nejprve seznámit ve smyslu § 115 daňového řádu a umožnit mu, aby se k němu žalobkyně vyjádřila a případně navrhla další důkazní prostředky. To nicméně neučinil. Nadto takový závěr žalovaného nutně předpokládá, že bylo prokázáno dodání společnosti VZ CORPORATION, což však žalovaný výslovně odmítá. Navíc podle žalobkyně pro takový závěr žalovaný nemá žádný podklad, jestliže sám potvrdil, že výpověď svědka jen něco „naznačuje“. V posledku tento názor žalovaného vyvrací předložené objednávky, neboť bylo dojednáno místo dodání v Polsku nebo na Slovensku a bylo výslovně uvedeno, že „zboží je určeno pro prodej mimo území ČR“. Za naprosto vágní žalobkyně považuje tvrzení žalovaného pod bodem 77 napadeného rozhodnutí, že měla údajně sama v jednom z vyjádření uvést, že k dodání zboží došlo již v tuzemsku. Zřejmě se jednalo o vyjádření k dodávkám v jiném zdaňovacím období (za červenec 2015).
17. Ve vztahu k dodávkám pro odběratele Michala Ciejpu žalobkyně uvádí, že není pravdou, že by se na všech CMR vyskytovaly jiné společnosti, neboť v případě faktur č. 21500911, 21500912, 21500921, 21500922, 21500927, 21500933 a 21500944 je v položce „Zboží obdržel“ uveden deklarovaný odběratel Michal Ciejpa. Žalobkyně vysvětlovala, že společnost WEGA Sp. z o.o. byla na CMR uvedena, protože pro odběratele zajišťovala vykládku zboží a pronajímala mu skladovací prostory na základě smlouvy o skladování, kterou žalobkyně v rámci daňového řízení také doložila. Žalobkyně přitom správci daně sdělila, že prostory společnosti WEGA Sp. z o.o. osobně navštívili její zaměstnanci. Žalovaný ke smlouvě o skladování nicméně uvedl jen řadu zcela irelevantních tvrzení, a tak není ani jednoznačné, jak vlastně tento důkazní prostředek vyhodnotil, resp. které relevantní skutečnosti ze smlouvy zjistil. Je však zřejmé, že kdyby společnost WEGA Sp. z o.o. zboží nepřijala, nemohla by poskytovat Michalu Ciejpovi skladovací služby. Žalobkyně nesouhlasí

s tvrzením žalovaného, že ve smlouvě o skladování není uvedeno, že společnost WEGA Sp. z o.o. má potvrzovat CMR či jiné dokumenty, a poukázala na to, že to vyvrací sám žalovaný pod bodem 90 napadeného rozhodnutí. Žalobkyně odmítá reakci žalovaného na tutéž odvolací argumentaci pod bodem 146 napadeného rozhodnutí s tím, že jestliže správce daně požadoval vysvětlit vazbu se společností WEGA Sp. z o.o., je nepochopitelné, proč je pro žalovaného za účelem prokázání dodání zboží deklarovanému odběrateli irelevantní, jak tuto vazbu žalobkyně vysvětlila. Ostatně jako sklady označil společnost WEGA Sp. z o.o. a společnost Brassica Trade Sp. z o.o. i svědek R. H., který byl řidičem dodávek zboží pro Michala Ciejpu. Konečně byli to správce daně a žalovaný, kteří tvrdili, že se měla žalobkyně svých odběratelů dotazovat na jiné společnosti uvedené na CMR, a proto se tedy žalobkyně obrátila na svého odběratele a doložila smlouvu o skladování, která prý nebyla známa místně příslušnému správci daně Michala Ciejpy (žalovaný ovšem nevysvětlil, proč by mu měla být známa). Je tudíž zcela nemístné, aby tento postup žalovaný nyní žalobkyni kladl k tíži (tedy jak případ, kdy se svého odběratele nedotáže, tak i případ, kdy se svého odběratele dotáže). Uvedené pak jednoznačně dokládá zcela neobjektivní a účelový postup žalovaného v řízení.

18. Žalobkyně v té souvislosti dodala, že obdobně se žalovaný vyjádřil ve vztahu k dodávkám uskutečněným v září 2015, kdy na CMR u faktur č. 21500995 a 21501054 v položce „Zboží obdržel“ je sice uveden subjekt WEGA, Knurów, ul. Przemysłowa 18, ale CMR k faktuře č. 21501028 je potvrzen odběratelem Michalem Ciejpu. K tomu žalobkyně pro úplnost uvádí, že k těmto platbám sice v napadeném rozhodnutí žalovaný tvrdí, že proti jejich začlenění žalobkyně v odvolání nebrojila, nicméně tento názor žalobkyně nesdílí. Žalobkyně totiž uplatnila odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru v plném rozsahu, přičemž argumentace správce daně k těmto platbám byla obdobná jako v případě předchozích dodávek – směřovala tedy vůči všem dodávkám pro odběratele Michala Ciejpu, z nichž byla doměřena daň. Nadto začlenění plateb na úhradu těchto faktur provedl správce daně pouze v důsledku překlasifikace intrakomunitárního plnění a aplikace ustanovení § 22 odst. 1 zákona o DPH upravujícího okamžik, k němuž je třeba přiznat daň, což není vůbec ve vztahu k osvobozenému plnění relevantní.
19. Ve vztahu k dodávkám pro odběratele KOMODITY žalobkyně uvádí, že obchodní transakce probíhaly v režimu třístranného obchodu, což potvrdila i svědkyně I. H.. I z CMR tedy vyplývá, že konečným příjemcem zboží byl pan M. C. a že zboží bylo dodáno do místa vykládky v Polské republice, které se shoduje s místem uvedeným na razítku v položce „Zboží obdržel“. Žalobkyně nesouhlasí s hodnocením svědecké výpovědi žalovaným pod body 118 a 148 napadeného rozhodnutí, neboť podle ní svědkyně nevyloučila jejich zapojení do transakce na předloženém CMR, nýbrž jen uvedla, že to „*takhle z hlavy neřekne*“. Podle žalobkyně naopak svědkyně potvrdila uvedenou dodávku tím, že výslovně uvedla, že do předmětného místa vykládky společnost KOMODITY vozila zboží. Dokonce v rámci výpovědi ještě před předložením dotčeného CMR uvedla, že u společnosti SKY CASH (tj. Michala Ciejpy) přepravovala zboží společnost Pajdex, což koresponduje s předmětným CMR, kde je jako přepravce uvedena právě tato společnost. Svědkyně tedy nijak nezpochybnila ani předmět dodávky, ani žádný subjekt uvedený na CMR. Fakt, že si svědkyně nevybavila přesnou podobu CMR, nelze klást žalobkyni k tíži v rozporu se zásadami pro hodnocení svědeckých výpovědí uvedenými v rozsudku NSS ze dne 14. 2. 2013, č. j. 7 Afs 2/2013-26. Evidentně žalovaný výpověď svědkyně dezinterpretoval, na základě čehož pak dospěl k nesprávným závěrům v neprospěch žalobkyně.

20. Konečně i ve vztahu k dodávkám pro odběratele Hedonis žalobkyně uvádí, že byt byl na CMR uveden také odlišný subjekt, předložené CMR nezpochybňují dodávky uskutečněné pro odběratele Hedonis, ale naopak prokazují, že byl pořizovatelem zboží, jelikož potvrdil dodání zboží na CMR i fakturách a žádnou z dodávek nereklamoval.
21. Ve vztahu k tvrzení žalovaného, že žalobkyně nevysvětlila, proč je na předložených CMR uveden subjekt odlišný od deklarovaného odběratele, žalobkyně uvádí, že si tím žalovaný protirečí, jestliže na jiném místě konstatuje, že úvahy správce daně vytykající žalobci neznalost těchto osob či nevysvětlení jejich uvedení na CMR byly nadbytečné. Žalovaný požadavkem na vysvětlení přítomnosti těchto osob uměle vytváří další podmínku pro uplatnění osvobození od daně nad rámec § 64 zákona o DPH, a nezákonně tím rozšiřuje důkazní břemeno kladené na žalobkyni. Žalobkyně namítá, že není povinna v rámci daňového přiznání uvádět skutečnosti týkající se jiných subjektů, tedy těch, s nimiž v daném zdaňovacím období neuskutečňovala žádná zdanitelná plnění. Žalobkyně nemá ani jak informace požadované správcem daně zjistit a prokázat, neboť tyto vztahy nejsou v její dispozici. Nelze proto ani spojovat s neunesením takto nad rámec zákona uloženého důkazního břemene jakékoliv právní následky, což však správce daně i žalovaný fakticky učinili. V této souvislosti žalobkyně znovu odkázala na rozsudky NSS č. j. 2 Afs 55/2016-38 a č. j. 4 Afs 295/2015-45 a dále poukázala na rozsudek ze dne 19. 1. 2017, č. j. 6 Afs 148/2016-30.
22. Nadto žalobkyně správci daně a žalovanému vyčítá, že se ani řádně nezabývali jejími vyjádřeními a bez zákonného důvodu odmítli navržený důkazní prostředek. Žalobkyně totiž ke společnosti WEGA Sp. z o.o. uvedla, že se jedná o subjekt, který má uzavřen smluvní vztah s jejím odběratelem, a navrhla doplnit dokazování o žádost v rámci mezinárodní výměny informací, již by byla ověřena existence tohoto smluvního vztahu. Tím zcela oprávněně navrhla provedení relevantního důkazního prostředku, který je schopen prokázat požadované skutečnosti a který žalobkyně nemá a ani objektivně nemůže mít k dispozici, aby dostála své procesní povinnosti podle § 86 odst. 2 písm. b) ve spojení s § 112 odst. 1 písm. e) daňového řádu. Žalobkyně přitom nepovažuje za přílehlavý poukaz žalovaného na rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 27. 9. 2009 ve věci C-184/05 *Twoh International BV* (dále jen „*Twoh*“) a rozsudek NSS ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45. Ve věci *Twoh* neměla tato společnost doklady k obchodnímu vztahu se svými odběrateli a neprokázala intrakomunitární charakter dodání zboží. V projednávané věci však bylo po žalobkyni požadováno prokázání vztahu mezi deklarovanými odběrateli a jejich partnery, přičemž charakter přeshraničního plnění nebyl sporný. Ani odkaz na rozsudek NSS č. j. 1 Afs 104/2012-45 není přílehlavý, neboť žalobkyně nepožadovala, aby prostřednictvím mezinárodních dožádání správce daně ověřoval plnění daňových povinností odběratelů či získával jiné údaje zahraniční finanční správy, ale toliko běžné prověření zahraničních společností vyskytujících se v řetězcích a jejich vazby. Mezinárodní dožádání by nevedlo ani k získání dodatečných důkazů, neboť správní spis obsahuje řadu důkazů k prokázání transakcí mezi žalobkyní a deklarovanými odběrateli. Důkazním návrhem se žalobkyně nepokusila své důkazní břemeno přenést na orgány finanční správy, jak tvrdí žalovaný. Žalobkyně svůj návrh učinila v reakci na konkrétní tvrzení a požadavek správce daně, který vytkl žalobkyni nedoložení souvislostí a vazeb na jiné subjekty.
23. Ve vztahu k tvrzení žalovaného, že žalobkyně nebyla ohledně posuzovaných transakcí v dobré víře, žalobkyně uvádí, že z napadeného rozhodnutí nevyplývá, proč se žalovaný zabýval otázkou její dobré víry. Otázku dobré víry nelze zkoumat, pokud není postaveno

na jisto, že skutečnost, ohledně níž se má dobrá víra zkoumat, nenastala. Dobrou víru je namísto podle rozsudku SDEU ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-409/04 *Teleos* (dále jen „*Teleos*“) zkoumat až v případě, že se důkazy ukážou nepravdivé, což ale správce daně ani žalovaný neprokázali. Žalobkyně nikdy neměla pochyb o tom, že zboží bylo dodáno deklarovaným odběratelům, přičemž shromáždila množství relevantních důkazních prostředků, které prokazují naplnění podmínek pro vznik jejího nároku na osvobození předmětných plnění od DPH, a to včetně prokázání osoby registrované k dani v jiném členském státě, jíž bylo předmětné zboží dodáno. Převzetí zboží bylo odběrateli potvrzeno na CMR nebo dodacích listech, zaplacením kupní ceny a jejich prohlášeními. Žalovaný tak uváděl nepravdivé skutečnosti, tvrdil-li například ve vztahu k dodávkám pro VZ CORPORATION, že žalobkyně nepředložila písemnou smlouvu (k tomu žalobkyně odkázala na bod 77 napadeného rozhodnutí) – žalobkyně předložila jí akceptované písemné objednávky, které dokládají, že kupní smlouva byla písemně uzavřena. Nadto žalovaný vyzdvihoval i skutečnosti zcela irelevantní, tvrdil-li například, že ve smlouvě uzavřené s Hedonis je chybně označena kontaktní osoba, přestože žalobkyně vysvětlila, že s touto osobou nejednala a jednalo se o formální chybu. Žalobkyně opakuje, že fakt, že v místě vykládky zboží není provozovna deklarovaného odběratele, je běžnou praxí. Již v průběhu daňové kontroly přitom uváděla, že v některých případech expedovala zboží přímo ze skladu svého dodavatele společnosti BOHEMIA – Lynx s.r.o., který byl v areálu provozovaném společností STARBRIGHT s.r.o., a že vážení tohoto zboží zajišťovala Váha Viking Group s.r.o. Logicky se pak i tyto jiné společnosti, které se samotnou obchodní transakcí mezi žalobkyní a jejím zahraničním odběratelem jinak nemají nic společného, objevují na souvisejících dokladech, které žalobkyně uchovává (např. výdejka zboží). Žalobkyně tak uzavřela, že tvrzení žalovaného týkající se absence dobré víry žalobkyně jsou nepodložená, nemají oporu ve spisovém materiálu, a jsou proto bezpředmětná.

24. Ve vztahu k tvrzení žalovaného, že mezinárodní dožádání pořízení zboží deklarovanými odběrateli nepotvrdilo, žalobkyně uvádí, že informace získané v rámci mezinárodní výměny informací nijak nezpochybňují uvedené odběratele jako skutečné pořizovatele předmětného zboží. Žalobkyně namítá, že skutečnost, zda pořizovatel zboží odvedl, či neodvedl daň z dodaného zboží a zda podal daňová priznání či souhrnná hlášení, stejně tak jako skutečnost, zda komunikuje se svým místně příslušným správcem daně, není podmínkou pro vznik nároku na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu. Žalobkyni jsou tak kladeny k tíži skutečnosti, které nemá jak ověřit, resp. jež nejsou v její dispozici. Takový postup žalovaného je však v rozporu s konstantní judikaturou SDEU (žalobkyně zde odkázala na rozsudek ve věci *Teleos*), ze které plyne, že skutečnost, zda pořizovatel zboží podal daňové tvrzení, není určující pro prokázání toho, zda došlo či nedošlo k dodání zboží uvnitř Společenství. Informace z mezinárodního dožádání nadto samy o sobě nečiní důkaz předložený žalobkyní nevěrohodným, neboť zahraniční správce daně pouze nemohl provést ověření skutečností z důvodu nekontaktnosti pořizovatele (k tomu žalobkyně odkázala na rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46).
25. Konkrétně ve vztahu k odběrateli VZ CORPORATION žalobkyně uvádí, že maďarský správce daně nemohl provést výslech jednatele této společnosti, neboť ten nemá v Maďarsku registrovanou adresu. Z výpisu z obchodního rejstříku VZ CORPORATION, který byl správcem daně dán k dispozici, vyplývá, že adresa jednatele byla na území Slovenské republiky. Navíc z popisu výsledku dožádání není zřejmé, proč maďarská finanční správa nekontaktovala jednatele společnosti v sídle pořizovatele. Tato argumentace žalovaného je tak naprosto vágní a nic nedokazující. Žalovaný z mezinárodní výměny informací také

dovozuje, že nebylo prokázáno, že došlo k platbám v hotovosti či bankovním převodem, ačkoliv z důkazních prostředků předložených žalobkyní je nesporně ověřitelné, že platby za zboží byly poukázány z bankovního účtu pořizovatele; platby v hotovosti v žádném z případů neproběhly.

26. Ve vztahu k odběrateli Michal Cieja pak žalobkyně uvádí, že již v rámci daňové kontroly vyvracela tvrzení, že tento odběratel údajně komunikuje obtížně a vyhýbá se kontaktu s kontrolorem, jakož i to, že údajně nemá povědomí o své obchodní činnosti. Žalobkyně uvádí, že tomu odporují důkazní prostředky, které předložila (včetně těch, které získala při osobním jednání s tímto odběratelem), jakož i výpověď svědkyně I. H.. Žalobkyně proto odmítá, že by pan C. figuroval pouze jako bílý kůň. Žalovaný přitom ani nezaregistroval, že žalobkyně obchodovala s fyzickou osobou, nikoliv s nějakou obchodní společností, v níž by měl být dle tvrzení žalovaného údajně Michal Cieja statutárním orgánem.
27. Konečně ve vztahu k odběrateli Hedonis žalobkyně uvádí, že žalovaný nespecifikoval, která konkrétní daňová přiznání a souhrnná hlášení (tj. za která období) tento odběratel údajně nepodal, a které pořízení zboží (tj. na základě kterých daňových dokladů) nebylo přiznáno. Žalobkyně pak považuje za zcela irrelevantní zjištění polského správce daně, že tento odběratel má sídlo na virtuální adrese. Taková adresa sídla je totiž v současné době zcela běžná z mnoha různých důvodů. Ostatně virtuální adresu sídla zmiňoval žalovaný i ve vztahu k odběrateli žalobkyně OOV-DRUŽSTVO MALINOVO, družstvo (dále jen „OOV“), v jehož případě však uplatněné osvobození dodávek zboží od daně uznal.
28. Žalobkyně zrekapitulovala, že postup žalovaného, který klade k její tíži informace získané v rámci mezinárodní výměny informací (např. že odběratel pořízení předmětného zboží vůči svému správci daně nepřiznal, či byl nekontaktní), je v rozporu se zákonem a konstantní judikaturou správních soudů. Žádný význam podle žalobkyně nemá ani to, že určitá skutečnost nebyla zahraniční finanční správou potvrzena. Shora uvedenými námitkami směřujícími proti jeho argumentaci se žalovaný vůbec v napadeném rozhodnutí nezabýval a ignoroval je. Napadené rozhodnutí je tak nezákonné, používá-li žalovaný přesto na podporu svých závěrů zcela irrelevantní a v některém případě dokonce prokazatelně nepravdivou argumentaci z mezinárodní výměny informací.
29. Pokud jde o další důkazní prostředky, žalobkyně uvádí, že žalovaný ze svých úvah zcela neopodstatněně a nelogicky vyloučil předložené objednávky zboží a kupní smlouvy, přestože předmětem kupní smlouvy byl závazek prodávajícího (žalobkyně) dodat sjednané zboží a závazek kupujícího (odběratele žalobkyně) za kupované zboží zaplatit dohodnutou kupní cenu. Právě tyto doklady tedy jednoznačně prokazují, kdo byl pořizovatelem předmětného zboží. Současně pořizovatele zboží jednoznačně dokládá i zaplacená kupní cena, což bylo prokázáno předloženými bankovními výpisy z účtu žalobkyně. Pokud by deklarovaný odběratel nebyl skutečným pořizovatelem zboží, pak není jasné, proč by platil kupní cenu zboží. Bankovní výpisy prokazující zaplacení kupní ceny zboží jsou tedy relevantním důkazním prostředkem a korespondují i s dalšími důkazními prostředky (kupními smlouvami, fakturami, dodacími listy, CMR, prohlášeními, svědeckými výpověďmi). Ostatně postup žalovaného je v napadeném rozhodnutí podle žalobkyně rozporuplný, jestliže na jedné straně nepovažuje platbu kupní ceny za relevantní důkaz, ale současně na straně druhé v případě odběratele Michal Cieja považuje platbu kupní ceny za rozhodnou skutečnost pro doměření daně (k tomu žalobkyně odkázala na bod 81 napadeného rozhodnutí). Platí přitom, že pokud žalovaný podrobuje konkrétní platby od

konkrétního subjektu zdanění, nemůže mít pochybnosti o tom, od koho a za jakým účelem platba proběhla.

30. Žalobkyně dále uvádí, že pořizovatele zboží prokazují v některých případech také předložené dodací listy, na nichž porizování zboží odběratel potvrdil, jakož i prohlášení ve smyslu § 64 odst. 5 zákona o DPH. I kdyby však prohlášení neobstála dle § 64 odst. 5 zákona o DPH, pak by nutně obstála obecně jako důkazní prostředek. Je-li totiž prokazatelné (nesporné), že dotčené zboží bylo žalobkyni dodáno, bylo přepraveno (odesláno) z tuzemska do jiného členského státu a k prokázání nároku na osvobození chybí (je sporné) pouze určení osoby pořizovatele, prohlášení prokazují, kdo byl oním pořizovatelem. To by žalovaný viděl, kdyby se nezabýval prohlášeními v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů a zjišťováním materiální pravdy a neomezil se neobjektivně na pouhé vyhledávání formálních nesrovnalostí. Jedná se tedy o relevantní důkazní prostředky, které korespondují s ostatními. Nadto žalovaný ignoroval například rozsudek NSS č. j. 5 Afs 83/2012-46, neboť nevěrohodnost údajů uvedených v prohlášení a z toho pramenící pochybnosti zásadně nelze dovozovat z vyhodnocení informací získaných v rámci mezinárodní výměny informací.
31. Žalobkyně konkrétně rozebírá, že žalovaný prohlášením vytýká řadu formálních nesrovnalostí, které však nijak nebránily zjištění, že odběratelé potvrdili dodání v prohlášení jednoznačně specifikovaného zboží. Žalovaným tvrzené nesrovnalosti se týkají skutečností a údajů, které nejsou pro posouzení toho, zda bylo předmětné zboží pro uvedeného odběratele dodáno do jiného členského státu, vůbec podstatné, resp. jejich uvedení či neuvedení v prohlášení nemá na tuto skutečnost vliv. Ostatně identifikované chyby správci daně ani žalovanému nepřekážely, aby dodávku zboží identifikovali a spojili s konkrétní fakturou nebo CMR. Žalobkyně žalovanému dále vytýká jeho závěr, že prohlášení obsahuje potvrzení odběratele, že zboží bylo předáno k přepravě specifikovanému přepravci, ačkoliv účast odběratele při nakládce nebyla doložena. Žalovaný tak podle žalobkyně zcela ignoruje, že přeprava zboží byla uskutečněna dle pokynu odběratele a za jeho účasti (viz např. svědecké výpovědi), takže o průběhu přepravy byl odběratel podrobně informován, včetně nakládky. Ve vztahu k prohlášení KOMODITY žalobkyně odmítá tvrzení žalovaného o jakémsi časovém rozporu data jeho podpisu s tím, co uvedla svědkyně v rámci svého výsledku. Během výsledku totiž nebylo vůbec specifikováno, o jaké prohlášení se mělo jednat, přičemž správce daně je ani svědkyni nepředložil k vyjádření, takže není jasné, zda svědkyně vůbec vypovídala k tomuto konkrétnímu důkaznímu prostředku. Tvrzení žalovaného, že se svědkyně nezmínila, že by po ní žalobkyně požadovala doložení originálu, je pak zcela zavádějící, neboť na to svědkyně ani nebyla dotazována. Není také pravdivé, že by v prohlášení odběratel potvrdil uskutečnění dodání zboží neznámému subjektu, neboť v prohlášení žádný neznámý subjekt uveden není. Pro srovnání žalobkyně dodala, že obdobné prohlášení předložila i ve vztahu k dodávkám pro odběratele OOV, u něhož žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně prokázala, že pořizovatelem byl skutečně tento odběratel navzdory tomu, že v rámci daňové kontroly tomuto prohlášení správce daně vytýkal obdobné nesrovnalosti (zde žalobkyně odkázala na bod 44 napadeného rozhodnutí).
32. Ve vztahu k odběrateli VZ CORPORATION žalobkyně namítá, že nebyl proveden výslech svědka pana R. K. a že v napadeném rozhodnutí není vůbec zdůvodněno, proč žalovaný požádal o výslech tohoto svědka slovenskou finanční správu v rámci mezinárodní výměny informací. Z výpovědi svědka pana Vyoralu totiž vyplynulo, že je pan K. Slovák žijící v Praze, a žalobkyně v rámci odvolání dokonce uvedla jeho pražskou adresu. Pro žalobkyni je pak nepochopitelné, proč by nekontaktnost tohoto svědka po téměř pěti letech od

uskutečnění obchodů měla nasvědčovat cokoliv o předmětných transakcích. Dodání zboží odběrateli VZ CORPORATION nicméně podle názoru žalobkyně prokazují jiné důkazní prostředky, a proto ani nebyl výslech svědka R. K. v rámci odvolacího řízení nutný, což by žalovaný věděl, kdyby nehodnotil důkazy selektivně a izolovaně.

33. Ve třetím okruhu žalobní argumentace žalobkyně namítá, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno ve vztahu k tvrzení, že žalobkyní deklarovaná plnění mají být vykázána na řádku 1 daňového priznání (namísto řádku 20) jako zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku.
34. Ze závěrů žalovaného je podle žalobkyně patrné, že nezpochybňuje, že zboží bylo dodáno a skutečně přepraveno do jiného členského státu. Z toho tedy plyne, že zboží nemohlo být dodáno odběrateli v tuzemsku, a tedy zároveň nemůže být dodání předmětného zboží překlasifikováno na tzv. tuzemské zdanitelné dodání. Žalovaným nebyla zpochybněna ani skutečnost, že přeshraniční přeprava zboží je spojena s dodávkou uskutečněnou žalobkyní, resp. že by přeprava byla zajištěna jinak, než jak požadují ustanovení zakotvující osvobození u dodání zboží do jiného členského státu. Žalovaný však tvrdí, že nebylo prokázáno, že bylo dodáno žalobkyní deklarovaným odběratelům. Ačkoliv s tímto závěrem žalovaného žalobkyně nesouhlasí, namítá, že v případě, že by obstál tento názor žalovaného, 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 ve znění účinném do 27. 12. 2018 (dále jen „směrnice o DPH“) a příslušným ustanovením vnitrostátního právního řádu předmětem daně. To ovšem žalovaný neprokázal. Pokud rozporuje, že skutečný stav je odlišný od stavu deklarovaného, je jeho důkazní povinností skutečný stav prokázat. Žalobkyně má navíc za to, že požadavek § 64 odst. 1 zákona o DPH, aby byl kupující osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, je podle judikatury SDEU [např. rozsudek ze dne 9. 2. 2017 ve věci C-21/16 *Euro Tyre BV – Sucursal em Portugal* (dále jen „rozsudek *Euro Tyre Portugal*“) či ze dne 27. 9. 2012 ve věci C-587/10 *VSTR* (dále jen „rozsudek *VSTR*“)] v rozporu se směrnicí o DPH. Podle SDEU je podstatné splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození, nikoliv skutečnost, zda pořizující osoba splní formální registrační podmínku spočívající v registraci k DPH. Definice osoby povinné k dani se týká výlučně osoby, která na jakémkoliv 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 odmítá předmětné dodávky zboží do jiného členského státu EU osvobodit a překlasifikoval je na tuzemská zdanitelná plnění, je za situace, kdy bezpochyby bylo zboží přepraveno z tuzemska do jiného členského státu tak, jak požaduje § 64 odst. 1 zákona o DPH, resp. čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH jeho povinností prokázat, že příjemcem zboží nebyla osoba povinná k dani. Tuto skutečnost však žalovaný nikterak neprokázal. Naopak to byla žalobkyně, která poskytla dostatečné důkazní prostředky k tomu, že zboží pořídily konkrétní osoby povinné k dani, což vyplývá i ze samotného charakteru dodávaného zboží a jeho množství – surový řepkový olej určený pro výrobu biopaliv v objemu stovek tun. Žalovaný překvalifikaci odůvodňuje pouze odkazem na rozsudek NSS č. j. 8 Afs 14/2010-195, jenž ovšem řeší jinou situaci, kdy nebylo ani prokázáno, že zboží bylo odesláno (přepraveno) do jiného členského státu. Pokud pak jde o odkaz žalovaného na rozsudek NSS ze dne 18. 1. 2021, č. j. 5 Afs 304/2019-40, ten řešil způsob doměření daně z titulu účasti na daňovém podvodu, což zde nicméně žalovaný netvrdí.
35. Žalobkyně trvá na tom, že je to správce daně, resp. žalovaný, kdo odpovídá za zákonnost rozhodnutí, a tedy za to, že daň je vyměřena ve správné a zákonné výši, tj. v daném případě

za to, že zákonné podmínky pro vyměření daně odchylně od tvrzení žalobkyně byly naplněny (k tomu žalobkyně odkázala na § 1 odst. 2 a § 5 odst. 2 daňového řádu, jakož i rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017-45). Pokud tak rozporovali, že skutečný stav je odlišný od stavu formálně deklarovaného, bylo jejich důkazní povinností podle § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu tento skutečný stav prokázat. Vzhledem k obchodované komoditě je zcela nereálné předpokládat, že zboží mohlo být dodáno osobě nepovinné k dani. Nadto v dané věci žalovaný nepostavil najisto, k jaké skutkové podstatě vlastně dospěl, neboť toliko tvrdí, že žalobkyně neprokázala dodání zboží deklarovanému odběrateli či že o tom existují pochybnosti, ale již netvrdí a neprokazuje, komu bylo vlastně dodáno, a co tedy žalovaný zdaňuje.

Vyjádření žalovaného

36. Žalovaný s námitkami žalobkyně nesouhlasí. Je přesvědčen, že veškerá skutková zjištění a právní hodnocení jsou podrobně popsána v napadeném rozhodnutí, a proto na ně odkazuje. Zastává názor, že správce daně vyjádřil kvalifikovaným způsobem pochybnosti o oprávněnosti uplatnění osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, a tudíž unesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Současně tím na žalobkyni přenesl důkazní břemeno k vyvrácení zjištěných pochybností. Stran pochybností žalovaný odkázal na odůvodnění výzvy k prokázání skutečností, v níž správce daně popsal zejména zjištěné nesrovnalosti v předložených dokladech a zjištění z mezinárodních dožádání. Bylo v zájmu žalobkyně, aby si opatřila takové podklady, které mohou relevantním způsobem prokázat, že k dodání zboží do jiného členského státu deklarovanému odběrateli skutečně došlo, neboť důkazní břemeno leželo na ní. Nepřípadná je námitka žalobkyně, že pokud žalovaný rozporuje, že skutečný stav věci je odlišný od stavu formálně deklarovaného, je jeho důkazní povinností tento skutečný stav prokázat. Žalovaný nebyl ani povinen prokazovat, že zboží bylo dodáno v jiném členském státě neplátcí daně, resp. osobě, pro niž by pořízení zboží nebylo předmětem daně při pořízení. NSS opakovaně potvrdil, že je to daňový subjekt, který musí prokázat podmínky dle § 64 zákona o DPH. Žalovaný postupoval v souladu s judikaturou správních soudů týkající se rozložení důkazního břemene, na kterou žalobkyně odkazovala.
37. Žalovaný považuje za stěžejní, že žalobkyně nepředložila dostatečné podklady, které by vyvrátily pochybnosti a prokázaly tvrzené skutečnosti, a neunesla tedy své důkazní břemeno, že skutečnými pořizovateli zboží ve smyslu § 64 zákona o DPH jsou deklarovaní odběratelé. Předložená prohlášení dle § 64 odst. 5 zákona o DPH byla shledána nevěrohodnými, a proto nebyla způsobilá rozptýlit pochybnosti, ba pochybnosti správce daně ještě více prohloubila. I mezinárodní dožádání potvrdila oprávněnost pochybností správce daně. Argumentace žalobkyně rozsudkem č. j. 5 Afs 83/2012-46 je nepřiléhavá, neboť v jejím případě informace z mezinárodního dožádání nebyly jedinými, které znevěrohodnily žalobkyní předložené důkazy. Pochybnosti správce daně přitom nerozptýlily ani provedené svědecké výpovědi.
38. Konkrétně svědecká výpověď Z. V. založila ve vztahu k odběrateli VZ CORPORATION jen další pochybnosti. Svědek totiž sice v obecné rovině potvrdil spolupráci se žalobkyní, avšak mnoho podrobností nevěděl a odkazoval na pana K., kterého se i přes veškerou snahu orgánů finanční správy různých členských států nepodařilo vyslechnout. Konkrétnější části svědecké výpovědi vyvolaly pochybnosti, zda žalobkyně vůbec uskutečnila přeshraniční dodávku zboží, neboť dle svědka společnost VZ CORPORATION zboží obdržela již v Kolíně a teprve pak jej sama prodala svému odběrateli do jiného členského státu. To

podporují rovněž CMR, kde je jako odesílatel uvedena společnost VZ CORPORATION (nikoliv žalobkyně). Popsaný průběh zároveň vylučuje argumentaci žalobkyně třístranným obchodem, neboť výpověď svědka V. a další důkazy nasvědčují tomu, že se nejdříve uskutečnilo tuzemské plnění bez přepravy a teprve posléze odběratel VZ CORPORATION zboží přepravil do zahraničí. Správce daně i žalovaný tak dospěli ke shodným závěrům, že svědeckou výpověď pana V. nelze považovat za důkazní prostředek, kterým by byl zjištěn skutkový stav, o němž nejsou pochybnosti. Žádné pochybení pak nelze shledat v tom, že nebyl proveden výslech pana K., neboť ho neúspěšně předvolal jak český správce daně, tak dvakrát slovenský správce daně a nepodařilo se ho předvést ani prostřednictvím Policie Slovenské republiky. Není přitom pravdou, že by v rámci odvolání žalobkyně uvedla pražskou adresu pana Kubáče.

39. Ve vztahu k odběrateli Michal Cieja žalovaný uvádí, že vycházel z toho, že tento odběratel zaslal polskému správci daně vyjádření, v němž uvedl, že jeho obchodní činnost byla zahájena na návrh a podle pokynů jiné trestně stíhané osoby za příslib zisků. Žalovaný tak dospěl k logickému závěru, že vystupoval pouze formálně jako bílý kuň, neboť fakticky se na fungování společnosti nepodílel. Dělal pouze to, co mu někdo jiný přikázal. Uvedená zjištění tak prohloubila pochybnosti správce daně stran odběratele Michal Cieja.
40. Ve vztahu k odběrateli KOMODITY pochybnosti správce daně nevyvrátila ani svědecká výpověď I. H., přičemž žalovaný nesouhlasí s tvrzením žalobkyně, že by tuto svědeckou výpověď dezinterpretoval. Žalovaný zdůraznil, že paní H. bylo v průběhu výslechu předloženo šest CMR, mezi nimiž byl i CMR k předmětné dodávce dle faktury č. 21500923. K té svědkyně uvedla, že tato dodávka společnosti KOMODITY spíše nepatří a vysvětlila proč. Žalovaný tak dospěl k logickému závěru, že paní H. nepotvrdila, že by se předmětný CMR vztahoval k obchodům se společností KOMODITY. Žalovaný hodnotil svědeckou výpověď i ve vztahu k dalším zjištěním, nicméně výpověď ještě více zpochybnila věrohodnost předloženého prohlášení dle § 64 odst. 5 zákona o DPH.
41. Žalobkyně mylně dovozuje, že jí žalovaný klade k tíži, že nedoložila vazby mezi subjekty uvedenými na CMR. Žalovaný nerozšiřoval její důkazní břemeno, neboť po žalobkyni nebylo požadováno, aby prokázala skutečnosti, jež jsou mimo sféru jejího vlivu. Bylo po ní požadováno, aby prokázala deklarovaného odběratele, tj. osobu, s níž měla sama přímo obchodovat. Odkaz na rozsudky č. j. 2 Afs 55/2016-38 a č. j. 4 Afs 295/2015-45 tedy není přílehlavý. Dobrá víra byla správně posuzována, protože CMR vykazovaly nesrovnalosti. Ačkoliv nesrovnalosti v CMR musely být žalobkyni známy nejpozději po ukončení přepravy, žalobkyně od svých odběratelů nepožadovala vysvětlení, proč se údaje o odlišných subjektech na CMR nachází. Na údaje v CMR nebylo nahlíženo izolovaně. Daňové orgány vycházely i z dalších dokladů a z informací získaných z mezinárodních dožádání. Žalovaný zdůraznil, že pokud si žalobkyně byla vědoma, že CMR a další doklady obsahují cizí subjekty, minimálně si měla zajistit další informace stran skutečného odběratele a míst dodávek a měla po svých odběratelích požadovat příslušná vysvětlení. Nelze proto hovořit o obezřetnosti jednání žalobkyně. Žalobkyně nemohla být v dobré víře, že uplatňuje osvobození od daně oprávněně a že v budoucnu unese své důkazní břemeno ve vztahu k oprávněnosti tohoto nároku. Otázka dobré víry a unesení důkazního břemene byly důvodem, proč správce daně požadoval vysvětlení nesrovnalostí na CMR a v tvrzeních žalobkyně.
42. K námitce, že je v zahraničním obchodě běžnou praxí, že v místě vykládky zboží není provozovna odběratele, žalovaný zdůrazňuje, že i z uvedeného důvodu byla žalobkyně

povinna zajistit si dostatek důkazních prostředků k doložení splnění podmínek pro osvobození od daně a nemohla se spokojit s doklady, které vykazují zcela jasné nesrovnalosti a na kterých figurují zcela jiné subjekty. K odkazu žalobkyně na rozsudek č. j. 4 Afs 295/2015-45 žalovaný uvádí, že si je vědom, že během jednoho pohybu zboží do jiného členského státu může dojít k několika dodáním zboží mezi různými subjekty, neboť převod vlastnického práva je možný i bez fyzického převzetí zboží kupujícím. Žalobkyně ale přehlíží, že aby jí mohl být uznán nárok na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu, musí být splněny kumulativně tři hmotněprávní podmínky. Žalobkyně však jejich splnění neprokázala, neboť nedoložila, že zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě, tj. deklarováním odběratelům.

43. K tvrzení žalobkyně stran obchodních společností STARBRIGHT s.r.o. (sklad) a Váha Viking Group s.r.o. (provádějící vážení zboží) na předložených dokladech žalovaný uvádí, že žalobkyně sice předložila skladovou evidenci zásob za celou dobu využívání skladu v Čáslavi a související smlouvu o skladování, avšak výdej předmětného zboží v ní zaznamenán není. Žalovaný poukázal na to, že nesouhlasí ani místo nakládky, kterým je dle příslušných CMR Kolín, nikoliv Čáslav. K tvrzení, že zboží mělo být expedováno přímo ze skladu dodavatele žalobkyně, pak žalovaný odkazuje na zprávu o kontrole, z níž plyne, že správce daně zjistil, že předmětná dodávka v knize BIV00014 zaznamenána není – karta BIV00014 byla správcem daně doložena dne 11. 4. 2016 a první pohyb zboží je v ní evidován až 30. 9. 2015.
44. Žalovaný dále nesouhlasí s názorem žalobkyně, že zohledňoval pouze vybrané důkazní prostředky. Daňové orgány postupovaly v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Zabývaly se všemi zjištěnými důkazy, posoudily je samostatně i ve vzájemné souvislosti a následně z nich učinily adekvátní a přezkoumatelné závěry. Závěr o tom, že žalobkyně neprokázala naplnění podmínek dle § 64 zákona o DPH, vyplynul z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky. Žalovaný tak dostal požadavku plynoucímu z rozsudku Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Af 38/2013-49, na který žalobkyně odkazuje, přičemž náleží Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01, je na nyní posuzovaný případ nepřiléhavý. Konkrétně ve vztahu k bankovním výpisům žalovaný konstatuje, že nikdy nebylo sporné, že by žalobkyně nedostala za zboží zaplacené, avšak úhrada zboží nevyvracela pochybnosti, že zboží bylo dodáno deklarováním odběratelům. Bankovní výpisy představují pouze deklaraci toku finančních prostředků a nejsou samy o sobě schopny prokázat splnění podmínek dle § 64 zákona o DPH. Správce daně dále hodnotil i kupní smlouvy, pokud byly doloženy. Žalobkyně však nedoložila žádné kupní smlouvy ve vztahu k VZ CORPORATION, a ve vztahu k Hedonis naopak doložila kopie jedenácti různých kupních smluv. Podle názoru žalovaného proto sama žalobkyně není schopna říct, v jaké podobě vůbec smlouvy uzavírala a co vlastně správce daně předložila. Žalovaný ze své úvahy nevyloučil ani předložené dodací listy. Žalovaný na tomto základě podotýká, že hodnocení důkazů provedené daňovým orgánem může být důvodem pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí pouze tehdy, vykazuje-li natolik závažná pochybení, která mají vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. V nyní posuzované věci se však o takový případ podle žalovaného nejedná. Soudu tudíž nepřisluší přehodnocovat myšlenkovou úvahu správce daně, pokud vzal v úvahu všechny podstatné skutečnosti a logicky z nich dovozuje závěr odpovídající zákonu (k tomu žalovaný odkázal na rozsudky NSS ze dne 21. 2. 2012, č. j. 2 Afs 73/2011-76, a ze dne 16. 11. 2016, č. j. 7 Afs 156/2016-59).

45. S námitkou žalobkyně, že správce daně neověřil vztahy odběratelů žalobkyně a subjektů na CMR, se žalovaný také detailně vypořádal v napadeném rozhodnutí. Správce daně se nedopustil nezákonného odmítnutí důkazního návrhu. Důkazní břemeno leželo na žalobkyni. Tímto požadavkem fakticky požadovala, aby za ni důkazní povinnost plnil správce daně. Mezinárodní výměna informací nebyla zavedena proto, aby umožnila daňovým subjektům získat dodatečné důkazy, které si měly samy dříve zajistit, a doložit splnění podmínek pro osvobození. Mezinárodní dožádání byla provedena ve vztahu k deklarovaným odběratelům a jejich výsledky pochybnosti prohloubily ve vztahu k odběratelům VZ CORPORATION, Michal Cieja, KOMODITY a Hedonis, pouze v případě odběratele OOV, došlo tímto postupem k vyvrácení pochybností. Provedení žalobkyní požadovaného mezinárodního dožádání by dle žalovaného nemělo vypovídající hodnotu, neboť jestliže mezinárodní dožádání týkající se přímo deklarovaných odběratelů neodstranila pochybnosti, těžko by je mohlo odstranit dožádání týkající se možných odběratelů těchto společností.
46. Žalovaný pokračuje, že dobrou víru daňového subjektu je třeba při posuzování oprávněnosti osvobození dodání zboží do jiného členského státu zkoumat vždy, i když nebylo splnění hmotněprávních podmínek prokázáno. Jde o ochranu daňových subjektů. Závěr o tom, že žalobkyně v dobré víře nebyla, žalovaný zdůvodnil v napadeném rozhodnutí. Samotné prověření deklarovaného odběratele v systému VIES nezakládá dobrou víru ohledně skutečnosti, že zboží bylo deklarovanému odběrateli skutečně dodáno. Ve vztahu ke společností KOMODITY a Hedonis žalobkyně navíc konkrétně nesdělila ani nedoložila, že si je skutečně prověřila. U transakcí s deklarovaným odběratelem VZ CORPORATION žalobkyně nemohla být v dobré víře rovněž stran uskutečnění přeshraničních dodávek zboží, neboť sama uvedla, že k dodání zboží odběrateli došlo již v tuzemsku, a to okamžikem převzetí zboží (načerpáním oleje do cisterny). U transakcí s deklarovaným odběratelem Michal Cieja žalobkyně nemohla být v dobré víře s ohledem na skutečnost, že disponovala kopií a originálem prohlášení dle § 64 odst. 5 zákona o DPH, které nebyly totožné a rozcházely se v datu podpisu, a rovněž s ohledem na skutečnost, že neproověřila osobu paní Rabasové a její oprávněnost jednat za odběratele Michal Cieja. Prohlášení dle § 64 odst. 5 zákona o DPH narušuje dobrou víru žalobkyně i ve vztahu k transakcím s odběratelem KOMODITY, neboť dle svědkyně H. mělo být podepsáno krátce po uskutečnění obchodu, avšak žalobkyně předložila pouze kopii s datem o více než rok pozdějším. Dobrou víru pak narušuje i prohlášení ve vztahu k transakcím s odběratelem Hedonis, neboť žalobkyně věděla, že veškerá prohlášení této společnosti byla potvrzena ve stejný čas, a to dokonce ještě před provedením potvrzovaných dodávek v listopadu 2015, jakož i uvedení paní R. ve smlouvách jakožto osoby jednající za odběratele Hedonis, ačkoliv s odběratelem neměla nic společného. Žalobkyně proto nemohla být v dobré víře, že prokáže naplnění podmínek pro osvobození od DPH, ani v průběhu transakcí s ohledem na nesrovnalosti v údajích na předložených dokladech, ačkoliv obchodovala s rizikovou komoditou a dala se od ní očekávat vyšší míra obezřetnosti.
47. Žalovaný konstatuje, že se přehledně vypořádal s veškerými stěžejními odvolacími námitkami žalobkyně pod body 143–159 napadeného rozhodnutí; absence odpovědi na ten či onen argument žalobkyně v odůvodnění rozhodnutí přitom nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí ani jeho nepřezkoumatelnost, jestliže prezentoval odůvodněný konkurující závěr. Konkrétně pod body 90–91, 97 a 146 napadeného rozhodnutí se vyjádřil i k argumentaci žalobkyně ve vztahu ke smlouvě o skladování uzavřené mezi společností WEGA Sp. z o.o. a odběratelem Michalem Ciejpou.

48. Žalovaný uzavírá, že vzhledem k tomu, že žalobkyně neprokázala naplnění podmínek dle § 64 odst. 1 zákona o DPH, nelze považovat v dokladech vykázané dodání zboží deklarovaným odběratelům za plnění, na které se vztahuje osvobození od DPH. Ve smyslu § 21 odst. 1 zákona o DPH se jednalo o tuzemské zdanitelné plnění, a proto je nutné z těchto plnění odvést daň na výstupu. Tento závěr podporuje judikatura NSS, zejména rozsudky č. j. 8 Afs 14/2010-195 a č. j. 5 Afs 304/2019-40 či rozsudek ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 48/2016-92.
49. Žalovaný též konstatoval, že podmínka dodání zboží osobě registrované k dani není v rozporu se směrnicí o DPH. Namítaným rozporem čl. 138 směrnice o DPH s § 64 zákona o DPH se zabýval NSS v rozsudku ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015-30. V něm sice konstatoval, že pokud osoba v jiném členském státě nebyla formálně registrovaná k DPH, tato skutečnost nevylučuje přiznání osvobození, pokud byl dodavatel v dobré víře. Rozlišení osob povinných k dani dle obratu na plátce a neplátce v českém právu, jakož i osoby registrované a neregistrované v jiném členském státě, není skutečností, která by byla v rozporu se směrnicí o DPH. Směrnice o DPH totiž v čl. 282 a násl. umožňuje zavedení režimu pro malé podniky, aby nemusely být plátcí DPH. Nelze proto dospět k závěru, že by podmínka pro přiznání osvobození od daně, aby bylo zboží dodáno osobě registrované k dani, byla v rozporu se směrnicí.

Replika žalobkyně

50. Žalobkyně v replice předně konstatuje, že žalovaný v rámci svého vyjádření především opakuje svá tvrzení z napadeného rozhodnutí, aniž by však zároveň reflektoval žalobní námítky.
51. Výzvě k prokázání skutečností ze dne 14. 12. 2016, o kterou žalovaný opírá závěr o unesení důkazního břemene správce daně, žalobkyně vytýká, že i ta vychází z nezákonné selekce důkazů, které nebyly posouzeny dle zásady volného hodnocení důkazů, jelikož se opírá toliko o nevýznamné nesrovnalosti v předložených dokladech, a nadto v jejím odůvodnění chybí přezkoumatelná správní úvaha stran zpochybnění osoby pořizovatele předmětného zboží (odběratele žalobkyně). Přezkoumatelnou úvahu pak neuvedl ani žalovaný v napadeném rozhodnutí. Odkaz na výzvu k prokázání skutečností podle žalobkyně postrádá i relevanci, neboť za odůvodnění platebního výměru se podle § 147 odst. 4 daňového řádu považuje zpráva o daňové kontrole, nikoliv výzva k prokázání skutečností. To zřejmě žalovaný přehlíží, stejně jako skutečnost, že se žalobkyně v průběhu daňového řízení opakovaně vyjadřovala a tvrzené nesrovnalosti odstraňovala. Nemůže potom obstát tvrzení žalovaného, že pochybnosti správce daně ještě více prohloubila žalobkyní předložená prohlášení – zaprvé panu Michalovi Ciejpovi nic nebránilo v tom prohlášení vystavit dvakrát, tj. učinit jej ve dvou různých dnech, zadruhé z výpovědi svědkyně paní Houdkové nevyplývá, že by se vyjadřovala k dodávkám společnosti KOMODITY konkrétně za období srpen 2015, a zatřetí u prohlášení učiněného odběratelem Hedonis se jednalo o zjevné chyby v psaní, které nezměnily nic na tom, že konkrétní dodávky zboží byly v prohlášení dostatečně specifikovány tak, že není pochyb o tom, o jaké dodávky se jedná. Žalobkyně trvá na tom, že je jen na správci daně (event. žalovaném), aby případně vzniklý rozpor ve skutkovém zjištění odstranil, neboť je to správce daně, kdo má ve smyslu § 92 odst. 2 daňového řádu dbát o to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, přičemž není vázán jen návrhy daňových subjektů. Pokud tedy o skutkovém stavu existoval rozpor, správce daně této své zákonné povinnosti nedostál.

Žalobkyně ale netvrdila, že byl správce daně či žalovaný povinen prokazovat skutečnosti za žalobkyni.

52. Žalovaný podle žalobkyně dále přehlíží, že je to on, kdo dodání zboží do jiného členského státu překlasifikoval na dodání tuzemské. Vyměření daně předpokládá, že jsou pro to splněny zákonné podmínky, což musí prokázat žalovaný. V řízení bylo prokázáno, že došlo k dodání zboží, k jeho přepravě do jiného členského státu, že přepravu zajistila žalobkyně (prodávající), odběratel (kupující) či jimi zmocněná osoba a že pořizovatelem zboží byla osoba povinná k dani, resp. osoba registrovaná k dani v jiném členském státě. Pokud žalovaný tvrdí, že se jednalo o tuzemské zdanitelné plnění, bylo na něm, aby to prokázal. Z tohoto pohledu je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Správce daně a žalovaný odpovídají za zákonnost rozhodnutí, tj. za to, že daň je vyměřena ve správné a zákonné výši. Pokud tedy žalovaný rozporuje, že skutečný stav je odlišný od stavu formálně deklarovaného (žalovaný tvrdí, že nebylo prokázáno dodání deklarovanému odběrateli, zároveň však samotné uskutečnění dodání nerozporuje), je jeho důkazní povinností dle § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu tento skutečný stav prokázat. Žalovaný ale neuvedl jediný důkazní prostředek, který by dokazoval, že se jednalo o tuzemskou transakci. Žalovaný ve vyjádření k žalobě sice obecně odkazuje na rozsudek NSS č. j. 9 Afs 48/2016-92, ale ten řešil případ s nekompletními CMR, u nichž se navíc zjistilo, že se týkaly jiné transakce.
53. K překvapivosti závěru žalovaného stran dodávek zboží pro odběratele VZ CORPORATION žalobkyně uvádí, že na rozdíl od správce daně žalovaný sice tvrdí, že panují pochybnosti, zda se jednalo o přeshraniční dodávku zboží, přesto ale neshledal důvod pro postup podle § 115 daňového řádu. Žalobkyně oponuje, že na stranách 111–112 zprávy o daňové kontrole není uveden žalovaným tvrzený závěr, tj. že by výpověď svědka Z. V. měla zpochybňovat přeshraniční charakter dodávek, a že je zde naopak potvrzeno, že správce daně zpochybňoval pouze osobu odběratele. Poukazuje na to, že obdobný názor ostatně zastával i sám žalovaný ještě v písemnosti ze dne 22. 4. 2021. Účelovost argumentace žalovaného žalobkyně dále spatřuje v tom, že tvrdí, že neuvedla pražskou adresu pana K., ač ji zmínila na straně 14 doplnění odvolání ze dne 24. 6. 2019. Platí přitom, že jedině pokud by žalovaný akceptoval, že žalobkyně unesla své důkazní břemeno, nebyl by jeho výslech nutný. Rozhodně tedy její námitky ve vztahu k panu K. nejsou liché a žalobkyně setrvává na názoru, že žalovaný měl přistoupit k jeho výslechu za využití žalobkyní nově uvedené adresy, a nikoliv se jej snažit vyslechnout skrze mezinárodní dožádání na Slovensko, jež takto jen uměle prodloužilo prekluzivní lhůtu pro stanovení daně.
54. K tvrzením žalovaného ohledně dodacích podmínek žalobkyně uvádí, že v bodě 59 napadeného rozhodnutí vychází z ústního jednání konaného dne 18. 4. 2016 a reakce žalobkyně ze dne 20. 4. 2016, kde se ale vyjadřovala ke zdaňovacímu období červenec 2015, nikoliv srpen 2015. Zmíněná dodací podmínka FCA se tedy týká období července 2015, takže není pravdou, že by žalobkyně v návaznosti na zjištění správce daně v nynější věci korigovala, že namísto dodací podmínky FCA Kolín byla aplikována dodací podmínka DAP.
55. Žalobkyně opakuje, že je v praxi zcela běžné, že na dokladech týkajících se nakládky či vykládky řepkového oleje jsou uvedeny i jiné společnosti než dodavatel a odběratel zboží, např. skladovatel nebo společnost provozující váhu. Argumentace žalobkyně se tedy nevztahovala jen k ospravedlňování údajů o společnosti STARBRIGHT s.r.o. a Váha Viking Group s.r.o. Její vysvětlení ostatně správce daně akceptoval v případě odběratele OOV nebo PO-WEN a.s. Žalobkyně současně považuje za zcela irelevantní, jak (v jaké knize) zboží

viduje ve své skladové evidenci a bez bližší specifikace uvádí, že vyskladnění zboží ve své skladovací evidenci dohledala, byť v jiné knize, což může doložit.

56. Žalobkyně dále neakceptuje názor žalovaného, že by se bankovní výpisy měly stát důkazním prostředkem až poté, kdy je celý průběh deklarované transakce prokázán přesvědčivými důkazními prostředky, o kterých není pochyb. Žalobkyně pokládá za nelogické, aby v situaci, kdy je celý průběh transakce prokázán přesvědčivými důkazními prostředky, bylo třeba dalších důkazních prostředků. To je podle žalobkyně jednoznačným dokladem nezákonné selekce důkazních prostředků a libovůle, neboť žalovaný zjevně vůbec nerespektoval zásadu volného hodnocení důkazů (k tomu žalobkyně odkázala například na rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60).
57. Ve vztahu k bodu 125 napadeného rozhodnutí, na který žalovaný odkázal, žalobkyně uvádí, že se zde nenachází žádné hodnotící závěry či přezkoumatelné správní úvahy, a že tudíž tento bod naopak dokládá, že žalovaný ignoroval i kupní smlouvy. Pokud přitom žalobkyně odkazovala na kupní smlouvy, nemyslela tím pouze dokument takto nazvaný, ale právní vztah uzavřený s odběratelem. Za doklad o uzavření kupní smlouvy proto považuje i objednávky zboží. Námitka žalobkyně, že žalovaný vyloučil dodací listy ze svých úvah, se týkala všech dodacích listů, na nichž je potvrzení odběratele o obdržení zboží a které v rámci daňového řízení žalobkyně předložila.
58. Podle názoru žalobkyně není vůbec zřejmé, proč se žalovaný zabýval otázkou dobré víry a obezřetnosti, přičemž tím podle ní stanovil další podmínku pro uznání nároku na osvobození od daně nad rámec zákona. Navíc již jen z toho důvodu, že žalovaný nebral v úvahu všechny předložené důkazní prostředky, nemohl činit relevantní závěry, ale jen nepodložené a nesprávné. Žalobkyně totiž nikdy netvrdila, že by k dodání zboží došlo v tuzemsku, ba na předložených objednávkách pro VZ CORPORATION bylo výslovně uvedeno, že zboží je určeno pro prodej mimo území České republiky. V případě dodávek pro Michala Ciejpu, KOMODITY a Hedonis přitom chybí jakákoliv přezkoumatelná úvaha žalovaného, a jedná se tak toliko o jeho spekulace. Prohlášení Hedonis potvrzená ve stejný čas a podepsaná neodpovědnou osobou byla pouze administrativním pochybením, což žalobkyně již dříve vysvětlovala. Žalobkyně má za to, že žalovaný neustále vyhledává pouze rozpory, fakticky ale žádné dokazování nečiní. Například jen opakuje tvrzení, že Michal Ciejpa působil u odběratele jako bílý kuň nebo že ze smlouvy o skladování uzavřené mezi Michalem Ciejpou a společností WEGA Sp. z o.o. nevyplývá, že by tato společnost měla být příjemcem zboží, aniž by reflektoval, jak se k tomu vyjádřila žalobkyně.
59. Žalobkyně trvá i na tom, že po ní žalovaný požaduje prokazování skutečností v míře, která odporuje zákonu, v situaci, kdy sám nemá ohledně prokazovaných skutečností vážné pochybnosti (k tomu žalobkyně cituje z rozsudku NSS ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, a ze dne 12. 3. 2020, č. j. 7 Afs 434/2018-37). V závěru pak podotýká, že dokladem toho, že ustanovení § 64 zákona o DPH požadovalo registraci odběratele k DPH nad rámec směrnice o DPH, je to, že tento požadavek byl do směrnice vtělen až směrnicí Rady (EU) 2018/1910 ze dne 4. 12. 2018 (dále jen „novela směrnice“).

Duplika žalovaného

60. Žalovaný v duplice nejprve reagoval na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 17. 2. 2022, č. j. 55 Af 48/2020-61 – ve skutkově a právně obdobné věci žalobkyně bylo spornou otázkou rovněž osvobození od DPH při dodání zboží (surového řepkového oleje) do jiného členského státu podle § 64 zákona o DPH, avšak za jiná zdaňovací období a pro jiné

odběratele. Žalovaný vyjádřil nesouhlas s aplikací závěrů rozsudku SDEU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20 *Kemwater ProChemie s.r.o.* (dále jen „rozsudek *Kemwater*“), na posuzování hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu a s aplikací rozsudku NSS ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45 (dále jen „rozsudek *Vymětalík*“). Předložil proto stěžejní argumenty pro odchylné právní řešení.

61. Žalovaný popsal judikaturu SDEU a NSS týkající se osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu. Zdůraznil, že pro přiznání osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu je třeba prokázat tři podmínky: 1. musí dojít k převedení práva nakládat se zbožím jako vlastník, 2. zboží musí být přepraveno přes hranice a 3. musí být dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě (viz rozsudek *Teleos*). Prokázání dodání zboží konkrétní osobě registrované k dani tedy představuje hmotněprávní podmínku pro přiznání osvobození, kterou musí prokázat daňový subjekt. Tuto povinnost jednoznačně potvrdil SDEU v rozsudku *VSTR*. Potřebu znát konkrétní osobu odběratele akcentoval SDEU rovněž v rozsudku ze dne 7. 12. 2010 ve věci C-285/09 *R.*, kde dovedl, že pokud daňový subjekt zatají totožnost skutečného pořizovatele, aby mu umožnil vyhnout se placení DPH, může mu být odmítnuto přiznání osvobození od daně. Jako dodatečnou ochranu daňových subjektů v případě neprokázání podmínek osvobození nicméně SDEU stanovil ochranu prostřednictvím dobré víry [k tomu žalovaný odkázal např. na rozsudek *Teleos* a rozsudek ze dne 18. 12. 2014 ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13 *Italmoda a další* (dále jen „*Italmoda*“)]. Žádný z těchto rozsudků SDEU však nebyl v rozsudku *Vymětalík* podrobněji zmíněn. Přitom judikatura NSS opakovaně potvrdila, že pro přiznání osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu je třeba prokázat splnění všech tří podmínek a že pro odepření osvobození stačí nenaplnění byť jen jediné z nich (zde žalovaný odkázal např. na rozsudek NSS ze dne 13. 12. 2017, č. j. 2 Afs 113/2017-44, a k povinnosti daňového subjektu prokázat konkrétního deklarovaného odběratele citoval z rozsudků ze dne 25. 2. 2010, č. j. 9 Afs 98/2009-313, a ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 Afs 74/2009-104).
62. V rozsudku ze dne 27. 3. 2014, č. j. 7 Afs 66/2013-78, NSS akcentoval, že je třeba vždy posuzovat skutečný obsah právního jednání a nestačí najít pouze „formálního“ odběratele uvedeného na daňových dokladech, nýbrž je třeba najít skutečného odběratele zboží. K tomu žalovaný odkázal na rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015-30, který se týká výhradně deklarovaného odběratele. Povinnost daňového subjektu prokázat tři podmínky pro přiznání osvobození dle § 64 zákona o DPH aproboval i Ústavní soud. V případech pochybností o dodání zboží je i podle něj nutné v případě nevyvrácených pochybností posuzovat, zda mohl prodávající nabýt dobrou víru v to, že přeshraniční dodání bylo uskutečněno tak, jak to má vyplývat ze souvisejících dokladů, zejména z CMR (usnesení Ústavního soudu ze dne 19. 12. 2017, sp. zn. II. ÚS 1628/17).
63. Žalovaný má za to, že v projednávané věci nelze aplikovat závěry rozsudků *Kemwater* a *Vymětalík*. Rozsudek *Kemwater* se netýká osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu. SDEU v něm vykládal zcela jinou problematiku a vyslovené závěry nelze paušalizovat a automaticky aplikovat na jiné instituty DPH – pracoval s nárokem na odpočet daně v právním rámci čl. 168 a čl. 178 směrnice o DPH a nikdy ani nezmínil institut osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu. Jelikož SDEU svou dřívější judikaturu nezmínil, nelze dovozovat, že ji zamýšlel popřít či přehodnotit. Je naopak třeba vycházet z toho, že judikatura SDEU u osvobození od daně je ustálená.

64. K rozsudku *Vymětalík* žalovaný uvádí, že NSS používá nesprávnou terminologii a vůbec se nezabývá relevantní právní úpravou. Rozsudek se sice zabýval případem týkajícím se osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, avšak pojem osvobození se v rozsudku prakticky nevyskytuje. NSS užívá pojem nárok na odpočet daně, ačkoliv sporným bylo přiznání osvobození od daně. Nárok na odpočet daně a osvobození od daně jsou přitom zcela odlišné instituty. NSS zohlednil z judikatury SDEU pouze rozsudek *Kemwater*, který se týkal nároku na odpočet daně, ale nezabýval se judikaturou SDEU týkající se přímo osvobození od daně. NSS též zpochybnil svou dřívější ustálenou judikaturu, aniž by se jí jakkoliv zabýval. Žalovaný nezpochybňuje právo NSS svou judikaturu v průběhu času přehodnotit, musí však k tomu dojít odpovídajícím procesním postupem (typicky skrze rozšířený senát).
65. I kdyby bylo možné připustit aplikaci rozsudku *Kemwater* na osvobození od daně (což bez dalšího nelze), je třeba konstatovat, že by to na nutnosti prokázat deklarovaného odběratele nic nezměnilo. SDEU v rozsudku *Kemwater* jednoznačně uvedl, že otázka deklarovaného dodavatele jakožto osoby povinné k dani představuje hmotněprávní podmínku, kterou prokazuje daňový subjekt. Daňový subjekt uvedené nemusí prokázat pouze tehdy, pokud je tato skutečnost dostatečně doložena zjištěnými skutkovými okolnostmi. V případě osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu nelze na zjištění deklarovaného odběratele rezignovat. Jedná se o jednu ze tří hmotněprávních podmínek pro přiznání osvobození, kterou prokazuje daňový subjekt. Zároveň je zjištění konkrétního deklarovaného odběratele nezbytné pro zachování principu neutrality v rámci obchodu mezi členskými státy. Na rozdíl od tuzemského nároku na odpočet daně je třeba kromě konkrétní osoby posuzovat i to, v jakém konkrétním členském státě byla registrována. Pokud totiž není prokázán konkrétní odběratel, není možné ani určit, zda se skutečně jednalo o dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státu a v jakém konkrétním státě tato osoba byla registrována. Po žalovaném či správci daně nelze požadovat, aby za daňový subjekt zkoumali, komu konkrétně bylo zboží dodáno a z jakého členského státu odběratel je. Přestože je systém DPH harmonizovaný, existují určité rozdíly v postavení osob, přičemž úkolem orgánů finanční správy nemůže být zkoumat režimy všech členských států, aby za daňový subjekt potvrdily, že zboží bylo skutečně dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě. To představuje zásadní odlišnost od případu *Kemwater*, neboť do úvahy zde vstupuje i zkoumání, z jakého členského státu odběratel byl. Pokud daňový subjekt nevyvrátí pochybnosti stran deklarovaného odběratele, resp. deklarovaného odběratele neprokáže, nelze ani potvrdit, zda se jednalo o osobu registrovanou v jiném členském státu a o jaký členský stát se vlastně jednalo. Neví-li daňový subjekt, komu zboží dodával a zároveň není prokázána jeho dobrá víra, logicky nemůže být důkazní břemeno stran vyhledávání deklarovaného odběratele přeneseno na správce daně či žalovaného.
66. Žalovaný doplnil, že NSS v rozsudku *Vymětalík* vůbec nepracuje s dobrou vírou, přestože obrazně řečeno tato dodatečná záchraná síť byla opakovaně dovozena judikaturou. Platí totiž, že je-li doloženo, že zboží bylo dodáno zcela jinému odběrateli (například jiné tuzemské společnosti), osvobození daňovému subjektu přesto náleží, pokud byl v dobré víře. NSS nicméně v rozsudku *Vymětalík* místo toho, aby zkoumal dobrou víru daňového subjektu, přistoupil k přenesení důkazního břemene na žalovaného. Upozadění dobré víry nicméně nebylo v rozsudku nijak vysvětleno, čímž jen NSS dlouhodobě ustálenou judikaturní praxi narušil. Rozsudek *Vymětalík* proto nelze brát jako judikaturní východisko pro další případy, a tedy ani pro posuzovaný případ, a je třeba vycházet z dřívější ustálené

judikatury SDEU a NSS. Ostatně takto zjevně postupoval i první senát NSS, který v rozsudku ze dne 24. 2. 2022, č. j. 1 Afs 238/2020-59, (dále jen „*Steris*“), tj. po vydání rozsudku *Vymětalík*, postupoval v souladu s dlouhodobě ustálenou judikaturou, která zde byla před vydáním rozsudku *Vymětalík*. Rozsudek *Steris* se týká věci, v níž měla stěžovatelka prokázat třetí hmotněprávní podmínku dle § 64 zákona o DPH, tj. dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě. NSS neaplikoval rozsudek *Kemwater* a *de facto* popírá závěry vyslovené v rozsudku *Vymětalík*. Uvedené potvrzuje argumentaci žalovaného, dle níž rozsudek *Vymětalík* nemůže představovat judikaturní obrat ve věci osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu.

67. Z nastíněných důvodů žalovaný navrhuje přerušit řízení do pravomocného rozhodnutí o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 17. 2. 2022, č. j. 55 Af 48/2020-61, případně předložit předběžnou otázku SDEU, zda se ve věci *Kemwater* odchýlil i od své předchozí judikatury stran problematiky osvobození od daně při přeshraničních dodávkách.

Triplika žalobkyně

68. Žalobkyně s názorem žalovaného, že nemají být aplikovány závěry rozsudku NSS *Vymětalík*, nesouhlasí. NSS musel nejprve posoudit, zda došlo k dodání zboží do jiného členského státu osvobozeného od daně ve smyslu § 64 zákona o DPH a právě za využití argumentace SDEU ve věci *Kemwater* vyložil podmínky pro posouzení transakce. Až na základě tohoto posouzení pak NSS dovodil, že pokud k dodání do jiného členského státu EU došlo, je dodavatel oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně. Jelikož je v případě žalobkyně posuzováno, zda došlo k naplnění podmínek pro posouzení transakce jako dodání zboží do jiného členského státu a z předložených důkazů plyne, že množství dodaného oleje je schopna pořídit pouze osoba povinná k dani, je nutné žalobkyni přiznat nárok na osvobození. Byť nárok na osvobození od daně a nárok na odpočet jsou odlišnými instituty, pro uplatnění a uznání nároku platí stejná východiska. Neuznat či odepřít nárok lze z totožných důvodů. Názor žalovaného, že v případě dodání zboží do jiného členského státu EU, které je dle § 64 zákona o DPH plněním osvobozeným s nárokem na odpočet, lze přiznat jen nárok na odpočet, nikoliv na osvobození, je tak zcela absurdní. Žalobkyně přitom nesdílí ani názor žalovaného, že by aplikace závěrů z rozsudku *Kemwater* byla v rozporu s dřívější judikaturou SDEU – zaprvé většina rozsudků, na které žalovaný odkazoval, se týká daňového podvodu (úmyslného trestného jednání), zadruhé rozsudek *Kemwater* nerezignoval na ověření postavení dodavatele jako osoby povinné k dani a zatřetí ani judikatura SDEU důsledně nerozlišuje mezi nárokem na odpočet a osvobozením od daně s nárokem na odpočet.
69. NSS v rozsudku *Vymětalík* konstatoval, že si lze jen stěží představit, že by odběratelé nebyli plátcí daně, pokud byl řepkový olej doručován do rafinérií v dodávkách přesahujících desítky tun. Žalobkyně namítá, že její dodávky řepkového oleje určeného pro výrobu biopaliv byly činěny dokonce v rámci stovek tun, pořídily je proto nutně osoby povinné k dani. Žalobkyně opakuje, že dle směrnice o DPH není podstatné, zda pořizující osoba splnila podmínku spočívající v registraci k DPH, takový požadavek je naopak v rozporu s unijním právem. Podmínkou pro osvobození není ani dobrá víra. V souladu s judikaturou SDEU lze nárok na osvobození odepřít, jen pokud je dodavatel vědomě zapojen do daňového podvodu či pokud o něm měl a mohl vědět. V posuzované věci se však o takový případ nejedná. Nedostatek dobré víry není možné dovodit jen z formálních nedostatků či chybějících dokladů v situaci, kdy doklady putují s řidiči a jsou přebírány skladníky

v rafinériích či skladech v jiném členském státě, kteří nemají povědomí o jejich důležitosti pro daňové účely. Žalovaný si protiřečí, pokud uvádí, že posuzování dobré víry je tzv. záchranou sítí daňových subjektů v případě, že nejsou schopny prokázat splnění podmínek pro osvobození. Žalovaný tímto způsobem dobrou víru neposuzoval, jestliže dovedl, že žalobkyně nebyla v dobré víře, protože nepředložila dostatek důkazů a protože deklarovaní odběratelé jsou nekontaktní. Ostatně žalobkyně ani neměla možnost vyjádřit se k tomu, že není v dobré víře, neboť správce daně netvrdil nic k dobré víře v tom smyslu, jak to nyní činí žalovaný. Žalobkyně zastává názor, že v dobré víře byla, nebylo jí však umožněno se obhájit a dobrou víru prokázat.

70. Závěrem žalobkyně vyjadřuje nesouhlas s přerušením řízení. Návrh považuje za obstrukční jednání žalovaného ve snaze oddálit rozhodnutí ve věci. Nevidí důvod ani pro položení předběžné otázky SDEU. Žalovaný je totiž, stejně jako (podřízený) správní soud, povinen respektovat závazné právní názory NSS vyslovené v jeho rozhodnutích a aplikovat je ve všech obdobných věcech. Takovým rozhodnutím je v projednávané věci právě rozsudek NSS *Vymětalík*. Navzdory tomu orgány finanční správy systematicky odmítají žalobkyni uznat osvobození od daně, a naopak požadují odvod DPH z prokazatelně uskutečněných dodávek zboží do jiných členských států EU. Takový postup je však pro žalobkyni personálně, časově i ekonomicky neúnosný a až likvidační.

Další podání žalovaného

71. Žalovaný v kvadruplice trvá na tom, že rozsudek ve věci *Vymětalík* nelze brát jako judikurní východisko pro další případy. Odkazuje na rozsudky NSS ze dne 10. 2. 2022, č. j. 9 Afs 274/2020-61, a ve věci *Steris* jako na konkrétní příklady toho, že se NSS již zabýval osvobozením od daně při dodání zboží do jiného členského státu, aniž by aplikoval závěry rozsudků ve věci *Vymětalík* či *Kemwater*. Dále žalovaný poukazuje na rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, ze kterého vyplývá, že NSS rozlišuje mezi nárokem na odpočet DPH a osvobozením od daně při dodání zboží do jiného členského státu a že rozsudek *Kemwater* na posuzování podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu nedopadá.
72. Žalovaný pokračuje, že závěr, že pro přiznání osvobození od daně a zachování neutrality daně je třeba znát konkrétního odběratele, plyne také z čl. 138 směrnice o DPH ve znění novely směrnice. S účinností od 1. 1. 2020 již tedy nepředstavuje identifikační číslo pro DPH pouze požadavek formální, u nějž platilo, že v případě, že identifikační číslo pro DPH nebylo sděleno, bylo na místě zkoumat, zda odběratel splňuje podmínky osoby povinné k dani v materiálním smyslu. Daňové subjekty proto nyní musí před uplatněním osvobození od daně ověřit status svého odběratele jakožto osoby registrované k dani v jiném členském státu (tj. v systému VIES), který musí toto číslo dodavateli sdělit. Nicméně i před novelou se vždy zkoumalo postavení odběratele a bylo potřebné identifikovat konkrétní osobu, tj. zda se z materiálního hlediska jednalo o osobu povinnou k dani. Žalovaný má proto za to, že i legislativní vývoj mu dává za pravdu v tom, že vždy bylo třeba znát onu osobu, které bylo zboží dodáno. Novelizace legislativním zakotvením identifikačního čísla pro DPH pořizovatele zboží se jen snaží zjednodušit posuzování mezinárodních transakcí, přičemž jako použitelnou výhodu výslovně uznává pouze dobrou víru, a to obdobně jako SDEU. Judikatura SDEU tedy zjevně dobrou víru neaplikuje toliko na případy podvodu. Žalobkyně však zjevně nerozlišuje mezi dobrou vírou v dostatečnost a průkaznost podkladů, které měla k prokázání splnění hmotněprávních podmínek osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, a mezi dobrou vírou, že se neúčastnila daňového podvodu.

73. Žalovaný znovu zdůrazňuje, že dobrá víra není na úkor osob povinných k dani, ba právě naopak pro ně představuje výhodu, neboť osvědčí-li daňový subjekt svoji dobrou víru ohledně faktického dodání do jiného členského státu, správce daně mu osvobození od daně uzná, i když nebyly splněny hmotněprávní podmínky pro osvobození od daně. Rozsudek ve věci *Kemwater* v rámci problematiky deklarovaného dodavatele a nároku na odpočet daně konstruuje další výhodu pro daňové subjekty. Přijetím závěrů ve věci *Vymětalík*, který navazuje na rozsudek ve věci *Kemwater*, že i ve vztahu k osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu platí, že nelze odepřít nárok na osvobození jen proto, že daňový subjekt neprokázal dodání deklarovanému odběrateli, je-li ze skutkových okolností případu zřejmé, že zboží dodal do jiného členského státu a skuteční odběratelé zboží byli v postavení osoby povinné k DPH, by tak byla daňovým subjektům přiznávána druhá výhoda vedle výhody v podobě zkoumání dobré víry. To však není možné, jelikož aplikace výhody v podobě možnosti prokázání toho, že zboží bylo dodáno neidentifikované osobě povinné k dani v jiném členském státu, by vedlo nejenom k tomu, že by daňové orgány musely osvobození od daně přiznat daňovým subjektům, které nebyly v dobré víře, nýbrž dokonce i subjektům, které záměrně zastrěly skutečného odběratele (a *de facto* byly ve zlé víře). Tím je dle žalovaného vytvářen prostor pro daňové úniky a vyhýbání se daňovým povinnostem a nadto jde o vychýlení rovnováhy ve prospěch daňových subjektů. Žalovaný tudíž vyzdvihuje, že v obdobných věcech žalobkyně již dospěl soud k závěru, že v dobré víře nebyla (viz rozsudky 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), a že v nyní posuzovaném případě ani neidentifikovala žádnou jinou osobu povinnou k dani, pro niž bylo pořízení předmětného zboží v jiném členském státu předmětem daně.
74. Ve prospěch žalobkyně tak žalovaný posuzoval její dobrou víru v dostatečnost a průkaznost podkladů k prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně. Jelikož ale dobrou víru neshledal, nemohlo jí být osvobození od daně uznáno. Žalovaný nesouhlasí se žalobkyní, že se k tomu neměla možnost vyjádřit v průběhu daňového řízení, neboť tak učinila v rámci odvolání. Tuto žalobní námitku navíc žalovaný pokládá za nepřijatelnou, neboť ji žalobkyně uplatnila až po lhůtě pro podání žaloby. Žalovaný proto opětovně navrhuje, aby soud žalobu jako zcela nedůvodnou zamítl, neshledá-li důvod pro položení předběžné otázky SDEU či pro přerušování řízení.
75. Dalším samostatným podáním ještě žalovaný upozornil na to, že NSS usnesením ze dne 26. 10. 2022, č. j. 4 Afs 291/2021-34, předložil SDEU předběžnou otázku dotazující se na aplikovatelnost rozsudku *Kemwater* i na případy osvobození od daně při dodání do jiného členského státu, a znovu proto soudu navrhl, aby řízení přerušil do doby rozhodnutí SDEU o této předběžné otázce. Žalobkyně reagovala konstatováním, že je nadále přesvědčena, že dostatečně prokázala dodání zboží deklarovaným odběratelům, ale pokud by se s tímto závěrem soud neztotožnil, považuje žalobkyně návrh na přerušování řízení za důvodný.

Splnění procesních podmínek

76. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje i všechny ostatní formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). O žalobě rozhodl soud bez jednání v souladu s § 76 odst. 1 s. ř. s.

Obsah správního spisu

77. Za zdaňovací období srpen 2015 žalobkyně vykázala v souhrnném hlášení dodání do jiného členského státu mj. pro Michala Ciejpu (18 dodávek v objemu 7 402 450 Kč), VZ CORPORATION (7 dodávek v objemu 2 755 104 Kč), Hedonis (6 dodávek v objemu 1 955 178 Kč) a KOMODITY (3 dodávky v objemu 518 070 Kč). V souladu s daňovým přiznáním byl žalobkyni vyměřen nadměrný odpočet ve výši 4 028 798 Kč a dne 12. 1. 2016 v návaznosti na její dodatečné daňové přiznání byl doměřen ještě další nadměrný odpočet ve výši 7 496 Kč.
78. Dne 17. 2. 2016 správce daně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období únor, květen a červen 2014, září 2014 až červen 2015 a srpen, listopad a prosinec 2015 v rozsahu transakcí s komoditou řepkový olej včetně všech souvisejících skutečností, a to s odůvodněním, že předpokládá důkazně složité řízení, neboť má komplexní pochybnosti o uplatněním nároku na odpočet daně dle § 72 a 73 zákona o DPH a o splnění podmínek pro osvobození do daně při dodání do jiného členského státu dle § 64 zákona o DPH.
79. Žalobkyně postupně předávala správci daně jednotlivé dílčí doklady k prověřovaným obchodům a probíhala vzájemná komunikace o sporných otázkách, mezi něž původně patřila i správnost uplatněné sazby DPH a oprávněnost uplatněných odpočtů. Při ústním jednání dne 23. 6. 2016 správce daně žalobkyni položil několik set otázek, mimo jiné k jednotlivým prověřovaným odběratelům. Žalobkyně uvedla, že se konkrétně vyjádří písemnou cestou, obecně však sdělila, že v případě obchodních partnerů si v první řadě prověřuje existenci obchodních společností přes obchodní rejstřík a ve spolupráci se svým právním zástupcem si je prověřuje ve všech veřejně přístupných rejstřících včetně databází ARES (např. čísla účtů) a VIES. Kontrolou dokladů si ověřují identitu člověka, s nímž jednají, prověřují vzájemnou obchodní historii a, jsou-li dostupné, i informace na trhu. Zahraniční obchodní partneři jim posílají aktuální výpisy z obchodních rejstříků včetně daňového identifikačního čísla, jež si pracovníci žalobkyně ověřují v databázi VIES. Při prodeji novým obchodním partnerům žalobkyně požadovala platbu předem před stočením zboží, což v současnosti uplatňuje již vůči všem odběratelům. V případě prodeje zboží ji obvykle vyhledávají odběratelé sami, žalobkyně odběratele vyhledává, jen pokud hrozí nedostatečná kapacita skladovacích prostor. Dojde-li k dohodě o ceně a podmínkách dodávky umožňující dosáhnout žalobkyni zisk, dochází k uzavření obchodu. Za žalobkyni jednají pracovníci obchodu, zejména obchodní ředitelka Ing. P., za obchodní partnery pak oprávněné osoby nebo jejich zaměstnanci. Dodací podmínky jsou uváděny ve smlouvách a místo vykládky je určeno operativně podle možností odběratele. Při prodeji na paritě FCA a EXW žalobkyně po odběrateli pod pohružkou sankce vyžaduje potvrzený CMR. Jak odběratel s dodaným zbožím naloží, není předmětem zájmu žalobkyně, ostatně po přechodu vlastnického práva ke zboží žalobkyně ani nemá možnost zkoumat, co se se zbožím děje.
80. Dne 1. 7. 2016 žalobkyně k dotazům na odběratele Michala Ciejpu písemně sdělila, že mu bylo dodáváno jak na základě písemných smluv uzavíraných obvykle elektronickou cestou, tak i smluv ústních uzavíraných cestou telefonických objednávek. Zástupci žalobkyně se s Michalem Ciejpu setkali též osobně. Předmětem transakcí byl jen surový řepkový olej, který si přebírali zástupci odběratele. Jestli zboží zpracovával přímo Michal Ciejpa, nebo je dál přeprodával třetím stranám, žalobkyni Michal Ciejpa nesdělil. Z obsahu CMR lze ale usuzovat, že zboží asi dále prodal. Veškeré doklady, jež žalobkyně od Michala Ciejpy obdržela, již předložila správci daně jako přílohu jednotlivých daňových dokladů. Dále pak žalobkyně předkládá kupní smlouvy. Pokud dopravu zajišťovala žalobkyně, zajišťovala ji

obchodní společnost TRANSPORTSTAV s. r. o. (dále jen „Transportstav“). V případech, kdy si dopravu zajišťoval odběratel, má ale žalobkyně pouze státní poznávací značku (dále jen „SPZ“) vozidla zaznamenanou na vážním lístku. Při realizaci dodávek žalobkyně přepravci předává zejména daňové doklady, vážní lístek, dodací list a v případě přeshraničních dodávek i CMR. Se společností potvrzující na některých CMR převzetí zásilek LOGISTYK Bazy Magazynowej Wratysłavia – Biodiesel s.a. (dále jen „Wratysłavia – Bio“) nemá žalobkyně žádné obchodní vztahy, pouze je jí známo, že jde o společnost zabývající se zpracováním a výrobou metylesteru řepkového oleje (MEŘO). Osoba paní R., uváděná na objednávce, byla žalobkyni panem C. představena jako jeho obchodní zástupkyně na území České republiky. Obchodní spolupráce s panem C. byla ukončena v prosinci 2015 v důsledku neshody na podmínkách dodávek, zejména na ceně.

81. Dne 31. 8. 2016 jednatel žalobkyně doplnil, že jsou známou společností vyrábějící a prodávající řepkový olej. Pan C. si je vyhledal a domluvil si schůzku v sídle žalobkyně, za níž jednala Ing. P.. Následná komunikace probíhala telefonicky a e-mailem, s jeho obchodní zástupkyní paní R. též několikrát osobně v sídle žalobkyně. Po podpisu smlouvy se dodání zboží v mezích rámcového objemu domlouvá operativně telefonicky, e-mailem či osobně v příslušném týdnu a řídí se zpracovací kapacitou a stavem technologie žalobkyně, jejími závazky k dalším odběratelům, dostatečným množstvím zpracovávané suroviny a zájmem odběratele. O operativních jednáních se nevede evidence, s ohledem na množství obchodních případů by to bylo nevhodné. Největší důraz žalobkyně klade na platební disciplínu obchodního partnera. Archivuje se smlouva, vystavená faktura a interní doklad o úhradě kupní ceny. Od Michala Ciejpy mají k dispozici jedinou objednávku ze dne 27. 7. 2015, kterou předložila paní R., která hovoří česky i polsky. Objednávku žalobkyně předložila spolu s kopií občanského průkazu Michala Ciejpy a doklady o jeho registraci k DPH v Polsku tak, jak ji paní R. e-mailem zaslala Ing. P.. Pokud žalobkyně psala o převzetí zboží zástupci odběratele, měla tím ve všech případech na mysli zástupce přepravce, jelikož žalobkyně svůj závazek dodat zboží splnila odevzdáním přepravci. Nejde-li o jim blízkou společnost Transportstav, prověřuje si žalobkyně číslo SPZ – odběratel jim ho telefonicky, e-mailem či osobně sdělí, žalobkyně jej předá pracovníkovi na váze a ten SPZ zkontroluje při vážení a zapíše jej do vážního lístku i se jménem řidiče. K průběhu přepravy žalobkyně navrhla vyslechnout jako svědka Radka Habicha ze společnosti Transportstav. Při nakládce přepravce žalobkyni žádné doklady nepředává, CMR pravděpodobně vyplňuje řidič, což může osvětlit navržený svědek. Dne 31. 8. 2016 žalobkyně opravila předchozí vyjádření svého zástupce v tom smyslu, že při nakládce jim přepravce předává první stránku CMR.
82. Zdaňovacího období srpna 2015 se z předložených kupních smluv týká pouze smlouva č. PR_OL_06_2015, jíž se žalobkyně zavázala Michalu Ciejpy dodat v období od 31. 8. 2015 do 4. 9. 2015 surový řepkový olej maximálně v objemu 200 tun s dodací podmínkou DAP Knurów, Polsko, s tím, že přesný čas dodání zboží bude předmětem samostatné dohody. Smlouva je na konci opatřena razítkem a podpisem Michala Ciejpy a také její každá jednotlivá strana je jím parafována. Ve smlouvě kupující prohlašuje, že zboží kupuje za účelem dalšího zpracování, a ne pro účely dalšího prodeje. Kupní cenu se odběratel zavázal uhradit předem na základě faktury, která bude mít všechny náležitosti daňového dokladu a již mu žalobkyně zašle na ujednanou e-mailovou adresu. Kupující se pod pohrůžkou smluvní pokuty zavázal žalobkyni do tří dnů od podpisu smlouvy zaslat doklad o své registraci k DPH v členském státě svého sídla a o registraci svého účtu. Nebezpečí škody na zboží mělo na kupujícího přejít převzetím zboží, což platilo i pro přechod vlastnictví za předpokladu uhrazení kupní ceny. Žalobkyně se zavázala se zbožím předat i

dodací list a vážní lístek. Kupující se naopak zavázal pod pohružkou smluvní pokuty dodat do 5 pracovních dnů od nakládky originál potvrzeného CMR a opatřit dodací list čitelným jménem a podpisem, razítkem nebo vypsáním obchodní firmy sebe či jím určeného dopravce. Smluvní strany se zavázaly, že údaje týkající se smlouvy jsou důvěrnými informacemi a že jsou ve vztahu k nim vázány mlčenlivostí. Bylo také sjednáno, že za kupujícího je oprávněn v dané věci komunikovat sám Michal Ciejsa, za žalobkyni pak Ing. P.. Posléze žalobkyně doložila ještě obdobně formulovanou kupní smlouvu s rukou připsaným označením P-ole-02/2015, v níž se žalobkyně zavázala Michalu Ciejsovi dodat dne 30. 7. 2015 a v srpnu 2015 surový řepkový olej v objemu 1 000 tun s dodací podmínkou „dle objednávky“, přičemž jednotková cena byla vyčíslena pro dodací podmínku FCA Kolín. Smlouva je na konci opatřena razítkem a podpisem Michala Ciejsy a také její každá jednotlivá strana je parafována, nicméně na několika místech není smlouva kompletní – v textu se nachází údaj „[bude doplněno]“ namísto údaje o nejkratší přípustné splatnosti faktury a též namísto výše smluvní pokuty při nedodání zboží ve sjednaném termínu. Ve smlouvě je navíc sjednáno v souvislosti s předáním zboží též předání certifikátu ISCC a povinnost kupujícího bez zbytečného odkladu žalobkyni informovat o odvodu DPH.

83. Ve vztahu ke zdaňovacímu období srpen 2015 žalobkyně dne 31. 5. 2016 předložila 11 daňových dokladů k dodávkám zboží pro Michala Ciejsu. Předmětem dodávky vždy byla „P – olej řepka – za studena CERT“ v množství od 24,08 t do 26,08 t odpovídajícím jedné vozové zásilce, v případě faktury č. 21500933 i s dopravou, v případě faktury č. 21500952 šlo hned o tři takové vozové zásilky. Datum vystavení faktur se shoduje s datem splatnosti, datum uskutečnění zdanitelného plnění zpravidla o několik dnů předchází datu splatnosti. Na fakturách se uvádí, že jde o plnění podléhající osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH, a jsou zde vyčísleny zálohy pokrývající vždy celou kupní cenu. Ke každé faktuře je připojen „dodací list vydaný“ bez potvrzení od kupujícího, průvodka výdejem materiálu s údaji o analýze vzorku laboratoří, CMR a vážní lístky z místa výdeje a z místa příjmu zboží. Na CMR je vyplněna jako odesílatel žalobkyně a jako příjemce Michal Ciejsa, jehož razítko a podpis se nachází i v položce 24 určené pro potvrzení obdržení zboží v případě sedmi vozových zásilek, u dvou CMR v položce 24 potvrzuje přijetí zboží razítko a podpis za společnost Brassica Trade Sp. z o.o. (dále jen „Brassica Trade“), v případě dvou zásilek se v položce 24 nachází razítko a podpis za společnost WEGA Sp. z o.o. (dále jen „WEGA“) a u dvou zásilek není položka 24 vůbec vyplněna a razítko a podpis za WEGA se nachází v kolonce určené pro potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu, přičemž se jedná v jednom případě o exemplář CMR pro dopravce, ve druhém případě pak není patrné, o který stejnopis CMR se jedná. SPZ tahače a přívěsu na CMR, stejně jako množství zboží se u přiřazených CMR, průvodek výdejem materiálu a vážních lístků shodují (mezi vážními lístky navzájem jde u množství o přibližnou shodu). Dopravcem byl buď Transportstav, nebo v 5 případech Przedsiębiorstwo Wielobranżowe „PAJDEX“ Sławomir Sulimiersky (dále jen „Pajdex“). Zboží se dle CMR vezlo z Kolína na adresu Przemysłowa 18, Knurów, (sídlo WEGA) nebo k OIL SERVICE Sp. z o.o. na adresu Wolności 86, Lubrza, (v takovém případě bylo v položce 18 určené pro výhrady a poznámky dopravce ve dvou případech uvedeno, že došlo ke změně adresy dodání na zmíněnou adresu sídla WEGA, jednou na adresu Żeromskiego 12, Kietrz) a přeprava proběhla zpravidla během jednoho či dvou dnů, což plyne z porovnání dat vydání českého a polského vážního lístku. Na polských vážních lístcích (*kwit wagowy*) vystavených až na jednu výjimku společností WEGA je vždy jako odběratel vyznačen Michal Ciejsa, jen v případě faktury č. 21500927 je na polském vážním lístku vystaveném netradičně společností ECO TECH Sp. z o.o. (Wodzisław Śląski) jako

klient uvedena společnost mts ventures Sp. z o.o. V případě faktury č. 21500922 pak panuje nesrovnalost v SPZ vleku mezi CMR a českým vážním lístkem (vyplněno PP28488) a polským vážním lístkem (zde se uvádí PP0999E). V případě faktury č. 21500968 je přiložena i kopie výdejky a vážního lístku k těmto zboží (shoduje se datum, váha i SPZ soupravy s vážním lístkem žalobkyně, liší se ale číslo plomb na zboží oproti CMR), u nichž je jako dodavatel připojeným razítkem vyznačena společnost STRARBRIGHT s.r.o. a jako místo vážení je uvedeno Váha Viking Group s.r.o., Nazaret 1808, Čáslav. Obdobně jsou přiloženy ještě dvě kopie výdejek a vážních lístků, ale nelze je jednoznačně přiřadit ke konkrétní faktuře žalobkyně (liší se nejen čísla plomb, ale i data vážení a váha). Dne 5. 10. 2016 žalobkyně předložila výpisy z bankovního účtu, zálohové faktury a tabulku, jak přiřazovala platby Michala Ciejpy na úhradu jednotlivých dodávek. Z bankovního výpisu z účtu u Komerční banky vyplývá, že platby přicházely z účtu Michala Ciejpy, zpravidla však neobsahovaly odkaz na číslo faktury, nýbrž jen jednotkovou cenu a množství, např. u platby dne 11. 8. 2015 zprávu: „*PLATNOSC ZA FAKTURE + TRANSPORT 784 EUR x 26 T*“.

84. Dne 19. 6. 2016 správce daně obdržel odpověď polských finančních orgánů na mezinárodní dožádání týkající se Michala Ciejpy, kterou v částečně anonymizované podobě založil do správního spisu. Ty uvedly, že jde o fyzickou osobu obchodující s kávou a řepkovým olejem zaregistrovanou k DPH od 1. 10. 2014. Obchod s řepkovým olejem započal ve 2. čtvrtletí 2015, přičemž Michal Ciejpa nemá zaměstnance, vlastní sklad ani přepravní základny. Nemá možnost skladovat zakoupený řepkový olej ani se neúčastnil přepravy oleje. Spolupráce s ním je velmi složitá, vyhýbá se kontaktu s kontrolorem, komunikuje e-mailem, ale způsobem, který nevyvrací pochybnosti a zamlžuje obchodní případy. Během kontroly předložil faktury od žalobkyně za srpen a září 2015, které zohlednil v daňovém přiznání, v daňové dokumentaci ale nejsou CMR. Dne 8. 8. 2018 polské finanční orgány na žádost o výsledk Michala Ciejpy sdělily, že k tomu nevidí žádný důvod. Odkázaly na svou odpověď ze dne 4. 7. 2018 a uvedly, že Michal Ciejpa předložil písemná vysvětlení, z nichž plyne, že o většině skutečností nemá povědomí. Jeho obchodní činnost byla zahájena na návrh nejmenované osoby, která mu slibovala zisky. Michal Ciejpa udělil oprávnění různým osobám, aby jednaly jeho jménem, a dělal vše, co mu bylo řečeno. Na jeho účet byly převedeny vysoké prostředky, což u něj vyvolalo důvěru v „partnera“, který pak jednal samostatně pod jeho jménem, přičemž sám nemohl ani disponovat s penězi na svém účtu. Spolupráci ukončil v lednu 2016. K auditu předložil jen faktury, které obdržel, ale sám dokumenty nedisponoval. Nákupní doklady nelze jednoznačně přiřadit k prodejním dokladům, a proto je lze jen obtížně posoudit, přičemž Michal Ciejpa s ohledem na svou neznalost věci nespolupracuje. Dne 18. 7. 2018 ještě polský správce daně doplnil, že osobou řídící obchodní činnost je hledaná osoba, na niž byl vydán zatykač, a že Michalu Ciejovi byla dne 14. 9. 2017 zrušena registrace k DPH. Jako plátce deklaroval prodeje jen ve 2., 3. a v nevýznamném objemu ve 4. čtvrtletí 2015 a k tomu zahrnul dokumenty o zprostředkování obchodu se surovým řepkovým olejem zakoupeným především z Německa, Slovenska a České republiky. Přitom nahlášeným předmětem jeho činnosti byla činnost pojišťovacích zprostředkovatelů, ale takové transakce ve 2. a 3. čtvrtletí 2015 vůbec nevykázal.
85. Dne 12. 7. 2016 žalobkyně k dotazům na odběratele VZ CORPORATION písemně sdělila, že mu bylo dodáváno jak na základě písemných smluv uzavíraných obvykle elektronickou cestou, tak i smluv ústních uzavíraných cestou telefonických objednávek. Předmětem transakcí byl jen surový řepkový olej. Místo vykládky je předmětem dohody a obvykle je obsaženo v objednávce či smlouvě. Žalobkyně přitom odkázala na přiložené objednávky. Jestli zboží zpracovával přímo kupující, nebo je dál přeprodával třetím stranám, žalobkyni

VZ CORPORATION nesdělila. Z obsahu CMR lze ale usuzovat, že zboží asi dále prodala. Dopravu zajišťovala zčásti žalobkyně prostřednictvím Ing. Peckové u společnosti Transportstav (kontaktní osobou byl obvykle dispečer), zčásti pak dopravu zajišťoval kupující, což plyne z objednávek. V případech, kdy si dopravu zajišťoval odběratel, má žalobkyně k dispozici SPZ vozidla a jméno řidiče zaznamenané na vážním lístku, jiné informace o dopravci nemá. Dopravce vždy předává příslušnému zaměstnanci žalobkyně složku dokumentů, kterou již žalobkyně předložila správci daně. Společnosti uvedené na CMR Hedonis a HOWITER Sp. z o.o. (dále jen „Howiter“) jsou smluvními partnery žalobkyně, se společnostmi Brassica Trade Sp. z o.o. (dále jen „Brassica“) a Wratislavia – Bio naopak žádné vztahy nemá. K dokumentům označeným jako *kwit wagowy* a *przyjęcie materiałów z zewnątrz* žalobkyně sdělila, že se jedná o vážní lístky z místa vykládky, což odpovídá objednávkám, v nichž bylo u části zboží dohodnuto místo dodání v Polsku, a tyto doklady dokládají, že zboží opustilo území České republiky, čímž došlo k naplnění podmínek § 64 zákona o DPH. S panem R. K. a Z. V. uváděnými na objednávkách se zástupci žalobkyně setkali osobně. Obchodní spolupráce byla ukončena v říjnu 2015 v důsledku neshody na podmínkách dodávek, zejména na ceně.

86. Dne 31. 8. 2016 jednatel žalobkyně doplnil, že na začátku byli kontaktováni Z. V. za VZ CORPORATION, k čemuž žalobkyně doložila jeho e-mail Ing. P. ze dne 19. 5. 2015 popisující podmínky prvních obchodních případů a jeho přílohy dokládající registraci odběratele k DPH v Maďarsku (konkrétně šlo o výpis z databáze VIES a o úředně ověřený překlad výpisu z obchodního rejstříku, podle nějž jediným jednatelem a společníkem VZ CORPORATION založené dne 19. 2. 2015 byl Z. V. s bydlištěm v Praze) a navazující e-maily dokládající průběh přípravy smluvních dokumentů. Při uzavírání obchodních transakcí za odběratele vystupoval pan V. a pan K., za žalobkyni Ing. P., která se s nimi osobně setkala, a Mgr. B., přičemž ústní smlouvy uzavírány nebyly. K ukončení spolupráce došlo i z důvodu ztráty důvěryhodnosti odběratele, který je informoval, že u něj probíhá daňové šetření. K otázkám předávání dokladů a kontroly přepravce žalobkyně odkázala na analogický postup jako u Michala Ciejpy.
87. Žalobkyně předložila sedm objednávek, z nichž čtyři objednávaly dodání zboží ve zdaňovacím období srpen 2015, nicméně předložených faktur se týkaly jen tři objednávky, a to č. 22062015/002, č. 04082015/001 a č. 27082015/001. V posledně uvedených objednávkách VZ CORPORATION ve dnech 4. 8. a 27. 8. 2015 objednávala dodání řepkového oleje autocisternami s dodací podmínkou DAP do areálu Wratislavia – Bio na adrese Monopolowa 4, Wroclaw, resp. do areálu společnosti PLYNEX na adresu Niklová 2178/1, Sered'. Objednáno bylo nejprve dvakrát množství 125 t, resp. 175 t vždy v jednotlivých dodávkách po 25 t, a to v termínech od 4. 8. do 10. 8., resp. od 31. 8. do 4. 9. 2015 s tím, že byl též ujednáán nejpozdější příjezd první dodávky a její velikost (2x 25 t). V objednávce ze dne 22. 6. 2015 VZ CORPORATION objednala dodání řepkového oleje autocisternami s dodací podmínkou FCA s místem dodání v areálu žalobkyně v Kolíně v termínu od 1. do 15. 7. 2015 v jednotlivých dodávkách po 25 t na základě e-mailové výzvy odběratele. V objednávkách bylo požadováno, aby žalobkyně vždy do 18:45 dne předcházejícího potvrzené objednávce či výzvě sdělila odběrateli e-mailem nebo SMS zprávou alespoň SPZ, celé jméno řidiče a označení přepravní společnosti k jednotlivým dodávkám. V případě objednávky z 22. 6. 2015 tyto údaje byl povinen sdělit naopak odběratel žalobkyni na e-mail Ing. Peckové. Žalobkyně také měla potvrzené CMR a vážní lístky z místa dodání doručit odběrateli do stanoveného termínu poštou na *poste restante* na Praze 4. V případě objednávky z 22. 6. 2015 měl odběratel potvrzené CMR doručit na

vrátnici žalobkyně do 3 pracovních dnů od data vykládky zboží v místě určení. Na objednávkách je u razítka VZ CORPORATION a podpisu připojeno jméno R. Kubáč nebo Zdeněk Vyoral a dále je v kolonce pro potvrzení připojeno razítko žalobkyně a podpis Ing. Peckové akceptující objednávky. Dne 5. 10. 2016 žalobkyně doplnila, že smlouvou rozumí uzavření kupní smlouvy akceptací objednávek. Dále pak vysvětlila, že jeden CMR byl přiřazen ke dvěma přepravám z toho důvodu, že v daném případě cisterna v Polsku čekala celý den, ale platba nedorazila, a proto se vrátila. Tatáž cisterna pak zboží dovezla do Polska následující den, a proto je též v dané souvislosti fakturována marná jízda.

88. Ve vztahu ke zdaňovacímu období srpen 2015 žalobkyně dne 31. 5. 2016 předložila 5 daňových dokladů k dodávkám zboží pro VZ CORPORATION a dvě faktury na náklady čekání a marnou jízdu (ty se vztahovaly k objednávce č. 22062015/002). Předmětem dodávky zboží byla buď „*P – olej řepka – za studena CERT*“, nebo „*olej řepka – za tepla*“ v množství od 25,26 t do 25,72 t odpovídajícím jedné vozové zásilce, vždy bez dopravy. Datum vystavení faktur se shoduje s datem splatnosti, datum uskutečnění zdanitelného plnění zpravidla o několik dnů předchází datu splatnosti. Na fakturách se uvádí, že jde o plnění podléhající osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH a na všech je uvedeno číslo příslušné objednávky. Zálohy nebyly placeny. Ke každé faktuře na dodávku zboží je připojen „dodací list vydaný“ pro VZ CORPORATION bez potvrzení od kupujícího, dále „dodací list“ s razítkem a podpisem potvrzujícím, že zboží převzala VZ CORPORATION, průvodka výdejem materiálu s údaji o analýze vzorku laboratoří (s výjimkou faktury č. 21500907), CMR a vážní lístky z místa výdeje a z místa příjmu zboží. Na CMR je ale vyplněna jako odesílatel VZ CORPORATION a jako příjemce buď společnost Howiter (2x + jednou u marné jízdy) nebo Hedonis (1 x) anebo ve dvou případech Aquincum Invest SK s.r.o. (dále jen „Aquincum“). Razítko a podpis v položce 24 určené pro potvrzení obdržení zboží nepatří ani jednou VZ CORPORATION. Buď se zde nachází potvrzení od Brassica Trade (3x) nebo od Aquincum (2x), u CMR, jenž je jen u jedné ze dvou faktur, za marnou jízdu pochopitelně položka 24 potvrzena není. SPZ tahače a přívěsu na CMR, stejně jako množství zboží se u přiřazených CMR, průvodek výdejem materiálu a vážních lístků shodují (mezi vážními lístky navzájem jde u množství o přibližnou shodu). Dopravcem byl ve všech případech Transportstav. Zboží se dle CMR vezlo z Kolína na adresu Wolności 86, Lubrza, (v případě Howiter či Hedonis jako příjemce, a to i u marné jízdy) nebo na do areálu Plynex, Niklová 2178/1, Sereď, a přeprava proběhla zpravidla během jednoho či dvou dnů, což plyne z porovnání dat vydání českého a polského či slovenského vážního lístku. Na polských vážních lístcích (formulář *przysięcie materiałów z zewnątrz*) je firemní razítko Brassica Trade a jako dodavatel je uveden TSP Invest Sp. z o.o. Na slovenských vážních lístcích je uveden jako dodavatel Bruto s.r.o. Sereď a jako odběratel Nefrit financial s.r.o. V případě faktury č. 21500922 pak panuje nesrovnalost v SPZ vleku mezi CMR a českým vážním lístkem (vyplněno PP28488) a polským vážním lístkem (zde se uvádí PP0999E). V případě faktury č. 21500907 je přiložena i kopie výdejky a vážního lístku k témuž zboží (shoduje se datum, váha i SPZ soupravy s vážním lístkem žalobkyně a číslo plomb na zboží s CMR), u nichž je jako dodavatel připojeným razítkem vyznačena společnost STRARBRIGHT s.r.o. (dále jen „Starbright“) a jako místo vážení je uvedeno Váha Viking Group s.r.o., Nazaret 1808, Čáslav. Dne 18. 10. 2016 žalobkyně doložila smlouvu o skladování uzavřenou mezi ní jako ukladatelem a Starbright jako skladovatelem dne 22. 4. 2013, na základě níž byla žalobkyně na dobu neurčitou oprávněna skladovat ve skladovacím areálu Nazaret Čáslav rostlinný olej, a předložila skladovou evidenci tohoto externího skladu.

89. Dne 1. 2. 2016 správce daně obdržel odpověď maďarských finančních orgánů na mezinárodní dožádání týkající se VZ CORPORATION. Ty k dotazům na zdaňovací období červen a červenec 2015 uvedly, že ředitelem společnosti založené a zaregistrované k DPH od 20. 2. 2015 je Zdeněk Vyoral, který nemá v Maďarsku evidovanou adresu, a proto nemohl být vyslechnut. Společnost dle faktur obchoduje s řepkovým olejem, ale nemá zaměstnance, přepravní vozidla, sklady ani prostory. V případě dotazovaných přijetí zboží od žalobkyně nebyly dodávky zaúčtovány ani přiznány. Dle dostupných dokladů bylo zboží dodáno dále pro Hedonis do areálu Wratiscavia – Bio ve Wroclavi, žádné další údaje, např. o přepravci či o platbě ovšem maďarské orgány nemají. Slovenský správce daně pak na mezinárodní dožádání sdělil, že zásilka s předvoláním pro Rastislava Kubáce se jim vrátila s poznámkou „adresát neznámý“, a doporučil si svědka předvolat z Maďarska.
90. Dne 12. 7. 2016 se žalobkyně písemně vyjádřila také k dotazům na odběratele Hedonis a sdělila, že i jí bylo dodáváno jak na základě písemných smluv uzavíraných obvykle elektronickou cestou, tak i smluv ústních uzavíraných cestou telefonických objednávek. Kupní smlouvy žalobkyně přiložila. Předmětem transakcí byl jen surový řepkový olej. Jestli zboží zpracovával přímo kupující, nebo je dál přeprodával třetím stranám, žalobkyni Hedonis nesdělila. Místo vykládky je předmětem dohody a obvykle je obsaženo v objednávce či smlouvě. V tomto případě většinou dopravu zajišťoval odběratel. Pokud dopravu zajišťovala žalobkyně, ve všech případech předávala kontaktní údaje dopravce kupujícímu, který ve věci vykládky již dále komunikoval přímo s dopravcem. Kupující je oprávněn měnit místo vykládky, zejména pokud si dopravu zajišťuje sám. Žalobkyni jsou předány pouze dokumenty prokazující skutečnost, že zboží opustilo území České republiky. V rámci obchodních jednání se zástupci žalobkyně s předsedou představenstva Hedonis Dorianem Buczynym nsetkali. Obchodní spolupráce byla ukončena v listopadu 2015 v důsledku neshody na podmínkách dodávek, zejména na ceně.
91. Dne 5. 10. 2016 žalobkyně doplnila, že Hedonis oslovila žalobkyni a jednání proběhlo v sídle žalobkyně mezi Ing. P. a panem Hedonidem. Objednávky zasílány nebyly a spolupráce skončila kvůli nedohodě na ceně. Existenci dvou faktur č. 21500951, jedné pro Hedonis a druhé, přeškrtnuté pro Michala Ciejpu žalobkyně uvedla, že pan C. včas zboží neuhradil, a tak bylo nabídnuto a zobchodováno s Hedonis. Pan C. vůbec škrtlou fakturu neobdržel a zboží nepřevzal. Ke kupní smlouvě se jménem Rogucka žalobkyně dne 18. 10. 2016 sdělila, že jde o omyl a že jde o jméno náčelnice finančního úřadu, které bylo v důsledku nepochopení dokumentu v cizím jazyce zaměněno za jméno jednatele Hedonis. K tomu přiložila kopii potvrzení o registraci Hedonis k DPH v Polsku ze dne 24. 7. 2014 s podpisem Anny Rogucké.
92. Žalobkyně předložila kupní smlouvy č. PR_OL_3_2015 a č. PR_OL_10_2015 podepsané dne 13. a 19. 8. 2015, jimiž se žalobkyně zavázala Hedonis dodat do 14 dnů, resp. v termínu od srpna do září 2015 surový řepkový olej vždy v objemu 200 tun s dodací podmínkou DAP Wrocław, s tím, že přesný čas dodání zboží bude předmětem samostatné dohody. Smlouva je na konci opatřena razítkem Hedonis a podpisem D. Boczy, jímž je parafována také každá jednotlivá strana smluv. Ve smlouvě ze dne 13. 8. 2015 se kupující zavazuje bez zbytečného odkladu informovat žalobkyni o odvodu DPH na účet příslušného správce daně. Kupní cenu se odběratel zavázal uhradit předem na základě faktury, která bude mít všechny náležitosti daňového dokladu a již mu žalobkyně zašle na ujednanou e-mailovou adresu. Nebezpečí škody na zboží mělo na kupujícího přejít převzetím zboží, což platilo i pro přechod vlastnictví za předpokladu uhrazení kupní ceny. Žalobkyně se zavázala se zbožím předat i

dodací list a vážní lístek. Kupující se naopak zavázal potvrdit dodací list čitelným jménem a podpisem, razítkem nebo vypsáním obchodní firmy sebe či jím určeného dopravce. Bylo sjednáno, že za kupujícího je oprávněna v dané věci komunikovat A. R., za žalobkyni pak Ing. P.. Smlouva ze dne 19. 8. 2015 je formulována obdobně jako v případě Michala Ciejpy, přičemž jedna strana smlouvy ve správním spise chybí.

93. Ve vztahu ke zdaňovacímu období srpen 2015 žalobkyně dne 31. 5. 2016 předložila 5 daňových dokladů k dodávkám zboží pro Hedonis. Předmětem dodávky zboží vždy byla „olej řepka – za studena CERT“ v množství od 24,1 t do 26,4 t odpovídajícím jedné, v jednom případě pak dvěma vozovým zásilkám, vždy bez dopravy. Datum vystavení faktur se shoduje s datem splatnosti, datum uskutečnění zdanitelného plnění zpravidla o jeden den předchází datu splatnosti. Na fakturách se uvádí, že jde o plnění podléhající osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH a na některých jsou odečteny zálohy plně pokrývající cenu, zatímco v případě jiných zálohy nebyly placeny. Jedna z faktur je předložena ve dvou stejnopisech, z nichž druhý je potvrzen razítkem společnosti Hedonis. Ke každé faktuře na dodávku zboží je připojen „dodací list vydaný“ pro Hedonis bez potvrzení od kupujícího, průvodka výdejem materiálu s údaji o analýze vzorku laboratoří, CMR a vážní lístky z místa výdeje a též z místa příjmu zboží (zde s výjimkou faktury č. 21500972 a první zásilky z faktury č. 21500965). Na CMR je vyplněna jako odesílatel žalobkyně a jako příjemce Hedonis. Razítko a podpis v položce 24 potvrzující obdržení zboží patří společnosti Wratislavia – Bio. Dopravcem byl ve všech případech Transportstav. Zboží se dle CMR vezlo z Kolína na adresu Monopolowa 4, Wrocław (sídlo Wratislavia – Bio), a přeprava proběhla během dvou dnů, v jednom případě trvala 7 dnů a v níže zmíněném případě zadržení celním úřadem 17 dnů, což plyne z porovnání dat vydání českého a polského vážního lístku (je-li k dispozici). Na polských vážních lístcích je firemní razítko Wratislavia – Bio, která je zde uvedena i jako vlastník. V případě faktury č. 21500979, kde dodání trvalo 7 dnů, je na vážním lístku žalobkyně přeškrtnut údaj o SPZ tahače a uveden jiný tahač a řidič, který je zachycen na polském vážním lístku.
94. V případě faktury č. 21500951 byly předloženy hned tři různé CMR – první ze dne 14. 8. 2015 přeškrtnutý, podle nějž zboží bylo určeno Michalu Ciejpovi jako příjemci, s poznámkou „neplatí“, druhý bez jakéhokoliv data na dodání od žalobkyně pro Hedonis s potvrzením o přijetí od Wratislavia – Bio a třetí ze dne 27. 8. 2015, v němž je dodavatelem žalobkyně a odběratelem Hedonis bez vyplněné položky 24, v němž je v exempláři pro odesílatele uvedeno místo nakládky u žalobkyně a místo vykládky „CÚ Náchod“ a v exempláři pro příjemce místo nakládky „CÚ Náchod“ a místo vykládky u žalobkyně. Zároveň je přiloženo rozhodnutí Celního úřadu pro Královéhradecký kraj ze dne 21. 8. 2015 o přemístění zboží pod přímý dohled celních orgánů odůvodněné tím, že řidič předložil CMR č. 3513980 a vážní lístek žalobkyně, ale nepředložil jakýkoliv důkaz o tom, že zboží pochází od osob oprávněných podnikat (např. dodací list). Vedle toho byl přiložen též úřední záznam o podaném vysvětlení řidiče soupravy, který sdělil, že zboží naložil 14. 8. 2015 ve výrobně olejů žalobkyně, že se domnívá, že vlastníkem zboží je odesílatel dle předloženého CMR, že zboží měl dodat do Polska na adresu Monopolowa 4, Wrocław (sídlo Wratislavia – Bio), a se zbožím se vrací z důvodu nezaplacení příjemcem. Instrukce k přepravám mu dává dispečer Transportstavu R. H.. Řidičem zmiňovaný CMR č. 3513980 se neshoduje se žádným z čísel tří přiložených CMR, není tak patrné, kdo měl být oním odesílatelem. SPZ tahače a přívěsu na CMR, stejně jako množství zboží se u přiřazených CMR, průvodek výdejem materiálu a vážních lístků shodují (mezi vážními lístky navzájem jde u množství o přibližnou shodu, v jednom případě je u SPZ překlep v jedné číslici).

95. Dne 18. 10. 2016 žalobkyně předložila i CMR č. 3513980 ze dne 20. 8. 2015 pro dodání od žalobkyně z Kolína pro Hedonis do Wrocławu prostřednictvím dopravce Transportstav, na němž není potvrzeno převzetí zboží. Žalobkyně také vysvětlovala situaci s touto dodávkou. Jako datum uskutečnění zdanitelného plnění (14. 8. 2015) bylo uvedeno datum expedice zboží. Řidič vyjel se zbožím pro pana Ciejpu a čekal v místě vykládky v Knurówě do 20. 8. 2015, pak došlo k odstoupení od smlouvy z důvodu neuhrazení kupní ceny, nabídce zboží Hedonis a instruování řidiče, aby přešel do Wrocławu. Tam dojel ale až v pátek večer a Hedonis nestihla včas poslat platbu, proto bylo řidiči řečeno, aby se vrátil do sídla žalobkyně, přičemž při zpáteční cestě bylo zboží zadrženo a umístěno do celního skladu v Náchodě. Po uvolnění zboží byl vystaven CMR na cestu Náchod-Kolín a následně bylo znovu expedováno pro Hedonis a dodáno dne 31. 8. 2015, jak dokládá polský vážní lístek. Žalobkyně trvá na tom, že CMR vypisoval buď řidič, nebo dispečer Transportstavu. Pokud jde o skutečnost, že na exempláři CMR pro odesílatele se nachází v kolonce potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu, žalobkyně správci daně ukázala originál, na němž se razítko a podpis Hedonis nenachází, a uvedla, že patrně došlo k omylu, když si její pracovník nechal dodatečně od odběratele potvrdit kopii nesprávného CMR (č. 3513887 namísto č. 3513899).
96. Dne 5. 10. 2016 žalobkyně předložila výpisy z bankovního účtu, zálohovou fakturu a tabulku, jak přiřazovala platby na úhradu jednotlivých dodávek. Z bankovního výpisu z účtu u Komerční banky vyplývá, že platby přicházely z účtu Hedonis zpravidla s odkazem na číslo vydané faktury. Žalobkyně předložila také smlouvu o postoupení pohledávky ze dne 25. 8. 2015 spolu s oznámením o postoupení pohledávky z téhož dne, z nichž vyplývá, že Hedonis neuhradila platbu za dodávku dle faktury č. 21500979 a tato pohledávka byla za cenu nominále postoupena na společnost REMIOL s.r.o. Dle sdělení žalobkyně ze dne 13. 10. 2016 došlo k úhradě v den uzavření postupní smlouvy započtením vzájemných pohledávek, k čemuž doložila příslušné oznámení o zápočtu. K závěru správce daně, že nebylo prokázáno dodání do jiného členského státu, žalobkyně odkázala na směrnici o DPH a na rozsudek SDEU ze dne 6. 4. 2006 ve věci C-245/04 *EMAG Handel Eder* (dále jen „*EMAG*“) a ve věci *Teleos* s tím, že není-li pochyb o vyvezení zboží, jde o intrakomunitární obchod.
97. Dne 25. 10. 2016 správce daně obdržel odpověď polských finančních orgánů na mezinárodní dožádání týkající se Hedonis. Ty k dotazům na zdaňovací období srpen až listopad 2015 uvedly, že ředitelem společnosti založené 4. 11. 2013 a zaregistrované k DPH od 1. 8. 2014 do 26. 7. 2016, kdy jí byla registrace zrušena, je V. P. Společnost je nespécializovaným velkoobchodem, přičemž v daných obdobích nepodala souhrnná hlášení ani daňová přiznání, což vedlo ke zrušení registrace k DPH. Polský správce daně nemá na společnost žádný kontakt, adresa sídla je virtuální adresou, přičemž mu není známa ani A. R..
98. Ve vztahu k odběrateli KOMODITY žalobkyně dne 31. 5. 2016 předložila jedinou fakturu k dodávce zboží „olej řepka – za studena CERT“ v množství od 25,02 t vystavenou a splatnou dne 10. 8. 2015 a s datem uskutečnění zdanitelného plnění 4. 8. 2015. Faktura byla zcela uhrazena započtením záloh, přičemž je vystavena pro KOMODITY s poznámkou, že jde o plnění podléhající osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH. K faktuře připojen „dodací list vydaný“ pro KOMODITY bez potvrzení od kupujícího, průvodka výdejem materiálu s údaji o analýze vzorku laboratoří, CMR a vážní lístek žalobkyně. Na CMR je vyplněna jako odesílatel žalobkyně a jako příjemce Michal Ciejpa. Razítko a podpis v položce 24 potvrzující obdržení zboží patří společnosti Magazyn ECO TECH Sp. z o.o., dopravcem

byl Pajdex. Zboží se dle CMR vezlo z Kolína na adresu Marklowicka 36, Wodzisław Śląski. Dne 31. 8. 2016 žalobkyně předložila objednávku od KOMODITY ze dne 3. 8. 2015 na dodávku „CDRO – do 30ppm (pro technické účely)“ v množství jedné autocisterny (25 t) s datem odběru 4. 8. 2015 v Kolíně. Pod objednávkou je razítko a podpis za KOMODITY a také podpis za žalobkyni. Dle sdělení žalobkyně ze dne 13. 10. 2016 se jedná o podpisy paní Houdkové za KOMODITY a pana Žiačika za žalobkyni. Žalobkyně též doložila výpisem z účtu u Komerční banky úhradu dodávky ve dvou dílčích platbách 3. a 5. 8. 2015 od KOMODITY.

99. Dne 5. 10. 2016 žalobkyně doplnila, že KOMODITY oslovila žalobkyni sama prostřednictvím své jednatelky paní H., jednání s Ing. P. a panem Š. za žalobkyni. Paní H. předložila svou vizitku a zapsala se včetně SPZ auta na vrátnici. KOMODITY nejen odebírala řepkový olej, ale také žalobkyni dodávala řepku. S ohledem na dodací podmínku FCA zboží přebíral za KOMODITY řidič přepravce, jak je vidět na prvním listě CMR. Jak se zbožím odběratel naložil, žalobkyně neví a odkazuje na CMR.
100. Dne 6. 2. 2017 slovenský správce daně v rámci mezinárodního dožádání sdělil, že KOMODITY podniká od 4. 10. 2012, zabývá se nákupem a prodejem surového řepkového oleje a slunečnicového oleje a jejím jednatelem je I. H.. Dále byly popsány obchody v květnu 2015, ovšem k srpnu 2015 bylo sděleno, že daňové doklady paní H. nedoložila.
101. Dne 15. 11. 2016 byl vyslechnut svědek R. H., který sdělil, že pracuje jako dispečer společnosti Transportstav. Přeprava funguje tak, že nejméně dva dny předem obdrží ústní či telefonickou objednávku z obchodního oddělení žalobkyně. Je-li objednávka písemná či cestou e-mailu, tak si ji zakládá. Od žalobkyně při té příležitosti žádné dokumenty nedostává a ani oni žalobkyni v tuto chvíli žádné nepředávají. Poté, co dostane informaci o místě určení a času dodávky, přepravu realizuje. Řidiče si kontroluje podle GPS, která ukazuje, kam přesně dojedou a že vykládají zboží na určeném místě, stejně jako i podle SMS, v nichž řidič informuje o složení, i podle CMR, v nichž je razítko z místa vykládky, nebo podle vážních listů. Po ukončení přepravy se papíry přivezou k nim, kde je zpracuje fakturantka Transportstavu a připraví fakturu za dopravu. Doklady na obchodní oddělení žalobkyně odevzdává ihned po dokončení přepravy on osobně nebo jejich fakturantka. Přílohou faktury je CMR, vážní lístek z nakládky u žalobkyně, vážní lístek z místa vykládky a někdy též certifikát kvality, dílčí prohlášení o shodě nebo záznam o jízdě (tzv. stazka). V případě CMR se 1. díl nechává na nakládce, a k faktuře se tak přikládá 3. díl (posléze se svědek opravil, že jde o 4. díl). Sám si kontroluje razítko odběratele na CMR a vážní lístek, na němž je většinou čas vykládky. Místo určení je mu sděleno obchodním oddělením žalobkyně a zároveň telefonickou cestou či SMS též odběratelem v podobě adresy a konkrétní firmy, přičemž se většinou jedná o rafinérie (Komárno, Wrocław a ještě jedna v Polsku, kterou si nevybavuje) nebo sklady s označenými nádržemi, které mají většinou podobu uzavřených objektů, v nichž je i váha, kde se váží kamion, nejprve plný a pak prázdný. Zboží přebírá zaměstnanec dané firmy, skladník. Konkrétně zboží přepravovali ze sídla žalobkyně v Kolíně, kde došlo k naplnění cisterny řepkovým olejem a jejímu vybavení potřebnými doklady (vážní lístek, dílčí prohlášení o shodě, certifikát a CMR) do Komárna (Maďarsko), do Wrocławu, Knurawa, Lubrze, Czechowic-Dziedzic (Polsko) a dalších míst, které si už nepamatuje. K dotazu žalobkyně doplnil, že se zboží vozilo i do a z externího skladu žalobkyně v Čáslavi. Trasu určuje svědek. CMR včetně potvrzení v části 23 si vyplňuje v den jízdy či den předem řidič nebo jej obdrží od svědka už vyplněné podle objednávky z obchodního oddělení žalobkyně. Zboží řidič vyloží jedině na pokyn od svědka, který jej

dá na základě zaplacení zboží. Řidič si ověří předání správné osobě tím, že od svědka obdrží telefonní číslo dané firmy, které mu den předem sdělí odběratel, dále mají sjednaný PIN kód, který si ověřuje na místě, a musí souhlasit místo vykládky a razítka firmy. S odběratelem si svědek ověřuje SPZ tahače i cisterny a váhu řepkového oleje. Řidič na místě určení předává CMR, vážní lístky, dílčí prohlášení a certifikát a naopak přebírá vážní lístky, potvrzený CMR a někdy doklad o potvrzení kvality. Nikdy nedošlo k přečerpání během přepravy, čerpání z cisterny do cisterny je přísně zakázáno. Stejně tak nikdy nedošlo k vykládce na místě neodpovídajícím CMR. Zpáteční cesty jede cisterna prázdná. Jen jednou se stalo, že řidič nedostal instrukci k vyložení a na základě svědkova povolení se vracel zpět na místo nakládky se stejnými doklady, se kterými vyrazil. V rámci dodacích parit DAP a FCA se pro dopravce přeprava ani dokumenty neliší, tyto parity neovládá, ale myslí si, že DAP značí dodání na místo a FCA je z místa nakládky. Vlastníkem zboží během přepravy byla podle jeho názoru žalobkyně, škoda by tak v případě znehodnocení zboží vznikala jí. Cena dopravy byla dojednávána cca týden předem ústně se žalobkyní, přepravu hradila žalobkyně. Souvislost mezi odesílatelem a osobou potvrzující přijetí na CMR není svědkovi známa. K dotazům na konkrétní CMR svědek uvedl, že např. tam, kde byla jako odesílatel uvedena VZ CORPORATION přepravu objednávala asi ona a byla také vlastníkem zboží. Žalobkyně v CMR není jako odesílatel, protože dopravu hradila dle své objednávky VZ CORPORATION. Podle této objednávky byl též vyplněn odesílatel a příjemce do CMR. Pro VZ CORPORATION se zboží vozilo vždy do rafinerie ve Wroclawi, kde obdrželi vážní lístek a potvrzený CMR. Za VZ CORPORATION svědek jednal osobně i telefonicky s panem K.. Pokud byl zadavatelem přepravy někdo jiný než žalobkyně, tak se potřebné dokumenty posílaly jemu. Pokud jde o dodávky Michalu Ciejpovi, zboží šlo do Knurówa, Przemysłowa 18. Tam byl svědek i osobně jako řidič a zboží šlo do označené nádrže. Jako řidič byl i ve Wroclawi. Postup vyplňování CMR probíhá tak, že se nejprve vyplní odesílatel, příjemce, místo nakládky a vykládky, dopravce a přípojný doklady. Po naložení se zapíší váha a plomby. Datum se uvádí před odjezdem. První (červený) list se vytrhne a zanechá na místě nakládky a na vykládku se jede s 2. až 5. listem. Tam se orazítkuje odběratelem nebo místem vykládky a uvede se datum přijetí zboží a podpis. 2. list se zanechá na vykládce, 3. list zůstává dopravci a 4. a 5. příkládají k faktuře za přepravu. Svědek si nepamatoval, že by někdy dělal opravy na CMR, určitě ne na požadavek žalobkyně. Při změně údajů se má postupovat tak, že se údaj škrtně a nový údaj se uvede vedle.

102. Dne 14. 12. 2016 správce daně žalobkyni zaslal výzvu k prokázání dodání zboží do jiného členského státu a naplnění podmínek pro osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH u deklarovaných dodání, konkrétně že zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě, že bylo odesláno nebo přepraveno z tuzemska do jiného členského státu a že doprava byla zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou. Správce daně popsal doposud předložené doklady a sdělení žalobkyně a vyjádřil pochybnosti o tom, že zboží bylo odesláno či přepraveno do jiného členského státu a že bylo dodáno konkrétním osobám deklarovaným na daňových dokladech a v souhrnném hlášení. Poukázal na to, že na CMR převzetí zboží potvrzovaly odlišné subjekty od deklarovaného odběratele, mnohdy na CMR žalobkyně nefigurovala ani jako dodavatel, a pokud v případě Michala Ciejpy tento odběratel potvrdil na některých CMR převzetí, není prokázáno, kde došlo k převzetí zboží, protože se u některých takových CMR liší místo vykládky a místo vystavení vážního lístku. Svědek H. přitom neznal vztah subjektů potvrzujících převzetí k deklarovaným odběratelům a nebyl schopen vysvětlit, proč se nachází razítka deklarovaného odběratele na

exempláři CMR pro odesílatele. Správce daně též poukázal na zjištění z mezinárodních dožádání, jež nepotvrzovala, že by odběratelé vykávali přijetí zboží.

103. Na výzvu reagovala žalobkyně dne 3. 2. 2017 sdělením, že do údaje o konečném příjemci na fakturách je účetním softwarem automaticky doplňován subjekt vyplněný jako odběratel, zmíněný údaj tak není relevantní. K dodávkám VZ CORPORATION žalobkyně konstatovala, že ne u všech plnění byla sjednána dodací podmínka FCA, ve většině případů šlo o podmínku DAP, jak to dokládají objednávky, na nichž také VZ CORPORATION potvrdovala přijetí. CMR listy byly administrativním pochybením dopravce, který CMR vyplňoval podle jednoho vzoru, vyplněny nesprávně, v položce 1 měla být v případě dodací podmínky DAP uvedena žalobkyně, neboť zajišťovala přepravu. Pokud jde o výdejku od Starbright a související vážní lístek u faktury č. 21500907 pro VZ CORPORATION a faktur č. 21500952 a č. 21500968 pro Michala Ciejpu, v daném případě byla dodávka distribuována přímo ze skladu BOHEMIA – Lynx s.r.o. jakožto dodavatele žalobkyně, který se nacházel ve stejném areálu (Starbright) jako externí sklad žalobkyně. Váha Viking Group s.r.o. zajišťovala pro Starbright vážení. Zboží s ohledem na jeho vysokou kvalitu splňovalo požadované technické parametry a nemuselo být u žalobkyně technicky upravováno. Protože se nejednalo o dodávku z externího skladu, není dodávka zaznamenána v dříve předložené skladové knize, ale ve skladové knize vedené pro sídlo žalobkyně. Pokud jde o zpochybnění plateb informacemi z mezinárodních dožádání, žalobkyně připomněla, že realizaci transakcí doložila vlastními bankovními výpisy. K rekapitulaci výsledku svědka H. žalobkyně namítla, že ji správce daně dezinterpretuje a vyjímá z ní jen krátké pasáže k otázkám, u nichž je legitimní, že o nich svědek nic neví. K vztahům mezi odběrateli a osobami přebírajícími zboží by musel dopravce disponovat smluvní dokumentací, kterou mu ovšem nemůže předložit ani žalobkyně s ohledem na doložku o mlčenlivosti, jež je součástí kupních smluv. Navíc dopravce takové informace pro svou činnost nepotřebuje. Ve vztahu k dodávkám pro Michala Ciejpu, Hedonis a KOMODITY žalobkyně předložila správci daně prohlášení pořizovatelů, že v příloze specifikované zboží bylo předáno k přepravě a přepraveno do jiného členského státu. Konkrétně za Hedonis prohlášení podepsal dne 2. 11. 2015 Dorian Buczny, za KOMODITY dne 22. 11. 2016 není u podpisu a razítka jméno vyplněno a v případě Michala Ciejpy bylo prohlášení podepsáno a razítkem opatřeno dne 18. 10. 2016. Příložené tabulky v členění na označení smlouvy, faktury, objem dodávky, datum naložení, číslo vážního lístku SPZ, příjmení řidiče, označení dopravce, číslo nebo datum CMR, stát a místo dodání, datum vyložení a data úhrad jednotlivě identifikují dodávky ke konkrétním fakturám a jsou opět podepsány a kromě Hedonisu i opatřeny razítkem odběratele. Žalobkyně uzavřela, že s ohledem na předložené listiny má za to, že prokázala všechny podmínky stanovené § 64 zákona o DPH.
104. Dne 13. 3. 2017 žalobkyně k dotazům správce daně sdělila, že prohlášení pořizovatelů obdržela e-mailem, ale že si vyžádá zaslání originálů. V dané věci za žalobkyni elektronicky jednala Ing. P. s M. C., s paní I. H. za KOMODITY a s panem D. B. za Hedonis. Následně žalobkyně dodala, že s ohledem na potřebu předložení prohlášení správci daně a neznalosti českého jazyka a českého práva na straně odběratelů text prohlášení připravila v součinnosti s nimi žalobkyně. Dne 7. 4. 2017 dále žalobkyně předložila e-mail, jímž R. K. jakožto obchodní ředitel VZ CORPORATION zasílal dne 8. 6. 2015 svědkovi H. se žádostí o vyplnění CMR pro zítřejší přepravu mj. vzorový CMR. Jeho obsah odpovídá v zásadě tomu, jak jsou vyplněny CMR doložené k dodávkám pro VZ CORPORATION s tím, že ve vzoru je jako dodavatel vyplněna VZ CORPORATION a jako odběratel Hedonis s místem nakládky u žalobkyně, a to na paritě FCA Kolín. Předložil též kopii plné moci

k zastupování, kterou M. C. dne 3. 11. 2015 předložil finančnímu úřadu. Dne 19. 6. 2017 žalobkyně předložila originály prohlášení M. C., na což správce daně namítl, že se liší od dříve předloženého prohlášení (datem vystavení, velikostí tabulky a umístěním razítka a podpisu pod ní).

105. Při ústním jednání dne 5. 9. 2017 byla žalobkyně seznámena s výsledkem kontrolního zjištění, jímž bylo konstatováno, že správce daně žalobkyni neuzná osvobození z dodání zboží do jiného členského státu pro odběratele VZ CORPORATION, Michal Ciejpa, Hedonis, KOMODITY a OOV a tato plnění s odkazem na § 22 odst. 1 a 2 zákona o DPH jako dodání do jiného členského státu neosvobozená od daně započte na řádek 1 jako tuzemská dodání. Mimo jiné správce daně k vysvětlení žalobkyně, že byla sjednána dodací podmínka FCA, a proto je v CMR uvedena VZ CORPORATION jako odesílatel, konstatoval, že žalobkyně měnila tvrzení o tom, zda bylo dodáno s dodací podmínkou FCA či DAP. Přitom, i když posléze uváděla, že většinou šlo o dodání na paritě DAP, a tato podmínka byla uvedena v objednávkách, žalobkyně i k takovým dodávkám evidovala fakturu za přepravu. Věc nevysvětluje ani předložený e-mail, jímž VZ CORPORATION žádala o vyplnění CMR dle vzoru jen pro přepravu dne 9. 6. 2015, a ne pro všechny přepravy, a to aniž by byl patrný důvod takové žádosti. Navíc svědek Habich uvedl, že si nepamatuje, kdo mu sdělil, že má jako odesílatele uvést VZ CORPORATION. I kdyby šlo o univerzální vzor, žalobkyni by to nijak nezbavovalo povinnosti doložit splnění všech podmínek pro osvobození dodání od daně. Ani dodací listy s razítkem VZ CORPORATION v části určené pro potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu podle správce daně nepotvrzují dodání zboží, jelikož z nich není patrné, kdy a kde a proč právě v uvedené části byly potvrzeny, přičemž svědek H. ve výčtu dokumentů, které s sebou veze řidič, dodací listy nezmínil, takže nemohly být potvrzeny při vykládce. Na CMR přitom převzetí zboží potvrzují subjekty odlišné od deklarovaného odběratele a žalobkyně se ani nezajímala, jaký je jejich vztah k deklarovanému dodavateli. Skutečnost, že údaj o konečném příjemci na fakturách nemá vypovídací hodnotu, jen prohlubuje pochyby správce daně. Tvrzení o naložení zboží u externího dodavatele v Čáslavi by znamenalo, že údaj v CMR o nakládce v Kolíně by odporoval skutečnosti. Nadto v žalobkyní označené skladové knize není dodávka dne 5. 8. 2015 zaznamenána, první pohyb zboží je evidován až 30. 9. 2015. Předložené důkazní prostředky jsou tak podle správce daně samy o sobě nevěrohodné i bez přihlídnutí k informacím plynoucím z mezinárodního dožádání. Ani přijaté platby z účtu VZ CORPORATION neprokazují, že zboží bylo tomuto odběrateli dodáno do jiného členského státu. Žalobkyně měla mít již v okamžiku uplatnění osvobození od daně adekvátní důkazní prostředky, z nichž klíčovým je CMR, přesto se ale spokojila s CMR, v nichž není označena jako odesílatel, a považuje to jen za drobnou chybu zaměstnanců dopravce. Postupovala tak zcela neobezřetně. Obdobně u dodávek Michalu Ciejpovi tvrzení o naložení zboží v Čáslavi zpochybňují údaj o místě nakládky v CMR. Pokud na sedmi CMR je razítko a podpis Michala Ciejpy, není u něj uvedeno, kdy a kde zboží převzal, ač tiskopis žádá vyplnění i místa a data převzetí zboží. Nadto je nedůvěryhodné, že by se vykládek vždy osobně účastnil, a spíše se jeví, že razítko a podpis byly připojeny až dodatečně. Pochybnost posiluje i to, že u tří z těchto sedmi CMR žalobkyně předložila stejnopisy pro příjemce, jejichž originály by disponovat neměla, a u dvou dalších žalobkyně tvrdila jiné místo dodání, než je zapsáno v CMR. Na dalších CMR pak přijetí zboží potvrzovaly subjekty odlišné od Michala Ciejpy. Správce daně též odmítl uvěřit předloženým prohlášením pořizovatele, jelikož se originál liší od dříve předložené elektronické verze, prohlášení obsahuje údaje, jež Michal Ciejpa nemohl znát, jelikož se

neúčastnil přepravy, a u pěti potvrzovaných faktur jsou v některých údajích odchylky od předložených listin (např. označení CMR, SPZ a jméno řidiče, jiná adresa vykládky nebo dokonce proškrtnuté datum vykládky). Správce daně žalobkyni též vytkl, že se liší její tvrzení o tom, kdo zajišťoval přepravu. Dále pak správce daně doplnil obdobné hodnocení k fakturám č. 21500995, č. 21501028 a č. 21501054 ze zdaňovacího období září 2015 s tím, že vzhledem k tomu, že žalobkyně doložila, že část záloh na tato dodání byla uhrazena v srpnu 2015, je namísto příslušné částky zdanit právě v tomto zdaňovacím období. Ve vztahu k dodávce pro KOMODITY správce daně žalobkyni vytkl, že si k ověření totožnosti osoby jednající za odběratele vystačila s vizitkou, a poukázal na to, že na předloženém CMR vůbec deklarovaný odběratel nefiguruje a že v rámci mezinárodního dožádání slovenský správce daně nepotvrdil priznání odpovídající částky na straně KOMODITY, která ani nepředložila daňové doklady k tomuto zdaňovacímu období. Prohlášení pořizovatele je nedůvěryhodné, protože i zde paní Houdková potvrzuje údaje, o kterých nemůže bez zprostředkování žalobkyně nic vědět, protože se neúčastnila přepravy, a to včetně místa vykládky, ačkoliv sama slovenskému správci daně uvedla, že společnost potvrzující razítkem přijetí zboží vůbec nezná. Prohlášení také uvádí číslo smlouvy, ačkoliv byla předložena jen objednávka bez uvedeného místa vykládky a údajů o subjektech vyskytujících se v CMR. U odběratele Hedonis správce daně poukázal na nedbalý přístup žalobkyně, když do kupní smlouvy uvedl jako kontaktní osobu kohokoliv (A. R.), aniž by si ověřila její vazbu na protistranu. U pana H. pak nebylo jakkoliv doloženo, kdo to je a jakou funkci u deklarovaného odběratele zastával. Razítka deklarovaného odběratele byla dle tvrzení žalobkyně umístěna na kopie CMR omylem, na originále tak nejsou, a žalobkyně svá tvrzení tudíž opírá jen o polské vážní lístky, na nichž jsou ovšem uvedeny zcela odlišné subjekty než Hedonis. Také na CMR převzetí zboží nepotvrzuje Hedonis. I v jejím případě prohlášení pořizovatele potvrzuje skutečnosti, jež mohla znát jen zprostředkovaně od žalobkyně, přičemž obsahuje nesrovnalosti, jako je odkaz na žalobkyní nepředloženou smlouvu s nezvyklým formátem čísla či nesprávnou SPZ a jméno řidiče u jedné z dodávek. Navíc žalobkyně předložila s totožným datem 2. 11. 2015 prohlášení za více zdaňovacích období, a to i za listopad 2015, v němž jsou potvrzovány dodávky, jež v té době ještě neproběhly. To zpochybňuje důvěryhodnost všech takových prohlášení. Správce daně poukázal na rizikovost komodity a vysoké objemy dodávek s tím, že za daných okolností nelze uskutečnění dodávek prokázat takto neurčitým a rozporuplným prohlášením. Dále též správce daně vyjádřil přesvědčení, že by svědek Habich měl dobře znát dodací podmínky Incoterms, postup při vyplňování CMR a subjekt nesoucí škodu na zboží, jelikož se jedná o klíčové informace pro dopravce a rizika, jež při své činnosti nese. Správce daně uzavřel, že netvrdí, že zboží fyzicky neopustilo území České republiky, ale že má pochybnosti o jeho dodání deklarovanému pořizovateli v situaci, kdy § 64 zákona o DPH vyžaduje existenci přímo konkrétní osoby registrované k dani v jiném členském státě, která tam předmětné zboží skutečně pořídila.

106. Na výsledky kontrolního zjištění žalobkyně reagovala vyjádřením ze dne 17. 12. 2017, v němž namítla, že správce daně nepatřičně rozšiřuje její důkazní břemeno a uměle vytváří další podmínky nad rámec zákona. Zákon o DPH v § 64 podle žalobkyně nestanovuje žádné zvláštní podmínky kladené na zmocněnou třetí osobu přepravující zboží mezi dvěma členskými státy, neobsahuje ani žádné podmínky upravující vztah dodavatele, pořizovatele, zmocnitele, osoby hradící přepravu, okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník a oprávnění udělovat přepravci pokyny k přepravě. Stejně tak nestanoví podmínku, aby pořizovatel splnil všechny své daňové povinnosti v členském státě ukončení přepravy. Absence těchto podmínek je dokladem respektu ke smluvní volnosti stran. Plátce dodávající

zboží do jiného členského státu není povinen znát zákonné podmínky platné pro pořizovatele zboží v jiném členském státě a nemusí ani kontrolovat jejich splnění ze strany pořizovatele, když k tomu ani nedisponuje žádnými pravomocemi. Po žalobkyni tak nelze požadovat vysvětlení z hlediska zákonných podmínek osvobození irelevantních nesrovnalostí. Na totožnost pořizovatele zboží, na něž přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník v místě zahájení přepravy, nemá žádný vliv prokázání totožnosti osoby, která převzala zboží v místě ukončení přepravy. Stejně tak na přepravu zboží mezi členskými státy a okamžik jeho dodání nemá žádný vliv to, kdo hradil přepravu a jaká byla cenová ujednání. Žádný vliv na splnění podmínek pro osvobození dodání od daně nemá ani neschopnost cizí daňové správy prověřit pořizovatele zboží. Obchody podle žalobkyně nijak nevybočují z obvyklé obchodní praxe a byly standardně zdokumentovány. Skutečnost, že zboží opustilo území České republiky, správce daně potvrdil. Vzhledem k charakteru transakcí v režimu trojstranného obchodu přitom pořizovatel ani nemohl být uveden na CMR. Žalobkyně si byla vědoma toho, že VZ CORPORATION nemá na adresách vykládky zboží na Slovensku či v Polsku provozovny, jelikož by v takovém případě musela uvést slovenské či polské daňové číslo. Proto ani žalobkyně nepřikládala žádný význam tomu, že na CMR je v kolonce 24 uveden jiný subjekt. Ostatně to, že v místě vykládky zboží není provozovna odběratele a ten ani není přítomen u vykládky zboží, je v zahraničním obchodě běžnou praxí. Žalobkyně nicméně navrhuje, aby si správce daně cestou mezinárodního dožádání ověřil existenci smluvního vztahu mezi deklarovaným odběratelem a společnostmi uvedenými na CMR. Dochází také k přeceňování významu doložek Incoterms, jež neupravují okamžik nabytí vlastnictví kupujícím, ale povinnosti týkající se nakládky a vykládky zboží, celního odbavení, přechod rizika škody na zboží během přepravy a nesení dodatečných nákladů vzniklých při přepravě. Ani chybné uvedení dodací podmínky ale nemůže zpochybnit skutečnost, že k dodání zboží do jiného členského státu došlo, třebaže nebylo vyhověno určitým formálním požadavkům, zejména když ani nemohlo ohrozit výběr daně. Žalobkyně kritizuje, že se správce daně zabývá tím, jestli jednatel či zástupce žalobkyně přesně ví, jaké dokumenty jsou při nakládce předávány dopravci, ačkoliv se ani jeden z nich neúčastní nakládky a vykládky zboží a ačkoliv jim na jejich opakované žádosti správce daně nezaslal otázky v předstihu, aby se mohli připravit a na podrobné otázky odpovědět přesně, aby nedocházelo k nesrovnalostem a daňová kontrola byla vedena účelně. Jednání přitom neprobíhala v sídle žalobkyně, kde by si případně mohli odpovědi ověřit u zaměstnanců, do jejichž pracovní náplně nakládka a vykládka zboží patří. V takové situaci je sporná relevance následných oprav odpovědí žalobkyně na kladené otázky. V daném případě je spor veden jen o to, zda deklarovaní odběratelé, jejichž registrace k dani nebyla zpochybněna, byli skutečnými odběrateli, jelikož správce daně nezpochybnil, že je přeshraniční přeprava spojena s dodávkou uskutečněnou žalobkyní. Za tím účelem proto žalobkyně navrhla provedení důkazu výsledkem Z. V. a R. K. a uvedla jejich přesné adresy. Žalobkyně také tvrdí, že v dané situaci je na správci daně, který tvrdí, že skutečný stav je odlišný od formálně deklarovaného, aby podle § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu prokázal, že zboží bylo dodáno v jiném členském státě neplátcí daně, resp. osobě, pro niž nebylo pořízení zboží z jiného členského státu ve státě pořízení předmětem daně. V této souvislosti též žalobkyně upozornila, že požadavek na registraci kupujícího k DPH v jiném členském státě v § 64 zákona o DPH je v rozporu s čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH a rozsudky SDEU ve věcech *Euro Tyre Portugal* a *VSTR*, podle nichž 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“. Žalobkyně je přitom přesvědčena o tom, že poskytla dostatečné důkazní prostředky k tomu, že zboží pořídily konkrétní osoby povinné k dani, což ostatně vyplývá i ze samotného charakteru dodávaného zboží a jeho množství.

107. Obdobně žalobkyně argumentovala u dodání Michalu Ciepovi, kde zmínila, že správce daně nerozporuje, že zboží bylo předáno přepravci a že přepravu organizoval a hradil kupující, takže se žalobkyně vykládky zboží nezúčastnila. Polské vážní listky si žalobkyně vyžádala od pořizovatele zboží jako další důkazní prostředek o vyvezení zboží z území České republiky. Z předložených důkazních prostředků je podle žalobkyně patrné, že s Michalem Ciepou uzavřela kupní smlouvy, na základě nichž bylo zboží dodáno do místa určení, byla provedena úhrada kupní ceny z bankovního účtu pořizovatele a Michal Ciepa přiznal pořízení zboží od žalobkyně, což polský správce daně nevyvrátil. S použitím pravidel logického usuzování tak lze podle žalobkyně dovodit, že Michal Ciepa zboží dále dodával polským odběratelům (pohledem rozsudku SDEU ve věci *EMAG* se jedná o řetězové plnění). I když samotná platba není dostatečným důkazem, je nutno ji hodnotit v souvislosti s ostatními důkazními prostředky. Kupní smlouva a objednávka prokazují, že si zboží objednal Michal Ciepa, a nelze logicky předpokládat, že by platbami doloženými výpisy z bankovního účtu hradil zboží, které by jemu, resp. jeho smluvnímu partnerovi nebylo dodáno. Skutečnosti namítané správcem daně (problémová komunikace Michala Ciepy s polským správcem daně, chybné stanovení dodací podmínky a jeho nepřítomnost při vykládce) přitom nemohou zpochybnit výše uvedené skutečnosti dokládající splnění hmotněprávních podmínek § 64 zákona o DPH, jelikož nejsou ve vzájemném rozporu a mohou existovat vedle sebe. Ke vztahu mezi Michalem Ciepou a společností WEGA žalobkyně navíc s vyjádřením předložila kopii smlouvy o skladování uzavřenou mezi nimi dne 20. 5. 2015, podle níž se WEGA zavázala pro Michala Ciepu mj. vážit a skladovat surový řepkový olej v nádrži o objemu 60 m³ ve své provozovně na adrese Przemysłowa 18, Knurów, a též dodatek č. 1 ze dne 19. 8. 2015 k této smlouvě o pronajmutí druhé nádrže o objemu 60 m³ ve stejné provozovně. Ve smlouvě obě smluvní strany v § 3 odst. 1 prohlásily, že jsou aktivními plátcí DPH. Žalobkyně v návaznosti na to poukázala na rozsudek NSS č. j. 4 Afs 295/2015-45, který potvrzuje, že převod vlastnického práva je možný i bez fyzického převzetí zboží kupujícím. Proto ani fyzická nepřítomnost odběratele při vykládce zboží není s to vyvrátit obsah předložených důkazních prostředků. Z dokladů je patrné, že šlo o řetězovou dodávku a že zboží pořizovatel nakoupil za účelem dalšího prodeje, jenž proběhl v Polsku jako vnitrostátní dodání. Ke konečné spotřebě a výběru DPH tak došlo v Polsku, a pokud by žalobkyni nebylo přiznáno osvobození od daně, došlo by ke dvojímu zdanění v rozporu s principem neutrality DPH. Žalobkyně v souvislosti s těmito dodáními navrhla provést důkaz výslechem M. C. a E. R. a cestou mezinárodního dožádání ověřit existenci smluvního vztahu mezi deklarovaným odběratelem a společnostmi uvedenými na CMR.
108. Ve vztahu k odběrateli KOMODITY žalobkyně zopakovala to, co uvedla u VZ CORPORATION, poukázala na režim trojstranného obchodu a dodala, že informace o obchodních partnerech odběratelů jsou předmětem obchodního tajemství, žalobkyně nemá možnost tyto informace získat a nezbývá jí, než vycházet z domněnek, jež dedukuje z dostupných důkazních prostředků, z nichž plyne, že obchodní partner KOMODITY, Michal Ciepa, zboží dále v Polsku prodal tam registrované společnosti ECO TECH. Žalobkyně v souvislosti s tímto dodáním navrhla provést důkaz výslechem Michala Ciepy a I. H. a cestou mezinárodního dožádání ověřit existenci smluvního vztahu mezi deklarovaným odběratelem a společnostmi uvedenými na CMR. I ve vztahu k dodavateli Hedonis žalobkyně zopakovala to, co uvedla u VZ CORPORATION, včetně důkazního

návrhu cestou mezinárodního dožádání ověřit existenci smluvního vztahu mezi deklarovaným odběratelem a společnostmi uvedenými na CMR. Svědecké výpovědi v tomto případě navrženy nebyly.

109. Dne 8. 1. 2018 správce daně předvolal k výsledku R. K., obálka z adresy v Bratislavě, kterou žalobkyně specifikovala ve vyjádření, se však vrátila nevyzvednutá zpět. Svědkyni E. R., která je na adrese uvedené žalobkyní neznámá a na adrese trvalého pobytu jí šla pošta do P. O. Boxu, se nepodařilo ani předvést za pomoci policie, neboť v místě nebydlí.
110. Dne 22. 2. 2018 správce daně vyslechl svědka Z. V., který sdělil, že založil v roce 2015 VZ CORPORATION kvůli obchodům s minerálními oleji v Maďarsku a byl jejím jednatelem. Fungování společnosti je asi od roku 2017 pozastaveno. V Maďarsku měli jen kancelář a místo pro vyřizování pošty, neměli provozovnu ani skladové prostory. Zaměstnance neměli, jen v letech 2015 a 2016 obchodního ředitele na dohodu, jímž byl Slovák žijící v Praze, pan R. K.. Ten měl na starosti Čechy a jednal se žalobkyní, v podstatě vyřizoval všechny smlouvy a obchody, sjednával dopravu a svědek se staral jen o finance. V Čechách obchodovali i s jinými subjekty než se žalobkyní, ale na jejich jména si už nevzpomene. Pak měli obchodní partnery z Polska a Ukrajiny, ale ty už také nespecifikuje. Pan K. měl jen jediný pokyn, a to sehnat dodavatele, navázat s ním kontrakt a domluvit podmínky, svědek to pak dotahoval finančně do konce. Oprávnění podepisovat dokumenty si ale myslí, že pan K. neměl. Svědek mluvil za žalobkyni jen s nějakou paní, patrně obchodní ředitelkou nebo zástupkyní, po telefonu, jinak s nimi jednal pan K.. Po úvodním telefonu tam byla jedna či dvě osobní návštěvy a pak se komunikovalo každodenně ohledně cen. Žalobkyně po nich chtěla obvyklé dokumenty, jako je výpis z obchodního rejstříku. Se žalobkyní obchodovali v roce 2015, v roce 2016 už asi ne, myslí si, že přišli o odběratele. Obchodovali s řepkovým olejem, zboží šlo z Kolína, kde ho v podstatě VZ CORPORATION hned přebírala, a šlo hned k zákazníkovi v Polsku. Kontrolu fakturovaného zboží prováděl svědek v Praze jednou měsíčně porovnáním dokladů a financí. Specifikace zboží byla v objednávce, vždycky byla jedna velká na 200 t a pak byly dílčí objednávky na jednotlivá auta. Ta vozila přibližně 24 t a ty se platily zvlášť, na každé auto byla faktura, dodací list a platba. Platba šla z účtu u ČSOB. VZ CORPORATION od žalobkyně přebírala dodací list a fakturu a to je asi všechno. Doklady šly hned e-mailem, než auto odjelo, už měl doklady na stole. Vedle toho se vyhotovovaly taky CMR a objednávka na dopravu, i když neví, jestli něco ještě nechybí. Všechno podepisoval on. Zboží za VZ CORPORATION přebíral pan K. nebo měl i nějakého zástupce, protože do Kolína nejezdil každý den. Když měl svědek dokumentaci, fakturaci od žalobkyně, tak zboží fakturoval polské straně, z Polska přišly peníze, on zaplatil žalobkyni, ta naložila auto a člověk jim zavolal, že je auto plné a může odjet. Pak mu jen volali, že se složilo v Polsku. Jak probíhala vykládka a kdo jí byl přítomen, svědek nevěděl. V Polsku měli dva zákazníky, jméno neví, a zboží předávali ve Wrocławu a ještě na jednom místě. K čemu zboží zákazníkům sloužilo, nevěděl. Přepřavu zajišťovala VZ CORPORATION, většinou ji objednával a hradil svědek, jméno přepravce si již nepamatuje, byl z Česka. Dodací podmínky byly specifikovány v objednávce. Přepravce jim do e-mailu předával CMR a fakturu, pak to snad přicházelo poštou, už si ale není jistý. Myslí si, že k dodávkám byly kupní smlouvy. CMR asi podepisoval pan K.. Posléze svědek po předložení různých CMR a dodacích listů potvrdil, že na nich jsou podpisy pana K., v případě objednávek byly na některých i podpisy svědka. Ke jménům subjektů z vážných lístků se neuměl vyjádřit s tím, že to jsou otázky na pana K., který zprostředkoval nákup i odbyt. Dnes už ale na pana K. nemá kontakt, telefonní číslo na něj už nefunguje. VZ CORPORATION měla v Maďarsku účetní, která podávala daňová priznání a 100% tam

bylo vykázáno i dodání od žalobkyně, svědek zpracovával celý svazek a posílal jí ho do Maďarska. Na druhou stranu svědek konstatoval, že neví, kde se dokumenty vzniklé během činnosti VZ CORPORATION nacházejí.

111. Dne 12. 3. 2018 správce daně vyslechl I. H., která potvrdila, že se žalobkyní v letech 2015 a 2016 obchodovala, nakupovala od nich řepkový olej a jednou jim dodala řepkové semeno, ale bylo tam strašně málo obchodů, měla i jiné dodavatele. KOMODITY založila na Slovensku ona kvůli trojstranným obchodům, dříve měla zaměstnance, teď už má jen externí účetní. Sklady neměly, resp. jen v Ostravě, ale tam se zboží od žalobkyně neskladovalo, to jelo hned do Polska. Žalobkyni sama kontaktovala, původně domlouvala s kolegou paní P. obchod s litrovými baleními slunečnicového oleje, na čemž se nedohodli, a ten jí dal kontakt na paní Peckovou ohledně prodeje volně loženého řepkového oleje. Paní P. ji osobně chtěla vidět a chtěli taky poslat výpis a kartičky DPH, což novým partnerům posílá normálně. KOMODITY olej prodávala polským odběratelům. Obchod vždy probíhá stejně, a to nejen se žalobkyní. Když se domluví na zboží a ceně, tak si určí den nakládky, sdělí řidiče, SPZ a čas příjezdu. Auto se naloží, dodavatel jí zavolá váhu a pošle fakturu. Žalobkyně ale vždy chtěla zálohu, takže se dopředu platila proforma, např. den předem, a po naložení zboží se dělá doučtování podle toho, kolik se skutečně naložilo. Peníze posílala ona převodem z účtu. Pak se odjíždí, protože už mají peníze na účtu. Nakládalo se vždy u žalobkyně, instrukce s místem nakládky měl řidič, na kterého vždy měli telefonní číslo, od KOMODITY a vykládalo se tam, kde chtěl odběratel. Následně tak do 14 dnů nebo do týdne se zasílaly vážní lístky, CMR a prohlášení, což si hlídali zaměstnanci, kteří na to měli i tabulky. Je běžnou praxí, že doklady k dodávkám chodí e-mailem nebo poštou. Myslí si, že žalobkyně chtěla objednávku na celou dodávku, kterou dělala podle toho, kolik jí na začátku měsíce paní Pecková sdělila, že má volných tun, dodané množství ale pak nemuselo souhlasit s objednávkou. Každá olejárna totiž řeší ceny, a když stoupnou, tak řeknou, že nedodají, což plyne z obchodní dohody. Dopravu objednávala buď ona, nebo odběratel, dle dohody, a prováděla ji buď spedice, nebo odběratel svými auty. U Michala Ciejpy, kam šlo jedno auto, to byla firma Pajdex. Tomu dodávala zboží od jiných olejářů, on byl největším odběratelem. Jestli měl skladové prostory, to neví. Poláci mívají obvykle nějaké pronajaté prostory od firmy v Polsku. KOMODITY zboží od žalobkyně pořídila v České republice a sama je pak dodala svým odběratelům v Polsku. Příjem dodávek potvrzovala na prohlášení ona, někdo chtěl podepisovat i fakturu. CMR má u sebe spedice nebo je vystavuje dodavatel. Napiše se váha, místo určení, odběratel, razítko dodavatele, že to odjelo, potvrzení spedice a na vykládce je konečný odběratel. Při nakládce zboží za KOMODITY nikdo nepřebíral, zboží přepravoval, resp. přepravu platil odběratel. Když přepravu zajišťovala, tak její cenu promítla do kupní ceny. Údaje posílal odběratel nebo KOMODITY, pokud znali spedici. Myslí si, že v CMR byla KOMODITY uvedena v položce č. 2. CMR za KOMODITY nikdo nepotvrzoval. To, že žalobkyně dodala zboží KOMODITY, bylo prokázáno tím, že se auto naložilo a že se vyložilo, což plynulo z komunikace s řidičem. Taky se na vykládce dělaly náhodné testy na nečistoty oleje. K dotazu na ECO TECH uvedla, že si myslí, že je to sídlo nějaké váhy v Polsku a *magazyn* je sklad. Dále svědkyně dostala k nahlédnutí několik CMR. K CMR ze srpnové dodávky řekla, že neví, jestli jde o dodání pro KOMODITY, ale spíše ne, protože jim to v položce 24 potvrzoval odběratel. Nicméně do Wodzisław Śląskie zboží vozili.
112. K projednání zprávy o daňové kontrole došlo dne 12. 4. 2019. Zpráva o daňové kontrole v podstatě ve věci sporných dodání do jiného členského státu zopakovala závěry vyslovené již ve výsledku kontrolních zjištění. Správce daně trval na tom, že žalobkyně neprokázala

naplnění podmínek § 64 zákona o DPH, konkrétně dodání zboží do jiného členského státu deklarovanému pořizovateli, což vede v souladu s rozsudkem č. j. 8 Afs 14/2010-195 k posouzení transakce jako tuzemské. Protože žalobkyně není schopna jednoznačně prokázat okolnosti přepravy a osoby přebírající zboží, svědčí to o její neobezřetnosti při obchodech s rizikovou komoditou ve velkých objemech a o nedostatku dobré víry v to, že bude schopna uplatnění osvobození od DPH prokázat. Žalobkyně postupně dokládá v reakci na pochybnosti správce daně různé listiny, ty jsou však vždy spojeny s dalšími nesrovnalostmi a pochybnosti správce daně nevyvrací. Tvrzení žalobkyně přitom nepotvrzují ani výsledky mezinárodních dožádání. Tvrzený standardní způsob dokumentace obchodů ze strany žalobkyně podle správce daně rozhodně není dostačující pro prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně. Žalobkyně si měla prověřit např. sídlo odběratelů, zjistit si jejich obchodní historii, zajistit si podpisové vzory a notářská ověření už jen proto, že je jí z probíhajících kontrol za jiná zdaňovací období známo, že u většiny jejich odběratelů řepkového oleje byly zjištěny nestandardní skutečnosti (subjekty nemají relevantní obchodní historii, zapsaný předmět podnikání neodpovídá skutečným aktivitám, mají virtuální sídlo a jsou nekontaktní pro své správce daně). Tato neobezřetnost žalobkyně je podle správce daně dlouhodobá a trvá minimálně od počátku roku 2016. Tvrzení žalobkyně o softwarové chybě při uvádění konečného příjemce na fakturách správce daně odmítl s tím, že stav, kdy žalobkyně vyhotovuje doklady se zavádějícími údaji, trvá i v srpnu 2017. Neobezřetnost žalobkyně správce daně nedovozuje z pravidel Incoterms, ale z toho, že není schopna doložit, v jaké dodací podmínce bylo zboží skutečně dodáno. Správce daně vyžaduje faktickou bezchybnost, úplnost a logickou spojitost důkazních prostředků s transakcí a v případě nesrovnalostí očekává odpovídající a řádně doložené vysvětlení vedoucí k odstranění pochybností. Žalobkyně formálně deklaruje, že dodala zboží konkrétnímu odběrateli, ale žádný z předložených důkazních prostředků nedokazuje, že by tomu tak skutečně bylo. Právě protože odběratel nebyl fyzicky přítomen u vykládky zboží, měla si žalobkyně zajistit odpovídající důkazní prostředky prosté nesrovnalostí. Pokud žalobkyně poukazuje na § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu, ten by správcem daně zakládal důkazní břemeno, jen v případě prokázání disimulace právního úkonu žalobkyně, v tomto případě ale jde o to, že skutečný stav je odlišný od formálně deklarovaného. Pokud jde o nově uplatněná tvrzení o trojstranném obchodu, žalobkyně ničím nedoložila, že by transakce proběhly v režimu § 17 zákona o DPH. Třístranný obchod by měl být primárně stanoven už v kupní smlouvě, neplyne však ani z objednávek. Již z definice třístranného obchodu se přitom podle správce daně podává, že jde o obchod uzavřený mezi třemi osobami registrovanými v jiných členských státech, takže by žalobkyně musela mít informace o konkrétním postavení zúčastněných subjektů, což zjevně nemá. K požadavku na zjištění povahy smluvních vztahů deklarovaných odběratelů se subjekty uvedenými v CMR mezinárodním dožádáním správce daně konstatoval, že ani samotná povaha takového smluvního vztahu by neprokazovala, že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli. Na některé z těchto subjektů se správce daně již dotazoval, avšak jen zjistil, že byly nekontaktní (např. Howiter, Hedonis aj.). Na CMR je uvedeno více takových subjektů a ani žalobkyně zjevně neví, které z nich mají mít smluvní vztah s deklarovaným odběratelem. Nadto žalobkyně měla příslušnými doklady disponovat již v době uplatnění osvobození a není oprávněna požadovat, aby za ni tuto povinnost suploval správce daně. K otázce, kdo obstarával přepravu, správce daně upozornil na to, že si tvrzení žalobkyně a předložené listiny v konkrétních případech protirečí. Žalobkyně také opakovaně měnila tvrzení o dokladech předávaných při naložení, ač k tomu měla dostatečný prostor a někdy na to

byla tázána i ve svém sídle, kde si mohla svá tvrzení ověřit a neměla důvod uvádět jen své domněnky. Chtěla-li žalobkyně uplatnit osvobození od daně, nemohla se spokojit s odkazem na ustanovení o mlčenlivosti v kupních smlouvách, ale měla si zajistit nejprve důkazní prostředky dokládající dodání zboží deklarovanému dodavateli.

113. Pokud jde o dodávky VZ CORPORATION, pochybnosti neodstranil ani výslech Zdeňka Vyoralu, jelikož v podstatě veškerou činnost zajišťoval obchodní zástupce K., kterého si svědek ani řádně neověřil a jehož samotného nebylo možné vyslechnout. Svědek V. si přitom protiřekl v tom, když tvrdil, že pan K. neměl podpisové oprávnění, ale následně říkal, že různé dokumenty podepisoval. U předložených dokumentů, u nichž podpisy přiřadil shodné osobě, se přitom podpisy liší a liší se i podpis svědka na protokolu od podpisů, které uznal za své na předložených objednávkách. Svědek nehovořil o tom, že by se transakce uskutečňovaly v režimu třístranného obchodu, a ačkoliv tvrdil, že dodací listy a faktury dostával hned do e-mailu, zároveň konstatoval, že neví, kde jsou dokumenty z činnosti VZ CORPORATION. Na většinu otázek navíc svědek odpovídal neurčitě a nijak neidentifikoval, komu bylo zboží dodáváno. V případě dodávek Michalu Ciejpovi správce daně poukázal na to, že se k nim vztahuje jen kupní smlouva č. P-ole-02/2015, která ale neobsahuje místo určení ani jiné konkrétní údaje, jež by korespondovaly údajům na CMR a polských vážních lístcích. S ohledem na údaje sdělené polským správcem daně nebylo možné potřebné informace zjistit ani výslechem Michala Ciejpy, přičemž mezinárodní dožádání na jeho straně přiznání a zaúčtování korespondujících částek nepotvrzují. V předložené smlouvě se společností WEGA není uvedeno, že by měla být příjemcem zboží a potvrzovat CMR nebo jiné dokumenty. Je-li ve smlouvě odsouhlasena přítomnost zástupců Michala Ciejpy v prostoru skladu, správce daně nechápe, proč tito zástupci nepotvrdili přijetí zboží, když jej žalobkyně označuje za odběratele. Nebyly předloženy ani vzory dokumentů, jež měly být přílohou smlouvy, a správci daně není jasné, proč WEGA vystavovala dva vážní lístky, přičemž na jednom je Michal Ciejpa jako odběratel a na druhém jako dodavatel. Pokud smlouvu Michal Ciejpa předložil žalobkyni, a to zjevně až v souvislosti s její reakcí na výsledek kontrolního zjištění, není správci daně jasné, proč ji nepředložil též polským daňovým orgánům, nadto když ty zjistily, že Michal Ciejpa nic o obchodech neví a nedisponuje obchodními dokumenty ke své činnosti. Za daných okolností tak daná smlouva není relevantním důkazním prostředkem prokazujícím dodání zboží Michalu Ciejpovi. K daným plněním nebylo možné vyslechnout ani svědkyni E. R.. K dodáním KOMODITY byla vyslechnuta svědkyně H., ale konkrétní dodávku ze srpna 2015 nepotvrdila, když k příslušnému CMR řekla, že tato dodávka jí spíše nepatří, a KOMODITY ani nebyla na CMR v položce č. 2 uvedena. Nepamatovala si ani, jak potvrzovala příjem dodávek, a tvrdila, že prohlášení pořizovatele se vystavovalo do 14 dnů, ale žalobkyní předložené prohlášení je datováno více než rok po dodávce a svědkyně jej sama nezmínila.
114. Dne 16. 4. 2019 správce daně vydal dodatečný platební výměr, jímž žalobkyni v návaznosti na výsledky daňové kontroly doměřil daň ve výši 2 643 798 Kč (namísto původně priznaného nadměrného odpočtu ve výši 4 036 294 Kč) spolu s penále ve výši 528 759 Kč.
115. V odvolání žalobkyně namítla, že správce daně své závěry zakládá na zjevně účelovém hodnocení důkazů a na ničím nepodložených nesrovnalostech, aniž unesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Správce daně je totiž oprávněn žalobkyni vyzývat k prokázání jen takových skutečností, které sama tvrdí. Žalobkyně odmítá, že by bylo její povinností prokazovat obchodní vztahy svých obchodních partnerů s jejich obchodními partnery. Takové důkazní prostředky ani nejsou v její dispozici. Otázky, o co

se žalobkyně zajímá, nebo nezajímá, nejsou relevantní. Žalobkyně je přesvědčena, že podmínky pro osvobození dle § 64 zákona o DPH splnila a že prokázala dodání deklarovaným odběratelům, když přepravu (odeslání) zboží do jiného členského státu ani zajištění přepravy žalobkyní, odběratelem nebo zmocněnou osobou jakožto zbylé dvě podmínky osvobození správce daně nezpochybnil. Žalobkyně namítla, že trojstranným obchodem ve smyslu § 17 zákona o DPH není kupní smlouva uzavřená mezi třemi osobami a vůbec to v kupní smlouvě nebo na daňovém dokladu nemusí být uvedeno. Režim trojstranného obchodu však u VZ CORPORATION potvrdil svědek Vyoral, když uvedl, že zboží šlo z Kolína přímo do Polska. Jeho výpověď korespondovala jak s výpisy z bankovních účtů (popis plateb za zboží), tak s výpovědí svědka H. (jen on smí dát řidiči povolení vyložit zboží poté, co si u žalobkyně ověří zaplacení zboží), přičemž potvrdil i přebírání zboží od žalobkyně v Kolíně panem K. nebo jeho zástupcem. Není tak pravdou, že by svědek nepotvrdil převzetí zboží nebo že by nevěděl, kam se vozilo. Správce daně jeho výpověď dezinterpretuje a nepřihlíží k časovému odstupu od dotazovaných událostí. Žalobkyně též navrhl, aby byl svědek K. kontaktován prostřednictvím společnosti SnixLine s.r.o., v níž je statutárním orgánem a společníkem. V případě dodávek Michalu Ciejpovi žalobkyně namítá nesprávné vyhodnocení důkazu smlouvou o skladování se společností WEGA, jejíž nepředložení jí správce daně původně vytýkal. K tomu, aby mohla WEGA poskytnout skladovací služby, musí do své dispozice přijmout skladované zboží. Tvrzení správce daně, že ve smlouvě není stanoveno, že by WEGA měla být příjemcem zboží, je tak v rozporu s logikou skladování. Stejně tak smlouva výslovně stanoví, že má WEGA vystavovat vážní lístky. Žalobkyně ani nesouhlasí s hodnocením mezinárodního dožádání, jelikož správci daně předložila řadu dokumentů k transakcím, které získala při osobním setkání s Michalem Ciejpou, který s ní ve věci svých obchodů jednal. Že by Michal Ciepa neměl povědomí o svých obchodech, vylučuje i výpověď paní Houdkové, která uvedla, že s ním také osobně jednala. Správce daně také opomíjí skutečnost, že žalobkyně za dodávky obdržela platbu, což v situaci, kdy dodávka byla dodána v dohodnutém termínu a kvalitě a nebyla reklamována, prokazuje, že odběratel (ať již Michal Ciepa, nebo Hedonis) zboží obdržel. Existenci trojstranného obchodu potvrdila i svědkyně H. v případě KOMODITY, která dodávky podrobně popsala a potvrdila, že na místě vykládky v Polsku uvedené na CMR jsou skladové prostory. V závěru pak žalobkyně opětovně namítla, že správce daně neprokázal, že by zboží dodala v tuzemsku nebo v jiném členském státu osobě, která nebyla osobou povinnou k dani. Že muselo jít o osobu povinnou k dani, podle ní plyne i ze samotného charakteru surového řepkového oleje určeného pro výrobu bionafty a jeho množství.

116. V odvolacím spise je založena plná moc pro R. K. vystavená Z. V. (jeho podpis ze dne 1. 7. 2015 byl notářsky ověřen) k tomu, aby za VZ CORPORATION v plném rozsahu jednal s obchodními partnery o nákupu a prodeji komodit, zvláště řepkového oleje, vystavoval objednávky, nabídky, faktury, dodací listy a následně uzavíral smlouvy. Dále je zde odpověď na mezinárodní dožádání, v níž slovenský správce daně sdělil, že pan R. K. je jakožto jednatel slovenské společnosti ALPHAREOS s.r.o. nekontaktní a pokus o jeho předvedení nebyl úspěšný, přičemž i když je jeho jméno na zvonku bytového domu, na zvonění nikdo nereagoval a tamější obyvatelé jej neznají. Je založen také dotaz na místně příslušného správce daně na kontaktnost společnosti SnixLine s.r.o., odpověď však správní spis neobsahuje.
117. Dne 22. 4. 2021 byla žalobkyně dle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámena se zjištěnými skutečnostmi, konkrétně že se svědka Kubáče nezdařilo vyslechnout a že nebyly odstraněny

pochybnosti ohledně naplnění podmínek § 64 zákona o DPH. Žalobkyně reagovala vyjádřením, v němž měla za to, že podmínky pro osvobození dodání od DPH byly prokázány již dříve shromážděnými důkazy.

118. Dne 28. 5. 2021 žalovaný vydal napadené rozhodnutí, jímž změnil dodatečný platební výměr tak, že snížil doměřenou daň na částku 2 353 648 Kč a penále na 528 759 Kč v důsledku uznání osvobození ve vztahu k dodávkám pro OOV, ve zbytku však dodatečný platební výměr potvrdil. Napadené rozhodnutí bylo zástupci žalobkyně doručeno dne 1. 6. 2021. V jeho odůvodnění žalovaný obecně uvedl, že aby bylo možné uplatnit nárok na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu, musí být splněny tři podmínky: 1) právo nakládat se zbožím musí být převedeno na pořizovatele, 2) zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu a v důsledku toho opustilo území České republiky a 3) zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě. Tyto podmínky musí prokázat daňový subjekt a ve svém vlastním zájmu by již v okamžiku vystavení daňového dokladu měl disponovat věrohodnými a objektivními důkazy, že zboží skutečně bylo dodáno do jiného členského státu, kde má být užíváno či spotřebováno konečným zákazníkem. I když nebylo splnění hmotněprávních podmínek prokázáno, je třeba zkoumat dobrou víru daňového subjektu, zda z důkazních prostředků, které si k obchodní transakci opatřil, mohl nabýt oprávněného dojmu, že tyto podmínky byly splněny. Jestliže přitom tyto podmínky nejsou splněny, je nutno dodání posoudit jako dodání v tuzemsku. V případě dodávek VZ CORPORATION tato společnost nebyla na žádném z CMR listů uvedena jako odběratel nebo konečný příjemce, ale jako odesílatel. Samotná žalobkyně později tvrdila a svědek Vyoral uváděl, že zboží přebírala VZ CORPORATION již v Kolíně. Pokud by tomu tak bylo, pak by ovšem podle žalovaného šlo o vnitrostátní dodání a přeprava by se vztahovala až k následujícímu dodání mezi VZ CORPORATION a jejími odběrateli. To by též vylučovalo možnost žalobkyní zmiňovaného trojstranného obchodu. Zjištění nesrovnalostí v předložených dokladech a skutečnost, že VZ CORPORATION je nekontaktní a v Maďarsku dodání nepřiznala, vyvolaly u správce daně oprávněně pochybnosti a bylo na žalobkyni, aby splnění podmínek pro osvobození od daně prokázala. Žalobkyně však subjekty potvrzující přijetí zboží neznala a nepodařilo se ani přes veškerou snahu vyslechnout svědka K., který měl podle svědka V. mít obchody na starosti. Svědek V. si totiž nepamatoval názvy odběratelů ani jméno přepravce, ačkoliv prý přepravu většinou objednával i hradil. Žalovaný ovšem odmítl provést navrhovaný důkaz mezinárodním dožádáním, jelikož žalobkyně nikdy nevysvětlila, jakou pozici v předmětných transakcích měly mít společnosti, jejichž údaje jsou v CMR. S ohledem na rozsudek SDEU ve věci *Twoh* nejsou daňové orgány povinny si vyžádat informace od orgánů členského státu určeného dodavatelem a to, že žalobkyně nepředložila dostatek důkazů, nemůže řešit přenesením důkazního břemene na orgány finanční správy. Mezinárodní dožádání již byla provedena k osobám deklarovaných odběratelů a žalobkyně nemůže očekávat, že budou realizována ve vztahu ke každé společnosti, která se vyskytne na nějaké písemnosti. Protože žalobkyně neprokázala, že bylo zboží přepraveno do jiného členského státu osobě registrované k dani, zabýval se žalovaný její dobrou vírou ve smyslu rozsudku SDEU ve věci *Teleos*, ale uzavřel, že v dobré víře být nemohla s ohledem na rozporné údaje na předložených listinách a na obsah CMR, kde figurovaly jí neznámé společnosti a VZ CORPORATION jako odesílatel. Žalobkyně nepředložila ani písemnou kupní smlouvu, o které mluvila. Dobrou víru nemohla mít ani ve vztahu k přeshraničnímu dodání, když sama uváděla, že VZ CORPORATION zboží nabyla již v tuzemsku načerpáním oleje do cisterny. Žalovaný proto v takové situaci posuzovaná dodání

kvalifikoval jako tuzemská. Od dodávek OOV se zde situace liší v tom, že v daném případě se ukázalo, že jde o společnost kontaktní, která přijetí zboží na Slovensku potvrdila, a tato dodání potvrdily i výslechy tří svědků.

119. Pokud jde o dodávky pro Michala Ciejpu, na CMR v řadě případů převzetí zboží potvrzovaly jiné subjekty, o nichž žalobkyně neměla žádné informace, a na některých se dokonce Michal Ciejpa nacházel v pozici dodavatele. Mezi obsahem CMR, vážních lístků a daňových dokladů panoval nesoulad, což oprávněně vyvolalo pochybnosti, zda bylo zboží skutečně dodáno deklarovanému odběrateli. Tyto pochybnosti neodstranilo ani předložené prohlášení odběratele, protože více než rok po uskutečnění obchodů potvrzuje údaje v některých případech nesouladné s údaji v předložených dokladech, a navíc se liší od později předloženého originálu. Z mezinárodního dožádání navíc vyplynulo, že Michal Ciejpa jako statutární orgán je bílým koněm, ve společnosti vystupuje jen formálně a řádně nespolupracuje s polským správcem daně, protože o činnosti společnosti mnoho neví. Žalobkyně tak s ním ani nemohla jednat. Předložené prohlášení buď vůbec nepodepsal on, anebo tak učinil, jen protože k tomu byl vyzván, ale aniž by skutečně potvrzoval jeho obsah. Dále je vysoce nestandardní a pochybné, že žalobkyně disponuje smlouvou mezi Michalem Ciejpou a WEGA, ač jí nedisponuje ani polský správce daně. Umožnění Michalu Ciejpovi používat skladovací prostory WEGA nemá vliv na to, zda této společnosti žalobkyně nebo deklarovaný odběratel skutečně dodal deklarované zboží, přičemž není zřejmé, proč CMR nepotvrzovali zástupci Michala Ciejpy, jejichž přítomnost na místě byla smluvně odsouhlasena. WEGA i tak figuruje jen na přílohách ke dvěma fakturám, u devíti dalších jsou jiné subjekty. K pochybnostem přispívá i nemožnost vyslechnout svědkyni Rabasovou, s níž měla žalobkyně jednat a u níž není jasné, na základě jakého právního titulu jednala za Michala Ciejpu. V daném případě se nemůže uplatnit ani argumentace trojstranným obchodem, jelikož všechny společnosti jsou polské. Ani zde tak podle žalovaného nebylo prokázáno přepravení zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani, jakožto zásadní podmínka, jež má zajistit, že odběratel bude povinen z dodávky odvést daň v jiném členském státě. Zároveň je vyloučeno, aby žalobkyně byla v dobré víře, protože pokud by si prostudovala doklady, jimiž disponovala, musela by narazit na nesrovnalosti zejména v podobě potvrzení dokladů osobami, jež nezná.
120. U odběratele KOMODITY žalovaný uvedl, že i zde předložené listiny vykazovaly řadu nesrovnalostí (např. na CMR vůbec společnost KOMODITY nefiguruje a ani nebyla předložena písemná smlouva, na niž žalobkyně opakovaně odkazovala). Svědecká výpověď paní Houdkové sice byla relevantní a obecně potvrdila vzájemný obchod, srpnovou transakci však po nahlédnutí do CMR vyloučila. Uvedla též, že neví, zda měl Michal Ciejpa nějaké skladové prostory. Originál předloženého prohlášení odběratele žalobkyně nepředložila, ač to slibovala, přičemž datum prohlášení odporuje výpovědi svědkyně, která sdělila, že prohlášení bylo zasíláno do 14 dnů. Další pochybnosti pak plynou ze zjištění z mezinárodního dožádání ve vztahu k panu Ciejpovi. Ani zde tak žalobkyně neprokázala přepravení zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani, přičemž s ohledem na chybějící označení KOMODITY na CMR a nepředložení avizované kupní smlouvy jí nelze přiznat ani dobrou víru.
121. Konečně i v případě dodávek pro Hedonis předložené listiny obsahovaly nesrovnalosti, např. stran místa nakládky a vykládky, dále se na CMR vyskytovaly jména společností, o nichž žalobkyně nic nevěděla, a důvěru v předložené doklady narušovalo jejich přeškrťování a přepisování. Pochybnost plyne i z toho, že žalobkyně měla jednat s panem Bucznym, ale

tvrdila, že se setkala jen s panem Hedonisem, jehož osobní údaje se nikde ve smluvních dokumentech nenacházejí, není známo, o koho se má jednat, a ve smlouvě namísto toho figuruje paní R., která je ve skutečnosti vedoucím pracovníkem polského správce daně. Důvěryhodné není ani prohlášení odběratele, jelikož všechna prohlášení za všechna zdaňovací období včetně listopadu 2015 měla být podepsána 2. 11. 2015, ačkoliv potvrzované obchody se měly uskutečňovat až do 11. 11. 2015. Podpis prohlášení ve stejný čas tak nasvědčuje, že prohlášení byla vytvořena ne proto, že se dodání fakticky uskutečnila, ale proto, aby žalobkyně disponovala formálním důkazním prostředkem předvídaným § 64 odst. 2 zákona o DPH. Zásadní nesrovnalost pak představuje zjištění z mezinárodního dožádání, že společnost Hedonis není kontaktní, sídlila na virtuální adrese a přijetí zboží vůbec nepřiznala. Žalobkyní navrhované mezinárodní dožádání stran ostatních subjektů na CMR pak nebylo namíste činit ze stejných důvodů jako u VZ CORPORATION. Žalobkyně tedy neprokázala, že by zboží bylo přepraveno do jiného členského státu osobě registrované k dani, přičemž ani nelze mít za to, že by mohla být v dobré víře, jelikož listiny, jichž se dovolávala, vykazovaly nesrovnalosti (jiné subjekty), v kupní smlouvě byla uvedena osoba bez vztahu k deklarovanému odběrateli a prohlášení potvrzovala dodání dříve, než se mohla uskutečnit. Žalobkyně ani nedoložila, že by si Hedonis skutečně prověřila.

122. K odvolacím námitkám žalovaný uvedl, že u všech pěti prověřovaných dodavatelů správce daně podrobnou analýzou předložených listin zjistil a prokázal konkrétní pochybnosti, a proto důkazní břemeno přešlo zpět na žalobkyni. Nebylo tedy úkolem orgánů finanční správy prokazovat, kdo byl příjemcem zboží. V případě VZ CORPORATION se žalobkyně měla zabývat tím, proč na CMR není maďarský sklad, když obchoduje s maďarskou společností, a zda skutečně dodání do polského či slovenského skladu je dodáním pro VZ CORPORATION. Pochybnosti plynuly i z toho, že VZ CORPORATION je v Maďarsku nekontaktní a nemá tam zázemí, přičemž svědek Vyoral i obsah CMR naznačují, že VZ CORPORATION nabyla zboží již v Kolíně a teprve sama je přepravila do zahraničí. V případě Michala Ciepy ani prokázaná úhrada dodávek nemůže vyvrátit pochybnosti, které plynou z předložených listinných podkladů a dalších důkazů. Možnost skladování dle skladovací smlouvy u WEGA nemá vliv na to, zda žalobkyně zboží skutečně dodala Michalu Ciepovi. Skladovací smlouvu zpochybňují i výsledky mezinárodního dožádání, podle nichž Michal Ciepa skutečně obchodní případy zamlžuje a informací o skladování nedisponuje ani polský správce daně. Žalobkyně také nevysvětlila odlišné datum podpisu na kopii a na originálu prohlášení tohoto odběratele. Argumentace třístranným obchodem se nemůže týkat Michala Ciepy a Hedonis, protože tito odběratelé a společnosti uváděné na CMR byli společnostmi registrovanými ve stejném členském státě. Ale i v případě ostatních odběratelů tíží žalobkyni povinnost prokázat, že jim zboží prodala a že zboží bylo fyzicky přepraveno do jiného členského státu (v daném případě do státu třetího článku trojstranného obchodu). Sporná byla otázka deklarovaného odběratele, proto mělo být pouze posuzováno, zda žalobkyně ohledně něj odstranila pochybnosti, přičemž další osud zboží a jeho dodání třetím subjektům nebylo podstatné. Pokud jde o hodnocení výpovědi svědka Habicha, žalovaný podotkl, že faktická přeprava rozporována nebyla a že přepravce nemusí znát odběratele, resp. smluvní vztahy zadavatele přepravy. Pan H. přepravu potvrdil, ovšem dodání zboží deklarovaným odběratelům potvrdit již s ohledem na svou pozici nemohl. Žalovaný též odmítá, že by správce daně rozšiřoval důkazní břemeno žalobkyně, když se jí tázal na subjekty vyskytující se na CMR, neboť pokud žalobkyně předloží důkaz, lze očekávat, že zná jeho obsah a je schopna jej vysvětlit. Správce daně nikdy po žalobkyni nepožadoval, aby doložila odběratele deklarovaných odběratelů, nýbrž se jen

snažil pochopit, proč se na předložených dokladech vyskytují společnosti, jež žalobkyně nezná. Žalobkyně v tomto směru byla schopna sdělit jen domněnky, a proto se jí nepodařilo pochybnosti o dodání deklarovaným odběratelům (s výjimkou OOV) rozptýlit. Žalobkyně se měla dotázat svých odběratelů, proč jsou tyto jiné subjekty na CMR uvedeny, což však neučinila. Když k vyvrácení pochybností nepřispělo mezinárodní dožádání týkající se deklarovaných odběratelů, těžko by je pak mohlo odstranit dožádání týkající se možných odběratelů těchto společností. Žalovaný též zdůrazňuje, že dobrá víra a v té souvislosti zkoumaná obezřetnost žalobkyně nepředstavuje další podmínku pro přiznání osvobození dle § 64 zákona o DPH, ale naopak možnost danou ve prospěch žalobkyně i pro ty případy, kdy se jí nepodaří prokázat naplnění podmínek pro přiznání osvobození. Svou neobezřetnost tak žalobkyně nemůže vytýkat správním orgánům, ale jen sama sobě. K námitkám proti překvalifikaci plnění na tuzemská žalovaný odkázal na rozsudky NSS č. j. 8 Afs 14/2010-195 a č. j. 5 Afs 304/2019-40.

Posouzení žaloby soudem

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

123. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle odst. 4 téhož ustanovení, pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
124. K otázce důkazního břemene v daňovém řízení se NSS ve své judikatuře již mnohokrát vyjadřoval (viz např. rozsudky ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 87/2016-45, či ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-82, bod 31). V druhém z těchto rozsudků shrnul svoji judikaturu tak, že *„dle výše citovaných ustanovení je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsáným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, 9 Afs 152/2013-49).“*

125. Pokud plátce daně neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení daňového řádu stanovící důkazní povinnost správce daně (§ 92 odst. 5 daňového řádu) dovozovat, že je to správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti za něho prokazovat, a že pokud tak neučinil, bylo jeho rozhodnutí vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (viz rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2015, č. j. 5 Afs 188/2014-63). Důkazního břemene se daňový subjekt nemůže zbavit ani s odkazem na vyhledávací povinnost správce daně zakotvenou v § 92 odst. 2 daňového řádu. Tuto povinnost totiž nelze vykládat tak, že by zcela nahradila povinnost daňového subjektu tvrdit a dokazovat rozhodné skutečnosti (viz rozsudek NSS ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30). Daňové řízení totiž není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Je na plátcích, aby na základě objektivních důkazů prokázal splnění hmotněprávních podmínek, ledaže potřebné údaje má správce daně k dispozici (před takovými údaji nemůže správce daně zavírat oči, i kdyby je daňový subjekt netvrdil). Jaké okolnosti mají být předmětem dokazování, stanoví hmotné právo. Zde konkrétně zákon o DPH, jakožto transpoziční norma ve vztahu ke směrnici o DPH, s níž musí být v souladu.
126. Podle čl. 20 směrnice o DPH se pořízením zboží uvnitř Společenství rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořizovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich do jiného členského státu než státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží.
127. Čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH upravuje povinnost členských států osvobodit od daně dodání zboží splňující podmínky, které jsou v něm vyjmenovány [rozsudek SDEU ze dne 9. 10. 2014 ve věci C-492/13 *Traum* (dále jen „rozsudek *Traum*“), bod 46]. Podle tohoto ustanovení členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží.
128. Podle čl. 139 odst. 1 směrnice o DPH se ovšem osvobození od daně podle čl. 138 odst. 1 nevztahuje na dodání zboží uskutečněné osobou povinnou k dani, na kterou se vztahuje osvobození pro malé podniky podle článků 282 až 292 (první pododstavec) a dále se nevztahuje na dodání zboží osobám povinným k dani nebo právnickým osobám nepovinným k dani, jejichž pořízení zboží uvnitř Společenství není předmětem daně podle čl. 3 odst. 1 (druhý pododstavec).
129. Podle čl. 3 odst. 1 směrnice o DPH nejsou předmětem DPH tato plnění:
- a) pořízení zboží uvnitř Společenství osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, jehož dodání by v rámci členského státu bylo osvobozeno od daně podle článků 148 a 151 (pozn. soudu: tj. v případě dodání pro provoz námořních lodí a letadel v mezinárodním prostoru a v případě dodání mezinárodním organizacím a ozbrojeným silám);
 - b) pořízení zboží uvnitř Společenství jiné než pořízení podle písmene a) a článku 4 a jiné než pořízení nových dopravních prostředků nebo výrobků podléhajících spotřební dani, uskutečněné osobou povinnou k dani pro účely jejího zemědělského, lesnického nebo rybářského podniku, na který se vztahuje společný režim daňového paušálu pro zemědělce, nebo osobou povinnou k dani, která uskutečňuje pouze dodání zboží nebo

poskytnutí služeb, u nichž daň není odpočitatelná, anebo právnickou osobou nepovinnou k dani.

130. Podle čl. 3 odst. 2 směrnice o DPH se přitom odst. 1 písm. b) použije jen v případě, že jsou splněny tyto podmínky:
- a) celková hodnota zboží pořízeného uvnitř Společenství nepřesáhne v běžném kalendářním roce prahovou hodnotu, kterou stanoví členské státy a která nesmí být nižší než 10 000 EUR nebo ekvivalent této částky v národní měně;
 - b) celková hodnota zboží pořízeného uvnitř Společenství nepřesáhla v předchozím kalendářním roce prahovou hodnotu stanovenou v písmenu a)
Prahová hodnota, která slouží jako referenční hodnota, sestává z celkové hodnoty zboží podle odst. 1 písm. b) pořízeného uvnitř Společenství, bez DPH, splatné nebo odvedené v členském státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží.
131. Podle § 13 odst. 1 zákona o DPH odpovídajícího ustanovení čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH se dodáním zboží pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Podle § 13 odst. 2 zákona o DPH se dodáním zboží do jiného členského státu pro účely tohoto zákona rozumí dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.
132. Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH je dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.
133. Otázkou uplatňování osvobození od daně s nárokem na odpočet daně při dodání zboží do jiného členského státu se opakovaně zabývala judikatura NSS (viz např. rozsudky ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, č. 2172/2011 Sb. NSS, ze dne 15. 6. 2012, č. j. 8 Afs 18/2011-219, ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45, ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014-49, ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015-30, ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 82/2019-42, ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019-37, či ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45) i SDEU [např. rozsudek *EMAG*, rozsudek ze dne 16. 12. 2010 ve věci C-430/09 *Euro Tyre Holding* (dále jen „rozsudek *Euro Tyre Holding*“) nebo rozsudky *VSTR*, *Teleos* či *Euro Tyre Portugal*]. Závěry těchto dvou soudů, stejně jako pravidla v zákoně o DPH a směrnici o DPH se však v určitých detailech, jež se mohou v navazujícím daňovém řízení ukázat pro nynější případ významnými (např. v požadavku na formální registraci odběratele v jiném členském státě, pomíjením odlišného rozsahu důkazního břemene u daňového subjektu zajišťujícího přepravu zboží a subjektu předávajícího zboží dopravci zajištěnému odběratelem, implicitním požadavkem podezíravosti vůči odběrateli i v situaci, kdy daňový subjekt nebyl v době relevantní pro podání daňového přiznání či opravu daně konfrontován se skutečnostmi, jež by pochyby o podvodnosti jednání odběratele vyvolávaly – viz dále), liší.
134. V takové situaci musí dostat přednost právní úprava ve směrnici o DPH a její výklad SDEU, a to v souladu s principem přednosti unijního práva. Především platí povinnost eurokonformního výkladu vnitrostátních předpisů (pravidlo tzv. nepřímého účinku, viz např. rozsudek SDEU ze dne 16. 12. 1993 ve věci C-334/92 *Wagner Miret*), nicméně tam, kde není možné dosáhnout shodného řešení jen výkladovými metodami, např. stanoví-li zákon o DPH jednoznačně pravidlo odporující požadavkům směrnice o DPH, jak ji vykládá

SDEU, musí od aplikace takového vnitrostátního pravidla ustoupit jakýkoliv vnitrostátní orgán veřejné moci, jak soud, tak i správce daně (pravidlo tzv. přímého účinku, viz rozsudek SDEU ze dne 4. 12. 1974 ve věci C-41/74 *Van Duyn*). Otázkou, zda čl. 138 směrnice o DPH stanoví podmínky vzniku nároku na osvobození dodání do jiného členského státu je ustanovením bezpodmínečným a dostatečně přesným, aby se jej mohli jednotlivci přímo dovolávat před vnitrostátními soudy vůči státu, již byla SDEU zodpovězena jednoznačně kladně (viz rozsudek *Traum*, body 45 až 48). Proto se soud primárně zabývá požadavky unijního práva, a teprve následně s nimi porovnává požadavky stanovené v zákoně o DPH a jejich výklad žalovaným.

135. Obecně lze říci, že právní úprava ve směrnici o DPH týkající se přeshraničního odesílání zboží vychází ze zásady místa určení, podle níž má být zajištěno, aby byla DPH jakožto daň ze spotřeby odváděna v členském státě, kde dochází ke konečné spotřebě. Z tohoto důvodu je v případě přeshraničního dodání třeba zdanit pořízení zboží v členském státě určení. Dodání téhož zboží v zemi původu zároveň musí být osvobozeno od daně, aby se zamezilo dvojímu zdanění. Dodání zboží uvnitř Společenství a pořízení tohoto zboží uvnitř Společenství tudíž představují jednu a tutéž hospodářskou operaci. Logickým důsledkem dodání zboží uvnitř Společenství, na které se vztahuje čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH, je pořízení zboží uvnitř Společenství vymezené v čl. 20 této směrnice, a je tudíž třeba tato dvě ustanovení vykládat způsobem, který jim poskytne totožný význam a dosah [viz rozsudky SDEU *Teleos*, bod 34, *EMAG*, bod 29, či rozsudek ze dne 26. 7. 2017 ve věci C-386/16 *UAB „Toridas“* (dále jen „rozsudek *Toridas“*) bod 31].
136. Osvobození dodání zboží od daně ve smyslu čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH lze podle SDEU v zásadě uplatnit tehdy, **1) jestliže právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, 2) jestliže dodavatel prokáže, že zboží bylo prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a opustilo-li zboží v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy fyzicky území členského státu dodání** [viz rozsudek *Euro Tyre Holding* či rozsudek ze dne 6. 9. 2012 ve věci C-273/11 *Mecsek-Gabona* (dále jen „*Mecsek-Gabona“*), bod 31 a v něm citovanou judikaturu]. Kromě toho, jak vyplývá z čl. 139 odst. 1 druhého pododstavce směrnice o DPH, osvobození od této daně podléhá podmínce, že **3) dodání zboží nebylo uskutečněné pro osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, jejichž pořízení zboží uvnitř Společenství není předmětem DPH podle čl. 3 odst. 1 této směrnice** (viz rozsudek *Traum*, body 45 až 48). Důkazní břemeno dodavatele, který nezajišťoval přepravu zboží, k tomu, že zboží skutečně opustilo členský stát dodání, však není bezbřehé a k jeho unesení postačí předložení dokladů, z nichž tato skutečnost zřetelně vyplývá. Ukážou-li se pak následně tyto doklady nepravdivé, může to jít dodavateli k tíži jen tehdy, jestliže o jejich nepravdivosti věděl či mohl vědět (tedy že nebyl v dobré víře, že došlo k přemístění zboží) nebo jestliže věděl či mohl vědět, že se účastní na daňovém podvodu, ačkoliv přijal všechna opatření, která od něj lze rozumně očekávat. V opačném případě odpovídá za úhradu daně výlučně pořizovatel (viz níže).
137. Převod práva nakládat se zbožím jako vlastník na pořizovatele představuje neodmyslitelnou součást každého dodání zboží a jako takový představuje první hmotněprávní podmínku osvobození při dodání zboží uvnitř Evropské unie. Převod práva nakládat se zbožím jako vlastník se neomezuje na převod ve formách stanovených použitelným vnitrostátním právem, ale zahrnuje každý převod hmotného majetku stranou, která poskytne druhé straně oprávnění k tomu, aby s ním fakticky nakládala tak, jako kdyby byla vlastníkem tohoto majetku. Nevyžaduje přitom, aby strana, na niž je tento majetek převáděn, uvedené zboží

fyzicky držela ani aby k ní bylo uvedené zboží fyzicky přepraveno či ho fyzicky obdržela (viz rozsudek SDEU ze dne 23. 4. 2020 ve věci C-401/18 *Herst*, body 36 a 38). Ani skutečnost, že zboží nebylo přijato přímo z rukou vystavitele faktury, není nutně důsledkem podvodu spáchaného skutečným dodavatelem, ale může mít jiné důvody, jako je zejména existence dvou po sobě jdoucích dodání týkajících se stejného zboží, které je na objednávku přepraveno přímo od prvního dodavatele k druhému pořizovateli (viz usnesení SDEU ze dne 15. 7. 2015 ve věci C-123/14 *Itales*, bod 37). **Samotného převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník se tedy nemusí fyzicky účastnit osobně ani dodavatel, ani pořizovatel.** Tak např. odběr zboží ze skladu dodavatele, který do dopravy nijak nezasahoval, zástupcem pořizovatele, resp. řidičem kamionu zajištěného přímo odběratelem pořizovatele a odvázejícího toto zboží přímo k tomuto druhému pořizovateli, jemuž za zajištění přepravy hradil první pořizovatel úplaty, musí být považován za převod práva nakládat se zbožím jako vlastník prvnímu pořizovateli (srov. rozsudek *Euro Tyre Holding*, bod 32 ve spojení s bodem 15).

138. Okolnost, že zboží nebylo přepraveno na adresu prvních pořizovatelů, neumožňuje vyloučit, že přeprava byla uskutečněna v rámci prvního dodání, neboť uplatnění osvobození dodání uvnitř Společenství od daně podléhá podmínce, podle níž musí být přeprava dokončena v jiném členském státě, než je členský stát dodání; adresa, kde je přeprava skončena, je přitom v této souvislosti nerozhodná. Cílem sledovaným přechodnou daňovou úpravou, jejíž součástí je uvedené ustanovení, je totiž převod daňového příjmu na členský stát, v němž dochází ke konečné spotřebě dodaného zboží, a nikoliv určení osoby, která uskutečnila pořízení zboží uvnitř Společenství (srov. rozsudek *Euro Tyre Holding*, body 42 a 43). Čl. 143 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH (jehož výklad je v tomto směru zcela závislý na výkladu čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH) **brání tomu, aby orgány členského státu upřely nárok na osvobození od DPH z důvodu, že toto zboží nebylo předáno přímo pořizovateli, ale převzal jej pořizovatelem určený přepravní podnik a sklad s daňovým dozorem**, jestliže dodavatel převedl právo nakládat s uvedeným zbožím jako vlastník na pořizovatele [srov. rozsudek SDEU ze dne 20. 6. 2018 ve věci C-108/17 „*Enteco Baltic*“ UAB (dále jen „rozsudek *Enteco Baltic*“), bod 92].
139. I když převod práva nakládat se zbožím jako vlastník sám o sobě neumožňuje prokázat intrakomunitární povahu plnění (viz rozsudek *Mecsek-Gabona*, bod 32), je přesto významný. V případě, že dvě po sobě následující dodání téhož zboží uskutečněná za protiplnění mezi osobami povinnými k dani, které jednájí jako takové, zakládají jedno odeslání nebo jednu přepravu zboží uvnitř Společenství, může být totiž toto odeslání nebo přeprava přičtena pouze jednomu z obou dodání a pouze toto dodání bude osvobozeno od daně podle čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH (v tomto smyslu viz rozsudek *EMAG*, bod 45). Otázkou přičtení pohybu zboží určitému dodání v případě tzv. řetězového plnění uvnitř Společenství se SDEU zabýval např. v rozsudcích *EMAG*, *Euro Tyre Holding*, *Toridas*, *VSTR* či ze dne 21. 2. 2018 ve věci C-628/16 *Kreuzmayr*. Pokud je dodání zakládající odeslání nebo přepravu zboží uvnitř Společenství, které má za logický důsledek pořízení uvnitř Společenství zdaněné v členském státě, v němž zmíněné odeslání nebo přeprava končí, prvním ze dvou po sobě následujících dodání, za místo druhého dodání se považuje místo pořízení uvnitř Společenství, které mu předcházelo, to jest místo v členském státě určení. Naopak, pokud je dodání zakládající odeslání nebo přepravu zboží uvnitř Společenství druhým ze dvou po sobě následujících dodání, k prvnímu dodání, které bylo v tomto případě uskutečněno před odesláním nebo přepravou zboží, došlo v členském státě, v němž se toto odeslání nebo přeprava začaly uskutečňovat. Přičtení přeshraniční přepravy určitému dodání v rámci

řetězce prodejů je nutno provést na základě celkového posouzení všech konkrétních okolností projednávaného případu, přičemž musí být v co možná největší míře zohledněny záměry kupujícího v okamžiku pořízení, ovšem jen jsou-li podpořeny objektivními poznatky. Kdo již s dotčeným majetkem nakládá „jako vlastník“, zpravidla nese i riziko jeho nahodilé zkázy. **Přepřavu ale nelze přičítat prvnímu dodání, pokud právo nakládat s dotčeným majetkem jako vlastník bylo již před přepřavou převedeno na konečného odběratele, tedy příjemce druhého dodání. To platí nezávisle na tom, kdo přepřavu navenek provádí.**

140. Aby bylo možné kvalifikovat transakci jako dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie, musí zároveň dojít k odeslání nebo přepřavě zboží prodávajícím nebo samotným pořizovatelem, nebo jejich jménem (na jejich účet), do jiného členského státu. Základním znakem intrakomunitární operace je totiž fyzický pohyb zboží z členského státu dodání do jiného členského státu (srov. body 40 až 42 rozsudku *Teleos*). Nepostačí, pokud plátce daně zboží předal pořizovateli z jiného členského státu k odebrání, který pouze projevil úmysl zboží vyvézt do jiného členského státu, ale je nutné, aby objektivně došlo k přemístění zboží mezi nejméně dvěma členskými státy (body 31 až 42 rozsudku *Teleos*). Ovšem i když je zásadně na dodavateli, aby prokázal, že zboží bylo odesláno nebo přepřaveno do jiného členského státu, platí, že **za okolností, kdy je právo nakládat se zbožím jako vlastník převedeno na pořizovatele na území členského státu dodání a kdy je na tomto pořizovateli, aby zboží odeslal nebo přepřavil mimo členský stát dodání, závisí důkaz, který je dodavatel schopen předložit daňovým orgánům hlavně na skutečnostech, které se za tímto účelem dozví od pořizovatele. V takovém případě je legitimní požadovat, aby dodavatel jednal v dobré víře a přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že plnění, které provádí, jej nepovede k účasti na daňovém úniku. Jakmile však dodavatel splnil své povinnosti ohledně důkazu o dodání uvnitř Společenství, přestože pořizovatel nesplnil smluvní povinnost odeslat nebo přepřavit zboží z členského státu dodání, měl by být v tomto členském státě považován za osobu povinnou uhradit DPH pořizovatel** (viz rozsudek *Euro Tyre Holding*, body 37 a 38, a rozsudek *Teleos*, body 66 a 67).
141. V tomto místě je třeba výslovně upozornit na skutečnost, že SDEU ve shora citovaném souvětí v bodě 38 rozsudku *Euro Tyre Holding* počítá s tím, že je možné, aby dodavatel splnil svou důkazní povinnost, ačkoliv objektivně k přepřavení zboží do jiného členského státu z důvodů na straně pořizovatele vůbec nedošlo. Nejedná se přitom o žádnou chybu v překladu, jak lze ověřit srovnáním s jinými jazykovými verzemi rozsudku (soud srovnával s anglickým, německým, francouzským a slovenským zněním). Nejedná se ani o žádný jednorázový exces v judikatuře SDEU či nepřesné vyjádření, jelikož SDEU tuto formulaci použil již několikrát, a to i na cílené dotazy v tomto směru (srov. prakticky shodné formulace v rozsudku *Teleos*, bod 67, a *Mecsek-Gabona*, bod 43), nýbrž o dvě časové (procesní) roviny. V první časové rovině je dodavatel povinen prokázat hmotněprávní podmínky pro osvobození jeho dodání od DPH, a to včetně skutečnosti, že zboží opustilo území členského státu dodání, tím, že předloží doklady předvídané vnitrostátním právem členského státu, nebo nejsou-li takové doklady předepsány, doklady, z nichž skutečnost, že došlo k pohybu zboží mezi členskými státy, zřetelně vyplývá. Z hlediska českého procesního práva je přitom v případě této skutečnosti přesnější hovořit spíše o jejím osvědčení, nikoliv o prokázání, neboť skutečnost, že správce daně na základě dalšího dokazování vyvrátí pravdivost takového důkazu, již na závěr o unesení prvotního důkazního břemene dodavatele tak, jak je vykládá SDEU, nemá vliv. V oné druhé časové rovině, jež se týká situace, kdy správce daně následně úspěšně zpochybnil předložený důkaz o tom, že

zboží opustilo území členského státu dodání, jako nepravdivý, je pak třeba rozlišit mezi dodavatelem, který se podílel na přepravě zboží, jež nadále tíží povinnost prokázat jinými důkazními prostředky, že zboží bylo skutečně přepraveno do jiného členského státu, od dodavatele, jehož jménem přeprava nebyla uskutečňována. Ten totiž už nadále není takovým důkazním břemenem zatížen, ale může se dovolávat své dobré víry v původně předložený důkaz, z něž skutečnost tohoto přemístění *prima facie* vyplývala (typicky CMR obsahující potvrzení o převzetí zboží v jiném členském státě nebo doklad o přijetí zboží daňovým skladem v jiném členském státě, ale též prohlášení pořizovatele, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu). V takové situaci je na správci daně, aby tvrdil a prokazoval skutečnosti, z nichž vyplývá, že dodavatel nepodílející se na realizaci přepravy v době uplatnění nároku na osvobození věděl, nebo kdyby přijal opatření, která po něm lze rozumně požadovat, měl a mohl vědět, že k naplnění hmotněprávní podmínky dodání do jiného členského státu v podobě přepravy zboží z území členského státu dodání vůbec nedošlo. V reakci na unesení tohoto důkazního břemene správcem daně pak má takový dodavatel ještě možnost naopak unést své důkazní břemeno k tomu, že opatření, která po něm lze rozumně požadovat, učinil, avšak oproti předpokladu správce daně ani na základě nich nemohl zjistit, že zboží v důsledku přepravy tuzemské území neopustilo, popř. že opatření požadovaná po něm správcem daně v konkrétních okolnostech posuzované transakce nelze považovat za rozumná, jelikož vybočují z toho, co mu v době uzavření transakce (viz *Teleos*, bod 48) ukládalo vnitrostátní právo, nebo co bylo v ustálené praxi pro podobná plnění obvyklé (viz *Mecsek-Gabona*, bod 38). Význam ovšem mohou mít i skutečnosti dosvědčující nepravdivost původně předložených dokladů, o nichž se dodavatel dozvěděl později než v okamžiku uzavření transakce a následně uplatnění nároku na osvobození předmětného dodání, jestliže k tomuto poznání došlo před uplynutím lhůty, v níž je povinen opravit daň (srov. § 42 odst. 5 zákona o DPH). Dodavatel v takové situaci totiž může být považován za osobu povinnou uhradit DPH z takových plnění, byl-li pořizovatelem po převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník informován, že zboží bylo předtím, než opustilo členský stát dodání, dodáno jiné osobě povinné k dani, a dodavatel nezaslal v reakci na to pořizovateli opravenou fakturu zahrnující DPH (*Euro Tyre Holding*, bod 36).

142. SDEU konstatuje, že vzhledem k tomu, že směrnice o DPH neobsahuje konkrétní ustanovení ohledně důkazů, které musí osoby povinné k dani předložit, aby mohly mít nárok na osvobození od DPH, přísluší členským státům, aby v souladu s čl. 131 této směrnice stanovily podmínky, za kterých osvobodí dodání uvnitř Společenství od daně, za účelem zajištění správného a jednoduchého uplatňování uvedených osvobození a zabránění jakýmkoliv daňovým únikům, vyhýbáním se daňovým povinnostem a jakýmkoliv případným zneužitím. Při výkonu svých pravomocí však **členské státy musí dodržovat obecné právní zásady, které jsou součástí unijního právního řádu, jako jsou zejména zásady právní jistoty a proporcionality.** Zásada právní jistoty, jejímž logickým důsledkem je zásada ochrany legitimního očekávání, vyžaduje, aby právní pravidla byla jasná a přesná a aby jejich použití bylo pro právní subjekty předvídatelné. Tato zásada se uplatní obzvláště tehdy, jde-li o právní úpravu, jež by mohla obsahovat finanční zátěž, aby dotčeným osobám bylo umožněno seznámit se přesně s rozsahem povinností, které jim ukládá. Z toho vyplývá, že je nezbytné, aby osobám povinným k dani byly známy jejich daňové povinnosti před uzavřením transakce. **V situaci, v níž zjevně neexistuje žádný hmatatelný důkaz umožňující dovodit, že dotyčné zboží bylo přemístěno z území členského státu dodání, skutečnost, že je osobě povinné k dani uložena povinnost, aby poskytla takový důkaz, nezaručuje správné**

a jednoznačné uplatnění osvobození od daně. Tato povinnost staví tuto osobu povinnou k dani naopak do situace nejistoty ohledně možnosti uplatnit osvobození od daně na dodání zboží uvnitř Společenství nebo ohledně nutnosti zahrnout DPH do kupní ceny. V případě, že pořizovatel má oprávnění nakládat s dotyčným zbožím jako vlastník v členském státě dodání a zaváže se dopravit toto zboží do členského státu určení, je třeba zohlednit skutečnost, že důkaz, který by prodávající mohl předložit daňovým orgánům, závisí hlavně na skutečnostech, které se za tímto účelem dozví od pořizovatele (viz rozsudek *Mecsek-Gabona*, body 36 až 42, nebo *Traum*, body 27 až 32). Lze tedy zopakovat, že povinnost znovu a lépe prokázat, že zboží skutečně fyzicky opustilo členský stát dodání, tedy dodavatele (po vyvrácení pravdivosti důkazů a prohlášení, z nichž původně vycházel) tíží jen tehdy, jestliže se sám podílel na realizaci přepravy, a tedy rozhodné skutečnosti se odehrály v jeho právní sféře. V případě, že přepravu zajišťoval pořizovatel, totiž nepravdivé důkazy předložené dodavateli pocházejí právě z právní sféry pořizovatele a v této situaci je to on, kdo je povinen v členském státě odeslání zboží z takové transakce přiznat daň v souladu se závěrem v bodě 67 rozsudku *Teleos*. Dodavateli v takovém případě stačí pro prokázání nároku na osvobození předložení prvotních dokladů osvědčujících uskutečnění přepravy zboží do jiného členského státu.

143. Při hodnocení otázky, kdo zajišťoval přepravu zboží v souvislosti s deklarovanými dodáními do jiného členského státu, jež je s ohledem na shora učiněné závěry významná pro rozsah důkazního břemene žalobkyně (tj. zda dodavatel či pořizovatel), přitom nelze přehlížet, že „zohlednění hospodářské a obchodní reality je základním kritériem pro použití společného systému DPH“ a že při posouzení obchodních transakcí je nutno přihlížet k obsahu smluvních ujednání [viz rozsudek SDEU ze dne 18. 6. 2020 ve věci C-276/18 *KrakVet Marek Batko* (dále jen „rozsudek *KrakVet*“), body 61 a 66]. Může se však ukázat, že určitá smluvní ujednání někdy neodrážejí zcela hospodářskou a obchodní realitu plnění (rozsudek SDEU ze dne 20. 6. 2013, C-653/11 *Newey*, bod 44). S ohledem na tuto hospodářskou a obchodní realitu je zboží odesláno nebo přepraveno na účet dodavatele, pokud dodavatel, nikoliv pořizovatel, skutečně rozhoduje o tom, jak má být zboží odesláno nebo přepraveno, a tedy je-li při iniciování odeslání nebo přepravy zboží a organizaci jejich základních fází převažující role dodavatele. Odeslání nebo přepravu zboží na účet dodavatele tohoto zboží nelze vyvozovat jen ze skutečnosti, že smlouva uzavřená pořizovateli za účelem dopravy tohoto zboží je uzavřena se společností, která s tímto dodavatelem spolupracuje při jiných činnostech. Jinak by tomu však bylo, pokud pořizovatelé touto smlouvou pouze schvalují rozhodnutí učiněná dodavatelem, ať již se týkají určení společnosti pověřené dopravou dotčeného zboží nebo způsobu, jakým je toto zboží odesláno nebo přepraveno. Bylo by možné mít za to, že bez ohledu na smluvní ujednání, podle kterých nese riziko společnost pověřená dopravou uvedeného zboží, se odeslání nebo přeprava tohoto zboží uskutečňuje na účet dodavatele, pokud náklady spojené s náhradou škody vzniklé při tomto odeslání nebo přepravě nese v konečném důsledku skutečně tento dodavatel. Jestliže je pořízení tohoto zboží i jeho odeslání nebo přeprava předmětem jediné finanční transakce, je třeba takovou okolnost považovat za indicii významného zapojení dodavatele do dopravy uvedeného zboží, třebaže jsou pořizovatelé formálně vázáni k dodavateli a zasílatelské společnosti samostatnými smlouvami (opět viz rozsudek *KrakVet*, body 62 až 78).
144. Pokud jde o osobu pořizovatele, u něj (v případě řetězových dodávek jde o prvního pořizovatele, nikoliv další články v řetězci, k nimž dodavatele zpravidla žádné právní vztahy neváží, byť zboží může být přepravováno přímo k nim) je nezbytné prokázat, že je v postavení osoby povinné k dani nebo právnické osoby nepovinné k dani, jejichž pořízení

zboží uvnitř Společenství je předmětem DPH podle čl. 3 odst. 1 směrnice o DPH, tedy v zásadě že nejde o pořizovatele, jenž realizuje při své ekonomické činnosti v členském státě pořízení jen taková zdanitelná plnění, jež jsou osvobozená od daně, jenž využívá daňový paušál pro zemědělce nebo který je právníkou osobou nepovinnou k dani (tedy nevykonávající ekonomickou činnost ve smyslu § 5 odst. 2 zákona o DPH, resp. čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce směrnice o DPH). Toto postavení pořizovatele však nelze ztotožňovat s jeho registrací k dani v členském státě pořízení, jak to činí § 64 zákona o DPH, neboť to není totéž.

145. Zásada daňové neutrality si žádá, aby osvobození od DPH bylo přiznáno, jestliže jsou splněny věcné hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým požadavkům formálním (viz rozsudek SDEU ze dne 20. 10. 2016 ve věci C-24/15 *Plöckl*, bod 39). Čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH ani judikatura SDEU nezahrnují mezi hmotněprávní podmínky osvobození, které jsou taxativně vyjmenovány, povinnost pořizovatele mít identifikační číslo pro účely DPH. Přidělení tohoto čísla prokazuje daňový status osoby povinné k dani pro účely DPH, jedná se však o formální požadavek, který nemůže zpochybnit nárok na osvobození od DPH, jestliže jsou i bez toho splněny hmotněprávní podmínky plnění uvnitř Společenství (viz body 59 a 60 rozsudku *Mecsek-Gabona*, body 29 až 34 rozsudku *Euro Tyre Portugal* či bod 51 rozsudku *Enteco Baltic*). K odepření osvobození může dojít, jen pokud by porušení formálního požadavku mělo za následek nemožnost předložit jednoznačný důkaz, že hmotněprávní podmínky byly splněny, nebo pokud by osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že plnění, které uskutečnila, bylo součástí daňového podvodu. Ze znění čl. 20 a čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH také vyplývá, že ani místo identifikace subjektu pro účely DPH není kritériem kvalifikace dodání uvnitř Společenství nebo pořízení uvnitř Společenství. Identifikace prvního pořizovatele pro účely DPH v jiném členském státě, než je stát místa prvního dodání nebo stát místa konečného pořízení, není kritériem kvalifikace plnění jako plnění uvnitř Společenství ani sama o sobě dostatečným důkazem o tom, že plnění má povahu plnění uvnitř Společenství (*Toridas*, body 41 a 44). Jinými slovy, skutečnost, že pořizovatel nebyl osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, jak to předpokládá § 64 zákona o DPH, ať již z důvodu porušení jeho formálních daňových povinností, nebo z důvodu prodlev v řádném fungování tamější finanční správy, ještě nijak neopravňuje k odmítnutí nároku na osvobození dodání pro takovou osobu do jiného členského státu. **Z podmínky, podle níž pořizovatel musí být osobou povinnou k dani, která jedná jako taková v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží, nelze vyvodit povinnost pořizovatele mít identifikační číslo pro účely DPH ani a fortiori povinnost pořizovatele být registrován k provádění plnění uvnitř Společenství a být zapsán v systému VIES** (viz *Euro Tyre Portugal*, body 29 a 30). K takovému kroku by bylo možné sáhnout až tehdy, jestliže by se nejednalo o osobu povinnou k dani nebo by pro takovou osobu nebylo předmětné pořízení zboží vůbec předmětem daně, což nelze spojovat s tím, zda svou daňovou povinnost splnila a přijetí zboží přiznala (ostatně to jsou okolnosti, jež nastaly až po realizaci obchodu, a jako k takovým proto nelze bez porušení zásady právní jistoty dodavatele přihlížet), ale jen s tím, zda k odvedení DPH z takové transakce byla povinna, a to podle směrnice o DPH (k případnému osvobození od takové povinnosti v důsledku vnitrostátní právní úpravy či správní praxe nesouladné se směrnicí by nebylo možné k tíži dodavatele přihlížet). Přirozeně v těchto případech, kdy pořizovatel porušuje své daňové povinnosti, se musí správce daně obzvláště zaměřit na otázku, zda dodavatel byl v době uskutečnění transakce v dobré víře, mj. zda nemohl vědět o daňovém podvodu odběratele, ale na prokázání hmotněprávních

podmínek pro osvobození dodání do jiného členského státu od DPH tyto okolnosti nemají vliv.

146. Soud podotýká, že změnu v tomto směru přinesla směrnice Rady (EU) 2018/1910 ze dne 4. 12. 2018, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o harmonizaci a zjednodušení určitých pravidel v systému daně z přidané hodnoty pro obchod mezi členskými státy (transponovaná do § 64 zákona o DPH zákonem č. 343/2020 Sb.), která však na posuzovanou věc *ratione temporis* nedopadá.
147. Jelikož daňové orgány založily své závěry na neprokázání, že zboží bylo žalobkyní dodáno deklarovaným odběratelům, je třeba též připomenout závěry formulované v nedávném rozsudku SDEU *Kemwater*, podle nichž uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu nemůže být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani buď podá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, anebo jestliže s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, jsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl. To platí „i za situace, kdy členský stát využil možnosti podle článku 287 směrnice 2006/112 poskytnout osvobození od daně osobám povinným k dani, jejichž roční obrat nepřekračuje určitou částku – pokud lze ze skutkových okolností, jako je objem a cena přijatého zboží či služeb, s jistotou dovodit, že roční obrat dodavatele tuto částku překračuje, takže se na tohoto dodavatele nemůže vztahovat osvobození upravené v tomto článku, a že je tento dodavatel nutně v postavení osoby povinné k dani.“ Obecně vzato se přitom závěry **přiměřeně** dají vztáhnout i na případy nároku na osvobození při dodání do jiného členského státu, tj. na situace, kdy se dodavateli nepodaří prokázat skutečného pořizovatele zboží, tj. osobu, na niž převedl právo nakládat se zbožím jako vlastník, bylo-li takové zboží prokazatelně dodáno do jiného členského státu, jestliže skutkové okolnosti, jako je např. povaha, objem a cena dodaného zboží umožňují s praktickou jistotou dovodit, že takové pořízení muselo být pro pořizovatele v jiném členském státě předmětem daně, např. protože jeho hodnota přesáhla prahovou hodnotu stanovenou členským státem pořízení dle čl. 3 odst. 2 směrnice o DPH a z povahy a množství pořízeného zboží nebo z okolnosti, že bylo obratem dále zobchodováno, plyne, že bylo pořízeno pro ekonomickou činnost pořizovatele ve smyslu čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce směrnice o DPH. V tomto směru lze odkázat na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 7. 10. 2022, č. j. 55 Af 57/2020-90, ve věci shodné žalobkyně, v němž se s argumentací žalovaného zpochybňující správnost daných závěrů vypořádal v bodech 22 až 26, což zopakoval i v rozsudku č. j. 55 Af 52/2020-81 z téhož dne. Je však nutno dodat, že v případě nejistoty o totožnosti odběratele, kterou nezavinil dodavatel (jinak by se totiž uplatnil závěr o jeho účasti na daňovém podvodu obdobně jako v rozsudku SDEU ze dne 7. 12. 2010 ve věci C-280/09 R., body 47 až 54), bude zpravidla obtížné, ne-li nemožné dosáhnout praktické jistoty o tom, že tento neznámý skutečný odběratel zboží nepřevodil právo nakládat se zbožím jako vlastník na další subjekt ještě před uskutečněním přepravy do jiného členského státu. V takovém případě by totiž dodavateli osvobození od daně nenáleželo, nešlo-li by o onu shora zmíněnou situaci, v níž by daňová povinnost tížila pořizovatele, jelikož v souvislosti s dodáním byla přeprava realizována takovým pořizovatelem (či na jeho účet) a dodavatel disponoval dokladem osvědčujícím, že zboží opustilo území členského státu dodání, jenž se sice následně ukázal nepravdivým, avšak

dodavateli nebylo prokázáno, že by o tom věděl či při dodržení náležité péče měl a mohl vědět.

148. V návaznosti na uplatněné žalobní body soud považuje za nutné dát žalobkyni za pravdu především v tom, že žalovaný i správce daně skutečně nezákonně, resp. přesněji řečeno v rozporu s přímo aplikovatelnými ustanoveními směrnice o DPH a unijním právem uznávanými zásadami právní jistoty a proporcionality rozšiřovali její důkazní břemeno a nutili ji prokazovat skutečnosti, k nimž ji důkazní břemeno vůbec netížilo. Žalovaný totiž napadené rozhodnutí postavil na tom, že žalobkyně neprokázala, že by předmětné dodávky převzali osobně jí deklarovaní dodavatelé v jiném členském státě, a to bez ohledu na to, kdo přepravu zboží realizoval, přičemž odmítal připustit, že by mohlo být v pořádku, že dodávku v jiném členském státě fyzicky převezmou osoby, které nejsou statutárními orgány či zaměstnanci deklarovaného odběratele, i kdyby se jednalo o místo a osoby určené odběratelem žalobkyně, nebo že dodávku odběratel převezme již v prostorách žalobkyně či u jejích dodavatelů v tuzemsku, pracuje-li dopravce pro něj. Stejně tak odmítal připustit, že by na důkazní povinnost žalobkyně mohla mít vliv případná skutečnost, že přepravu zboží do jiného členského státu zajišťoval dopravce najatý pořizovatelem, a kladl jí k tíži, pokud nebyla schopna prokázat, za jakých okolností bylo pořizovatelovým dopravcem zboží v jiném členském státě vyloženo, třebaže se tyto okolnosti mohly odehrávat mimo její právní sféru. Dokonce vycházel z představy, že pokud by k přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na prvního pořizovatele došlo v České republice, nutně by se muselo jednat o tuzemské dodání. Takové závěry a z nich plynoucí důkazní požadavky však zřetelně odporují shora učiněným závěrům plynoucím z judikatury SDEU a nelze je považovat za zákonné.
149. Je třeba zdůraznit, že žalobkyně nebyla povinna prokázat, že zboží od ní fyzicky převzali právě deklarovaní odběratelé (viz závěry SDEU zmíněné v odst. 137), jelikož ti tak mohou učinit např. prostřednictvím najatého dopravce či zmocněné osoby, a pokud přepravu organizovala žalobkyně, mohli tak za ně učinit v jiném členském státě (či teoreticky i v průběhu přepravy) i další pořizovatelé v navazujícím řetězci dodání, jimi smlouvení skladovatelé, zpracovatelé apod. Převzetí zboží v tuzemsku by bylo problematické jen v případě druhých a dalších pořizovatelů v řadě, jelikož s takovou skutečností zpravidla bývá spojen právě i okamžik přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, a tedy závěr, že se intrakomunitární přeprava vztahuje až k některému z navazujících dodání. Nicméně pokud jde o první hmotněprávní podmínku, úkolem žalobkyně bylo jen prokázat to, že ona (její zástupce) v tuzemsku či na její účet jednající dopravce v jiném členském státě zboží předali v souladu s tím, co deklarovaný dodavatel určil, přičemž žalobkyně nebyla v zásadě povinna si zjišťovat, jaký je přesný vztah mezi subjektem, který se na místě předání nacházel, a deklarovaným odběratelem. Podmínky prokázání převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník obvykle splývají s podmínkami pro prokázání splnění závazku z příslušné kupní smlouvy, ať již byla uzavřena písemně nebo třeba jen ústně. Jestliže tedy kupující požádal o složení zboží na konkrétní adrese, na níž zboží převezme subjekt označený kupujícím nebo u něž je jinak patrné, že zboží přejímá za kupujícího (např. disponuje informacemi, jež může znát jen od kupujícího, nebo kupující žalobkyni uhradí platbu v reakci na příjezd a zvážení kamionu v daném místě), je třeba mít první materiální podmínku nároku na osvobození dodání do jiného členského státu za splněnou. Obdobně sdělí-li deklarovaný pořizovatel žalobkyni SPZ nákladních vozidel, jimiž si zboží vyzvedne, a ona (nebo její dodavatel, jemuž informaci předala) na takto určená vozidla zboží naloží, převede tím právo nakládat se zbožím právě na deklarovaného odběratele (není-li výslovně sjednán jiný okamžik), aniž

k tomu potřebuje konkrétně zjišťovat bližší okolnosti. Má-li žalovaný potřebu se dozvědět o vztahu subjektu přejímajícího zboží v jiném členském státě k deklarovanému odběrateli (zda jde o jím najatého skladovatele, dalšího odběratele v řadě či ještě někoho jiného), pak se na tuto skutečnost musí dotázat odběratele žalobkyně, ale nikoliv jí, protože ta za standardních podmínek není povinna tuto informaci znát nebo ji jakkoliv zjišťovat a svévolně tím zasahovat do oblasti, která může být důvodně předmětem obchodního tajemství odběratele.

150. Kromě toho, ani když je zboží přepraveno do jiného členského státu, než ve kterém je registrován deklarovaný odběratel, nic to nemění na zachovaném nároku žalobkyně na osvobození takového dodání do jiného členského státu, neboť i tím splnila materiální podmínku, že zboží skutečně opustilo tuzemské daňové území (srov. závěry SDEU zmíněné v odst. 138). Z pohledu této hmotněprávní podmínky je jedno, do kterého členského státu (s výjimkou tuzemska) zboží doputuje. Navíc lze poznamenat, že požadavek deklarovaného odběratele na přemístění zboží do jiného členského státu, než ke kterému se vztahuje jím sdělené registrační číslo, dokonce sám o sobě ani není podezřelou nesrovnalostí (pokud by žalovaný např. hodlal zvažovat účast na daňovém podvodu), jelikož se jedná o typický projev tzv. trojstranného obchodu, na nějž pamatují čl. 42 a 141 směrnice o DPH a v rámci nějž sám odběratel zboží obratem dodává ze země své registrace do třetího členského státu a z takového dodání nemusí ve státě své registrace odvést DPH za předpokladu, že splní podmínky pro to stanovené. Teprve odběratelem vystavovaný daňový doklad musí obsahovat povinnou poznámku „daň odvede zákazník“ a jeho souhrnné hlášení musí navazující dodávku identifikovat jako trojstranný obchod (blíže viz rozsudek SDEU ze dne 8. 12. 2022 ve věci C-247/21 *Luxury Trust Automobile*), o čemž ovšem prvotní dodavatel zcela legitimně nemusí nic vědět, nebo organizuje-li přepravu (což je ovšem v těchto případech spíše netypické), to sice může tušit, ale nemůže mít jistotu, pokud mu to jeho odběratel v postavení mezičlánku trojstranného obchodu dobrovolně nesdělí. Stejně tak totiž může mít odběratel ve třetím členském státě svou vlastní provozovnu či sklad. S ohledem na ochranu svých obchodních kontaktů, jakožto obvyklé součásti obchodního tajemství, přitom ke sdělení vysvětlující informace zpravidla nemá odběratel žádný rozumný důvod a žalobkyně v pozici dodavatele ani nemá žádné oprávnění po něm takovou informaci chtít.
151. Pochybením žalovaného může být i to, že k jednotlivým dodávkám neučinil jednoznačný závěr, kdo v daném případě realizoval přepravu, zda žalobkyně, či její odběratelé. Důkazní břemeno k tomu, že přepravu do jiného členského státu zajišťovali odběratelé, tíží žalobkyni, jelikož jí taková skutečnost prospívá a omezuje ve svém důsledku její důkazní břemeno pro případ, že správce daně prokáže, že zboží v souvislosti s jejím dodáním neopustilo tuzemsko, jen na skutečnost, že převedla právo nakládat se zbožím jako vlastník na svého odběratele (zpravidla tím, že zboží umožnila vyzvednout jím avizovanému vozidlu) a že měla k dispozici důkazní prostředek, na základě nějž se mohla oprávněně domnívat, že zboží skutečně odběratel přemístil do jiného členského státu. Důkazní břemeno k tomu, že nebyla odpovědná za realizaci přepravy, může žalobkyně zpravidla unést předložením písemných kupních smluv, objednávek, elektronické komunikace (e-mail, SMS) či navržením svědeckých výpovědí, z nichž vyplyne, že přepravu přislíbil zajistit odběratel. Skutečnost, že přepravu nezajišťovala, také může dokládat svým účetnictvím, v němž nebude fakturovaná částka za přepravu danému dopravci, popř. v souvislosti s příslušnou dodávkou. V takovém případě je pak již na žalovaném, aby případně prokázal opak, např. sděleními dopravce, že i přes uhrazení přepravy pořizovatelem mu rozhodující pokyny k průběhu a ukončení přepravy přesto dávala žalobkyně, že účetnictví sice nezachycuje platby dopravci,

ale ten byl najat prostřednictvím speditéra, jehož platila a řídila žalobkyně apod. Vedle toho jí pak postačí již jen předložit listinu či jiný důkaz, na základě níž se oprávněně domnívala, že zboží skutečně opustilo tuzemské území, např. CMR s potvrzením o přijetí zboží v jiném členském státě, prohlášení odběratele, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, apod. Pouze pokud by žalobkyně neprokázala, že za přepravu zboží do jiného členského státu neodpovídala, by musela v případě zpochybnění pravdivosti listiny osvědčující přepravu zboží do jiného členského státu, opírala-li o ni oprávněně svou dobrou víru, prokazovat vedle předání zboží svému odběrateli (jež je splněno tím, že zboží vyloží na místě určeném odběratelem, přičemž je nepodstatné, je-li v daném místě přítomen přímo odběratel), znovu a lépe též skutečnost, že zboží skutečně fyzicky opustilo tuzemsko a bylo dodáno do jiného členského státu, a to ještě předtím, než došlo k jeho dodání dalšímu pořizovateli v případě řetězové dodávky.

152. Třebaže správce daně u prověřovaných zdanitelných plnění tvrdí určité nesrovnalosti, jež na jeho straně otvíraly potřebu podrobnějšího prověření a prokázání naplnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně, je třeba konstatovat, že tyto nesrovnalosti soud nepovažuje za relevantní pro ty situace, v nichž byla přeprava realizována na účet (jménem) pořizovatele, tj. odběratele žalobkyně. Hodnocení žalovaného je totiž pokřiveno jeho nesprávným přesvědčením, že pokud by odběratel žalobkyně nabyl právo nakládat se zbožím jako vlastník ještě před uskutečněním přeshraniční přepravy, je nutné takovou přepravu přiřadit až následujícímu dodání. Takový závěr však přímo popírá shora rekapitulované ustálené závěry judikatury SDEU (srov. závěr odst. 139). Kdyby tomu tak totiž bylo, byla by zcela bezpředmětná rozhodnutí SDEU ve věcech *Teleos*, *Euro Tyre Holding*, *Mecsek-Gabona*, *VSTR*, ale i další, neboť by SDEU musel bez dalšího konstatovat, že sporná dodání nejsou intrakomunitární dodávkou a že přeprava je spojena až s dodáními pořizovatelů. Všem uvedeným věcem totiž bylo společné, že přepravu realizoval (poté co nabyl právo nakládat se zbožím jako vlastník) odběratel zmíněných společností. Rozhodujícím prvkem, v důsledku něž je nutno kvalifikovat dodávku žalobkyně jako vnitrostátní, totiž není dodání zboží deklarovanému odběrateli (prvnímu pořizovateli) před uskutečněním intrakomunitární přepravy zboží, ale až následná dodávka tohoto zboží pořizovatelem dalšímu, druhému pořizovateli předtím, než zboží opustilo tuzemské území.
153. Skutečnost, že tedy např. CMR v případě dodávek pro VZ CORPORATION uvádějí tuto společnost jako odesílatele a žalobkyni neznámé společnosti jako odběratele, tak nemají žádný potenciál zpochybnit dobrou víru žalobkyně, že dané zboží bylo dopravcem najatým VZ CORPORATION přepraveno do jiného členského státu, jelikož zcela přirozeně odpovídají právě skutečnosti, že doprava byla prováděna na účet prvního pořizovatele a logicky byla ukončena např. u dalšího pořizovatele v řadě, do jehož totožnosti ovšem žalobkyni nic není. Z pohledu dobré víry žalobkyně je pouze klíčové to, že v kolonce 24 CMR je potvrzeno, že zboží v důsledku této přepravy skutečně VZ CORPORATION nechala přepravit na adresu v jiném členském státě. Otázka, zda subjekt připojující své potvrzení na tomto místě CMR je odběratelem VZ CORPORATION či až nějakým vzdálenějším článkem v řetězci, popř. skladovatelem či přepracovatelem zboží pro VZ CORPORATION, již není pro posouzení toho, zda tento doklad *prima facie* osvědčuje, že zboží opustilo v důsledku dodávky tuzemské území, relevantní. Skutečnost, že odběratel žalobkyně zboží dále dodává nebo případně využívá skladovacích či jiných služeb dalších subjektů totiž nepředstavuje žádnou neobvyklou skutečnost a ani v nejmenším nezpochybnuje fakt, že zboží bylo přemístěno do jiného členského státu. Ostatně to, že skutečně došlo k přemístění zboží, dále potvrzují i polské či slovenské vážní lístky, jež tím

logicky posilují důkazní význam potvrzení v kolonce 24 CMR i tam, kde např. není datováno a podepsáno, jelikož je např. připojen jen prostý otisk razítka. Lze z nich totiž ověřit jak datum, kdy zboží již prokazatelně opustilo území České republiky, tak i souvislost s CMR s ohledem na uváděné SPZ a jméno řidiče nákladní soupravy. Skutečnost, že je na nich vyznačeno jméno subjektu, který zboží dle CMR v jiném členském státě převzal, nebo třeba i jiného subjektu, je v situaci, kdy lze pomocí SPZ, řidiče, váhy a druhu zboží a data vystavení tyto vážní lístky logicky spárovat k příslušnému CMR, zcela nepodstatná, neboť sama o sobě nijak nezpochybňuje faktické dodání zboží do jiného členského státu nebo pravdivost údajů v CMR a takovém vážním lístku. Nevyvrací ani skutečnost, že žalobkyně převedla právo nakládat se zbožím jako vlastníka, a dokonce ani to, že je převedla na deklarovaného dodavatele (tuto skutečnost pouze nepotvrzuje), jelikož v kontextu běžného fungování obchodní činnosti lze předpokládat, že jde o další články v řetězu dodání či např. skladovatele apod.

154. Dobrou vírou v pravdivost údajů v CMR a vážních lístcích nemůže narušit ani neexistence písemné smlouvy, jelikož tato skutečnost nemá žádnou souvislost s tím, zda zboží bylo, či nebylo přepraveno do jiného členského státu, ani s důvěryhodností zmíněných dokladů. Nadto z obsahu správního spisu je zřejmé, že s VZ CORPORATION ve skutečnosti došlo k písemnému (a nikoliv jen ústnímu či konkludentnímu) uzavření kupních smluv, a to tak, že VZ CORPORATION zaslala žalobkyni písemnou objednávku a žalobkyně ji svým podpisem akceptovala.
155. Ze skutečnosti, jaký byl obsah těchto potvrzených objednávek, přitom žalovaný žádné důsledky pro důvěryhodnost CMR pro žalobkyni nedovozoval. Soud si je sice vědom toho, že v některých případech byla sjednána dodací podmínka, podle níž měla přepravu do určeného místa zajistit žalobkyně (DAP). Svědek Habich ovšem uvedl, že CMR vyplňovali podle objednávek (přepravy), a když je tedy v CMR jako odesílatel uvedena VZ CORPORATION, tak objednatelem přepravy u Transportstavu byl právě tento odběratel. V měsíci srpnu je přitom na všech CMR k deklarovaným dodávkám pro VZ CORPORATION jako odesílatel uveden právě tento odběratel. Pokud by tedy žalovaný v dalším řízení hodlal dané otázky přikládat nějaký význam, bylo by nutné vyhodnotit vzájemně si protiřečící důkazní prostředky, a to v intencích vodítek, jež SDEU poskytl k otázce posouzení toho, kdo je organizátorem přepravy, v rozsudku *KrakVet* (byť je v daném případě tato otázka řešena na jiném právním půdorysu, jsou vodítka přiměřeně aplikovatelná i v případech řešených podle čl. 138 směrnice o DPH), a dát následně žalobkyni podle § 115 odst. 2 věty druhé daňového řádu (protože správce daně dosud otázce, kdo organizoval přepravu, nepřikládal odpovídající význam) adekvátní prostor se k takovému hodnocení vyjádřit. Teprve v návaznosti na rozřešení otázky, kdo organizoval přepravu, by dávalo smysl řešit skutečnost, zda v případě, že tak činila VZ CORPORATION, se žalobkyně od ní včas dozvěděla, že převedla právo nakládat se zbožím jako vlastníka ještě před jeho přepravou do jiného členského státu na další pořizovatele v řetězci, takže žalobkyni vznikla povinnost opravit fakturu a dodatečně vyúčtovat VZ CORPORATION i DPH z tuzemské dodávky, včetně otázky v jakém zdaňovacím období nastaly tyto okolnosti a vznikla jí povinnost opravy daně postupem dle § 42 odst. 7 zákona o DPH, nebo zda se to od ní včas nedozvěděla (zákon o DPH stanovil tříletou lhůtu od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního uskutečněného zdanitelného plnění v § 42 odst. 5) a českou DPH z tohoto dodání tak má správce daně doměřit VZ CORPORATION, ale nikoliv žalobkyni, byla-li k datu podání daňového přiznání za srpen 2015 v dobré víře.

156. Naopak tam, kde žalobkyně v CMR figuruje jako odesílatel (což jsou všechna zbylá sporná dodání), lze důvodně očekávat, že byla organizátorem přepravy, ledaže tuto skutečnost jiným způsobem vyvrátí (srov. situaci popsanou v bodě 15 rozsudku SDEU *Euro Tyre Holding*, kde přepravu fakticky uskutečňoval v pořadí druhý pořizovatel, avšak tuto přepravu hradili, a tedy realizovali svým jménem první pořizovatelé; SDEU v takovém případě vycházel z toho, že organizátoři přepravy jsou první pořizovatelé, a proto bylo možné přepravu přiřadit dodání prvnímu pořizovateli). Byla-li žalobkyně osobou, jejímž jménem se uskutečňovala přeprava, nemohla by se posléze hájit svou dobrou vírou, neboť realizaci přepravy do jiného členského státu v takových případech musí bezpodmínečně prokázat. Nicméně žalobkyně nemá ani zapotřebí na dobrou víru poukazovat, neboť žalovaný v napadeném rozhodnutí zmiňuje, že uskutečnění přepravy zboží do jiných členských států EU nezpochybňuje. Pak ovšem není vůbec jasné, proč žalovaný hodnotí dobrou víru žalobkyně. Dobrou vírou totiž nelze nahrazovat povinnost žalobkyně prokázat, že k přepravenému zboží převedla právo nakládat s ním jako vlastník na jinou osobu a že tato osoba byla v souladu s unijním právem v souvislosti s tímto dodáním v členském státě pořízení osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou nepovinnou k dani. Dobrá víra má relevanci jen k druhé hmotněprávní podmínce nároku na osvobození v souvislosti s dodáním do jiného členského státu, tj. jen k faktickému uskutečnění přepravy zboží z tuzemska v souvislosti s dodáním žalobkyně, což tedy kromě samotného přemístění zboží zahrnuje i skutečnost, že přeprava byla realizována na účet jejího odběratele (a ne až nějakého navazujícího článku řetězce dodání, což by jí odběratel taktéž mohl zatajit např. předložením CMR s nepravdivým údajem o odesílateli).
157. Pokud jde o kritérium organizace přepravy, z obsahu správního spisu ovšem vyplývá, že žalobkyně i v případech, kdy byla v CMR označena jako odesílatel, tvrdila, že přepravu objednávali a určovali její odběratelé. Konkrétně tomu tak mělo být u přeprav realizovaných dopravcem Pajdex (5 dodávek pro Michala Ciejpu a dodávka pro KOMODITY), jelikož žalobkyně uváděla, že vždy využívala služeb dopravce Transportstav. Žalovaný dle všeho neidentifikoval v účetnictví žalobkyně faktury od Pajdex, přičemž i svědkyně H. jakožto jednatelka KOMODITY uvedla, že přepravu zajišťovala ona nebo její odběratelé. Výslechy svědků, ale i odpovědi žalobkyně se přitom týkaly mnohem většího počtu zdaňovacích období a většího počtu dodávek, než které spadají do zdaňovacího období srpna 2015, na což je třeba brát při hodnocení výpovědi zřetel.
158. V této souvislosti přitom v souvislosti se závěrem žalovaného, že svědkyně H. nepotvrdila spornou dodávku, soud považuje za potřebné zdůraznit, že takový závěr neodpovídá přesně zjištěnému skutkovému stavu. Svědkyně totiž k příslušnému CMR uvedla, že neví. Je na něm sice místo, kam vozili, ale v položce 24 jim to potvrzoval odběratel, takže jim CMR spíše nepatří. Svědkyně tedy vyjádřila nejistotu a pouze pravděpodobnostní závěr, že nemusí jít o CMR k její dodávce. Nelze tedy tuto pasáž výpovědi absolutizovat a činit z ní nevyvratitelný důkaz opaku. Neobjektivní povaha takového hodnocení důkazů žalovaným se ostatně v podobném gardu vyskytuje i u jiných výpovědí, neboť žalovaný v situacích, kdy svědek zřetelně vyjádří nejistotu, takovou jeho výpověď jednou hodnotí jako jistou (jako v případě paní H., kdy se mu to hodí), a jindy jako kdyby svědek nic neřekl (např. v případě svědka V., který s určitou mírou nejistoty uváděl skutečnosti, jež se ale žalovanému nehodily). Naopak je v případě této nejistoty nutné přihlídnout k uváděným důvodům, jež svědek uvádí ve prospěch a v neprospěch jím zmiňované možnosti, a také k dalším důkazním prostředkům, jež mohou podporovat uváděnou možnost, nebo ji naopak činit nepravděpodobnou.

159. V každém případě tam, kde žalobkyně tvrdí, že přeprava byla realizována na účet pořizovatele, byl žalovaný povinen pro případ, že by zpochybňoval uskutečnění přepravy zboží do jiného členského státu, řádně vyhodnotit navržené důkazy, jimiž by žalobkyně prokazovala tuto skutečnost a fakt, zda v době realizace transakcí mohla být v dobré víře, že uvedení jejího jména na CMR jako odesílatele je v kontextu dalších informací z té doby jen chybným údajem nezpochybňujícím důvěryhodnost samotných potvrzení o přemístění zboží do jiného členského státu, přičemž by musel poskytnout žalobkyni podle § 115 odst. 2 věty druhé daňového řádu prostor se k těmto jeho zjištěním vyjádřit.
160. Z kupních smluv s Hedonis naopak vyplývá, že přepravu byla povinna zajistit žalobkyně, ačkoliv ta tvrdí opak. Zde se tedy jeví pravděpodobnějším, že by to měla být žalobkyně, kdo je povinen prokázat fyzické dodání zboží do jiného členského státu a převod práva nakládat se zbožím jako vlastník na Hedonis, nicméně i v tomto případě bude povinen závěr o neprokázání přepravy zajišťované odběratelem učinit postupem podle § 115 odst. 2 věty druhé daňového řádu nejprve žalovaný, aby tak žalobkyně měla možnost na tento posun v jeho právním a skutkovém hodnocení reagovat případným doplněním vysvětlující argumentace a příslušných důkazních návrhů.
161. Pro úplnost soud nicméně považuje za potřebné se vyjádřit též k otázce, zda žalovaný byl oprávněn odmítnout provést důkaz cestou žalobkyní navrženého mezinárodního dožádání. V tomto směru soud uznává, že žalovaný poukazuje na adekvátní závěry judikatury SDEU, podle níž správce daně nemá povinnost učinit mezinárodní dožádání jen z důvodu, že to požaduje daňový subjekt. Takové závěry SDEU skutečně opakovaně učinil, např. v rozsudcích *Twoh* nebo *Enteco Baltic*. Žalovaný však dostatečně nezohledňuje, že SDEU tuto otázku přirozeně poměřoval jen z pohledu unijního práva a že nikdy neuzavřel, že by bylo nepřípustné, aby v takové situaci správce daně i přesto, že mu takovou povinnost unijní právo nestanoví, mezinárodní dožádání přesto učinil. Z pohledu unijního práva je tak na úvaze správce daně, zda žádosti daňového subjektu vyhoví, přičemž ovšem do této úvahy může zasáhnout vnitrostátní právo, z něž může vyplynout povinnost takové žádosti vyhovět. V tomto směru soud odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 20. 7. 2022, č. j. 59 Af 3/2021-33, zejm. na jeho body 52 a 58, v němž uzavřel, že správce daně je v zásadě povinen vyhovět důkaznímu návrhu žalobkyně, týká-li se relevantní skutečnosti, může-li k ní mít vypovídací hodnotu, není-li již daná skutečnost prokázána v souladu s tvrzením daňového subjektu jiným způsobem a nejde-li o důkaz nezákonně pořízený. Nelze-li danou skutečnost zjistit jiným důkazním prostředkem či jinou cestou (např. přímým oslovením zahraničního subjektu) a nejde-li o zjevnou obstrukci, nezbyvá tedy, než aby český správce daně vyhověl i důkaznímu návrhu v podobě mezinárodního dožádání, jinak zasáhne do práva žalobkyně na spravedlivý proces, jestliže by uzavřel, že rozhodnou skutečnost neprokázala, ačkoliv k dané skutečnosti rozhodné pro výsledek daňového řízení žalobkyně navrhla adekvátně dané procesní situaci provést důkaz mezinárodním dožádáním.
162. Překážkou tomu není ani skutečnost, že žalobkyně měla disponovat dostatečnými důkazními prostředky již v okamžiku podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období. Taková situace totiž může klidně vyplynout až z toho, že správce daně v rámci své úřední činnosti dohledá informace, které stávající doklady žalobkyně (odpovědné v daném případě za přepravu), jež mohla oprávněně považovat za dostačující, zpochybní, nebo ze ztráty dokladů. Ale i kdyby již v době podání daňového přiznání skutečně žalobkyně nemohla být spokojena s doklady, jimiž disponuje, žalobkyni musí být v daňovém řízení i přes nedostatek její dobré víry zajištěno právo prokázat i jinými důkazními prostředky, že

byly splněny materiální podmínky pro osvobození dodání od DPH, třebaže těmito důkazními prostředky sama nedisponuje. Navrhne-li takový důkaz a správce daně má prostředky, jak takový důkaz provést, až na shora zmíněné výjimky jej provést musí. To by totiž jinak mohl správce daně klidně odmítnout i provádění důkazů svědeckými výpověďmi osob, jako byli v tomto případě svědkové reprezentující deklarované odběratele a přepravce s tím, ať si je přivede žalobkyně sama. Takový restriktivní přístup soud nepovažuje za souladný s právem na spravedlivý proces.

163. Potřeba učinit mezinárodní dožádání se může týkat například těch případů, kdy se žalobkyni nepodaří prokázat, že zboží dopravce předal osobě určené deklarovaným odběratelem (např. nebude mít archivovány takové pokyny a nebudou zjištěny ani výsledkem tuzemských svědků), a tedy k otázce, zda převedla právo nakládat se zbožím jako vlastník na deklarovaného odběratele, deklarovaný odběratel mezitím zanikne a nebude možné kontaktovat osoby za něj jednající a jiná možnost, než si ověřit dotazem u subjektu, který zboží fyzicky převzal, zda a na základě jakého právního důvodu byl oprávněn zboží za deklarovaného odběratele převzít (jako další pořizovatel, najatý sklad, přepracovatel zboží apod.).
164. V takové situaci se sice nabízí, že právo nakládat se zbožím jako vlastník nabyt subjekt, jenž v položce č. 24 CMR potvrdil převzetí zboží. Správce daně by si tak měl ověřit v databázi VIES, jejíž obsah lze považovat za „údaje, jež má správce daně k dispozici“ ve smyslu zmiňovaném v bodě 38 rozsudku *Kemwater*, k nimž musí správce daně přihlídnout i bez důkazního návrhu daňového subjektu, zda tato osoba je registrovaným plátcem DPH, což je určitou indicií, že i tak byly naplněny hmotněprávní podmínky osvobozeného dodání do jiného členského státu. Pravdou ovšem je, že databáze VIES zobrazuje jen aktuální stav registrace (tedy nikoliv stav k datu realizace obchodu, nehledě na to, že mohou nastat případy, kdy i neregistrovaná osoba je v postavení osoby povinné k dani, jejíž pořízení zboží podléhá DPH) a že není vyloučeno, že osoba potvrzující převzetí zboží přebírala pro jiného (sklad) nebo i za jiný subjekt (odběratel odběratele). Tyto okolnosti přitom zpravidla nelze v případě nekontaktnosti deklarovaného odběratele zjistit jinak než právě od subjektu potvrzujícího převzetí zboží. Navrhne-li tedy daňový subjekt provedení důkazu dotazem na faktického příjemce zboží a nelze-li jej učinit jinou cestou, bude namíste, aby za tímto účelem správce daně využil institut mezinárodního dožádání, jímž si kromě otázky právního titulu převzetí zboží faktickým příjemcem může zároveň u tamějšího správce daně ověřit, zda osoba, za niž bylo zboží převzato, byla v rozhodné době v postavení osoby povinné k dani.
165. Nutnosti takový dotaz činit se lze vyhnout tehdy, jestliže již z povahy zobchodovaného zboží plyne, že osoba nabývající k němu právo nakládat se zbožím jako vlastník musela být v postavení osoby povinné z tohoto pořízení odvést v zemi dodání DPH (popř. šlo-li o mezičlánek trojstranného obchodu, tak by takovou osobou byla v odlišném členském státě než je členský stát odeslání a členský stát pořízení, nebýt osvobození této transakce z titulu trojstranného obchodu). Žalobkyni přitom lze dát za pravdu, že i kdyby snad předáním zboží nepřešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník na deklarované dodavatele, okolnosti předmětných dodávek takové povaze nabyvatele zboží přinejmenším silně nasvědčují, neboť předmětem dodávky byl řepkový olej, jenž nebyl určen k potravinářskému využití, nýbrž k výrobě biopaliv (MEĚO), a to vždy v autocisternách (nikoliv v jednotkových baleních) v množství okolo 25 tun a za částky zhruba dvojnásobně převyšující prahovou hodnotu 10 000 EUR, do níž může Polsko jakožto převažující cíl realizovaných přeprav podle čl. 287 bodu 14 směrnice o DPH osvobodit malé podniky od uplatňování DPH (v případě

Slovenska a Maďarska tento limit činí 35 000 EUR, jenž by jednotlivá cisterna nemusela překročit, vnitrostátní úpravou však může být stanoven nižší, či toto osvobození může dokonce absentovat) a pod niž musí členské státy podle čl. 3 odst. 2 směrnice o DPH rezignovat na zdanění pořízení zboží z jiných členských států v případech stanovených v čl. 3 odst. 1 písm. b) této směrnice. Zejména v případech, kdy zboží přebírala Wratislavia – Bio jakožto jeden z největších polských výrobců MEŘO, neexistuje podle soudu rozumná pochybnost o tom, že zboží bylo buď pořízeno osobou vykonávající činnost výrobců, nebo činnost obchodníků (šlo-li o nabytí zboží zároveň i obchodujícím mezičlánkem), a to v takovém objemu, že tato osoba musela být povinna z daného přijetí zboží z jiného členského státu odvést DPH, byla-li usazena v Polsku. Je ovšem jen obtížně představitelné, že by totéž neplatilo i v ostatních případech, kdy osoba fyzicky přebírající zboží nebyla známým výrobcem biopaliv. To platí zejména v situaci, kdy z CMR vyplývá, že přeprava probíhala na účet žalobkyně, a tedy k navazujícím převodům práva nakládat se zbožím jako vlastník (třeba i vícenásobným) v zásadě muselo dojít až v okamžiku vyložení zboží v jiném členském státě. V takové situaci lze očekávat, že to bude správce daně, resp. žalovaný, kdo případně konkrétně specifikuje, jaká, nikoliv jen zanedbatelně pravděpodobná situace, v níž by nebyly splněny podmínky pro osvobození dodání od DPH, by v daném případě mohla nastat. Není-li schopen žádný reálný důvod, proč by taková transakce nezakládala na straně osoby nabývající právo nakládat se zbožím jako vlastník v jiném členském státě daňovou povinnost, uvést, pak jeho závěr, že nebylo prokázáno dodání osobě registrované k dani (zde soud pomíjí, že ve skutečnosti je třetí hmotněprávní podmínka osvobození formulována unijním právem poněkud jinak), působí absurdně a je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

166. Pokud přitom žalovaný namítá, že po něm nelze žádat, aby znal prahové hodnoty pro osvobození platící v různých členských státech, soud se s jeho názorem neztotožňuje. Vzhledem k tomu, že se jedná o údaj, který může v rámci daňové spolupráce s ostatními členskými státy nebo prostřednictvím unijních orgánů zjistit relativně snadno prostým dotazem bez nutnosti složitějšího šetření a jde přitom o údaj, na němž pravidelně závisí naplnění hmotněprávních podmínek dodání do jiných členských států, což je povinen při své činnosti ověřovat, lze spravedlivě očekávat, že takovými údaji disponuje nebo že si je v případě potřeby zjistí. Rozhodně je pro něj tento údaj mnohonásobně dostupnější než tuzemským podnikatelům.
167. K otázce prokázání převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, ale i k jiným rozhodným skutečnostem lze dále dodat, že určitá skutečnost může být prokázána nejen přímými, ale i nepřímými důkazy, které ve svém logickém celku vylučují s mírou pravděpodobnosti odpovídající požadavkům daňového řízení jiný závěr. Nepřímými důkazy převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na deklarovaného odběratele zpravidla mohou být ve svém souhrnu úhrady dodávek ze strany odběratele, pokud časově navazují (tj. nejde-li o platby předem) na předání zboží ať již přepravci zajištěnému odběratelem, nebo v místě určení stanoveném odběratelem, zajišťuje-li přepravu žalobkyně, spolu s CMR obsahujícími potvrzení odesílatele a příjemce, že zboží bylo ve stanoveném místě naloženo a vyloženo, a vážnými listy. I když jde o úhrady zálohové, jako ekvivalentní nepřímý důkaz může sloužit skutečnost, že odběratel v dané souvislosti realizované platby nereklamoval z důvodu neobdržení dodávky a nedošlo k vracení takových úhrad (což by mohl správce daně identifikovat v účetnictví žalobkyně, popř. na bankovních výpisech apod.), ale naopak k objednávkám dalších dodávek zboží. Má-li přitom žalovaný za to, že takový řetězec nepřímých důkazů je nedostatečný, je na něm, aby identifikoval konkrétní

situaci, v níž by i při existenci takových dokladů nebyla splněna příslušná hmotněprávní podmínka dodání do jiného členského státu, za jejíž nesplnění by odpovídala žalobkyně. Pouhé tvrzení žalovaného, že daňový subjekt určitou podmínku neprokázal i přes předložení příslušných dokladů, nemůže obstát, nejde-li o evidentní neúplnost předložených nepřímých důkazů. Naopak jde o tvrzení nekonkrétní, jež by žalovaný mohl svévolně opakovat donekonečna při doplnění jakýchkoliv podkladů. To ovšem nelze připustit a soud opakuje, že z pohledu požadavků na přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí žalovaný své závěry konkretizovat, aby prokázal, že jeho závěr o neunesení důkazního břemene není absurdní. Jinak jeho rozhodnutí nemůže obstát.

168. Ke zpochybnění určité důkazní listiny přitom nepostačí bez dalšího, že obsahuje nějakou nesrovnalost, ale je třeba zvážit význam takové nesrovnalosti v kontextu obvyklých okolností vzniku takové listiny a osob podílejících se na jejím vytvoření. Důvody odchylek v zápisu určitých okolností mohou někdy uspokojivě vysvětlit svědecké výpovědi aktérů transakce. Podle povahy zjištění může být nesrovnalostí zpochybněna pravdivost jediného, s jinými důkazními prostředky konfliktního údaje, aniž by byla dotčena pravdivost a důvěryhodnost údajů zbylých a aniž by bylo důvodné zpochybnit a vyloučit ze skutkových závěrů všechny konfliktní důkazní listiny. Opět nelze pouze setrvale stát na stanovisku, že vysvětlení žalobkyně správce daně nevěří, aniž by specifikoval, proč nemůže být podané vysvětlení pravdivé či v kontextu jakých dalších zjištění je jako nedůvěryhodné nelze přijmout. Takto například žalobkyně vysvětlovala, proč se na prohlášení pořizovatele o uskutečnění přepravy zboží do jiného členského státu jakožto důkazním prostředkem fakultativně stanoveném vnitrostátním právem v § 64 odst. 5 zákona o DPH vyskytovala odlišná data jeho vystavení (v prvním případě šlo o prohlášení, jež bylo žalobkyni zasláno elektronickou cestou, podruhé s ohledem na požadavek správce daně na předložení listinného prohlášení jej pořizovatel vystavil znovu, ale logicky s datem, kdy je fyzicky znovu podepsal, přičemž se co do formátování, ne však obsahu, lišilo od původně předloženého elektronického potvrzení). Takovému vysvětlení není podle soudu co vytknout, přičemž žalovaný není oprávněn trvat na tom, aby mu byl předložen listinný originál původně elektronicky zasláního potvrzení, jelikož ten odběratel nemusel archivovat a nelze po něm požadovat, aby nové potvrzení znovu podepisoval v totožném formátu a ještě je k tomu antedatoval k datu vytvoření prvního potvrzení jen proto, že by si to český správce daně přál.
169. K důkaznímu hodnocení žalovaného a správce daně přitom lze mít i řadu dalších výhrad, jež soud považuje za potřebné v návaznosti na uplatněné žalobní body namátkou zmínit, byť v navazujícím řízení bude nutné důkazně hodnotit většinou jiné otázky, popř. stávající důkazní závěry budou významné jen u některých dodání. Tak například nelze souhlasit se závěrem žalovaného, že jestliže bylo prohlášení podle § 64 odst. 5 zákona o DPH sepsáno jako důkaz pro daňové řízení, je z toho důvodu nedůvěryhodné a nelze k němu přihlížet. Takový závěr je absurdní a popírá samotný text zákona o DPH, který takové prohlášení přímo předvídá jako důkaz splnění podmínek dodání do jiného členského státu. Jde přitom o důkaz přímý, jenž nemusí být doprovázen dalšími důkazními prostředky, ale sám o sobě dostačuje k prokázání splnění podmínek pro osvobození dodávky od DPH, ledaže jej správce daně na základě jiných shromážděných důkazních prostředků, jež nasvědčují odlišnému průběhu událostí, účinně zpochybní. Tato listina je přitom pro účely obchodního styku sama o sobě v zásadě bezcenná a nepotřebná, nanejvýš snad jako písemné stvrzení, že žalobkyně splnila svůj smluvní závazek dodat zboží svému odběrateli, je-li takto potvrzení formulováno. Účelem této listiny tak ze své podstaty právě je poskytnout svému dodavateli

důkazní prostředek pro daňové řízení. Důvěryhodnost a pravdivost takové listiny přitom bez dalšího nemůže zpochybnit ani skutečnost, že je vystavena až v průběhu daňového řízení, v němž správce daně zpochybnil splnění hmotněprávních podmínek dodání do jiného členského státu na základě jiných listin dokládajících průběh předmětné obchodní transakce, jelikož, jak již bylo řečeno, pro realizaci a zdokumentování obchodů tato listina z pohledu závazkového práva potřebná není, a proto není samo o sobě překvapivé, jestliže se s požadavkem na její vystavení na svého odběratele daňový subjekt obrátí až v době, kdy se potřeba jeho předložení ukáže v návaznosti na zpochybnění běžných obchodních dokladů. Pozdější vystavení příslušného prohlášení má pouze ten dopad, že nemůže jít o dokument, od něž by daňový subjekt v případě, kdy přepravu zajišťoval jeho odběratel, mohl dovozovat svou dobrou víru v to, že zboží bylo skutečně přepraveno do jiného členského státu, jelikož v době rozhodné pro podání daňového přiznání tento dokument prostě ještě neexistoval. Na samotné prokázání převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník a totožnosti odběratele, jež ani nelze dobrou vírou nahradit, však datum vystavení tohoto prohlášení nemá vliv. Jinou otázkou je, jestliže jsou taková potvrzení vystavena v situaci, kdy je odběratel a osoby za něj jednající již pro daňové orgány nedostupný a kdy samotný daňový subjekt mlčí či uvádí nepravdivé okolnosti, jež znemožňují tuzemskému či jinému příslušnému správci daně prověření souvisejících okolností přímo u dodavatele. Pak lze uvažovat o tom, zda nejde např. o padělek či nepravdivé potvrzení, jestliže jiné důkazní prostředky skutečnosti uvedené v potvrzení účinně zpochybňují. Ale takto paušálně, jako to učinil žalovaný v odst. 89 napadeného rozhodnutí, nelze prohlášení podle § 64 odst. 5 zákona o DPH odmítat a označovat za důkaz stížený zásadním rozporem, a tedy důkaz nepoužitelný.

170. Dále je žalovanému nutné vytknout, že přistupuje k informacím získaným cestou mezinárodních dožádání jako k nezpochybnitelným faktům, aniž by je také podrobil obdobnému hodnocení důvěryhodnosti a pravdivosti jako svědecké výpovědi či listinné důkazy předkládané žalobkyní. To ovšem není správné, neboť samotná mezinárodní dožádání zachycují směs zjištění z různých zdrojů. Zajisté není zpravidla důvod pochybovat o pravdivosti údaje, že odběratel přijetí dodávky nepřiznal a neodvedl z něj daň, jakkoliv toto zjištění nemá žádný přímý dopad na nárok žalobkyně na osvobození její dodávky od DPH. Jedná se totiž jen o dílčí nepřímý důkaz nasvědčující tomu, že dodávka nemusela proběhnout, který ale nevylučuje možnost, že se jednalo o trojstranný obchod (ledaže v mezinárodním dožádání bylo potvrzeno, že odběratel ani tuto skutečnost neuvedl ve svém souhrnném hlášení) nebo že odběratel prostě nesplnil své daňové povinnosti, k čemuž by ovšem žalovaný musel prokázat, že o této skutečnosti žalobkyně věděla či měla vědět, a lze jí tedy přičíst k tíži, že se podílela na takovém daňovém podvodu. Odpověď na mezinárodní dožádání však obsahuje i informace zjištěné od tamějších daňových subjektů a dalších osob, jež je nutno hodnotit mnohem opatrněji.
171. Žalovaný takto například bez dalšího vychází z toho, že Michal Ciejpa dle obdržených e-mailových sdělení o proběhlých obchodech nic nevěděl a že byl v podstatě bílým koněm. Toto zjištění ovšem nelze ve stávajícím kontextu brát ani zdaleka za jisté. Pokud jde o závěr, že by měl být bílým koněm ve společnosti, zde soud uznává, že žalobkyně má pravdu, že nejde o zcela přesnou formulaci, jelikož Michal Ciejpa podnikal jako fyzická osoba, a nejednal za nějakou obchodní korporaci (což je standardní model, jež si pod tímto označením lze obvykle představit), ale tento popis žalovaného sám o sobě není závažnou nepřesností, jelikož i v případě osobního podnikání fyzické osoby ve skutečnosti může tato osoba z neznalosti či neopatrnosti nastavovat své jméno, přičemž ale ve skutečnosti její

podnikání mohou ve stínu z pozadí ovlivňovat, nebo dokonce přímo řídit jiné osoby. Žalovaný ovšem neuvážil i tu možnost, že daná tvrzení mohl Michal Cieja uvádět jen proto, aby vytvořil dojem, že není za své jednání odpovědný. Kromě toho ani není vůbec jisté, jestli elektronická komunikace, z níž polský správce daně vycházel, byla vůbec dílem Michala Ciepy, a ne osob, které dle jeho tvrzení měly za něj vystupovat. Ne všechny informace o činnosti Michala Ciepy obsažené v odpovědích na mezinárodní dožádání tak lze mít za jisté. Podobně by bylo možné mít pochybnosti o žalovaným a správcem daně zmiňovaném sdělení maďarského správce daně, že u VZ CORPORATION neproběhly žádné platby. V situaci, kdy je zároveň uváděno, že VZ CORPORATION není kontaktní, není vůbec jasné, jak by takovou informaci mohl maďarský správce daně s jistotou zjistit, přičemž je-li z bankovních účtů žalobkyně patrné, že platby od VZ CORPORATION skutečně obdržela, je zjevné, že sdělení maďarského správce daně je buď nepravdivé, nebo vychází z neúplných podkladů. I sdělení z mezinárodních dožádání je tedy třeba hodnotit jako každý jiný důkaz, což ostatně potvrzuje i judikatura NSS (srov. např. rozsudek ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011-167, č. 3016/2014 Sb. NSS).

172. V případě výsledku svědka Vyoral se soud neztotožňuje s hodnocením žalovaného, že svědek v podstatě nic nevěděl. Svědek naopak zcela konkrétně popsal řadu okolností vzájemných obchodních transakcí VZ CORPORATION se žalobkyní. Je pravdou, že některé okolnosti zařizoval jeho obchodní partner, jež se nepodařilo vyslechnout (pan Kubáč), ale i tak jeho výpověď obsahuje množství konkrétních údajů, jež by měly být vyhodnoceny jakožto důkazy k otázce, zda žalobkyně převedla právo nakládat se zbožím jako vlastník na tohoto odběratele. K tomu, že svědek na dotazy na odběratele VZ CORPORATION vždy uváděl, že už si „nepamatuje“, lze v kontextu jeho jinak možná stručných, ale zcela konkrétních odpovědí jen uvést, že tento kontrastní přístup ukazuje spíše jen na to, že svědek (bez ohledu na svou povinnost odpovědět) ze zásady nebyl ochoten sdělit své odběratele a místa kam dodával. V kontextu jeho výpovědi lze tyto konkrétní odpovědi považovat za nepravdivé, jelikož se lze důvodně domnívat, že i těmito informacemi disponoval, ale odmítl se o ně v zájmu ochrany svého obchodního tajemství podělit v přítomnosti svého dodavatele. Stejně tak nelze nepostřehnout, že k dotazům na osud účetních dokladů a plnění daňových povinností ze strany společnosti VZ CORPORATION svědek spíše mlžil. Neznamená to však, že by jeho výpověď musela být nepravdivá jako celek a že by jeho odpovědi v pasážích, které nebyly v konfliktu s jeho osobními zájmy, byly zcela nedůvěryhodné.
173. Ve vztahu k výpovědi svědkyně H. snad lze jen poznamenat, že je nelogický závěr, že pokud osobně nebyla u nakládky, resp. vykládky zboží, nemůže potvrdit dodání zboží do jiného členského státu. Svědkyně vysvětlila, že vždy měla kontakt na řidiče nákladního vozu, který jí potvrzoval, že zboží dorazilo do cíle, a že v té souvislosti také obdržela vážní listky. Za takových okolností není nijak nelogické, pokud svědkyně potvrzovala, že jí bylo dodáno zboží od žalobkyně, jelikož bylo-li objednané zboží na základě těchto údajů v Polsku složeno, pak logicky muselo být žalobkyní i dodáno. Jak jinak by se do kamionu dostalo, když tuto dodávku od nikoho jiného nekupovala. Pokud přitom kamion jel již z Čáslavi ze skladu Starbright přes Kolín do Polska, může to též znamenat, že nejprve žalobkyně převezla zboží ze svého pronajatého skladu v Čáslavi či od svého dodavatele (vnitropodnikový přesun či vnitrostátní dodání, na něž není třeba vypisovat CMR jakožto dokument určený pro mezinárodní přepravu) a následně je dodala KOMODITY, která zboží dále nechala zaslat svým odběratelům v Polsku. Pravdou ovšem je, že zde určité pochyby panují, jelikož taková varianta by jen obtížně přicházela v úvahu, pokud by přepravu z Kolína do Polska

organizovala KOMODITY, protože ta by neměla žádný důvod posílat přepravce do Čáslavi, pokud by měla smluveno převzetí zboží v Kolíně. Právě proto je klíčové, aby si otázku organizace přepravy žalovaný řádně vyhodnotil.

174. Žalovaný také zcela neakceptovatelně přistupuje k hodnocení prokázání vztahu subjektů potvrzujících přijetí zboží v položce č. 24 CMR k odběrateli žalobkyně. Na jednu stranu žalobkyni urputně vytýkají, že tento vztah není schopna prokázat (příčemž soud již vyložil, že tuto skutečnost žalobkyně zpravidla vůbec ani prokazovat nemusí), ale ve chvíli, kdy žalobkyně tento vztah doloží (smlouva o skladování uzavřená mezi WEGA a Michalem Ciejpou, kterou jí měl tento odběratel na její pozdější žádost poskytnout), označují předložení takového důkazu za nestandardní a odmítají k němu přihlížet. Pak ovšem nezbyvá, než si položit otázku, proč vlastně žalovaný očekává a požaduje, aby se žalobkyně chovala nestandardně? Ostatně když naopak opakovaně uvádí, že zkoumání vztahu zmíněných subjektů k odběratelům žalobkyně by mělo být standardním chováním. Obdobný argumentační faul lze vysledovat v tom, že jednou správce daně vyžaduje, aby se v místě nakládky a vykládky zboží vyskytovaly ideálně statutární orgány zúčastněných subjektů, a ve chvíli, kdy svědek Vyoral uváděl, že u nakládky byl někdy přítomen pan Kubáč, je taková situace odmítána jako nestandardní a nedůvěryhodná. Argumentace žalovaného a správce daně je tak zjevně vnitřně rozporná a vytváří dojem, jako by výsledek řízení měl být předem předurčen bez ohledu na to, kolik důkazů se žalobkyni v zoufalé snaze uspokojit nereálné důkazní požadavky žalovaného podaří od jejich obchodních partnerů získat. Takový přístup má ovšem na míle daleko od povinnosti žalovaného usilovat o správné zjištění a stanovení daně, jak mu to ukládá § 1 odst. 2 daňového řádu. Jinými slovy, lze dát za pravdu i žalobní námitce, že žalovaný a správce daně hodnotili řadu důkazů svévolně a v rozporu se zásadou volného hodnocení.
175. Ostatně vadný postup žalovaného při hodnocení důkazů naznačuje i paušální výsledek řízení. Žalovaný (a stejně tak i správce daně) shledal, že nebyly prokázány podmínky pro osvobození dodání do jiného členského státu vždy u všech dodávek pro konkrétního odběratele, a to ačkoliv se jednotlivé dodávky často odehrávaly na základě samostatných kupních smluv či objednávek a za odlišných podmínek co do smluvní strany zajišťující přepravu zboží, osoby dopravce, místa a někdy i státu určení aj. V takové situaci je nutno hodnotit v podstatě každou dodávku zvlášť a je mnohem pravděpodobnější, že u některé z dodávek podmínky pro osvobození prokázány budou, a u jiné nikoliv. Přesto nebylo uznáno osvobození vždy u všech dodávek pro konkrétní odběratele, což je výsledek obvyklý spíše v situaci posuzování účasti daňového subjektu na daňovém podvodu takového odběratele (byť ani v takovém případě nemusí být daňový subjekt s rizikovými zjištěními konfrontován hned v době první dodávky, aniž by to bylo možné vždy připisovat jeho nedbalému přístupu, a může tedy připadat v úvahu přiznání nároku na osvobození u dodávek časově předcházejících takovým zjištěním). Ovšem existenci daňového podvodu a účast žalobkyně na něm žalovaný ani netvrdil, natož aby jej prokazoval.
176. Za dané situace by bylo předčasné, aby se soud vyjadřoval k otázce, zda v případě, že žalobkyně skutečně neunesla důkazní břemeno k naplnění hmotněprávních podmínek pro osvobození dodání do jiného členského státu od DPH u některé ze sporných dodávek, je namístej takové dodání považovat za tuzemské dodání.
177. Na závěr soud považuje za potřebné přiznat, že si je vědom, že judikatura Krajského soudu v Praze v rozhodných právních otázkách není s ohledem na různé složení rozhodujících senátů jednotná, a to ani ve věcech samotné žalobkyně, jež vede před zdejším soudem větší

množství soudních sporů týkajících se různých zdaňovacích období a různých (ale někdy též shodných) odběratelů z jiných členských států. V tomto směru tento rozsudek částečně navazuje na judikatorní linii tvořenou rozsudky ze dne 17. 2. 2022, č. j. 55 Af 48/2020-61, ze dne 10. 5. 2022, č. j. 55 Af 7/2021-70, ze dne 7. 10. 2022, č. j. 55 Af 52/2020-81 a č. j. 55 Af 57/2020-90, a ze dne 17. 3. 2023, č. j. 51 Af 1/2021-91. Rozsudek ze dne 1. 3. 2023, č. j. 54 Af 18/2020-97, se k rozhodným otázkám vyjadřuje jen okrajově, a není tak nezbytné se k němu vymezovat. Soud se ovšem neztotožňuje s přístupem zaujatým v rozsudku ze dne 14. 2. 2023, č. j. 43 Af 34/2019-101. Posledně uvedený rozsudek se zaměřuje na dřívější judikaturu NSS a text zákona o DPH, jež bez výhrad přejímá. S ohledem na přímý (a nepřímý) účinek rozhodných ustanovení směrnice o DPH ale představuje klíčový informační zdroj k rozsahu práv a povinností daňových subjektů právě text této směrnice a její výklad SDEU, jenž je v tomto směru závazný. V důsledku toho zmiňovaný rozsudek podle názoru soudu přechází dílčí, avšak v konkrétních okolnostech významné odchylky závěrů NSS od závěrů SDEU, které přitom ale musí dostat přednost. Na základě podrobné analýzy související judikatury SDEU v tomto rozsudku soud zároveň dospěl k závěru, že některé dílčí otázky, zejména otázka vlivu skutečnosti, že přepravu zajišťuje odběratel, na rozložení důkazního břemene byla přehlédnuta i v první judikatorní linii. V ní je mj. připomínána věta ve stanovisku generální advokátky Juliane Kokott ve věci *Teleos* zmiňující, že přenechá-li dodavatel odpovědnost za přepravu na pořizovateli, musí nést případné následky plynoucí ze skutečnosti, že pořizovatel svou povinnost nesplní (bod 75). Byť tato věta skutečně je obsažena, neodpovídá celkovému kontextu stanoviska ani některým jazykovým zněním stanoviska (v angličtině je věta doprovázena dodatkem „za určitých okolností“), a takto vytržena z kontextu je nadto v přímém rozporu s jeho závěry (viz body 61 a 72-77), neboť generální advokátka odmítla, že by dodavatel byl povinen nést následky takového chování pořizovatele, jestliže byl v dobré víře (nedostatek dobré víry představuje právě onu „určitou okolnost“, jež může vést k případné odpovědnosti dodavatele za nesplnění povinnosti pořizovatele). Proto na dané větě nelze zakládat právní posouzení otázky rozsahu důkazního břemene dodavatele.

178. S ohledem na tyto výhrady je právní posouzení, z něž soud v nynějším rozsudku vychází a v němž důsledně vychází z výkladu SDEU, i v dosavadní judikatuře Krajského soudu v Praze odlišné oproti v předcházejícím odstavci zmiňovaným předchozím rozhodnutím téhož soudu. K hlavnímu proudu judikatury NSS považuje soud za potřebné konstatovat, že se příliš blíží (a napadené rozhodnutí ještě intenzivněji) právní argumentaci členských států stručně shrnuté v bodě 61 zmíněného stanoviska generální advokátky Juliane Kokott ve věci *Teleos*, kterou ovšem nejen ona v bodě 72 svého stanoviska, ale ve výsledku i SDEU v navazujícím rozsudku zřetelně odmítl. To je důvod, proč soud v této věci cíleně z judikatury NSS nevychází, zejména když početná judikatura SDEU dostatečně pokrývá klíčové právní otázky, jež jsou pro tuto věc rozhodné.
179. Lze též uvést, že soud zvažoval, zda nemá v této věci podat předběžnou otázku, nicméně vzhledem k tomu, že k výkladu podmínek pro osvobození dodání do jiného členského státu od DPH již SDEU judikoval mnohokrát na podkladě srovnatelných skutkových situací a jeho formulace jsou ustálené, dospěl k závěru, že je to nadbytečné a jen by to vedlo k protahování řízení a prostému zopakování stanoviska SDEU. Ostatně stěžejními důvody zrušení napadeného rozhodnutí jsou skutečnost, že žalovaný po žalobkyni neoprávněně žádal prokázání fyzické účasti deklarovaného odběratele na převzetí zboží, že měl za to, že zboží musí být fyzicky dopraveno právě do členského státu registrace deklarovaného odběratele a že nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník deklarovaným odběratelem již

v tuzemsku vylučuje možnost, že by s dodáním žalobkyně tomuto odběrateli mohla být spojena intrakomunitární přeprava. Všechny tyto tři premisy žalovaného jsou zřetelně rozporné s ustálenými závěry SDEU, jež lze považovat za *acte éclairée*. Navazující otázky týkající se rozsahu hmotněprávních podmínek, jejichž nesplnění lze nahradit dobrou vírou (a zda tuto možnost má dodavatel k dispozici vždy), podmínek dokazování takové dobré víry nebo skutečnosti, zda toto dokazování není ve své podstatě dokazováním o účasti daňového subjektu na daňovém podvodu, sice již mohou být spojeny s určitými nejasnostmi, nicméně pro účely nynějšího rozhodnutí soudu už nejde o nosné otázky, ale spíše o otázky vedlejší, které se vůbec nemusí dostat do hry v situaci, kdy žalovaný vlastně ani nezpochybňuje, že k faktické přepravě zboží do jiného členského státu ve všech případech došlo.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

180. Soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí nemůže obstát, neboť je založeno na nesprávném právním názoru žalovaného, v důsledku čehož byla či mohla být v případě některých dodávek bezdůvodně rozšiřována důkazní povinnost žalobkyně. Nado hodnocení důkazů žalovaným bylo v řadě otázek svévolné. V důsledku těchto pochybení napadené rozhodnutí vychází ze skutkového stavu, který vyžaduje zásadní doplnění (zejména co do otázky vyhodnocení, zda žalobkyně či jménem žalobkyně jednající dopravce předali zboží v souladu s pokyny deklarovaného odběratele, což si žádá zjistit, jakým způsobem tyto pokyny byly k žalobkyni směřovány a případně jaký byl jejich obsah, a dále co do otázky identifikace osoby, která byla odpovědná za přepravu zboží do jiného členského státu, jež má přímý vliv na to, jaké okolnosti a v jaké míře byla žalobkyně povinna prokazovat, stejně jako na možnost, zda se žalobkyně může dovolávat dobré víry), přičemž i stávající závěr žalovaného, že soubor nepřímých důkazů o tom, že deklarovaný odběratel nabyl od žalobkyně právo nakládat se zbožím jako vlastník, má být nedostatečný, je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť žalovaný nepředkládá žádnou konkrétní reálnou variantu, proč by i za takto doložených okolností mohlo dodání podléhat DPH. Napadené rozhodnutí je tak namístě pro vady řízení podle § 76 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. zrušit i bez potřeby nařízení jednání.
181. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci nebyl úspěšný. Úspěšné žalobkyni soud přiznal náhradu nákladů řízení v celkové výši 11 228 Kč. Tato částka sestává ze zaplaceného soudního poplatku za podanou žalobu ve výši 3 000 Kč a z nákladů na zastoupení daňovou poradkyní, jež jsou tvořeny odměnou za dva úkony právní služby po 3 100 Kč [převzetí a příprava zastoupení a seps repliky ze dne 25. 3. 2022 k doplňujícímu vyjádření žalovaného podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) 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“)] a dvěma paušálními částkami náhrady hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, vše zvýšeno o částku 1 428 Kč odpovídající náhradě za 21 % DPH z předchozích částek (vyjma soudního poplatku). Náhradu nákladů řízení je žalovaný povinen uhradit k rukám zástupkyně žalobkyně (§ 149 odst. 1 a 4 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů užitý *per analogiam* na základě § 64 s. ř. s.). Vzhledem k tomu, že do 28. 2. 2022 nebyla žalobkyně zastoupena, za seps předchozích podání jí náhrada nákladů na právní zastoupení nenáleží, přičemž ani vyhláška č. 254/2015 Sb. se v soudním řízení správním neuplatní.

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 30. června 2023

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