



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Věry Pazderové, LL. M., M.A. a JUDr. Davida Krysky ve věci

žalobkyně: **BIOENERGO - KOMPLEX, s.r.o.**, IČO: 27888754
sídlem Pod Hroby 130, Kolín
zastoupená společností **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

proti

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

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 20. 9. 2020, č. j. 35531/20/5300-22442-712871,

takto:

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

Vymezení věci

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

2. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) platebním výměrem ze dne 25. 1. 2019, č. j. 291420/19/2111-50523-202055, vyměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období měsíce března roku 2016 ve výši 2 237 495 Kč. Dospěl k závěru, že žalobkyně nesplnila podmínky pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu u dodání surového řepkového oleje odběratelům R. D. S. Z O. O. (dále jen „R. D.“) a D. G. I. (dále jen „D. G.“), neboť neprokázala, že pořizovatelem zboží v jiném členském státě jsou deklarovaní odběratelé, a nárok na osvobození od daně tak uplatnila neoprávněně.
3. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměr vydaný správcem daně.
4. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení napadeného rozhodnutí.

Obsah žaloby

5. Žalobkyně tvrdí, že splnila a prokázala všechny podmínky pro uplatnění nároku na osvobození od daně, včetně žalovaným rozporovaného skutečného dodání deklarovaným dodavatelům R. D. a D. G. Žalobkyně považuje za podstatné, že předložila kupní smlouvy uzavřené s jednotlivými odběrateli, z nichž plyne závazek žalobkyně dodat sjednané množství řepkového oleje v dohodnuté kvalitě a termínu deklarovanému odběrateli a závazek deklarovaného odběratele za tento předmět koupě zaplatit kupní cenu. Dále předložila mezinárodní nákladní listy (dále jen „CMR listy“), dodací listy, na nichž je jako příjemce zboží uveden deklarovaný odběratel, který dodání zboží potvrdil, a prohlášení pořizovatele zboží vystavené deklarovanými odběrateli. Rovněž byly provedeny výslechy svědků, kteří se obchodních transakcí zúčastnili. Veškeré důkazní prostředky jsou ve vzájemném souladu a potvrzují prokázání podmínek pro uplatnění nároku na osvobození od daně.
6. Žalobkyně namítá, že žalovaný předložené důkazní prostředky hodnotil formalisticky a izolovaně, a to především CMR listy. Žalovaný dospěl k nesprávným závěrům na podkladě neobjektivně provedeného dokazování, neboť některé důkazní prostředky (bankovní výpisy, dodací listy, kupní smlouvy) upozadil či nedůvodně vyloučil. Podle žalobkyně žalovaný neunesl důkazní břemeno, neboť neprokázal existenci skutečností, které by zpochybnilly její tvrzení a jí předložené či navržené důkazní prostředky. Žalovaný sám neprokázal, jaký skutkový stav zjistil, tedy kdo byl skutečným pořizovatelem zboží.
7. Žalobkyně rekapituluje předložené důkazní prostředky a na plněních vyúčtovaných fakturami ze dne 14. 3. 2016 (odběratel R. D.) a ze dne 10. 3. 2016 (odběratel D. G.) obdobně jako v daňovém řízení demonstruje, jak prokazují, že pořizovateli zboží byli deklarovaní odběratelé.
8. Přestože důkazní prostředky spolu korespondují a potvrzují na daňových dokladech deklarované odběratele, žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně podmínky osvobození neprokázala. Žalovaný poukázal na skutečnost, že na CMR listech figurují jiné společnosti než deklarovaní odběratelé, a to v položce č. 24 – *Zboží obdržel* (dále jen „položka č. 24“), které jsou uvedeny rovněž na polských dokladech, a že žalobkyně neuvedla konkrétní vztah těchto společností k dotčeným transakcím. Žalobkyně namítá, že žalovaný postupoval v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů. Zdůraznila, že závěry o hodnocení důkazů

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

9. Žalobkyně považuje za podstatné, že na CMR listech deklarovaní odběratelé převzetí zboží potvrdili. Podle jejího názoru hodnotí žalovaný CMR listy přehnaně formalisticky, neboť na osobu, která obdržela zboží, usuzuje pouze z položky č. 24 a potvrzení odběratele na jiném místě CMR listu (u položky „potvrzení o předání tranzitního dokladu“) také jen formalisticky neuznává ani nijak nehodnotí a vůbec se s ním nevypořádává. Na tom, že pořizovateli zboží byli deklarovaní odběratelé, nic nemění ani skutečnost, že na stejném CMR listu jsou otištěna i razítka jiných společností, např. skladovatele či zpracovatele zboží nebo obchodního partnera pořizovatele (deklarovaného odběratele), kterému bylo zboží dále prodáno. Skutečnost, že na adrese vykládky není provozovna odběratele, je v zahraničním obchodě běžnou praxí, zejména pokud je odběratel obchodníkem, a nikoliv zpracovatelem komodit, a nepředstavuje neobvyklou situaci. Pokud je kupující pouze obchodníkem, nikoliv výrobcem nebo konečným zpracovatelem, nemívá vlastní nádrže (tanky) na uskladnění oleje, ale pronajímá si je či dopravuje olej přímo od prodávajícího ke konečnému zpracovateli. Žalovaný se s praxí, kdy v místě vykládky není provozovna odběratele, a s tím související podobou dokladů nijak nevypořádal. Žalobkyně v této souvislosti poukazuje na výpovědi svědků R. H. a W. P., které prokazují její tvrzení.
10. Vážní lístek z místa vykládky je dokladem o výsledku vážení zboží, nikoliv, jak se patrně domnívá žalovaný, dokladem o předání a převzetí přepravovaného zboží. To potvrzuje svědecká výpověď W.P., jenž uvedl, že pořízení váhy je dosti nákladné, a proto zboží váží na požádání zákazníka společnost, která vlastní váhu v areálu, do kterého přijede zboží v kamionech. Proto se stávalo, že zboží, které dorazilo k polskému odběrateli, bylo váženo u jiné „firmy“, která byla co nejbližší místu vykládky.
11. Žalobkyně dále namítá, že jí bylo nezákonně kladeno k tíži, že neuvedla vazbu k cizím společnostem na CMR listech. Žalobkyně nemá možnost tyto vazby prokázat, jelikož nejsou v její dispozici. Jde tedy o nezákonné rozšiřování důkazního břemene. Přesto žalobkyně nad rámec vlastního důkazního břemene navrhla, aby byla formou mezinárodního dožádání ověřena existence smluvního vztahu mezi odběrateli žalobkyně a společnostmi uvedenými na listinách, což správce daně odmítl. Odmítnutí návrhu na provedení tohoto důkazního prostředku bylo nezákonné, což žalobkyně namítala v odvolání, avšak žalovaný tuto odvolací námitku ignoroval.
12. Žalobkyně nikdy neměla pochyby o tom, že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli, k čemuž předložila dostatek důkazních prostředků, které žalovaný účelově pomíjí. Žalovaný nikdy netvrdil ani neprokázal, že bylo dodáno jiné osobě nebo že deklarovaný dodavatel touto osobou být nemohl. Tvrzení žalovaného jsou nepodložená a nemají oporu ve spisovém materiálu. Žalobkyně také namítá, že správce daně neuvedl, o jaká zákonná ustanovení své závěry opírá. Žalobkyni netíží důkazní břemeno stran prokázání obezřetnosti, to nebylo ani předmětem dokazování v průběhu daňové kontroly. Ani z rozsudku NSS ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232, na nějž poukazoval správce daně, žádná taková další podmínka pro osvobození od daně nevyplývá. Případný není ani poukaz žalovaného na rozsudek ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42, neboť ve věci žalobkyně nebylo sporné, zda zboží bylo skutečně přepraveno na území jiného členského státu.
13. Žalobkyně také uvádí, že to, zda deklarovaný odběratel plní své daňové povinnosti a komunikuje se svým správcem daně v jiném členském státě, není podmínkou pro vznik

nároku na osvobození od daně. Jedná se o skutečnosti, které nemůže žalobkyně jakkoli ověřit, neboť nejsou v její dispozici. Pokud dožadovaná finanční správa nemůže ověřit určitou skutečnost, samo o sobě to nečiní důkazy předložené žalobkyní nevěrohodnými.

14. Žalobkyně se dále v žalobě detailně vyjadřuje ke způsobu hodnocení jednotlivých důkazů a závěrům žalovaného, jež na základě hodnocení učinil (dodací listy, platby kupních cen, prohlášení pořizovatele zboží, výslechy svědků).
15. Žalobkyně závěrem nesouhlasí se žalovaným, že deklarovaná plnění měla být vykázána jako zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku. V případě, že by obstál názor žalovaného o neprokázání dodání zboží deklarovaným odběratelům, bylo na žalovaném, aby prokázal, že zboží bylo dodáno v jiném členském státě neplátcí daně, resp. osobě, pro níž by pořízení zboží nebylo v souladu s čl. 3 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému DPH, ve znění účinném do 27. 12. 2018 (dále jen „směrnice o DPH“), a příslušným ustanovením vnitrostátního právního řádu. To žalovaný neprokázal. Pokud rozporuje, že skutečný stav je odlišný od stavu deklarovaného, je jeho důkazní povinností skutečný stav prokázat. Žalobkyně má navíc za to, že požadavek § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 360/2014 Sb. (dále jen „zákon o DPH“), aby byl kupující osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, je podle judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“ či „Soudní dvůr“; např. rozsudek ze dne 16. 12. 2010 ve věci C-430/09, *Euro Tyre Holding*) v rozporu se směrnicí o DPH. Podstatné je podle Soudního dvora splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození, nikoliv skutečnost, zda pořizující osoba splní formální registrační podmínku spočívající v registraci k DPH. V souladu s rozsudky ze dne 27. 9. 2012 ve věci C-587/10, *VSTR*, či *Euro Tyre Holding* se definice osoby povinné k dani „*týká výlučně osoby, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti, aniž toto postavení podřizuje tomu, zda tato osoba má identifikační číslo pro účely DPH*“. Pokud tedy žalovaný a správce daně odmítají dodávky zboží do jiného členského státu EU osvobodit a překlasifikovali je na tuzemská zdanitelná plnění, je za situace, kdy bezpochyby bylo zboží přepraveno z tuzemska do jiného členského státu EU tak, jak požaduje § 64 odst. 1 zákona o DPH, resp. čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH, jejich povinností prokázat, že příjemcem zboží nebyla osoba povinná k dani. Skutečnost, že zboží pořídily osoby povinné k dani, vyplývá i ze samotného charakteru dodávaného zboží a jeho množství, tj. surový řepkový olej určený pro výrobu biopaliv v objemu stovek tun. Podle žalobkyně nelze § 22 odst. 1 a 2 zákona o DPH aplikovat v situaci, kdy se prokazatelně jedná o dodání zboží do jiného členského státu a sporná je pouze konkrétní osoba pořizovatele. Poukaz žalovaného na rozsudky NSS ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 48/2016-92, *Lamela Electric I*, ze dne 23. 3. 2017, č. j. 7 Afs 50/2016-73, *Lamela Electric II*, a ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, č. [2172/2011 Sb. NSS, Makro Cash & Carry](#), nejsou přílehlavé, neboť řešily situace, kdy nebyla prokázána skutečná přeprava zboží do jiného členského státu. Žalobkyně nesouhlasí s názorem, že je její důkazní povinností prokázat skutečný stav, pokud žalovaný tvrdí, že je odlišný od stavu formálně deklarovaného. Dle § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) je cílem správy daní správné zjištění a stanovení daní (rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017-45).

Vyjádření žalovaného

16. Žalovaný v první řadě uvádí, že z průběhu daňové kontroly neplyne, že by měl správce daně za prokázanou dopravu zboží do jiného členského státu. To vyplývá mj. z výzvy ze dne

14. 12. 2016 a zprávy o daňové kontrole. Nezaměřila-li se žalobkyně v odvolání na nenaplnění podmínky přepravy zboží do jiného členského státu, jde to k její tíži.

17. Správce daně kvalifikovaně vyjádřil pochybnosti o oprávněnosti uplatněného osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, a tudíž unesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Bylo v zájmu žalobkyně, aby si opatřila takové podklady, které mohou prokázat, že došlo k dodání do jiného členského státu deklarovanému dodavateli. Žalobkyně nepřípadně poukazuje na § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu, neboť toto ustanovení míří na obsah právního jednání, nikoli k prokázání skutečného stavu věci oproti stavu formálně deklarovanému. Žalovaný ani nebyl povinen prokazovat dodání zboží v jiném členském státu neplátcí daně, resp. osobě, pro níž porízení zboží nebylo předmětem daně při porízení.
18. Žalobkyně neunesla důkazní břemeno a nevyvrátila pochybnosti vznesené správcem daně. Nevysvětlila a nedoložila, proč jsou na CMR listech v položce 24 uváděny subjekty odlišné od deklarovaného odběratele. Za situace, kdy CMR listy nebyly dostatečně průkazné, měla možnost prokázat dodání do jiného členského státu podle § 64 odst. 5 zákona o DPH. Předložená prohlášení pořizovatele zboží však s ohledem na jejich obsah a datum vyhotovení nelze považovat za věrohodná. I bankovní výpisy zachycující platby za dodané zboží představují jen doklad o finančních tocích a nejsou samy o sobě způsobilé za současné existence nevyvrácených pochybností o dodání zboží do jiného členského státu prokázat splnění podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu.
19. Nedošlo ani k nepřijatelnému rozšiřování důkazního břemene na žalobkyni, neboť po ní správce daně nepožadoval prokázání skutečností mimo sféru jejího vlivu (vazby subjektů uvedených na CMR listech), ale prokázání deklarovaného odběratele. Nesrovnalosti CMR listů musely být žalobkyni známy, minimálně si proto měla zajistit další informace stran skutečného odběratele a míst dodání. Měla požadovat po svých odběratelích vysvětlení.
20. Žalovaný je přesvědčen, že postupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Závěr o neprokázání podmínek osvobození od daně při dodání do jiného členského státu je logicky odůvodněn, žalovaný se zabýval všemi důkazy jednotlivě i v jejich vzájemných souvislostech a své závěry řádně popsal v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalobkyně vytrhává z kontextu jednotlivé pasáže výslechnů svědků. Důležité jsou též informace získané mezinárodní výměnou informací, z nichž vyplynulo, že oba odběratelé porízení zboží od žalobkyně nepřiznali, R. D. je nekontaktní a D. G. se zabývá zprostředkováním pojištění.
21. Žalovaný se zabýval i dobrou vírou žalobkyně. Byla-li si žalobkyně vědoma, že CMR listy a jiné doklady obsahují subjekty odlišné od odběratelů, měla od nich vyžadovat příslušná vysvětlení, nikoli rezignovat, a to tím spíše, že dopravu nezajišťovala vlastními silami. Neschopnost žalobkyně doložit souvislosti a vazby subjektů uvedených na CMR listech a dalších dokladech vypovídá o jejím neobežřetném chování a o tom, že nemohla být v dobré víře. Žalobkyně nemohla být v dobré víře, že uplatňuje osvobození od daně oprávněně a že v budoucnu unese své důkazní břemeno ve vztahu k oprávněnosti tohoto nároku.
22. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením, že se nezabýval všemi odvolacími námitkami. Postupoval tak, že v napadeném rozhodnutí prezentoval vlastní názor odlišný od názoru žalobkyně, který přesvědčivě zdůvodnil, a tím minimálně implicitně vypořádal všechny uplatněné námitky.

23. Závěr, podle kterého je třeba z dotčených plnění odvést daň na výstupu, je souladný se zákonem o DPH a judikaturou NSS (rozsudky *Lamela Electric I* a *Makro Cash & Carry*). Ohledně údajného rozporu § 64 zákona o DPH s čl. 138 směrnice o DPH odkázal žalovaný na rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015-30.

Replika žalobkyně

24. Žalobkyně zdůraznila, že z odůvodnění napadeného rozhodnutí i ze zprávy o daňové kontrole plyne, že správce daně i žalovaný označili za neprokázanou pouze podmínku dodání zboží registrovanému plátcí, nikoliv samotné přepravení zboží do jiného členského státu. Výzva ze dne 14. 12. 2016, na niž žalovaný v této souvislosti odkazoval, nemá z hlediska finálního rozhodnutí žalovaného žádný význam. Dále opakuje, že provedenými důkazními prostředky bylo prokázáno dodání zboží deklarovaným odběratelům v jiném členském státě, s čímž koresponduje i prohlášení obou odběratelů – R. D. a D.G. Žalobkyně se znovu ohradila proti názoru, že předložené CMR listy obsahují nesrovnalosti. Ty jsou výmyslem správce daně a důsledkem jeho neznalosti obchodní praxe. Odmítá, že předložila rozporné doklady nebo nedostatečně vyplněné CMR listy. Žalovaný neuvedl, v čem spočívá rozpor, komu mělo být dle jeho názoru skutečně dodáno oproti žalobkyniným tvrzením a prokázaným odběratelům, ani neuvádí, co nebylo na CMR listech vyplněno. Žalobkyně trvá i na názoru, že pokud žalovaný klasifikoval dodání jako tuzemské podléhající dani, měl prokázat, že šlo o tuzemské dodání, neboť žalobkyně nic takového netvrdila. Napadené rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Dále žalobkyně setrvala na názoru, že na posouzení této věci nejsou přílehlavé závěry vyslovené v rozsudku NSS ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232. Stejně tak pokud jde o otázku dobré víry, není přílehlavý rozsudek SDEU ve věci *Teleos*, neboť žalovaný netvrdil, že by se některé důkazy ve věci žalobkyně ukázaly jako nepravdivé. Závěrem poukázala na rozsudky NSS ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, č. 3976/2020 Sb. NSS, a ze dne 12. 3. 2020, č. j. 7 Afs 434/2018-37, z nichž dle jejího názoru plyne, že míra dokazování daňového subjektu v rámci daňového řízení není bezbřehá, ale má své limity.

Další vyjádření účastníků ve věci do vydání prvního rozsudku

25. Žalovaný reagoval na rozsudek zdejšího soudu ze dne 17. 2. 2022, č. j. 55 Af 48/2020-61, v obdobné věci žalobkyně. Vyjádřil nesouhlas s aplikací závěrů rozsudku SDEU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *K. P. s.r.o.* (dále jen „*K*“) při posuzování hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu a rozsudku NSS ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45, ve věci *V – I. s.r.o.* (dále jen „*V*:“).
26. Žalobkyně v triplice nesouhlasí s názorem žalovaného, že nemají být aplikovány závěry rozsudku ve věci *V*. Nesdílí ani názor, že by se rozsudek *K*. odchyloval od ustálené judikatury SDEU.
27. Žalovaný v následném vyjádření uvedl, že závěr, že rozsudek ve věci *V*. nelze brát jako judikurní východisko pro další případy, plyne z rozhodovací činnosti NSS. Žalovaný již v dřívějším vyjádření poukázal na rozsudek ze dne 24. 2. 2022, č. j. 1 Afs 238/2020-59 (dále též jen „*Steris*“), v němž se soud zabýval osvobozením od daně při dodání zboží do jiného členského státu, aniž by aplikoval závěry rozsudku ve věci *K*. či ve věci *V*. Ačkoliv byl tento rozsudek vydán až poté, co byl vydán rozsudek ve věci *V*., NSS rozhodoval v souladu s dlouhodobě ustálenou judikurní praxí, která zde byla před vydáním rozsudku ve věci *V*.

28. V podání ze dne 20. 1. 2023 žalovaný soudu navrhl přerušit řízení do okamžiku rozhodnutí SDEU o předběžné otázce, kterou mu předložil NSS usnesením ze dne 26. 10. 2022, č. j. 4 Afs 291/2021-34, *B2 Energy* (věc je u SDEU vedena pod sp. zn. C-676/22, pozn. soudu).

První rozsudek zdejšího soudu

29. Soud žalobě vyhověl rozsudkem ze dne 1. 3. 2023, č. j. 54 Af 18/2020-97. Předně se shodl se žalovaným, že závěry rozsudku SDEU ve věci *K.* nelze automaticky přenášet na osvobození od DPH při intrakomunitárním dodání zboží. Dále konstatoval, že z důvodu zrušení napadeného rozhodnutí nebylo potřebné přerušovat řízení do doby rozhodnutí o předběžné otázce ve věci *B2 Energy*. Soud totiž žalovanému vytkl, že neprovedl žalobkyní navržený důkaz mezinárodním dožádáním, a to za účelem ověření existence smluvního vztahu mezi odběrateli žalobkyně a společnostmi uvedenými na předložených dokladech.

Zrušující rozsudek NSS

30. Ke kasační stížnosti žalovaného NSS rozsudkem (blíže specifikovaným v bodě 1) zrušil výše zmíněný rozsudek zdejšího soudu. Byť se NSS zabýval primárně opodstatněností zrušujícího důvodu prezentovaného zdejším soudem, nahlížel na případ žalobkyně i optikou rozsudku SDEU ze dne 29. 2. 2024, C-676/22, *B2 Energy*. NSS nejprve konstatoval, že zjištění správce daně byla způsobilá vzbudit důvodné pochybnosti ohledně první podmínky pro osvobození od DPH, tedy zda bylo zboží dodáno do jiného členského státu EU osobě registrované k dani v jiném členském státě. Došlo proto k přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni (bod 33). NSS dále podotkl, že žalobkyně setrvale uváděla, že jejími odběrateli byly společnosti R. a D. G.. Třetí subjekty jako možné odběratele výslovně popřela (bod 34). NSS proto nesouhlasil se zdejším soudem, že by jakékoli osvětlení vztahů mezi deklarovanými odběrateli a třetími subjekty napomohlo žalobkyni unést důkazní břemeno, když dodání zboží deklarovaným odběratelům bylo relevantně zpochybněno (bod 35). Pokud jde o aplikaci závěrů rozsudku *B2 Energy*, NSS uzavřel, že z něj neplyne, že by daňový subjekt mohl bez jakékoliv indicie nově zcela změnit svá tvrzení. Žalobkyně přitom dodání zboží jiným než deklarovaným odběratelům popírala (body 38 a 39). Provedení dalších mezinárodních dožádání proto postrádalo smysl. Dodání deklarovaným odběratelům bylo zpochybněno a ze skutkových okolností věci a informací poskytnutých žalobkyní neplynuly žádné indicie potřebné k ověření, že by jiný příjemce zboží postavení osoby povinné k dani měl (bod 43).

Vyjádření účastníků po zrušujícím rozsudku

31. Žalobkyně ve vyjádření ze dne 28. 6. 2024 nesouhlasila s právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku a dále v rozsudku NSS ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 241/2022-115, který byl vydán v její obdobné věci. Konkrétně namítla, že z rozsudku ve věci *B2 Energy* plyne, že správní orgány či soudy musejí zkoumat možnost tzv. alternativního odběratele. NSS posoudil penzum žalobkyní předložených dokladů chybně. Podklady totiž postačovaly pro posouzení, zda zboží nebylo dodáno alternativnímu odběrateli. Pokud je výklad zastávaný vyšším soudem v rozporu s právem EU, musí se od něj soud odchýlit. Žalobkyně poukazuje na rozsudek NSS ze dne 13. 6. 2024, č. j. 7 Afs 238/2021-73, jenž naopak respektoval rozsudek *B2 Energy* a navazující rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2024, č. j. 4 Afs /291/2021-84.
32. Žalovaný naproti tomu setrvává na názoru, že napadené rozhodnutí ob stojí i po vydání rozsudku *B2 Energy*. K tomu žalovaný plně odkazuje na rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2024,

č. j. 1 Afs 241/2022-115. Pro věc je zásadní, že žalobkyně po celé daňové řízení a následně i soudní řízení trvá na tom, že plnění dodala deklarovaným odběratelům. Žalobkyně buď nevěděla, kdo jsou další osoby uvedené na CMR listech, či jim přiřkla jiné postavení. Ze spisu nevyplývají žádné indicie o jiném než deklarovaném odběrateli v postavení osoby povinné k dani. Sama vysoká hodnota plnění nemusí znamenat, že žalobkyně zboží dodala osobě povinné k dani. Nelze ani vyloučit, že plnění odebralo vícero subjektů. Není tak žádný důvod věc vracet zpět do daňového řízení. Žalovaný nesouhlasí, že by první senát postupoval v rozporu s judikaturou SDEU. Případy posoudil s ohledem na okolnosti konkrétní věci. NSS též vyřkl, že nebylo vadou, pokud bylo odmítnuto provedení dalších mezinárodních dožádání.

Splnění procesních podmínek

33. 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.).
34. Při jednání účastníci setrvali na svých stanoviscích a shrnuli jejich podstatné body. Dokazování soud neprováděl. Žalobkyně označila jako důkaz daňový spis a napadené rozhodnutí, které je jeho součástí. Správním spisem ani listinami v něm založenými však soud dokazování neprovádí, z jejich obsahu bez dalšího vychází.

Posouzení žaloby soudem

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

35. 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.
36. Čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH upravuje povinnost členských států osvobodit od daně dodání zboží splňující podmínky, které jsou v něm vyjmenovány. Podle tohoto ustanovení členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží.
37. Podle § 13 odst. 1 zákona o DPH se dodáním zboží pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Podle § 13 odst. 2 zákona o DPH se dodáním zboží do jiného členského státu pro účely tohoto zákona rozumí dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.
38. 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.

39. Aby mohla být transakce kvalifikována jako dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie, musí dojít 1) k převedení práva nakládat jako vlastník s určitým hmotným majetkem, 2) k odeslání nebo přepravě zboží prodávajícím nebo samotným pořizovatelem, nebo jejich jménem, do jiného členského státu, než ze kterého je zboží odesíláno a 3) k dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě (viz např. rozsudky ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, č. [2172/2011 Sb. NSS](#), ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45, ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014-49, ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015-30, ze dne 27. 6. 2019 č. j. 9 Afs 82/2019-42, ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019-37) i SDEU [např. rozsudek ze dne 6. 4. 2006 ve věci C-245/04, nebo ve věcech *EMAG Handel Eder*, *Euro Tyre Holding*, *VSTR* či *Teleos*]. Prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně při intrakomunitárním dodání zboží přitom leží na daňovém subjektu (srovnej rozsudky NSS ze dne 16. 3. 2021, č. j. 3 Afs 149/2018-54, ze dne 23. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-31, či ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012-45, či rozsudky SDEU *Teleos* či rozsudek ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-184/05 *Twoh International BV*).
40. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt je povinen jednak daň přiznat (břemeno tvrzení), jednak své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Účetní doklady, tj. příjmové doklady či faktury, však zpravidla samy o sobě neprokazují, že se opravdu uskutečnila operace, která je jejich předmětem (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103, bod 39). Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi totiž nemohou být podkladem pro uplatnění osvobození zboží od daně, zpochybní-li správce daně, že dodání zboží se fakticky uskutečnilo tak, jak to stojí v dokladech. Daňový doklad je jen formálním důkazem o skutečně provedeném plnění. Jestliže se dodání zboží neuskutečnilo tak, jak je plátce deklaroval, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením daňového dokladu, byť i formálně správného (nálezn Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99; rozsudky NSS ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012-32, a ze dne 27. 11. 2014, č. j. 9 Afs 47/2014-74). Prokazuje-li daňový subjekt nárok na osvobození od DPH formálně bezvadnými písemnostmi a daňovými doklady, ale zároveň existují pochybnosti o faktickém stavu, je součástí důkazního břemene daňového subjektu prokázat existenci podmínek, za nichž dochází k osvobození zdanitelného plnění od DPH, což obdobně platí také ve vztahu k odpočtu DPH. Nárok na osvobození od DPH podle § 64 zákona o DPH je dán pouze za zákonem stanovených podmínek, jejichž naplnění byl správce daně oprávněn zkoumat, aby ověřil oprávněnost uplatněného osvobození (rozsudek NSS ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, č. 2172/2011 Sb. NSS).
41. Zásada daňové neutrality si žádá, aby osvobození od DPH bylo přiznáno, jestliže jsou splněny věcné hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým požadavkům formálním (viz rozsudek SDEU ze dne 20. 10. 2016, *Plöckl*, C-24/15, bod 39). Čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH ani judikatura SDEU nezahrnují mezi hmotněprávní podmínky osvobození, které jsou taxativně vyjmenovány, povinnost pořizovatele mít identifikační číslo pro účely DPH. Přidělení tohoto čísla prokazuje daňový status osoby povinné k dani pro účely DPH, jedná se však o formální požadavek, který nemůže zpochybnit nárok na osvobození od DPH, jestliže jsou splněny hmotněprávní podmínky plnění uvnitř Společenství (viz body 59 a 60 rozsudku ze dne 6. 9. 2012, ve věci C-273/11 *Mecsek-Gabona*, či bod 51 rozsudku SDEU ze dne 20. 6. 2018 ve věci C-108/17, „*Enteco Baltic*“ *UAB*). K odepření osvobození může dojít, pokud by porušení formálního požadavku mělo za následek nemožnost předložit jednoznačný důkaz, že hmotněprávní podmínky byly splněny, nebo pokud by osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že plnění, které uskutečnila, bylo součástí daňového podvodu. Soud podotýká, že změnu v tomto směru

přinesla směrnice Rady (EU) 2018/1910 ze dne 4. 12. 2018, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o harmonizaci a zjednodušení určitých pravidel v systému daně z přidané hodnoty pro obchod mezi členskými státy (transponovaná do § 64 zákona o DPH zákonem č. 343/2020 Sb.), která však na posuzovanou věc nedopadá.

Kemwater, B2 Energy a navazující judikatura

42. Mezi účastníky se v průběhu soudního řízení rozhořel spor ohledně možnosti aplikace právních závěrů v rozsudcích SDEU a rozšířeného senátu NSS ve věci *K.* na případ žalobkyně. Tuto otázku do řízení vnesl žalovaný jednak v reakci na závěry vyslovené ve věci *K.*, ale také na navazující judikaturu NSS (rozsudek *V.*) i zdejšího soudu (rozsudek č. j. 55 Af 48/2020-61 vydaný v jiné věci žalobkyně).
43. V mezidobí však SDEU rozhodl ve věci *B2 Energy*. S ohledem na to již nebylo třeba, aby se soud podrobně vypořádával s rozsáhlou argumentací žalobkyně a žalovaného, která se týká použitelnosti závěrů plynoucích z rozhodnutí *K.* na osvobození od daně při dodání do jiného členského státu. Rozsudek ve věci *B2 Energy* totiž na tuto otázku odpovídá a zdejší soud je povinen jeho závěry respektovat. Rovněž tím odpadly důvody, pro které účastníci navrhovali přerušení řízení, případně položení předběžné otázky SDEU. Soud se jimi proto již nezabýval.
44. SDEU v rozsudku *B2 Energy* rozhodl, že dodavateli usazenému v členském státě, který dodal zboží do jiného členského státu, je třeba odeprít nárok na osvobození od DPH, *pokud tento dodavatel neprokázal, že zboží bylo dodáno příjemci, který má v posledně uvedeném členském státě postavení osoby povinné k dani, a pokud s ohledem na skutkové okolnosti a na informace poskytnuté dodavatelem nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že tento příjemce toto postavení měl.* SDEU tak vztáhnul možnost prokázat jiného dodavatele v postavení osoby povinné k dani při uplatnění nároku na odpočet DPH přiměřeně také na podmínky osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu odběrateli v postavení osoby povinné k dani (viz rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 241/2022-115, bod 33).
45. V bodě 38 zrušujícího rozsudku NSS shrnul, že „[o]dpověď SDEU nelze číst tak, že by měla paušálně ovlivnit výsledek všech řízení o osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu. Ostatně ani převažující linie judikatury navazující na rozhodnutí ve věci *K.*, nepřistoupila k automatickému rušení všech dřívějších zamítavých soudních i správních rozhodnutí bez ohledu na okolnosti konkrétní věci, tedy bez ohledu na to, zda ve věci existovaly nějaké indicie o jiném než deklarovaném dodavateli v postavení plátce DPH (srov. např. rozsudky ze dne 27. 6. 2022, č. j. 4 Afs 237/2021 - 52, ze dne 29. 6. 2022, č. j. 10 Afs 66/2019 - 51, ze dne 29. 6. 2022, č. j. 10 Afs 53/2020 - 51, ze dne 20. 7. 2022, č. j. 10 Afs 281/2020 - 70, ze dne 16. 8. 2022, č. j. 9 Afs 409/2018 - 73, ze dne 18. 8. 2022, č. j. 2 Afs 331/2018, ze dne 23. 8. 2022, č. j. 5 Afs 47/2021 - 47, ze dne 10. 1. 2023, č. j. 2 Afs 92/2021 - 51, ze dne 3. 4. 2023, č. j. 5 Afs 241/2022 - 43, ze dne 7. 8. 2023, č. j. 4 Afs 227/2022 - 54, ze dne 20. 12. 2023, č. j. 9 Afs 88/2022 - 51, či ze dne 16. 4. 2024, č. j. 10 Afs 231/2022 - 53). Ani z rozsudku *B2 Energy* ovšem nelze dovodit, že by daňový subjekt mohl bez jakékoliv indicie nově zcela změnit svá tvrzení. Optikou tohoto rozhodnutí lze případ toliko odlišně právně posoudit. Vrátit věc až do daňového řízení je namíste zpravidla tehdy, pokud tu existuje nějaká skutková indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného odběratele, která mohla fakticky (namísto něho) odebrat sporná plnění.“
46. V nynější věci se přitom v daňovém ani v soudním řízení neobjevila žádná indicie, která by poukazovala na osobu odlišnou od deklarovaných odběratelů. NSS totiž ve zrušujícím rozsudku v bodě 34 rozvedl, že „[p]ostavení třetích subjektů jako možných odběratelů žalobkyně

výslovně popřela. V reakcích na výzvy správce daně, stejně jako v odvolání (např. jeho strana 31) a následně i v žalobě (např. strana 5) žalobkyně setrvale tvrdila, že jejími odběrateli byly společnosti R. D. a D. G.. Uváděla, že s třetími subjekty neuskutečnila v dotčeném zdaňovacím období žádné zdanitelné plnění, nemá o nich žádné informace, tyto neznala (např. strana 32 odvolání). Výslovně sdělila, že jejími odběrateli nebyly třetí subjekty figurující na CMR listech či vážních lístcích. Jejich roli v transakcích nikterak neoznačila, v žalobě spekulovala o tom, že se jednalo o zprostředkovatele, obchodní partnery odběratelů či skladovatele (strana 9 žaloby). Ze spisového materiálu rovněž neplyne žádný vztah mezi společnostmi R. D. a D. G. a těmito třetími subjekty.“

47. NSS v bodě 40 zrušujícího rozsudku pokračoval, že dodání zboží jinému subjektu žalobkyně nepřipustila ani v řízení před zdejší soudem, „přestože jí byly známy závěry rozsudku K.. Soudu nenabídla žádná tvrzení či alespoň indicie, které by nasvědčovaly tomu, že zde existovali jiní než žalobkyniní odběratelé v jiném členském státě (tím se věc liší od případu řešeného NSS v rozsudku ze dne 25. 4. 2024, č. j. 4 Afs 291/2021-84, v němž existovaly určité indicie o existenci jiných odběratelů a daňový subjekt tímto směrem argumentoval a netrval na dodání deklarovanému odběrateli).“
48. NSS rovněž ve věci žalobkyně odmítl, že by vysoká hodnota plnění nutně znamenala, že dodala sporná plnění osobě povinné k dani. Podle NSS totiž „[z] prostého objemu plnění, které je navíc dělitelné, a za důkazní situace nynější věci, kdy stěžovatel důvodně zpochybnil deklarované odběratele, aniž by žalobkyně vůbec tvrdila dodání jinému odběrateli či odběratelům, nelze paušálně dovodit, že zboží bylo bez jakýchkoli pochybností dodáno „nějakému“ plátcí DPH (k otázce objemu plnění srov. např. rozsudky NSS ze dne 25. 2. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020 - 59, ze dne 29. 6. 2022, č. j. 10 Afs 66/2019 - 51, ze dne 27. 9. 2022, č. j. 10 Afs 138/2019 - 103; ze dne 17. 1. 2023, č. j. 1 Afs 178/2022 - 74). Ze správního spisu plyne, že v dotčeném zdaňovacím období žalobkyně uskutečnila celkem 33 dodávek deklarovanému odběrateli R. D. a 40 dodávek deklarovanému odběrateli D. G. V tomto případě nelze s jistotou uzavřít, že by se blíže nezjištěný odběratel či odběratelé nutně nacházeli v postavení plátce DPH s ohledem na objem dodávek. Není totiž ani zřejmé, kolik jich případně mohlo být či zda jím nemohl být i konečný spotřebitel. Ani charakter zboží či obdobný modus operandi transakce neznamena jednoznačné odebrání zboží jedním příjemcem, resp. dvěma příjemci, jak tvrdí žalobkyně. S ohledem na pojmenované nesrovnalosti a skutečnost, že žalobkyně dodávala řepkový olej i v jiných zdaňovacích obdobích i jiným, příp. identickým, odběratelům, přičemž i v těchto transakcích byly rovněž pojmenovány nesrovnalosti, nelze s jistotou vyloučit, že by plnění nebyla dodána více subjektům, tedy rozdělena.“ (bod 42 zrušujícího rozsudku).
49. Soud konstatuje, že právním názorem vysloveným NSS ve zrušujícím rozsudku je vázán (viz § 110 odst. 4 s. ř. s.) a nemůže se od něj odchýlit. Důvod k nerespektování závazného právního názoru soud neshledal ani v návaznosti na argumentaci žalobkyně rozporem zrušujícího rozsudku s rozsudkem SDEU ve věci *B2 Energy*.
50. Se shodnou argumentací žalobkyně se totiž vypořádal již NSS v rozsudku ze dne 15. 7. 2024, č. j. 10 Afs 64/2023-98, v bodech 23 až 26. SDEU ve věci *B2 Energy* rozhodoval za přijetí předpokladu, že údaje potřebné k ověření, že skutečný odběratel daňového subjektu měl postavení osoby povinné k dani, k dispozici byly. NSS proto ve zrušujícím rozsudku nemohl rozhodnout v rozporu se závěry SDEU, pokud dospěl k závěru, že orgány finanční správy potřebné údaje k dispozici neměly. V takové situaci je nadále nutné trvat na tom, aby daňový subjekt prokázal, že zboží bylo dodáno odběrateli, který má v jiném členském státě postavení osoby povinné k dani. Projednávaná věc se nadto odlišuje od skutkového stavu

posuzovaného NSS v rozsudku ze dne 13. 6. 2024, č. j. 7 Afs 238/2021-73. V tamním případě daňový subjekt jednal s osobou, která domlouvala dodávky pro několik společností, a připustil, že zboží možná nebylo dodáno tvrzenému odběrateli, ale jiné z těchto společností; k takovému závěru směřovala také skutková zjištění. Uplatnění závěrů rozsudku *B2 Energy* bylo proto oproti případu žalobkyně namístě. NSS ani nedovodil rozpor s ústavním zákazem extenzivního výkladu daňového práva, neboť ve zrušujícím rozsudku neschvaloval rozšíření žalobkynina důkazního břemene nad rámec jí tvrzených skutečností; jen souhlasil s tím, že nelze přiznat nárok na osvobození určitých dodání od DPH, pokud žalobkyně neprokáže své tvrzení, že tato dodání pro to splňují zákonné podmínky (v podrobnostech soud odkazuje na rozsudek NSS ze dne 15. 7. 2024, č. j. 10 Afs 64/2023-98, body 23 až 26).

51. Zrušující rozsudek proto není v rozporu s unijní ani českou judikaturou. Není dán žádný důvod, aby se od něj zdejší soud odchyloval. Lze proto uzavřít, že v žalobkynině věci orgány finanční správy neměly k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný odběratel daňového subjektu měl postavení osoby povinné k dani. Žalobkyně takové indicie netvrdila ani v následném řízení před soudem po vydání zrušujícího rozsudku. Její argumentace nemůže pro skutečnosti uvedené v předchozím odstavci obstát. Z tohoto důvodu proto soud napadené rozhodnutí zrušit nemohl.
52. Soud dále předesílá, že na věc nahlížel shodně jako zdejší soud v rozsudku ze dne 14. 2. 2023, č. j. 43 Af 34/2019-101, který v případě žalobkyně řešil obdobné právní a skutkové otázky (zmíněný rozsudek se konkrétně týkal stejných deklarovaných odběratelů jako v této věci a bezprostředně předcházejícího zdaňovacího období únor 2016). Kasační stížnost žalobkyně proti zmíněnému rozsudku zamítl NSS výše připomínaným rozsudkem ze dne 15. 7. 2024, č. j. 10 Afs 64/2023-98. V něm přitom vycházel ze závěrů zrušujícího rozsudku, jímž je v této věci soud vázán, a dále rozsudku NSS ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 241/2022-115.

Přenesení důkazního břemene

53. Jak již bylo uvedeno, daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení důkazními prostředky (zejména účetnictvím a daňovými doklady), ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením jsou předložené důkazy daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.
54. Je na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví, jiných povinných záznamů či tvrzení se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. rozsudky ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016-36).

55. Důkazní břemeno ohledně splnění podmínek vzniku nároku na osvobození plynoucích z čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH, resp. § 64 zákona o DPH, nese ten, kdo se domáhá osvobození od DPH, tj. dodavatel zboží. Je proto v jeho zájmu, aby si opatřil takové podklady, které mohou relevantním způsobem prokázat, že k dodání do jiného členského státu skutečně došlo (viz rozsudky NSS ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, č. 2172/2011 Sb. NSS, či ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012-45).
56. K důkazním prostředkům, jimiž lze prokazovat splnění podmínek pro osvobození od daně při dodání do jiného členského státu, se podrobně vyjádřila generální advokátka Juliane Kokott ve svém stanovisku ze dne 11. 1. 2007 ve věci *Teleos* (body 66 až 69). V něm uvedla, že „*dokud ještě existovaly hraniční kontroly, mohly se osoby povinné k dani při prokazování vývozu dodaného zboží opírat o dokumenty vystavené celními orgány. Po zrušení vnitřních hranic nemají už osoby povinné k dani tento obzvláště důvěryhodný důkazní prostředek k dispozici. Prokázání skutečnosti, že zboží bylo přepraveno přes hranice, je namísto toho možno učinit obecně již jen na základě prohlášení soukromých osob. K tomuto účelu se nabízí obzvláště nákladní list, vystavený v souladu s ustanoveními Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (Convention on the Contract for the International Carriage of Goods by Road – CMR), na kterém příjemce vyznačí obdržení zboží v jiném členském státě. Nákladní list CMR je podepsán odesílatelem zboží a dopravcem a slouží jako doklad toho, že dopravce zboží převzal. Jedno vyhotovení doprovází zboží a je předáno pořizovateli na jeho žádost. Vyznačí-li pořizovatel přijetí zboží na nákladním listu, potom spolupůsobily na vyhotovení tohoto dokladu o přepravě zboží do jiného členského státu tři na sobě většinou nezávislé osoby. Toto snižuje nebezpečí manipulací, ale nemůže je samozřejmě zcela vyloučit. Pokud osoba povinná k dani předloží tímto způsobem vystavený nákladní list, zpravidla to postačuje jako důkaz přepravy nebo odeslání ze státu dodání do jiného členského státu. Pokud jsou splněny i ostatní podmínky, vzniká tím nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně.*“ V bodech 75 a 76 téhož stanoviska dále uvedla, že „*dodavatel má zajisté povinnost učinit vše, co je v jeho moci, aby zajistil řádné provedení dodání zboží uvnitř Společenství. Pokud smluvně přenechá přepravu zboží do jiného členského státu pořizovateli, musí nést případné následky (...) nesplnění této povinnosti ze strany pořizovatele. Dále se musí prodávající ujistit o důvěryhodnosti svého obchodního partnera. Cíl předcházení daňovým únikům odůvodňuje vysoké nároky kladené na tuto povinnost.*“
57. Z těchto závěrů vychází i judikatura NSS, podle níž mohou mít CMR listy vystavené v souladu s ustanovením Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční dopravě (CMR) s vyznačením příjemce, že zboží převzal, zásadní váhu při prokazování dodání zboží, zejména v situacích, kdy dodavatel nezajišťuje přepravu zboží, přičemž jejich vypovídací hodnota je založena tím, že na vyhotovení by měly spolupůsobit tři na sobě většinou nezávislé osoby, prodejce, dopravce a kupující (viz rozsudky NSS ze dne 30. 6. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, či ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 82/2019-42). Zákon o DPH v § 64 odst. 5 uvádí, že dodání zboží do jiného členského státu lze prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky. Ani písemné prohlášení o přepravě zboží do jiného členského státu však nelze považovat za důkaz jediný a absolutní, ale musí odpovídat zjištěnému skutkovému stavu, aby je bylo možné považovat za věrohodné a dostatečně průkazné (viz např. rozsudek NSS ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014-49, či ze dne 7. 5. 2019, č. j. 7 Afs 140/2018-31). Jak uvedl NSS v rozsudku č. j. 8 Afs 14/2010-195 „*daňový subjekt, jehož tíží důkazní břemeno, musí své obchodní aktivity přizpůsobit konkrétním*

podmínkám tohoto rizika a při obchodování (zvláště se značným finančním rozsahem) využít příslušných institutů.“

58. 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.
59. V posuzované věci není sporu o tom, že žalobkyně předložila primární doklady k prokázání svých daňových tvrzení, zejména samotné daňové doklady (faktury) týkající se sporných dodání. Nelze však souhlasit s tím, že by správce daně neunesl důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, tedy že by neprokázal důvodné pochybnosti o věrohodnosti, správnosti, přesvědčivosti a úplnosti předložených primárních dokladů.
60. Správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 14. 12. 2016 formuloval pochybnosti o správnosti a úplnosti předložených listin (na CMR listech v položce č. 24 a na polských dokladech byl uveden subjekt odlišný od deklarovaných odběratelů; nesrovnalosti týkající se zajištění přepravy, jelikož žalobkyně odkazovala na dodací podmínku FCA, byť fakturovala i cenu dopravy, nadto tato podmínka neprokazuje, že zboží fyzicky opustilo území ČR). Dále z výsledků mezinárodních dožádání vyplynulo, že deklarovaný odběratel R. D. je pro polského správce daně nekontaktní, sídlo společnosti se nachází na adrese virtuální kanceláře, která je registrační adresou mnoha společností, a tento deklarovaný odběratel nepřiznal pořízení zboží z jiného členského státu. Z výsledků druhého mezinárodního dožádání dále vyplynulo, že skutečnou hlavní činností deklarovaného odběratele D. G. je zprostředkování pojištění a uvedený žádný pořízení zboží od žalobkyně nepřiznal. S pochybnostmi správce daně byla žalobkyně seznámena a byla jí dána příležitost je vysvětlit a doložit, že obchodní transakce proběhla tak, jak deklarovala, a že hmotněprávní podmínky pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu byly splněny.
61. Soud zdůrazňuje, že správce daně není povinen prokázat, že se plnění neuskutečnilo tak, jak tvrdí daňový subjekt, ani namísto daňového subjektu prokázat, jak se plnění uskutečnilo. Je pouze povinen prokázat, že o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených důkazních prostředků existují důvodné pochybnosti.
62. Soud se shoduje s daňovými orgány, že zjištění správce daně byla způsobilá vzbudit důvodné pochybnosti ohledně dodání zboží deklarovaným odběratelům (a tedy i o tom, zda došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem na tuto osobu povinnou k dani v jiném členském státě a spojení takového dodání s přepravou) a vedla k přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni (což vyslovil i NSS ve zrušujícím rozsudku), které však neunesla.

Dodání zboží deklarovaným odběratelům žalobkyně neprokázala

63. Pokud jde o společnost **R. D.**, ačkoli ji žalobkyně na fakturách označila jako odběratele i konečného příjemce zboží, na předložených CMR listech bylo v položce č. 24 (Zboží obdržel) otisk razítka odlišných společností, a to razítko L. B. M. W.-B. S.A. (dále jen „L.“), A. Sp. z o. o., M. T. S. A. a též W. – B. S. A. Žalobkyně uvedla, že tyto subjekty nezná. Na polských dokladech řady KW byla uvedena společnost W.-B. Sp. z o.o. (dále jen „B.“) a v kolonce klient společnost W. Sp. z o.o. U polského dokladu řady WZ je v jednom případě uveden opět odlišný subjekt od deklarovaného odběratele, a to A. Sp. z o. o. a v kolonce „dostawca“ společnost D.I. Sp. z. o. o. Konečně i u polských dokladů „świadcstwo wazenia“ je jmenována společnost Z. Ch. „O.-A.“ SA a v položce kontrahent A. T. SA (k přesné specifikaci viz např. strany 20 a 21 zprávy o daňové kontrole). Ačkoliv se na CMR listech nacházelo nad položkou nebo v položce „Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“ razítko společnosti R. D. a neurčitý podpis, není uvedeno, kdy, kde a kým bylo připojeno.
64. Pochybnosti k průběhu obchodních transakcí, které žalobkyně neodstranila svými obecnými vyjádřeními, tak přetrvávaly a žalobkyně je naopak posílila. Např. při ústním jednání dne 23. 6. 2016 na dotaz, kdo vystupoval za společnost R. D. odpověděla pouze obecně, že za obchodní partnery jednají oprávněné osoby nebo pověření zaměstnanci a komunikace probíhá telefonicky, e-mailem nebo osobně. Při ústním jednání dne 5. 10. 2016 žalobkyně uvedla, že za odběratele vystupoval pan H., na kupních smlouvách, které předložila dne 25. 7. 2016, byl ovšem podepsán pan K. Ačkoliv žalobkyně v žalobě uvedla, že podmínky jednotlivých dodávek byly konkretizovány ústně či přes e-mail, žádnou e-mailovou korespondenci s deklarovanými odběrateli ohledně předmětných dodávek nedoložila. Stejně tak ani přes výzvu správce daně nepředložila objednávky, ve kterých by bylo uvedeno místo vykládky. Správci daně byly poskytnuty pouze kupní smlouvy, v nichž není místo vykládky uvedeno (kupní smlouvy obsahují pouze dodací podmínku FCA K.). Žalobkyni přitom byly nesrovnalosti zjištěné z předložených důkazních prostředků sděleny správcem daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 14. 12. 2016.
65. Žalobkyně považovala pro posouzení věci za podstatné předložené kupní smlouvy, CMR listy a dodací listy, na nichž je jako příjemce zboží uveden deklarovaný odběratel, a bankovní výpisy dokládající, že deklarovaný odběratel dohodnutou kupní cenu za zboží zaplatil. Žalobkyně rovněž odkázala na prohlášení pořizovatele zboží vystavené deklarovaným odběratelem, a na výpovědi svědků, kteří se účastnili předmětných obchodních transakcí. Dle žalobkyně spolu tyto důkazní prostředky vzájemně korespondovaly a jednoznačně potvrzovaly, že skutečným pořizovatelem zboží jsou deklarovaní odběratelé. Soud žalobkyni ovšem nemůže dát za pravdu z následujících důvodů.
66. Pokud jde o výslech svědka **R. H.** (dispečera společnosti T.), žalobkyně v žalobě namítala, že jeho výpověď byla dezinterpretována. Dle správce daně ale ani výpovědi tohoto svědka nebyly odstraněny pochybnosti ohledně splnění podmínek podle § 64 zákona o DPH (viz str. 7 výzvy správce daně ze dne 14. 12. 2016). Rovněž žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že výpověď svědka H- byla nekonkrétní a obecná, neboť svědek vypověděl, že vzal olej pro společnost, která byla uvedena v položce č. 24, což ale dle předložených dokladů nebyl deklarovaný odběratel. Svědek zároveň nevěděl, kdo zboží od přepravce odebíral, které díly CMR listu se kde a komu předávají, neovládal podmínky INCOTERMS 2010 a s jistotou nevěděl ani to, komu by vznikla škoda v případě znehodnocení převáženého zboží (viz bod 37 napadeného rozhodnutí).

67. Soud ze spisu zjistil (viz protokol o výsledku svědka ze dne 15. 11. 2016), že svědek H. vypověděl, že místo vykládky určuje společnost, která olej odebírá. Dozví se adresu vykládky a konkrétní subjekt, který olej odebírá. Řidič se dozví, jaký subjekt má zboží obdržet (položka č. 24 CMR listu) právě od svědka H. a podle CMR listu, kde má jasnou adresu vykládky. Svědek však zároveň vypověděl, že CMR listy obdrží od žalobkyně, přičemž při nakládce nechává první list žalobkyni (to uvedl až po opravě oprávněné osoby žalobkyně), zbytek vyplňuje on nebo řidič na základě objednávky z obchodního oddělení žalobkyně. Žalobkyně sděluje, kdo je odesílatel a kdo příjemce. Na místě vykládky jsou přítomni řidič a zaměstnanec dané společnosti, přičemž řidič ověřuje, že dovezl zboží oprávněné osobě, přes název společnosti, PIN kód, který svědkovi H. zasílá společnost, které olej veze, a razítko společnosti. Dále si svědek ověřuje SPZ tahače a cisterny, váhu řepkového oleje. Při nahlédnutí do CMR listu a otázce, proč je na některých CMR listech uvedena jiná společnost než společnost uvedená jako příjemce nebo v kolonce „potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“, svědek H. odpověděl, že razítko je „*dodavatele R. D. a razítko magazyna, kde je asi jejich sklad*“. Dále vypověděl, že přeprava pro žalobkyni se týkala i společnosti R. D..
68. Z výše uvedeného dle soudu vyplývá, že správce daně sice žalobkyní zdůrazňovaná tvrzení svědka H. interpretoval jinými slovy, nic to ovšem nemění na závěrech, které z výpovědi vyplynuly. Nelze totiž vytrhávat jednotlivé věty z kontextu. Z odpovědi tohoto svědka lze usuzovat, že vezl zboží na žalobkyní nebo odběratelem určené místo vykládky (str. 4, otázka č. 15 protokolu o výsledku svědka H., č. j. 4609836/16/2113-60561-203542) a že mu žalobkyně sdělila, kdo je příjemcem (str. 7, otázka č. 39 protokolu). Stejně tak z jeho odpovědi vyplynulo, že pravděpodobně komunikoval s „*odebíratelem – příjemcem*“ zboží, spíše než s deklarovaným odběratelem, pokud si s „*odběratelem*“ ověřuje SPZ tahače, cisterny a váhu oleje, přičemž je z CMR listu zjevné, že tahač a cisterna přijeli na místo vykládky společností uvedených v položce č. 24, kde však není uveden žalobkyní deklarovaný odběratel. Současně vypověděl, že je při vykládce přítomen zaměstnanec dané společnosti a že PIN kód obdrží od společnosti, které veze olej. Navíc, jak uvedl i správce daně: „*O odběrateli, deklarovaném plátcem, měl svědek informace pouze od plátce, znal v podstatě pouze název odběratele, protože dle instrukcí plátce jej uvedl na mezinárodní nákladní listy. Také proto si většinu odběratelů nepamatoval.*“ Nadto žalovaný, stejně jako správce daně, založil své pochybnosti i na jiných tvrzeních svědka H. a odůvodnil, proč z nich nabyl dojmu o celkové nejasnosti a nejistotě jeho odpovědi (viz body 90 až 92, 113 a 114 napadeného rozhodnutí, str. 49 zprávy o daňové kontrole a str. 7 výzvy ze dne 14. 12. 2016). Co je navíc podstatné pro posuzovanou otázku, ani tento svědek blíže neobjasnil, proč na CMR listech v položce č. 24 „*Zboží obdržel*“ figuroval jiný subjekt než deklarovaný odběratel. Žalobkyně pak měla pravdu také v tom, že uvedený svědek výslovně potvrdil, že odběratelem zboží byla společnost R. D., což vyplývá i z jeho vyjádření k předloženým CMR listům při výsledku. Nicméně i zde se soud přiklání k argumentaci správce daně, že z průběhu výsledku je zjevné, že tak svědek Habich učinil až po předložení příslušných CMR listů, kde se nacházelo razítko společnosti R. D., ke kterým se měl vyjádřit a ze kterých četl tyto údaje. Pokud vypověděl, že byl osobně ve W., kam vezl zboží společnosti R. D., sám uvedl, že si to již nepamatuje přesně. Soud se tedy ztotožňuje s orgány finanční správy, že ani na základě výsledku svědka H. nebyly odstraněny pochybnosti ohledně splnění podmínek podle § 64 zákona o DPH. Z hodnocení této svědecké výpovědi daňovými orgány nevyplývá, že by jej hodnotily odtrženě od ostatních důkazních prostředků, jak obecně namítá žalobkyně. Naopak. Tuto svědeckou výpověď zasadily do kontextu zjištění

vyplývající z dalších provedených důkazů. Žalobní námitka ohledně nesprávného hodnocení výpovědi svědka H. správcem daně, resp. žalovaným, je proto nedůvodná.

69. Pokud žalobkyně v žalobě dovozuje, že odlišné subjekty v položce č. 24 byly např. skladovateli dodávaného zboží, soud konstatuje, že ve správním spisu doložené smluvní dokumenty neobsahují odkazy na žádné třetí subjekty coby skladovatele, zprostředkovatele nebo zkrátka jen zástupce deklarovaných dodavatelů pro účely převzetí zboží. Konkrétně např. kupní smlouva uzavřená mezi žalobkyní a deklarovaným odběratelem R. D. dne 18. 3. 2016 obsahuje v čl. IX. odst. 4 „*Doručování*“ výslovný zákaz postoupení jakýkoliv práv a povinností vyplývajících ze smlouvy na třetí osobu bez předchozího písemného souhlasu prodávajícího. Jinými slovy žalobkyně měla být deklarovaným odběratelem vždy předem řádně informována o tom, že danou komoditu má převzít třetí strana (jiná by byla situace tehdy, pokud by komoditu převzal deklarovaný odběratel, toto potvrdil svým razítkem a poté poručil jím již vlastněnou komoditu přecerpat do cisteren třetí strany, které jí právě prodal; nic takového však žalobkyně netvrdí ani hypoteticky a pouze požadovala, aby snad něco takového sám z vlastní iniciativy vyšetřil správce daně mezinárodním dožádáním, což NSS shledal nepřipustným – k tomu viz dále). Především však čl. VI. „*Dodací podmínky, nabytí vlastnického práva ke zboží, přechod nebezpečí škody na zboží*“ neobsahuje žádná ujednání o tom, že by snad dodávku řepkového oleje měl převzít třetí subjekt odlišný od deklarovaného odběratele R. D., byť třeba jen pro účely dočasného skladování či další přepravy. Stejně tak č. III odst. 4 smlouvy hovoří o dodání na „*sklad Kupujícího*“, nikoliv třetí osoby, a provedení kontroly „*laboratoří Kupujícího*“.
70. Veškeré smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a společností R. D. jsou co do podmínek zcela totožné (patrně se jedná o adhezní smlouvy zpracované žalobkyní jakožto prodejcem řepkového oleje), týkají se pouze různých dodávek řepkového oleje. Smlouvy s deklarovaným odběratelem D.G. jsou psány dle totožného vzoru jako pro R. D. Kasační soud navíc zdůraznil, že řepkový olej je riziková komodita, přičemž žalobkyně je profesionálkou ve svém oboru. Právě proto se měla žalobkyně nesrovnalostmi blíže zabývat, což neučinila. Stejně tak jí kasační soud vytkl, že netvrdila, že by komodita byla skutečně dodána jinému odběrateli. Na tom nic nemění ani v žalobě nabízené vysvětlení, že obchodníci v některých případech nevyužívají služeb vlastních terminálů či skladišť, nýbrž je mají pronajaté od třetích osob. Žalobkyní odkazovanou smlouvu o skladování se společností W. neuzavřeli deklarovaní odběratelé v tomto zdaňovacím období. Ani ta proto nemůže prokázat dodání zboží tvrzeným odběratelům.
71. Soud se dále ztotožňuje se žalovaným, že pochybnosti vyvolává i skutečnost, že žalobkyně neprokázala, na základě jakého oprávnění jednal pan H. za deklarovaného odběratele, a ani nesdělila, jakou funkci měl pan H. u deklarovaného odběratele zastávat (bod 31 napadeného rozhodnutí). Žalobkyně totiž při ústním jednání dne 5. 10. 2016 uvedla, že odběratel R. D. vyhledal žalobkyni, nepamatovala si však, kdy, kde a jakým způsobem, a že za odběratele vystupoval pan H. Z doložených kupních smluv navíc vyplývá, že společnost R. D. neuvedla žádnou konkrétní osobu oprávněnou komunikovat za kupujícího, nicméně za kupujícího jednal A. Kr., který je i na kupních smlouvách za společnost R. D. podepsán (viz např. kupní smlouva č. PR_OL_22_2016). Žalobkyně nedoložila oprávnění pana H. jednat za společnost R. D. a ani svědek H. se nevyjadřoval ke společnosti R. D. přesně a jistě. Lze mít tedy pochybnosti o tom, zda za společnost R. D. jednala oprávněná osoba a zda jí bylo zboží skutečně dodáno, vzhledem k odlišným subjektům na CMR listech a polských dokladech.

72. Pochybnosti posilovala i skutečnost, že žalobkyně předložila prohlášení pořizovatele R. D., kde je odkazováno na Potvrzení o přijetí zboží, avšak žádné takové potvrzení předloženo nebylo. Nadto v části, kde bylo prohlášení potvrzeno, je uvedeno datum 5. 2. 2016. Dodávky však měly být uskutečněny až po tomto datu. K 5. 2. 2016 tak nemohly být známy konkrétní údaje k dodávanému zboží. Připojený podpis pana K. se zjevně neshoduje s podpisem uváděným na kupních smlouvách. Není ani připojeno razítko deklarovaného odběratele. Proto lze mít důvodné pochybnosti o totožnosti a oprávnění osoby prohlášení podepsat. V prohlášení jsou dále potvrzeny údaje, které deklarovaný odběratel mohl mít jen zprostředkovaně, neboť potvrzuje, že „zboží bylo předáno k přepravě níže specifikovanými přepravci“, ačkoli se předání zboží k přepravě neúčastnil. Současně je zde potvrzeno, že zboží bylo přepraveno i do Slovenské republiky. Ačkoliv pak žalobkyně v žalobě uvedla, že podmínky jednotlivých dodávek byly konkretizovány ústně či přes e-mail, žádnou e-mailovou korespondenci s deklarovanými odběrateli ohledně dodávek nikdy nedoložila. Stejně tak ani přes výzvu správce daně nedoložila objednávky, ve kterých by bylo uvedeno místo vykládky.
73. Obdobné pochybnosti vznikly správci daně i ve vztahu k dodávkám pro deklarovaného odběratele D. G.. Stejně jako v případě R. D. byla společnost D. G. na fakturách označena jako odběratel i konečný příjemce zboží, avšak na CMR listech je uváděn odlišný subjekt v položce č. 24, který je rovněž na polských dokladech. Společnost D. G. sice je označena razítkem na CMR listech pod kolonkou příjemce, není však uvedena na polských dokladech.
74. Konkrétně se v položce č. 24 nacházely tyto subjekty: B. T. Sp. z o. o., T. Sp. z o. o., D. I. T. S. A. (dále jen „Development“), WEGA Sp. z o. o., Przedsiębiorstwo Wielobranzowe GAIK, Eksport-Import Sp. z o. o. Dvě prvně jmenované společnosti jsou uváděny jako příjemci zboží i na polských dokladech řady PZ, přičemž jako dodavatel zde figuruje společnost Oil Service Sp. z o. o. (obdobně tomu je i u dokladů „*dowód wazenia*“). Rovněž u polských dokladů „*kwit wagowy*“ správce daně zjistil jiného příjemce, než je deklarovaný odběratel D. G., a to společnosti D. a W. Sp. z o. o. V druhém případě zde jako kontrahent vystupuje společnost C. H. Sp. z o. o. (podrobně viz stranu 30 zprávy o daňové kontrole).
75. Razítka D. G. na kopiích CMR listů jsou pak připojena pod razítky těchto odlišných subjektů, a to s nečitelným podpisem bez uvedení místa a data potvrzení.
76. Pochybnosti vyplývají i z výsledku svědků navržených žalobkyní. Žalobkyně při ústním jednání ze dne 5. 10. 2016 uvedla, že za odběratele D. G. vystupovala kontaktní osoba uvedená v kupních smlouvách, pan O.. Svědek J. O. při výslechu v rozporu s tvrzením žalobkyně vypověděl, že polské společnosti nezastupoval, pro nikoho z odběratelů nepracoval a byl ve smluvním vztahu pouze s panem W. J. P., s nímž měl dohodu, že s ním bude v rámci České republiky spolupodílet na „*servisu těch služeb pro Poláky v rámci České republiky a Slovenska*“, přičemž poskytovali „*polské straně, která chtěla nakupovat zboží, servis k realizaci*“. K dotazu, jakým společností poskytovali služby, si sám vzpomněl pouze na „*Strategy, Canolla a Blue něco*“. Nebyl schopen uvést, kdo jednotlivé odběratele zastupoval, jak byla navázána spolupráce, kde se setkali, co bylo předmětem jejich činnosti, na jakých adresách provozovali činnost, ani zda měli nějaké provozovny či sklady. K dotazu, na jakých adresách odběratelé provozovali obchodní činnost, pouze obecně odkázal na sídlo zapsané v KRS (polská obdoba obchodního rejstříku) a zmínil, že někdy přijeli na jednání do Katowic, s tím, že se to nedá specifikovat, paušalizovat a „*nedá se to dělat černo-bíle*“. K dotazu na konkrétní místo v K. uvedl, že se jednalo o „*restaurace, obchodní domy, tak jak se to běžně dělá*.“ K dotazu na podrobnosti ohledně navázání spolupráce s jednotlivými

odběrateli a kde se s nimi setkal, odpověděl, že si již nevzpomene, a „*Jezdilo se do Polska, oni jezdili do Ostravy. Nevzpomenu si, je to příliš velký detail*“. K otázce, z jakého místa uskutečňoval svou činnost, uvedl, že „*nelze specifikovat*“. U žádných nakládek ani vykládek zboží svědek nebyl přítomen. Až k dotazu zástupce žalobkyně, zda jsou mu známy společnosti B. F. Sp. z o.o., D. G. a N. T. a zda pro ně vykonával činnost, potvrdil, že pro ně „*byl vykonáván servis*“, nic bližšího však neuvedl.

77. K výsledku svědka O. soud také doplňuje, že žalobkyně měla možnost během celého výsledku klást mu otázky. Tuto možnost nadto správce daně umožnil ihned na počátku výsledku, což zástupce žalobkyně odmítl s tím, že zatím žádné dotazy nemá. Zástupce žalobkyně ani sám svědek proti protokolu nevznesli žádné výhrady. Žalobkyně proto měla stejný prostor pro kladení otázek svědkovi jako správce daně. Ten nadto svědkovi postupně předestřel firmy několika společností, mezi kterými byly i ty, jejichž razítka byly opatřeny předložené doklady. Co se týče společnosti R. D., tu svědek během výpovědi ani jednou nezmínil, na společnost D. G. si vzpomněl až k výslovnému dotazu zástupce žalobkyně. Soud se shoduje se žalovaným, že svědek odpovídal velmi obecně (viz shora), nelze proto předpokládat, že by s ještě větším odstupem času byl schopen osvětlit okolnosti jednotlivých plnění (resp. spolupráce s jednotlivými dodavateli). Chtěla-li žalobkyně docílit toho, aby svědek vypovídal konkrétněji, měla možnost mu položit doplňující otázky. Nelze však pominout, že ani k otázkám zástupce žalobkyně svědek nebyl sdílnější (i na ně odpovídal obecně v tom smyslu, že pro polské společnosti *vykonával servis* apod.).
78. I svědek P., který měl mít dle svědka O. uzavřenu smlouvu s „dotyčným subjektem“ (polskými odběrateli), vypověděl, že zprostředkovatelskou činnost poskytoval prostřednictvím D. C. s. r. o. a stejně jako svědek O. konkrétně zmínil pouze společnosti „*C. Ltd., Blue free, přes kterou vozili do Knurowa, Strategy*“. Vypověděl, že jedna firma neznámá jedno místo vykládky, destinací bylo více, např. Lubrza, Pawonków, Wratislawia z Wrocławu. Deklarované odběratele žalobkyně nezmínil. Nebyl schopen uvést konkrétní osoby, které jednaly za polské odběratele (zmínil pouze majitele C. Ltd.). Dle názoru soudu ovšem časový odstup necelých dvou let není tak velký, aby svědci nemohli popsat případný průběh obchodní spolupráce s jednotlivými společnostmi, pokud probíhala. Rovněž soud nevidí nic problematického na vypořádání odvolací námítky žalobkyně v bodech 131 a 132 napadeného rozhodnutí. Žalovaný vysvětlil, že konstatování o tom, že místa vykládky svědek uvedl obecně (nikoli přesnými místy), bylo záznamem svědecké výpovědi. To je jistě pravdou. Podstatné je, že svědecké výpovědi neprokazují dodání zboží deklarovaným odběratelům, v čemž se soud s daňovými orgány ztotožňuje.
79. Pokud žalobkyně v této souvislosti namítala, že žalovaný hodnotil výše popsané výpovědi svědků O. a P. izolovaně a nesprávně i ve vztahu k deklarovanému odběrateli R. D., pak soud uvádí následující. Žalobkyně navrhla výslech jmenovaných svědků ve vztahu i k jiným zdaňovacím obdobím a jiným deklarovaným odběratelům, kde se svědek O. účastnil jednání jako obchodní zástupce. Žalobkyni lze dát zapravdu v tom, že se nejednalo o deklarovaného odběratele R. D. To ovšem nic nemění na závěru, že ani výpovědi těchto svědků nijak nevyvrátily pochybnosti správce daně, resp. žalovaného, ohledně prokázání dodání zboží deklarovaným odběratelům žalobkyní. Nadto žalobkyně uváděla, že ohledně dodávek pro R. D. komunikovala s panem H., jeho role při uzavírání obchodů však, jak již soud uvedl shora, vůbec nebyla objasněna.
80. Soud nesouhlasí se žalobkyní ani v tom, že si žalovaný v otázce doložení obchodních vazeb subjektů odlišných od pořizovatele zboží protičeří. Dle soudu je z napadeného rozhodnutí

naopak zřejmě, že žalobkyně měla objasnit vztahy subjektů uvedených na CMR listech. Jak žalovaný vysvětlil, z důvodu předložení neúplných listin bylo úkolem žalobkyně, aby vysvětlila nesrovnalosti z nich vyplývající, tedy aby doložila splnění podmínek pro přiznání osvobození od DPH. Soud v takovém postupu orgánů finanční správy, na rozdíl od žalobkyně, nevidí nezákonné „rozšiřování“ důkazního břemene, a to i právě s ohledem na již výše uvedené k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Naopak z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný měl postaveno najisto, jaká otázka je ve věci podstatná, a proč žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro přiznání osvobození od DPH. Vysvětlení vazeb mezi subjekty uvedenými na dokladech a odběratelem žalobkyně a jejich doložení mohlo rozptýlit pochybnosti správce daně. Nejde o situaci, kdy by správce daně rozšiřoval důkazní břemeno, nýbrž žalobkyně by poskytnutím věrohodného vysvětlení mohla unést důkazní břemeno ve vztahu k prokázání osoby, které bylo zboží dodáno.

81. Soud se též shoduje s daňovými orgány, že aby bylo možné přiznat CMR listům zásadní váhu, musí být vyplněny v souladu s Úmluvou o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (CMR), potvrzeny odesílatelem, přepravcem a příjemcem a korespondovat s dalšími předloženými doklady, což předložené CMR listy nespĺňovaly. I z judikatury NSS vyplývá, že neúplně vyplněné CMR listy mají sníženou vypovídací hodnotu (srov. např. rozsudek ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019-37, bod 28).
82. Jak bylo výše uvedeno, u převážné většiny předložených CMR listů byly v položce č. 24, kterou má potvrdit příjemce zboží, uvedeny bez rozumného vysvětlení odlišné subjekty od deklarovaných odběratelů. Nelze proto souhlasit se žalobkyní, že to byly daňové orgány, kdo měl vysvětlit, z jakého důvodu by subjekty, které by neměly vůbec žádný vztah k deklarovanému odběrateli (tedy subjekty, jejichž razítka se nachází v položce č. 24 CMR listů), CMR listy potvrzovaly. Byla to totiž žalobkyně, kdo tvrdil, že řepkový olej dodala deklarovaným dodavatelům, kteří ovšem na CMR listech nebyli uvedeni v položce č. 24, což ve spojení s dalšími okolnostmi vyvolalo u správce daně důvodné pochybnosti o správnosti předložených dokladů. Tím důkazní břemeno přešlo zpět na žalobkyni, která měla sporné skutečnosti a svá tvrzení doložit.
83. Důležitost potvrzení v položce č. 24 CMR listu NSS konstatoval v rozsudku ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42 (body 32 a 33): *„Nejvyšší správní soud plně aprobuje závěr orgánů finanční správy, že stěžovatel toto své primární důkazní břemeno neunesl a nepředložil důkazní prostředky prokazující na první pohled faktické dodání betonářské oceli do jiného členského státu (a jeho související dobrou víru ohledně tohoto dodání). Stěžovatel totiž správci daně předložil předně faktury a příjmové pokladní doklady týkající se daných transakcí. Tyto ovšem z povahy věci nemohou prokázat faktické dodání zboží do zahraničí. Nutno poukázat i na to, že předmětné faktury neměly náležitosti daňového dokladu podle zákona o DPH, neboť neobsahovaly sdělení, že se jedná o plnění osvobozená od daně s odkazem na příslušné zákonné ustanovení. Faktury pak neobsahovaly ani způsob dopravy a dodací podmínky, ačkoliv se mělo jednat o mezinárodní transakci. Dále stěžovatel předložil CMR listy (mezinárodní nákladní listy) týkající se předmětných dodání. CMR listy mají přitom při prokazování dodání zboží (zvláště v situacích, kdy dodavatel nezajišťuje přepravu zboží, jako tomu bylo v souzené věci) zásadní váhu. Vypovídací hodnota CMR listu je totiž založena mimo jiné tím, že na jeho vyhotovení by měly spolupůsobit tři na sobě většinou nezávislé osoby, tj. prodejce, dopravce a kupující (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 6. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195). V souzené věci nicméně prakticky veškeré mezinárodní nákladní listy (kromě jediného), kterými stěžovatel prokazoval dodání do Polska a na Slovensko, neměly vyplněny oddíl 24, ve kterém příjemce zboží potvrzuje, že zboží*

obdržel (CMR listy týkající se společnosti P. navíc neměly vyplněn ani oddíl 3 obsahující údaje o vykládce zboží). Uvedená skutečnost zásadním způsobem znevěrohodňuje dané CMR listy, které nelze v žádném případě považovat za důkazy prokazující *prima facie* nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství ve smyslu výše citované judikatury (ve věci *Teleos* plátcí daně disponovali kompletními CMR listy, což SDEU opakovaně zdůraznil). Popsaná nekompletnost CMR listů nadto měla ve stěžovateli vzbudit pochybnosti o tom, zda bylo zboží skutečně dodáno, jak bylo sjednáno, či nikoliv. Měl proto požadovat další důkazy osvědčující reálné dopravení zboží na Slovensko a do Polska. Takto ovšem v době realizace daných obchodů a v době jejich zanesení do daňových příznání jako obchodů intrakomunitárních nepostupoval.“

84. Není pravdou, že by závěry tohoto rozsudku nebyly přiměřeně aplikovatelné i na projednávanou věc, neboť i v tomto případě lze vycházet ze závěru, že absence potvrzení obdržení zboží v položce č. 24 CMR listů deklarovaným odběratelem, resp. potvrzení cizími subjekty, jejichž vztah k transakci žalobkyně neuvedla, oslabuje výpovědní hodnotu tohoto důkazního prostředku. Skutečnost, že v citovaném rozsudku dospěl soud k závěru, že nebylo prokázáno dodání do jiného členského státu, což vyplynulo ze záznamů z mýtných bran, neznamená, že nejsou aplikovatelné závěry týkající se významu potvrzení v položce č. 24. Z výše uvedeného je zřejmé, že se nejednalo pouze o ojedinělé či občasné nepřesné umístění otisku razítka. Ve spojení s odlišnými subjekty na všech předložených polských dokladech a dalšími výše uvedenými zjištěními správce daně (mj. stran jednání za deklarované odběratele a zjištění z mezinárodních dožádání) vyvolávají vyplněné údaje pochybnosti o průběhu transakce tak, jak byla deklarována.
85. Pokud se na CMR listech nacházela razítka deklarovaných odběratelů, byla umístěna nad položkou nebo v položce *Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu*. Jak bylo výše uvedeno, jedná se o případy, kdy v položce č. 24 převzetí zboží potvrdil jiný subjekt, který byl současně označen i na předložených polských dokladech, na nichž byly vždy subjekty odlišné od deklarovaných odběratelů. Případný není ani názor žalobkyně, že žalovaný hodnotí CMR list čistě formálně, pokud vychází pouze z položky č. 24 a k potvrzení odběratele uvedenému na jiném místě CMR listu nepřihlíží. Byla to žalobkyně, která předložením CMR listů chtěla prokázat, že plnění byla uskutečněna tak, jak tvrdila, a bylo její povinností předložit tomu odpovídající důkazní prostředky. Správci daně a žalovanému postačilo poukázat na důvodné pochybnosti o uskutečněných transakcích. Zdrojem pochybností však nebylo pouze potvrzení přijetí na CMR listech odlišnými osobami, jak ostatně správce daně i žalovaný dostatečně vysvětlili.
86. Soud tedy souhlasí s daňovými orgány, že za dané situace nemohly takto vyplněné CMR listy ve spojení s polskými doklady *prima facie* doložit uskutečnění dodání zboží do jiného členského státu tak, jak žalobkyně deklarovala, resp. že skutečným příjemcem zboží byli deklarovaní odběratelé R. D. a D. G., jak žalobkyně tvrdí v žalobě. Bylo přitom na žalobkyni, aby postupovala obezřetně a zajistila si řádné doklady, uplatňovala-li osvobození od daně při dodání do jiného členského státu. Není ani rozhodné, že CMR list vyplňoval někdo jiný (viz rozsudky NSS ze dne 23. 3. 2017, č. j. 7 Afs 50/2016-73, či ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019-37, bod 30).
87. Žalobkyně ve fakturách uváděla, že deklarovaní odběratelé jsou též konečnými příjemci zboží, což nekorespondovalo s údaji na CMR listech a polských dokladech. Nelze se ztotožnit s názorem žalobkyně, že by žalovaný nezohlednil, že na CMR listech byla (též) razítka a podpisy deklarovaných odběratelů. Avšak jejich nestandardní umístění pod jinými subjekty, které potvrzovaly převzetí zboží v položce k tomu určené, ve spojení s razítky

jiných subjektů a dalšími výše uvedenými zjištěními vyvolalo zásadní pochybnosti. Žalobkyně nebyla schopna či ochotna vysvětlit, z jakého důvodu jsou na CMR listech odlišné subjekty. Pouze obecně tvrdila, že se může jednat například o skladovatele, zpracovatele nebo obchodní partnery deklarovaných odběratelů, kterým bylo zboží dále prodáno. Z CMR listů není ani patrné, jaká konkrétní fyzická osoba a kdy razítka deklarovaných odběratelů připojila. Absence těchto údajů by nemusela být zdrojem pochybností, pokud by všechny předložené doklady vzájemně korespondovaly, tak tomu však nebylo. Nadto z nejasného umístění, resp. umístění razítek deklarovaných odběratelů na CMR listech v jiných položkách nelze usuzovat na to, jakou skutečnost měla potvrzovat. Pochybnosti nemůže odstranit ani skutečnost, že se shodují čísla plomb na českých vážních lístcích s čísly plomb na CMR listech a hmotnost zboží. Nikterak to totiž neprokazuje (ani ve spojení s dalšími předloženými důkazy), že zboží bylo dodáno deklarovaným odběratelům. Pokud žalobkyně namítala, že je běžnou praxí, že v místě vykládky zboží není provozovna odběratele a odběratel není přítomen u vykládky, soud nespornuje, že tomu tak být může. Pro nyní projednávanou věc je ovšem podstatné, že žalobkyně předloženými listinami neprokázala, že zboží dodala deklarovanému odběrateli.

88. Dodání zboží deklarovaným odběratelům jednoznačně nevyplývalo ani z dalších předložených listin (české a polské doklady), a to ani v jejich souhrnu. Jsou vystavené buď toliko žalobkyní, což přirozeně nemůže prokázat identitu odběratele, anebo zcela jinými subjekty, což rovněž neprokazuje, že žalobkyně zboží dodala do jiného členského státu deklarovaným odběratelům. Na polských dokladech KW a PZ nejsou žalobkyně ani na fakturách deklarovaní odběratelé a koneční příjemci vůbec uvedeni (viz výše).
89. Žalobkyně k polským dokladům uvedla, že je předložila pouze jako důkaz o tom, že zboží bylo na území jiného členského státu přepraveno a tam váženo, nikoli jako doklad o předání a převzetí přepravovaného zboží. To ovšem neznamená, že nemohou být spolu s dalšími listinami zdrojem pochybností o tom, komu bylo zboží dodáno. Pokud žalobkyně poukazuje na výpověď svědka P., podle nějž porízení váhy je dosti nákladné, a proto v areálu bývá jedna společnost, která vlastní váhu a váží zboží na požádání zákazníka, nikterak to nevysvětluje, proč jsou na polských dokladech o vážení uvedeny společnosti, které současně potvrzují převzetí zboží na CMR listech, a další subjekty odlišné od deklarovaných odběratelů jako dodavatelé. Navíc, jak uvedla sama žalobkyně v průběhu daňového řízení, společnosti uvedené na polských dokladech jí nejsou známy.
90. Prokázat dodání zboží deklarovaným odběratelům nemohly ani dodací listy k fakturám. K některým fakturám žalobkyně předložila dodací listy řady BSDV, ty ovšem nebyly v položkách „převzal“ a „předal“ potvrzeny. Dále předložila „dodací listy k faktuře“, na kterých byl otisk razítka deklarovaných odběratelů a parafa a razítko žalobkyně. Lze souhlasit se žalovaným, že pochybnosti vyvolává skutečnost, že není patrné, kdo a kdy dodací listy k fakturám potvrdil a zda tak učinila osoba oprávněná jednat za deklarované odběratele. Dokumenty měly být patrně předávány prostřednictvím osob, jejichž oprávnění jednat za deklarované odběratele nebylo prokázáno, přičemž podpisy na jednotlivých listinách jsou na pohled odlišné. U podpisů na dodacích listech k fakturám týkajícím se dodávek R. D. a D. G. není patrné, kdo je připojil, ačkoli dle smluvního ujednání byl kupující povinen potvrdit dodací list čitelným jménem a podpisem (čl. VI bod 7 smlouvy), a jsou odlišné od podpisu na předloženém prohlášení pořizovatele. Z výpovědi svědka H. neplyne, že by dodací listy k fakturám byly

potvrzovány v místě nakládky či vykládky, ačkoli strany ve smlouvě sjednaly, že dodací list bude nejpozději současně s dodáním zboží doručen kupujícímu, který byl povinen jej potvrdit (čl. VI bod 5 smlouvy). Žalovaný přitom důkazy nehodnotil rozporuplně, neboť předložené důkazní prostředky vzbuzují výše zmíněné pochybnosti a netvoří ucelený a logický řetězec, jenž by verzi žalobkyně podporoval.

91. Lze souhlasit i s názorem žalovaného a správce daně, že ani předložené kopie prohlášení odběratelů pochybnosti neodstranily. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, jakou úvahou byly správce daně a žalovaný při jejich hodnocení vedeni (zejména body 40, 58 a 59, 65, 77 napadeného rozhodnutí). Nesrovnalosti v prohlášeních soud shrnul již shora (viz bod 72), přičemž nemůže souhlasit s žalobkyní, že jde toliko o formální nesrovnalosti. V případě společnosti R. D. je prohlášení datováno k 5. 2. 2016, ačkoli se dodávky uskutečnily po tomto datu, chybí na něm razítko deklarovaného odběratele, předtištěné položky „*Jméno*“ a „*Funkce*“ nejsou vyplněny, pouze jako podpis je uvedeno příjmení jednatele atd. Prohlášení společnosti D. G. je datováno k 10. 12. 2016, tedy téměř rok po realizaci (posuzovaných) obchodních transakcí, předtištěné položky „*Jméno*“ a „*Funkce*“ nejsou vyplněny. Nadto v rozporu s prohlášením nebyla daňová povinnost deklarovaného odběratele splněna, jak bylo ověřeno mezinárodním dožádáním. I zde se vyskytuje odkaz na nedoložené Potvrzení o přijetí zboží a dále prohlášení o dodání zboží na Slovensko. Jak trefně shrnul žalovaný, písemné prohlášení deklarovaného odběratele lze považovat za způsobilý důkazní prostředek pouze za předpokladu, že se shoduje se skutečným skutkovým stavem, což se v projednávaném případě nestalo. Soud navíc porovnáním podpisů na prohlášení s kupními smlouvami zjistil, že se neshodují. Soud má tedy stejně jako daňové orgány za to, že prohlášení nebyla způsobilá odstranit vzniklé pochybnosti.
92. Soud považuje za zásadní, že zde existují pochybnosti o tom, kým byla předmětná typizovaná prohlášení s přílohami sestavenými patrně na základě CMR listů podepsána a zda je podepsala osoba oprávněná jednat za deklarované odběratele. Podpis jednatele R. D. (pan K.) na kopii prohlášení se na pohled nejeví shodný s podpisem na kupních smlouvách. Z kopií prohlášení opatřených otisky razítek D. G. není patrné, jaká konkrétní fyzická osoba měla tato prohlášení podepsat, přičemž připojený podpis je spíše paraťou a je na první pohled odlišný od podpisů uvedených na dodacích listech či kupních smlouvách. K tomu navíc přistupují výše popsané skutečnosti, tedy že žalobkyně neprokázala dodání zboží deklarovaným odběratelům ani CMR listy, dodacími listy k fakturám a dodání zboží deklarovaným odběratelům jednoznačně nevyplývalo ani z předložených českých a polských dokladů. Pochybnosti pak nebyly rozptýleny ani vypovědi žalobkyní navržených svědků, a pochybnosti byly naopak posíleny zjištěními z mezinárodního dožádání.
93. K mezinárodním dožádáním soud uvádí, že údaje z nich získané nebyly jediným ani určujícím zdrojem pochybností o tom, komu bylo zboží žalobkyní dodáno. Tyto údaje pochybnosti pouze posílily. Oproti věci řešené v rozsudku NSS ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, *Jet Group*, žalobkyně nepředložila notářsky ověřená prohlášení pořizovatele, ale pouze kopie prohlášení, u nichž existovaly důvodné pochybnosti o tom, zda je podepsala osoba oprávněná jednat za deklarované odběratele. Jak též vyplývá z uvedeného rozsudku, daňový subjekt jakožto dodavatel si nemůže při svých obchodních aktivitách počínat neopatrně.
94. Stejně tak soud nesouhlasí s tím, že by žalovaný v napadeném rozhodnutí odkazoval na nepřiléhavé rozsudky. Žalovaný výslovně uvedl, že k důležitosti CMR odkazuje na

rozsudek NSS ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42, přičemž citoval část rozsudku zabývající se (obecně) vypovídající hodnotou CMR listů při prokazování dodání zboží. Dále žalovaný odkazoval i na tu část rozsudku, ve které NSS upozornil na nutnost disponovat věrohodnými doklady o tom, že dodávka zboží byla uskutečněna tak, jak bylo sjednáno. Na takto obecně platné závěry jistě odkázat mohl. Rozsudek ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232 (na který poukázal správce daně ve zprávě o daňové kontrole) se sice netýkal otázky uplatňování nároku na osvobození od daně podle § 64 zákona o DPH, správce daně z něj však citoval toliko obecné závěry týkající se důkazního břemene, které jsou přílehlavé i v nynější věci. K poukazu na rozsudek NSS ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 48/2016-92, soud uvádí, že v dané věci skutečně bylo primárně zpochybněno přepravení zboží do jiného členského státu. I v tomto případě však žalovaný poukázal na obecné závěry NSS, podle kterých měl-li daňový subjekt po celou dobu obchodního vztahu za to, že jeho odběratel realizuje přepravy do svého sídla v jiném členském státu, měl nabyt podstatné pochybnosti, pokud obdržel mezinárodní nákladní list se zcela novým subjektem a místem dodání, a požadovat po odběrateli další důkaz o tom, že zboží bylo přepraveno právě jemu. Tedy i v tomto rozsudku šlo o prokázání podmínek pro osvobození od daně při intrakomunitárním dodání zboží. Soud nevidí důvodu, proč by na ně žalovaný nemohl v odpovídajících pasážích odkázat.

95. Pokud žalobkyně poukazuje na zaplacení kupní ceny, je třeba shodně se žalovaným zdůraznit, že samotná platba nemůže prokázat skutečné dodání zboží konkrétnímu odběrateli, navíc za situace, kdy správci daně vznikly z dalších důkazních prostředků pochybnosti. Na předložených bankovních výpisech je ve vztahu k platbám za dodávky deklarovanému odběrateli D. G. patrné pouze to, že úhrady byly provedeny z českého účtu s označením A. CZ, a.s. nikoli, kdo je konkrétně provedl (dal příkaz k úhradě). V popisu transakcí není uveden název tohoto odběratele a v některých případech ani čísla faktur. Žalovaný hodnotil i bankovní výpisy týkající se odběratele R. D. (viz bod 81 napadeného rozhodnutí). Sice nezpochybnil provedení plateb, nicméně uzavřel, že samotná platba provedená touto společností neprokazuje, že jí zboží bylo dodáno, neboť ostatní důkazní prostředky o tom nesvědčí. S tímto posouzením se soud, jak vyplývá ze shora uvedeného, ztotožňuje. Lze souhlasit s orgány finanční správy, že zaplacení kupní ceny samo o sobě neprokazuje, že zboží bylo skutečně dodáno do jiného členského státu deklarovanému odběrateli. Platba za zboží může být považována za indicii, že k deklarovanému plnění fakticky došlo, ale nemůže to být indicie jediná a zejména musí korespondovat s dalšími důkazy, což se v posuzované věci nestalo. Dle obsahu kupních smluv s odběratelem D. G. měl kupní cenu zaplatit kupující. O žádné jiné společnosti, jejímž prostřednictvím by byla kupní cena zaplacená, zde nebyla zmínka. Taková platba pak nijak neprokazuje deklarovaného odběratele. Pokud žalobkyně uvedla, že k zaplacení kupní ceny by neměl deklarovaný odběratel důvod, pokud by mu zboží nebylo dodáno, lze poznamenat, že tímto důvodem může být například daňový podvod či určité propojení skupiny osob. To však není podstatné a není třeba o tom spekulovat, neboť prokázání zaplacení kupní ceny samo o sobě neprokazuje, že zboží bylo skutečně dodáno deklarovanému odběrateli, natož do jiného členského státu, a jeho spojení s přepravou (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2022, č. j. 9 Afs 274/2020-61).
96. S ohledem na výše uvedené nelze souhlasit se žalobkyní, že by kupní smlouvy a další předložené listiny tvořily logický na sebe vzájemně navazující celek prokazující dodání zboží do jiného členského státu deklarovaným odběratelům.

97. Soud též souhlasí se žalovaným a správcem daně, že pochybnosti neodstranily ani svědecké výpovědi svědků O. a P.. Předně je třeba uvést, že výpovědi byly velmi obecné a nikterak se nedotýkaly konkrétních dodávek zboží. Sice lze souhlasit se žalobkyní, že pan O. potvrdil, že je mu D. G. znám a že pro ně byl „vykonáván servis“, je však třeba zdůraznit, že tak učinil až na výslovný, a pokud jde o poskytování činností, návodný dotaz zástupce žalobkyně. Sám si na společnost D. G. nevzpomněl a nic bližšího nevypověděl (např. kde a jakou činnost vykonávala a s kým za tuto společnost jednal), přičemž obecně uvedl, že se nakládek a vykládek neúčastnil. Pokud pak na dotaz na společnost B. T. uvedl, že ji zná, že je to zpracovatel, i zde se soud ztotožňuje s názorem, že samotné vyjádření nepotvrzuje, že předmětné zboží D. G. převzal. Z toho, že obecně vypověděl, že na místě vykládky přebírá zboží někdo od kupujícího, zpravidla někdo na váze, který deklaruje, že zboží přijelo, a zkontroluje váhu a kvalitu, nevyplývá, kdo zboží v konkrétních případech převzal. Svědek O. se dle své výpovědi ani neseznamoval s doklady týkajícími se dodávek pro polské odběratele, neboť obálku, ve kterých dorazily, měl předávat panu P., přičemž polské odběratele nezastupoval. Dle výpovědi svědka O. měl smlouvy s „polskou stranou“ zajišťovat svědek P., který však deklarované odběratele vůbec nezmínil. Pouze obecně uvedl některá místa vykládek, která se objevovala na CMR listech, a to ve spojení s jinými subjekty (např. „přes Blue free jsme vozili do Knurowa“). Nebyl zpravidla osobně přítomen nakládkám ani vykládkám zboží (osobně byl jen u některých vykládek, které nespécifikoval osobou odběratele, datem ani místem). Neuvedl žádné konkrétní skutečnosti, které by potvrdzovaly dodání zboží těmto společnostem (nepopsal, zda a případně s kým a jakým způsobem za tyto společnosti jednal, jak probíhala spolupráce, ani od koho obdržel podepsané listiny). Rovněž z jeho výpovědi nevyplývá, že by se osobně účastnil dodávek nebo byl přítomen některé vykládce zboží pro deklarované odběratele. Pokud obecně uvedl, že nespécifikovaní odběratelé si zajišťovali vykládku, váženku a potvrzení CMR listu a stávalo se, že si nechávali vážit zboží u jiné společnosti, důkazní prostředky nevypovídají o tom, že tomu tak bylo v případě deklarovaných odběratelů. Na polských vážních lístcích deklarovaní odběratelé, jež měli být dle údajů uvedených na faktuře konečnými příjemci, nejsou vůbec uvedeni. Soud se ztotožňuje se žalovaným, že výslechy svědků O. a P. nepřispěly k odstranění pochybností a nelze na jejich základě dospět k závěru, že žalobkyně převedla právo nakládat s věcí jako vlastník na deklarované odběratele.
98. Soud souhlasí s daňovými orgány i v tom, že tvrzení žalobkyně neprokázala ani výpověď svědka H., dispečera T., která byla rovněž značně obecná a neplyne z ní, že by byl osobně přítomen vykládce zboží pro deklarované odběratele. Svědek zajišťoval realizaci přepravy, neznal však souvislost mezi deklarovanými odběrateli a dalšími subjekty, jež se vyskytovaly na dokladech. Obecně vypověděl, že na počátku dojde k ústní či telefonické objednávce z obchodního oddělení žalobkyně a po dohodě s klientem, kdy dostane místo určení, realizuje přepravu. Uvedl, že místo určení má od žalobkyně a od odběratele telefonicky či formou SMS, místo vykládky sděluje firma, která olej odebírá, CMR list vyplňoval řidič nebo svědek na základě objednávky od žalobkyně. Místem vykládky jsou většinou rafinerie či sklady, kde mají označené nádrže, zboží většinou přebírá „pracovník dané firmy, skladník“, u vykládky je přítomen řidič a „zaměstnanec dané firmy“. To, že se zboží předává správné osobě, ověřuje řidič na telefonním čísle, které obdrží spolu s PIN kódem od svědka, který je obdrží „od firmy, pro kterou veze řepkový olej“. Konkrétní osoby, s nimiž jednal, neuvedl. Svědek zmínil několik míst dodání v Polsku, Wroclaw, Knurów, Czechowice-Dziedzice a Lubrzu, která se týkala i jiných odběratelů (P. Sp. z o.o., M. C., H. Sp. z o.o., V. C. Kft., SKY CASH). K dodávce z předchozího zdaňovacího období týkající se odběratele D. G. až

na základě nahlédnutí do předloženého CMR listu uvedl, že přepravu objednávala a hradila asi žalobkyně, místem vykládky byla Lubrza, přičemž zboží „převzal sklad Brassica Trade“. K dotazu, kdy byl CMR list potvrzen D. G. doplnil, že na místě vykládky dne 9. 2. 2016. Tyto informace však svědek vyčetl z CMR listů, které mu dal správce daně k nahlédnutí. Neuvedl, zda se společnost, které se zboží vezlo, shodovala s deklarovanými odběrateli, a zda zboží přebírali v místech dodání zaměstnanci deklarovaných odběratelů, ani od koho konkrétně obdržel telefonní číslo a PIN, jehož prostřednictvím měli řidiči ověřovat, zda bylo zboží přepraveno správné osobě. Stejně tomu bylo v případě deklarovaného odběratele R. D., pokud uvedl, že si již nepamatuje, kdo objednával a hradil přepravu, ale myslí, že to byla žalobkyně, že bylo přepraveno „dle CMR do Wrocławu do BIODIESELu“, že zboží převzala rafinerie ve Wrocławu a CMR list byl potvrzen R. D. na místě vykládky dne 25. 2. 2015.

99. Dále lze souhlasit se správcem daně a žalovaným, že nejasnosti se týkaly i zajištění přepravy zboží. Žalobkyně do protokolu ze dne 23. 8. 2016 (k obchodní spolupráci s odběratelem D. G. za zdaňovací období leden až duben 2016) uvedla, že doprava byla plně hrazena kupujícím, jemuž pouze předala kontakt na dispečera přepravce T., čímž její role při organizaci dopravy skončila, kupující si detaily sjednával přímo s dispečerem. Jednatel žalobkyně Ing. Ž. v protokolu ze dne 5. 10. 2016 odkazoval na dodací podmínku FCA pravidel I., podle níž prodávající předá celně odbavené zboží pro vývoz dopravci, kterého jmenoval kupující, a to v místě svého podnikání nebo na jiném ujednaném místě. Po předání zboží dopravci přechází riziko i další náklady spojené s přepravou do místa určení z prodávajícího na kupujícího. Tomu však zcela neodpovídá skutečnost, že žalobkyně deklarovaným odběratelům fakturovala i cenu za dopravu, přičemž dle svědka H. dopravu objednávala u T. žalobkyně a CMR listy vyplňovali dle její objednávky. Současně ovšem uváděl, že místo vykládky mu sdělila firma, které se zboží vezlo, která mu poskytovala i údaje k předání zboží v místě vykládky. Následně žalobkyně pouze obecně uváděla, že dopravu organizovala ona či pořizovatel, přičemž žalobkyně domlouvala cenu, zatímco čas nakládky a místo a čas vykládky si sjednával odběratel (který ovšem nebyl prokázán). Spisová dokumentace obsahuje též faktury vydané T. žalobkyni jako odběrateli za dopravní služby.
100. Správce daně i žalovaný na základě podrobně popsanych úvah a hodnocení předložených důkazních prostředků jednotlivě i ve vzájemných souvislostech dospěli k závěru, že žalobkyně neprokázala, že zboží bylo dodáno deklarovaným odběratelům, s čímž se soud ztotožnil.
101. Žalobkyně v žalobě velmi obecně namítla, že předložila faktury (daňové doklady), kupní smlouvy, dodací listy, CMR listy, bankovní výpisy, prohlášení pořizovatele a další doklady (karty zásob, průvodky výdejem materiálu, vážní lístky, polské doklady), jež spolu vzájemně korespondují a jednoznačně potvrzují, že skutečnými pořizovateli zboží jsou deklarovaní odběratelé. Na konkrétní výhrady správce daně k předloženým listinám v podstatě nereagovala. K pochybnostem a rozporům v předložených dokladech soud proto odkazuje na výše uvedené.
102. Pokud žalobkyně příkladmo poukázala (stejně jako v odvolání) na doklady k faktuře č. X ze dne 14. 3. 2016 (R. D.), odkazuje soud na bod 86 napadeného rozhodnutí, v němž se žalovaný touto dodávkou podrobně zabýval. Soud se s jeho posouzením ztotožnil. Předně kupní smlouva č. R_OL_30_2016 neobsahuje žádné konkrétní údaje k místu vykládky ani k subjektům, které se nacházejí na CMR listech a polských dokladech. Současně existují

pochybnosti o tom, kým byla smlouva podepsána. Žalobkyně tvrdila, že jednala s panem H., který měl zastupovat odběratele R. D. kupní smlouvy byly ovšem podepsány panem K. Žalobkyně nedoložila oprávnění pana H. jednat za společnost R. D. Podpis pana K. na smlouvě se odlišuje od podpisu na prohlášení odběratele. V položce č. 24 CMR listu je převzetí zboží potvrzeno otiskem razítka (a podpisem) Logistyk. Až v položce potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu je otisk razítka deklarovaného odběratele, a to bez podpisu a místa a času potvrzení. Číslo plomb pak nedokládají, komu bylo zboží dodáno, stejně jako platba učiněná prostřednictvím účtu R. D.. Dodací listy řady BSDV, vystavené odvolatelem na odběratele R. D., nejsou v položce „Převzal“, „Předal“ potvrzeny. „Dodací listy k faktuře č.“ obsahují shodné údaje s údaji na faktuře a dále otisk razítka R. D. a podpis (neuveďeno koho) a otisk razítka žalobkyně a podpis (neuveďeno koho). Žádné údaje prokazující převzetí zboží zde nejsou uvedeny, dodací listy tedy neobsahují údaje o datu a místě jejich potvrzení ani o osobě, která je potvrdila, což snižuje jejich věrohodnost, jestliže dle CMR listu zboží převzal jiný subjekt. Jak bylo výše uvedeno, existují pochybnosti o tom, kdo kupní smlouvu, dodací list k faktuře a prohlášení dle § 64 odst. 5 zákona o DPH podepsal. Nelze tedy souhlasit se žalobkyní, že veškeré předložené listiny tvoří logický celek, vzájemně spolu korespondují a dokládají, že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli.

103. Stejně tak žalobkyni nemůže prospět odkaz na dodávku vyúčtovanou fakturou č. Xze dne 10. 3. 2016 (D. G.). I v tomto případě se s odkazovanými doklady žalovaný dostatečně vypořádal (viz bod 98 napadeného rozhodnutí). Ani zde v příslušné kupní smlouvě č. PR_OL_24_2016 nelze zjistit konkrétní údaje k místu vykládky a subjektům, které figurují na mezinárodních nákladních listech a polských dokladech. Na CMR listu je v položce č. 24 uvedena společnost W. Sp. z o.o. a až pod touto kolonkou se nachází razítko s parafou deklarovaného odběratele. Na polském vážném lístku žalobkyně ani společnost D. G. vůbec nefigurují. Jsou zde zmíněny společnost WEGA Sp. z o.o. a CARBO HOLDING SP. z o.o. Jejich úlohu žalobkyně dostatečně neosvětlila. Na dodacím listu k faktuře není zřejmé, kdo a kdy dodávku za odběratele potvrdil. Platba pak proběhla z účtu A. CZ, a. s. a v poznámce pro příjemce bylo napsáno „CARIS ENTERPRISE LIMITED 21600278“. Údaje o deklarovaném odběrateli absentují. I zde pak platí výše uváděné nesrovnalosti, které žalovaný a správce daně ve vztahu k tomuto deklarovanému odběrateli shledali. Předložené prohlášení nebylo pro výše uvedené způsobilé dodávku zboží společnosti D. G. prokázat. V podrobnostech soud odkazuje na napadené rozhodnutí.
104. Soud neshledal, že by orgány finanční správy při hodnocení provedených listinných důkazů porušily zásadu volného hodnocení důkazů, pokud na jejich základě dospěly k závěru o neprokázání dodání zboží deklarovaným odběratelům. Správce daně i žalovaný hodnotili jednotlivé důkazy včetně všech listin předložených žalobkyní (mj. i bankovní výpisy, smlouvy a dodací listy) samostatně i ve vzájemných souvislostech. Je to naopak žalobkyně, která některé podstatné okolnosti, na které poukázaly daňové orgány, zcela pomíjí. Soud se ztotožnil s žalovaným a správcem daně, že z předložených listin věrohodně nevyplývá, že žalobkyně zboží dodala do jiného členského státu odběrateli, jehož uvedla v předložených fakturách.

Mezinárodní dožádání

105. Co se týče návrhu žalobkyně na zjištění vztahů subjektů označených na předložených dokladech prostřednictvím mezinárodního dožádání, je soud plně vázán zrušujícím rozsudkem, v němž NSS neshledal tuto námitku důvodnou a zároveň měl napadené

rozhodnutí v této otázce za plně přezkoumatelné. Soud proto na odůvodnění zrušujícího rozsudku odkazuje. Dodává toliko následující:

106. Ve vztahu k deklarovaným odběratelům orgány finanční správy mezinárodní dožádání učinily, nicméně jejich prostřednictvím pochybnosti vzniklé na základě žalobkyní předložených listin odstraněny nebyly, naopak získanými informacemi byly ještě více prohloubeny. Není procesní vadou, pokud daňové orgány na základě návrhu žalobkyně nepodaly žádost o mezinárodní výměnu informací o společnostech, které se vyskytují na CMR listech a polských dokladech, neboť žalobkyně netvrdila, že by dodávala zboží do jiného členského státu těmto osobám. Žalobkyně měla široký prostor, aby vysvětlila, z jakého důvodu se na převážné většině CMR listů objevuje potvrzení o převzetí jinými společnostmi, které jsou též na polských dokladech z místa dodání, či jiným způsobem prokázala dodání deklarovaným odběratelům. Lze souhlasit s názorem žalovaného, že žalobkyně nevysvětlila, jakou pozici v posuzovaných obchodních transakcích měly jiné společnosti uvedené na CMR listech zastávat. Pouze vyjádřila domněnku, že se mohlo jednat o obchodní partnery deklarovaných odběratelů. Roli jiných subjektů neznala a ani se svých odběratelů nedotázala, proč jsou uvedeny na CMR listech. Namísto toho, aby sama vynaložila snahu objasnit údaje na CMR listech, pouze navrhla provedení dalších mezinárodních dožádání.
107. Jak potvrdil i NSS ve zrušujícím rozsudku, tvrzení a důkaz o tom, že podmínky stanovené v § 64 odst. 1 zákona o DPH jsou splněny, musí předložit osoba, která se domáhá osvobození od DPH (bod 46). Meziúčetní výměna informací v rámci správy daní nebyla zavedena proto, aby umožnila daňovým subjektům získat dodatečné důkazy, které si měly samy dříve zajistit, aby doložily splnění podmínek pro přiznání osvobození. K tomu lze odkázat na body 103 až 105 rozsudku SDEU ve věci *Enteco Baltic*.
108. Z tam uvedených závěrů vychází též judikatura NSS, která potvrzuje, že daňový subjekt se zpravidla nemůže dovolávat povinnosti správce daně obstarat důkaz o uskutečnění intrakomunitárního dodání od správce daně z jiného členského státu, neboť důkazní povinnost ohledně prokázání dodání do jiného členského státu osobě povinné k dani spočívá v první řadě na odesílateli zboží (viz rozsudek ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45). Jinými slovy není zde založeno subjektivní právo, jež by se cestou přímého či nepřímého účinku mohli domáhat osoby dotčené postupy vnitrostátních správců daně, ale jen oprávnění samotného správce daně dle svého uvážení učinit takové mezinárodní dožádání. Soud tímto nezpochybňuje, že v řízení před správcem daně může v konkrétní situaci vyplynout povinnost správce daně využít tuto možnost. Jak však již zdůraznil shora, žalobkyně nemůže svou důkazní povinnost přenášet na správce daně jiných členských států, zvláště pak za situace, kdy ani neuvedla, jaká konkrétní tvrzení hodlala mezinárodním dožádáním prokázat. Za takové nelze považovat „ověření obchodního vztahu“. Je třeba zdůraznit, že u každého deklarovaného odběratele mezinárodní dožádání učiněno bylo, ovšem jejich prostřednictvím pochybnosti vzniklé na základě předložených listin odstraněny nebyly, naopak informacemi získanými od polské daňové správy byly ještě prohloubeny.
109. Účastníci v řízení před soudem též vedli polemiku, zdali žalobkyně prokázala, že předmětné zboží bylo přepraveno do jiného členského státu. Žalobkyně příležitostně poukazovala na pasáže zprávy o daňové kontrole, z nichž vyplývalo, že správce daně neměl za prokázané „jen“ dodání zboží žalobkyní deklarovaným odběratelům (viz např. strana 40 zprávy o daňové kontrole). Současně i z napadeného rozhodnutí je ale patrné, že žalovaný tuto skutečnost nepopíral. Žalovaný toliko poukazoval na nesrovnalosti v tom, kdo přepravu

organizoval, nikoli ale že by nebyla vůbec uskutečněna – viz např. bod 66 napadeného rozhodnutí. Tyto nesrovnalosti orgány finanční správy zmiňovaly v souvislosti s prokázáním dodání zboží deklarovanému odběrateli, nikoli samotným uskutečněním přepravy zboží (soud proto nemíní, že by žalovaný přehodnocoval závěry správce daně, s čímž by měl žalobkyni nejprve seznámit). Nadto o přepravě zboží do jiného členského státu vypovídají např. doložené polské doklady či některé CMR listy, které jsou opatřeny i razítkem Celního úřadu pro Středočeský kraj (např. list č. X). Z toho sice lze usuzovat, že se plnění nějakým způsobem uskutečnila, nicméně to nevyvrací pochybnosti o tom, zda a komu byl vlastně řepkový olej na území Polska dodáván. Při přezkumu vydaných rozhodnutí je přitom třeba předně vycházet z odůvodnění zprávy o daňové kontrole a napadeného rozhodnutí. Správce daně svůj názor od vydání výzvy k prokázání skutečností mohl posunout. Nicméně, jak uvedl NSS v rozsudku *Steris*, zdanitelné plnění je dáno určitou hodnotou plnění v obchodním vztahu mezi jednotlivými dodavateli dle vystavených dokladů, od něhož se odvíjí i daňová povinnost, a je proto zásadně nezbytné doložit intrakomunitární vztah mezi dodavatelem a odběratelem tak, jak byl sjednán a fakturován. Jelikož se žalobkyni nepodařilo prokázat, že zboží dodala deklarovaným odběratelům, a ani nevyplýnuly indicie svědčící ve prospěch závěru, že zboží odebrala jiná osoba povinná k dani v jiném členském státu, nesplnila tím jednu z podmínek v § 64 odst. 1 zákona o DPH, protože ji už jen z toho důvodu nárok na odpočet nenáleží.

Posouzení plnění jako tuzemských

110. Žalobkyně dále namítala, že žalovaný nesprávně posoudil dodání zboží jako tuzemská plnění. Současně má za to, že bylo povinností správce daně a žalovaného prokázat, že příjemcem zboží nebyla osoba povinná k dani. Přitom skutečnost, že zboží pořídily osoby povinné k dani, vyplývá i ze samotného charakteru dodávaného zboží a jeho množství, tj. surový řepkový olej určený pro výrobu biopaliv v objemu stovek tun.
111. Soud předně uvádí, že neshledal napadené rozhodnutí v části, v níž žalovaný deklarované plnění posoudil jako tuzemské plnění, nepřezkoumatelným. Má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal posuzující orgán za rozhodný, jakými úvahami byl veden při hodnocení podkladů pro vydání rozhodnutí a při výkladu právních předpisů a jak se vypořádal s návrhy a námitkami účastníků (§ 102 odst. 3 daňového řádu). To platí i pro rozhodnutí v odvolacím řízení (§ 116 odst. 2 daňového řádu). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno. Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán, resp. soud podstatou námítky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námítky a dopustí se (toliko) dílčího nedostatku odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Takovými vadami napadené rozhodnutí netrpí.
112. To, z jakého důvodu daňové orgány deklarované plnění posuzovaly jako tuzemské plnění, odůvodnil žalovaný v bodě 117 a násl. napadeného rozhodnutí. Z napadeného rozhodnutí je patrné, že žalovaný vycházel z toho, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro přiznání osvobození dle § 64 zákona o DPH, neboť neprokázala, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu osobě registrované k dani, a současně nemohla být v dobré víře

stran splnění těchto podmínek, a správcem daně tedy byla plnění správně posouzena jako tuzemská s povinností přiznat daň na výstupu. Současně přílehlavě poukázal na rozsudek NSS č. j. [8 Afs 14/2010-195](#), v němž NSS uzavřel, že „nebyla-li prokázána podstata plnění jako intrakomunitárního a přitom došlo k dodání, jde o plnění zatížené daní na výstupu, které bylo posouzeno jako tuzemské zdanitelné plnění.“ V tomto směru lze přiměřeně poukázat na závěry rozsudku NSS ze dne 30. 6. 2016, č. j. 4 Afs 37/2016-34. Z napadeného rozhodnutí je patrné, že správce daně ani žalovaný nezpochybňovali (na rozdíl od vyjádření k žalobě, přičemž ale rozhodující je obsah napadeného rozhodnutí), že k dodání zboží došlo (a ani žalobkyně netvrdila, že by k plnění vůbec nedošlo), ale pouze to, že nebyly splněny předpoklady pro přiznání osvobození dle § 64 zákona o DPH. Námitka nepřezkoumatelnosti této části napadeného rozhodnutí tudíž není důvodná.

113. Soud souhlasí s žalovaným v tom, že jestliže podmínky § 64 odst. 1 zákona o DPH nejsou splněny, je plátce povinen přiznat daň v České republice, a to k datu dodání zboží či k datu přijetí úplaty za dané zboží, podle toho, které datum nastane či nastalo dříve (viz též Drábová, M., Holubová, O., Tomíček, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. WoltersKluwer, a. s., Praha 2019, k § 64 zákona o DPH, dostupný v právním informačním systému ASPI, či rozsudek NSS č. j. [8 Afs 14/2010-195](#)). Soud dodává, že místo plnění je určeno dle § 7 odst. 1 či 2 zákona o DPH. Uskutečnění plnění nebylo zpochybněno a ani žalobkyně netvrdí, že by k dodání zboží nedošlo. Není přitom úlohou správce daně, aby prokázal, že zboží bylo v jiném členském státu dodáno neplátcí daně, jak namítá žalobkyně. Jak již soud opakovaně zdůraznil, důkazní břemeno k prokázání podmínek pro uplatnění nároku na osvobození od DPH tíží žalobkyni a úkolem daňových orgánů není prokázat, jakým způsobem proběhly sporné obchodní transakce. Nejsou-li splněny zákonné podmínky pro přiznání nároku na odpočet, je v souladu se shora citovanou judikaturou sporná plnění posoudit jako tuzemská.
114. K námitce žalobkyně, že vnitrostátní podmínka zakotvená v § 64 odst. 1 zákona o DPH (podle které je nutno prokázat, že odběratel je v jiném členském státu osobou registrovanou k dani) je v rozporu se směrnicí o DPH, soud poukazuje na rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015-30, v němž odkázal na dřívější rozsudek ze dne 25. 2. 2010, č. j. 9 Afs 98/2009-31 (týkající se souladu § 64 odst. 1 zákona o DPH se šestou směrnicí), podle kterého „[u]stanovení § 64 odst. 1 zákona o DPH je zcela v souladu se šestou směrnicí, když je adekvátní reakcí na nutnost pracovat s pojmem plátce daně, s ohledem na možnosti jednotlivých členských států stanovit okruh osob, které jsou na jejich území povinny uplatňovat DPH, odlišně od obecné definice osoby povinné k dani ve smyslu čl. 4 odst. 1 šesté směrnice. Z předmětných ustanovení šesté směrnice nelze v žádném případě dovodit skutečnost, ke které dospěl stěžovatel, tj. že by pro uplatnění osvobození dodání zboží do jiného členského státu od DPH bylo nerozhodné, zda je odběratel registrovaným plátcem daně z přidané hodnoty. Podle § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je pro osvobození od daně z přidané hodnoty nutné, aby byl odběratel osobou registrovanou k dani a zároveň, aby pro odběratele bylo pořízení zboží předmětem DPH. Stanovení požadavku prokázání registrace k dani je v souladu se zásadou právní jistoty, neboť prokázání registrace odběratele dostatečně určitým způsobem staví najisto otázku plátcovství daně z přidané hodnoty, stejně tak jako se zásadou proporcionality, když prokázání registrace k dani z přidané hodnoty není požadavkem, který by byl ze strany daňových subjektů jen obtížně splnitelný. Ke zjednodušení postupu daňových subjektů při ověření, zda je odběratel zboží povinen odvést ve členském státě, kam je zboží dodáno, DPH, tj. zda má být dodání zboží osvobozeno od daně.“ Dané závěry NSS lze podle názoru soudu aplikovat i na otázku souladu vnitrostátní úpravy s čl. 138 směrnice o DPH. Je pravdou, že

NSS v rozsudku č. j. 3 Afs 6/2015-30 s odkazem na rozsudek SDEU ve věci *VSTR* připustil, že podmínku registrace nelze posuzovat striktně formalisticky. Avšak za situace, která nastala v nyní posuzované věci, tedy kdy žalobkyně neprokázala dodání zboží deklarovaným odběratelům a netvrdila ani žádný jiný konkrétní subjekt, kterému měl být řepkový olej dodán, nebyla otázka, zda fiktivní odběratelé (hypotetici, blíže neurčení) registrování k DPH vůbec „na stole“.

Posuzování dobré víry

115. Podle žalobkyně je dále nepřezkoumatelné, proč se žalovaný zabýval otázkou její dobré víry.
116. K tomu soud uvádí, že posouzení dobré víry daňového subjektu, že fakticky dodal zboží do jiného členského státu vychází zejména z rozsudku SDEU *Teleos*, podle kterého „[ne]ní v rozporu s právem Společenství požadovat, aby dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu (...). Okolnosti, že dodavatel jednal v dobré víře, že přijal všechna opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, a že je vyloučena jeho účast na podvodu, tudíž představují důležité skutečnosti pro určení možnosti uložit tomuto dodavateli povinnost zaplatit DPH a posteriori. Čl. 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice je třeba vykládat v tom smyslu, že brání tomu, aby příslušné orgány členského státu dodání uložily dodavateli, který jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující *prima facie* jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství, povinnost doplatit DPH za toto zboží, jestliže se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, aniž by nicméně byla prokázána účast tohoto dodavatele na podvodu, pokud dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že dodání uvnitř Společenství, které provádí, jej nepovedou k účasti na takovém podvodu.“ Výše uvedené závěry se plně uplatní i ve vztahu k čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH. Závěry odkazovaného rozsudku *Teleos* se uplatní pouze za situace, kdy daňový subjekt jednající v dobré víře ohledně dodání zboží do jiného členského státu poskytl důkazy prokazující *prima facie* toto dodání. Jinými slovy, splní-li daňový subjekt (plátce daně) svoji primární důkazní povinnost ohledně *faktického dodání zboží* do jiného členského státu a osvědčí-li svoji dobrou víru ohledně tohoto *faktického dodání*, která bude z povahy věci odvislá zejména od toho, jakými důkazními prostředky disponoval v době dodání, jsou orgány finanční správy oprávněny daňovému subjektu neuznat jím nárokované osvobození od daně, pouze pokud prokážou zapojení daňového subjektu do podvodného jednání (viz zmíněný rozsudek *Teleos*, na který navazuje i judikatura NSS, srov. např. rozsudek ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 82/2019-42, či ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42).
117. V rozsudku ze dne 21. 2. 2024, č. j. 3 Afs 289/2022-48, Nejvyšší správní soud dodal, že pokud stěžovatelka (na níž vázlo důkazní břemeno) nepředložila podklady, ze kterých by *prima facie* vyplynulo, že došlo k dodání zboží do Polska, nemohla být ani v dobré víře ohledně dostatečnosti a průkaznosti dokladů sloužících k prokázání splnění podmínek pro osvobození od DPH. Dobrá víra totiž přímo souvisí i s kvalitou důkazních prostředků, jimiž stěžovatelka disponovala v době tvrzeného dodání zboží.
118. Možnost prokázání dobré víry ve vztahu k *faktickému dodání zboží* do jiného členského státu (což je hmotněprávní podmínkou) je specifická pro osvobození při dodání do jiného členského státu. S ohledem na volný pohyb zboží, a tedy absenci hraničních kontrol, které by mohly přinést důkazy o přepravě přes hranice, je tak daňovému subjektu dána možnost prokázat, že byl v dobré víře, že dodal zboží do jiného členského státu, a zároveň že nemohl vědět o podvodu v řetězci, byl-li spáchán.

119. V případě žalobkyně daňové orgány nezpochybnily, že fakticky dodala zboží do jiného členského státu. Důvodně však zpochybnily, zda dodala zboží deklarovaným odběratelům, resp. žalobkyně neprokázala, že dodala zboží konkrétnímu příjemci, který má v jiném členském státě postavení osoby povinné k dani. Nesplnění této podmínky nesouvisí s absencí hraničních kontrol uvnitř EU a z judikatury Soudního dvora nevyplývá, že by bylo možné nahradit neprokázání skutečného odběratele dobrou vírou. I pokud by však byly přiměřeně aplikovány výše uvedené závěry týkající se dobré víry, že zboží bylo fakticky dodáno do jiného členského státu, na nynější skutkové okolnosti, nebylo by možné uzavřít, že žalobkyně byla v dobré víře, že dodala zboží deklarovaným odběratelům.
120. Soud totiž souhlasí se žalovaným a správcem daně, že žalobkyně za daných okolností nemohla být v dobré víře, že dodávky zboží skutečně proběhly, jak deklarovala, neboť jí nedostatky předložených dokladů musely být zřejmé již při jejich obdržení.
121. Žalobkyni muselo být po převzetí prvních CMR listů zřejmé, že společnosti potvrzující převzetí zboží jsou odlišné od deklarovaného odběratele. Jistě bylo v jejich silách coby dodavatele zboží požadovat potvrzení, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu deklarovanému obchodnímu partnerovi. Žalobkyně se nezajímala o další osud zboží, přestože z CMR listů a dalších listin lze usuzovat, že deklarovaný odběratel nebyl jeho konečným příjemcem (pokud vůbec příjemcem zboží byl), jak deklarovala na daňových dokladech. Nesnažila se získat řádně vyplněné doklady potvrzující dodání zboží deklarovaným odběratelům, tedy řádně vyplněné CMR listy, popř. doklady objasňující uvedení odlišných subjektů na těchto dokladech, a nevyžadovala, aby dodací listy byly řádně potvrzeny ihned v místě dodání zboží. Pokud CMR listy vykazovaly nedostatky, např. se na nich vyskytovaly odlišné subjekty, mohla požadovat vysvětlení a další důkazy, které by dodání zboží deklarovaným odběratelům dokládaly. Žalobkyně měla dbát na to, aby disponovala věrohodnými doklady o tom, že dodávka zboží byla uskutečněna tak, jak bylo deklarováno, a aby si osud zboží a předkládání dokladů ho osvědčujících zajistila např. smluvním ujednáním s odběratelem či přepravcem, resp. dle takového smluvního ujednání i postupovala a řádně potvrzené doklady si vyžádala. Je přitom v zájmu daňového subjektu, aby si opatřil takové podklady, které splnění hmotněprávních podmínek tak, jak deklaruje, prokáží. Jak je vysvětleno shora, existují zde pochybnosti i ohledně totožnosti a oprávnění osob, které měly potvrzovat přijetí dodávaného zboží. Žalobkyně tedy zvolila laxní přístup, přestože obchodovala s rizikovou komoditou ve značných částkách.
122. Soud nadto opakuje, že správce daně není povinen prokázat, že se plnění neuskutečnilo tak, jak tvrdí daňový subjekt, ani namísto daňového subjektu prokázat, jak se plnění uskutečnilo. Tyto závěry vyslovil i NSS ve zrušujícím rozsudku (bod 33) a soud není oprávněn se od nich odchýlovat. Žalobkyně proto nedůvodně orgánům finanční správy vyčítá, že neprokázaly, komu bylo zboží dodáno, resp. jak obchodní transakce měly proběhnout. Byla to naopak žalobkyně, které se nepodařilo prokázat, že by zboží dodala jí deklarovaným odběratelům.
123. K námitce žalobkyně uvedené v triplice, že jí daňové orgány nedaly možnost vyjádřit se k tomu, že nebyla v dobré víře, soud uvádí, že rozšířit žalobu o další žalobní body je možné jen ve lhůtě pro podání žaloby (§ 71 odst. 2 s. ř. s.). Tento žalobní bod žalobkyně v žalobě neuplatnila a předestřela jej až v triplice ze dne 25. 3. 2022, tedy po uplynutí dvouměsíční lhůty pro podání žaloby, a soud k němu tedy nemohl přihlídnout.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

124. Soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
125. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně, která byla ve věci neúspěšná, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl naopak plně úspěšný, žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Soud tedy rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha 10. října 2024

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu