



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Ing. Lenky Bursíkové 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 28. 5. 2021, č. j. 20576/21/5300-22442-712600,

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“) dodatečným platebním výměrem ze dne 16. 4. 2019, č. j. 2225638/19/2111-50523-202055, doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období měsíce srpna 2015 a stanovil související povinnost uhradit penále. Dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), u dodání surového řepkového oleje odběratelům VZ - CORPORATION Kereskedelmi és Szolgáltató Korlátolt Felelősségű Társaság (dále jen „VZ CORPORATION“), Firma Handlowo-Usługowa „SKY CASH“ Michał Cieja (dále jen „Michał Cieja“), KOMODITY Slovensko s.r.o. (dále jen „KOMODITY“), HEDONIS Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością (dále jen „Hedonis“) a OOV-DRUŽSTVO MALINOVO, družstvo (dále jen „OOV“), 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“) k odvolání žalobkyně dodatečný platební výměr změnil tak, že snížil výši doměřené DPH a souvisejícího penále, neboť ve vztahu k dodavateli OOV měl po doplnění dokazování splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění osvobození od daně za prokázané.
4. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), domáhá zrušení napadeného rozhodnutí.

Obsah žaloby

5. Žalobkyně úvodem konstatuje (viz část II žaloby), že ze závěrů žalovaného v napadeném rozhodnutí vyplývá, že žalovaný nepochybně, že zboží bylo dodáno a skutečně přepraveno (odesláno) do jiného členského státu, ani to, že přepravu zajistila žalobkyně jakožto dodavatelka, pořizovatelka či jimi zmocněná osoba. Žalovaný nesporně dokonce ani skutečnost, že v době, kdy se měly sporné dodávky zboží uskutečnit, byli deklarovaní odběratelé osobami registrovanými k dani v jiném členském státě. Předmětem sporu je tak pouze skutečnost, zda žalobkyně prokázala, že zboží bylo dodáno deklarovaným odběratelům VZ CORPORATION, Michał Cieja, KOMODITY a Hedonis. Žalobkyně přitom nesouhlasí s názorem žalovaného, že tuto skutečnost neprokázala, a má tudíž za to, že splnila a prokázala všechny podmínky stanovené v § 64 zákona o DPH. Proti opačnému závěru žalovaného proto žalobkyně brojí s níže rozvedenou žalobní argumentací (viz část IV žaloby).
6. Nejprve v obecnosti žalobkyně žalovanému vyčítá, že dokazování provedl nezákonně, neboť potlačil relevantní důkazní prostředky (bankovní výpisy, kupní smlouvy), některé hodnotil formalisticky a izolovaně (CMR listy), čímž dospěl k nesprávným skutkovým zjištěním. V řízení nepostupoval objektivně. Z napadeného rozhodnutí není zřejmé, co je názorem žalovaného a co názorem správce daně. Odvolacími námitkami se zabýval zcela minimálně na s. 45-52 napadeného rozhodnutí. Žalovaný neunesl své důkazní břemeno.
7. Žalobkyně dále ve vztahu k jednotlivým deklarovaným odběratelům uvádí důvody, pro které je přesvědčena že unesla své důkazní břemeno. Přestože důkazní prostředky spolu korespondují a potvrzují odběratele deklarované na daňových dokladech, žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně podmínky osvobození neprokázala.
8. Žalobkyně nesouhlasí se způsobem, jakým žalovaný hodnotil CMR listy. Závěr žalovaného, že podmínky pro osvobození od daně nebyly prokázány, nemůže obstát, protože k němu

žalovaný dospěl postupem rozporným s daňovým řádem (se zásadou volného hodnocení důkazů) i judikaturou. Otištění razítka ještě jiných společností, např. skladovatele zboží, zpracovatele zboží nebo obchodního partnera pořizovatele (deklarovaného odběratele), kterému bylo zboží dále prodáno, na jednom CMR nic nemění na skutečnosti, že pořizovatelem zboží byl odběratel deklarovaný na daňovém dokladu. Skutečnost, že na adrese vykládky není provozovna odběratele, je v zahraničním obchodě běžnou praxí (zejména pokud je odběratel obchodníkem, nikoliv zpracovatelem komodit) a nepředstavuje nijak neobvyklou situaci. Pokud je tedy kupující pouze obchodníkem s olejem, nikoliv výrobcem nebo konečným zpracovatelem, pak má vlastní nádrže (tanky) na uskladnění oleje nebo si je pronajímá či dopravuje olej přímo od prodávajícího ke konečnému zpracovateli. Uvedené ostatně potvrdili i svědci I. H. a R. H. Následně žalobkyně ve vztahu k jednotlivým deklarovaným odběratelům rozporuje závěry, ke kterým dospěl žalovaný, a uzavírá, že CMR listy nezpochybnují dodávky uskutečněné pro tyto odběratele, ale naopak prokazují, že pořizovatelem byli deklarovaní odběratelé, a korespondují s ostatními důkazy.

9. 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. Žalobkyně nepřenasěla důkazní břemeno na daňové orgány, ale návrh na provedení mezinárodního dožádání učinila v reakci na konkrétní tvrzení a požadavek správce daně.
10. Žalobkyně nikdy neměla pochyby o tom, že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli, k čemuž předložila dostatek důkazních prostředků, které žalovaný účelově pomíjí. Z napadeného rozhodnutí není zřejmé, proč se žalovaný zabýval otázkou dobré víry. Dobrou víru je třeba zkoumat tehdy, ukáží-li se důkazy jako nepravdivé, což ale daňové orgány neprokázaly. Žalobkyně odmítá, že by se chovala neobežřetně.
11. Žalobkyně nesouhlasí ani se způsobem, jakým daňové orgány pracovaly s informacemi získanými v rámci mezinárodní výměny informací. Informace získané v rámci mezinárodní výměny informací nijak nezpochybnují uvedené odběratele jako skutečné pořizovatele předmětného zboží. Je nezákonné a rozporné s judikaturou, pokud žalovaný klade žalobkyni k tíži takto získané informace (např. že odběratel nepřiznal pořízení dotčeného zboží, nebo byl nekontaktní). Nemá význam ani to, že určitou skutečnost zahraniční finanční správa nepotvrdila. Žalobkyně pak ve vztahu k jednotlivým odběratelům rekapituluje, proč považuje hodnocení informací získaných od zahraničních daňových správ za nezákonné. Těmito námitkami se žalovaný v napadeném rozhodnutí vůbec nezabýval. Napadené rozhodnutí je tak nezákonné, používá-li žalovaný přesto na podporu svých závěrů zcela irelevantní a v některém případě dokonce prokazatelně nepravdivou argumentaci z mezinárodní výměny informací.
12. 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, výsledky svědků).
13. 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 o DPH, aby byl kupující osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, je podle judikatury SDEU v rozporu se směrnicí o DPH. 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.

14. Žalobkyně trvá na tom, že je to správce daně, resp. žalovaný, kdo odpovídá za zákonnost rozhodnutí, a tedy za to, že daň je vyměřena ve správné a zákonné výši, tj. v daném případě za to, že zákonné podmínky pro vyměření daně odchýlně od tvrzení žalobkyně byly naplněny. Pokud tak rozporovali, že skutečný stav je odlišný od stavu formálně deklarovaného, bylo jejich povinností tento skutečný stav prokázat. Vzhledem k obchodované komoditě je zcela nereálné předpokládat, že zboží mohlo být dodáno osobě nepovinné k dani. Nadto v dané věci žalovaný nepostavil najisto, k jaké skutkové podstatě vlastně dospěl, neboť toliko tvrdí, že žalobkyně neprokázala dodání zboží deklarovanému odběrateli či že o tom existují pochybnosti, ale již netvrdí a neprokazuje, komu bylo vlastně dodáno, a co tedy žalovaný zdaňuje.

Vyjádření žalovaného

15. Žalovaný v první řadě uvádí, že správce daně kvalifikovaně vyjádřil pochybnosti o oprávněnosti uplatněného osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 14. 12. 2016, a tudíž unesl své důkazní břemeno. Bylo v zájmu žalobkyně, aby si opatřila takové podklady, které mohou prokázat, že došlo k dodání do jiného členského státu deklarovanému dodavateli. Žalovaný nebyl povinen prokazovat dodání zboží v jiném členském státu neplátcí daně, resp. osobě, pro níž pořízení zboží nebylo předmětem daně při pořízení.
16. Žalobkyně neunesla důkazní břemeno a nevyvrátila pochybnosti vznesené správcem daně. Za situace, kdy předložená dokumentace nebyla průkazná, měla možnost prokázat dodání do jiného členského státu podle § 64 odst. 5 zákona o DPH. Této možnosti využila pouze ve vztahu ke třem odběratelům. Předložená prohlášení pořizovatele zboží však nelze považovat za věrohodná. Pochybnosti neodstranila, naopak je prohloubila. Pochybnosti správce daně potvrdila i zjištění z mezinárodních dožádání. Tato zjištění však nebyla jediná, která by znevěrohodnila obsah žalobkyní předložených dokladů. Pochybnosti nerozptýlily ani svědecké výpovědi. Dále se žalovaný věnuje hodnocení svědeckých výpovědí ve vztahu k některým odběratelům.
17. Nedošlo ani k nepřipustnému 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.

18. 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. Dobrou víru daňového subjektu je třeba při posuzování oprávněnosti osvobození dodání zboží do jiného členského státu zkoumat vždy, i když nebylo splnění hmotněprávních podmínek prokázáno. Jde o ochranu daňových subjektů. Závěr o tom, že žalobkyně v dobré víře nebyla, žalovaný zdůvodnil v napadeném rozhodnutí. Samotné prověření deklarovaného odběratele v systému VIES nezakládá dobrou víru ohledně skutečnosti, že zboží bylo deklarovanému odběrateli skutečně dodáno.
19. 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. 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. Daňové orgány hodnotily i kupní smlouvy, pokud je žalobkyně předložila (což učinila pouze ve vztahu Hedonis a Michal Ciejpa). Sama žalobkyně však nebyla schopna říct, v jaké podobě vůbec smlouvy uzavírala. Žalovaný ze své úvahy nevyločil ani dodací listy. Žalobkyně se neustále vrací k prvotním důkazům a ignoruje vyjádřené pochybnosti, které nevyvrátila jinými důkazními prostředky.
20. Podle žalovaného nevyhovění požadavku na provedení mezinárodního dožádání k ověření obchodních smluvních vztahů žalobkyně nebylo nezákonným odmítnutím důkazního návrhu. Mezistátní výměna informací nebyla zavedena, aby umožnila daňovým subjektům získat dodatečné důkazy, které si měly zajistit samy. Ve vztahu ke všem deklarovaným odběratelům bylo provedeno mezinárodní dožádání.
21. 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. Konkrétně pod body 90–91, 97 a 146 napadeného rozhodnutí se vyjádřil i k argumentaci žalobkyně ve vztahu ke smlouvě o skladování uzavřené mezi společností WEGA Sp. z o.o. a odběratelem Michalem Ciejpou.
22. Závěr, podle kterého je třeba z dotčených plnění odvést daň na výstupu, je souladný se zákonem o DPH a judikaturou NSS. 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

23. Podle žalobkyně výzva ze dne 14. 12. 2016 vychází z nezákonné selekce důkazů, které nebyly posouzeny dle zásady volného hodnocení důkazů, jelikož se opírá toliko o nevýznamné nesrovnalosti v předložených dokladech, a nadto v jejím odůvodnění chybí přezkoumatelná

správní úvaha stran zpochybnění osoby pořizovatele zboží (odběratele žalobkyně). Přezkoumatelnou úvahu pak neuvedl ani žalovaný v napadeném rozhodnutí. Odkaz na výzvu k prokázání skutečností podle žalobkyně postrádá i relevanci, neboť za odůvodnění platebního výměru se podle § 147 odst. 4 daňového řádu považuje zpráva o daňové kontrole, nikoliv výzva k prokázání skutečností. To zřejmě žalovaný přehlíží, stejně jako skutečnost, že se žalobkyně v průběhu daňového řízení opakovaně vyjadřovala a tvrzené nesrovnalosti odstraňovala. Tvrzení, že pochybnosti ještě více prohloubila předložená prohlášení odběratelů, nemohou obstát. Žalobkyně trvá na tom, že je jen na správci daně (event. žalovaném), aby případně vzniklý rozpor ve skutkovém zjištění odstranil, neboť je to správce daně, kdo má dbát o to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, přičemž není vázán jen návrhy daňových subjektů. Pokud tedy o skutkovém stavu existoval rozpor, správce daně této své zákonné povinnosti nedostál. Žalobkyně ale netvrdila, že byl správce daně či žalovaný povinen prokazovat skutečnosti za žalobkyni. Pokud žalovaný tvrdí, že se jednalo o tuzemské zdanitelné plnění, bylo na něm, aby to prokázal. Žalovaný na rozdíl od správce daně uvedl, že panují pochybnosti, zda se ve vztahu k odběrateli VZ CORPORATION jednalo o přeshraniční dodávku. Jde o překvapivý závěr, se kterým žalovaný žalobkyni neseznámil. Ve vztahu k dalším částem vyjádření žalobkyně uvádí, že žalovaný žalobní argumentaci nepochopil, nebo ji nečetl (neprovedení výslechu svědka K., dodací podmínka DAP, ospravedlňování údajů o společnosti STARBRIGHT s.r.o. a Váha Viking Group s.r.o.). Postoj žalovaného k bankovním výpisům dokládá nezákonnou selekci důkazních prostředků. Žalobkyně pokládá za nelogické, aby v situaci, kdy je celý průběh transakce prokázán přesvědčivými důkazními prostředky, bylo třeba dalších důkazních prostředků. Kupní smlouvy žalovaný ignoroval.

24. Pokud jde o otázku dobré víry, není přílehavý 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, *Kemwater ProChemie s.r.o.* (dále jen „*Kemwater*“) při posuzování hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu a rozsudku NSS ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45, ve věci *VYMĚTALÍK - INPOS s.r.o.* (dále jen „*Vymětalík*“).
26. Žalobkyně v triplice nesouhlasí s názorem žalovaného, že nemají být aplikovány závěry rozsudku ve věci *Vymětalík*. Nesdílí ani názor, že by se rozsudek *Kemwater* odchýloval od ustálené judikatury SDEU.
27. Žalovaný v následném vyjádření uvedl, že závěr, že rozsudek ve věci *Vymětalík* nelze brát jako judikturní východisko pro další případy, plyne z rozhodovací činnosti NSS. Žalovaný již v dřívějším vyjádření poukázal na rozsudek ze dne 24. 2. 2022, č. j. 1 Afs 238/2020-59 (dále též jen „*Steris*“), v němž se soud zabýval osvobozením od daně při dodání zboží do jiného členského státu, aniž by aplikoval závěry rozsudku ve věci *Kemwater* či ve věci *Vymětalík*. Ačkoliv byl tento rozsudek vydán až poté, co byl vydán rozsudek ve věci

Vymětalík, NSS rozhodoval v souladu s dlouhodobě ustálenou judikaturní praxí, která zde byla před vydáním rozsudku ve věci *Vymětalík*.

28. V podání ze dne 20. 1. 2023 žalovaný soudu navrhl přerušit řízení do okamžiku rozhodnutí SDEU ve věci c-676/22 o předběžné otázce, kterou mu předložil NSS usnesením ze dne 26. 10. 2022, č. j. 4 Afs 291/2021-34, *B2 Energy*.

První rozsudek zdejšího soudu

29. Soud žalobě vyhověl rozsudkem ze dne 30. 6. 2023, č. j. 54 Af 13/2021-88 (dále jen „první rozsudek“), a napadené rozhodnutí zrušil pro nepřezkoumatelnost a nutnost významně doplnit dokazování. Po žalobkyni bylo požadováno, aby prokázala převzetí zboží tvrzenými odběrateli ve státě vykládky, ačkoli nebylo postaveno najisto, kdo (zda žalobkyně, nebo tvrzený odběratel) zajišťoval přepravu. Navíc nebyl náležitě vypořádán návrh na mezinárodní dožádání ohledně společností uvedených na CMR listech. Podle soudu také pro naplnění podmínek osvobození od daně při dodání do jiného členského státu stačí, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že odběratel byl nutně osobou povinnou k dani. Daňové orgány se proto měly zabývat tím, zda zboží namísto tvrzených odběratelů neobdrželi nutně (vzhledem k okolnostem) jiní odběratelé povinní k DPH.
30. Proti prvnímu rozsudku podal žalovaný kasační stížnost. Ještě v průběhu kasačního řízení (dne 28. 6. 2024) doručila žalobkyně soudu (i NSS) „vyjádření k judikatornímu vývoji“. Nesouhlasí s právním názorem vysloveným v rozsudcích NSS ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 241/2022-115, a č. j. 1 Afs 53/2023-76, které byly vydány v jejich obdobných věcech. NSS pochybil, pokud dospěl k závěru, že závěry rozsudků *Kemwater* a *B2 Energy* nebylo možno v těchto věcech aplikovat. Tyto závěry jsou nadto v rozporu také s ústavním zákazem extenzivního výkladu daňového práva (nález Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05). 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 zastáván 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.

Zrušující rozsudek NSS

31. Ke kasační stížnosti žalovaného NSS rozsudkem ze dne 20. 8. 2024, č. j. 10 Afs 216/2023-83, zrušil první rozsudek zdejšího soudu. Poukázal na již dříve vyslovený závěr, že se rozsudky SDEU ve věcech *Kemwater* a *B2 Energy* ve věcech žalobkyně nepoužijí. V těchto věcech totiž daňové orgány neměly k dispozici indicie, respektive údaje potřebné k ověření, že skutečný odběratel daňového subjektu měl postavení osoby povinné k dani (rozsudky NSS č. j. 1 Afs 241/2022, body 37 až 44; č. j. 1 Afs 53/2023, body 38 až 42; a ze dne 15. 7. 2024, č. j. 10 Afs 64/2023-98, bod 26). Zdůraznil, že z rozsudku *B2 Energy* vyplývá jen následující pravidlo: *jakmile* má daňový orgán k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný odběratel daňového subjektu měl postavení osoby povinné k dani, nemůže *nadále* trvat na tom, aby to prokazoval daňový subjekt. Závěry tohoto rozsudku naopak nelze číst tak, že by měly ovlivnit výsledek všech řízení o osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu.

32. Rozsudek NSS ve věci sp. zn. 7 Afs 238/2021, na který žalobkyně poukazovala, byl vydán za jiných skutkových okolností, než jsou ty ve věci žalobkyně. Daňový subjekt tehdy 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 (body 10, 26 a 28 rozsudku 7 Afs 238/2021). Uplatnění rozsudku *B2 Energy* tedy bylo, na rozdíl od projednávané věci, namístě. V nálezu citovaném žalobkyní (IV. ÚS 29/05) Ústavní soud řekl, že po daňových subjektech lze požadovat prokázání jen takových skutečností, které má daňový subjekt povinnost tvrdit ve vztahu k určité dani za určité zdaňovací období. To judikatura ve věcech žalobkyně neporušila. Dosavadní rozsudky NSS nejsou v rozporu s unijní ani českou judikaturou (body 25-27).
33. Daňové orgány **neměly k dispozici údaje potřebné k ověření, že skuteční odběratelé daňového subjektu měli postavení osob povinných k dani**. Zdejší soud tedy chyboval, jestliže v projednávané věci (obdobně) uplatnil závěry rozsudku *Kemwater* a jestliže řekl, že okolnosti dotčených dodávek přinejmenším silně svědčí o povinnosti skutečných (nikoli tvrzených, ale alternativních) odběratelů k dani (bod 27). NSS nesouhlasil ani s tvrzením, že už jen z rozsahu dodávaných plnění je zřejmé plátcovství odběratelů. Nelze přece očekávat, že u všech plnění určitého rozsahu budou podmínky pro osvobození od daně automaticky považovány za splněné. Pokud by to takto zákonodárce (ať už unijní, nebo český) chtěl, pro plnění určitého rozsahu by stanovil odlišná pravidla (bod 28).
34. NSS zdejšímu soudu též vytkl, že vybočil z mezí soudního přezkumu vymezeného žalobou. V ní žalobkyně výslovně rozporovala jen skutečnost, zda bylo zboží skutečně dodáno společností VZ CORPORATION, Michal Ciepa, KOMODITY a Hedonis. Přesto se soud téměř výhradně zabýval otázkami spojenými s přepravou zboží či s jejím zajištěním (bod 29). Žalovaný po žalobkyni požadoval, aby prokázala, že dotčené dodávky jí tvrzení odběratelé převzali (respektive že na ně přešlo právo nakládat s nimi jako vlastníky). Ne nutně osobně a ne nutně právě a až ve státě jejich daňové registrace. Ani to se však žalobkyni nepodařilo. Proto žalovaný dospěl ke správnému závěru, že u dotčených dodávek nejsou splněny podmínky osvobození od daně (bod 30).
35. NSS se ztotožnil se závěrem daňových orgánů, že žalobkyně předloženými důkazy neprokázala dodání tvrzeným odběratelům (body 31-34).
36. NSS se ztotožnil s žalovaným též v tom, že neprovedení mezinárodního dožádání nebylo chybou a bylo řádně odůvodněno. Žalobkyně po daňových orgánech požadovala, aby na základě mezinárodního dožádání zjistily možné (žalobkyní neupřesněné) obchodní vztahy mezi tvrzenými odběrateli a třetími osobami. Žalobkyně tedy nenavrhovala důkaz – prostředek k ověření určitých tvrzení. Po daňových orgánech v zásadě chtěla, aby zjistily, co má o dodání zboží tvrdit, tedy aby zjistily, kdo a proč (na základě jakého oprávnění) dodávky přebíral (bod 37).
37. Souhlasil i s tím, že žalovaný nepostupoval svévolně při hodnocení důkazů. Daňové orgány poukázaly na celou řadu nesrovnalostí v předložených listinách. K informacím z mezinárodních dožádání daňové orgány nepřistupovaly jako k nezpochybnitelným skutečnostem; jen je zahrnuly mezi důkazy a následně hodnotily ve vzájemných souvislostech (bod 38).

Jednání soudu

38. Při jednání soudu dne 19. 11. 2024 účastníci řízení setrvali na svých procesních stanoviscích a shrnuli jejich podstatné body.
39. Žalobkyně odkázala zejména na své vyjádření k judikatornímu vývoji a na bod 36 a násl. rozsudku SDEU *B2 Energy*. Z něj plyne, že daňové orgány mají povinnost zkoumat veškeré indicie, z nichž by mohlo plynout splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně. Z rozsudku SDEU ze dne 11. 1. 2024, C-537/22, *Global Ink Trade*, plyne, že soud se musí odchýlit od závěrů vyššího soudu, pokud jsou v rozporu s právem EU. Názor vyslovený ve zrušujícím rozsudku NSS je v rozporu s judikaturou SDEU, protože nebyly zkoumány veškeré indicie. V nynějším řízení takové indicie existovaly. U VZ CORPORATION ze spisu plynou indicie, že zboží bylo dodáno na Slovensko do areálu společnosti Plynex (k tomu žalobkyně odkázala na rozsudek NSS ze dne 29. 8. 2024, č. j. 6 Afs 46/2022-113, který potvrdil rozsudek zdejšího soudu v jiné věci žalobkyně, kde také figurovala společnost Plynex a kde bylo následně provedeno mezinárodního dožádání za účelem prověření, zda odběratelem nebyla tato společnost). Vzhledem k judikatornímu vývoji nebylo možno tyto indicie dříve zkoumat. U společnosti Michal Ciepa z polských vážních listů plyne, že zboží skončilo u společnosti Wega (což potvrdil i dispečer dopravce pan R. H.). U společnosti Komodity se nabízí indicie vedoucí do společnosti Magazyn Eco Tech (společnost je uvedena CMR listech, tuto společnost znala i svědkyně I. H.). U společnosti Hedonis skončil řepkový olej u společnosti Wratysława Biodiesel (to plyne např. z bodu 123 napadeného rozhodnutí a výpovědi R. H., který potvrdil, že se zboží vozilo do Vratislavi).
40. Žalovaný odkázal na bod 30 zrušujícího rozsudku, ve kterém NSS dospěl k závěru, že podmínky pro osvobození od daně nebyly prokázány. Napadené rozhodnutí ob stojí i po rozsudku *B2 Energy*. Daňové orgány neměly k dispozici indicie, že osoby, kterým bylo zboží dodáno, byly v postavení osoby povinné k dani. Žalobkyně odkazuje pouze na CMR listy a zde uvedené subjekty. Obdobně NSS rozhodl v jiných věcech žalobkyně. Společnost Wega byla skladovatelem. Skladovací smlouvu mezi Michalem Ciepou a společností Wega žalovaný hodnotil. Nevyplývá z ní, že by Wega měla potvrzovat CMR listy. U vykládky nebyla přítomna osoba od Michala Ciepy, ačkoli tomu tak podle smlouvy mělo být. Žalobkyní uváděné subjekty nemohly být skutečnými odběrateli. To NSS odmítl.
41. 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.

Splnění procesních podmínek

42. 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.). Současně soud vycházel ze závazného právního názoru vyjádřeného ve zrušujícím rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), tedy že daňové orgány neměly k dispozici údaje potřebné k ověření, že odběratelé žalobkyně byli v jiném členském státě povinni k DPH. Žalobkyně proto byla povinna prokázat, že takové postavení měli. Závěr odvolacího orgánu, že to u sporných dodávek neudělala, není nepřezkoumatelný ani nevychází ze svévolného hodnocení důkazů. Odvolací orgán za těchto okolností nebyl povinen postavit najisto, zda

a kým (na cí účet) byla uskutečněna přeshraniční přeprava; měl totiž oprávněné pochybnosti už o naplnění první (kumulativní, tj. nutné) podmínky osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu (o dodání osobě povinné k dani).

Posouzení žaloby soudem

Kemwater, B2 Energy a navazující judikatura

43. Mezi účastníky se v průběhu soudního řízení rozhořel spor ohledně možnosti aplikace právních závěrů v rozsudcích SDEU a rozšířeného senátu NSS ve věci *Kemwater* na případ žalobkyně. Tuto otázku do řízení vnesl žalovaný jednak v reakci na závěry vyslovené ve věci *Kemwater*, ale také na navazující judikaturu NSS (rozsudek *Vymětalík*) i zdejšího soudu (rozsudek č. j. 55 Af 48/2020-61 vydaný v jiné věci žalobkyně).
44. 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 *Kemwater* 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.
45. SDEU v rozsudku *B2 Energy* rozhodl, že dodavateli usazenému v členském státě, který dodal zboží do jiného členského státu, je třeba odepřít 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).
46. V bodě 22 zrušujícího rozsudku NSS shrnul, že závěry Soudního dvora EU vyslovené ve věci *B2 Energy* nelze číst tak, že by měly ovlivnit výsledek všech řízení o osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu. Nelze totiž umožnit, aby daňové subjekty své nároky uplatňovaly alibisticky – aby tvrdily a prokazovaly, že zboží dodaly tvrzeným odběratelům, a zároveň požadovaly, aby pro případ neunesení důkazního břemena soud uplatnil závěry rozsudků *Kemwater ProChemie* a *B2 Energy*. 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 27 jednoznačně vyslovil, že ve věci žalobkyně neměly daňové orgány k dispozici údaje potřebné k ověření, že skuteční odběratelé daňového subjektu měli postavení osob povinných k dani.
47. NSS rovněž ve věci žalobkyně odmítl (bod 28), že by vysoká hodnota plnění nutně znamenala, že dodala sporná plnění osobě povinné k dani. Podle NSS totiž nelze očekávat, že „[u] všech plnění určitého rozsahu budou podmínky pro osvobození od daně automaticky považovány za splněné. Pokud by to takto zákonodárce (ať už unijní, nebo český) chtěl, pro plnění určitého rozsahu by stanovil odlišná pravidla. To se ale nestalo. Proto i při dodání (hmotově či cenově) rozsáhlého plnění do jiného členského státu je potřeba kromě přeshraniční přepravy uskutečněné dodavatelem, odběratelem nebo na jejich účet buď prokázat, že odběratel měl postavení osoby povinné k dani, nebo zajistit, aby daňové orgány měly dostatek údajů potřebných

k ověření, že odběratel takové postavení měl. Samotný rozsah plnění takovým (dostatečným) údajem být nemůže, zvláště není-li jasné, zda bylo plnění skutečně dodáno v takovém rozsahu jedinému subjektu (obdobně 10 Afs 374/2020, bod 27).

48. 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*.
49. 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).
50. Zrušující rozsudek proto není v rozporu s unijní ani českou judikaturou. Není dán žádný důvod, aby se od něj zdejší soud (ve smyslu žalobkyní odkazovaného rozsudku SDEU *Global Ink Trade*) odchyloval. SDEU podal ve věci *B2 Energy* vnitrostátním soudům *právní posouzení*, kterým jsou vázány s ohledem na prioritu unijního práva. Toto právní posouzení NSS plně respektoval. Vnitrostátní soudy však logicky nejsou a nemohou být vázány skutkovým posouzením ze strany SDEU, a to v první řadě proto, že SDEU, jak již bylo řečeno, poskytuje výklad právních, nikoli skutkových otázek. Aplikace právních závěrů SDEU na konkrétní případ (žalobkyně) je pak plně v rukou vnitrostátních soudů. To, že žalobkyně nesouhlasí se skutkovým posouzením své věci podaným NSS (potažmo krajským soudem), nelze považovat za nerespektování právních závěrů vyslovených SDEU. 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 ani takové indicie netvrdila.
51. Pokud žalobkyně při jednání ve vztahu k jednotlivým odběratelům poukázal na jeden z mnoha subjektů, které se objevily na některém předloženém dokladu (CMR listu či vážních listech), musí soud konstatovat, že všechny žalobkyní zmíněné subjekty (Plynex, Wega, Magazy Eco Tech a Wratislawa Biodiesel) i doklady, na kterých jsou uvedeny, byly již dříve součástí spisového materiálu, který NSS podrobil skutkovému posouzení a na jehož základě dospěl k závěru, že neobsahuje žádné indicie ukazující na jiné než deklarované odběratele v jiném členském státu, přičemž tímto závěrem je nyní krajský soud vázán. Tato žalobkynina tvrzení predestřená poprvé až u jednání soudu tak nemohou nic změnit na

jednoznačném závěru vysloveném ve zrušujícím rozsudku, že se v průběhu řízení neobjevily žádné indicie ukazující na alternativní odběratele, a nemohla vyvolat povinnost daňových orgánů ve vztahu k těmto subjektům dále zkoumat, zda byly naplněny podmínky pro osvobození od DPH (v případě že by soud na základě těchto tvrzení přistoupil ke zrušení napadeného rozhodnutí). Na uvedeném nemůže změnit nic ani skutečnost, že se daňové orgány v jiné žalobkynině věci po zrušení odvolacího rozhodnutí krajským soudem (věc sp. zn. 55 Af 48/2020, resp. 54 Af 12/2024) podrobněji zabývaly otázkou, zda společnost Plynex nemohla být tzv. alternativním odběratelem, a to jednak proto, že se tato věc týkala jiného zdaňovacího období, a současně daňové orgány, resp. soudy při jejím posouzení vycházely z odlišné sady důkazů než v nyní posuzované věci. Nadto hlavním důvodem pro zrušení odvolacího rozhodnutí v dané věci bylo neprovedení (resp. nedostatečné odůvodnění neprovedení) navrhované svědecké výpovědi a chybný procesní postup při seznámení žalobkyně s výsledkem mezinárodního dožádání.

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

52. Předmětem posuzované věci je otázka, zda žalobkyně splnila podmínky pro osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu.
53. Podmínky pro osvobození dodání zboží do jiného členského státu od DPH upravuje čl. 138 směrnice o DPH. Podle odstavce 1 tohoto ustanovení členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží.
54. Podle čl. 14 směrnice o DPH se dodáním zboží rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.
55. Zrcadlovou transakci, tedy pořízení zboží uvnitř Společenství, definuje čl. 20 téže směrnice, podle kterého 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.
56. Na vnitrostátní úrovni je osvobození dodání zboží do jiného členského státu od DPH vymezeno v § 64 odst. 1 zákona o DPH, podle kterého ve znění účinném pro posuzovanou věc bylo osvobozeno od daně s nárokem na odpočet „[d]odání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, [...] s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně“. Pro úplnost lze dodat, že požadavek na registraci pořizovatele k DPH byl v době uskutečnění sporných plnění formální podmínkou, jejíž nenaplnění nemohlo být jediným důvodem pro odepření osvobození od DPH [viz např. rozsudek VSTR, body 51 a 52; srov. čl. 138 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH ve znění směrnice Rady (EU) 2018/1910, který stanoví požadavek na registraci jako podmínku hmotněprávní; k provedení novelizace směrnice do zákona o DPH došlo s účinností od 1. 9. 2020]. V nyní posuzované věci ovšem nebylo osvobození od DPH odepřeno z důvodu nesplnění uvedeného formálního požadavku (všichni deklarovaní odběratelé byli v rozhodné době registrovaní k DPH v jiném členském státě). Žalobkynina námitka rozporu § 64 odst. 1 zákona o DPH se směrnicí o DPH proto míří mimo nosné důvody napadeného rozhodnutí.

57. Dodání zboží vymezuje § 13 odst. 1 zákona o DPH shodně jako směrnice o DPH jako převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Odstavec 2 téhož ustanovení pak doplňuje, že dodáním zboží do jiného členského státu se pro účely tohoto zákona rozumí dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.
58. Výkladem výše citovaných ustanovení směrnice o DPH se opakovaně zabýval Soudní dvůr, který setrvale judikuje, že „*osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od DPH lze uplatnit pouze tehdy, [1] jestliže právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, [2] jestliže dodavatel prokáže, že uvedené zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu a [3] opustilo-li toto zboží v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy fyzicky území členského státu dodání*“ (rozsudek SDEU ze dne 9. 10. 2014, C-492/13, *Traum*, bod 24, viz též např. rozsudek *Teleos*, bod 42).
59. Dále je třeba zdůraznit, že převedení práva nakládat se zbožím jako vlastník na odběratele „*sam[o] o sobě nepostačuje k závěru, že první dodání představuje dodání uvnitř Společenství. Nelze totiž vyloučit, že druhý převod práva nakládat se zbožím jako vlastník se může rovněž uskutečnit na území členského státu prvního dodání a to předtím, než dojde k přepravě uvnitř Společenství. V takovém případě pak již přepravu uvnitř Společenství nelze tomuto dodání přičítat*“ (rozsudek *Euro Tyre Holding*, body 32 a 33, viz též rozsudek *VSTR*, bod 33).
60. Z této judikatury Soudního dvora vychází i NSS, který např. v bodu 42 rozsudku ze dne 27. 1. 2022, č. j. 9 Afs 19/2012-54, zdůraznil, že v případě řetězových obchodů může být považována za intrakomunitární dodání zboží s přepravou jen jedna transakce z řetězce více obchodních transakcí. Pro určení takové transakce je rozhodné určit místo, v němž daňový subjekt nabyl právo disponovat se zbožím jako vlastník. Za účelem správného určení takového místa je vždy třeba posoudit všechny zvláštní okolnosti. Teprve pak je možné identifikovat, které dodání splňuje všechny podmínky stanovené pro dodání uvnitř EU (viz také body 104 a 105 rozsudku NSS ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176, který navazuje na rozsudek Soudního dvora ze dne 19. 12. 2018, C-414/17, *Arex*).

Obecná východiska přenesení důkazního břemene

61. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se soudy již opakovaně zabývaly (viz např. rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2021, č. j. 1 Afs 73/2019-71, ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52, nebo ze dne 15. 5. 2014, č. j. 8 Afs 67/2013-49, viz také např. nález Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08). Z § 92 daňového řádu i citované judikatury plyne, že je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením. Jinými slovy, daňový subjekt nese prvotní důkazní břemeno, přičemž tuto svou povinnost splní předložením takových podkladů, které mohou dostatečným způsobem prokázat jeho tvrzení (zpravidla se bude jednat o účetnictví a jiné povinné záznamy).
62. Přestože daňový subjekt předloží i formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci skutečností zakládajících vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených záznamů se skutečností [viz § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, viz též např. rozsudky NSS ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 82/2019-42, bod 26, nebo ze dne 29. 4. 2015, č. j. 8 Afs 113/2014-61, bod 30]. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností.

63. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt. Je pak na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy, popř. svá tvrzení korigoval, tedy nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví, jiných povinných záznamů či tvrzení se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (viz např. rozsudky NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016-36).
64. Daňové řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz např. rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Je tedy na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal. Správce daně je povinen vycházet daňovému subjektu vstříc a dát mu prostor k uplatnění důkazních návrhů. Navrženými důkazy se pak správce daně musí zabývat a vyhodnotit je v rámci svého rozhodování v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu.
65. Obecné rozložení důkazního břemene bylo v posuzované věci modifikováno rámcem unijního práva, neboť společný systém daně z přidané hodnoty je harmonizován na úrovni EU prostřednictvím směrnice o DPH.
66. Prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně při intrakomunitárním dodání zboží leží na daňovém subjektu (srov. rozsudek *Teleos*, bod 42 a výrok, a rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012-45, bod 32, nebo již zmíněné rozsudky č. j. 8 Afs 14/2010-195, a č. j. 9 Afs 82/2019-42, bod 20). Je-li však vyvrácena pravdivost důkazů předložených k prokázání dodání zboží do jiného členského státu (viz § 64 odst. 5 zákona o DPH), nevzniká daňovému subjektu povinnost prokazovat tytéž skutečnosti jinými důkazy. To však neznamená, že by se důkazního břemene zcela zbavil. V souladu s judikaturou Soudního dvora (viz zejm. rozsudek *Teleos*, body 65 a 68) totiž musí prokázat existenci své dobré víry a učinění přiměřených opatření, kterými by zajistil, že jej dodání zboží nepovede k účasti na podvodu (viz též např. rozsudky NSS č. j. 8 Afs 78/2012-45, bod 29, nebo ze dne 15. 6. 2012, č. j. 8 Afs 18/2011-219, body 75 a 80).
67. Obdobně v rozsudku *Traum* Soudní dvůr potvrdil, že čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH nebrání tomu, aby nebyl prodávajícímu přiznán nárok na osvobození od daně u dodání uvnitř EU, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že prodávající nesplnil důkazní povinnosti nebo že věděl nebo měl vědět, že plnění, které uskutečnil, bylo součástí daňového úniku, jehož se dopustil pořizovatel, a nepřijal veškerá opatření, která po něm mohla být rozumně požadována k zabránění jeho vlastní účasti na tomto daňovém úniku (bod 55 a výrok; viz také rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 9. 2012, C-273/11, *Mecsek-Gabona*, body 50 a 54).
68. Na základě zmíněné judikatury Soudního dvora pak NSS dovodil, že osvědčí-li daňový subjekt svoji dobrou víru ohledně faktického dodání zboží do jiného členského státu, jsou finanční orgány oprávněny neuznat jím nárokované osvobození od daně, pouze pokud prokážou zapojení daňového subjektu do podvodného jednání (viz rozsudky NSS č. j. 9 Afs 82/2019-42, bod 27, nebo č. j. 7 Afs 320/2018-42, bod 31).
69. V rozsudku ze dne 13. 10. 2021, č. j. 10 Afs 92/2021-67, NSS dále upozornil, že předložením prohlášení, že zboží již „bylo dodáno“ do jiného státu nedochází bez dalšího k obrácení důkazního břemene na správce daně. Soudní dvůr totiž ve věci *Teleos* nastolil určitou rovnováhu mezi zájmem členských států EU na boji s daňovými úniky a ochranou volného

obchodu napříč členskými státy (srov. body 46 a 61 rozsudku *Teleos*). Důkazní břemeno proto na finanční orgány přechází až po splnění obou podmínek uvedených v bodu 7 daného rozsudku. Ve zmíněném bodu 7 NSS konstatoval, že k úspěšnému uplatnění nároku na osvobození od DPH postačí, pokud dodavatel a) poskytl *prima facie* (prvotní, na první pohled myslitelný) důkaz o dodání zboží do jiného členského státu a zároveň b) byl v dobré víře ohledně toho, že zboží bylo skutečně přepraveno. Takovému dodavateli lze následně uložit povinnost doplatit DPH jen v případě, že daňové orgány unesou důkazní břemeno a prokážou, že dodavatel byl zapojen do daňového podvodu (srov. též rozsudek č. j. 8 Afs 78/2012-45, body 46 a 63).

70. Dobrou víru, že k dodání do jiného členského státu skutečně došlo, je přitom potřeba posuzovat k okamžiku vydání daňového dokladu, resp. k době dodání zboží do jiného členského státu. Zároveň je potřeba zohlednit i doklady, které daňový subjekt získal např. při dokončení přepravy zboží (rozsudek č. j. 10 Afs 92/2021-67, bod 16).
71. Je přitom na daňovém subjektu, jak dodání zboží do jiného členského státu prokáže. Podle § 64 odst. 5 zákona o DPH (ve znění pro posuzovanou věc) to bylo možné učinit písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky. Ze samotného textu § 64 odst. 5 zákona o DPH přitom vyplývá, že prohlášení pořizovatele musí osvědčovat, že zboží *bylo přepraveno* do jiného členského státu (nikoliv, že teprve bude přepraveno). Prohlášení musí být tedy vystaveno až v době, kdy je již přeprava ukončena (viz rozsudky NSS č. j. 10 Afs 92/2021-67, bod 8, č. j. 8 Afs 18/2011-219, bod 88, nebo ze dne 20. 2. 2020, č. j. 6 Afs 205/2019-39, bod 20).
72. Podle ustálené judikatury NSS však ani prohlášení obsahující formulaci, že zboží již „bylo přepraveno“, nemusí samo o sobě představovat ani prvotní důkaz o tom, že k dodání do jiného členského státu skutečně došlo. Vždy záleží mj. na tom, jak úplné a věrohodné je samotné prohlášení, případně jaké další skutkové okolnosti k němu přistoupí. Dokonce i perfektně vyplněné prohlášení je možné zpochybnit, pokud neodpovídá zjištěnému skutkovému stavu (rozsudek č. j. 10 Afs 92/2021-67, body 8 a 17, srov. např. rozsudky č. j. 8 Afs 14/2010-195 nebo č. j. 8 Afs 18/2011-219) a v takovém případě je pak namístě zkoumat, zda o tom dodavatel měl a mohl vědět.
73. Při prokazování dodání zboží do jiného členského státu (zvláště pokud daňový subjekt nezajišťuje přepravu zboží) mají zásadní váhu CMR listy. Vypovídací hodnota CMR listu je totiž založena mimo jiné tím, že na jeho vyhotovení by měly spolupůsobit tři na sobě většinou nezávislé osoby, tj. prodejce, dopravce a kupující (viz rozsudky NSS č. j. 9 Afs 82/2019-42, bod 23, č. j. 7 Afs 320/2018-42, bod 32, nebo č. j. 8 Afs 14/2010-195). Pokud však CMR list není kompletně vyplněn, je tím zásadním způsobem snížena jeho vypovídací hodnota (viz např. rozsudky NSS ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019-37, bod 28, nebo č. j. 10 Afs 92/2021-67, bod 23).
74. Lze dodat, že faktické dodání zboží do jiného členského státu nemohou z povahy věci prokázat faktury (rozsudek č. j. 7 Afs 209/2019-37, bod 28).

Správce daně důvodně zpochybnil předložené doklady a unesl své důkazní břemeno

1. 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. Uvedený závěr ostatně implicitně vyplývá ze zrušujícího rozsudku, kterým je soud vázán.

2. V této souvislosti soud zdůrazňuje, že správce daně není povinen prokázat, že se plnění neuskutečnilo tak, jak tvrdí daňový subjekt, ani namísto daňového subjektu prokázat, jak se plnění uskutečnilo. Je pouze povinen prokázat, že o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených důkazních prostředků existují důvodné pochybnosti.
3. Soud dále předesílá, že přestože níže hodnotí doklady a výpovědi ve vztahu k projednávané věci, nelze přehlédnout širší kontext sporu mezi žalobkyní a daňovými orgány. Pochybnosti o předložených dokladech (stejně jako zpochybnění možné dobré víry žalobkyně) se totiž nevyskytují pouze v tomto případě, ale také v dalších zdaňovacích obdobích (srov. rozsudky soudu ze dne 10. 10. 2024, č. j. 55 Af 48/2020-163, ze dne 19. 12. 2023, č. j. 43 Af 11/2021-91, ze dne 19. 12. 2023, č. j. 43 Af 25/2021-98, ze dne 7. 10. 2022, č. j. 55 Af 57/2020-90, ze dne 17. 3. 2023, č. j. 51 Af 1/2021-91, ze dne 29. 6. 2023, č. j. 43 Af 36/2019-120, aj.). Všechny jsou přitom obdobného rázu – neúplně vyplněné CMR listy či subjekty odlišné od deklarovaných odběratelů vyskytující se na CMR listech, vážních lístcích a dalších dokladech. Za této situace k založení důvodných pochybností postačí i nesrovnalosti nižší intenzity, jelikož je zřejmé, že nejde o ojedinělá pochybení či nedostatky, ale že pochybnosti vzbuzuje dlouhodobá obchodní praxe žalobkyně.
4. Správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 14. 12. 2016 formuloval pochybnosti o správnosti a úplnosti předložených listin, které následně v průběhu daňového řízení ještě upřesňoval a rozšiřoval.
5. Ve vztahu k odběrateli *VZ CORPORATION* se jednalo primárně o tyto pochybnosti: na CMR listech je v položce „zboží obdržel“ (Brassica Trade Sp. z o.o., Aquincum Invest SK s.r.o.) i v položce „příjemce“ (HOWITER Sp. z o.o., Hedonis, Aquincum Invest SK s.r.o.) uveden subjekt odlišný od této společnosti, v položce odesílatel je uvedena *VZ CORPORATION*, žalobkyně jako odesílatel vůbec není uvedena; některé subjekty uvedené na CMR listech žalobkyně vůbec neznala; výdejky k faktuře č. 21500907 nesouhlasí s předloženou skladovou evidencí; není zřejmé, kdy a kde byly potvrzeny dodací listy, ani kdo je opatřil razítkem a podepsal a kam bylo zboží dodáno (přičemž z výpovědi svědka R. H. plyne, že řidiči s sebou dodací listy nevozí, nemohly být tedy při vykládce potvrzeny); při dodání zboží maďarské společnosti se na CMR listech jako místo dodání vyskytovaly slovenské a polské sklady; mezinárodní dožádání nepotvrdilo že deklarovaný odběratel přiznal a zaúčtoval pořízení zboží od žalobkyně (nedošlo k platbám v hotovosti ani bankovním převodům, společnost nemá zaměstnance, přepravní vozidla, sklady ani prostory, dne 22. 4. 2016 jí byla zrušena registrace k DPH).
6. U odběratele *Michal Cieja* správce daně uvedl, že na daňových dokladech je jako odběratel i konečný příjemce uveden Michal Cieja, na CMR listech ve čtyřech případech v položce č. 24 uveden odlišný subjekt, v šesti případech je uveden deklarovaný odběratel bez dalších údajů prokazujících převzetí zboží (datum a místo) a na přiložené průvodce materiálu je jako odběratel uvedena *VZ CORPORATION*, na vážním lístku-výdej je v poznámce přeškrtnutá firma *VZ CORPORATION* a ručně dopsáno FHU (případně uvedena SKY CASH), na polském vážním lístku je uvedena WEGA nebo ECO TECH Sp. z o.o. a Michal Cieja uveden jako příjemce, případně klient „mts ventures Sp. Z o.o.“. Shrnuto, správce daně zjistil, že se na předložených dokladech na pozicích, kde by měl být uveden Michal Cieja,

vyskytují žalobkyni neznámé společnosti. Faktury, CMR listy a vážní lístky byly ve vzájemném nesouladu. Na CMR listech se žalobkyně mnohdy vůbec nevyskytovala.

7. U odběratele *Komodity* byla na daňovém dokladu jako odběratel i konečný příjemce uvedena tato společnost, na CMR listu však v položce č. 24 bylo uvedeno Magazyn ECO TECH Sp. z o.o. a v položce příjemce FHU SKY CASH Michal Cieja. K přepravci (Przedsiębiorstwo Wielobranzowe „Pajdex“) žalobkyně žádné konkrétní informace nesdělila. Svědkyně Ing. P. si nepamatovala kdy, kde a jakým způsobem tento odběratel oslovil žalobkyni za účelem obchodní spolupráce. Žalobkyně si oprávnění paní H. jednat za Komodity ověřila pouze na základě předložené vizitky. Z mezinárodního dožádání vyplynulo, že Komodity nepředložila slovenské daňové správe doklady ke zdaňovacímu období srpen 2015, tudíž nebylo potvrzeno přiznání plnění od žalobkyně. Společnosti, které jednatelka odběratele označila jako své odběratele či přepravce, se nevyskytovaly na CMR listu.
8. U odběratele *Hedonis* byla na daňových dokladech uvedena jako odběratel i konečný příjemce zboží tato společnost, ale na CMR listech je v položce č. 24 uveden otisk razítka LOGISTYK Bazy Magazynowej, na polských vážních lístcích je uveden vlastník Wratislawia-BIO Sp. z o.o. a klient buď Fantin nebo položka není vyplněna. Žalobkyně ani deklarovaný odběratel nejsou na polských vážních lístcích uvedeni. Společnosti Logistyk žalobkyně neznala. Nesrovnalostí je i otisk razítka Hedonis a podpis bez dalších údajů na CMR listech v položce potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu, neboť se jedná o výtisk označený č. 1 „exemplář pro odesílatele“, který je dle vyjádření žalobkyně i dispečera dopravce přenechán žalobkyni při nakládce, které se odběratel neúčastní. U některých faktur neodpovídal předmět plnění dodacím listům. Polský správce daně uvedl, že nemohl potvrdit uskutečnění transakcí mezi žalobkyní a Hedonis, buď tato společnost byla nekontaktní a sídlila na virtuální adresa. Daňová přiznání a souhrnná hlášení nepodávala, pořízení zboží od žalobkyně nepřiznala. Ke dni 26. 7. 2016 byla vymazána z registru plátců DPH.
9. 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.
10. Soud ověřil, že výše uvedené nesrovnalosti a skutečnosti mají oporu v daňovém spisu a souhlasí s finančními orgány, že byly způsobilé založit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, správnosti, přesvědčivosti a úplnosti předložených dokladů. Uvedení jiných subjektů na CMR listech, dodacích a vážních lístcích i polských dokladech totiž zpochybňuje, že obchodní transakce proběhla skutečně tak, jak žalobkyně tvrdí – tedy že deklarovaní odběratelé jsou skutečnými. Zjištění z mezinárodních dožádání ve vztahu k jednotlivým deklarovaným odběratelům tyto pochybnosti ještě prohloubily.
11. Soud se tedy shoduje s žalovaným, 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 na žalobkyni.
12. Již na tomto místě tedy není možné přisvědčit tvrzení žalobkyně, že finanční orgány své pochybnosti dovozovaly toliko z toho, že na CMR listech jsou subjekty odlišné od deklarovaného odběratele (viz odstavec 2 části IV. žaloby), ale jejich pochybnosti byly

založeny i na nesrovnalostech vyplývajících z dalších předložených podkladů a mezinárodního dožádání.

13. Namítá-li žalobkyně (bod 2.1. žaloby), že uvedení odlišných subjektů na CMR listech není nesrovnalostí, neboť v zahraničním obchodě je běžné, že v místě vykládky není provozovna odběratele, který u ní ani není přítomen, mívá se tato námitka s důvody napadeného rozhodnutí. Žalovaný totiž v tomto ohledu žádné nesrovnalosti na předložených dokladech (zejm. CMR listech) neshledal a ani je žalobkyni nevytýkal. Jinými slovy, nesrovnalostí není, že deklarovaní odběratelé neměli provozovnu v místě vykládky, ale že mnohdy nebyli na předložených dokladech (stejně jako žalobkyně) uvedeni a žalobkyně nebyla schopna vysvětlit, jaká je role subjektů uvedených na dokladech. Irelevantní jsou proto též odkazy žalobkyně na výpovědi svědků, kteří měli tuto praxi vyskytující se v zahraničním obchodu potvrdit. K dalším výtkám týkajícím se hodnocení CMR listů se soud vyjádří níže ve vztahu k jednotlivým odběratelům.
14. S výše popsány pochybnostmi správce daně byla žalobkyně seznámena a byla jí dána příležitost je vysvětlit a doložit, že obchodní transakce proběhly tak, jak deklarovala, a že hmotněprávní podmínky pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu byly splněny. To se jí však nepodařilo (k tomu viz dále).
15. Žalobkyně v replice uplatnila řadu námitek, které se vztahují k tomuto žalobnímu bodu. Stalo se tak ale opožděně, tj. po uplynutí žalobní lhůty v rozporu s § 71 odst. 2 větou třetí s. ř. s. Soud tyto námitky zároveň ani nepovažuje za přípustné rozšíření „zárodku“ žalobního bodu obsaženého v žalobě. Ten byl totiž formulován zcela obecně tak, že by pod něj bylo možné podřadit libovolné množství skutečností, v nichž by žalobkyně spatřovala neunesení důkazního břemene správcem daně ve vztahu k jakémukoliv z odběratelů (viz rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011-68). Soud tak k těmto námitkám nemůže přihlídnout.
16. I kdyby k nim však soud mohl přihlížet, nebyly by důvodné. Skutečnost, že správce daně ve výroku výzvy ze dne 14. 12. 2016 formuloval své výhrady širěji, nic nemění na tom, že v ní vyjádřil důvodné pochybnosti i k deklarovaným odběratelům. Podstatné je, že správce daně v odůvodnění jednoznačně specifikoval konkrétní výhrady vůči dokladům, které se týkaly těchto odběratelů. Není ani pravda, že by ve výzvě či napadeném rozhodnutí chyběla „přezkoumatelná úvaha“ ohledně zpochybnění odběratele zboží. Ta je jasně vyjádřena na str. 3 až 10 výzvy ze dne 14. 12. 2016 a zejména v bodech 70 až 73 (VZ Corporation), 95 až 99 (Michal Ciejsa), 116 až 119 (Komodity) a 132 až 134 (Hedonis) napadeného rozhodnutí, včetně toho, že žalobkyně byla řádně seznámena s pochybnostmi správce daně. Správce daně ani neprováděl žádnou nezákonnou selekci důkazů, ale naopak logicky vyhodnotil veškeré důkazy, které měl v tu chvíli k dispozici. Odkaz na výzvu je případný, neboť právě ta shrnuje pochybnosti správce daně ohledně dosud předložených důkazních prostředků ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. To, zda žalobkyně následně vysvětlila tyto nesrovnalosti a předložila další dostatečné důkazy k prokázání svých tvrzení, je odlišnou otázkou.

Dodání zboží deklarovaným odběratelům žalobkyně neprokázala

17. NSS ve zrušujícím rozsudku dospěl k jednoznačnému závěru, že žalobkyně ve vztahu ani k jednomu z deklarovaných odběratelů podmínku pro osvobození od daně spočívající v dodání zboží osobě povinné k dani v jiném členském státu neprokázala. Tímto právním názorem je soud vázán. Nad rámec závěrů vyslovených NSS se proto níže stručně vyjádří k žalobním námitkám, které žalobkyně ve vztahu k prokázání dodání deklarovaným odběratelům uplatnila.

18. Pokud jde o společnost **VZ Corporation**, žalobkyně jako důkaz splnění první podmínky osvobození (dodání osobě povinné k dani) předložila dodací listy – některé nepotvrzené, některé potvrzené tvrzeným odběratelem; výdejní vážní listky a průvodky výdejem materiálu, kde je tvrzený odběratel uveden; příjmové vážní listky, na kterých není uvedena ani žalobkyně, ani tvrzený odběratel; a CMR listy – podle nichž zboží přijaly i obdržely jiné subjekty. Jednotlivé dodávky podle žalobkyně za odběratele řešili pánové K. a V. Maďarský správce daně nepotvrdil, že by tvrzený odběratel přiznal přijetí zboží od žalobkyně. Pan V. (jednatel tvrzeného odběratele) vypověděl, že vše vyřizoval pan K. (obchodní zástupce odběratele); u některých předložených objednávek pan V. tvrdil, že je podepsal, ačkoli na nich byl ve skutečnosti uveden pan K.. Pana K. se vyslechnout nepodařilo. Soud souhlasí se závěrem odvolacího orgánu (podrobněji odůvodněným v bodech 57 až 76 jeho rozhodnutí), že na základě těchto skutečností nelze mít dodání osobě povinné k dani za prokázané.
19. Žalobkyně považovala pro posouzení věci za podstatné předložené faktury, objednávky, CMR listy, bankovní výpisy dokládající, že deklarovaný odběratel dohodnutou kupní cenu za zboží zaplatil. Žalobkyně rovněž odkázala na prohlášení pořizovatele zboží vystavené deklarovaným odběratelem, další doklady (karta zásob, průvodky výdejem materiálu, vážní listky) a na výpověď svědka V. Podle žalobkyně spolu tyto důkazní prostředky vzájemně korespondovaly a jednoznačně potvrzovaly, že skutečným pořizovatelem zboží je deklarovaný odběratel. Soud žalobkyni ovšem nemůže dát za pravdu z následujících důvodů.
20. Ve fakturách je jako konečný příjemce a současně i odběratel označena VZ Corporation. Faktury nicméně faktické dodání zboží do jiného členského státu prokázat nemohou (viz výše citovaná judikatura). V dodacích listech řady BDSV je jako dodavatelka uvedena žalobkyně a jako odběratel VZ Corporation, avšak předání a převzetí zboží v nich není potvrzeno (resp. se zde v určitých případech nacházejí jen otisky razítek a podpisy bez uvedení dalších údajů). Také ony jsou tedy bez jakékoliv důkazní hodnoty; naopak jejich neúplnost vzbuzuje pochybnosti o skutečném průběhu transakce (jinými slovy, pokud by byla skutečně odběratelem VZ Corporation, je otázkou, proč je žalobkyně ani tato společnost nepotvrdily, resp. neuvedly kdy, kde a kým byly dodací listy potvrzeny). V českých vážních listcích není údaj o odběrateli uveden. V poznámce je uvedeno VZ Corporation. Již k těmto nesrovnalostem žalobkyně v žalobě nenabízí žádné vysvětlení a zcela je přechází (byť na ně žalovaný upozornil v bodě 57 napadeného rozhodnutí).
21. Nesrovnalosti ohledně zbývajících dokladů, tj. CMR listů a polských vážních lístků již byly shrnuty výše v bodě 5. Lze tedy jen stručně shrnout, že na všech CMR listech se vyskytují v položkách „zboží obdržel“ a „příjemce“ subjekty odlišné od žalobkyně. Ačkoli žalobkyně měla být dle svého tvrzení odesílatelem, jako odesílatel je v CMR listech uvedena VZ Corporation. Nikde není ani zmínka o žalobkyni. Jak bylo výše uvedeno, tyto skutečnosti vyvolávají pochybnosti o tom, zda obchodní transakce proběhla tak, jak žalobkyně tvrdí, zejména o tom, že deklarovaný odběratel je skutečným odběratelem a žalobkyně odesílatelem (dodavatelem). Naopak není pravda, že předložené doklady spolu korespondovaly a potvrzovaly, že skutečným pořizovatelem byl deklarovaný odběratel VZ Corporation, jak žalobkyně tvrdí v žalobě.
22. Žalobkyně v daňovém řízení nebyla schopna nesrovnalosti na dokladech vysvětlit. V podání ze dne 20. 4. 2016 uvedla, že byla dohodnuta dodací podmínka FCA Kolín, z níž vyplývá, že si kupující převzal zboží v sídle žalobkyně za účelem jeho dodání mimo ČR, a proto žalobkyně nemohla být uvedena na CMR listech, jelikož okamžikem převzetí zboží se VZ

Corporation stala oprávněným vlastníkem zboží. Správce daně nicméně zjistil, že na CMR listech figuruje VZ Corporation jako odesílatel v případě, kdy je v objednávce uvedena dodací podmínka DAP. V návaznosti na to žalobkyně korigovala svá tvrzení a začala uvádět, že aplikovala podmínku DAP. Žalobkyně v této souvislosti namítá v žalobě, že bylo dodáváno s podmínkou DAP, proto měla být v CMR listu jako odesílatel uvedena žalobkyně; pokud tomu tak není, jedná se o administrativní pochybení dopravce. Toto vysvětlení soud nemůže akceptovat. Tvrzení o tom, že jde jen o administrativní pochybení přepravce, neobstojí ve světle toho, že typově stejné „chyby“ se pravidelně opakují na všech CMR listech a vážných lístcích nejen v této věci, ale i v dalších soudem projednávaných věcech žalobkyně (viz výše). O opaku svědčí i výpověď dispečera přepravce svědka R. H., který sdělil, že údaje v CMR listech vyplňoval on nebo řidič v den přepravy nebo den předem na základě objednávky od žalobkyně, ve které byly konkrétní údaje, včetně odesílatele a příjemce. Jinými slovy řidič nebo dispečer jen opsali to, co jim žalobkyně sdělila. Příčina chybného vyplnění CMR listů či vážných lístků je ale v každém případě nerozhodná. Nemění totiž nic na tom, že tyto doklady neprokazují dodání deklarovanému odběrateli. Bylo na žalobkyni, aby si lépe ohlížela správnost údajů na nich uvedených, a případně požadovala jejich opravu. To, že jsou nyní neprůkazné, a žalobkyně se v důsledku toho ocitla v důkazní nouzi, jde plně k její tíži. S ohledem na důležitost správného vyplnění údajů v CMR listu (viz rozsudek NSS ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42), nemůže soud přisvědčit žalobkyni, že je irrelevantní, kdo je v CMR listu uveden jako odesílatel. Sama žalobkyně předložila CMR listy k prokázání svých tvrzení o skutečném odběrateli. Její argumentace, kterou se snaží vyvrátit aplikovatelnost závěru o zásadní důkazní váze CMR listů, tedy vůbec nedává smysl. Absence potvrzení obdržení zboží v položce č. 24 CMR listů deklarovaným odběratelem, resp. potvrzení cizím subjektem, oslabuje výpovědní hodnotu tohoto důkazního prostředku. Soud se neshoduje s žalobkyní ani v tom, že není podstatné, že v kolonce příjemce jsou uvedeny společnosti, jejichž roli v celém obchodním řetězci žalobkyně nedokázala objasnit. Naopak, jde o skutečnost silně zpochybňující důkazní hodnotu CMR listu. Rozhodující je, že správce daně a žalovaný nebyli povinni zjistit, z jakého důvodu jsou na CMR listech uvedeny subjekty odlišné od deklarovaného odběratele. Byla to žalobkyně, která předložením CMR listů chtěla prokázat, že plnění byla uskutečněna tak, jak tvrdila, a bylo její povinností předložit tomu odpovídající důkazní prostředky. Správci daně a žalovanému stačilo poukázat na důvodné pochybnosti. Jestliže se žalobkyně spokojila s CMR listem, v němž nebyla ani sama uvedena a společnost VZ Corporation byla namísto žalobkyně (údajně v důsledku „administrativního pochybení“) uvedena jako odesílatel, jde to plně k tíži žalobkyně. Uvedli svědkové V., že společnost VZ Corporation zboží dále obchodovala, jde o skutečnost, která nic nevypovídá o tom, zda žalobkyně zboží skutečně dodala deklarovanému odběrateli.

23. K námitce, podle které žalovaný v napadeném rozhodnutí překvapivě dospěl k závěru, podle kterého v případě dodávek VZ Corporation panují pochybnosti, zda se vůbec jednalo o přeshraniční dodávku, soud shodně s žalovaným uvádí, že se nejedná o nový ani překvapivý závěr (viz s. 111-112 zprávy o daňové kontrole). Navíc, šlo jen o podpůrný závěr, který vyplynul z hodnocení výpovědi svědka V. a který vnesl další pochybnosti ohledně toho, jak skutečně probíhaly dodávky tomuto odběrateli. Jak také zdůraznil NSS ve zrušujícím rozsudku, žalobkyně v žalobě zpochybnila jen to, zda zboží bylo skutečně dodáno deklarovaným odběratelům. Otázky související s organizací přepravy, resp. s tím, zda šlo o přeshraniční dodávky žalobkyně předmětem sporu neučinila. Soud se jimi proto nemohl zabývat.

24. Výpověď svědka V. – jednatele VZ Corporation – sice obecně potvrdila, že tato společnost obchodovala se žalobkyní. Tento svědek však podrobnosti spolupráce neznal a odkazoval na pana K., kterého se však vyslechnout nepodařilo. Svědek V. nevěděl, kde se nachází doklady vzniklé za dobu činnosti společnosti. V roce 2015 společnost neměla provozovny, prostory ke skladování zboží ani zaměstnance. Funkci obchodního ředitele vykonával pan K., který měl na starost Čechy, vyřizoval všechny smlouvy a obchody, jednal i se žalobkyní, vše vedl on. Svědek V. si nepamatoval, s jakými konkrétními odběrateli VZ Corporation obchodovala.
25. K argumentaci žalobkyně týkající se neprovedení výsledku pana K. soud pouze stručně uvádí, že sama žalobkyně tvrdí, že výslech tohoto svědka nebyl potřeba, neboť hmotněprávní podmínky pro osvobození od daně prokázala (což není pravda). Není proto potřeba se zabývat okolnostmi, které s neprovedením výsledku tohoto svědka souvisejí
26. Pochybnosti prohloubila i zjištění z mezinárodních dožádání. Není pravdou, že by daňové orgány kladly žalobkyni k tíži skutečnosti, které nemá jak ověřit (že deklarovaný odběratel nepřiznal přijetí zboží od žalobkyně, či zda odvedl daň apod.). Podstatné je, že ani mezinárodní výměna informací neobjasnila nesrovnalosti v žalobkyní předložených dokladech. Naopak, jak správně konstatoval žalovaný, vyvolala další pochybnosti o tvrzeních žalobkyně. Ukázalo se totiž, že VZ Corporation nebyla věrohodnou a standardně fungující společností (neměla žádné materiální ani personální zázemí, nebylo možno potvrdit zaúčtování pořízení zboží od žalobkyně, v roce 2016 jí byla zrušena registrace k DPH), což mělo žalobkyni vést ke zvýšené obezřetnosti ohledně obchodních transakcí, včetně řádného doložení jejich uskutečnění písemnými důkazy, uzavření písemných smluv atd. Pokud žalobkyně obezřetná nebyla, jde tato skutečnost plně k její tíži.
27. Co se týče skutečnosti, že VZ Corporation uhradila žalobkyni kupní cenu zboží, jak správně konstatoval žalovaný, úhrada kupní ceny je pouze indicií o tom, že k deklarovanému plnění fakticky došlo způsobem tvrzeným žalobkyní. Nemůže ale jít o indicii jedinou. Musí korespondovat s ostatními důkazy, což se v tomto případě nestalo. K argumentu žalobkyně, že deklarovaný odběratel by neměl důvod platit kupní cenu, pokud by mu zboží nebylo dodáno, lze poznamenat, že jím může být například daňový podvod (jako u účelového přiznání plnění, viz výše) či určité propojení skupiny osob. To však není podstatné a není třeba o tom spekulovat, neboť prokázání zaplacení kupní ceny samo o sobě neprokazuje dodání zboží 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).
28. Lze shrnout, že v daňovém řízení vyplynuly dvě skutečnosti (objednávky a úhrada kupní ceny ze strany VZ Corporation), které nasvědčovaly tomu, že by skutečným odběratelem žalobkyně mohl být deklarovaný odběratel. Proti tomu ale stála celá řada přetrvávajících, nikdy přesvědčivě nevysvětlených a zásadních pochybností plynoucích z předložených dokladů (neuvedení žalobkyně na CMR listech, nejasnosti na českých i polských vážních lístcích a průvodkách výdejem, uvedení odlišných subjektů na těchto dokladech či neúplnost dodacích listů), mezinárodní výměny informací (VZ Corporation je pochybným a nespolehlivým podnikatelem nespolupracujícím se správcem daně a neplnícím své povinnosti vůči němu) i vyjádření samotné žalobkyně (rozporná vyjádření stran dodacích podmínek, faktický průběh obchodu atd.).
29. Za této situace je nutno souhlasit s žalovaným, že žalobkyně nevyvrátila pochybnosti správce daně a neprokázala, že zboží dodala deklarovanému odběrateli VZ Corporation. Současně je

třeba odmítnout námitku, že by žalovaný hodnotil důkazy v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů podle § 8 odst. 1 daňového řádu. Ze shora uvedeného přehledu je zřejmé, že vzal řádně v potaz veškeré důkazy a poznatky z nich plynoucí, které logicky vyhodnotil v jejich vzájemné souvislosti, plně v souladu s judikaturou, kterou žalobkyně cituje v žalobě a replice. Je to naopak žalobkyně, která se selektivně soustředí na jediné dvě skutečnosti, které svědčí v její prospěch, a upozaduje ty, z nichž vyplývají zásadní pochybnosti o jejích tvrzeních, a jichž je naprostá většina. Znova je třeba zdůraznit, že žalobkyně žádným vyjádřením ani provedeným důkazem neodstranila ani iniciální pochybnosti plynoucí již z předložených dokladů.

30. Žalobkyně namítá, že navrhla provést důkaz mezinárodním dožádáním k ověření smluvního vztahu mezi VZ Corporation a společnostmi uvedenými na dokladech, který žalovaný a i správce daně nezákonně odmítli. S tím nelze souhlasit, což potvrdil NSS v bodu 37 zrušujícího rozsudku.
31. Soud má na rozdíl od žalobkyně za to, že se v tomto případě vůbec nejednalo o důkazní návrh. Žalobkyně totiž ve svém vyjádření neoznačila, jaký důkaz má správce daně prostřednictvím mezinárodního dožádání provést, nýbrž jen uvedla, co má být zjištěno. Jinak řečeno, z návrhu žalobkyně není jasné, co mělo být předmětem důkazu (listina, svědek, atp.), z něž relevantní poznatky vyplynou. Mezinárodní dožádání (resp. výměna informací dle nařízení o spolupráci v oblasti DPH) totiž – jako každé jiné dožádání – není důkazním prostředkem sama o sobě. Je jen cestou k opatření a provedení důkazu, který český správce daně provést nemůže, neboť se nachází v zahraničí mimo jeho působnost. Pořád ale platí, že tento důkaz (přesněji řečeno jeho předmět) musí být řádně označen, dovolává-li se daňový subjekt jeho provedení. S tím počítá i nařízení o spolupráci v oblasti DPH, neboť předpokládá, že pro získání požadovaných informací provede dožádaný orgán nezbytná správní šetření (viz čl. 7 odst. 2, tedy že je nutné k získání informací provést nějaké dokazování), a umožňuje podat odůvodněnou žádost o konkrétní správní šetření (viz čl. 7 odst. 4, tedy v podstatě o provedení konkrétního důkazu).
32. Z „důkazního“ návrhu také není zřejmé, jaké konkrétní tvrzení jím chtěla žalobkyně prokázat. V návrhu jen obecně tvrdí, že žádost má ověřit existenci smluvního vztahu mezi (nespecifikovaným) odběratelem žalobkyně a (nespecifikovanými) obchodními korporacemi uvedenými na (nespecifikovaných) důkazních prostředcích. Žalobkyně netvrdila, že by nějaké smluvní vztahy mezi jejími odběrateli a těmito společnostmi existovaly a jaké (aby bylo možné mj. vyhodnotit relevanci tohoto důkazního návrhu, viz níže), včetně toho, jak vysvětlují jejich přítomnost na předložených dokladech. V podstatě po správci daně požadovala, aby to za ni zjistil. Tedy aby svou vyhledávací činností (resp. vyhledávací činností dožádaných správců daně) nahradil nedostatek vlastních tvrzení žalobkyně o smluvních vztazích mezi jejími odběrateli a společnostmi na předložených dokladech. To nelze připustit (viz rozsudek NSS ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30). Nic na tom nemění skutečnost, že žalobkyně svůj požadavek formálně nazvala jako „důkazní“ návrh mezinárodním dožádáním. Není žádný rozdíl mezi tím, zda jej adresuje přímo správci daně, anebo jeho prostřednictvím správcům daně jiných členských států. V tomto ohledu je tedy údajný „důkazní“ návrh úplně stejný, jako kdyby žalobkyně navrhla provést „důkaz“ např. sdělením správce daně o tom, jaké byly smluvní vztahy mezi VZ Corporation a osobami uvedenými na předložených důkazních prostředcích. Absurdita takového „důkazního“ návrhu je zjevná.

33. Soud dále souhlasí s žalovaným, že žalobkyně *de facto* žádala, aby prováděl mezinárodní dožádání ke každému subjektu, který se vyskytne na předložených písemnostech. To jen potvrzuje výše uvedené, tedy že se ve skutečnosti nejednalo o důkazní návrh, ale o požadavek, aby rozhodné skutečnosti a důkazy vyhledával za ni. Tím na něj žalobkyně přenášela vlastní břemeno tvrzení a břemeno důkazní. Jak bylo výše uvedeno, samotný důkazní návrh byl zcela obecný a nespecifikoval ani odběratele žalobkyně, k nimž se má vztahovat, ani společnosti na předložených dokladech, a dokonce ani tyto doklady. Není tedy pravda, že by žalobkyně reagovala na nějaká konkrétní tvrzení správce daně (a která), jež by popírala a chtěla vyvrátit.
34. Soud zdůrazňuje, že nezpochybňuje obecnou možnost navrhnout provedení důkazu prostřednictvím mezinárodního dožádání. Je ale třeba, aby daňový subjekt uvedl, jaký konkrétní důkaz navrhuje provést (jakou listinu má dožádaný orgán opatřit, jakého svědka vyslechnout atd.) a jaké konkrétní tvrzení jím má být prokázáno. V projednávané věci žalobkyně neučinila ani jedno.
35. Soud dále ve shodě s žalovaným konstatuje, že ve vztahu k deklarovanému odběrateli VZ Corporation daňové orgány učinily mezinárodní dožádání, nicméně jeho prostřednictvím pochybnosti vzniklé na základě žalobkyní předložených listin odstraněny nebyly, naopak získanými informacemi byly ještě více prohloubeny. Žalobkyně ani netvrdila, že by dodávala zboží do jiného členského státu subjektům, které se vyskytují na CMR listech a vážních listcích. I z tohoto pohledu tedy byl její údajný důkazní návrh neopodstatněný, neboť relevantní skutečnost, že žalobkyně dodala zboží deklarovanému odběrateli, nemohla být prokázána informacemi o těchto subjektech. Žalobkyně měla široký prostor, aby vysvětlila, z jakého důvodu na CMR listech a dalších dokladech figurují zcela odlišné subjekty od žalobkyně a deklarovaného odběratele. Sama se o to měla aktivně zajímat, a případně si o jejich postavení měla zajistit potřebné doklady, aby byla schopna prokázat, že i přes jejich uvedení na CMR listech a vážních listcích bylo zboží dodáno deklarovanému odběrateli. Namísto toho, aby sama vynaložila snahu objasnit tyto údaje, pouze navrhla provedení dalších mezinárodních dožádání.
36. Současně je třeba souhlasit se žalovaným, že důkaz o tom, že podmínky stanovené v § 64 odst. 1 zákona o DPH jsou splněny, musí předložit (nebo alespoň označit) osoba, která se domáhá osvobození od DPH.
37. Soud tedy uzavírá, že žalobkyně neprokázala, že zboží dodala deklarovanému odběrateli VZ Corporation jako jednu z podmínek pro osvobození od daně. Žalobní body jsou nedůvodné.
38. Soud pak současně zdůrazňuje, že veškeré obecné závěry vyslovené shora platí i ve vztahu k námitkám, které žalobkyně shodně uplatnila ve vztahu k dalším deklarovaným odběratelům (týkající se zejména hodnocení důkazů, neprovedení mezinárodního dožádání atd.). Soud se proto k námitkám týkajícím se dalších odběratelů vyjádří již jen stručně, a to i s ohledem na skutečnost, že je, jak již zdůraznil, vázán posouzením provedeným NSS ve zrušujícím rozsudku.
39. Obdobné pochybnosti vznikly správci daně i ve vztahu k dodávkám pro deklarovaného odběratele **Michal Ciejsa**.
40. Žalobkyně jako důkaz splnění první podmínky osvobození (dodání osobě povinné k dani) předložila nepotvrzené dodací listy řady BSDV; mnohdy ručně přepisované (s přeškrtnutými údaji obsahujícími názvy společností VZ Corporation, Rewenton, Pow-en

aj.) a z hlediska údajů navzájem nesouladné výdejní vážní lístky, průvodky výdejem materiálu a příjmové vážní lístky; prohlášení pořizovatele zboží (tvrzeného odběratele), které obsahovalo řadu nesrovnalostí; dvě výdejky s uvedením údaje „Váha Viking Group s.r.o.“; a CMR listy – podle jedné části z nich zboží obdržel jiný subjekt, na druhé části je na místě obdržitele razítko tvrzeného odběratele a podpis pana C. Jednotlivé dodávky podle žalobkyně za odběratele řešila paní R. Polský správce daně nepotvrdil, že by tvrzený odběratel přiznal přijetí zboží od žalobkyně; na žádost o výslech pana C. pak odpověděl, že pro jeho vyslechnutí není důvod – z vyjádření pana C. je zřejmé, že o činnosti odběratele nic neví (své jméno za příslib zisků propůjčil někomu jinému). Paní R. se vyslechnout nepodařilo. Soud souhlasí se závěrem žalovaného (podrobněji odůvodněným v bodech 79 až 101 jeho rozhodnutí), že na základě těchto skutečností nelze mít dodání osobě povinné k dani za prokázané.

41. Poukazuje-li žalobkyně na výslech dispečera R. H., musí soud konstatovat, že z něj plyne jen tolik, že „v minulosti byl řidičem při přepravě pro odběratele SKY Cash v Knurówě“. Toto zcela obecné tvrzení nemohlo rozptýlit konkrétní pochybnosti vyjádřené správcem daně a potvrdit konkrétní dodávky tvrzenému odběrateli v daném zdaňovacím období. Namítá-li žalobkyně, že na některých CMR listech je v položce zboží obdržel uveden Michal Ciepa, má sice pravdu, nelze nicméně přehlížet, že otisk razítka Michal Ciepa a podpis zde není doprovázen žádnými dalšími údaji (datum a místo). Co je však podstatnější údaje uvedené na těchto CMR listech nekorespondují s dalšími předloženými doklady (české i polské vážní lístky, na kterých jsou jako odběratelé uvedeny jiné subjekty).
42. K jednomu ze subjektů uváděnému v položce „zboží obdržel“ na CMR listech – společnosti Wega – žalobkyně konkrétně poukazuje na předloženou skladovací smlouvu uzavřenou mezi Michalem Ciepou a touto společností. Soud k tomu konstatuje, že uvedená smlouva skutečně může prokazovat to, že společnost Wega poskytovala deklarovanému odběrateli skladovací služby, neproказuje však to, že skutečným odběratelem byl pan Michal Ciepa a že v takovém případě měl být v položce č. 24 CMR listů uveden právě on, nikoli společnost Wega. Nadto podle smlouvy o skladování měl být vykládce ve skladech Wega přítomen zástupce společnosti Michal Ciepa – není proto zřejmé, proč právě takový zástupce za společnost Michal Ciepa v položce č. 24 CMR listů převzetí zboží za deklarovaného odběratele nepotvrdil. Společnost Wega nadto figurovala pouze na dvou z jedenácti předložených CMR listů. Odkaz žalobkyně na výpověď svědka R. H. ve vztahu ke společnosti Brassica Trade (další ze subjektů uvedených v položce č. 24 některých CMR listů) je pak natolik nekonkrétní, že se k němu soud nemůže nijak vyjádřit. Nelze pominout ani to, že žalobkyně v podání ze dne 25. 7. 2016 (byť ve vztahu k jiným zdaňovacím období uvedla), že jí společnosti Wega a Brassica Trade nejsou známy.
43. Soud se s žalobkyní neztotožňuje ani v tom, že by správce daně nekorektně hodnotil výsledky mezinárodního dožádání k odběrateli Michal Ciepa, resp. že by zjištění učiněná prostřednictvím mezinárodního dožádání odstranila pochybnosti správce daně. Naopak se ztotožňuje s daňovými orgány, že výsledky mezinárodního dožádání do celé věci vnesly jen další pochybnosti. Polská daňová správa nepotvrdila přiznání částky deklarované žalobkyní jako dodání zboží Michalu Ciepovi. Podle polské daňové správy pan Ciepa ve společnosti figuroval pouze jako bílý kuň, přičemž faktickou činnost společnosti řídila jiná (trestně stíhaná) osoba. V České republice měla žalobkyně jednat s paní R., tu se ale nepodařilo vyslechnout. Poukazuje-li žalobkyně na výpověď svědkyně I. H., musí soud zdůraznit, že tato osoba byla jednatelkou jiného deklarovaného odběratele, společnosti Komodity, nikoli

zaměstnankyní žalobkyně, která by měla zajišťovat komunikaci mezi žalobkyní a Michalem Ciejpou. Tou měla být obchodní ředitelka žalobkyně, paní Ing. P., která dle tvrzení žalobkyně při ústním jednání dne 31. 8. 2016, vedla ve vztahu k této společnosti obchodní jednání s p. R. (kterou se vyslechnout nepodařilo). Pokud tedy svědkyně I. H. uvedla z pozice jednatelky společnosti Komodity uvedla, že za společnost SKY Cash jednala s p. Ciejpou, nijak to nezpochybňuje zjištění ohledně obtížné komunikace a od toho odvislé nemožnosti prověřit obchody se žalobkyní vyplývající z mezinárodních dožádání. Tvrzení, že žalobkyně obchodovala s panem Ciejpou jako s fyzickou osobou, nikoli s obchodní společností, považuje soud za překvapivé a neodpovídající předloženým dokladům, ze kterých plyne, že žalobkyně měla řepkový olej dodávat společnosti Handlowo-Uslugowa „SKY CASH“ Michał Ciejpa, nikoli Michalu Ciejpovi jako fyzické osobě.

44. Správce daně účinně zpochybnil i předložené prohlášení odběratele, neboť bylo rozporné s dalšími předloženými listinami a lišilo se datum podpisu na originálu a kopii prohlášení, což žalobkyně nevysvětlila. Konečně, jak již soud uvedl shora, úhrada kupní ceny může být indicií svědčící o tom, že obchodní případ proběhl tak, jak bylo deklarováno, nemůže být ovšem indicií jedinou, a to tím spíš za situace, kdy mezi ostatními důkazními prostředky panují zásadní rozpory.
45. U slovenského odběratele **Komodity** (v tomto zdaňovacím období šlo o jednu dodávku) žalobkyně jako důkaz splnění první podmínky osvobození (dodání osobě povinné k dani) předložila nepotvrzený dodací list; výdejní vážní lístek a průvodku výdejem materiálu, kde je tvrzený odběratel uveden; prohlášení pořizovatele zboží (tvrzeného odběratele), které obsahovalo řadu nesrovnalostí; a CMR list – jako příjemce a obdržitel jsou na něm uvedeny jiné společnosti. Jednotlivé dodávky podle žalobkyně za odběratele řešila paní I. H. Slovenský správce daně nepotvrdil, že by tvrzený odběratel přiznal přijetí zboží od žalobkyně. Paní H. při předložení CMR listu vypověděla, že dodávka její společnosti spíš nepatří, protože na CMR listu není uvedena jako příjemce a jako obdržitel je uveden sklad, kdežto praxe její společnosti byla jiná. Soud souhlasí se závěrem žalovaného (podrobněji odůvodněným v bodech 104 až 119 jeho rozhodnutí), že na základě těchto skutečností nelze mít dodání osobě povinné k dani za prokázané.
46. Žalobkyně své tvrzení, že podmínky pro osvobození od DPH prokázala, opírá zejména o skutečnosti plynoucí z výsledku svědkyně I. H. (jednatelky tohoto odběratele). Soud se shoduje s daňovými orgány a ostatně i žalobkyní, že svědkyně *v obecnosti* obchodní spolupráci se žalobkyní potvrdila (přičemž je nepodstatné, zda mělo jít o dvoustranný nebo třístranný obchod). Její výpověď však nevyvrátil pochybnosti ohledně konkrétního dodání zboží na základě předloženého CMR listu (na něm byl jako příjemce uveden FHU SKY CASH Michał Ciejpa, Lysiec a v položce „zboží obdržel“ Magazyn ECO TECH Sp, ačkoli podle daňového dokladu byla odběratelkou i konečnou příjemkyní Komodity). Svědkyně k CMR listu uvedla, že tato dodávka společnosti Komodity „spíše nepatří“, protože jim CMR list v položce „zboží obdržel“ potvrzoval odběratel a že v případě dodávek od žalobkyně byla společnost Komodity uváděna na CMR listu v položce č. 2 (příjemce). Soud proto nesouhlasí s tvrzením žalobkyně, že žalovaný výpověď svědkyně dezinterpretoval a že její výpověď potvrdila uvedenou dodávku.
47. Poukazuje-li žalobkyně v souvislosti se závěry žalovaného o nevěrohodnosti prohlášení na rozsudek NSS ze dne č. j. 5 Afs 83/2012-46, je nutno konstatovat, že v případě odběratele Komodity daňové orgány pochybnosti o věrohodnosti prohlášení nezaložily na zjištěných získaných z mezinárodního dožádání. Nadto žalobkyně závěry vyslovené v citovaném

rozsudku značně zjednodušuje. NSS zde obecně nevyslovil, že pochybnosti o věrohodnosti prohlášení nemohou být založeny na vyhodnocení informací získaných prostřednictvím mezinárodního dožádání. Konstatoval, že má-li být prohlášení osvědčeno jako relevantní důkaz, že nemohou být dány takové pochybnosti, které ho činí zcela nevěrohodným (např. osoba, která jej měla vydat neexistuje, obchod byl pouze fiktivní, nemohl reálně nastat, resp. se vůbec neuskutečnil, apod). V tehdy souzené *konkrétní* věci daňové orgány prohlášení zpochybnil na základě informace o tom, že 1) odběratel nebyl v době dožádání kontaktní, 2) nepodal daňové přiznání, 3) cizí daňová správa nemohla žádnými důkazy osvědčit, zda se zboží nachází na území jiného členského státu. Tak tomu ale v případě žalobkyně nebylo, neboť daňové orgány měly prohlášení za nevěrohodná primárně proto, že obsahovala vzájemně rozporné údaje (na originálech a kopiích prohlášení) či neodpovídala dalším listinám nebo tomu, co vypověděli svědci. V případě odběratele Komodity bylo prohlášení potvrzeno až dne 22. 11. 2016, tedy více než rok po deklarovaném dodání zboží, přičemž svědkyně I. H. vypověděla, že prohlášení měla mít od žalobkyně k dispozici e-mailem hned v den nakládky zboží a ten den ho také potvrzovala.

48. Konečně u polského odběratele **Hedonis** žalobkyně jako důkaz splnění první podmínky osvobození (dodání osobě povinné k dani) předložila nepotvrzené dodací listy; výdejní vážní lístky a průvodky výdejem materiálu, na kterých je tvrzený odběratel uveden; polské vážní lístky, na kterých není uvedena ani žalobkyně, ani tvrzený odběratel; prohlášení pořizovatele zboží (tvrzeného odběratele), které obsahovalo řadu nesrovnalostí; a CMR listy – podle nich zboží obdržel jiný subjekt. Smlouvy k jednotlivým dodávkám za odběratele podepsal pan B., dodávky podle žalobkyně za odběratele řešil pan H. (ten přitom ve smlouvách nebyl uveden ani jako kontaktní osoba). Polský správce daně nepotvrdil, že by tvrzený odběratel přiznal přijetí zboží od žalobkyně. Soud souhlasí se závěrem žalovaného (podrobněji odůvodněným v bodech 122 až 137 jeho rozhodnutí), že na základě těchto skutečností nelze mít dodání osobě povinné k dani za prokázané.
49. Žalobkyně namítá, že uvedení subjektů odlišných od deklarovaného odběratele na CMR listu v položce č. 24 nic nemění na tom, že zboží bylo deklarovanému odběrateli dodáno. S tím soud nemůže souhlasit. V první řadě právě uvedená nesrovnalost na CMR listu vyvolala pochybnosti správce daně a znevěrohodňuje předložený CMR list jako primární důkazní prostředek. Soud již shora zdůraznil, že CMR list lze jako věrohodný důkazní prostředek osvědčit pouze tehdy, je-li řádně vyplněn. CMR listy mají při prokazování dodání zboží zásadní váhu (rozsudek NSS ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42). 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 NSS ze dne 30. 6. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195). Pokud CMR list řádně vyplněn není (resp. způsob, jakým je vyplněn, nekoresponduje s dalšími předloženými doklady), nemůže jím být prokázáno dodání tvrzeným odběratelům. Soud se neshoduje s žalobkyní ani v tom, že není podstatné, že v kolonce příjemce jsou uvedeny společnosti, jejichž roli v celém obchodním řetězci žalobkyně nedokázala objasnit. Naopak, jde o skutečnost silně zpochybňující důkazní hodnotu CMR listu. Rozhodující je, že správce daně a žalovaný nebyli povinni zjistit, z jakého důvodu jsou na CMR listech uvedeny subjekty odlišné od deklarovaného odběratele. Byla to žalobkyně, která předložením CMR listů chtěla prokázat, že plnění byla uskutečněna tak, jak tvrdila, a bylo její povinností předložit tomu odpovídající důkazní prostředky. Správci daně a žalovanému stačilo poukázat na důvodné pochybnosti, což se jim, jak soud uvedl shora, podařilo. Pokud žalobkyně uvádí, že z vážných lístků nelze činit „dalekosáhlé závěry“, protiřečí si, neboť sama na jiných místech žaloby

tvrdí, že vážní listky a „polské doklady“ představují listiny, kterými bylo dodání deklarovaným odběratelům prokázáno a požaduje po daňových orgánech, potažmo po soudu, aby z nich vyvozovaly skutkové závěry.

50. Ke skutečnostem zjištěným v rámci mezinárodního dožádání žalobkyně uvádí, že je irelevantní, že společnost Hedonis sídlí na virtuální adrese a že není zřejmé, která konkrétní daňová přiznání (souhrnná hlášení), resp. za která období, tato společnost nepodala. K tomu soud konstatuje, že polský správce daně sdělil, že společnost Hedonis je nekontaktní a nepodávala daňová přiznání a souhrnná hlášení. Tomuto sdělení nelze rozumět jinak, než že se jedná o veškerá daňová přiznání a souhrnná hlášení, včetně těch, která by se měla týkat prověřovaného zdaňovacího období srpen 2015. Informace o tom, že tato společnost sídlí na virtuální adrese, je pro posouzení věci spíše okrajová či doplňková. Podstatné je ovšem to, že informace získané k této společnosti v rámci mezinárodního dožádání nemohly přispět k prokázání dodání tomuto deklarovanému odběrateli a naopak spíše podpořily již existující pochybnosti správce daně. S tímto závěrem přitom žalobkyně nijak nepolemizuje.
51. Pokud žalobkyně poukazuje na prohlášení společnosti Hedonis, i to vykazovalo řadu nesrovnalostí (odkaz na smlouvu, která nebyla předložena, navíc uvedený v nesprávném formátu, nesoulad osoby řidiče a SPZ vozidla, byly v něm potvrzeny údaje, které může mít deklarovaný odběratel pouze od žalobkyně, prohlášení byla podepsána se značným časovým odstupem a v jeden den za více zdaňovacích období), a nemohlo tedy být důkazem prokazujícím dodání deklarovanému odběrateli.

Posouzení plnění jako tuzemských

52. 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.
53. 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 námitky a dopustí se (toliko) dílčího nedostatku odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Takovými vadami napadené rozhodnutí netrpí.
54. To, z jakého důvodu daňové orgány deklarované plnění posuzovaly jako tuzemské plnění, odůvodnil žalovaný v bodě 157 napadeného rozhodnutí (resp. správce daně na s. 84 a 95 zprávy o daňové kontrole). 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, současně nemohla být v dobré víře stran splnění těchto podmínek, a správcem daně tedy byla plnění správně posouzena jako tuzemská s povinností přiznat daň na výstupu. Současně přílehavě poukázal na rozsudek NSS č. j. [8 Afs 14/2010-195](#), v němž NSS uzavřel, že „*nebyla-li prokázána podstata plnění jako intrakomunitárního a přitom došlo k dodání, jde o plnění zatížené daní na výstupu, které bylo posouzeno jako tuzemské zdanitelné plnění.*“ V tomto směru lze přiměřeně poukázat na závěry rozsudku NSS ze dne 30. 6. 2016, č. j. 4 Afs 37/2016-34. Z napadeného rozhodnutí je patrné, že správce daně ani žalovaný nezpochybňovali (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.

55. 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.
56. 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

57. Podle žalobkyně je dále nepřezkoumatelné, proč se žalovaný zabýval otázkou její dobré víry.
58. 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.“ Vyše 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).
59. 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.
60. 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.

61. 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.
62. 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.
63. Žalobkyni muselo být po převzetí prvních CMR listů zřejmé, že společnosti potvrzující převzetí zboží jsou odlišné od deklarovaného odběratele. Jistě bylo v jejích silách coby dodavatele zboží požadovat potvrzení, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu deklarovanému obchodnímu partnerovi. Žalobkyně se nezajímala o další osud zboží, přestože z CMR listů a dalších listin lze usuzovat, že deklarovaný odběratel nebyl jeho konečným příjemcem (pokud vůbec příjemcem zboží byl), jak deklarovala na daňových dokladech. Nesnažila se získat řádně vyplněné doklady potvrzující dodání zboží deklarovaným odběratelům, tedy řádně vyplněné CMR listy, popř. doklady objasňující uvedení odlišných subjektů na těchto dokladech, a nevyžadovala, aby dodací listy byly řádně potvrzeny ihned v místě dodání zboží. Pokud CMR listy vykazovaly nedostatky, např. se na nich vyskytovaly odlišné subjekty, mohla požadovat vysvětlení a další důkazy, které by dodání zboží deklarovaným odběratelům dokládaly. 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. Žalobkyně tedy zvolila laxní přístup, přestože obchodovala s rizikovou komoditou ve značných částkách.
64. 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 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.
65. 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 přdestřela 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

66. Soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
67. 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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 19. listopadu 2024

Mgr. Ing. Lenka Bursíková v. r.
předsedkyně senátu