



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Oulíkové, soudkyně
Martiny Kotouček Mikoláškové a soudce Richarda Galise ve věci

žalobkyně: **BIOENERGO - KOMPLEX, s. r. o.**, IČO: 27888754,
sídlem Pod Hroby 130, Kolín,
zastoupená společností **TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.**, IČO
26879441,
sídlem Jiráskova 1284, Vsetín,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 1. 2021, č. j. 1964/21/5300-22442-712448,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci a napadené rozhodnutí

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí (platební výměr na daň z přidané hodnoty) Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“)

ze dne 21. 5. 2019, č. j. 2899299/19/2111-50523-202055 (dále jen „platební výměr“), kterým byla vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období květen 2016 ve výši 3 188 595 Kč. Správce daně a žalovaný dospěli k závěru, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro osvobození od daně dle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 28. 7. 2016 (dále jen „zákon o DPH“) při dodání zboží (surového řepkového oleje) do jiného členského státu pro odběratele DAMIAN GIERA INVEST (dále jen „DAMIAN GIERA“), NEXT THEORY SPÓLKA Z ORGANICZONA ODPOWIEDZIALNOŚCIA (dále jen „NEXT THEORY“) a LARSON CAPITAL SPÓLKA Z ORGANICZONA ODPOWIEDZIALNOŚCIA (dále jen „LARSON CAPITAL“), konkrétně podmínku dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě.

Obsah žaloby

2. Žalobkyně předně namítla, že jí bylo napadené rozhodnutí doručeno po uplynutí lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období květen 2016. Podle zprávy o daňové kontrole měly na běh lhůty vliv zahájení daňové kontroly dne 21. 7. 2016, mezinárodní dožádání v trvání od 1. 9. 2016 do 5. 1. 2017 a oznámení platebního výměru dne 21. 5. 2019. Žalobkyně má proto za to, že lhůta pro stanovení daně uplynula dne 26. 11. 2020, přičemž napadené rozhodnutí jí bylo doručeno až dne 19. 1. 2021.
3. Žalobkyně dále namítá, že předloženými kupními smlouvami, mezinárodními nákladními listy (dále jen „CMR listy“), dodacími listy, bankovními výpisy, prohlášeními pořizovatele zboží a výsledky svědků prokázala splnění všech podmínek § 64 zákona o DPH, včetně skutečného dodání zboží deklarovaným dodavatelům DAMIAN GIERA, NEXT THEORY a LARSON CAPITAL.
4. Podle žalobkyně žalovaný neunesl důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neboť neprokázal existenci skutečností, které by zpochybnily její tvrzení a jí předložené či navržené důkazní prostředky.
5. Žalobkyně vytýká žalovanému, že porušil zásadu volného hodnocení důkazů, neboť předložené důkazní prostředky, především CMR listy, hodnotil formalisticky a zohlednil pouze důkazy svědčící v její neprospěch a některé důkazní prostředky (bankovní výpisy, dodací listy, kupní smlouvy) upozadil. Argumentuje, že i když byl otisk razítka a podpis deklarovaných odběratelů na CMR listech umístěn pod položku č. 24, potvrzuje přijetí zboží. Skutečnosti uvedené na CMR listech nesvědčí o tom, že by CMR listy nebyly řádně vyplňovány či byly vnitřně rozporné. Odkaz žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42, považuje za nepřiléhavý, neboť v tomto případě byla prokázána přeprava do jiného členského státu a na CMR listech nechybělo potvrzení o převzetí zboží.
6. To, že na adrese vykládky není provozovna odběratele, je v zahraničním obchodě běžnou praxí, zejména pokud je kupující pouze obchodníkem, jak dokládají výsledky svědků R. H. a W. P. Daňové orgány nerozporovaly, že došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na deklarované odběratele. Polské doklady si žalobkyně uchovávala jako další důkaz o tom, že zboží bylo skutečně přepraveno na území jiného členského státu. Vážní lístek je dokladem o výsledku vážení, nikoliv o předání a převzetí zboží. Výpověď svědka P. vysvětluje, proč bylo zboží váženo u jiné společnosti.

7. Žalobkyni není možné klást k tíži, že neuvedla vazbu k jiným společnostem uvedeným na CMR listech, neboť není povinna uvádět skutečnosti týkající se subjektů, s nimiž neuskutečňovala žádná zdanitelná plnění. Nelze po ní požadovat, aby prokazovala skutečnosti, které jsou mimo její sféru vlivu. Žalobkyně navíc v daňovém řízení navrhla, aby byla ověřena existence smluvního vztahu mezi deklarovanými odběrateli a dalšími společnostmi uvedenými na dokladech, což daňové orgány nezákonně odmítly.
8. Žalobkyně též namítá, že jí daňové orgány neoprávněně kladly k tíži, že deklarovaní odběratelé neplnili své daňové povinnosti a nekomunikovali se svým správcem daně. Tyto skutečnosti nejsou podmínkou pro vznik nároku na osvobození od daně a žalobkyně je nemohla ověřit. To, že dožádaná finanční správa nemůže ověřit určitou skutečnost, samo o sobě nečiní důkazy předložené žalobkyní nevěrohodnými.
9. Žalobkyně nesouhlasí s názorem žalovaného, že z dodacích listů nelze mít za prokázané, kdy, kde a kým byly fakticky potvrzeny. Dodací listy opatřené razítkem a podpisem prokazují dodání zboží. Z CMR listů lze dovodit, kdy a kde se tak stalo. Také zaplacení kupní ceny prokazuje, kdo byl skutečným pořizovatelem zboží, a bankovní výpisy jsou proto relevantními důkazy. Žalobkyně vysvětlila, proč v případě dodávek pro DAMIAN GIERA a NEXT THEORY byla úhrada provedena z bankovního účtu s označením AKCENTA CZ, a správce daně to nerozporoval. AKCENTA CZ umožňuje provádět okamžité platby v cizí měně. Použití této platební metody koresponduje s ujednáním v kupní smlouvě, podle něhož byl kupující povinen zaplatit kupní cenu před vykládkou, a s výpověďmi svědků, podle nichž před složením zboží provedl odběratel kontrolu kvality a na základě toho provedl platbu.
10. Žalobkyně rovněž nesouhlasí s tím, jak žalovaný hodnotil prohlášení pořizovatelů zboží. Namítá, že vytýkané formální nesrovnalosti nejsou podstatné pro posouzení, zda bylo zboží pro uvedeného odběratele dodáno do jiného členského státu. Prohlášení vychází z obecného vzoru, a proto jsou některé části obecného charakteru. Dle žalobkyně prokazují, kdo byl pořizovatelem, a plně korespondují s dalšími důkazními prostředky.
11. Žalobkyně namítá, že žalovaný dovozoval pochybnosti též z adresy Przemyslowa 18, Knurów uvedené v prohlášení. Žalobkyně však v odvolání poukázala na výslech svědka R. H., který uvedl, že na této adrese byl osobně a zboží se tam přelilo do nádrže. Na této adrese je sídlo společnosti, která poskytuje služby spojené se skladováním řepkového oleje. Obdobně lze nahlížet na adresu místa vykládky v Lubrze, kterou jako místo vykládky označil i svědek O. Žalobkyně v odvolání zpochybňovala zdroj, z něhož vycházel správce daně, žalovaný však na její námitku nereagoval. Správce daně odmítl provést důkaz GPS lokacemi, které nabídl svědek R. H. při svém výslechu.
12. Žalobkyně odmítá hodnocení žalovaného, že svědecké výpovědi J. O. a W. P. k obchodním transakcím s DAMIAN GIERA a NEXT THEORY neprokazují, komu bylo zboží dodáno. Má za to, že žalovaný výpovědi nehodnotil objektivně. Vyzdvihoval skutečnosti, které svědci neuvedli nebo uvedli pouze obecně a některé části dezinterpretoval. Po svědčích nelze požadovat, aby si delší dobu pamatovali detailní informace. Dále žalobkyně poukazuje na výpověď svědka R. H., dispečera, řidiče a zaměstnance přepravce TRANSPORTSTAV s.r.o.
13. Z napadeného rozhodnutí dle žalobkyně nevyplývá, proč se žalovaný zabýval otázkou její dobré víry. Tu je podle rozsudku Soudního dvora ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-409/04, *Teleos* (dále jen „rozsudek *Teleos*“) na místě zkoumat až v případě, že se důkazy ukáží nepravdivé. To správce daně ani žalovaný neprokázali. Žalobkyně nikdy neměla pochyb o tom, že zboží

bylo dodáno deklarovaným odběratelům. Pokud žalovaný nepředestřel jinou skutkovou verzi dodání zboží, bylo dle žalobkyně zkoumání její dobré víry bezpředmětné.

14. Žalobkyně také namítá, že žalovaný řádně nevypořádal její odvolací námítky.
15. Žalobkyně též nesouhlasí se závěrem žalovaného, že v situaci, kdy podle žalovaného neprokázala dodání deklarovanému plátcí, je třeba považovat takové dodání zboží za tuzemské zdanitelné plnění podléhající dani. Daňové orgány nezpochybňují, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu a že přeshraniční přeprava je spojena s dodávkou uskutečněnou žalobkyní. Za takové situace byly povinny prokázat, že příjemcem zboží nebyla osoba povinná k dani, což se nestalo. Žalobkyně dále argumentuje, že požadavek § 64 odst. 1 zákona o DPH, aby byl kupující osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, je podle judikatury Soudního dvora v rozporu se směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému DPH, ve znění účinném do 27. 12. 2018 (dále jen „směrnice o DPH“). Podstatné je splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození, nikoliv skutečnost, zda pořizující osoba splní formální podmínku spočívající v registraci k DPH. Skutečnost, že zboží pořídily osoby povinné k dani, vyplývá dle žalobkyně i z charakteru dodávaného zboží a jeho množství, tj. surový řepkový olej určený pro výrobu biopaliv v objemu stovek tun.

Vyjádření žalovaného

16. Žalovaný uvádí, že nedošlo k prekluzi práva vyměřit daň. Na běh lhůty mělo vliv zahájení daňové kontroly dne 21. 7. 2016. Dnem následujícím začala běžet nová tříletá lhůta pro vyměření daně. Lhůta neběžela ode dne odeslání žádostí o mezinárodní spolupráci při správě daní do dne obdržení odpovědí, tedy od 2. 9. 2016 do 23. 3. 2017. Konec původní lhůty by připadl na 10. 2. 2020, nicméně její běh ovlivnilo oznámení platebního výměru žalobkyni dne 22. 5. 2019. Tím se lhůta pro stanovení daně prodloužila o rok do 10. 2. 2021. Napadené rozhodnutí tak bylo žalobkyni doručeno v zákonné lhůtě.
17. Žalovaný zastává názor, že správce daně vyjádřil kvalifikovaným způsobem pochybnosti o oprávněnosti uplatnění osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, a tudíž unesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Současně tím na žalobkyni přenesl důkazní břemeno k vyvrácení zjištěných pochybností. Stran pochybností žalovaný odkázal na odůvodnění výzvy k prokázání skutečností, v níž správce daně popsal zejména zjištěné nesrovnalosti v předložených dokladech a zjištění z mezinárodních dožadání. Bylo v zájmu žalobkyně, aby si opatřila takové podklady, které mohou prokázat, že k dodání zboží do jiného členského státu deklarovanému odběrateli skutečně došlo, neboť důkazní břemeno leželo na ní. Žalovaný nebyl povinen prokazovat, že zboží bylo dodáno v jiném členském státě neplátcí daně, resp. osobě, pro niž by pořízení zboží nebylo předmětem daně při pořízení.
18. Žalovaný považuje za stěžejní, že žalobkyně nepředložila dostatečné podklady, které by vyvrátily pochybnosti a prokázaly tvrzené skutečnosti, a neunesla tedy své důkazní břemeno. Předložená prohlášení dle § 64 odst. 5 zákona o DPH byla shledána nevěrohodnými, a proto nebyla způsobilá rozptýlit pochybnosti. Nesrovnalosti se netýkaly nepodstatných skutečností. Bankovní výpisy představují pouze deklaraci toku finančních prostředků a nejsou samy o sobě za současné existence nevyvrácených pochybností schopny prokázat splnění podmínek dle § 64 zákona o DPH. Žalobkyně mylně dovozuje, že jí žalovaný kladl k tíži, že nedoložila vazby mezi subjekty uvedenými na CMR listech.

Žalovaný nerozšiřoval její důkazní břemeno a nepožadoval, aby prokázala skutečnosti mimo sféru jejího vlivu. Bylo po ní požadováno, aby prokázala deklarovaného odběratele, tedy osobu, s níž měla přímo obchodovat.

19. Dobrá víra byla správně posuzována, protože CMR listy vykazovaly nesrovnalosti. Pokud si žalobkyně byla vědoma, že na CMR listech a dalších dokladech jsou uvedeny jiné subjekty, měla si minimálně zajistit další informace stran skutečného odběratele a míst dodávek a po svých odběratelích požadovat příslušná vysvětlení. Otázka dobré víry a unesení důkazního břemene byly důvodem, proč správce daně požadoval vysvětlení nesrovnalostí na CMR listech a v tvrzeních žalobkyně.
20. K námitce, že je v zahraničním obchodě běžnou praxí, že v místě vykládky zboží není provozovna odběratele, žalovaný zdůrazňuje, že i z uvedeného důvodu byla žalobkyně povinna zajistit si dostatek důkazních prostředků k doložení splnění podmínek pro osvobození od daně a nemohla se spokojit s doklady, které vykazují nesrovnalosti a na kterých figurují jiné subjekty. Žalovaný nezpochybnuje, že během jednoho pohybu zboží do jiného členského státu může dojít k několika dodáním mezi různými subjekty, neboť převod vlastnického práva je možný i bez fyzického převzetí zboží kupujícím. Žalobkyně však přehlíží, že aby jí mohl být uznán nárok na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu, musí být splněny kumulativně tři hmotněprávní podmínky, jejichž splnění neprokázala, neboť nedoložila, že zboží bylo dodáno deklarovaným odběratelům, tedy osobě registrované k dani v jiném členském státě.
21. Žalovaný nesouhlasí s názorem žalobkyně, že zohledňoval pouze vybrané důkazní prostředky. Daňové orgány postupovaly v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Zabývaly se všemi důkazy, posoudily je samostatně i ve vzájemné souvislosti a následně z nich učinily adekvátní a přezkoumatelné závěry. Žalobkyně v žalobě polemizuje s hodnocením důkazů a předkládá vlastní verzi hodnocení, nicméně neodstranila zjištěné pochybnosti. Žalobkyně vytrhává z kontextu jednotlivé pasáže svědeckých výpovědí, kterými argumentuje ve svůj prospěch, a některé závěry spekulativně domýšlí. Žalovaný trvá na tom, že svědecké výpovědi neprokázaly, komu bylo zboží konkrétně dodáno v jiném členském státě.
22. S námitkou žalobkyně, že správce daně neověřil vztahy odběratelů žalobkyně a subjektů na CMR listech, se žalovaný vypořádal v napadeném rozhodnutí. Důkazní břemeno leželo na žalobkyni. Mezi státní výměna informací nebyla zavedena proto, aby umožnila daňovým subjektům získat dodatečné důkazy, které si měly samy dříve zajistit, a doložit splnění podmínek pro osvobození. Mezinárodní dožádání byla provedena ve vztahu k deklarovaným odběratelům a jejich výsledky pochybnosti prohloubily. Žalobkynin navrhovaný postup by je odstranil jen stěží. Žalovaný doplnil, že žalobkyně v odvolacím řízení nepožadovala, aby žalovaný ověřil obchodní smluvní vztahy odběratelů žalobkyně a subjektů na CMR listech. Ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění to požadovala pro případ, že správce daně setrvá na názoru, že pro posouzení naplnění podmínek dle § 64 zákona o DPH jsou skutečnosti ohledně jiných subjektů uvedených na dokladech podstatné. Správce daně však k takovému závěru nedospěl.
23. Dobrou víru daňového subjektu je třeba při posuzování oprávněnosti osvobození dodání zboží do jiného členského státu zkoumat vždy, i když nebylo prokázáno splnění hmotněprávních podmínek. 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. Žalobkyně nedoložila doklady opravňující osoby, se kterými jednala, jednat za deklarované odběratele a akceptovala doklady, na nichž se nacházely subjekty odlišné od deklarovaných odběratelů, kteří nebyli zavedenými hráči na trhu. Navíc obchodovala s rizikovou komoditou, u níž lze očekávat vyšší míru opatrnosti.

24. Vzhledem k tomu, že žalobkyně neprokázala naplnění podmínek dle § 64 odst. 1 zákona o DPH, nelze považovat v dokladech vykázané dodání zboží deklarovaným odběratelům za plnění, na které se vztahuje osvobození od DPH. Ve smyslu § 21 odst. 1 zákona o DPH se jednalo o tuzemské zdanitelné plnění, a proto je nutné z těchto plnění odvést daň na výstupu. Tento závěr podporuje judikatura NSS, zejména rozsudky ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, a ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 48/2016-92. Žalovaný též argumentuje, že podmínka dodání zboží osobě registrované k dani není v rozporu se směrnicí o DPH.

Replika žalobkyně

25. Žalobkyně se s žalovaným neshoduje v délce doby, po kterou neběžela lhůta pro stanovení daně z důvodu mezinárodní výměny informací podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Ve zprávě o daňové kontrole ani v napadeném rozhodnutí není zmíněna odpověď polského správce daně č. j. 1595447/17/2113-60561-201145 doručená 23. 3. 2017. Z napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by žalovaný o toto mezinárodní dožádání doplňoval dokazování. Žalobkyně nebyla o takovém postupu vyrozuměna ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu. Lhůta pro stanovení daně proto neběžela pouze do 5. 1. 2017, nikoli až do 23. 3. 2017. Žalovaný na zmiňovanou odpověď odkazuje čistě účelově, neboť ji předtím nehodnotil. Lhůta pro stanovení daně tedy marně uplynula.
26. Žalobkyně trvá na tom, že bylo povinností žalovaného prokázat skutečný stav věci odlišný od deklarovaného, pokud dodání zboží do jiného členského státu překlasifikoval na dodání tuzemské. Z tohoto pohledu považuje napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné.
27. Žalobkyně zdůraznila, že prohlášení podle § 64 odst. 5 zákona o DPH dokládá, komu bylo zboží dodáno, a žalovaný neunesl důkazní břemeno ohledně jeho nevěrohodnosti. Žalobkyně nesouhlasí s názorem žalovaného, že nerozšiřoval její důkazní břemeno nad rámec zákona, neboť jí současně vytýká, že neuvedla konkrétní vztah cizích subjektů na dokladech k posuzovaným transakcím. Argumentace žalovaného je tak rozporuplná.
28. Žalobkyně má za to, že žalovaný účelově vytrhává z kontextu jednotlivé pasáže svědeckých výpovědí a dezinterpretuje je na podporu svých závěrů. Z výpovědi J. O. žalovaný uvádí jen to, že svědek odběratele nezastupoval, nepořizoval a nepodepisoval žádné dokumenty a nebyl přítomen nakládky ani vykládky. Pomíjí, že z výpovědí vyplynulo, že se svědci museli účastnit každé jednotlivé dodávky zboží, neboť detailně popsali jejich průběh, a komunikovali například ohledně přepravy.
29. Jelikož žalovaný dostatečně nezohlednil důkazní prostředky, neobstojí závěr, že žalobkyně nebyla v dobré víře. Žalovaný ignoruje vyjádření jednatele žalobkyně na jednání dne 23. 6. 2016 ke způsobu obchodování žalobkyně a zavedeným opatřením, kdy uvedl, že z důvodu obezřetnosti požaduje zaplacení zboží před vykládkou. Také nereflexuje vyjádření svědka P., který uvedl, že prověřoval, zda „*firma má normální bázi, kde jsou tanky a či je majitelem tanků nebo je jen pronajímá*“, ani výpověď svědka O., který vypověděl, že pro

žalobkyni zajišťoval od členů statutárních orgánů odběratelů výňatek z KRS, doklad o bezdlužnosti a výpis z VIES.

Duplika žalovaného

30. Žalovaný v reakci na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 17. 2. 2022, č. j. 55 Af 48/2020-61, v obdobné věci žalobkyně argumentoval, že nelze aplikovat závěry rozsudku Soudního dvora ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie s.r.o.* (dále jen „rozsudek *Kemwater*“) při posuzování hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, a tedy ani závěry rozsudku NSS ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45, ve věci *VYMĚTALÍK - INPOS s.r.o.* (dále jen „rozsudek *Vymětalík*“). K tomu poukázal na judikaturu Soudního dvora a NSS týkající se osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu.

Triplika žalobkyně

31. Žalobkyně nesouhlasila s názorem žalovaného, že nemají být aplikovány závěry rozsudku *Kemwater* a rozsudku *Vymětalík*. V něm NSS konstatoval, že si lze jen stěží představit, že by odběratelé nebyli plátcí daně, pokud byl řepkový olej doručován do rafinérií v dodávkách přesahujících desítky tun. Dodávky žalobkyně byly v objemu stovek tun, proto je pořídily osoby povinné k dani. Podle judikatury Soudního dvora lze nárok na osvobození odepřít, jen pokud je dodavatel zapojen do daňového podvodu a pokud o něm mohl vědět. V posuzované věci se o takový případ nejedná. Žalobkyně též nesouhlasí se způsobem, jímž žalovaný posuzoval její dobrou víru. Namítla také, že jí daňové orgány nedaly možnost se vyjádřit k tomu, že není v dobré víře.

První rozsudek krajského soudu a zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu

32. Krajský soud v Praze rozsudkem ze dne 9. 5. 2022, č. j. 55 Af 7/2021-70, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Soud neshledal, že by došlo ke stanovení daně po uplynutí prekluzivní lhůty. Soud se též neztotožnil s žalobkyní, že předloženými listinami prokázala, že zboží dodala skutečně deklarovaným odběratelům. Zjištění správce daně byla způsobilá vzbudit důvodné pochybnosti ohledně dodání zboží deklarovaným odběratelům a vedla k přenesení důkazního břemene na žalobkyni, která ho neunesla. Soud nicméně na základě závěrů rozsudku *Kemwater* a rozsudku *Vymětalík* shledal, že správce daně a žalovaný vyšli z nesprávného právního názoru, že pro splnění podmínek pro osvobození při dodání do jiného členského státu je nutné prokázat dodání plnění konkrétnímu deklarovanému odběrateli. Postačí, lze-li z okolností s jistotou dovodit, že zboží bylo dodáno osobě povinné k dani v jiném členském státě. Otázkou, zda nejsou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření toho, zda měl odběratel postavení plátce daně, se daňové orgány nezabývaly. Tuto otázku bylo dle soudu třeba zkoumat primárně v řízení před daňovými orgány, v němž by měla být žalobkyně vyzvána, aby se k těmto okolnostem vyjádřila a případně navrhla důkazy.
33. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 20. 9. 2024, č. j. 3 Afs 148/2022-103 (dále též „zrušující rozsudek“), zrušil uvedený rozsudek zdejšího soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Vyložil, že Soudní dvůr v rozsudku ze dne 29. 2. 2024, C-676/22, *B2 Energy s.r.o.* (dále jen „rozsudek *B2 Energy*“) vztáhl možnost prokázat jiného dodavatele v postavení plátce DPH 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.

V případě, kdy daňový subjekt po celé daňové řízení a následně i v soudním řízení trvá na tom, že plnění dodal deklarovaným odběratelům, však není třeba, aby daňové orgány znovu posuzovaly uplatněný nárok na osvobození od DPH optikou závěrů rozsudku *B2 Energy*. Tento rozsudek nelze číst tak, že by měl paušálně ovlivnit výsledek všech řízení o osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu. Nelze z něj též dovodit, že by daňový subjekt mohl bez jakékoli indicie nově zcela změnit svá tvrzení. Vrátit věc do daňového řízení je namístě zpravidla tehdy, pokud existují skutkové indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného odběratele, která mohla fakticky (namísto něho) odebrat sporná plnění, a že tento jiný (alternativní) odběratel byl povinný k dani. Nejvyšší správní soud zdůraznil, že i skutečnost, že zboží bylo dodáno osobě povinné k dani, která nebyla uvedena na daňovém dokladu, musí prokazovat daňový subjekt. Neunesení důkazního břemene postačuje k odepření nároku na osvobození od daně, aniž by bylo nutné prokazovat, že odběratel v postavení plátce DPH jistě nebyl.

34. Z rozsudku *B2 Energy* vyplývá pouze to, že 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. Není bez dalšího důvodem pro vrácení věci do daňového řízení, pokud v době vedení daňového řízení daňové orgány nepřipouštěly, že by daňový subjekt mohl prokázat, že zboží bylo dodáno jinému než deklarovanému odběrateli v postavení osoby povinné k dani, a tudíž ho nevyzvaly, aby tvrdil a dokazoval skutečnosti tímto směrem. Pouze pokud existují skutkové indicie nasvědčující, že tomu tak bylo a že odběratel mohl mít postavení osoby povinné k dani, postačí, pokud alespoň v soudním řízení daňový subjekt takové skutečnosti uvedl.
35. Nejvyšší správní soud poukázal též na rozsudky ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 241/2022-115 a č. j. 1 Afs 53/2023-76, podle nichž se rozsudky Soudního dvora ve věci *Kemwater* a *B2 Energy* ve věcech žalobkyně nepoužijí, neboť daňové orgány neměly k dispozici indicie, respektive údaje potřebné k ověření, že skutečný odběratel daňového subjektu měl postavení osoby povinné k dani.
36. Nejvyšší správní soud shledal, že skutkové indicie poukazující na osobu odlišnou od deklarovaného odběratele ani v tomto případě ze spisu nevyplývají. Bylo tedy na žalobkyni, aby uvedla skutečnosti svědčící o dodání zboží jinému než deklarovanému odběrateli, který by měl postavení osoby povinné k dani, což neučinila. Po celé daňové i soudní řízení trvala na tom, že prokázala dodání řepkového oleje deklarovaným odběratelům, a svůj postoj nezměnila ani v návaznosti na rozsudek *B2 Energy*. Nikdy nepřipustila, že by jakékoli třetí subjekty mohly být odběrateli komodity. Sice trvala na tom, že správní spis dostatečné indicie obsahuje, výslovně však poukázala pouze na množství a vysokou hodnotu plnění. Samotná vysoká hodnota plnění či jeho množství ale nutně nemusí znamenat, že dodala sporná plnění osobě povinné k dani. Z prostého objemu plnění, které je navíc dělitelné, a za důkazní situace nynější věci, kdy žalovaný důvodně zpochybnil deklarované odběratele, aniž by žalobkyně tvrdila dodání jinému odběrateli či odběratelům, nelze paušálně dovodit, že zboží bylo dodáno „nějakému“ plátcí DPH. Ani v případě dodání řepkového oleje ve větších objemech nelze *a priori* dovozovat jeho dodání osobě registrované k dani.
37. Nejvyšší správní soud uzavřel, že žalobkyně měla prokázat, že odběratel byl osobou povinnou k dani. Pouze za výjimečných okolností, které v daném případě nenastaly, není třeba prokázat konkrétní subjekt v takovém postavení. Nelze požadovat, aby tyto skutečnosti správce daně vyhledával za daňový subjekt. Nelze připustit, aby daňové subjekty své nároky uplatňovaly „alibisticky“ podle toho, jak se bude řízení vyvíjet, a k jakému závěru

soudy (resp. daňové orgány) dospějí. Žalobkyně nemůže tvrdit a prokazovat, že dodala zboží deklarovaným odběratelům, a zároveň požadovat, aby v případě, že by podle soudu neunesla své důkazní břemeno ohledně dodání deklarovaným odběratelům, byla věc posuzována optikou rozsudků Soudního dvora ve věci *Kemwater* a *B2 Energy* a rozsudku *Vymětalík*. Trvá-li daňový subjekt současně na více skutkových verzích svého případu, které jsou vzájemně neslučitelné, snižuje věrohodnost obou (všech) těchto verzí. Nejvyšší správní soud shrnul, že daňové orgány neměly k dispozici alespoň indicie svědčící tomu, že odběratelé žalobkyně byli v jiném členském státě osobami povinnými k DPH. Žalobkyně byla povinna tvrdit a prokázat, že takové postavení měli, což však v řízení před daňovými orgány ani před krajským soudem nečinila.

Další řízení před krajským soudem

38. Při jednání soudu dne 19. 11. 2024 žalobkyně zdůraznila, že v době, kdy bylo vedeno daňové řízení a podána žaloba, znamenalo neprokázání dodání deklarovaným odběratelům procesní neúspěch. Poukázala na vývoj judikatury a závěry rozsudku *B2 Energy*. Z něj vyplývá, že prokázání dodání deklarovaným odběratelům není nezbytné, stačí prokázat alternativního skutečného odběratele, který vyplývá z indicií ve spisu. Žalobkyně nesouhlasí se závěrem NSS, že zde nejsou indicie svědčící o alternativních odběratelích. K tomu odkázala na vyjádření k judikатурnímu vývoji, které předložila v řízení před NSS. Je přesvědčena, že právní názor vyslovený NSS ve zrušujícím rozsudku je v rozporu se závěry rozsudku *B2 Energy*, zejména body 36 a 38, a krajský soud by se jím proto neměl řídit. K tomu poukázala na rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 1. 2024 ve věci C-537/22, *Global Ink Trade* (dále jen „rozsudek *Global Ink Trade*“). Žalobkyně dodala, že nyní již netrvá na tom, že zboží bylo dodáno deklarovaným odběratelům. Ve světle rozsudku *B2 Energy* tvrdí, že dokumenty v daňovém spise poskytovaly dostatečné indicie. Poukazuje též na závěry rozsudku NSS ze dne 13. 6. 2024, č. j. 7 Afs 238/2021-73 (dále jen „rozsudek č. j. 7 Afs 238/2021-73“). Napadené rozhodnutí i zpráva o daňové kontrole obsahují mnoho nesrovnalostí, které vedly k neprokázání skutečného dodání deklarovaným odběratelům. Dle názoru žalobkyně mohou tyto nesrovnalosti odpovídat potřebným indiciím na základě rozsudku *B2 Energy*. V případě deklarovaného odběratele DAMIAN GIERA se nabízí skutečný odběratel WEGA Sp. z o.o. (dále jen „WEGA“), neboť dle bodu 28 napadeného rozhodnutí je například na polských dokladech *kwit wagowy* uvedeno, že zboží obdržel tento subjekt. Také svědek H. vypověděl, že dopravce dopravoval zboží do města Knurów společnosti WEGA. Také u deklarovaného odběratele NEXT THEORY jsou indicie na společnost WEGA. Například podle bodu 56 napadeného rozhodnutí polské vážní lístky a některé CMR listy uvádí společnost WEGA jako pořizovatele, přičemž svědek H. potvrdil, že zboží bylo přepravováno do Knurowa. V případě deklarovaného odběratele LARSON CAPITAL jsou na CMR listech uvedeny LOGISTYK Bazy Magazynowej Wratislavia Biodiesel S.A. (dále jen „LOGISTYK“) nebo Wratislavia – BIO Sp. z. o.o. (dále jen „Wratislavia – BIO“). Ze spisu tedy plynou indicie, že řepkový olej končil v koncernu společnosti Wratislavia Biodiesel, u společností uvedených na CMR listech a vážních lístcích, což je uvedeno v bodu 77 napadeného rozhodnutí. Žalobkyně je proto přesvědčena, že daňový spis obsahoval indicie o skutečných odběratelích.
39. Žalovaný poukázal na závěry zrušujícího rozsudku, v němž se NSS zabýval tím, zda jsou v daňovém spise indicie svědčící o dodání zboží alternativním odběratelům, a zavázal krajský soud právním názorem, že daňové orgány takové indicie neměly. NSS též vysvětlil, v čem se nyní posuzovaný případ liší od věci řešené v rozsudku č. j. 7 Afs 238/2021-73. Poukáz

žalobkyně na rozsudek *Global Ink Trade* nepovažuje žalovaná za přílehlavý. Argumentaci žalobkyně tímto rozsudkem odmítl Krajský soud v Praze v rozsudku ve věci vedené pod sp. zn 54 Af 13/2021. K poukazu žalobkyně na nesrovnalosti, v nichž nyní spatřuje indicie o alternativních odběratelích, žalovaný zdůrazňuje, že, jak plyne z rozsudku NSS, zde indicie plynoucí z daňového spisu nejsou. Pokud jde o žalobkyní zmíněnou společnost WEGA, z jiných řízení vyplynulo, že se mělo jednat pouze o skladovatele. Když byla žalobkyně v daňovém řízení v návaznosti na zjištěné nesrovnalosti dotazována na jiné společnosti, nic o nich nevěděla, nebo jim přisoudila jiné postavení.

40. Soud neprováděl dokazování. Žalobkyně v žalobě označila jako důkaz daňový spis a napadené rozhodnutí, které je jeho součástí, stejně jako listiny, na které poukázala při jednání soudu (CMR listy a polské doklady). Správním spisem ani listinami v něm založenými však soud dokazování neprovádí, z jejich obsahu bez dalšího vychází (srov. např. rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS).

Splnění procesních podmínek

41. 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 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 alespoň indicie svědčící o tom, že odběratelé žalobkyně byli v jiném členském státě povinni k DPH, a žalobkyně proto byla povinna tvrdit a prokázat, že takové postavení měli, což však nečinila.

Posouzení žaloby soudem

Stanovení daně po uplynutí lhůty

42. Soud se předně zabýval námitkou žalobkyně, že jí bylo napadené rozhodnutí doručeno po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Ve vztahu k této otázce soud neshledal důvod odchýlit se od závěru vysloveného v rozsudku č. j. 55 Af 7/2021-70.
43. Žalobkyně se s žalovaným neshoduje v délce doby, po kterou lhůta pro stanovení daně neběžela z důvodu mezinárodní výměny informací ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Ve věci je sporné, zda běžela lhůta pro stanovení daně od 6. 1. 2017 do 23. 3. 2017, neboť podle žalobkyně ve zprávě o daňové kontrole ani v napadeném rozhodnutí není uvedena odpověď polského správce daně týkající se NEXT THEORY, č. j. 1595447/17/2113-60561-201145, doručená dne 23. 3. 2017. Z napadeného rozhodnutí neplyne, že by žalovaný o tuto odpověď doplňoval dokazování, neboť žalobkyně o tom nebyla vyrozuměna ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu. Z těchto důvodů považuje tuto odpověď za účelovou.
44. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.

45. Podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.
46. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu, byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.
47. Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu lhůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.
48. Soud nesouhlasí s názorem žalobkyně, že jí bylo napadené rozhodnutí doručeno až po uplynutí lhůty ke stanovení daně, resp. že nedošlo ke stavení lhůty do obdržení odpovědi na mezinárodní dožádání č. j. 1595447/17/2113-60561-201145 dne 23. 3. 2017 týkající se NEXT THEORY.
49. Žalobkyni byly již při nahlížení do spisu dne 21. 9. 2018 předloženy žádosti a odpovědi na mezinárodní dožádání. Ve vztahu k NEXT THEORY jí byla předložena též odpověď ze dne 5. 1. 2017, č. j. 20495/17/2113-60561-205409, a odpověď č. j. 1595447/17/2113-60561-205409, označená jako úplná odpověď, kterou správce daně obdržel a zařadil do spisu dne 31. 3. 2017.
50. V odpovědi polského správce daně ze dne 5. 1. 2017 bylo českému správci daně sděleno, že společnosti NEXT THEORY byla zaslána výzva na registrovanou adresu, na které se nachází „virtuální kancelář“. Společnost se nicméně nedostavila ke správci daně ani jej nekontaktovala. Z dostupných informací bylo zjištěno, že nepodala souhrnné hlášení za řešené období a v daňových přiznáních za druhé čtvrtletí 2016 nedeklarovala žádné přeshraniční transakce. Byla zaslána výzva na adresu bydliště předsedy společnosti J. F. Polský správce daně uzavřel, že veškeré informace budou zaslány českému správci poté, co obdrží dokumenty od společnosti.
51. Z obsahu této odpovědi vyplývá, že ji polský správce daně nepovažoval za kompletní a měl v úmyslu českému správci daně ještě informace doplnit. To učinil dne 23. 3. 2017 v odpovědi evidované pod č. j. 1595447/17/2113-60561-205409, označené českým správcem daně jako úplná odpověď. V ní uvedl, že v důsledku nekontaktnosti společnosti není schopen poskytnout odpovědi na kladené otázky. Zopakoval, že přestože byla společnosti NEXT THEORY zaslána výzva, která byla v místě „virtuální kanceláře“ převzata, ke správci daně se plátce nedostavil, ani jej nekontaktoval. Doplnil, že výzva adresovaná J. F. nebyla převzata. Zopakoval, že z dostupných informací bylo zjištěno, že NEXT THEORY nepodala souhrnné hlášení za řešené období a v daňových přiznáních nedeklarovala žádné přeshraniční transakce. Odpovědi polského správce daně na žádost odeslanou dne 2. 9. 2016 na sebe navazují, o čemž svědčí skutečnost, že v odpovědi ze dne 5. 1. 2017 polský správce daně uvedl, že zaslal výzvu J. F., a předpokládal, že obdrží dokumenty od společnosti a bude schopen poskytnout českému správci daně požadované informace, v nové odpovědi již disponoval informací, že tato výzva nebyla převzata, a nelze proto zodpovědět otázky českého správce daně. Nelze tedy hovořit o účelovém odkazu žalovaného na tuto odpověď ani účelovém mezinárodním dožádání.

52. Soud nesouhlasí ani s tím, že by nebylo možné nalézt odkaz na odpověď ze dne 23. 3. 2017 ve zprávě o daňové kontrole. Na druhé straně zprávy o daňové kontrole je uvedeno, že během daňové kontroly byl sepsán mimo jiné úřední záznam ze dne 19. 10. 2018, č. j. 4573980/18/2113-60561-201145 (č. l. 84 spisové dokumentace). V něm jsou vyjmenovány písemnosti týkající se mezinárodních dožádání, jež se staly součástí veřejné části daňového spisu, včetně odpovědi polského správce daně č. j. 1595447/17/2113-60561-205409 ze dne 23. 3. 2017 (pozn. soudu: polským správcem daně byla odpověď odeslána 23. 3. 2017, českým správcem daně na listině uvedené datum 31. 3. 2017 je patrně den, kdy odpověď obdržel místně příslušný správce daně). Nová odpověď polského správce daně se stala součástí daňového spisu ještě v průběhu řízení před správcem daně a žalobkyně s ní byla seznámena. Žalovaný v odvolacím řízení nové dokazování touto písemností neprováděl. Ačkoli odkaz na odpověď polského správce daně ze dne 23. 3. 2017 nebyl ve zprávě o daňové kontrole učiněn výslovně, z obsahu daňového spisu bylo možné zjistit, že mezinárodní výměna informací proběhla, o čemž byla žalobkyně též informována. Správce daně pro nadbytečnost konečnou odpověď ve zprávě o daňové kontrole výslovně neuvedl, neboť z ní nezískal nové informace, kterými by již nedisponoval.
53. To, že konečná odpověď na mezinárodní dožádání v konečném důsledku nevedla k získání nových relevantních informací, však neznamená, že neměla za následek stavení prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Jak vysvětlil NSS v rozsudku ze dne 29. 7. 2021, č. j. 2 Afs 39/2021-56, mezinárodní dožádání není možné považovat za bezdůvodné proto, že se požadované a potřebné informace nepodařilo zjistit. V době provedení mezinárodního dožádání nemohlo být správcem daně známo, jaký bude jeho výsledek, přičemž zjištění informací týkajících se deklarovaného odběratele NEXT THEORY mohlo být pro věc zásadní. Nic nenasvědčuje účelovosti postupu správce daně (tj. že by jeho smyslem bylo jen umělé prodlužování prekluzivní lhůty). Skutečnost, že konečná odpověď polského správce daně ze dne 23. 3. 2017 neposkytla odpovědi na otázky správce daně, tedy neměla vliv na stavení lhůty v důsledku mezinárodního dožádání dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu.
54. Soud tedy shrnuje, že na běh lhůty pro stanovení daně mělo vliv zahájení daňové kontroly dne 21. 7. 2016. Dnem zahájení daňové kontroly počala plynout nová tříletá lhůta pro stanovení daně (§ 148 odst. 3 daňového řádu). Ta měla uplynout dne 21. 7. 2019 (viz rozsudek NSS ze dne 18. 6. 2021, č. j. 5 Afs 21/2020-56). Nicméně od 2. 9. 2016 do 23. 3. 2017, tj. 203 dnů, lhůta pro stanovení daně s ohledem na § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu pro mezinárodní výměnu informací neběžela. Poslední den lhůty se proto posunul na 8. 2. 2020. Žalobkyni však byl dne 22. 5. 2019 doručen platební výměr. Bylo jí tak oznámeno rozhodnutí o stanovení daně, které podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu prodlužuje lhůtu pro stanovení daně o další jeden rok. Poslední den pro stanovení daně proto připadl na den 8. 2. 2021. Lze souhlasit s žalovaným, že napadené rozhodnutí, které bylo žalobkyni doručeno dne 19. 1. 2021, bylo oznámeno ve lhůtě pro stanovení daně.
55. Lze dodat, že ačkoli se NSS ve zrušujícím rozsudku k otázce prekluze výslovně nevyjádřil, lze usuzovat, že tuto vadu neshledal, neboť k daňové prekluzi soudy přihlíží z úřední povinnosti (viz např. rozsudek NSS ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008-135, č. 1851/2009 Sb. NSS).
56. I při opakovaném projednání věci tedy soud shledal nedůvodnou námitku žalobkyně, že napadené rozhodnutí bylo vydáno po uplynutí lhůty pro stanovení daně.

Rozsudky Kemwater a B2 Energy a jejich aplikace na posuzovaný případ

57. V průběhu soudního řízení vznikl mezi stranami spor ohledně možnosti aplikace právních závěrů rozsudku *Kemwater* na případ žalobkyně, zejména v návaznosti na rozsudek *Vymětalík* a rozsudek zdejšího soudu č. j. 55 Af 48/2020-61 vydaný v jiné věci žalobkyně.
58. V mezidobí však Soudní dvůr rozhodl ve věci *B2 Energy*. S ohledem na to již nebylo třeba, aby se soud podrobně vypořádával s rozsáhlou argumentací účastníků, která se týká použitelnosti závěrů plynoucích z rozsudku *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 žalobkyně navrhla položení předběžné otázky Soudnímu dvoru.
59. Soudní dvůr 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*. Soudní dvůr 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 bod 35 zrušujícího rozsudku).
60. V bodě 38 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. V nynější věci se přitom v daňovém ani v soudním řízení neobjevila žádná indicie, která by poukazovala na osobu odlišnou od deklarovaných odběratelů. NSS ve zrušujícím rozsudku v bodech 43 a 48 jednoznačně vyslovil, že ve věci žalobkyně skutkové indicie poukazující na osobu odlišnou od deklarovaného odběratele ze spisu nevyplývají a že daňové orgány neměly k dispozici alespoň indicie svědčící tomu, že odběratelé žalobkyně byli v jiném členském státě osobami povinnými k DPH.
61. Nejvyšší správní soud v bodu 44 zrušujícího rozsudku též odmítl, že by množství a vysoká hodnota plnění nutně znamenaly, že žalobkyně dodala sporná plnění osobě povinné k dani. Uvedl, že *„z prostého objemu plnění, které je navíc dělitelné, a za důkazní situace nynější věci, kdy stěžovatel důvodně zpochybnil deklarované odběratele, aniž by žalobce vůbec tvrdil dodání jinému odběrateli či odběratelům, nelze paušálně dovodit, že zboží bylo dodáno ‚nějakému‘ plátcí DPH (k otázce objemu plnění srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2022, č. j. 10 Afš 374/2020 - 59, ze dne 29. 6. 2022, č. j. 10 Afš 66/2019 - 51, ze dne 27. 9. 2022, č. j. 10 Afš 138/2019 - 103, nebo ze dne 17. 1. 2023, č. j. 1 Afš 178/2022 - 74). Ani v případě dodání řepkového oleje ve větších objemech tedy nelze a priori dovozovat jeho dodání osobě registrované k dani. K jinému závěru nedospěly ani rozsudky SDEU ve věci *B2 Energy* či NSS ve věci *Vymětalík*, neboť tato rozhodnutí nebyla nijak založena na specifiku obchodovaného oleje.“* Nelze tedy přisvědčit námitce žalobkyně, že již ze samotného charakteru dodávaného zboží a jeho množství vyplývá, že by se skutečný (nezjištěný) odběratel či odběratelé nutně nacházeli v postavení plátce DPH. Za situace, kdy s ohledem na zjištěné nesrovnalosti není zřejmé, kdo konkrétně zboží odebral, nelze vyloučit, že zboží odebralo vícero subjektů, či že odběratelem byl konečný spotřebitel, tedy osoba, která zboží nepoužívá ke své ekonomické činnosti, a nebyla by proto povinná k dani. Lze poznamenat, že k obdobnému

závěru dospěl NSS opakovaně i v dalších případech žalobkyně (viz např. bod 28 rozsudku ze dne 20. 8. 2024, č. j. 10 Afs 216/2023-83, či ze dne 14. 10. 2024, č. j. 5 Afs 8/2024-80, bod 44).

62. Soud konstatuje, že právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku je dle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán a nemůže se od něj odchýlit. Důvod k nerespektování závazného právního názoru soud neshledal ani v návaznosti na argumentaci žalobkyně rozporům zrušujícího rozsudku s rozsudkem *B2 Energy*.
63. Soud rozpor zrušujícího rozsudku se závěry Soudního dvora vyslovenými v rozsudku *B2 Energy* nespatřuje. Jak vyplývá z výše shrnutého obsahu zrušujícího rozsudku, NSS vyšel z výkladu podaného Soudním dvorem v rozsudku *B2 Energy* a v souladu s jeho právními závěry se zabýval tím, zda v konkrétním případě vyplývaly z daňového spisu skutkové indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného odběratele, která mohla fakticky od žalobkyně odebrat sporná plnění a byla povinná k dani. Dospěl k závěru, že daňové orgány v tomto případě neměly k dispozici alespoň indicie svědčící o tom, že odběratelé žalobkyně byli v jiném členském státě osobami povinnými k DPH. Tento závěr vycházející ze skutkového stavu v nyní posuzované věci není v rozporu s právním názorem vysloveným v rozsudku *B2 Energy*. Jak vysvětlil NSS, Soudní dvůr 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 tedy ve zrušujícím rozsudku nemohl rozhodnout v rozporu se závěry Soudního dvora, 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.
64. Zrušující rozsudek tedy není v rozporu s unijní judikaturou a není dán žádný důvod, aby se od něj zdejší soud (ve smyslu žalobkynin odkazovaného rozsudku *Global Ink Trade*) odchýloval. Jak konstatoval zdejší soud v rozsudku ze dne 19. 11. 2024 ve věci vedené pod sp. zn. 54 Af 13/2021, Soudní dvůr 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 Soudního dvora, a to v prvé řadě proto, že Soudní dvůr, jak již bylo řečeno, poskytuje výklad právních, nikoli skutkových otázek. Aplikace právních závěrů Soudního dvora na konkrétní případ žalobkyně je pak plně v rukou vnitrostátních soudů. To, že žalobkyně nesouhlasí se skutkovým posouzením své věci podaným NSS, nelze považovat za nerespektování právních závěrů vyslovených Soudním dvorem v rozsudku *B2 Energy*. Lze proto uzavřít, že ve věci žalobkyně orgány finanční správy neměly k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný odběratel daňového subjektu měl postavení osoby povinné k dani.
65. Ve zrušujícím rozsudku se NSS vypořádal též s odkazem žalobkyně na rozsudek č. j. 7 Afs 238/2021-73. V bodu 42 vysvětlil, že skutkové okolnosti nyní posuzovaného případu se liší od věci řešené sedmým senátem NSS. 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, přičemž k takovému závěru směřovala také skutková zjištění. Uplatnění závěrů rozsudku *B2 Energy* bylo proto na rozdíl od nyní posuzovaného případu namístě. Žalobkyně v tomto případě dodání jinému odběrateli v průběhu předchozího řízení nepřipustila a žádný konkrétní subjekt, kterému by bylo s jistotou zboží dodáno, ze správního spisu nevyplýval. Nejvyšší správní soud

neshledal ani rozpor s ústavním zákazem extenzivního výkladu daňového práva, neboť ve zrušujícím rozsudku neschvaloval rozšíření důkazního břemene žalobkyně 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, tj. že zboží dodala osobě povinné k dani. V podrobnostech soud odkazuje na odůvodnění zrušujícího rozsudku, v němž se NSS vypořádal s argumentací žalobkyně předestřenou ve vyjádření k judikатурnímu vývoji, které předložila v řízení o kasační stížnosti žalovaného.

66. Jelikož po vydání zrušujícího rozsudku nedošlo k žádné změně zjištěného skutkového stavu ani ke změně judikatury Soudního dvora, je soud vázán zrušujícím rozsudkem NSS a v něm vyjádřeným závěrem ohledně dopadů rozsudku *B2 Energy* na skutkový stav této věci.
67. Pokud žalobkyně při jednání ve vztahu k jednotlivým odběratelům poukázala na jeden ze subjektů, které se objevily na některých předložených dokladech (polských vážních listcích či CMR listech), musí soud předně konstatovat, že všechny žalobkyní zmíněné subjekty (WEGA, Wratislavia – BIO, LOGISTYK) 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 předestřená 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).

Vypořádání odvolacích námitek v napadeném rozhodnutí

68. K obecné žalobní námitce, že se žalovaný řádně nezabýval odvolacími námitkami žalobkyně, soud konstatuje, že žalovaný se v bodech 10 až 24 (kde vymezil obecná právní východiska), bodech 27 až 54 (odběratel DAMIAN GIERA), bodech 55 až 75 (odběratelka NEXT THEORY) a bodech 76 až 97 (odběratelka LARSON CAPITAL) napadeného rozhodnutí komplexně zabýval důvody, proč žalobkyně nesplnila podmínky pro osvobození od daně. Vystavěl tedy vlastní argumentaci, v jejímž světle odvolací námitky neobstojí (viz obdobně např. bod 11 rozsudku NSS ze dne 6. 11. 2023, č. j. 10 As 276/2021-110). Nad rámec toho se jejími námitkami výslovně zabýval v bodech 98 až 115. Žalovaný se v rámci hodnocení důkazů zabýval výslechy svědků i všemi žalobkyní předloženými listinami, včetně písemných prohlášení pořizovatelů (zejména v bodech 40 a 52, 64 a 73, 85 a 94) a bankovních výpisů (body 36 a 50, 61 a 72, 82 a 93). V bodech 113 a 114 se výslovně vypořádal i s námitkou žalobkyně, že žalovaný, neprokázal, že příjemcem zboží nebyla osoba povinná k dani. S tam uvedenými závěry ostatně žalobkyně v žalobě polemizuje. Samotný nesouhlas žalobkyně se závěry žalovaného však nelze směřovat s nevypořádáním jejích námitek. Žalobní bod není důvodný.

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

69. Soud opakuje, že je vázán právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku. Současně připomíná, že skutkově a právně obdobnými případy se NSS zabýval také v rozsudcích ze

dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 53/2023-76 a č. j. 1 Afs 241/2022-115, ze dne 15. 7. 2024, č. j. 10 Afs 64/2023-9, ze dne 20. 8. 2024, 10 Afs 216/2023-83, ze dne 29. 8. 2024, č. j. 6 Afs 46/2022-113, ze dne 14. 10. 2024, č. j. 5 Afs 8/2024-80 a ze dne 25. 10. 2024, č. j. 5 Afs 18/2024-83, z jejichž závěrů soud rovněž vychází.

70. Podmínky pro osvobození dodání zboží do jiného členského státu od daně 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.
71. Podle čl. 14 směrnice o DPH se dodáním zboží rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.
72. 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.
73. Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.
74. 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 ze dne 27. 9. 2012, C-587/10, *VSTR* (dále jen „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 dani z přidané hodnoty došlo s účinností od 1. 9. 2020]. V nyní posuzované věci ovšem nebylo osvobození od daně odepřeno z důvodu nesplnění uvedeného formálního požadavku (žalobkyně deklarovaní odběratelé byli v rozhodné době registrovaní k DPH v jiném členském státě). Žalobkyněna námitka rozporu § 64 odst. 1 zákona o DPH se směrnicí o DPH proto míří mimo nosné důvody napadeného rozhodnutí.
75. 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.
76. 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 ze dne 9. 10. 2014, C-492/13, *Traum*, bod 24, viz též např. rozsudek ze dne 27. 9. 2007, C-409/04, *Teleos*, bod 42).

77. Dále je třeba připomenout, že převedení práva nakládat se zbožím jako vlastník na odběratele „samo 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 ze dne 16. 12. 2010, ve věci C-430/09, Euro Tyre Holding (dále jen „Euro Tyre Holding“), body 32 a 33, či rozsudek VSTR, bod 33].
78. Z 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 nabyt 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*).
79. Prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně při intrakomunitárním dodání zboží leží na daňovém subjektu (srov. rozsudek *Teleos*, bod 42 a výrok, či rozsudky NSS ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, č. č. 2172/2011 Sb. NSS, ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012-45, bod 32, nebo č. j. 9 Afs 82/2019-42, bod 20).
80. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že existují dva případy, v nichž může mít nedodržení formálního požadavku za následek ztrátu nároku na osvobození od DPH. Zaprvé musí být nárok na osvobození odmítnut v případě, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že plnění, které uskutečnila, bylo součástí daňového podvodu, jehož se dopustil pořizovatel, a nepřijala veškerá opatření, která po ní mohla být rozumně požadována k zabránění tomuto daňovému podvodu. Zadruhé může porušení formálního požadavku vést k odepření osvobození od DPH, pokud má toto porušení za následek nemožnost předložení spolehlivého důkazu o splnění hmotněprávních požadavků (rozsudek *Euro Tyre*, bod 38 a v něm citovaná judikatura, rozsudek *B2 Energy*, body 25 až 28).
81. Jak vyložil Soudní dvůr v rozsudku *B2 Energy*, článek 138 odst. 1 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že dodavateli usazenému v členském státě, který dodal zboží do jiného členského státu, je třeba odepřít nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty, 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.
82. Směrnice o DPH neobsahuje ustanovení ohledně důkazů, které musí osoby povinné k dani předložit, aby si mohly nárokovat osvobození od DPH. Povinnosti, které má osoba povinná k dani v souvislosti s dokazováním, musí být určeny v závislosti na podmínkách, které jsou v tomto ohledu výslovně stanoveny vnitrostátním právem, a na obvyklé ustálené praxi pro podobná plnění, při respektování zásad právní jistoty a proporcionality (rozsudek *B2 Energy*, body 30 až 32, a tam citovaná judikatura).
83. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se soudy již opakovaně zabývaly (viz např. rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2021, č. j. 1 Afs 73/2019-71, ze

dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52, nebo ze dne 15. 5. 2014, č. j. 8 Afs 67/2013-49, viz také např. náleží Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08).

84. 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 svou povinnost splní předložením takových podkladů, které mohou dostatečným způsobem prokázat jeho tvrzení (zpravidla se bude jednat o účetnictví a jiné povinné záznamy).
85. 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 29. 4. 2015, č. j. 8 Afs 113/2014-61, bod 30, nebo ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 82/2019-42, bod 26]. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností.
86. 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).
87. Daňové řízení 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.
88. Obecné rozložení důkazního břemene je v posuzované věci modifikováno rámcem unijního práva, neboť společný systém daně z přidané hodnoty je harmonizován na úrovni EU prostřednictvím směrnice o DPH. Nejvyšší správní soud na základě judikatury Soudního dvora dovedl, 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 prokáží zapojení daňového subjektu do podvodného jednání (viz rozsudky č. j. 9 Afs 82/2019-42, bod 27, nebo č. j. 7 Afs 320/2018-42, bod 31).
89. 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. V něm 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). Dobrou věru, že k dodání do jiného členského státu skutečně došlo, je třeba 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).

90. Je na daňovém subjektu, jak dodání zboží do jiného členského státu prokáže. Podle § 64 odst. 5 zákona o DPH to je 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 vyplývá, že prohlášení pořizovatele musí osvědčovat, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu. Prohlášení tedy musí být vystaveno 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).
91. 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 úplně 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 (rozsudky č. j. 10 Afs 92/2021-67, body 8 a 17, č. j. 8 Afs 14/2010-195, č. j. 8 Afs 18/2011-219, nebo či ze dne 7. 5. 2019, č. j. 7 Afs 140/2018-31, bod 18).
92. Při prokazování dodání zboží do jiného členského státu (zvláště pokud daňový subjekt nezajišťuje přepravu zboží) mají zásadní váhu CMR listy vystavené v souladu s ustanovením Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční dopravě s vyznačením příjemce, že zboží převzal. 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 ze dne 30. 6. 2010, 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). 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).
93. K argumentům účastníků ohledně použitelnosti závěrů plynoucích z rozsudku *Kemwater* při výkladu čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH a závěrů rozsudku *Vymětalík* soud pro stručnost plně odkazuje na odůvodnění rozsudku *B2 Energy* a na závěry zrušujícího rozsudku, které jsou účastníkům známy. Jak bylo výše uvedeno, soud neshledal žádný rozpor mezi závěry zrušujícího rozsudku a rozsudku *B2 Energy*.

Unesení důkazního břemene žalovaným a prokázání dodání zboží plátcí daně

94. Soud ve světle zrušujícího rozsudku a rozsudků Nejvyššího správního soudu vydaných v dalších skutkově a právně obdobných případech, které se týkaly dodávek surového řepkového oleje v jiných zdaňovacích obdobích, neshledal důvod odchýlit se od závěru vysloveného ve svém prvním rozsudku, a totiž že zjištění daňových orgánů byla způsobilá vzbudit důvodné pochybnosti o dodání zboží deklarovaným odběratelům a že žalobkyně

tyto pochybnosti nerozptýlila a dodání zboží deklarovaným odběratelům DAMIAN GIERA, NEXT THEORY a LARSON CAPITAL neprokázala.

95. Soud se neztotožňuje s žalobkyní, že předloženými listinami prokázala dodání zboží deklarovaným odběratelům a žalovaný neunesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.
96. Žalobkyně sice předložila primární doklady k prokázání svých daňových tvrzení, zejména daňové doklady (faktury) týkající se sporných dodání, a dále předložila také CMR listy, dodací listy, polské doklady řad KW nebo WZ, průvodky výdejem materiálu a české vážní lístky, avšak správce daně vyslovil důvodné pochybnosti o jejich věrohodnosti, správnosti, přesvědčivosti a úplnosti [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu] a vyzval žalobkyni dne 17. 1. 2017 k prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH.
97. Správce daně ve výzvě k prokázání dodání zboží do jiného členského státu formuloval pochybnosti o správnosti a úplnosti předložených listin (potvrzení převzetí zboží jinými subjekty na CMR listech, uvedení zcela odlišných subjektů na polských dokladech, nesrovnalosti týkající se zajištění přepravy, kdy žalobkyně odkazovala na dodací podmínku FCA, byť fakturovala i cenu dopravy, a výsledky mezinárodních dožádání, podle nichž deklarovaní dodavatelé pořízení zboží nepotvrdili a nepřiznali pořízení zboží z jiného členského státu).
98. Konkrétně v případě DAMIAN GIERA (27 dodávek ve zdaňovacím období květen 2016) správce daně poukázal na skutečnost, že ačkoli je na fakturách jako dodavatel uvedena žalobkyně a jako odběratel i konečný příjemce zboží DAMIAN GIERA, na CMR listech jsou v položce 24 „zboží obdržel“ uvedeny odlišné subjekty, a to Brassica Trade Sp. z o.o. (dále jen „Brassica Trade“), TRANS Sp. z o.o. (dále jen „TRANS“), DEVELOPMENT INVESTMENT TRADE S. A. (dále jen „DEVELOPMENT INVESTMENT“) či WEGA. Současně ani na předložených polských dokladech, které jsou přílohami vydaných faktur, nebyl DAMIAN GIERA uveden jako příjemce. Jako příjemci byly na dokladech PZ (*przyjecie materialów z zewnątrz*) uvedeny společnosti DEVELOPMENT INVESTMENT, Brassica Trade a TRANS, jako *dostawca* Oil Service Sp. z o.o. (dále jen „Oil Service“) a KENDALL STUDIO Sp. z o.o. (dále jen „KENDAL STUDIO“), na dokladech KW (*kвит wogowy*) byla jako příjemce označena WEGA a jako *kontrahent* CARBO HOLDING Sp. z o.o. (dále jen „CARBO HOLDING“). Nesrovnalosti správce daně spatřoval i v tom, že žalobkyně odkazovala na použitou dodací podmínku FCA Kolín pravidel INCOTERMS, ale účtovala cenu dopravy. Správce daně dále poukázal na to, že podle informací od polského správce daně mělo být předmětem činnosti DAMIAN GIERA zprostředkování pojištění a pořízení zboží od žalobkyně nepřiznala.
99. Také u deklarovaného odběratele NEXT THEORY (6 dodávek ve zdaňovacím období květen 2016) správce daně poukázal na to, že ačkoli žalobkyně tuto společnost na fakturách označila jako odběratele i konečného příjemce zboží, na všech CMR listech vztahujících se k těmto dodávkám je v položce č. 24 „zboží obdržel“ otisk razítka společnosti WEGA a na všech polských dokladech (*kвит wogowy*) byla jako příjemce uvedena WEGA a jako *kontrahent* CARBO HOLDING. Stejně jako v případě DAMIAN GIERA panovaly nejasnosti ohledně přepravy zboží a pochybnosti vyvolávaly též informace od polského správce daně, z nichž vyplývalo, že NEXT THEORY nepodala souhrnné hlášení, v daňových přiznáních nedeklarovala pořízení zboží a na výzvu doručenou na adresu „virtuální kanceláře“ nereagovala.

100. Ve vztahu k LARSON CAPITAL (31 dodávek ve zdaňovacím období květen 2016) správce daně též poukázal na to, že na předložených CMR listech bylo obdržení zboží potvrzeno otisky razítek odlišných subjektů, a to AMOS Sp. z o.o. (dále jen „AMOS“) a LOGISTYK, přičemž na žádném z polských dokladů nebyl uveden deklarovaný odběratel. Na polských dokladech WZ (*wydanie z magazynu*) je jako *dostawca* uvedena Dreamway Investment Sp. z o.o. (dále jen „Dreamway Investment“) a AMOS jako *odbiorca*, na dokladech KW je uvedena Wratislavia – BIO jako *klient* WROEL Sp. z o.o., případně není klient uveden. Obdobně jako v případě NEXT THEORY a DAMIAN GIERA zde byly nejasnosti ohledně přepravy a pochybnosti podporovaly též zjištění od polské daňové správy, podle nichž LARSON CAPITAL nepřiznala žádné intrakomunitární transakce. Registrované sídlo bylo virtuální kanceláří určenou pouze k přebírání korespondence, společnost byla založena na podzim 2015 s minimálním základním kapitálem, neměla žádné sklady ani zaměstnance a přes výzvu polského správce daně nepředložila žádné dokumenty a neposkytla žádné vysvětlení k předmětným transakcím.
101. Pochybnosti dle správce daně neodstranil ani výslech svědka R. H., dispečera společnosti TRANSPORTSTAV, neboť jeho odpovědi byly neurčité a nevěděl nic o souvislostech subjektů uvedených v CMR listech a žalobkyně a jejích odběratelů.
102. Soud ověřil, že výše uvedené nesrovnalosti a skutečnosti mají oporu v daňovém spisu.
103. Soud souhlasí s finančními orgány, že uvedené nesrovnalosti byly způsobily založit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, správnosti, přesvědčivosti a úplnosti předložených dokladů. Uvedení jiných subjektů na CMR listech i polských dokladech totiž zpochybňuje, že obchodní transakce proběhla skutečně tak, jak žalobkyně tvrdí – tedy že deklarovaní odběratelé jsou skutečnými, a to tím spíše v situaci, kdy deklarovaní odběratelé pořízení zboží od žalobkyně nepřiznali, a nebylo ani zcela jasné, kdo měl zajišťovat dopravu do jiného členského státu.
104. 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.
105. 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. Došlo tedy k přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni.
106. Soud připomíná, že NSS již v rozsudku ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 53/2023-76, v němž se zabýval podmínkami pro osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu ve zdaňovacím období březen 2016 (v rozsudku chybou v pasní uvedeno zdaňovací období únor 2016) deklarovanému odběrateli DAMIAN GIERA, shledal, že obdobná skutková zjištění správce daně byla způsobila vzbudit důvodné pochybnosti o tom, zda došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem na tuto osobu povinnou k dani ať již v tuzemsku, nebo v jiném členském státě, a spojení takového dodání s přepravou, tedy již ohledně splnění první podmínky pro osvobození od DPH (viz body 32 a 33 uvedeného rozsudku). Rovněž v rozsudku 15. 7. 2024, č. j. 10 Afs 64/2023-103, NSS potvrdil závěry rozsudku zdejšího soudu ze dne 14. 2. 2023, č. j. 43 Af 34/2019-101, v němž zdejší soud v důkazně obdobné situaci (ve vztahu ke zdaňovacímu období únor 2016) uzavřel, že daňovým

orgánům vznikly důvodné pochybnosti o tom, že došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na deklarovaného odběratele DAMIAN GIERA, které žalobkyně nevyvrátila. Soud proto odkazuje též na odůvodnění uvedených rozsudků, které je oběma účastníkům známo.

107. Soud dodává, že přestože níže posuzuje doklady a výpovědi ve vztahu k projednávané věci, nelze přehlédnout širší kontext sporu mezi žalobkyní a správními orgány. Pochybnosti o předložených dokladech (stejně jako zpochybnění možné dobré víry žalobkyně) se totiž nevyskytují pouze v tomto případě, ale také v dalších zdaňovacích obdobích. K tomu lze odkázat na přehled zdaňovacích období a rozsudků zdejšího soudu a výsledků kasačního přezkumu v bodu 3 rozsudku NSS č. j. 10 Afs 64/2023-103. K němu lze doplnit, že kasační stížnosti proti zamítavým rozsudkům zdejšího soudu ze dne 19. 12. 2023, č. j. 43 Af 11/2021-91 (leden 2015) a č. j. 43 Af 25/2021-98 (duben 2015), byly následně zamítnuty rozsudky NSS ze dne 25. 10. 2024, č. j. 5 Afs 18/2024-77, a ze dne 14. 10. 2024, č. j. 5 Afs 8/2024-86, naopak rušící rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 6. 2023, č. j. 54 Af 13/2021-88 (srpen 2015), byl zrušen rozsudkem ze dne 20. 8. 2024, č. j. 10 Afs 216/2023-83; v rozsudku č. j. 6 Afs 46/2022 NSS sice kasační stížnost proti rušícímu rozsudku zdejšího soudu zamítl, důvodem pro zrušení rozhodnutí žalovaného však byly pouze vady daňového řízení. I v dalších případech, byť se týkaly i jiných deklarovaných odběratelů, byly pochybnosti o předložených dokladech obdobného rázu – neúplně vyplněné CMR listy či subjekty odlišné od deklarovaných odběratelů vyskytující se na CMR listech, vážních lístcích a dalších dokladech, k nimž přistupovalo např. nepřiznání dodání deklarovanými odběrateli či pochybnosti o jednání za deklarované odběratele. Jak uvedl zdejší soud v rozsudcích č. j. 43 Af 11/2021-91 a č. j. 43 Af 25/2021-98, 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 celková dlouhodobá obchodní praxe žalobkyně.
108. Soud se neztotožňuje s žalobkyní, že předloženými listinami a dalšími důkazními prostředky prokázala, že zboží skutečně dodala deklarovaným odběratelům a že žalovaný nehodnotil všechny důkazní prostředky samostatně i v jejich vzájemné souvislosti.
109. Z obsahu daňového spisu plyne, že žalobkyně předložila k prokázání dodání surového řepkového oleje deklarovanému odběrateli DAMIAN GIERA 27 faktur (č. 21600538, 21600539, 21600540, 21600545, 21600548, 21600549, 21600553, 21600554, 21600559, 21600567, 21600568, 21600574, 21600575, 21600580, 21600596, 21600606, 21600607, 21600615, 21600616, 21600617, 21600623, 21600628, 21600635, 21600645, 21600663, 21600674, 21600679). K fakturám byly připojeny CMR listy, dodací listy, české vážní lístky k výdeji, průvodky výdejem materiálu a polské doklady řady KW a PZ.
110. Ve fakturách je jako konečný příjemce a současně i odběratel označen DAMIAN GIERA, faktury nicméně faktické dodání zboží do jiného členského státu prokázat nemohou (viz výše citovaná judikatura).
111. Na CMR listech jsou zpravidla v položce 24 (Zboží obdržel) uváděny odlišné subjekty, přičemž odlišné subjekty jsou označeny rovněž na polských dokladech, zatímco deklarovaný odběratel DAMIAN GIERA není na žádném z polských dokladů uveden.
112. Konkrétně na CMR listech s místem dodání Knurów se v položce 24 nachází otisk razítka společnosti WEGA [CMR listy připojené k fakturám č. 21600580, 21600596, 21600606, 21600607, 21600623 a 21600645 s tím, že CMR listy k fakturám č. 21600596, 21600606

a 21600607 nelze jednoznačně spárovat, neboť údaje o číslech plomb a čísle CMR listu na předložených kopiích chybí], na CMR listu č. 4172632 připojeném k faktuře č. 21600616 je otisk razítka WEGA v části potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu. Současně na všech polských dokladech *kwit wogowy* předložených k uvedeným fakturám je označena WEGA a jako *kontrahent* CARBO HOLDING, deklarovaný odběratel se na polských dokladech nevyskytuje.

113. Na dalších CMR listech se nachází otisk razítek společností Brassica Trade (CMR listy připojené k fakturám č. 21600540, 21600545, 21600548, 21600549, 21600553, 21600554, 21600567, 21600568 a 21600574; naposledy uvedený nelze spárovat, neboť většina údajů není čitelně vyplněna) a TRANS (CMR listy k fakturám č. 21600538, 21600539, 21600575, 21600635, 21600663 a 21600674), a to v položce 24, s výjimkou CMR listu k faktuře č. 21600635, kde se otisk razítka společnosti TRANS nachází v části potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu.
114. K faktuře č. 21600559 byl připojen pouze exemplář CMR listu pro odesílatele, tedy bez potvrzení o převzetí. CMR list s razítkem DAMIAN GIERA přiložený k faktuře č. 21600628 nelze spárovat, neboť na kopii není vyplněn údaj o číslech plomb, datu ani dobře čitelné číslo listu.
115. Na polských dokladech řady PZ připojených k uvedeným fakturám je uvedena Brassica Trade a jako *dostawca* Oil Service (doklady předložené k fakturám č. 21600540, 21600545, 21600548, 21600549, 21600553, 21600554, 21600567, 21600568 a 21600574), respektive TRANS a jako *dostawca* Oil Service (doklady předložené k fakturám č. 21600628, 21600635, 21600663 a 21600674) nebo KENDALL STUDIO (doklady k fakturám č. 21600538, 21600539, 21600559 a 21600575). Na CMR listu k faktuře č. 21600679 je v položce 24 razítko DAMIAN GIERA, nicméně na polském dokladu je jako *pobierający* uvedena DEVELOPMENT INVESTMENT, jejíž razítko je též na CMR listu v položce potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu, a jako *przekazujący* TRANSPORTSTAV, deklarovaný odběratel není na polských dokladech uveden. Pouze na CMR listech předložených k fakturám č. 21600615 a 21600617, k nimž nebyly doloženy žádné polské doklady, byl jen otisk razítka DAMIAN GIERA.
116. U převážné většiny předložených CMR listů tedy byly v položce č. 24, kterou má potvrdit příjemce zboží, uvedeny odlišné subjekty, případně nebyly předloženy CMR listy s potvrzením přijetí zboží, které by bylo možné s fakturami spárovat. Pouze u pěti z dvaceti sedmi CMR listů předložených k fakturám k dodávkám pro DAMIAN GIERA, které bylo možné spárovat (č. 21600615, 21600616, 21600617, 21600635 a 21600679), byl v položce č. 24 otisk razítka této společnosti, ovšem bez uvedení jména konkrétní osoby, která potvrzení provedla, a na připojených polských dokladech byly vždy odlišné subjekty. Otisk razítka DAMIAN GIERA na kopiích CMR listů se až na uvedených pět případů nachází pod razítky odlišných subjektů uvedených v položce pro potvrzení převzetí zboží, které byly současně označeny i na předložených polských dokladech, a není uvedeno, kdy a kým byly připojeny.
117. Soud se shoduje s daňovými orgány, že aby bylo možné CMR listům přiznat zásadní váhu, musí být vyplněny v souladu s Úmluvou o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (CMR), potvrzeny odesílatelem, přepravcem a příjemcem a korespondovat s dalšími předloženými doklady, což předložené CMR listy v případě dodávek deklarovaným odběratelům NEXT THEORY, DAMIAN GIARA a LARSON CAPITAL

nesplňovaly. I z judikatury NSS vyplývá, že neúplně vyplněné CMR listy mají sníženou vypovídací hodnotu (srov. např. rozsudek NSS ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019-37, bod 28).

118. Důležitost potvrzení v položce č. 24 NSS potvrdil v bodech 32 a 33 svého rozsudku ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42: *„Nejvyšší správní soud plně aprobuje závěr orgánů finanční správy, že stěžovatel toto své primární důkazní břemeno neunesl a nepředložil důkazní prostředky prokazující na první pohled faktické dodání betonářské oceli do jiného členského státu (a jeho související dobrou víru ohledně tohoto dodání). Stěžovatel totiž správci daně předložil předně faktury a příjmové pokladní doklady týkající se daných transakcí. Tyto ovšem z povahy věci nemohou prokázat faktické dodání zboží do zahraničí. Nutno poukázat i na to, že předmětné faktury neměly náležitosti daňového dokladu podle zákona o DPH, neboť neobsahovaly sdělení, že se jedná o plnění osvobozená od daně s odkazem na příslušné zákonné ustanovení. Faktury pak neobsahovaly ani způsob dopravy a dodací podmínky, ačkoliv se mělo jednat o mezinárodní transakci. Dále stěžovatel předložil CMR listy (mezinárodní nákladní listy) týkající se předmětných dodání. CMR listy mají přitom při prokazování dodání zboží (zvláště v situacích, kdy dodavatel nezajišťuje přepravu zboží, jako tomu bylo v souzené věci) zásadní váhu. Vypovídací hodnota CMR listu je totiž založena mimo jiné tím, že na jeho vyhotovení by měly spolupůsobit tři na sobě většinou nezávislé osoby, tj. prodejce, dopravce a kupující (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 6. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195). V souzené věci nicméně prakticky veškeré mezinárodní nákladní listy (kromě jediného), kterými stěžovatel prokazoval dodání do Polska a na Slovensko, neměly vyplněny oddíl 24, ve kterém příjemce zboží potvrzuje, že zboží obdržel (CMR listy týkající se společnosti PROZAMET navíc neměly vyplněn ani oddíl 3 obsahující údaje o vykládce zboží). Uvedená skutečnost zásadním způsobem znevěrohodňuje dané CMR listy, které nelze v žádném případě považovat za důkazy prokazující prima facie nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství ve smyslu výše citované judikatury (ve věci Teleos plátcí daně disponovali kompletními CMR listy, což SDEU opakovaně zdůraznil). Popsaná nekompletnost CMR listů nadto měla ve stěžovateli vzbudit pochybnosti o tom, zda bylo zboží skutečně dodáno, jak bylo sjednáno, či nikoliv. Měl proto požadovat další důkazy osvědčující reálné dopravení zboží na Slovensko a do Polska. Takto ovšem v době realizace daných obchodů a v době jejich zanesení do daňových přiznání jako obchodů intrakomunitárních nepostupoval.“*
119. Závěry tohoto rozsudku lze přiměřeně aplikovat i na projednávanou věc, neboť i v tomto případě lze vycházet ze závěru, že absence potvrzení obdržení zboží v položce č. 24 CMR listů deklarovaným odběratelem, resp. potvrzení odlišnými subjekty, oslabuje výpovědní hodnotu tohoto důkazního prostředku. Skutečnost, že v citovaném rozsudku dospěl soud k závěru, že nebylo prokázáno dodání do jiného členského státu, což vyplynulo ze záznamů z mýtných bran, neznamená, že nejsou aplikovatelné závěry týkající se významu potvrzení v položce č. 24. Z výše uvedeného je zřejmé, že se nejednalo pouze o ojedinělé či občasné nepřesné umístění otisku razítka. Ve spojení s odlišnými subjekty na všech předložených polských dokladech a dalšími dále uvedenými zjištěními správce daně (mj. stran jednání za deklarované odběratele) vyvolávaly vyplněné údaje pochybnosti o průběhu transakcí tak, jak byly deklarovány, včetně toho, zda bylo skutečně převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastníkem na deklarované odběratele a zda bylo možné této dodávce přičíst přepravu.
120. K námitce žalobkyně, že poukaz žalovaného na citovaný rozsudek č. j. 7 Afs 320/2018-42 je nepřipadný, lze shrnout, že skutkové odlišnosti mezi nyní posuzovaným případem a případem řešeným v citovaném rozsudku nebrání vycházet z obecných závěrů vyslovených

v citovaném rozsudku týkajících se důležitosti správného vyplnění CMR listů, jsou-li předkládány jako důkaz o intrakomunitární dodávce, a zejména jeho položky 24. Nadto odkaz na citovaný rozsudek v napadeném rozhodnutí není z hlediska argumentace žalovaného stěžejní, ale toliko podpůrný.

121. Otisk razítka DAMIAN GIERA byl ve většině případů umístěn mezi položkou č. 24 a položkou *Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu*, aniž by bylo patrné, kdy a kým byl připojen, přičemž v položce č. 24 potvrdil převzetí zboží jiný subjekt, který byl současně označen na předložených polských dokladech. Soud souhlasí s daňovými orgány, že takto vyplněné CMR listy ve spojení s polskými doklady nemohly i s přihlédnutím k dalším zjištěným okolnostem případu *prima facie* doložit, že skutečným příjemcem zboží byli deklarovaní odběratelé, jak žalobkyně tvrdí v žalobě.
122. Názor žalobkyně, že v praxi se běžně stává, že příjemci zboží neumístí zcela přesně své potvrzení o přijetí zboží do příslušné kolonky, je nepřipadný, neboť je zřejmé, že se nejednalo pouze o náhodné nepřesnosti při umístění razítka. Otisk razítka byl pravidelně připojován až pod razítka jiných subjektů, přičemž stejné nedostatky vykazovaly i CMR listy předložené k fakturám v předchozích zdaňovacích obdobích (viz výše uvedené rozsudky č. j. 1 Afs 53/2023-76 a č. j. 10 Afs 64/2023-103). Není přitom rozhodné, že CMR listy nevyplňovala žalobkyně (viz rozsudky NSS ze dne 23. 3. 2017, č. j. 7 Afs 50/2016-73, či ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019-37, bod 30).
123. Žalobkyně se mylí v tom, že správce daně nebo žalovaný měl za dané situace zjistit, z jakého důvodu jsou odlišné subjekty na CMR listech a polských dokladech. Byla to žalobkyně, která předložením CMR listů chtěla prokázat, že plnění byla uskutečněna tak, jak tvrdila, a bylo její povinností předložit tomu odpovídající důkazní prostředky. Správci daně a žalovanému postačilo poukázat na důvodné pochybnosti o uskutečněných transakcích.
124. Námitka, že v zahraničním obchodě je běžné, že v místě vykládky není provozovna odběratele, který u ní ani není přítomen, se míjí s důvody napadeného rozhodnutí. Žalovaný toto tvrzení žalobkyně nezpochybnil, a ani soud nespornuje, že tomu tak může být. Žalovaný však v tomto ohledu nesrovnalosti na předložených dokladech (zejm. CMR listech) neshledal a ani je žalobkyni nevytýkal (to, že zboží od žalobkyně odebral deklarovaný odběratel daňové orgány nezpochybňovaly z důvodu, že v místě vykládky neměl provozovnu). Pro nyní projednávanou věc je podstatné, že žalobkyně předloženými CMR listy neprokázala, že zboží dodala deklarovanému odběrateli. Prokázání dodání do jiného členského státu deklarovanému odběrateli není skutečností *zcela mimo sféru vlivu* žalobkyně – naopak, jde o stěžejní skutečnosti, které je povinná prokázat žalobkyně, která si nárok na osvobození uplatňuje.
125. Je třeba zdůraznit, že údaje na CMR listech nebyly jediným zdrojem pochybností o faktickém stavu transakce, obdobně jako v případech dodání v předchozích zdaňovacích obdobích řešených v rozsudcích NSS č. j. 1 Afs 53/2023-76 a č. j. 10 Afs 64/2023-103. K výše popsaným skutečnostem mimo jiné přistupovalo, že podle informací od polské daňové správy mělo být hlavní obchodní činností DAMIAN GIERA zprostředkování pojištění, přičemž tento deklarovaný odběratel již v předchozích zdaňovacích obdobích porízení zboží od žalobkyně nepřiznával.
126. Soud též souhlasí s daňovými orgány, že ani vyjádření žalobkyně a výpovědi svědků O. (ze dne 22. 1. 2018) a P. (ze dne 15. 3. 2018) pochybnosti o deklarovaných odběratelích neodstranily, naopak je posílily.

127. Žalobkyně při ústním jednání ze dne 5. 10. 2016 uvedla, že za odběratele DAMIAN GIERA (stejně jako v případě NEXT THEORY) vystupovala kontaktní osoba uvedená v kupních smlouvách, pan O. Svědek J. O. při výslechu v rozporu s tvrzením žalobkyně vypověděl, že polské společnosti nezastupoval, pro nikoho z odběratelů nepracoval a byl ve smluvním vztahu pouze s panem P., s nímž měl dohodu, že se s ním bude v rámci České republiky spolupodílet na „*servisu služeb pro Poláky v rámci České republiky a Slovenska*“, přičemž poskytovali „*polské straně, která chtěla nakupovat zboží, servis k realizaci*“. K dotazu, jakým společnostem poskytovali služby, si sám vzpomněl pouze na „*Strategy, Canolla a Blue něco*“. Nebyl schopen uvést, kdo jednotlivé odběratele zastupoval, jak byla navázána spolupráce, kde se setkali, co bylo předmětem jejich činnosti, na jakých adresách provozovali činnost, ani zda měli nějaké provozovny či sklady. K dotazu, na jakých adresách odběratelé provozovali obchodní činnost, pouze obecně odkázal na sídlo zapsané v KRS (polská obdoba obchodního rejstříku) a zmínil, že někdy přijeli na jednání do Katowic s tím, že se to nedá specifikovat, paušalizovat a „*nedá se to dělat černo-bíle*“. K dotazu na konkrétní místo v Katowicích uvedl, že se jednalo o „*restaurace, obchodní domy, tak jak se to běžně dělá*“. K dotazu na podrobnosti ohledně navázání spolupráce s jednotlivými odběrateli a kde se s nimi setkal, odpověděl, že si již nevzpomene. U žádných nakládek ani vykládek zboží svědek nebyl přítomen. Až k dotazu zástupce žalobkyně, zda jsou mu známy společnosti DAMIAN GIERA a NEXT THEORY a zda pro ně vykonával činnost, potvrdil, že pro ně „*byl vykonáván servis*“, nic bližšího však neuvedl.
128. Svědek W. J. P., který měl mít dle svědka O. uzavřenu smlouvu s *dotyčným subjektem* (polskými odběrateli), vypověděl, že zprostředkovatelskou činnost poskytoval prostřednictvím DENWOJ Czech s. r. o. a stejně jako svědek O. konkrétně zmínil pouze společnosti „*CANOLLA Ltd., Blue free, přes kterou vozili do Knurowa, Strategy*“. Vypověděl, že jedna firma neznámá jedno místo vykládky, destinací bylo více, např. Lubrza, Pawonkow, Wratysławia z Wrocławu. Žalobkyni deklarované odběratele DAMIAN GIERA a NEXT THEORY vůbec nezmínil. Nebyl schopen uvést konkrétní osoby, které jednaly za polské odběratele (zmínil pouze majitele CANOLLA Ltd.).
129. Dle názoru soudu není časový odstup necelých dvou let tak velký, aby svědci nemohli popsat případný konkrétní průběh obchodní spolupráce s jednotlivými společnostmi, pokud probíhala. Oba svědkové nadto shodně vypověděli, že jim není známa společnost WEGA, která potvrzovala přijetí zboží na části CMR listů připojených k fakturám, na nichž je deklarovaným odběratelem a konečným příjemcem DAMIAN GIERA, a na CMR listech připojených k fakturám, na nichž byla jako odběratel a konečný příjemce NEXT THEORY. Pokud by si svědek P. na adrese místa dodání Przemyslowa 18, Knurow, kde se mělo nacházet sídlo a dle výpovědi svědka H. sklad této společnosti, ověřoval, zda tam mají deklarovaní odběratelé vlastní či pronajaté nádrže (jak v obecné rovině popsal způsob prověřování odběratelů), případně byl v daném místě přítomen některé z vykládek, lze předpokládat, že by mu byla tato společnost známa. Svědek pouze obecně k dotazu správce daně uvedl, že u vykládek zboží byl zřídka, a na žádnou konkrétní si nevzpomněl.
130. Soud se ztotožňuje s daňovými orgány, že svědecké výpovědi svědků O. a P. neprokazují dodání zboží deklarovaným odběratelům, neboť výpovědi byly velmi obecné a nikterak se nedotýkaly konkrétních dodávek zboží. Lze sice souhlasit s žalobkyní, že svědek O. potvrdil, že jsou mu DAMIAN GIERA a NEXT THEORY známy a že pro ně byl *vykonáván servis*, je však třeba zdůraznit, že tak učinil až na výslovný, a pokud jde o poskytování činností, návodný dotaz zástupce žalobkyně. Sám si na DAMIAN GIERA ani

NEXT THEORY nevzpomněl a nic bližšího k těmto společnostem nevypověděl (např. kde a jakou činnost vykonávaly a s kým za tyto společnosti jednal), přičemž obecně uvedl, že se nakládek a vykládek neúčastnil. Z toho, že obecně vypověděl, že na místě vykládky přebírá zboží někdo od kupujícího, zpravidla někdo na váze, který deklaruje, že zboží přijelo, a zkontroluje váhu a kvalitu, nevyplývá, kdo zboží v konkrétních případech převzal. Svědek O. se dle své výpovědi ani neseznamoval s doklady týkajícími se dodávek pro polské odběratele, neboť obálku, ve kterých dorazily, měl předávat panu P., a polské odběratele nezastupoval. Dle výpovědi svědka O. měl smlouvy s „polskou stranou“ zajišťovat svědek P., který však deklarované odběratele NEXT THEORY a DAMIAN GIERA ve své výpovědi vůbec nezmínil. Pouze obecně uvedl některá místa vykládek, která se objevovala na CMR listech, a to ve spojení s jinými subjekty (např. „přes *Blue free* jsme vozili do *Knurowa*“). Nebyl zpravidla osobně přítomen nakládkám ani vykládkám zboží (osobně byl jen u některých vykládek, které nespécifikoval osobou odběratele, datem ani místem). Neuvedl žádné konkrétní skutečnosti, které by potvrzovaly dodání zboží deklarovaným odběratelům (nepopsal, zda a případně s kým a jakým způsobem za tyto společnosti jednal, jak probíhala spolupráce, ani od koho obdržel podepsané listiny). Z jeho výpovědi nevyplývá, že by se osobně účastnil dodávek nebo byl přítomen některé vykládky zboží pro deklarované odběratele. Pokud obecně uvedl, že nespécifikovaní odběratelé si zajišťovali vykládku, váženku a potvrzení CMR listu a stávalo se, že si nechávali vážit zboží u jiné společnosti, důkazní prostředky nevypovídají o tom, že tomu tak bylo v případě deklarovaných odběratelů. Na polských vážných listcích nejsou deklarovaní odběratelé, jež měli být dle údajů uvedených na fakturě konečnými příjemci, vůbec uvedeni. Soud se ztotožňuje s žalovaným, že výsledky svědků O. a P. nepřispěly k odstranění pochybností a nelze na jejich základě dospět k závěru, že bylo žalobkyní převedeno právo nakládat s věcí jako vlastník na deklarované odběratele.

131. Pochybnosti o tom, kým byly předložené listiny podepsány a zda tak činila osoba oprávněná jednat za deklarované odběratele, podporuje i skutečnost, že (obdobně jako v případě NEXT THEORY) podpisy jednatele označeného na kupních smlouvách jsou na první pohled odlišné od podpisu, který se nachází na části dodacích listů k fakturám (dodací listy k fakturám č. 21600538, 21600559, 21600567, 21600568, 21600574, 21600575 a 21600580 nebyly vůbec potvrzeny). Lze poznamenat, že podpis (parafa) na kupních smlouvách pro dané období je zcela odlišná i od podpisu na smlouvě z dřívějšího období (viz např. smlouva č. PR-OL_9_2016). Rovněž nelze přehlédnout, že podle žalobkyní předložených prohlášení měly být dodávky realizovány v předmětném zdaňovacím období na základě kupních smluv PR-OL_46_2016 a PR-OL_53_2016, s čímž ovšem nekorespondují sjednané termíny a množství dodání. Dodávky dle faktur č. 21600606 až 21600679 s daty zdanitelného plnění od 17. do 30. 5. 2016 měly proběhnout dle smlouvy PR-OL_53_2016, v níž se žalobkyně zavázala dodat 130 t surového řepkového oleje ve 20. týdnu roku 2016, přičemž fakturováno bylo dodání podstatně většího množství. Žalobkyně přitom nepředložila žádné objednávky či e-maily ani nespécifikovala, jak mělo být dodání nad rámec smlouvy sjednáno.
132. Dodání zboží deklarovaným odběratelům jednoznačně nevyplývalo ani z dalších předložených listin, a to ani v jejich souhrnu. Jsou vystavené buď toliko žalobkyní, což přirozeně nemůže prokázat identitu odběratele, anebo (v případě polských dokladů) zcela jinými subjekty, což rovněž neprokazuje, že žalobkyně zboží dodala do jiného členského státu deklarovaným odběratelům. Jak bylo výše uvedeno, na polských dokladech KW (*kwit wogowy*) a PZ (*przyjecie materialów z zewnatrz*) nejsou žalobkyně ani deklarovaní odběratelé a koneční příjemci vůbec uvedeni. Na polských dokladech připojených k fakturám, na nichž

je jako odběratel a konečný příjemce DAMIAN GIERA, jsou označeny jako příjemci společnosti Brassica Trade, TRANS, DEVELOPMENT INVESTMENT či WEGA, jako dodavatelé Oil Service, KENDALL STUDIO nebo CARBO HOLDING.

133. Žalobkyně k polským dokladům uvedla, že je předložila pouze jako důkaz o tom, že zboží bylo na území jiného členského státu přepraveno a tam váženo, nikoli jako doklad o předání a převzetí přepravovaného zboží. To ovšem neznamená, že nemohou být spolu s dalšími zjištěními zdrojem pochybností o tom, komu bylo zboží dodáno. Navíc sama žalobkyně tyto doklady předložila správci daně spolu s fakturami za účelem prokázání tvrzeného dodání zboží do jiného členského státu deklarovaným odběratelům. Pokud žalobkyně poukazuje na výpověď svědka P., podle nějž je pořízení váhy dosti nákladné, a proto v areálu bývá jedna společnost, která vlastní váhu a váží zboží na požádání zákazníka, nikterak to nevysvětluje, proč jsou na polských dokladech o vážení uvedeny společnosti, které současně potvrzují převzetí zboží na CMR listech, a další subjekty odlišné od deklarovaných odběratelů jako dodavatelé. Žalobkyně sama v průběhu daňového řízení uváděla, že jí vztahy deklarovaných odběratelů a společností označených v položce č. 24 CMR listů a na polských dokladech nejsou známy, a tyto subjekty nebyly převážně známy ani osobám, s nimiž za deklarované odběratele měla jednat, svědkům P. a O. (k dotazům ohledně těchto subjektů svědci pouze k Brassica Trade uvedli, že se jedná o polského zpracovatele, společnosti WEGA ani Oil Service žádný ze svědků neznal, svědek O. byl dotazován též na společnosti DEVELOPMENT INVESTMENT a KENDALL STUDIO, které také neznal, a na CARBO HOLDING, kterou znal „z doslechu“).
134. Nedůvodná je i dílčí námitka, že žalovaný rozšiřoval důkazní břemeno žalobkyně. Žalobkyně pomíjí podstatu věci. Tou je, že předloženými doklady neprokázala dodání svému deklarovanému odběrateli. Až teprve v reakci na vyslovené pochybnosti ohledně těchto dokladů žádal správce daně jejich vysvětlení. To se samozřejmě nemohlo obejít bez toho, aby žalobkyně vysvětlila, proč jsou na nich uvedeny jiné subjekty – včetně toho, jaké byly vztahy mezi deklarovaným odběratelem a těmito subjekty. Jinými slovy, pokud by žalobkyně předložila doklady, které by prokazovaly dodání deklarovaným odběratelům, neřešilo by se, jaké vztahy mají s dalšími subjekty. V první řadě šlo tedy vždy o to, že žalobkyně neprokázala to, co tvrdila, a ohledně čehož jí tížilo důkazní břemeno: dodání zboží deklarovaným odběratelům. Soud tedy v takovém postupu orgánů finanční správy, na rozdíl od žalobkyně, nespaturuje nezákonné „rozšiřování“ důkazního břemene. To platí i ve vztahu k deklarovaným odběratelům NEXT THEORY a LARSON CAPITAL.
135. Prokázat dodání zboží deklarovaným odběratelům nemohly ani dodací listy k fakturám, byť na některých bylo razítko deklarovaného odběratele a podpis. K některým fakturám (č. 21600538, 21600559, 21600567, 21600568, 21600574, 21600575 a 21600580) žalobkyně předložila pouze dodací listy řady BSDV, které nebyly v položkách „převzal“ a „předal“ potvrzeny. Na kopiích „dodacích listů k faktuře“, které nebyly doloženy ke všem fakturám, byl otisk razítka DAMIAN GIERA a obtížně čitelný podpis. Není patrné, kdo a kdy dodací listy k fakturám potvrdil a zda tak učinila osoba oprávněná jednat za deklarované odběratele. Dokumenty měly být patrně předávány prostřednictvím osob, jejichž oprávnění jednat za deklarované odběratele nebylo prokázáno, přičemž podpisy na jednotlivých listinách jsou na pohled odlišné. Podpisy na dodacích listech k fakturám týkajícím se dodávek DAMIAN GIERA nekorespondují s podpisy na kupních smlouvách pro dané období, byť je na nich uvedeno jméno jednatele, který měl podepsat kupní smlouvy, podpisem na prohlášení ani s nečitelnými parafami, které se (v některých případech) nachází u otisků razítek na CMR

listech. Z výpovědi svědka H. neplyne, že by dodací listy k fakturám byly potvrzovány v místě nakládky či vykládky, ač strany ve smlouvě sjednaly, že dodací list bude nejpozději současně s dodáním předmětu dodání doručen kupujícímu, který byl povinen jej potvrdit (čl. VI body 3, 5 a 7 smluv č. PR_OL_46_2016 a PR_OL_53_2016).

136. Lze souhlasit i s názorem žalovaného a správce daně, že ani předložené kopie prohlášení odběratelů pochybnosti neodstranily. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, jakou úvahou byli správce daně a žalovaný při jejich hodnocení v případě jednotlivých odběratelů vedeni (zejména body 40 a 52, 64 a 73, 85 a 94 napadeného rozhodnutí). Prohlášení pořizovatele v případě společnosti DAMIAN GIERA je datováno k 10. 12. 2016, tedy více než půl roku po realizaci posuzovaných obchodních transakcí, předtištěné položky „Jméno“ a „Funkce“ nejsou vyplněny a údaje v tabulkové části prohlášení nekorespondují s údaji v kupních smlouvách. Dle prohlášení měly být dodávky realizovány v předmětném zdaňovacím období na základě smluv PR-OL_46_2016 a PR-OL_53_2016, s čímž nekorespondují sjednané termíny ani množství dodání. Dodávky dle faktur č. 21600606 až 21600679 s daty zdanitelného plnění od 17. do 30. 5. 2016 měly proběhnout dle smlouvy PR-OL_53_2016, v níž se žalobkyně zavázala dodat 130 t surového řepkového oleje ve 20. týdnu roku 2016, přičemž fakturováno bylo dodání podstatně většího množství. Soud považuje za zásadní, že není zřejmé, kým byla předložená typizovaná prohlášení deklarovaných odběratelů podepsána a zda je podepsala osoba oprávněná jednat za deklarované odběratele. Z kopie prohlášení opatřené otiskem razítka DAMIAN GIERA (obdobně jako v případě NEXT THEORY) není patrné, jaká konkrétní fyzická osoba měla prohlášení podepsat, ačkoli i předtištěný vzor předpokládá uvedení jména a funkce, přičemž připojený podpis, který je na předložené kopii špatně čitelný, je na pohled odlišný od podpisů na dodacích listech i na kupních smlouvách (viz např. podpis na dodacím listu k faktuře č. 21600554 či na kopii smlouvy č. PR_OL_53/2016). K tomu přistupují výše popsání skutečnosti, a totiž že žalobkyně nedoložila, že jednala s osobou oprávněnou zastupovat deklarované odběratele, a svědek O., s nímž měla žalobkyně jednat, uvedl, že polské odběratele nezastupoval. Tyto skutečnosti v daném kontextu výrazně snižují důkazní hodnotu předložené kopie prohlášení. Žalobkyně navíc přes výzvu správce daně ze dne 3. 5. 2017 nedoložila ani originály předložených prohlášení. Správce daně též správně poukázal na to, že v předložených prohlášeních jsou vždy uvedeny dvě možnosti, že pořizovatel buď splnil, anebo splní své daňové povinnosti, aniž by byla konkrétní varianta vyznačena, ačkoli k datu podpisu prohlášení mělo být jednoznačné, zda bylo pořízení zboží přiznáno, podáno daňové tvrzení a zaplacená daň. Vyznačení příslušné varianty je přitom nepochybně možné provést i v ustáleném vzoru. Jak přitom vyplývá z informací polské daňové správy, deklarovaní odběratelé pořízení zboží nepřiznali. Dále správce daně poukázal na to, že prohlášení odkazují na *Potvrzení o přijetí zboží*, která nebyla předložena, a ani nebylo vysvětleno, o jaké dokumenty se má jednat. Soud má tedy vzhledem k výše uvedeným okolnostem stejně jako daňové orgány za to, že ani předložená prohlášení nebyla způsobilá odstranit vzniklé pochybnosti.
137. Soud souhlasí se správcem daně a žalovaným, že pochybnosti o údajích na CMR listech a prohlášeních a skutečném průběhu transakcí posilovala též adresa vykládky uvedená na části CMR listů (předložených k fakturám č. 21600540, 21600545, 21600548, 21600549, 21600553, 21600554, 21600567, 21600568 a 21600574) a na předloženém prohlášení pořizovatele, ul. Wolności 86, Lubrza, na které se dle zjištění správce daně náhledem na www.google.cz/maps/ nachází rodinný dům, tedy nikoli objekt určený svou povahou ke skladování či zpracování většího množství rostlinných olejů.

138. Žalobkyni lze přisvědčit v tom, že byť žalovaný není povinen výslovně reagovat na každou dílčí námitku, pokud je z napadeného rozhodnutí zřejmý jeho postoj k věci, bylo na místě, aby se vyjádřil k odvolací námitce žalobkyně, že v jiných daňových řízeních ve vztahu k jiným zdaňovacím obdobím doložila, že společnost WEGA na adrese svého sídla Przemysłowa 18, Knurów poskytuje služby spojené se skladováním řepkového oleje. Správce daně totiž poukázal i na to, že z dispozice průmyslového objektu na této adrese, která byla uvedena na CMR listu předloženém k faktuře č. 21600616 a tabulce v prohlášení označena jako místo vykládky zboží, zachyceného na veřejně dostupném mapovém portálu (letecké mapě), není patrné, že by prostory mohly sloužit k manipulaci či uskladnění většího množství oleje, což rovněž podporovalo jeho pochybnosti. Tento dílčí nedostatek odůvodnění napadeného rozhodnutí však nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. Správce daně ani žalovaný totiž nezaložili své závěry primárně na zjištěních učiněných na základě náhledu do internetových map. Závěr o neprokázání dodání zboží deklarovaným odběratelům plně ob stojí i bez tohoto podpůrného argumentu správce daně. Lze dodat, že žalobkyně netvrdila a neprokazovala, že WEGA na dané adrese poskytovala služby právě deklarovaným odběratelům a byla oprávněna za ně zboží převzít, resp. konkrétně nevysvětlila, proč je WEGA uvedena na CMR listech i na souvisejících polských dokladech a jako *kontrahent* označena CARBO HOLDING. Ani z výpovědí svědků neplyne, že se v květnu 2016 v daném místě nacházely označené nádrže v nájmu či vlastnictví konkrétních deklarovaných odběratelů, DAMIAN GIERA a NEXT THEORY.
139. Soud neshledal důvodnou ani námitku, že žalovaný postupoval v rozporu se závěry NSS vyslovenými v rozsudku ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46. Z výše uvedeného vyplývá, že údaje získané z mezinárodních dožádání nebyly jediným ani určujícím zdrojem pochybností o tom, komu bylo zboží žalobkyni dodáno. Informace zjištěné od polské daňové správy pochybnosti pouze posílily. Oproti věci řešené v uvedeném rozsudku žalobkyně nepředložila notářsky ověřená prohlášení pořizovatele, ale pouze kopie prohlášení, u nichž existovaly důvodné pochybnosti o tom, zda je podepsala osoba oprávněná jednat za deklarované odběratele. Jak též vyplývá z uvedeného rozsudku, daňový subjekt jakožto dodavatel si nemůže při svých obchodních aktivitách počínat neopatrně. To platí i ve vztahu k dalším deklarovaným odběratelům.
140. Pokud žalobkyně poukazuje na zaplacení kupní ceny, je třeba shodně s žalovaným zdůraznit, že samotná platba nemůže prokázat skutečné dodání zboží konkrétnímu odběrateli, zejména za situace, kdy správci daně vznikly z dalších důkazních prostředků pochybnosti. Na předložených bankovních výpisech je navíc ve vztahu k platbám za dodávky deklarovaným odběratelům DAMIAN GIERA a NEXT THEORY patrné pouze to, že úhrady byly provedeny z českého účtu s označením AKCENTA CZ, a.s., nikoli, kdo je konkrétně provedl (dal příkaz k úhradě). Z bodů 36 a 50 napadeného rozhodnutí vyplývá, že správce daně a žalovaný bankovní výpisy hodnotili, nezpochybnili provedení plateb, nicméně uzavřeli, že samotná platba neproazuje, že zboží bylo fakticky dodáno deklarovanému odběrateli, neboť ostatní důkazní prostředky o tom neshledali. S tímto posouzením se soud ztotožňuje. Zaplacení kupní ceny samo o sobě neproazuje, že zboží bylo skutečně dodáno deklarovanému odběrateli, natož jeho spojení s přepravou (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2022, č. j. 9 Afs 274/2020-61). Platba za zboží může být považována za jednu z indicií, že k deklarovanému plnění fakticky došlo, pokud koresponduje s dalšími důkazy. V tomto případě však nelze mít ve světle výše předestřených pochybností ani na základě přijaté platby z českého účtu s označením AKCENTA CZ za prokázané, že žalobkyně dodala zboží deklarovanému odběrateli.

141. Soud se ztotožňuje s daňovými orgány i v tom, že tvrzení žalobkyně neprokázala ani výpověď svědka H., dispečera TRANSPORTSTAV, která byla rovněž značně obecná a neplyne z ní, že by byl osobně přítomen vykládce zboží pro deklarované odběratele. Svědek zajišťoval realizaci přepravy, neznal však souvislost mezi deklarovanými odběrateli a dalšími subjekty, jež se vyskytovaly na dokladech. Obecně vypověděl, že na počátku dojde k ústní či telefonické objednávce z obchodního oddělení žalobkyně a po dohodě s klientem, kdy dostane místo určení, realizuje přepravu. Uvedl, že místo určení má od žalobkyně a od odběratele telefonicky či formou SMS, místo vykládky sděluje firma, která olej odebírá, CMR list vyplňoval řidič nebo svědek na základě objednávky od žalobkyně. Místem vykládky jsou většinou rafinerie či sklady, kde mají označené nádrže, zboží většinou přebírá „pracovník dané firmy, skladník“, u vykládky je přítomen řidič a „zaměstnanec dané firmy“. To, že se zboží předává správné osobě, ověřuje řidič na telefonním čísle, které obdrží spolu s PIN kódem od svědka, který je obdrží „od firmy, pro kterou veze řepkový olej“. Konkrétní osoby, s nimiž jednal, neuvedl. Svědek zmínil několik míst dodání v Polsku, Wrocław, Knurów, Czechowice-Dziedzice a Lubrzu, která se týkala i jiných odběratelů („PETHER“ Sp. z o.o., RED DOT Sp. z o.o., M. C., HEDONIS Sp. z o.o., VZ CORPORATION Kft., SKY CASH či pana O.). K dodávce týkající se odběratele DAMIAN GIERA v jiném zdaňovacím období až na základě nahlédnutí do předloženého CMR listu uvedl, že přepravu objednávala a hradila asi žalobkyně, místem vykládky byla Lubrza, přičemž zboží „převzal sklad Brassica Trade“. K dotazu, kdy byl CMR list potvrzen DAMIANEM GIEROU, doplnil, že na místě vykládky. Tyto informace však svědek pouze vyčetl z CMR listů, které mu dal správce daně k nahlédnutí. Neuvedl, zda se společnost, které se zboží vezlo, shodovala s deklarovanými odběrateli, zda zboží přebírali v místech dodání zaměstnanci deklarovaných odběratelů, ani od koho konkrétně obdržel telefonní číslo a PIN, jehož prostřednictvím měli řidiči ověřovat, zda bylo zboží přepraveno správné osobě.
142. Lze též souhlasit se správcem daně a žalovaným, že nejasnosti se týkaly i zajištění přepravy zboží. Žalobkyně do protokolu ze dne 23. 8. 2016 k obchodní spolupráci s DAMIAN GIERA za předchozí zdaňovací období leden až duben 2016 uvedla, že doprava byla plně hrazena kupujícím, jemuž pouze předala kontakt na dispečera přepravce TRANSPORTSTAV, čímž její role při organizaci dopravy skončila, kupující si detaily sjednával s dispečerem. Jednatel žalobkyně Ing. Ž. v protokolu ze dne 5. 10. 2016 odkazoval na dodací podmínku FCA pravidel INCOTERMS, podle níž prodávající předá celně odbavené zboží pro vývoz dopravci, kterého jmenoval kupující, a to v místě svého podnikání nebo na jiném ujednaném místě. Po předání zboží dopravci přechází riziko i další náklady spojené s přepravou do místa určení z prodávajícího na kupujícího. Tomu by odpovídala dodací podmínka FCA Kolín v předložených smlouvách. S tím však nekoresponduje skutečnost, že žalobkyně deklarovaným odběratelům fakturovala i cenu za dopravu. K tomu lze dodat, že spisová dokumentace obsahuje též faktury vydané TRANSPORTSTAV žalobkyni jako odběrateli za dopravní služby za zdaňovací období srpen 2015 s podstatně vyšší cenou, než kterou fakturovala žalobkyně deklarovaným odběratelům (TRANSPORTSTAV za dodání 25,50 tun řepkového oleje z Kolína do Lubrze v srpnu 2015 fakturovala žalobkyni částku 1 176 EUR, zatímco žalobkyně v květnu 2016 fakturovala DAMIAN GIERA za dopravu 504 EUR). Dle svědka H. dopravu objednávala u TRANSPORTSTAV žalobkyně a CMR listy vyplňovali dle její objednávky, současně ovšem vypověděl, že místo vykládky sdělila firma, které se zboží vezlo, která poskytovala i údaje k předání zboží v místě vykládky. Žalobkyně následně pouze obecně uváděla, že

dopravu organizovala ona či pořizovatel, přičemž žalobkyně domlouvala cenu, čas nakládky a místo a čas vykládky sjednával odběratel (který ovšem nebyl prokázán).

143. Pokud žalobkyně příkladmo poukázala na doklady k faktuře č. 21600554, ve vztahu k předložené kupní smlouvě soud opakuje, že existují pochybnosti o tom, kým byla podepsána (podpis je zjevně odlišný od podpisu na jiných dokladech, a to i dříve uzavřených smlouvách s deklarovaným odběratelem). Podepsaná smlouva měla být žalobkyni předána prostřednictvím svědka O., který však vypověděl, že polské odběratele nezastupoval, a svědek P., který měl mít dle svědka O. uzavřeny smlouvy s polskými odběrateli, deklarovaného odběratele ani nezminil a neuvedl konkrétní osoby, s nimiž by za něj jednal. Na předloženém prohlášení je u této dodávky odkaz na smlouvu č. PR_OL_46_2016, kterou se žalobkyně zavázala dodat 300 tun surového řepkového oleje v termínu 17. až 18. týdne roku 2016, přičemž celkové množství, které mělo být podle kopie prohlášení pořizovatele na základě této smlouvy dodáno, smluvnímu ujednání neodpovídá (je výrazně větší). Na faktuře je jako odběratel i konečný příjemce DAMIAN GIERA, nicméně na kopii CMR listu se v položce 24 nachází otisk razítka společnosti Brassica Trade, až pod ním je otisk razítka deklarovaného odběratele (výraznější, bez data a označení osoby, která razítko připojila), přičemž na polském dokladu je označena pouze Brassica Trade a OIL SERVICE. Jak upozornil správce daně, na adrese místa dodání Lubrza, ulice Wolności 86, se nachází dle veřejně dostupného mapového portálu objekt, který se jeví jako rodinný dům, nikoli jako objekt určený ke skladování či zpracování většího objemu surového řepkového oleje. Číslo plomb nedokládá, komu bylo zboží skutečně dodáno, a ani platba učiněná prostřednictvím účtu AKCENTA CZ nedokládá, že platbu za zboží zaslal na bankovní účet žalobkyně deklarovaný odběratel. Jak bylo výše uvedeno, existují pochybnosti o tom, kdo kupní smlouvu, dodací list k faktuře a prohlášení podepsal.
144. S ohledem na výše uvedené nelze souhlasit s žalobkyní, že by předložené listiny a výslechy svědků tvořily logický na sebe vzájemně navazující celek prokazující dodání zboží do jiného členského státu deklarovanému odběrateli.
145. Závěrem soud připomíná, že v rozsudku č. j. 10 Afs 64/2023-98 potvrdil NSS závěr zdejšího soudu vyslovený v rozsudku č. j. 43 Af 34/2019-101, podle nějž žalobkyně za téměř totožné důkazní situace nerozptýlila pochybnosti daňových orgánů a neprokázala dodání zboží deklarovanému odběrateli DAMIAN GIERA ve zdaňovacím období únor 2016.
146. Výše uvedené závěry lze obdobně vztáhnout také na dodávky surového řepkového oleje deklarovanému odběrateli NEXT THEORY.
147. Z obsahu daňového spisu plyne, že žalobkyně k prokázání dodání této společnosti předložila šest faktur (č. 21600626, 21600644, 21600658, 21600664, 21600673 a 21600678) a ke každé faktuře CMR listy, dodací listy, české vážní listky k výdeji, průvodky výdejem materiálu a polské doklady *kвит wagowy*. Stejně jako v případě DAMIAN GIERA byla NEXT THEORY na fakturách označena jako odběratel i konečný příjemce zboží, což však dodání deklarovanému odběrateli neprokazuje.
148. Na všech předložených CMR listech bylo v položce 24 (Zboží obdržel) razítko společnosti WEGA, která byla uvedena též na všech polských dokladech a jako její *kontrahent* byla označena CARBO HOLDING, deklarovaný odběratel na polských dokladech vůbec nefiguroval. Otisk razítka NEXT THEORY na CMR listech byl připojen až pod razítkem společnosti WEGA, pod kolonkou č. 24, nad položkou *Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu*, s nečitelným podpisem a bez uvedení, kdy, kde a kým bylo připojeno.

149. Soud souhlasí s daňovými orgány, že takto vyplněnými CMR listy nebylo za dané situace bez důvodných pochybností prokázáno uskutečnění dodání zboží deklarovanému odběrateli NEXT THEORY. K důkazní hodnotě CMR listu soud plně odkazuje na výše uvedené. Je třeba zdůraznit, že stejně jako v případě DAMIAN GIERA nebyly ani v případě NEXT THEORY údaje na CMR listech jediným zdrojem pochybností o faktickém stavu transakce.
150. Pochybnosti o dodání zboží deklarovanému odběrateli posilovala mimo jiné i výše zmíněná informace od polského správce daně, že NEXT THEORY, vzniklá v říjnu 2015 s minimálním základním kapitálem, žádné pořízení zboží z jiného členského státu nepřiznala.
151. Pokud jde o výsledky svědků O., P. a H., lze také plně odkázat na závěry vyslovené ve vztahu k DAMIAN GIERA.
152. Žalobkyně sice při ústním jednání v rámci daňové kontroly za zdaňovací období červen 2016 dne 9. 11. 2016 tvrdila, že za NEXT THEORY (stejně jako za DAMIAN GIERA) vystupoval J. O., který měl zajišťovat podpis kupní smlouvy za stranu kupující, s tím, že si jeho oprávnění ověřila na základě doložené plné moci, tvrzenou plnou moc ovšem v daňovém řízení nepředložila. Svědek O. v rámci své výpovědi naopak uvedl, že polské společnosti nezastupoval, pro nikoho z odběratelů nepracoval a byl ve smluvním vztahu pouze s panem P. Jak bylo výše uvedeno, svědek O. nebyl schopen uvést, kdo odběratele zastupoval, jak byla navázána spolupráce, kde a kdy se setkali, co bylo předmětem činnosti odběratelů, na jakých adresách provozovali činnost, zda měli provozovny či sklady, zaměstnance ani kdo zajišťoval jejich činnost ani za jakým účelem zboží pořizovali, a nebyl ani u žádných vykládek. K dotazu, na jakých adresách provozovali obchodní činnost, pouze obecně odkázal na sídlo zapsané v KRS (které ovšem bylo v případě NEXT THEORY dle sdělení polského správce daně „virtuální kancelář“). Až k dotazu zástupce žalobkyně, zda jsou mu známy společnosti DAMIAN GIERA a NEXT THEORY a zda pro ně vykonával činnost, potvrdil, že pro ně „byl vykonáván servis“, nic bližšího však neuvedl. Svědek P., který měl mít dle svědka O. uzavřenu smlouvu s *dotyčnými subjekty*, pak společnost NEXT THEORY při svém výsledku, jehož se účastnil jednatel i právní zástupce žalobkyně, kteří měli možnost klást svědkovi otázky, vůbec nezminil. Jak bylo výše uvedeno, soud se ztotožňuje s žalovaným, že výsledky svědků byly velmi obecné a neprokazují, že bylo žalobkyní převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník na deklarované odběratele.
153. Za situace, kdy nebylo doloženo oprávnění pana O. jednat za NEXT THEORY a předložena tvrzená plná moc, přičemž svědek O. uvedl, že polské odběratele nezastupoval, a svědek P. ji vůbec nezminil a neuvedl, s kým a jakým způsobem za tuto společnost jednal, lze mít pochybnosti o tom, zda za NEXT THEORY jednala oprávněná osoba a zda jí bylo zboží skutečně dodáno. K tomu přistupovalo zjištění správce daně, že podpis na předložené kupní smlouvě, na níž je jako jednatel za NEXT THEORY uveden jednatel, nestandardně označený pouze jménem *J. J.*, nikoli příjmením (*F.*), je již na pohled zcela odlišný od podpisu na předložených kopiích dodacích listů k fakturám, jenž se současně liší od parafy připojené k otisku razítka na CMR listech (ačkoli dle smlouvy měly být dodací listy doručeny spolu se zbožím).
154. Pochybnosti o průběhu obchodních transakcí podporuje i vyjádření žalobkyně, která při jednání dne 9. 11. 2016 k dotazu správce daně ohledně objednávek uvedla, že v případě NEXT THEORY postupovali podle kupní smlouvy, nicméně některá plnění (faktury č. 21600626 a 21600644) se uskutečnila ještě před datem uvedeným na předložené smlouvě

č. PR-OL_59_2016, která je datována dnem 26. 5. 2016, navíc v případě první dodávky i před termínem dodání uvedeným ve smlouvě (21. až 22. týden roku 2016). Ačkoli žalobkyně v žalobě tvrdí, že podmínky jednotlivých dodávek byly konkretizovány ústně či přes e-mail, žádnou e-mailovou korespondenci s deklarovanými odběrateli ohledně předmětných dodávek nedoložila.

155. Dodání zboží deklarovaným odběratelům jednoznačně nevyplývalo ani z dalších předložených listin, a to ani v jejich souhrnu. V průvodkách výdejem materiálu je sice jako odběratel uvedeno „NEXT“, stejně jako v poznámce na českých vážních lístcích, jde ale o dokumenty vyhotovené žalobkyní, a proto nemohou dodání deklarovanému odběrateli obdobně jako žalobkyní vystavené faktury prokázat. Na žádných polských dokladech (KW) nejsou žalobkyně ani NEXT THEORY vůbec uvedeny, a nemohou tedy dodání zboží NEXT THEORY prokázat. Stejně jako v případě DAMIAN GIERA nemohly dodání zboží deklarovanému odběrateli prokázat ani dodací listy k fakturám, byť na nich bylo razítko deklarovaného odběratele. Lze totiž souhlasit s žalovaným, že není patrné, kdo a kdy dodací listy k fakturám potvrdil a zda tak učinila osoba oprávněná jednat za deklarované odběratele. Dokumenty měly být patrně předávány prostřednictvím osob, jejichž oprávnění jednat za deklarované odběratele nebylo prokázáno, přičemž podpisy na jednotlivých listinách jsou na pohled odlišné. Podpisy na dodacích listech k fakturám týkajícím se dodávek NEXT THEORY (stejně jako DAMIAN GIERA) nekorespondují s podpisy na kupních smlouvách pro dané období, byť je na nich uvedeno jméno jednatele, který měl podepsat kupní smlouvy, ani s nečitelnými parafami, které se nachází u otisků razítek na CMR listech (pokud jimi byly opatřeny). Z výpovědi svědka H. nelyne, že by dodací listy k fakturám byly potvrzovány v místě nakládky či vykládky, ačkoli strany ve smlouvě sjednaly, že dodací list bude nejpozději současně s dodáním předmětu dodání doručen kupujícímu, který byl povinen jej potvrdit. Argumentace žalobkyně, že žalovaný považuje za dostatečné razítko společnosti a podpis bez uvedení jména konkrétní fyzické osoby u osob uvedených v položce č. 24 na CMR listech, neodpovídá napadenému rozhodnutí. Žalovaný ani správce daně z otisku tohoto razítka nevyvodily závěr, že tyto společnosti byly skutečnými odběrateli. Šlo pouze o jedno ze zjištění, které zakládalo pochybnosti o průběhu transakcí tak, jak byl deklarován.
156. Stejně jako v případě deklarovaného odběratele DAMIAN GIERA lze souhlasit i s názorem žalovaného a správce daně, že ani po výzvě správce daně předložená kopie prohlášení pořizovatele pochybnosti neodstranila. Jak bylo výše uvedeno, z napadeného rozhodnutí vyplývá, jakou úvahou byl žalovaný při hodnocení prohlášení veden (viz zejména bod 64 napadeného rozhodnutí). Obdobně jako v případě prohlášení DAMIAN GIERA nejsou na předložené kopii typizovaného prohlášení NEXT THEORY vyplněny ani předtištěné položky „Jméno“ a „Funkce“ a není patrné, kým bylo prohlášení s přílohou sestavenou patrně na základě CMR listů podepsáno a zda je podepsala osoba oprávněná jednat za deklarovaného odběratele. Z kopie prohlášení s otiskem razítka NEXT THEORY není patrné, jaká konkrétní fyzická osoba měla prohlášení podepsat, přičemž připojený podpis je na předložené kopii velmi špatně čitelný a je na pohled odlišný od podpisů na dodacích listech (viz např. podpis na dodacím listu k faktuře č. 21600626). K tomu přitom přistupuje skutečnost, že žalobkyně nedoložila tvrzenou plnou mocí pro J. O. a tento svědek v rozporu s tvrzením žalobkyně o existenci plné moci vypověděl, že polské odběratele nezastupoval. Tyto skutečnosti v daném kontextu výrazně snižují důkazní hodnotu předložené kopie prohlášení. Stejně jako v případě prohlášení DAMIAN GIERA žalovaný přílehavě poukázal i na další okolnosti (např. nepředložení originálu, nevyznačení varianty ohledně splnění

- daňové povinnosti, odkaz na *Potvrzení o přijetí zboží*, který nebyl vysvětlen). Nelze též přehlédnout, že dodávky vyjmenované v prohlášení ani plně nekorespondují s kupní smlouvou s NEXT THEORY, na kterou odkazuje, pokud jde o data zdanitelných plnění, datum podpisu smlouvy a termín dodání (dodávky, jichž se týkají faktury č. 21600626 a 21600644, se měly uskutečnit před datem uvedeným na smlouvě č. PR-OL_59_2016, první dodávka navíc i před obdobím dodání vymezeným ve smlouvě).
157. Také k žalobkyní namítanému zaplacení kupní ceny soud plně odkazuje na výše uvedené ve vztahu k DAMIAN GIERA. Úhrada provedená z českého účtu s označením AKCENTA CZ, u níž není patrné, kdo dal k jejímu provedení příkaz, nemohla odstranit pochybnosti správce daně a prokázat (byť i ve spojení s dalšími důkazy) dodání zboží NEXT THEORY.
158. Soud se tedy ztotožňuje s žalovaným a správcem daně, že ani v případě NEXT THEORY žalobkyně bez důvodných pochybností neprokázala, že surový řepkový olej dodala do jiného členského státu právě deklarovanému odběrateli.
159. Také ve vztahu k LARSON CAPITAL, kterou žalobkyně označila na fakturách jako odběratele a konečného příjemce zboží, je třeba zopakovat, že faktury nejsou způsobilé prokázat skutečné dodání deklarovanému odběrateli, o němž vznikly důvodné pochybnosti. Žalobkyně dále předložila CMR listy, na nichž je obdržení zboží potvrzeno razítky odlišných subjektů, zčásti obtížně čitelnými, a to AMOS (CMR listy k fakturám č. 21600629, 21600631, 21600637, 21600638, 21600646, 21600671 a 21600672) a LOGISTYK (k fakturám č. 21600555, 21600556, 21600557, 21600563, 21600581, 21600582, 21600587, 21600589, 21600590, 21600591, 21600593, 21600594, 21600595, 21600597, 21600608, 21600609, 21600610, 21600611, 21600629, 21600630, 21600636, 21600656, 21600657 a 21600665). Otisk razítka LARSON CAPITAL se nachází zpravidla nad položkou *Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu* pod razítky výše uvedených subjektů, bez uvedení podepisující osoby, místa a data potvrzení (na CMR listech k fakturám č. 21600555 a 21600557 se otisk razítka LARSON CAPITAL nenachází). Na žádném z polských dokladů není deklarovaný odběratel uveden. Na dokladech řady WZ je uvedena Dreamway Investment jako *dostawca* a AMOS jako *odbiorca* (k fakturám č. 21600629, 21600631, 21600637, 21600638, 21600646, 21600671 a 21600672), respektive Wroslavia – BIO a jako klient WROEL (faktury č. 21600533, 21600557, 21600581, 21600582, 21600589, 21600590, 21600591, 21600594, 21600595, 21600597, 21600608, 21600609, 21600610, 21600611, 21600636, 21600656, 21600657, 21600665), případně Wroslavia – BIO s tím, že klient není uveden (faktury č. 21600555, 21600556, 21600563, 21600587, 21600593, 21600630), přičemž některé doklady byly dále potvrzené otiskem razítka LOGISTYK. Soud souhlasí s žalovaným, že výše popsáním způsobem vyplněné CMR nemohly *prima facie* doložit, že skutečným příjemcem zboží byla LARSON CAPITAL. K důkazní hodnotě CMR listů soud plně odkazuje na výše uvedené k deklarovanému odběrateli DAMIAN GIERA.
160. Též v případě LARSON CAPITAL pochybnosti o skutečném odběrateli posilovalo i zjištění od polské daňové správy, že LARSON CAPITAL nepřiznala žádné intrakomunitární transakce. Registrované sídlo bylo pouze virtuální kanceláři určenou k přebírání korespondence, společnost byla založena na podzim 2015 s minimálním základním kapitálem, neměla žádné sklady ani zaměstnance a přes výzvu polského správce daně neposkytla žádné vysvětlení k předmětným transakcím (viz č. j. 4573980/18/2113-60561-201145).

161. Obdobně jako v případě předchozích deklarovaných odběratelů pochybnosti podporovala též skutečnost, že žalobkyně nedoložila, že by jednala s osobou oprávněnou jednat za deklarovaného odběratele. Dle tvrzení žalobkyně při jednání dne 9. 11. 2016 měl za LARSON CAPITAL jednat pan H., který měl též zajistit podpis kupní smlouvy, žádným dokladem o oprávnění pana H. jednat za LARSON CAPITAL však žalobkyně nedisponovala a správci daně jej ani následně nepředložila. Podpis na kupní smlouvě za deklarovaného odběratele, za něhož měl jednat jednatel M. A., je na pohled odlišný od podpisu na předložené kopii prohlášení pořizovatele, které měla podepsat táž osoba.
162. Dodání zboží deklarovaným odběratelům jednoznačně nevyplývalo ani z dalších listin předložených k fakturám, a to ani v jejich souhrnu. Identitu odběratele nemohou v případě pochybností z povahy věci prokázat (stejně jako vystavené faktury) ani další listiny vystavené toliko žalobkyní či dalšími odlišnými subjekty (polské doklady). Prokázat dodání zboží nemohly ani „dodací listy k faktuře“ (dodací listy řady BSDV nebyly nikým potvrzeny), byť na nich bylo razítko deklarovaného odběratele a nečitelná paraafa, neboť není patrné, kdo a kdy dodací listy k fakturám potvrdil a zda tak učinila osoba oprávněná jednat za deklarovaného odběratele, ačkoli dle smluvního ujednání byl kupující povinen potvrdit dodací list čitelným jménem a podpisem (čl. VI bod 7). Podpisy jsou přitom odlišné od podpisu na následně předloženém prohlášení pořizovatele.
163. Lze souhlasit i s názorem žalovaného a správce daně, že obdobně jako v případě DAMIAN GIERA a NEXT THEORY nemohla pochybnosti odstranit ani předložená kopie prohlášení pořizovatele. I v tomto případě žalovaný uvedl, jakou úvahou byl veden (viz bod 85) a soud se s jeho závěry ztotožňuje. Být na kopii prohlášení je uvedeno jméno a příjmení jednatele, podpis je na pohled odlišný od podpisu na kupních smlouvách, jež měl podepisovat stejný jednatel, a lze mít tedy pochybnosti o tom, zda byly listiny podepsány osobou oprávněnou jednat za LARSON CAPITAL, i vzhledem k tomu, že žalobkyně nedisponovala žádným dokladem o oprávnění pana H. jednat za LARSON CAPITAL a neuvedla jinou konkrétní osobu oprávněnou jednat za deklarovaného dodavatele, s níž by dodávky sjednávala. Žalobkyně navíc přes výzvu správce daně nedoložila ani originál prohlášení. Stejně jako v ostatních prohlášeních nebylo v typizovaném prohlášení vyznačeno, zda pořizovatel splnil daňové povinnosti, a žalobkyně nepředložila *Potvrzení o přijetí zboží*, na které potvrzení odkazuje, ani nevysvětlila, o jaký dokument se mělo jednat. Dodávky vyjmenované v prohlášení stejně jako v případě prohlášení předložených ve vztahu k NEXT THEORY a DAMIAN GIERA nekorespondují s kupními smlouvami, které jsou u nich označeny, například objem dodávek, u nichž je odkaz na smlouvu č. PR_OL_50_2016, dosahuje podstatně většího množství, než bylo sjednáno (tj. 175 t v 19. týdnu), a smlouva č. PR_OL_54_2016, na kterou tabulka odkazuje, nebyla ani předložena. Ačkoliv žalobkyně v žalobě uvedla, že podmínky jednotlivých dodávek byly konkretizovány ústně či přes e-mail, žádnou e-mailovou korespondenci s deklarovanými odběrateli ohledně předmětných dodávek nedoložila. Úhradou kupní ceny se žalovaný zabýval v bodu 93, v němž vysvětlil, že úhrada kupní ceny neprokazuje, komu bylo zboží skutečně dodáno, s čímž se soud ztotožňuje. K významu úhrady kupní ceny soud odkazuje na shora uvedené ve vztahu k deklarovanému odběrateli DAMIAN GIERA. Také ve vztahu k výsledku svědka H., který se o společnosti LARSON CAPITAL a konkrétním dodávkám pro tohoto odběratele nezmiňoval, lze odkázat na výše uvedené.
164. Lze tedy uzavřít, že stejně jako v případě DAMIAN GIERA a NEXT THEORY ani v případě deklarovaného odběratele LARSON CAPITAL žalobkyně pochybnosti správce

daně nerozptýlila a neprokázala, že došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem na tuto osobu povinnou k dani, a spojení takového dodání s přepravou.

165. Soud neshledal, že by daňové orgány při hodnocení provedených listinných důkazů porušily zásadu volného hodnocení důkazů, pokud na jejich základě dospěly k závěru o neprokázání dodání zboží deklarovaným odběratelům. Správce daně i žalovaný hodnotili všechny důkazy (včetně žalobkyní předložených smluv, dodacích listů, bankovních výpisů a kopií prohlášení) samostatně i ve vzájemných souvislostech. Na základě podrobně popsanych úvah řádně odůvodnili závěr, že žalobkyně neprokázala, že zboží bylo dodáno deklarovaným odběratelům. Je to naopak žalobkyně, která některé podstatné okolnosti, na které poukázaly daňové orgány, zcela pomíjí (např. nedoložení tvrzené plné moci deklarovaných odběratelů pro osoby, s nimiž za žalobkyni jednala její obchodní ředitelka, zjevná odlišnost podpisů na předložených listinách, nepředložení originálu listin). Soud souhlasí s žalovaným a správcem daně, že z předložených listin věrohodně nevyplývá, že žalobkyně zboží dodala do jiného členského státu odběratelům, které uvedla v předložených fakturách.
166. Bylo přitom na žalobkyni, aby si ve svém zájmu zajistil důkazy, kterými bude schopna prokázat uskutečnění plnění v souladu s daňovými doklady. K tomu NSS v rozsudku ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232, uvedl, že *„každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění eventuálních práv a povinností dle příslušných ustanovení zákona o DPH“*. Je na daňovém subjektu, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje, uzpůsobil tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní (rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, bod 38).

Požadavek na provedení mezinárodního dožádání

167. Co se týče návrhu žalobkyně na zjištění vztahů subjektů označených na předložených dokladech prostřednictvím mezinárodního dožádání a deklarovaných odběratelů, není procesní vadou, pokud daňové orgány na základě návrhu žalobkyně, který vznesla ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 29. 5. 2018, nepodaly žádost o mezinárodní výměnu informací o dalších společnostech, které se vyskytují na CMR listech a polských dokladech. Žalobkyně netvrdila, že by dodávala zboží do jiného členského státu jiným osobám než deklarovaným odběratelům. Relevantní skutečnost, že žalobkyně dodala zboží deklarovanému odběrateli, nemohla být prokázána informacemi o jiných subjektech. Žalobkyně měla široký prostor, aby vysvětlila, z jakého důvodu se na převážné většině CMR listů objevuje potvrzení o převzetí jinými společnostmi, které jsou též na polských dokladech z místa dodání, či jiným způsobem prokázala dodání deklarovaným odběratelům. Lze souhlasit s názorem žalovaného, že žalobkyně nevysvětlila, jakou pozici v posuzovaných obchodních transakcích měly jiné společnosti uvedené na CMR listech zastávat. Pouze vyjádřila domněnku, že se mohlo jednat o obchodní partnery deklarovaných odběratelů. Roli jiných subjektů neznala a ani se svých odběratelů nedotázala, proč jsou uvedeny na CMR listech. Namísto toho, aby sama vynaložila snahu objasnit údaje na CMR listech, pouze navrhla provedení dalších mezinárodních dožádání.
168. Žalobkyně přitom ani nekonkretizovala, co hodlala mezinárodním dožádáním prokázat. Jak konstatoval NSS v bodu 30 rozsudku č. j. 10 Afs 64/2023-98, žalobkyně *„po daňových orgánech požadovala, aby na základě mezinárodního dožádání zjistily možné (stěžovatelkou neupřesněné) obchodní vztahy mezi tvrzenými odběrateli a třetími osobami. Stěžovatelka tedy*

nenavrhovala důkaz – prostředek k ověření určitých tvrzení. Po daňových orgánech v zásadě chtěla, aby zjistily, co má stěžovatelka o dodání zboží tvrdit, tedy aby zjistily, kdo a proč (na základě jakého oprávnění) stěžovatelčiny dodávky přebíral. Daňové orgány proto neudělaly chybu, jestliže stěžovatelkou navrhované mezinárodní dožádání neprovedly.“

169. Je přitom třeba souhlasit se žalovaným, že důkaz o tom, že podmínky stanovené v § 64 odst. 1 zákona o DPH jsou splněny, musí předložit osoba, která se domáhá osvobození od DPH.
170. Meziúčetní výměna informací v rámci správy daní nebyla zavedena proto, aby umožnila daňovým subjektům získat dodatečné důkazy, které si měly samy dříve zajistit, aby doložily splnění podmínek pro přiznání osvobození (viz též rozsudek č. j. 1 Afs 53/2023-76, bod 44). K tomu lze odkázat na body 103 až 105 rozsudku Soudního dvora ve věci *Enteco Baltic*. V něm Soudní dvůr konstatoval, že „pokud jde o plnění uvnitř Společenství, z judikatury Soudního dvora vyplývá, že v případě, že dodavatel není s to předložit důkazy nezbytné k tomu, aby bylo možné konstatovat, že byly splněny podmínky pro osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně, daňové orgány členského státu odesláním či přepravou zboží nemají povinnost vyžádat si informace od orgánů členského státu určené na základě ustanovení nařízení č. 1798/2003 týkajícího se režimu výměny informací mezi orgány daňové správy členských států (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. dubna 2010, *X a fiscale eenheid Facet-Facet Trading*, C-536/08 a C-539/08, EU:C:2010:217, bod 37, jakož i obdobně rozsudek ze dne 27. září 2007, *Twoh International*, C-184/05, EU:C:2007:550, body 28, 34 a 38). Takový výklad lze použít i ve vztahu k nařízení č. 904/2010, které se v souladu se svým článkem 62 druhým pododstavcem použije od 1. ledna 2012 a kterým se na základě jeho článku 61 prvního pododstavce zrušuje od téhož data nařízení č. 1798/2003. Jak totiž vyplývá konkrétně z bodů 3, 4 a 7 odůvodnění nařízení č. 904/2010, jeho cílem je boj proti podvodům s DPH a vyhýbání se daňové povinnosti a pomoc pro správné vyměňování DPH. Za tímto účelem uvedené nařízení stanoví v čl. 1 odst. 1 druhém pododstavci pravidla a postupy, jež umožňují příslušným orgánům členských států spolupráci a vzájemnou výměnu všech informací, které mohou pomoci správně vyměřit DPH, kontrolovat správné uplatňování DPH, zejména u plnění uvnitř Společenství, a bojovat proti podvodům souvisejícím s DPH. Článek 7 odst. 1 téhož nařízení konkrétně stanoví, že za tímto účelem poskytne dožádaný orgán na žádost vnitrostátního orgánu veškeré informace, které mohou pomoci správně vyměřit DPH. Článek 54 odst. 1 uvedeného nařízení stanoví meze pro výměnu těchto informací mezi vnitrostátními orgány, které nejsou povinny poskytovat požadované informace za všech okolností. Jelikož toto nařízení neobsahuje v tomto směru výslovné ustanovení, nezakládá osobě povinné k dani zvláštní nárok na to požadovat předání informací v případě, že sama není s to předložit důkazy, které by dokládaly její nárok na osvobození od DPH (viz obdobně rozsudek ze dne 27. září 2007, *Twoh International*, C-184/05, EU:C:2007:550, body 30 až 34).“
171. Z těchto závěrů vychází též judikatura NSS, která potvrzuje, že daňový subjekt se nemůže dovolávat povinnosti správce daně obstarat důkaz o uskutečnění intrakomunitárního dodání od správce daně z jiného členského státu, neboť důkazní povinnost ohledně prokázání dodání do jiného členského státu osobě povinné k dani spočívá v první řadě na odesílateli zboží (viz rozsudek NSS ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45). Jinými slovy není zde založeno subjektivní právo, jež by se cestou přímého či nepřímého účinku mohly domáhat osoby dotčené postupy vnitrostátních správců daně, ale jen oprávnění samotného správce daně dle svého uvážení učinit takové mezinárodní dožádání. Soud tímto nepochybně, že v řízení před správcem daně může v konkrétní situaci vyplynout povinnost správce daně využít tuto možnost. Jak bylo výše uvedeno, důkazní povinnost žalobkyně nelze přenášet

na správce daně jiných členských států, zvláště pak za situace, kdy ani neuvedla, jaká konkrétní tvrzení hodlala mezinárodním dožádáním prokázat. Za takové nelze považovat „ověření obchodního vztahu“. U deklarovaných odběratelů mezinárodní dožádání učiněna byla, ovšem informacemi získanými od polské daňové správy byly pochybnosti ještě prohloubeny.

172. Žalobkyně nekonkretizovala, co hodlala mezinárodním dožádáním prokázat. Dožádání mělo směřovat pouze k objasnění vztahů mezi deklarovanými odběrateli žalobkyně, na nichž trvala, a třetími osobami figurujícími na CMR listech, resp. dalších dokladech, které žalobkyně neznala. Případný výstup dožádání by tak neměl žádný vliv na prokázání toho, komu (jinému) zboží žalobkyně dodala, a zda byla tato jiná osoba v postavení plátce daně.
173. Daňové orgány tedy nepochybily, jestliže žalobkyní navržené mezinárodní dožádání neprovedly. K tomuto závěru dospěl NSS též v rozsudcích č. j. 5 Afs 8/2024-80 a č. j. 5 Afs 18/2024-77. Námitka týkající se neprovedení mezinárodních dožádání tedy není důvodná.

Existence indicií o jiném než deklarovaném odběrateli v postavení osoby povinné k dani

174. Žalobkyně nerozptýlila pochybnosti správce daně a neprokázala, že by zboží dodala do jiného členského státu právě deklarovaným odběratelům. Bylo proto třeba posoudit, zda i tak nebylo namístě osvobodit plnění od daně z důvodu, že bylo zboží bezpochyby dodáno do jiného členského státu osobě povinné k dani (viz rozsudek *B2 Energy*). V tomto ohledu soud odkazuje na závěry zrušujícího rozsudku.
175. Jak vysvětlil NSS, z judikatury Soudního dvora nelze dovodit, že by správce daně musel prokazovat, že skutečný odběratel nebyl osobou povinnou k dani. Tím by bylo zcela převráceno důkazní břemeno, jak ho konstruuje daňový řád. Ačkoliv lze prokázat, že zboží bylo dodáno osobě povinné k dani, která nebyla uvedena na daňovém dokladu, tuto skutečnost musí stále prokazovat daňový subjekt, pokud není ze skutkových okolností zřejmá. Neunesení důkazního břemene postačuje k odepření nároku na osvobození od daně, aniž by bylo nutné prokazovat, že odběratel v postavení osoby povinné k dani jistě nebyl. Z rozsudku *B2 Energy* totiž vyplývá pouze to, že 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.
176. Ke zrušení napadeného rozhodnutí by tedy byl v návaznosti na rozsudek *B2 Energy* důvod pouze tehdy, pokud by existovaly alespoň skutkové indicie nasvědčující, že odběratel mohl mít postavení osoby povinné k dani. Vzhledem k tomu, že skutkové indicie poukazující na osobu odlišnou od deklarovaného odběratele v tomto případě nevyplývaly ze spisu, bylo na žalobkyni, aby takové skutkové indicie uvedla, což ovšem neučinila, ač k tomu měla prostor (viz bod 43 zrušujícího rozsudku). Jak bylo již výše uvedeno, ze samotné vysoké hodnoty plnění a jeho množství, na které žalobkyně poukazovala, nelze paušálně dovodit, že žalobkyně dodala sporná plnění osobě povinné k dani (viz bod 44 zrušujícího rozsudku).
177. Stále platí, že žalobkyně měla prokázat, že odběratelé byli osobou povinnou k dani. Pouze za výjimečných okolností, které v daném případě nenastaly, není třeba prokázat konkrétní subjekt v takovém postavení. Nelze požadovat, aby tyto skutečnosti správce daně vyhledával za daňový subjekt. Nelze též umožnit, aby daňové subjekty své nároky uplatňovaly „alibisticky“ podle toho, jak se bude řízení vyvíjet, a k jakému závěru soudy (resp. daňové orgány) dospějí.

178. K poukazu žalobkyně na subjekty, které se objevily na některých předložených polských dokladech a CMR listech, soud opakuje, že všechny tyto subjekty (WEGA, Wratislavia – BIO, LOGISTYK) i doklady, na kterých jsou uvedeny, byly již dříve součástí daňového spisu, který NSS podrobil skutkovému posouzení a na jehož základě dospěl k závěru, že neobsahuje žádné skutkové indicie ukazující na jiné než deklarované odběratele v jiném členském státu a daňové orgány neměly k dispozici alespoň indicie svědčící tomu, že odběratelé žalobce byli v jiném členském státě osobami povinnými k DPH. Tímto závěrem je nyní soud vázán.
179. Pouze nad rámec tak soud dodává, že nelze zaměňovat nesrovnalosti, které ve svém souhrnu vyvolávaly pochybnosti o tom, zda bylo zboží skutečně dodáno žalobkyní deklarovaným odběratelům, a indicie ukazující na existenci jiného skutečného odběratele sporných plnění v postavení plátce DPH. Žalobkyně poukázala pouze na to, že na některých z předložených listin (polských vážních lístcích a CMR listech) byla označena společnost WEGA, případně Wratislavia – BIO nebo LOGISTYK. To však samo o sobě bez jakéhokoli bližšího vysvětlení ze strany žalobkyně nesvědčí o tom, že právě tyto společnosti od žalobkyně odebraly sporné plnění, zejména v situaci, kdy se na CMR listech i polských dokladech vyskytovaly též další subjekty, přičemž dodání těmito žalobkyní nově označeným subjektům bylo (bez jakéhokoli rozumného vysvětlení) v rozporu s jinými žalobkyní v daňovém řízení předloženými listinami (např. kupní smlouvy, dodací listy k fakturám či prohlášení o pořízení zboží, byť o nich panovaly pochybnosti), přičemž žalobkyně ani netvrdila, že by kdy jednala s osobami oprávněnými jednat za tyto společnosti. Pokud žalobkyně poukazuje na to, že svědek H. ve své výpovědi potvrdil přepravu do Knurowa, kde je sklad společnosti WEGA, je třeba konstatovat, že daňové orgány nepochybněvaly, že zboží bylo přepraveno do Knurowa. S ohledem na zjištěné nesrovnalosti zde byly pochybnosti o tom, komu bylo zboží ve skutečnosti žalobkyní dodáno a jak obchodní transakce probíhaly, přičemž důkazní břemeno ohledně prokázání odběratele tížilo žalobkyni. Pouhé označení dalších subjektů na některých dokladech nemůže vyvolat povinnost daňových orgánů ve vztahu k těmto subjektům dále zkoumat, zda byly naplněny podmínky pro osvobození od DPH. To platí tím spíše, že žalobkyně byla v daňovém řízení na subjekty uvedené na CMR listech a polských dokladech dotazována a opakovaně tvrdila, že o jejich roli nemůže nic bližšího uvést, neboť s nimi nebyla v žádném vztahu a žádné plnění jim neposkytla. Ve vztahu ke společnosti WEGA, kterou zmínila při jednání soudu jako alternativního odběratele namísto deklarovaného odběratele DAMIAN GIERA (byť na CMR listech a polských dokladech se v případě tohoto deklarovaného odběratele vyskytovala i řada dalších subjektů, které jako alternativní odběratele neoznačila) a NEXT THEORY, v odvolání a v žalobě tvrdila, že se mělo jednat o subjekt poskytující skladovací služby pro další osoby, přičemž subjekty na polských dokladech mohly například poskytovat pouze vážení. Za této situace nemohly daňovými orgány zjištěné nesrovnalosti samy o sobě bez jakéhokoli vysvětlení ze strany žalobkyně představovat skutkové indicie ukazující na alternativního odběratele.
180. Soud tedy v souladu se závěry zrušujícího rozsudku shrnuje, že daňové orgány neměly k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný odběratel daňového subjektu měl postavení osoby povinné k dani, respektive že z daňového spisu nevyplývaly skutkové indicie svědčící o tom, že odběratelé žalobkyně byli v jiném členském státě osobami povinnými k DPH, a žalobkyně takové skutkové indicie poukazující na osobu odlišnou od deklarovaného odběratele ani v návaznosti na závěry rozsudku *B2 Energy* netvrdila a neprokázala. Nebyl proto důvod pro vrácení věci do daňového řízení.

Posuzování dobré víry

181. Žalobkyně též namítla, že z napadeného rozhodnutí nevyplývá, proč se žalovaný zabýval otázkou její dobré víry, přičemž dle názoru žalobkyně neměla být dobrá víra zkoumána. Ani tato námitka není důvodná.
182. Žalovaný vysvětlil důvody, proč se zabýval dobrou vírou žalobkyně, obecně v bodě 21 napadeného rozhodnutí, a její existenci poté zkoumal ve vztahu ke každému z odběratelů zvláště v bodě 53 (DAMIAN GIERA), bodě 74 (NEXT THEORY) a bodě 95 (LARSON CAPITAL) napadeného rozhodnutí. Soud považuje úvahy žalovaného za přezkoumatelné, logické, podložené relevantní judikaturou a plně se s nimi ztotožňuje.
183. Dobrou víru daňového subjektu je při posuzování oprávněnosti osvobození dodání zboží do jiného členského státu nutno zkoumat vždy, i pokud nebylo prokázáno splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození (viz rozsudky Soudního dvora *Teleos* či *Mecsek-Gabona*). Jak uvedl Soudní dvůr v rozsudku *Teleos*, „není v rozporu s právem Společenství požadovat, aby dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu (...). Okolnosti, že dodavatel jednal v dobré víře, že přijal všechna opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, a že je vyloučena jeho účast na podvodu, tudíž představují důležité skutečnosti pro určení možnosti uložit tomuto dodavateli povinnost zaplatit DPH a posteriori. Čl. 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice je třeba vykládat v tom smyslu, že brání tomu, aby příslušné orgány členského státu dodání uložily dodavateli, který jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující prima facie jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství, povinnost doplatit DPH za toto zboží, jestliže se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, aniž by nicméně byla prokázána účast tohoto dodavatele na podvodu, pokud dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že dodání uvnitř Společenství, které provádí, jej nepovedou k účasti na takovém podvodu.“ Výše uvedené závěry se plně uplatní i ve vztahu k čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH.
184. Osvědčí-li tedy daňový subjekt svoji dobrou víru ohledně faktického dodání do jiného členského státu, která bude z povahy věci odvislá zejména od toho, jakými důkazními prostředky disponoval v době dodání, jsou orgány finanční správy oprávněny daňovému subjektu neuznat jím nárokové osvobození od daně, pouze pokud prokážou zapojení daňového subjektu do podvodného jednání (viz rozsudek *Teleos*, na který navazuje i judikatura NSS, srov. např. rozsudek NSS 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). V rozsudku ze dne 13. 10. 2021, č. j. 10 Afs 92/2021-67, NSS dále upozornil, že důkazní břemeno na finanční orgány přechází až po splnění obou podmínek uvedených v bodu 7 tohoto rozsudku. V něm NSS konstatoval, že k úspěšnému uplatnění nároku na osvobození od daně postačí, pokud dodavatel a) poskytl *prima facie* (prvotní, na prvý pohled myslitelný) důkaz o dodání zboží do jiného členského státu a zároveň b) byl v dobré víře ohledně toho, že zboží bylo skutečně přepraveno. Takovému dodavateli lze následně uložit povinnost doplatit DPH jen v případě, že daňové orgány unesou důkazní břemeno a prokážou, že dodavatel byl zapojen do daňového podvodu (srov. též rozsudek č. j. 8 Afs 78/2012-45, body 46 a 63).
185. Z výše uvedeného je zřejmé, že je to žalobkyně, která převrací logiku posuzování dobré víry. Podle žalobkyně nelze dobrou víru zkoumat, pokud není postaveno na jisto, že nastala skutečnost, ohledně které se má uplatnit. Je to ale přesně naopak. Právě protože nebylo prokázáno splnění hmotněprávních podmínek osvobození, bylo třeba se zabývat tím, zda

žalobkyně nebyla alespoň v dobré víře v to, že je splnila. Žalovaný tedy nekonstruuje žádnou novou podmínku pro osvobození od daně. Pouze v souladu s judikaturou Soudního dvora a NSS posuzoval, zda může odepřít nárok na osvobození od daně, i když jej žalobkyně neprokázala. Žalobkyní předložené důkazy se přitom ukázaly jako nepravdivé, jak předpokládá rozsudek *Teleos*. K tomu, že se žalovanému podařilo zpochybnit jejich věrohodnost a žalobkyně jeho pochybnosti nevyvrátila, soud odkazuje výše na odůvodnění k jednotlivým odběratelům.

186. Soud souhlasí s žalovaným a správcem daně, že žalobkyně za daných okolností nemohla být v dobré víře, že dodávky zboží skutečně proběhly, jak deklarovala, neboť jí nedostatky předložených dokladů musely být zřejmé již při jejich obdržení a nepodnikla odpovídající kroky k zajištění dostatečných důkazních prostředků k prokázání oprávněnosti nároku na osvobození od DPH podle § 64 zákona o DPH.
187. Žalobkyni muselo být po převzetí prvních CMR listů zřejmé, že společnosti potvrzující převzetí zboží a uvedené na polských dokladech jsou odlišné od deklarovaného odběratele, případně že přijetí zboží nebylo nikým potvrzeno. Jistě bylo v jejích silách coby dodavatele zboží požadovat potvrzení, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu deklarovanému obchodnímu partnerovi. Žalobkyně se nezajímala o další osud zboží, přestože z CMR listů a dalších listin bylo patrné, že zboží má být dodáváno dalším subjektům, a deklarovaný odběratel tedy nebyl jeho konečným příjemcem, jak deklarovala na daňových dokladech (pokud vůbec příjemcem zboží byl). 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 v místě dodání zboží. Pokud CMR listy vykazovaly nedostatky, např. nebyly vůbec potvrzeny nebo se na nich a na polských dokladech vyskytovaly odlišné subjekty, mohla požadovat vysvětlení a další důkazy, které by dodání zboží deklarovaným odběratelům dokládaly. Jestliže žalobkyně dopravu neuskutečňovala vlastními silami, měla tím spíše dbát na to, aby disponovala věrohodnými doklady o tom, že dodávka zboží (dle smlouvy s dodací podmínkou FCA) byla uskutečněna tak, jak bylo deklarováno, a aby si osud zboží a předkládání dokladů ho osvědčujících zajistila např. smluvním ujednáním s odběratelem či přepravcem. Je přitom v zájmu daňového subjektu, aby si opatřil takové podklady, které splnění hmotněprávních podmínek tak, jak deklaruje, prokáží. Žalobkyně si počínala velmi neobezřetně, jestliže přes vysokou hodnotu transakcí nepožadovala ani prokázat oprávnění pana H. k zastupování LARSON CAPITAL. Nemohla tedy ani s jistotou vědět, s kým jedná a koho tato osoba zastupuje. Hodnověrně neosvědčila ani oprávnění J. O. k jednání za NEXT THEORY a DAMIAN GIERA (plnou moc, kterou zmínila ve svém vyjádření, nikdy nedoložila). Žalobkyně tak nemohla být v dobré víře, že jedná s oprávněnými osobami a že bude schopna předloženými listinami prokázat skutečného příjemce zboží, jehož dodání mělo být osvobozeno od DPH. Jak bylo výše uvedeno, podpisy na kupních smlouvách s DAMIAN GIERA k tomuto zdaňovacímu období byly přitom zcela zjevně odlišné od podpisu na smlouvě dřívějšího data, kterou měla podepsat táž osoba. Ve smlouvě s NEXT THEORY nebylo uvedeno ani příjmení jednatele, což neopravila ani osoba, která smlouvu opatřila nečitelným podpisem. Navíc dodávky předcházely uzavření smlouvy a žalobkyně neuvedla, jak a s kým byly sjednány. Žalobkyně stejně jako v předchozích zdaňovacích obdobích (viz výše zmíněné rozsudky) zvolila velmi laxní přístup, přestože obchodovala s rizikovou komoditou ve značných částkách. Jak upozornil správce daně a žalovaný, deklarovaní odběratelé ani nebyli na trhu zavedenými společnostmi, ale jednalo se o nově vzniklé, resp. nově k DPH registrované společnosti

s minimálním základním kapitálem. Pochybnosti na straně žalobkyně měla vzbudit i skutečnost, že pan O., o jehož zástupčím oprávnění existují pochybnosti, měl obdobně zajišťovat dodávky surového řepkového oleje do týchž míst v Polsku prostřednictvím značného množství společností. Pokud by žalobkyně postupovala obezřetně, nepochybně si měla ověřit, zda jedná s osobami oprávněnými jednat za deklarované odběratele. Lze poznamenat, že žalobkyně nedoložila ani své tvrzení, že si deklarované odběratele prověřila.

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

Posouzení plnění jako tuzemských

189. Žalobkyně dále namítla, 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.
190. Soud předně uvádí, že neshledal napadené rozhodnutí v části, v níž žalovaný deklarované plnění posoudil jako tuzemské plnění, nepřezkoumatelným. Má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal posuzující orgán za rozhodný, jakými úvahami byl veden při hodnocení podkladů pro vydání rozhodnutí a při výkladu právních předpisů a jak se vypořádal s návrhy a námitkami účastníků (§ 102 odst. 3 daňového řádu). To platí i pro rozhodnutí v odvolacím řízení (§ 116 odst. 2 daňového řádu). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno. Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán, resp. soud podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky a dopustí se (toliko) dílčího nedostatku odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Takovými vadami napadené rozhodnutí netrpí.
191. To, z jakého důvodu daňové orgány deklarované plnění posuzovaly jako tuzemské plnění, odůvodnil žalovaný v bodě 112 ve spojení s bodem 24 napadeného rozhodnutí. Z napadeného rozhodnutí je patrné, že žalovaný vycházel z toho, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro přiznání osvobození dle § 64 zákona o DPH, neboť neprokázala, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu osobě registrované k dani, a současně nemohla být v dobré víře stran splnění těchto podmínek, a správcem daně tedy byla plnění správně posouzena jako tuzemská s povinností přiznat daň na výstupu. Současně přílehavě poukázal na rozsudek č. j. 8 Afs 14/2010-195, v němž NSS uzavřel, že „*nebyla-li prokázána podstata plnění jako intrakomunitárního a přitom došlo k dodání, jde o plnění zatížené daní na výstupu, které bylo posouzeno jako tuzemské zdanitelné plnění.*“ V tomto směru lze přiměřeně poukázat 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, 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.

192. V posuzované věci nebylo sporné, že předmětné zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nicméně prostý fakt, že se zboží v konečném důsledku dostalo do jiného členského státu, založit nárok na osvobození od DPH nemůže.
193. Soud souhlasí s žalovaným, 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). To plyne i z celé řady dalších rozsudků NSS (viz rozsudky ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42, ze dne 30. 6. 2016, č. j. 4 Afs 37/2016-34, či ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019-37) počínající rozsudkem sp. zn. 8 Afs 14/2010, 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.*“ Není pravda, že by tento rozsudek byl nepřiléhavý. Závěry NSS byly vysloveny obecně, bez ohledu na to, která z podmínek pro osvobození od daně nebyla splněna.
194. Není 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. K tomu lze odkázat též na bod 49 rozsudku č. j. 5 Afs 8/2024-86 (shodně bod 45 rozsudku č. j. 5 Afs 8/2024-86).
195. Žalobní bod tedy není důvodný.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

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

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty

na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost dále nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Citované ustanovení je Ústavním soudem vykládáno tak, že *opakovanou kasační stížnost není možno podat pouze z těchž důvodů, které byly již předmětem přezkumu kasačního soudu na podkladě kasační stížnosti předchozí, či důvodů, které nebyly uplatněny v předchozí stížnosti, ačkoli je bylo možno uplatnit, jde-li o situaci, kdy předchozí i následnou kasační stížnost podává týž stěžovatel. (...) Byla-li určitá právní otázka Nejvyšším správním soudem plně ve věci vyřešena k předchozí kasační stížnosti někoho jiného, mohou i osoby odlišné od původního stěžovatele k této otázce v následné kasační stížnosti přípustně namítat jen to, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu (viz nálezn Ústavního soudu z 2. 7. 2019, sp. zn. III. ÚS 926/19, body 20 až 24).*

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

Lenka Oulíková, v. r.
předsedkyně senátu