



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. et Mgr. Karla Ulíka a Mgr. Josefa Straky ve věci

žalobkyně: **BIOENERGO - KOMPLEX, s.r.o.**
IČO 27888754, sídlem Pod Hroby 130, Kolín
zastoupená společností TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 3. 2020, č. j. 11288/20/5300-22442-712600,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci a napadené rozhodnutí

1. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 9. 4. 2018, č. j. 1693954/18/2111-50523-202055 a č. j. 1701212/18/2111-50523-202055,

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

doměřil žalobkyni DPH za květen 2014 ve výši 201 373 Kč a za červen 2014 ve výši 66 260 Kč a uložil jí penále. Správce daně totiž dospěl v návaznosti na daňovou kontrolu k závěru, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“), u dodání surového řepkového oleje deklarovanému polskému odběrateli PW.ARON GRZEGORZ BOGDANOWICZ (dále „PW.ARON“).

2. Žalovaný se v záhlaví označeném rozhodnutí (dále „napadené rozhodnutí“) s tímto závěrem správce daně ztotožnil, potvrdil, že předmětné transakce byly správcem daně správně vyhodnoceny jako tuzemská plnění, avšak oproti správci daně shledal, že podléhaly základní, nikoliv snížené, sazbě daně. Proto změnil platební výměry tak, že navýšil doměřenou daň (z 201 373 Kč na 268 015 Kč a z 66 260 Kč na 87 961 Kč) i penále.
3. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný vyšel z toho, že aby bylo možné uplatnit nárok na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu, musí být splněny tři hmotněprávní podmínky:
 - 1) právo nakládat se zbožím jako vlastník musí být převedeno na pořizovatele,
 - 2) zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu a v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy opustilo území České republiky,
 - 3) zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státu.
4. Ve vztahu k zdaňovacímu období květen 2014 žalovaný zrekapituloval, že žalobkyně v evidenci pro účely DPH i v daňovém přiznání vykazala dodání řepkového oleje polskému odběrateli PW.ARON. V souhrnném hlášení ale nebyla tato plnění evidována. Správce daně zjistil v žalobkyní předložených listinách řadu nesrovnalostí: Na všech daňových dokladech je jako odběratel i konečný příjemce uveden PW.ARON, ale na předložených mezinárodních nákladních listech (dále „CMR listy“) je v položce příjemce jiný subjekt. Na CMR listech č. 70833 a 70152 je uvedena společnost Wratislava Bio. K faktuře č. 21400125 CMR list zcela chybí a žádný jiný důkazní prostředek prokazující přepravu do jiného členského státu předložen nebyl. Na všech předložených CMR listech dále chybí potvrzení, že příjemce zboží skutečně přijal (položka 24). Z předložené kupní smlouvy ani dalších listin není zřejmé, kdo zajišťoval přepravu ani kdo je příjemcem zboží.
5. Ve vztahu k zdaňovacímu období červen 2014 žalovaný zrekapituloval, že i v tomto případě žalobkyně vykazala dodání řepkového oleje společnosti PW.ARON, k čemuž doložila fakturu, kde je tato společnost uvedena jako odběratel i jako konečný příjemce. A i zde správce daně zjistil řadu nesrovnalostí: Na předloženém CMR listu není v položce příjemce uveden PW.ARON, ale společnost Harmony partner Sp. Chybí v něm rovněž vyplněné potvrzení, že příjemce zboží skutečně přijal (položka 24). Z předložené kupní smlouvy ani dalších listin není zřejmé, kdo zajišťoval přepravu ani kdo je příjemcem zboží.
6. Žalovaný dále konstatoval, že správce daně uskutečnil mezinárodní dožádání do Polska, aby ověřil faktické uskutečnění osvobozeného dodání společnosti PW.ARON. Z odpovědí polské daňové správy vyplynulo, že pan G. B. dal k dispozici své osobní údaje k založení fiktivní společnosti. Pan B. vypověděl, že nikoho nezaměstnával, neměl k dispozici žádné prostředky a nikdy neplatil ani nepřebíral řepkový olej.
7. Při ústním jednání Ing. P., obchodní ředitelka žalobkyně, uvedla, že žalobkyně spolupráci s PW.ARON navázala telefonicky a komunikovala s ní telefonicky a e-mailem. Ing. P. uvedla, že zboží přebírala pověřená osoba skladu, od které žalobkyně obdržela vážní lístky a potvrzené CMR listy. K tomu daňové orgány nicméně poznamenaly, že tyto listiny

žalobkyně nepředložila. Ing. P. dále správci daně sdělila, že za PW.ARON jednal pan M. T. K této osobě ale nebylo podle daňových orgánů doloženo žádné pověření či plná moc, z které by vyplývalo oprávnění jednat za PW.ARON. Z předložených e-mailových zpráv navíc vyplývala řada nejasností, byly psány místy až nesrozumitelnou angličtinou a pan T. v nich vystupoval jako by byl sám odběratelem zboží.

8. Na základě těchto pochybností správce daně vydal výzvu k prokázání skutečností, čímž na žalobkyni přenesl v souladu s § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále „daňový řád“), důkazní břemeno stran vyvrácení zjištěných pochybností. Žalobkyně na výzvu reagovala, nicméně podle daňových orgánů dostatečně nevyvrátila vznesené pochybnosti. Žalobkyně nevysvětlila, proč je na CMR listech v části 2 (Příjemce) uvedena společnost Wratislava Bio a proč není u všech CMR listů vyplněna položka 24 (Zboží obdržel). Chybějící CMR list k faktuře č. 21400125 nebyl doložen. Žádným způsobem nebylo ani doloženo, kdo a za jakých podmínek zajistil přepravu zboží.
9. Žalovaný dále v napadeném rozhodnutí zdůraznil zásadní důkazní roli CMR listů. Shora uvedené nesrovnalosti v CMR listech označil za stěžejní, neboť nepotvrzovaly, zda PW.ARON vůbec zboží obdržel. Takto nekompletní CMR listy měly vyvolat pochyby i u žalobkyně, která si měla opatřit další důkazy o reálném dopravení zboží do Polska. Ve shodě se správcem daně žalovaný také poukázal na výše uvedené odpovědi pana B. a na pochyby ohledně pana T. Žalovaný též nesouhlasil s tvrzením v odvolání, že podmínka přepravy zboží do jiného členského státu byla brána za prokázanou. Předložené CMR listy ani samotné sjednání doložky Ex Works (EXW) ve smlouvě totiž nepředstavují důvěryhodné důkazy. Pokud žalobkyně předala zboží ve svém závodě, splnila tím sice smluvní ujednání, to ale nepostačuje k prokázání přepravy.
10. Jiné důkazy (například GPS záznamy, návrhy na výsledky řidičů) žalobkyně nepředložila ani nenavrhl. Jedinou výjimkou byla žádost o další mezinárodní dožádání, které se mělo vztahovat ke společnostem uvedeným na předložených CMR listech. K tomu žalovaný uvedl, že žalobkyně předně nikdy nevysvětlila, jakou pozici měly tyto společnosti (Harmony Partner Sp. a Wratislava Bio) plnit v uvedených transakcích. Žalobkyně se měla sama u svého odběratele dotázat, proč jsou tyto společnosti uvedeny na CMR listech. Mezinárodní dožádání již bylo provedeno a pouze rozšířilo pochyby stran splnění podmínek pro osvobození.
11. K odvolací námitce, že z CMR listu vyplývá, že přepravu zajišťovala kupujícím pověřená společnost Timbre Sp., a proto měla být přeprava zboží ověřena cestou mezinárodního dožádání u ní, žalovaný konstatoval, že k této společnosti žalobkyně neuvedla žádné bližší podrobnosti. Pokud žalobkyně této společnosti předala zboží, mohla se o ní blíže zajímat (zda se skutečně jedná o přepravní společnost, která zboží dopraví odběrateli). Žalobkyně se však spokojila s nedostatečně vyplněnými CMR listy, aniž by se sama snažila získat CMR listy zcela vyplněné či jiné důkazy prokazující splnění podmínek dle § 64 zákona o DPH.
12. Obdobně žalovaný reagoval na odvolací námitku, že pan B. zboží dále dodal společnosti PRORSUM Sp., což žalovaný označil za značně sporné v situaci, kdy bylo zjištěno, že PW.ARON nijak s řepkovým olejem neobchodovala. Podle žalovaného není možné prověřovat prostřednictvím mezinárodního dožádání všechny možné obchodní partnery polského odběratele, aby vůbec bylo zjištěno, zda s řepkovým olejem obchodoval. Mezinárodní dožádání nemá sloužit k vyplnění důkazní nouze daňových subjektů.

13. Žalovaný tak shrnul, že žalobkyně neprokázala splnění zákonných podmínek pro přiznání osvobození od daně, neboť nedoložila, že by zboží byla přepraveno do jiného členského státu osobě registrované k dani. Za této situace bylo podle žalovaného na místě se zabývat dobrou vírou žalobkyně, tedy zda se mohla v době uskutečnění transakcí oprávněně domnívat, že podmínky pro přiznání osvobození splňuje. Žalovaný však neshledal, že by žalobkyně byla v dobré víře. Žalobkyně ani nevěděla, s jakou osobou sjednává jednotlivé transakce. Nijak nedoložila, kdo přesně je pan T. a proč se domnívala, že může jednat za PW.ARON. Žalobkyně nebyla v dobré víře ani s ohledem na předložené listiny. Ty obsahovaly výše popsání nesrovnalosti a CMR listy nebyly dostatečně vyplněny. Navíc společnost PW.ARON nebyla ani žalobkynin dlouhodobý partner, jednalo se o nového neproověřeného obchodního partnera, u něhož si žalobkyně ani neověřila, zda je za ni pan T. oprávněn jednat.

Shrnutí žaloby

14. Žalobkyně se žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“), domáhá zrušení napadeného rozhodnutí.
15. Žalobkyně zaprvé namítá překvapivost napadeného rozhodnutí. Správce daně totiž podle ní nezpochybňoval, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu. V napadeném rozhodnutí se však tvrdí opak, aniž by byla žalobkyně s tímto odlišným hodnocením žalovaného seznámena a aniž věděla, že má prokazovat i tuto podmínku pro osvobození od DPH. Žalovaný ani kvalifikovaně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu nevyjádřil pochyby o tom, že zboží bylo přepraveno do Polska.
16. Není ani pravda, jak se uvádí v napadeném rozhodnutí, že by žalobkyně nenavrhovala jiné důkazy. Žalobkyně ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění navrhla, aby správce daně ověřil pohyb motorového vozidla přepravujícího zboží do Polska dle výpisu mýtných bran, tedy prostřednictvím GPS, k čemuž správce daně pouze nezákonně uvedl, že nemá povinnost vyhledávat důkazní prostředky ve prospěch plátce. Stejně tak v rámci odvolání žalobkyně navrhla, aby byla přeprava zboží ověřena u společnosti Timbre Sp. Není pravdou, že žalobkyně nesdělila o společnosti Timbre Sp. žádné bližší podrobnosti, neboť z důkazních prostředků vyplývají identifikační údaje této společnosti i jména konkrétních řidičů. Pokud jde o dokazování prostřednictvím systému GPS, tento důkaz mohl a měl žalovaný provést sám i bez návrhu. Žalobkyně nesouhlasí ani s výhradami žalovaného vůči údajně nedostatečně vyplněným CMR listům. Žalobkynin předložené CMR listy z místa nakládky jsou standardně vyplněny. A plyne z nich, že předmětné zboží bylo odesláno do jiného členského státu.
17. Žalobkyně dále setrvává na závěru, že všechny podmínky pro uplatnění nároku na osvobození od daně splnila a prokázala. Za rozporuplný označuje postup daňových orgánů, které na jednu stranu tvrdí, že žalobkyně neprokázala dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státu, současně doměřují daň podle toho, kdy se uskutečnila platba zálohy za toto dodání. Podle žalobkyně tyto platby jednoznačně prokazují, že zboží dodala osobě registrované v jiném členském státu, tj. deklarovanému odběrateli. Závěr žalovaného, že žalobkyně nedoložila dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státu, označila za nepřezkoumatelný. Žalobkyně mj. poukázala na to, že byla uzavřena písemná kupní smlouva, odběratel za zboží řádně zaplatil kupní cenu a žalobkyně si odběratele prověřila v systému VIES (*VAT Information Exchange System*). Společnost PW.ARON byla osoba registrovanou k dani v jiném členském státu.

18. K přepravě zboží žalobkyně namítá, že žalovaný nevyjádřil kvalifikovaně pochyby o tom, že přeprava byla zajištěna pořizovatelem zboží nebo jím zmocněnou osobou. Žalobkyně upozornila na sjednání doložky EXW, z níž plyne povinnost pořizovatele obstarat si dopravu na vlastní náklady a nebezpečí. Žalovaný ani neprovedl žalobkyní zmiňované ověření u společnosti Timbre Sp., která přepravu zajišťovala. Žalobkyně odkazem na kupní smlouvu doložila, kdo přepravu zajišťoval. To vyplývá i z předložených CMR listů.
19. Žalobkyně se dále vymezila proti některým závěrům polského správce daně týkajícím se pana B. S nimi se podle ní žalovaný řádně nevypořádal a považoval závěry polského správce daně za zásadní. Přitom jde o nepodložená tvrzení obsahující nesrovnalosti, nikoli o důkazní prostředek. Polský správce daně ani neuvedl, z jakého podkladu tvrzení pana B. vycházela a zda byl konfrontován s doklady předloženými žalobkyní. Navíc faktury předložené panem B. potvrzují, že deklarovaný odběratel zboží skutečně pořídil a dále je obchodoval (prodal společnosti PRORSUM Sp.). Není tedy pravdou, že by odpověď polského správce daně nepotvrdila či dokonce vyloučila, že by deklarovaný polský odběratel obdržel řepkový olej od žalobkyně. Pokud je v odpovědi polského správce uvedeno, že pan B. byl vyslýchán, pak žalobkyně namítá, že o výsledku nebyla vyrozuměna a nemohla mu klást otázky. Žalobkyni ani nebyl předestřen protokol o tomto výsledku.
20. Dále žalobkyně zpochybňuje postup žalovaného stran její dobré víry. Podle ní měl žalovaný před posuzováním dobré víry nejprve postavit najisto, jak se deklarované plnění vlastně uskutečnilo. Předložené CMR listy považuje žalobkyně na rozdíl od žalovaného za běžný mezinárodní list z místa nakládky, na kterém není nic nestandardního. Pokud jde o jiné subjekty uvedené na těchto dokladech, žalobkyně tvrdí, že samotný fakt, že v místě vykládky zboží není provozovna odběratele, je v zahraničním obchodě běžnou praxí, zejména pokud je odběratel obchodníkem, a ne zpracovatelem komodit, a nepředstavuje tak důvod, aby žalobkyně obstarávala důkazní prostředky k prokázání vztahu odběratele a dalších subjektů. Závěr žalovaného, že nebyla ohledně předmětných dodávek zboží v dobré víře, označila za irrelevantní a nepodložený. Nicméně za účelem ověření existence smluvních vztahů odběratele a obchodních korporací uvedených na CMR listech žalobkyně v odvolání navrhla mezinárodní dožádání. Žalovaný ale její důkazní návrhy nezákonně odmítl.
21. Konečně žalobkyně nesouhlasí s překlasifikací sporných plnění na zdanitelná tuzemská plnění. Takový postup je možný, pouze pokud žalobkyně dodala zboží odběrateli v tuzemsku nebo odběrateli v jiném členském státě, který není plátcem daně. Odeslání zboží do jiného členského státu bylo prokázáno, což ostatně správce daně nerozporoval. Tudíž bylo na daňových orgánech, aby případně prokázaly, že zboží bylo dodáno v jiném členském státě neplátcí daně.

Vyjádření žalovaného

22. Žalovaný námitku překvapivosti napadeného rozhodnutí označil za nedůvodnou. Již ve výzvě ze dne 6. 2. 2017 správce daně po žalobkyni vyžadoval prokázání též toho, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu. Předmětnou výzvou byl vymezen rozsah skutečností, které měla žalobkyně prokázat. Není tedy pravdou, že by měl správce daně tuto podmínku pro osvobození za prokázanou.
23. K námitce, že žalovaný kvalifikovaně nevyjádřil své pochyby, žalovaný opět odkázal na výzvu správce daně ze dne 6. 2. 2017. Již jednou řádně vyjádřené pochyby správce daně nebyl žalovaný povinen znovu vyjadřovat. Důkazní břemeno tak tížilo žalobkyni, v jejímž zájmu

bylo, aby si opatřila takové podklady, které mohou prokázat, že k dodání zboží do jiného členského státu deklarovanému odběrateli skutečně došlo. Daňové orgány nebyly ani povinny prokazovat, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu neplátcí daně.

24. Žalovaný setrvává na závěru, že žalobkyně své důkazní břemeno ohledně naplnění podmínek pro osvobození od daně podle § 64 zákona o DPH neunesla a správcem daně vyjádřené pochybnosti nevyvrátila. Žalobkyně nevysvětlila a nedoložila, proč je na CMR listech v části Příjemce“ uváděn subjekt odlišný od deklarovaného odběratele a proč u všech CMR listů není vyplněna položka 24 „Zboží obdržel“. Chybějící CMR list u faktury č. 21400125 žalobkyně nedoložila ani dodatečně. Stejně tak nepředložila žádnou dokumentaci, z níž by vyplynulo, kdo a za jakých podmínek zajistil přepravu zboží. Žalovaný zopakoval, že pan B. popřel, že by řepkový olej pořizoval či prodával.
25. K argumentaci proběhlými platbami žalovaný opáčil, že bankovní výpisy představují pouze deklaraci toku finančních prostředků a samy při existenci nevyvrácených pochybností neprokazují splnění podmínek dle § 64 zákona o DPH. Žalobkyně ani nedoložila, že by pan T., s kterým domlouvala transakce, byl oprávněn jednat za odběratele. Žalobkyně ani nedoložila splnění podmínky přepravy zboží do jiného členského státu, neboť k tomu nestačí neúplné CMR listy a sjednání doložky EXW.
26. K návrhům žalobkyně, aby byla přeprava ověřena u společnosti Timbre Sp. a aby žalovaný ověřil smluvní vztahy deklarovaného odběratele a společností uvedených na CMR listech, se žalovaný již obsáhle vyjádřil v napadeném rozhodnutí.
27. K odpovědi polského správce daně žalovaný uvádí, že nešlo o jedinou informaci, která znevěrohodnila žalobkyní předložené důkazní prostředky. Pochyby byly založeny také nesrovnalostmi v jednotlivých dokladech, kde figurovaly různé subjekty, CMR listy nebyly potvrzeny příjemcem zboží a dokonce nebyl předložen ani CMR k jedné faktuře. Žalobkyně si ani neověřila pan T. a jeho oprávnění jednat za společnost PW.ARON. Správce daně nežádal o výslech pana B. jako svědka. Výslech svědka nelze zaměňovat s žádostí o výměnu informací dle nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty (dále „nařízení č. 904/2010“). Žalobkyně byla seznámena s výsledkem mezinárodní výměny informací a mohla na uvedená zjištění reagovat.
28. Žalovaný má za to, že dobrou víru žalobkyně byl povinen zkoumat. Nešlo tedy o irelevantní okolnost, jak tvrdila. Důvody, pro které dospěl k závěru, že žalobkyně přes existenci objektivních skutečností postupovala neopatrně, žalovaný uvedl zejména v odst. 48 napadeného rozhodnutí. Pokud žalobkyně disponovala CMR listem z nakládky, který nebyl potvrzen osobou přebírající zboží, musela si být vědoma toho, že nemá doklad o převzetí zboží příjemcem. Žalobkyně ani nevěděla, kdo jsou osoby uvedené na CMR listech a ani od svého odběratele nepožadovala vysvětlení, proč se údaje o těchto subjektech na CMR listech nachází.
29. Nesplnění podmínek pro osvobození podle § 64 zákona o DPH pak nutně vede k závěru o tuzemském zdanitelném plnění, jak podle žalovaného potvrzuje též judikatura Nejvyššího správního soudu (dále „NSS“).

Replika žalobkyně

30. Podle žalobkyně správce daně ve zprávě o daňové kontrole výslovně specifikoval, které podmínky dle § 64 zákona o DPH nebyly podle jeho názory splněny. Mezi nimi nebyla podmínka odeslání (přepravení) zboží na území jiného členského státu.
31. Žalobkyně setrvala na tom, že ona řádně označila důkazní návrhy, které žalovaný nezákonně neprovedl.
32. Předmětné CMR listy potvrzují, že zboží bylo odesláno do jiného členského státu. Konkrétní adresa je uvedena, přičemž za tímto účelem potvrdil polský přepravce přijetí zboží od žalobkyně. Zboží bylo po naložení do cisterny zváženo, což dokládají vážní lístky podepsané řidičem.
33. K dobré víře žalobkyně odkazuje na uzavřenou kupní smlouvu, řádné zaplacení kupní ceny a absenci jakékoli reklamace ze strany odběratele, že by zboží neobdržel.
34. Vysvětlení žalovaného o překlasifikaci na tuzemské plnění žalobkyně označila za nesrozumitelné.

Doplnění argumentace žalovaného

35. Žalovaný podáním ze dne 4. 3. 2022 reagoval na vydání rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 17. 2. 2022, č. j. 55 Af 48/2020-61, v obdobné věci žalobkyně. Žalovaný vyjádřil nesouhlas s aplikací závěrů rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále „SDEU“) ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie s.r.o.* (dále „rozsudek SDEU *Kemwater*“), při posuzování hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, v čemž krajský soud vycházel z rozsudku NSS ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45, ve věci *VYMĚTALÍK - INPOS s.r.o.* (dále „rozsudek *Vymětalík*“).
36. Žalovaný zdůraznil, že pro přiznání osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu je třeba prokázat tři podmínky: 1. musí dojít k převedení práva nakládat se zbožím jako vlastníkem, 2. zboží musí být přepraveno přes hranice a 3. musí být dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě [viz rozsudek SDEU ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-409/04, *Teleos a další proti Commissioners of Customs & Excise* (dále „rozsudek *Teleos*“)]. Prokázání dodání zboží konkrétní osobě registrované k dani tedy představuje hmotněprávní podmínku pro přiznání osvobození, kterou musí prokázat daňový subjekt [rozsudek SDEU ze dne 27. 9. 2012, C-587/10, *VSTR* (dále „rozsudek *VSTR*“)]. NSS potvrdil, že pro odepření osvobození postačí nenaplnění byť jediné z podmínek § 64 zákona o DPH (viz rozsudek ze dne 13. 12. 2017, č. j. 2 Afs 113/2017-44). Skutečnost, že daňový subjekt musí pro přiznání osvobození prokázat konkrétního deklarovaného odběratele, detailně popisuje řada rozsudků NSS. V rozsudku ze dne 27. 3. 2014, č. j. 7 Afs 66/2013-78, NSS akcentoval, že je třeba vždy posuzovat skutečný obsah právního jednání a nestačí najít pouze „formálního“ odběratele uvedeného na daňových dokladech. Povinnost daňového subjektu prokázat tři podmínky pro přiznání osvobození dle § 64 zákona o DPH aproboval i Ústavní soud. V případech pochybností o dodání zboží je rovněž třeba dle Ústavního soudu zkoumat dobrou víru daňového subjektu. Je tak nutné v případě nevyvrácených pochybností posuzovat, zda mohl prodávající nabýt dobrou víru v to, že přeshraniční dodání bylo uskutečněno tak, jak to má vyplývat ze souvisejících dokladů, zejména z mezinárodních nákladních listů (usnesení Ústavního soudu ze dne 19. 12. 2017, sp. zn. II. ÚS 1628/17).
37. Žalovaný měl za to, že v projednávané věci nelze aplikovat závěry rozsudků SDEU ve věci *Kemwater* a NSS ve věci *Vymětalík*. Rozsudek *Kemwater* se netýká osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu. SDEU v něm vykládal zcela jinou problematiku a

vyslovené závěry nelze paušalizovat a automaticky aplikovat na jiné instituty DPH. NSS v rozsudku *Vymětalík* používá nesprávnou terminologii a vůbec se nezabývá relevantní právní úpravou. Sice se zabýval případem týkajícím se osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, avšak pojem osvobození se v rozsudku prakticky nevyskytuje. Nárok na odpočet daně a osvobození od daně jsou přitom zcela odlišné instituty. NSS zohlednil pouze rozsudek SDEU *Kemwater*, který se týkal nároku na odpočet daně, a nezabýval se judikaturou týkající se přímo osvobození od daně. NSS též zpochybnil svou dřívější ustálenou judikaturu, aniž by se jí jakkoliv zabýval.

38. I kdyby bylo možné připustit aplikaci rozsudku SDEU *Kemwater* na osvobození od daně (což bez dalšího nelze), je třeba konstatovat, že by to na nutnosti prokázat deklarovaného odběratele nic nezměnilo. SDEU v rozsudku *Kemwater* jednoznačně uvedl, že otázka deklarovaného dodavatele jakožto osoby povinné k dani představuje hmotněprávní podmínku, kterou prokazuje daňový subjekt. Daňový subjekt uvedené nemusí prokázat pouze tehdy, pokud je tato skutečnost dostatečně doložena zjištěnými skutkovými okolnostmi. V případě osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu nelze na zjištění deklarovaného odběratele rezignovat. Jedná se o jednu ze tří hmotněprávních podmínek pro přiznání osvobození, kterou prokazuje daňový subjekt. Zároveň je zjištění konkrétního deklarovaného odběratele nezbytné pro zachování principu neutrality v rámci obchodu mezi členskými státy. Na rozdíl od tuzemského nároku na odpočet daně je v případě osvobození od daně třeba kromě konkrétní osoby posuzovat i to, v jakém konkrétním členském státě byla registrována. Pokud totiž není prokázán konkrétní odběratel, není možné ani určit, zda se skutečně jednalo o dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státu a v jakém konkrétním státě tato osoba byla registrována. NSS v rozsudku *Vymětalík* přenáší důkazní břemeno stran prokázání odběratele na daňové orgány, ačkoliv ty nemohou vědět, s kým daňový subjekt obchoduje. Po žalovaném či správci daně nelze požadovat, aby za daňový subjekt zkoumali, komu konkrétně bylo zboží dodáno a z jakého členského státu odběratel je.
39. Žalovaný doplnil, že NSS v rozsudku *Vymětalík* vůbec nepracuje s dobrou vírou, přestože se jedná o důležitý a ve prospěch daňových subjektů svědčící institut. Současně rozsudek popírá a narušuje ustálený a vyvážený systém prokazování osvobození od daně. Daňový subjekt byl povinen prokázat tři hmotněprávní podmínky, aby mu bylo přiznáno osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu (resp. vyvrátit pochybnosti správce daně). Pokud se tak nestalo, byl daňový subjekt dodatečně chráněn dobrou vírou ve splnění těchto podmínek.
40. Rozsudek *Vymětalík* proto nelze brát jako judikaturní východisko pro další případy, a tedy ani pro posuzovaný případ, a je třeba vycházet z dřívější ustálené judikatury SDEU a NSS. Ostatně takto zjevně postupoval i první senát NSS, který v rozsudku ze dne 24. 2. 2022, č. j. 1 Afs 238/2020-59 (dále rozsudek „*Steris*“), tj. po vydání rozsudku *Vymětalík*, postupoval v souladu s dlouhodobě ustálenou judikaturou, která zde byla před vydáním rozsudku *Vymětalík*. Rozsudek *Steris* se týká věci, v níž měla stěžovatelka prokázat třetí hmotněprávní podmínku dle § 64 zákona o DPH, tj. dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě. NSS v něm neaplikoval závěry z rozsudku *Kemwater* a *de facto* popírá závěry vyslovené v rozsudku *Vymětalík*. Uvedené potvrzuje argumentaci žalovaného, dle níž rozsudek *Vymětalík* nemůže představovat judikaturní obrat ve věci osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu.

41. Z nastíněných důvodů žalovaný navrhl přerušit řízení do pravomocného rozhodnutí o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 17. 2. 2022, č. j. 55 Af 48/2020-61, případně předložit předběžnou otázku SDEU.

Reakce žalobkyně

42. Žalobkyně ve vyjádření ze dne 25. 3. 2022 nesouhlasila s názorem žalovaného, že nemají být aplikovány závěry rozsudku NSS *Vymětalík*. Nesdílí ani názor, že by se rozsudek *Kemwater* odchyloval od ustálené judikatury SDEU. NSS se zabýval otázkou nároku na odpočet podle § 64 zákona o DPH. Posuzoval, zda došlo k dodání zboží do jiného členského státu osvobozeného od daně. S využitím závěrů rozsudku SDEU *Kemwater* vyložil podmínky pro posouzení transakce a dospěl k závěru, že pokud k dodání zboží do jiného členského státu došlo, je dodavatel oprávněn uplatnit nárok na odpočet. Jelikož je v případě žalobkyně posuzováno, zda došlo k naplnění podmínek pro posouzení transakce jako dodání zboží do jiného členského státu a z předložených důkazů plyne, že množství dodaného oleje je schopna pořídit pouze osoba povinná k dani, je nutné žalobkyni přiznat nárok na osvobození.
43. Podle žalobkyně z rozsudku SDEU *Kemwater* nevyplývá, že deklarovaný dodavatel jakožto osoba povinná k dani představuje hmotněprávní podmínku, kterou prokazuje daňový subjekt. NSS v rozsudku *Vymětalík* konstatoval, že si lze jen stěží představit, že by odběratelé nebyli plátcí daně, pokud byl řepkový olej doručován do rafinérií v dodávkách přesahujících desítky tun. Žalobkyně namítá, že její dodávky byly činěny v rámci stovek tun, proto je pořídily osoby povinné k dani. Žalobkyně poukázala na to, že dle směrnice o DPH není podstatné, zda pořizující osoba splnila formální podmínku spočívající v registraci k DPH. Podmínkou pro osvobození není ani dobrá víra. V souladu s judikaturou SDEU lze nárok na osvobození odepřít, jen pokud je dodavatel zapojen do daňového podvodu a pokud o něm mohl vědět.
44. V posuzované věci se o takový případ nejedná. Nedostatek dobré víry není možné dovodit jen z formálních nedostatků či chybějících dokladů v situaci, kdy doklady putují s řidiči a jsou přebírány skladníky v rafinériích či skladech v jiném členském státě, kteří nemají povědomí o jejich důležitosti pro daňové účely. Žalovaný si protiřečí, pokud uvádí, že posuzování dobré víry je tzv. záchranou sítí daňových subjektů v případě, že nejsou schopny prokázat splnění podmínek pro osvobození. Žalovaný tímto způsobem dobrou víru neposuzoval, jestliže dovodil, že žalobkyně nebyla v dobré víře, protože nepředložila dostatek důkazů či deklarovaní odběratelé byli nekontaktní. Žalobkyně namítá, že jí daňové orgány nedaly možnost se vyjádřit k tomu, že není v dobré víře. Správce daně netvrdil k dobré víře nic v tom smyslu, jak ji vykládá žalovaný. Žalobkyně zastává názor, že v dobré víře byla. Shrnula, že prokázala naplnění všech zákonných podmínek pro osvobození od daně, a to včetně skutečnosti, že skutečným pořizovatelem zboží byl deklarovaný odběratel. Pokud by soud dospěl k závěru, že žalobkyně skutečného pořizovatele neprokázala, je nesporné, že došlo k naplnění základního znaku intrakomunitární transakce, a to k přepravě zboží na území jiného členského státu, které musely pořídit osoby povinné k dani.

Doplnění vyjádření žalovaného

45. Žalovaný ve vyjádření ze dne 26. 5. 2022 předkládá další argumenty, které dle jeho názoru svědčí pro závěr, že v dané věci nelze aplikovat závěry rozsudku SDEU *Kemwater*. Opětovně poukazuje na rozsudek NSS *Steris* a dále na rozsudek ze dne 10. 2. 2022, č. j. 9 Afs 274/2020-

61, který se týká prokázání třetí hmotněprávní podmínky podle § 64 zákona o DPH (zda zboží přebrali deklarovaní odběratelé registrovaní k DPH v jiném členském státu). V této věci NSS rozsudek *Kemwater* neaplikoval a *de facto* popírá závěry vyslovené ve věci *Vymětalík*. Žalovaný poukazuje též na rozsudek rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, *Kemwater* (dále též „rozsudek rozšířeného senátu *Kemwater*“), v jehož odst. 30 rozšířený senát uvedl, že osvobození od daně při dodání do jiného členského státu představuje výrazně odlišný nárok, než je nárok na odpočet DPH. Závěr, že pro přiznání osvobození od daně a zachování neutrality daně je třeba znát konkrétního odběratele, plyne i z čl. 138 směrnice o DPH, v němž je výslovně upraveno uvedení identifikačního čísla pro DPH pořizovatele zboží jakožto hmotněprávní podmínka pro uplatnění osvobození od daně. S účinností od 1. 1. 2020 již identifikační číslo pro DPH nepředstavuje pouze formální požadavek. Dříve tento požadavek plynul z judikatury SDEU. Dobrá víra je dodatečnou záchranou sítí pro daňové subjekty, které nejsou schopny prokázat podmínky osvobození od daně. Je nutno ji zkoumat vždy, i pokud nebylo prokázáno splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně. Tato „záchraná síť“ představuje pro daňové subjekty výhodu. Rozsudek SDEU *Kemwater* konstruuje jinou výhodu spočívající v tom, že nárok na odpočet lze v případě neprokázání deklarovaného dodavatele přiznat, prokáže-li daňový subjekt, že sporná plnění dodala jiná osoba, která má postavení osoby povinné k dani. Přijetím závěrů rozsudku *Vymětalík* by byla daňovým subjektům přiznávána druhá výhoda (vedle výhody v podobě zkoumání dobré víry). V projednávané věci se žalobkyně nemohla oprávněně domnívat, že splňuje podmínky pro přiznání osvobození od daně, tj. nebyla v dobré víře. Ve skutkově obdobných případech ostatně soud dospěl k závěru, že žalobkyně v dobré víře nebyla (rozsudky Krajského soudu v Praze ze dne 17. 2. 2022, č. j. 55 Af 48/2020-61, a ze dne 9. 5. 2022, č. j. 55 Af 7/2021-70). Aplikace výhody v podobě možnosti prokázání toho, že zboží bylo dodáno neidentifikované osobě povinné k dani, nutí daňové orgány vyhovět žalobkyni i v případě, kdy u ní nelze osvědčit dobrou víru v dostatečnost a průkaznost podkladů. Nastává tak absurdní situace, kdy laxní přístup daňového subjektu lze jednoduše zhojit učiněním závěru, že zboží bylo dodáno neidentifikované osobě. Takový postup je nutno odmítnout, neboť nelze jednoznačně posoudit naplnění podmínek pro osvobození od daně.

46. K vyjádření žalobkyně žalovaný uvedl, že rozsudek SDEU *Teleos* je v dané věci aplikovatelný, neboť se týká výlučně osvobození od daně při dodání do jiného členského státu. Stejně tak je použitelný rozsudek ze dne 7. 12. 2010, ve věci C-285/09, z nějž plyne, že odběratele je třeba znát, resp. SDEU na jeho identifikaci trvá. Povinnost prokázat konkrétního dodavatele SDEU jednoznačně potvrdil v rozsudku *VSTR*. Požadavek na identifikaci konkrétního odběratele před novelizací směrnice o DPH plynul z judikatury SDEU (šlo o formální podmínku pro osvobození od daně). Žalobkyně nerozlišuje mezi dobrou vírou v dostatečnost a průkaznost podkladů a dobrou vírou, že se neúčastní daňového podvodu, resp. je směšuje a dovozuje nesprávné závěry. Žalobkyně nemohla být v dobré víře, že dodávky zboží skutečně proběhly, jak deklarovala.

Další podání účastníků a přerušování řízení

47. V podání ze dne 20. 1. 2023 žalovaný opět soudu navrhl přerušit řízení, a to v návaznosti na další procesní vývoj, kdy NSS usnesením ze dne 26. 10. 2022, č. j. 4 Afs 291/2021-34, položil SDEU předběžnou otázku ohledně aplikovatelnosti závěrů rozsudku SDEU *Kemwater* (na kterou navazoval výše citovaný rozsudek rozšířeného senátu NSS) na oblast osvobození od

DPH při dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie, současně upozornil na rozpory v judikatuře NSS a sám řízení o kasační stížnosti přerušil.

48. Žalobkyně v podání ze dne 3. 5. 2023 s žalovaným souhlasila, že položená předběžná otázka SDEU je relevantní pro nyní posuzovanou věc, její zodpovězení může mít vliv na toto soudní řízení a v takovém případě je dle názoru žalobkyně důvodné na rozhodnutí SDEU vyčkat a řízení do té doby přerušit.
49. Usnesením ze dne 8. 6. 2023, č. j. 43 Af 33/2020-73, soud řízení přerušil podle § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. Soud souhlasil s oběma účastníky, že závěry vyslovené SDEU by mohly být pro věc významné. Nadto poukázal na několik dalších věcí téže žalobkyně a téhož žalovaného, v nichž jsou vedena řízení o kasačních stížnostech, kde NSS řeší obdobné námítky jako v nyní posuzované věci (včetně výše zmíněného řízení o kasační stížnosti proti rozsudku zdejšího soudu ve věci sp. zn. 55 Af 48/2020, kvůli němuž žalovaný navrhol přerušit tohoto řízení původně), a tedy i výsledek těchto řízení může být zásadní pro rozhodnutí soudu v této věci. Soud podotkl, že si je vědom toho, že v některých jiných sporech žalobkyně zdejší soud řízení nepřerušil a o žalobě rozhodl, to se ale neobešlo bez vzniku rozporů v jeho judikatuře (srov. rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 14. 2. 2023, č. j. 43 Af 34/2019-101, odst. 58), což není stav, který by bylo vhodné dále prohlubovat.
50. Rozsudkem ze dne 29. 2. 2024 ve věci C-676/22, *B2 Energy*, SDEU zodpověděl předběžnou otázku položenou NSS.
51. V podání ze dne 1. 7. 2024 se žalobkyně vymezila proti tomu, jak závěry rozsudků SDEU *B2 Energy* a *Kemwater* interpretoval NSS ve rozsudcích ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 241/2022-115 a č. j. 1 Afs 53/2023-76, které byly vydány v jejich obdobných věcech.
52. NSS v nich podle ní pochybil, pokud dospěl k závěru, že závěry rozsudků SDEU *Kemwater* a *B2 Energy* nebylo možno v těchto věcech aplikovat. Závěry NSS jsou nadto v rozporu také s ústavním zákazem extenzivního výkladu daňového práva (nález Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05). Konkrétně namítla, že z rozsudku SDEU ve věci *B2 Energy* plyne, že správní orgány či soudy musejí zkoumat možnost tzv. alternativního odběratele. NSS posoudil penzum žalobkyní předložených dokladů chybně. Podklady totiž postačovaly pro posouzení, zda zboží nebylo dodáno alternativnímu odběrateli. Žalobkyně poukazuje na rozsudek NSS ze dne 13. 6. 2024, č. j. 7 Afs 238/2021-73, jenž podle ní naopak respektoval rozsudek *B2 Energy*, a navazující rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2024, č. j. 4 Afs 291/2021-84.
53. Žalovaný v podání ze dne 25. 7. 2024 naopak poukazoval na závěry rozsudku č. j. 1 Afs 241/2022-115, s nimiž je podle ní napadené rozhodnutí v souladu. NSS v tomto rozsudku upozornil, že až do fáze daňového řízení je namístež zpravidla vrátit věc tehdy, pokud existuje skutková indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného odběratele, která mohla fakticky (namísto něho) odebrat sporná plnění. V této věci však žádná taková indicie ze spisu nevyplývá a žalobkyně to ani netvrdí, přestože si je vědoma závěrů rozsudku č. j. 1 Afs 241/2022-115. Není možné, aby daňové subjekty alibisticky uplatňovaly svoje nároky podle toho, jak se řízení vyvíjí. Žalobkyně nemůže na jednu stranu tvrdit a prokazovat, že dodala zboží deklarovanému odběrateli a současně požadovat, aby v případě neunesení důkazního břemene soud věc posoudil optikou rozsudků SDEU *Kemwater*, *Vymětalík* a *B2 Energy*. V otázce mezinárodního dožádání žalovaný odkázal na rozsudek

NSS ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 53/2023-76, z něhož podle něj plyne nedůvodnost žalobní argumentace.

54. Soud usnesením ze dne 21. 11. 2024, č. j. 43 Af 33/2020-97, rozhodl o pokračování v řízení. V odůvodnění soud jednak konstatoval, že rozsudkem *B2 Energy* SDEU zodpověděl předběžnou otázku položenou NSS, na což následně navázal NSS vydáním rozsudku ze dne 25. 4. 2024, č. j. 4 Afs 291/2021-84, v dané věci. Zadruhé NSS postupně v průběhu roku 2024 vydal několik rozsudků přímo ve sporech nynější žalobkyně a žalovaného, čímž řadu souvisejících právních otázek vyjasnil (viz rozsudky ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 241/2022-115 a č. j. 1 Afs 53/2023-76, ze dne 15. 7. 2024, č. j. 10 Afs 64/2023-98, ze dne 20. 8. 2024, č. j. 10 Afs 216/2023-83, ze dne 29. 8. 2024, č. j. 6 Afs 46/2022-113, ze dne 20. 9. 2024, č. j. 3 Afs 148/2022-103, ze dne 14. 10. 2024, č. j. 5 Afs 8/2024-80, či ze dne 25. 10. 2024, č. j. 5 Afs 18/2024-77).

Jednání soudu

55. Při jednání účastníci setrvali na svých procesních stanoviscích a odkázali na svá písemná podání.
56. Zástupce žalobkyně poukázal na shora nastíněný judikaturní vývoj. Zdůraznil, že soudní i správní orgány jsou v návaznosti na shora citované rozsudky SDEU povinny zkoumat, zda ze spisu nevyplývají indicie, které by nasvědčovaly závěry, že zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státu. Podle žalobkyně v nyní posuzované věci tyto indicie ve správním spise jsou. Žalobkyně mj. podotkla, že tímto prizmatem nebyly daňovými orgány zkoumány osoby, které byly uvedeny na předložených CMR listech. Další indicie mohlo přinést provedení jí navržených důkazů, ty však žalovaný v rozporu se zákonem neprovedl. Zástupce v tomto ohledu odkázal na rozsudky NSS ze dne 4. 5. 2023, č. j. 8 Afs 262/2021-55, a ze dne 29. 8. 2024, č. j. 6 Afs 46/2022-113.
57. Podle žalovaného nebylo prokázáno, kdo zajišťoval přepravu zboží, ani dodání zboží do jiného členského státu, ani dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státu. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývají pochybnosti, kdo vůbec zajišťoval přepravu zboží. Sjednání doložky EXW v kupní smlouvě nedokládá přepravu do jiného členského státu. Zásadní váhu při přeshraniční přepravě mají CMR listy. Na CMR listech je jako příjemce uvedena společnost Wratislava Bio, avšak vůbec není vyplněna (razítkem ani podpisem) relevantní položka 24 (Zboží obdržel). Žalovaný v návaznosti na shora nastíněný judikaturní vývoj podotkl, že podle něj žalobkyně v průběhu daňového ani soudního řízení netvrdila žádného jiného alternativního odběratele a spis v tomto ohledu ani neobsahuje žádné indicie. Ani NSS ve dalších věcech nynější žalobkyně neshledal žádné takové indicie. K mezinárodním dožadáním, které žalobkyně navrhovala v odvolacím řízení, žalovaný uvedl, že nebylo jeho povinností tímto způsobem ověřovat vztahy deklarovaného odběratele s dalšími subjekty či ověřovat průběh přepravy u jiného subjektu a přebírat tímto způsobem aktivitu za žalobkyni. Žalovaný zdůraznil, že český správce daně nežádal u polského správce daně o výslech svědka B. a odkázal na rozsudek NSS ze dne 20. 7. 2016, č. j. 7 Afs 102/2016-34.
58. Dokazování soud neprováděl. Žalobkyně označila v žalobě jako důkaz daňový spis a napadené rozhodnutí, které je jeho součástí. Správním spisem ani listinami v něm založenými však soud dokazování neprovádí, z jejich obsahu bez dalšího vychází.

Posouzení žaloby soudem

Splnění procesních podmínek

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

Kemwater, B2 Energy a navazující judikatura

60. Mezi účastníky se v průběhu soudního řízení rozhořel spor ohledně možnosti aplikace právních závěrů v rozsudcích SDEU a rozšířeného senátu NSS ve věci *Kemwater* na případ žalobkyně. Tuto otázku do řízení vnesl žalovaný jednak v reakci na závěry vyslovené ve věci *Kemwater*, ale také na navazující judikaturu NSS (rozsudek *Vymětalík*) i zdejšího soudu (rozsudek č. j. 55 Af 48/2020-61 vydaný v jiné věci žalobkyně).
61. V mezidobí však SDEU rozhodl ve věci *B2 Energy*. S ohledem na to již nebylo třeba, aby se soud podrobně vypořádával s rozsáhlou argumentací žalobkyně a žalovaného, která se týká použitelnosti závěrů plynoucích z rozhodnutí *Kemwater* na osvobození od daně při dodání do jiného členského státu. Rozsudek ve věci *B2 Energy* totiž na tuto otázku odpovídá a zdejší soud je povinen jeho závěry respektovat.
62. SDEU v rozsudku *B2 Energy* rozhodl, že dodavateli usazenému v členském státě, který dodal zboží do jiného členského státu, je třeba odepřít nárok na osvobození od DPH, *pokud tento dodavatel neprokázal, že zboží bylo dodáno příjemci, který má v posledně uvedeném členském státě postavení osoby povinné k dani, a pokud s ohledem na skutkové okolnosti a na informace poskytnuté dodavatelem nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že tento příjemce toto postavení měl*. SDEU tak vztáhnul možnost prokázat jiného dodavatele v postavení osoby povinné k dani při uplatnění nároku na odpočet DPH přiměřeně také na podmínky osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu odběrateli v postavení osoby povinné k dani (viz rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 241/2022-115, odst. 33).
63. V odst. 22 rozsudku ze dne 20. 8. 2024, č. j. 10 Afs 216/2023-83, NSS shrnul, že závěry SDEU vyslovené ve věci *B2 Energy* nelze číst tak, že by měly ovlivnit výsledek všech řízení o osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu. Nelze totiž umožnit, aby daňové subjekty své nároky uplatňovaly alibisticky – aby tvrdily a prokazovaly, že zboží dodaly tvrzeným odběratelům, a zároveň požadovaly, aby pro případ neunesení důkazního břemena soud uplatnil závěry rozsudků *Kemwater ProChemie* a *B2 Energy*.
64. V tomtéž rozsudku NSS rovněž odmítl, že by vysoká hodnota plnění nutně znamenala, že žalobkyně dodala sporná plnění osobě povinné k dani. Podle NSS totiž nelze očekávat, že „[u] všech plnění určitého rozsahu budou podmínky pro osvobození od daně automaticky považovány za splněné. Pokud by to takto zákonodárce (ať už unijní, nebo český) chtěl, pro plnění určitého rozsahu by stanovil odlišná pravidla. To se ale nestalo. Proto i při dodání (hmotově či cenově) rozsáhlého plnění do jiného členského státu je potřeba kromě přeshraniční přepravy uskutečněné dodavatelem, odběratelem nebo na jejich účet buď prokázat, že odběratel měl postavení osoby povinné k dani, nebo zajistit, aby daňové orgány měly dostatek údajů potřebných k ověření, že odběratel takové postavení měl. Samotný rozsah plnění takovým (dostatečným) údajem být nemůže, zvláště není-li jasné, zda bylo plnění skutečně dodáno v takovém rozsahu jedinému subjektu (obdobně 10 Afs 374/2020, bod 27)“.

65. V rozsudku ze dne 15. 7. 2024, č. j. 10 Afs 64/2023-98, NSS vyložil, že SDEU ve věci *B2 Energy* rozhodoval za přijetí předpokladu, že údaje potřebné k ověření, že skutečný odběratel daňového subjektu měl postavení osoby povinné k dani, k dispozici byly (viz jeho odst. 23–26). Pokud orgány finanční správy potřebné údaje k dispozici neměly, je nutné nadále trvat na tom, aby daňový subjekt prokázal, že zboží bylo dodáno odběrateli, který má v jiném členském státě postavení osoby povinné k dani.
66. V rozsudku ze dne 13. 6. 2024, č. j. 7 Afs 238/2021-73, NSS řešil situaci, kdy daňový subjekt jednal s osobou, která domlouvala dodávky pro několik společností, a připustil, že zboží možná nebylo dodáno tvrzenému odběrateli, ale jiné z těchto společností; k takovému závěru směřovala také skutková zjištění. Uplatnění závěrů rozsudku *B2 Energy* bylo proto v odkazované věci – oproti nyní posuzované věci – namístě.
67. Z těchto výše citovaných závěrů vycházel NSS také ve svých posledních rozsudcích vydaných ve věci žalobkyně (ze dne 20. 9. 2024, č. j. 3 Afs 148/2022-103, ze dne 14. 10. 2024, č. j. 5 Afs 8/2024-80, či ze dne 25. 10. 2024, č. j. 5 Afs 18/2024-77) i Krajský soud v Praze (viz např. rozsudky ze 19. 11. 2024, č. j. 54 Af 13/2021-161 a č. j. 55 Af 7/2021-129). Ani v nyní posuzované věci soud neshledal důvod se od shora citovaných východisek odchýlit.

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

68. Předmětem posuzované věci je otázka, zda žalobkyně splnila podmínky pro osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu.
69. Podmínky pro osvobození dodání zboží do jiného členského státu od DPH upravuje čl. 138 směrnice o DPH. Podle odstavce 1 tohoto ustanovení členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží.
70. Podle čl. 14 směrnice o DPH se dodáním zboží rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.
71. 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.
72. Na vnitrostátní úrovni je osvobození dodání zboží do jiného členského státu od DPH vymezeno v § 64 odst. 1 zákona o DPH, podle kterého ve znění účinném pro posuzovanou věc bylo osvobozeno od daně s nárokem na odpočet „[d]odání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, [...] s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně“. Pro úplnost lze dodat, že požadavek na registraci pořizovatele k DPH byl v době uskutečnění sporných plnění formální podmínkou, jejíž nenaplnění nemohlo být jediným důvodem pro odepření osvobození od DPH [viz např. rozsudek SDEU *VSTR*, odst. 51 a 52; srov. čl. 138 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH ve znění směrnice Rady (EU) 2018/1910, který stanoví požadavek na registraci jako podmínku hmotněprávní; k provedení novelizace směrnice do zákona o DPH došlo s účinností od 1. 9. 2020]. V nyní posuzované věci ovšem nebylo osvobození od

DPH odepřeno z důvodu nesplnění uvedeného formálního požadavku (deklarovaný odběratel byl v rozhodné době registrován k DPH v jiném členském státě).

73. 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.
74. Výkladem výše citovaných ustanovení směrnice o DPH se opakovaně zabýval SDEU, který setrvale judikuje, že „*osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od DPH lze uplatnit pouze tehdy, [1] jestliže právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, [2] jestliže dodavatel prokáže, že uvedené zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu a [3] opustilo-li toto zboží v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy fyzicky území členského státu dodání*“ (rozsudek SDEU ze dne 9. 10. 2014, C-492/13, *Traum*, odst. 24, viz též např. rozsudek *Teleos*, odst. 42).
75. Dále je třeba zdůraznit, že převedení práva nakládat se zbožím jako vlastník na odběratele „*sam[o] o sobě nepostačuje k závěru, že první dodání představuje dodání uvnitř Společenství. Nelze totiž vyloučit, že druhý převod práva nakládat se zbožím jako vlastník se může rovněž uskutečnit na území členského státu prvního dodání a to předtím, než dojde k přepravě uvnitř Společenství. V takovém případě pak již přepravu uvnitř Společenství nelze tomuto dodání přičítat*“ (rozsudek SDEU ze dne 16. 12. 2010, C-430/09, *Euro Tyre Holding*, odst. 32 a 33, viz též rozsudek SDEU *VSTR*, odst. 33)
76. Z této judikatury SDEU vychází i NSS, který např. v odst. 42 rozsudku ze dne 27. 1. 2022, č. j. 9 Afs 19/2012-54, zdůraznil, že v případě řetězových obchodů může být považována za intrakomunitární dodání zboží s přepravou jen jedna transakce z řetězce více obchodních transakcí. Pro určení takové transakce je rozhodné určit místo, v němž daňový subjekt nabyl právo disponovat se zbožím jako vlastník. Za účelem správného určení takového místa je vždy třeba posoudit všechny zvláštní okolnosti. Teprve pak je možné identifikovat, které dodání splňuje všechny podmínky stanovené pro dodání uvnitř EU (viz také odst. 104 a 105 rozsudku NSS ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176, který navazuje na rozsudek SDEU ze dne 19. 12. 2018, C-414/17, *Arex*).

Obecná východiska přenesení důkazního břemene

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

č. j. 9 Afs 82/2019-42, bod 26, nebo ze dne 29. 4. 2015, č. j. 8 Afs 113/2014-61, bod 30]. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností.

79. 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).
80. Daňové řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz např. rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Je tedy na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal. Správce daně je povinen vycházet daňovému subjektu vstříc a dát mu prostor k uplatnění důkazních návrhů. Navrženými důkazy se pak správce daně musí zabývat a vyhodnotit je v rámci svého rozhodování v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu.
81. Obecné rozložení důkazního břemene bylo v posuzované věci modifikováno rámcem unijního práva, neboť společný systém daně z přidané hodnoty je harmonizován na úrovni EU prostřednictvím směrnice o DPH. dek NSS ze dne 30.07.2010
82. Prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně při intrakomunitárním dodání zboží leží na daňovém subjektu (srov. rozsudek SDEU *Teleos*, odst. 42 a výrok, a rozsudky NSS ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012-45, odst. 32, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, či již zmíněný rozsudek č. j. 9 Afs 82/2019-42, odst. 20). Je-li však vyvrácena pravdivost důkazů předložených k prokázání dodání zboží do jiného členského státu (viz § 64 odst. 5 zákona o DPH), nevzniká daňovému subjektu povinnost prokazovat tytéž skutečnosti jinými důkazy. To však neznamená, že by se důkazního břemene zcela zbavil. V souladu s judikaturou SDEU (viz zejm. rozsudek *Teleos*, odst. 65 a 68) totiž musí prokázat existenci své dobré víry a učinění přiměřených opatření, kterými by zajistil, že jej dodání zboží nepovede k účasti na podvodu (viz též např. rozsudky NSS č. j. 8 Afs 78/2012-45, odst. 29, nebo ze dne 15. 6. 2012, č. j. 8 Afs 18/2011-219, odst. 75 a 80).
83. Obdobně v rozsudku *Traum* SDEU potvrdil, že čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH nebrání tomu, aby nebyl prodávajícímu přiznán nárok na osvobození od daně u dodání uvnitř EU, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že prodávající nesplnil důkazní povinnosti nebo že věděl nebo měl vědět, že plnění, které uskutečnil, bylo součástí daňového úniku, jehož se dopustil pořizovatel, a nepřijal veškerá opatření, která po něm mohla být rozumně požadována k zabránění jeho vlastní účasti na tomto daňovém úniku (odst. 55 a výrok; viz také rozsudek SDEU ze dne 6. 9. 2012, C-273/11, *Mecsek-Gabona*, odst. 50 a 54).
84. Na základě zmíněné judikatury SDEU pak NSS dovodil, že osvědčí-li daňový subjekt svoji dobrou víru ohledně faktického dodání zboží do jiného členského státu, jsou finanční orgány oprávněny neuznat jím nárokované osvobození od daně, pouze pokud prokážou zapojení daňového subjektu do podvodného jednání (viz rozsudky NSS č. j. 9 Afs 82/2019-42, odst. 27, nebo č. j. 7 Afs 320/2018-42, odst. 31).

85. 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. SDEU 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 odst. 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 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, odst. 46 a 63).
86. Dobrou víru, že k dodání do jiného členského státu skutečně došlo, je přitom potřeba posuzovat k okamžiku vydání daňového dokladu, resp. k době dodání zboží do jiného členského státu. Zároveň je potřeba zohlednit i doklady, které daňový subjekt získal např. při dokončení přepravy zboží (rozsudek č. j. 10 Afs 92/2021-67, odst. 16).
87. Je přitom na daňovém subjektu, jak dodání zboží do jiného členského státu prokáže. Podle § 64 odst. 5 zákona o DPH (ve znění pro posuzovanou věc) to bylo možné učinit písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky. Ze samotného textu § 64 odst. 5 zákona o DPH přitom vyplývá, že prohlášení pořizovatele musí osvědčovat, že zboží *bylo přepraveno* do jiného členského státu (nikoliv, že teprve bude přepraveno). Prohlášení musí být tedy vystaveno až v době, kdy je již přeprava ukončena (viz rozsudky NSS č. j. 10 Afs 92/2021-67, odst. 8, č. j. 8 Afs 18/2011-219, odst. 88, nebo ze dne 20. 2. 2020, č. j. 6 Afs 205/2019-39, bod 20).
88. Podle ustálené judikatury NSS však ani prohlášení obsahující formulaci, že zboží již „bylo přepraveno“, nemusí samo o sobě představovat ani prvotní důkaz o tom, že k dodání do jiného členského státu skutečně došlo. Vždy záleží mj. na tom, jak úplné a věrohodné je samotné prohlášení, případně jaké další skutkové okolnosti k němu přistoupí. Dokonce i perfektně vyplněné prohlášení je možné zpochybnit, pokud neodpovídá zjištěnému skutkovému stavu (rozsudek č. j. 10 Afs 92/2021-67, odst. 8 a 17, srov. např. rozsudky č. j. 8 Afs 14/2010-195 nebo č. j. 8 Afs 18/2011-219) a v takovém případě je pak namístě zkoumat, zda o tom dodavatel měl a mohl vědět.
89. Při prokazování dodání zboží do jiného členského státu (zvláště pokud daňový subjekt nezajišťuje přepravu zboží) mají zásadní váhu CMR listy. Vypovídací hodnota CMR listu je totiž založena mimo jiné tím, že na jeho vyhotovení by měly spolupůsobit tři na sobě většinou nezávislé osoby, tj. prodejce, dopravce a kupující (viz rozsudky NSS č. j. 9 Afs 82/2019-42, bod 23, č. j. 7 Afs 320/2018-42, bod 32, nebo č. j. 8 Afs 14/2010-195). Pokud však CMR list není kompletně vyplněn, je tím zásadním způsobem snížena jeho vypovídací hodnota (viz např. rozsudky NSS ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019-37, odst. 28, nebo č. j. 10 Afs 92/2021-67, odst. 23).
90. Lze dodat, že faktické dodání zboží do jiného členského státu nemohou z povahy věci prokázat faktury (rozsudek č. j. 7 Afs 209/2019-37, odst. 28).

K námitce překvapivosti napadeného rozhodnutí

91. Žalobkyně zaprvé namítala, že zatímco správce daně nezpochybnil splnění podmínky přepravy do jiného členského státu, žalovaný jí v napadeném rozhodnutí překvapivě – aniž by jí s tímto svým odlišným hodnocením seznámil – vytkl i nesplnění této podmínky pro osvobození od daně.
92. Obdobnou námitkou se zabýval zdejší soud v jiné věci nynější žalobkyně v rozsudku ze dne 17. 2. 2022, č. j. 55 Af 48/2020-61, potažmo NSS v navazujícím řízení o kasační stížnosti v rozsudku ze dne 29. 8. 2024, č. j. 6 Afs 46/2022-113.
93. NSS v odkazovaném rozsudku uvedl:

„[29] Stěžovatel [žalovaný, pozn. krajského soudu] v kasační stížnosti poukazoval na různé části odůvodnění zprávy o daňové kontrole, ze kterých má být dle jeho názoru seznatelné, že správce daně rozporoval také faktické dodání zboží do jiného členského státu. Z daných pasáží zpráv o daňové kontrole však spíše vyplývají pochybnosti správce daně o konkrétním místě vykládky a skutečném pořizovateli zboží, jak uváděl již krajský soud. Správce daně v žádné části zpráv o daňové kontrole neuvedl jasný závěr o tom, že by žalobkyně neprokázala faktické dodání zboží do jiného členského státu. Nelze požadovat po daňovém subjektu, aby pečlivě zkoumal, zda dílčí tvrzení správce daně nelze interpretovat způsobem, ze kterého by implicitně vyplýval závěr o neprokázání hmotněprávní námitky pro osvobození od DPH. Je povinností správce daně, aby zcela jasně uvedl, které hmotněprávní podmínky považuje za neprokázané. Pokud zpráva o daňové kontrole obsahuje část vyčleněnou pro závěry, lze po správci daně požadovat, aby právě zde uvedl, které hmotněprávní podmínky má za neprokázané. V projednávané věci tak správce daně sice učinil, ale mezi neprokázané podmínky faktické dodání zboží do jiného státu zcela zjevně nezařadil. Nelze tak dospět k závěru, že ze zpráv o daňové kontrole vyplývá, že by již správce daně měl podmínku faktického dodání zboží do jiného členského státu za neprokázanou. Na tomto závěru nemění nic ani argumentace stěžovatele obsahem výzev k prokázání skutečností, ze kterých vyplývá, že správce daně požadoval prokázat také faktické přepravení zboží do jiného členského státu. Nelze totiž odhlížet od charakteru těchto výzev, jež na rozdíl od zprávy o daňové kontrole neslouží ke sdělení finálních závěrů správce daně, ale toliko seznamují daňový subjekt se skutečnostmi, které má na začátku daňového řízení prokázat. Pochybnosti obsažené ve výzvě mohou být daňovým subjektem v průběhu dokazování vyvráceny, z těchto výzev tak nelze vyvozovat konečné závěry správce daně.

[30] Nejvyšší správní soud tak činí dílčí závěr, že správce daně zpochybnil, že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli a ve zdaňovacích obdobích září a říjen 2014 nebylo prokázáno, že přepravu zboží zajišťoval plátce, odběratel nebo jimi zmocněná třetí osoba. Stěžovatel mohl v rámci odvolacího řízení dospět k odlišnému závěru (neprokázání též faktického dodání zboží do jiného členského státu), v takovém případě však musel žalobkyni s touto změnou seznámit podle § 115 odst. 2 daňového řádu (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS), stěžovatel tak však neučinil. Tímto zatížil své rozhodnutí nepředvídatelností, žalobkyně proto nemohla účinně brojit proti závěru o neprokázání této podmínky. Není-li totiž zřejmé, jaké podmínky má daňový subjekt prokazovat, nelze mu klást k tíži, že tyto skutečnost neprokáže (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 14. 8. 2019, sp. zn. II ÚS 2398/18).

[31] *Nevyšší správní soud se ztotožnil také se závěrem krajského soudu, že by tato vada neměla vliv na zákonnost rozhodnutí o odvolání, pokud by obstály závěry ohledně neprokázání jiných hmotněprávních podmínek, jelikož hmotněprávní podmínky musí být prokázány kumulativně.*“

94. V nyní posuzované věci má soud za to, že je situace obdobná.
95. Součástí závěrů obou zpráv o daňové kontrole (za květen 2014 i za červen 2014) není zcela jasně formulovaný závěr správce daně, že žalobkyně neprokázala faktické dodání zboží do jiného členského státu. V závěrech obou zpráv se mj. uvádí: „*Plátce uplatnil osvobození od DPH, je tedy jemu k tíži prokázat všechny podmínky dané ustanovením § 64 ZDPH, včetně podmínky dodání osobě registrované k dani. Správce daně akceptoval plátcem předložené důkazní prostředky a předvídanými postupy při správě daní ověřoval, zda plátce podmínky ustanovení § 64 ZDPH skutečně splnil. Ustanovení § 64 ZDPH vyžaduje existenci přímo konkrétní osoby registrované k dani v jiném členském státu, která předmětné zboží na území jiného členského státu skutečně pořídila a prokazatelně musí být určeno, kdo zajišťoval přepravu zboží. Tyto podmínky ze strany plátce splněny nebyly.*“
96. Pokud tedy správce daně ve svých závěrech zprávy o daňové kontrole zcela jasně neuvedl, že žalobkyně neprokázala také podmínku přepravy (odeslání) předmětného zboží do jiného členského státu, pak je nutno vycházet z toho, že správce daně její splnění nerozporoval. Žalovaný samozřejmě mohl v rámci odvolacího řízení v této otázce dospět k odlišnému závěru, v takovém případě však musel žalobkyni s touto změnou seznámit podle § 115 odst. 2 daňového řádu.
97. V nyní posuzované věci žalovaný sice postupoval podle § 115 odst. 2 daňového řádu (viz jeho seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 21. 2. 2020). V této výzvě však pouze avizoval změnu právního náhledu ohledně použité sazby, neboť na rozdíl od správce daně neshledal důvod k aplikaci snížené sazby daně. Ohledně splnění podmínky přepravy do jiného členského státu žalovaný svůj jiný náhled oproti správci daně nepředestřel.
98. Žalobní námitka překvapivosti napadeného rozhodnutí je proto důvodná.
99. To však není bez dalšího důvodem ke zrušení napadeného rozhodnutí, pokud ob stojí závěry žalovaného ohledně neprokázání jiných hmotněprávních podmínek osvobození, jelikož ty musí být prokázány kumulativně (viz výše citovaný rozsudek č. j. 6 Afs 46/2022-113, odst. 31, a rozsudek č. j. 55 Af 48/2020-61, odst. 150). Soud se přitom v nyní posuzované věci ztotožnil se závěrem daňových orgánů, že žalobkyně neprokázala, že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli (ani jiné osobě registrované k dani v jiném členském státu).

Správce daně důvodně zpochybnil předložené doklady a unesl své důkazní břemeno

100. V nyní posuzované věci není sporu o tom, že žalobkyně předložila primární doklady k prokázání svých daňových tvrzení, zejména samotné daňové doklady (faktury) týkající se sporných dodání. Nelze však souhlasit s tím, že by správce daně neunesl důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, tedy že by neprokázal důvodné pochybnosti o věrohodnosti, správnosti, přesvědčivosti a úplnosti předložených primárních dokladů.
101. V této souvislosti soud zdůrazňuje, že správce daně není povinen prokázat, že se plnění neuskutečnilo tak, jak tvrdí daňový subjekt, ani namísto daňového subjektu prokázat, jak se plnění uskutečnilo. Je pouze povinen prokázat, že o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených důkazních prostředků existují důvodné pochybnosti.

102. Soud dále předesílá, že přestože níže hodnotí doklady či výpovědi ve vztahu k projednávané věci, nelze přehlédnout širší kontext sporu mezi žalobkyní a daňovými orgány. Pochybnosti o předložených dokladech (stejně jako zpochybnění možné dobré víry žalobkyně) se totiž nevyskytují pouze v tomto případě, ale také v celé řadě dalších zdaňovacích obdobích (viz rozsudky citované v odst. 54 a 67 výše). Všechny jsou přitom obdobného rázu – neúplně vyplněné CMR listy či subjekty odlišné od deklarovaných odběratelů vyskytující se na CMR listech, vážních listcích a dalších dokladech. Za této situace k založení důvodných pochybností postačí podle soudu i nesrovnalosti nižší intenzity, jelikož je zřejmé, že nejde o ojedinělá pochybení či nedostatky, ale že pochybnosti vzbuzuje dlouhodobá obchodní praxe žalobkyně.
103. V nyní posuzované věci správce daně formuloval pochybnosti o správnosti a úplnosti předložených listin. Jak již soud rekapituloval výše (viz odst. 4–8), u zdaňovacího období květen 2014 správce daně mj. poukázal na to, že na všech daňových dokladech je jako odběratel i konečný příjemce uveden PW.ARON, ale na předložených CMR listech je v položce příjemce jiný subjekt. Na CMR listech č. 70833 a 70152 je uvedena společnost Wratislava Bio a k faktuře č. 21400125 CMR list zcela chybí. Navíc na všech předložených CMR listech chybí potvrzení, že příjemce zboží skutečně přijal (položka 24). U zdaňovacího období červen 2014 správce daně obdobně poukázal mj. na to, že i v tomto případě žalobkyně vykázala dodání řepkového oleje společnosti PW.ARON, ale na předloženém CMR listu není v položce příjemce uveden PW.ARON, nýbrž společnost Harmony partner Sp. a opět v něm chybí vyplněné potvrzení, že příjemce zboží skutečně přijal (položka 24). Správce daně taktéž poukázal například na to, že z odpovědí polského správce daně vyplynulo, že pan B., který měl stát za deklarovaným odběratelem PW.ARON GRZEGORZ BOGDANOWICZ, nikdy nepořizoval a neprodával řepkový olej, ale byl patrně fakticky bílým koněm, který dal své údaje někomu k dispozici k založení společnosti. Současně obchodní ředitelka žalobkyně Ing. P. sdělila, že jménem deklarovaného odběratele jednal pan M. T., u něhož však nikdy nebylo doloženo žádné pověření jednat za společnost PW.ARON (*pozn. soudu: tentýž člověk se objevil i v dalších věcech žalobkyně, kde taktéž jednal bez doloženého pověření za jiného deklarovaného odběratele – viz rozsudky zdejšího soudu ze dne 19. 12. 2023, č. j. 43 Af 11/2021-91, a ze dne 17. 2. 2022, č. j. 55 Af 48/2020-61*).
104. Soud ověřil, že výše uvedené nesrovnalosti a skutečnosti mají oporu v daňovém spisu a souhlasí s daňovými orgány, že byly způsobilé založit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, správnosti, přesvědčivosti a úplnosti předložených dokladů. Zejména uvedení jiných subjektů na CMR listech a nevyplněné potvrzení, že příjemce zboží skutečně přijal (položka 24), na CMR listech totiž zpochybňuje, že obchodní transakce proběhla skutečně tak, jak žalobkyně tvrdí – tedy že deklarovaný odběratel PW.ARON byl tím skutečným.
105. Soud se tedy shoduje s žalovaným, že zjištění správce daně byla způsobilá vzbudit důvodné pochybnosti ohledně dodání zboží deklarovanému odběrateli (a tedy i o tom, zda došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem na tuto osobu povinnou k dani v jiném členském státě a spojení takového dodání s přepravou) a vedla k přenesení důkazního břemene na žalobkyni.
106. Namítá-li žalobkyně, že uvedení odlišných subjektů na CMR listech není nesrovnalostí, neboť v zahraničním obchodě je běžné, že v místě vykládky není provozovna odběratele, který u ní ani není přítomen, mívá se tato námitka s důvody napadeného rozhodnutí. Žalovaný totiž v tomto ohledu žalobkyni nevytýkal, že by deklarovaný odběratel neměl

provozovnu v místě vykládky, ale že na předložených CMR listech nebyl uveden a žalobkyně nebyla schopna vysvětlit, jaká je role subjektů uvedených na těchto dokladech.

107. S popsánými 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.

Dodání zboží deklarovanému odběrateli žalobkyně neprokázala

108. Soud souhlasí s žalovaným, že se žalobkyni nepodařilo vznesené pochybnosti vysvětlit a prokázat, že zboží dodala deklarovanému odběrateli PW.ARON.
109. Soud v tomto ohledu nejprve podotýká, že samotné platby za zboží ještě nedokládají jeho dodání deklarovanému odběrateli (viz např. rozsudky NSS č. j. 5 Afs 18/2024-77, odst. 30, a č. j. 5 Afs 8/2024-80, odst. 33).
110. Žalobkyně nikdy přesvědčivě nevysvětlila, proč se na předložených CMR listech, které měly dokládat dodání zboží od žalobkyně deklarovanému odběrateli, vyskytují namísto společnosti PW.ARON jiné subjekty (Wratislava Bio, Harmony partner Sp.) a případně jakou roli v daných transakcích sehrály. Nikdy také nevysvětlila, proč nebyla na předložených CMR listech vyplněna položka 24, která měla potvrzovat obdržení zboží jeho příjemcem. A nikdy nedoložila chybějící CMR list k faktuře č. 21400125.
111. CMR listy mají přitom při prokazování dodání zboží zásadní váhu (viz rozsudek NSS ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42). Jako věrohodný důkazní prostředek lze však osvědčit pouze tehdy, je-li řádně vyplněn. Vypovídací hodnota CMR listu je totiž založena mimo jiné tím, že na jeho vyhotovení by měly spolupůsobit tři na sobě většinou nezávislé osoby, tj. prodejce, dopravce a kupující (viz rozsudek NSS ze dne 30. 6. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195). Pokud CMR list řádně vyplněn není (resp. způsob, jakým je vyplněn, nekoresponduje s dalšími předloženými doklady), nemůže jím být prokázáno dodání tvrzenému odběrateli. Soud se neshoduje s žalobkyní ani v tom, že není podstatné, že v předložených CMR listech byly uvedeny společnosti, jejichž roli v celém obchodním řetězci žalobkyně nedokázala objasnit. Naopak, jde o skutečnost silně zpochybňující důkazní hodnotu CMR listu. Nutno dodat, že v takové situaci to nebyly daňové orgány, kdo měl zjišťovat, z jakého důvodu jsou na CMR listech uvedeny subjekty odlišné od deklarovaného odběratele. Byla to žalobkyně, která předložením CMR listů chtěla prokázat, že plnění byla uskutečněna tak, jak tvrdila, a bylo její povinností předložit tomu odpovídající důkazní prostředky. Daňovým orgánům stačilo poukázat na důvodné pochybnosti, což se jim, jak soud uvedl shora, podařilo.
112. Jak již soud uvedl výše v odst. 90, za důkaz prokazující dodání zboží deklarovanému odběrateli nemohou být považovány faktury. Totéž platí pro sjednání doložky EXW v kupní smlouvě. Tato doložka toliko znamená, že se smluvní strany dohodly, že žalobkyně dá zboží k dispozici kupujícímu ve svém závodě a ten se zavazuje, že obstará v zásadě veškeré záležitosti spojené s přepravou zboží. Sjednání doložky nijak nedokládá, že zboží bylo skutečně dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státu, a nezabývá žalobkyně povinností doložit splnění podmínek pro osvobození od daně podle § 64 zákona o DPH (srov. přiměřeně rozsudek NSS ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45). Za důkaz dokládající dodání zboží společnosti PW.ARON nelze považovat ani předloženou e-mailovou komunikaci s panem T., u něhož nikdy nebylo předloženo oprávnění jednat za

společnost PW.ARON. Naopak se z ní skutečně zdá, jako by pan T. jednal sám za sebe, nikoli jako zástupce deklarovaného odběratele

113. Pokud jde o realizované mezinárodní dožádání, tak soud nejprve konstatuje, že správce daně žádal polského správce daně o informace ohledně nyní posuzovaných dodávek zboží do Polska, a to na základě nařízení č. 904/2010. Polský správce daně odpověděl takto: „*Pan G. B. dal k dispozici své jméno a adresu pro založení fiktivní společnosti. V průběhu kontroly byl vyslýchán a vypověděl, že nezaměstnával zaměstnance, neměl a nepoužíval přepravní prostředky, sklady nebo jiné technické zařízení/vybavení. Nepožíval a neprodával řepkový olej, nepřebíral zboží od dodavatele, neplatil za řepkový olej, neměl žádnou dokumentaci spojenou s obchodní činností, nevěděl, co se stalo dále s řepkovým olejem; nevydával faktury, nebyl si vědom účasti v IC [intra-komunitárních, pozn. soudu] transakcích. Podle faktur vydaných panem G. B. zboží bylo prodáno společnosti PRORSUM Sp.*“
114. Soud souhlasí s žalovaným, že ani provedené mezinárodní dožádání neprokázalo realizaci transakcí, jak je tvrdila žalobkyně, a neodstranilo pochybnosti vyvolané zejména předloženými CMR listy. Ze zjištění polského správce daně totiž vyplynulo, že pan B. byl fakticky bílým koněm, který poskytl své osobní údaje či doklady někomu jinému, aby založil společnost PW.ARON. Pan B. nepotvrdil tvrzení žalobkyně o tom, že by bylo zboží společnosti PW.ARON dodáno. Pokud jde o fakturu, podle které bylo zboží následně prodáno společnosti PRORSUM Sp., soud souhlasí s žalovaným, že tato faktura bez dalšího neprokazuje (ostatně stejně jako faktury předložené samotnou žalobkyní, viz výše), že zboží bylo skutečně dodáno žalobkyní deklarovanému odběrateli, obzvláště v situaci, kdy z informací poskytnutých polským správce daně současně vyplynulo, že pan B. uvedl, že nikdy s žádným řepkovým olejem neobchodoval, nevydával žádné faktury a nepřebíral žádné zboží.
115. K námitce, že žalobkyně nebyla o výsledku pana B. vyrozuměna, soud předesílá, že český správce daně o jeho výsledku nežádal. Nebylo tedy jeho pochybením, pokud spolu s žádostí o informace současně nepožádal polského správce daně o umožnění účasti žalobkyně na výsledku pana B. (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011-167, odst. 63). Nutno dodat, že v takovém případě, tím spíše, že součástí spisu není protokol o tomto výsledku, mají takto poskytnuté informace polským správce daně omezenou důkazní hodnotu (viz např. rozsudek NSS ze dne 7. 2. 2022, č. j. 10 Afs 127/2021-70). Absence vyrozumění žalobkyně a neposkytnutí přepisu výsledku ze strany polského správce daně značně snižují důkazní hodnoty poskytnutých informací, nečiní však bez dalšího realizované mezinárodní dožádání, tím méně napadené rozhodnutí, nezákonným. Dlužno dodat, že žalobkyně byla seznámena s odpovědí polského správce daně a mohla na jeho zjištění reagovat. V nyní posuzované věci přitom odpovědi polského správce daně sloužily toliko jako jedna z indicií, které vedly ke shora popsáným pochybnostem (přičemž primární roli v tomto ohledu hrají pochybnosti ohledně žalobkyní předložených CMR listů), a nejde tedy o situaci, kdy by závěry daňových orgánů byly postaveny výlučně či zejména na těchto odpovědích (srov. např. rozsudek NSS ze dne 22. 12. 2022, č. j. 4 Afs 377/2020-35, odst. 35). Soud tak uzavírá, že ani realizované mezinárodní dožádání neprokázalo dodání zboží deklarovanému odběrateli.
116. Žalobkyně v odvolacím řízení navrhla, aby si v rámci mezinárodní výměny informací správce daně také prověřil, zda byl odběratel objednatelem přepravy zboží uvedeného na CMR listu č. 70365 a kam bylo zboží přepraveno. Stejnou cestou si měl ověřit existenci smluvního vztahu mezi odběratelem a společnostmi Harmony Partner Sp. či PRORSUM

Sp. Žalovaný další mezinárodní dožádání na základě těchto návrhů žalobkyni neučinil, což mu žalobkyni v žalobě vytýká. Ani s touto žalobní námitkou soud nesouhlasí.

117. K tomu lze odkázat například na rozsudek zdejšího soudu ze dne 17. 3. 2023, č. j. 51 Af 1/2021-91, vydaný v jiné věci nyníjší žalobkyně:

„82. Mezistátní výměna informací v rámci správy daní nebyla zavedena proto, aby umožnila daňovým subjektům získat dodatečné důkazy, které si měly samy dříve zajistit pro účely splnění podmínek pro přiznání osvobození. K tomu lze odkázat na body 103 až 105 rozsudku SDEU ve věci Enteco Baltic. V něm SDEU konstatoval, že „pokud jde o plnění uvnitř Společenství, z judikatury Soudního dvora vyplývá, že v případě, že dodavatel není s to předložit důkazy nezbytné k tomu, aby bylo možné konstatovat, že byly splněny podmínky pro osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně, daňové orgány členského státu odeslání či přepravy zboží nemají povinnost vyžádat si informace od orgánů členského státu 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, T'woh 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 vyměřování 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, T'woh International, C-184/05, EU:C:2007:550, body 30 až 34).“

83. 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 prvé řadě na odesílateli zboží (viz rozsudek NSS ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45). Důkazní povinnost žalobkyně tedy nelze přenášet na správce daně jiných členských států. Žalobkyně navíc neuvedla, jaká konkrétní tvrzení hodlala mezinárodním dožádáním prokázat. Za takové nelze považovat „ověření obchodního vztahu“. Je třeba zdůraznit, že u každého deklarovaného odběratele mezinárodní dožádání učiněno bylo, ovšem jejich prostřednictvím pochybnosti vzniklé na základě předložených listin odstraněny nebyly, naopak informacemi získanými od polské daňové správy byly ještě prohloubeny. Námitka není důvodná.

118. Obdobně NSS v dalších věcech nyníjší žalobkyně konstatoval, že „[ú]čelem mezistátní výměny informací v rámci správy daní není umožnit daňovým subjektům získat dodatečné

důkazy, které si měly samy dříve zajistit, aby doložily splnění podmínek pro přiznání osvobození“ (viz např. rozsudky č. j. 1 Afs 53/2023-76, odst. 44, či č. j. 5 Afs 8/2024-80, odst. 39–40).

119. Žalovaný odůvodnil neprovedení dalších mezinárodních dožádání v souladu s touto judikaturou (viz odst. 47, 57 a 59 napadeného rozhodnutí). Soud zdůrazňuje, že je to žalobkyně, která byla povinna předložit důkazy, které by dokládaly její nárok na osvobození od DPH. V situaci, kdy žalobkyně tuto svoji důkazní povinnost neunesla, nemůže tímto způsobem vyplňovat svoji důkazní nouzi tím, že bude po daňových orgánech fakticky požadovat, aby za ni pátraly po tom, jak posuzované transakce ve skutečnosti proběhly a jakou roli v nich sehrály subjekty uvedené na předložených listinách (Wratislava Bio, Harmony Partner Sp., Timbre Sp., PRORSUM Sp.). Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na přednostní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Soud souhlasí s žalovaným, že důkazy o tom, že podmínky stanovené v § 64 odst. 1 zákona o DPH jsou splněny, musí předložit osoba, která se domáhá osvobození od DPH (viz také rozsudky zdejšího soudu č. j. 43 Af 11/2021-91, odst. 129, a č. j. 55 Af 7/2021-129, odst. 169–171).
120. Pokud jde o námitku, že daňové orgány neprovedly výsledky řidičů, soud podotýká, že žalobkyně skutečně nevznesla důkazní návrh na výsledcích konkrétních řidičů jakožto svědků, třebaže jí v tom nic nebránilo. V takové situaci nebylo povinností daňových orgánů, aby výsledky provedly či vysvětlovaly, proč k provedení takového důkazu – který nikdo nenavrhl – nepřistoupily. Stejně tak nebylo povinností daňových orgánů pátrat prostřednictvím systému mýtných bran po tom, kudy a kdy se měla vozidla přepravující zboží pohybovat.
121. Soud tak uzavírá, že žalobkyně neprokázala dodání zboží deklarovanému odběrateli PW.ARON.
122. Soud v návaznosti na shora popsany judikaturní vývoj konstatuje, že z obsahu správního (ani soudního) spisu současně nevyplývají žádné indicie, které by měly nasvědčovat tomu, že zboží bylo dodáno (jiné) osobě povinné k dani. Za takové indicie nelze bez jakéhokoli bližšího vysvětlení ze strany žalobkyně považovat uvedení jiných (výše uvedených) společností na předložených CMR listech (k tomu blíže rozsudek zdejšího soudu č. j. 55 Af 7/2021-129, odst. 179)
123. K tomu soud ještě dodává, že NSS v dalších věcech žalobkyně odmítl argument, že by vysoká hodnota plnění nutně musela znamenat, že žalobkyně dodala zboží osobě povinné k dani. Např. v odst. 28 rozsudku č. j. 10 Afs 216/2023-83, NSS uvedl, že nelze očekávat, že „[u] všech plnění určitého rozsahu budou podmínky pro osvobození od daně automaticky považovány za splněné. Pokud by to takto zákonodárce (ať už unijní, nebo český) chtěl, pro plnění určitého rozsahu by stanovil odlišná pravidla. To se ale nestalo. Proto i při dodání (hmotově či cenově) rozsáhlého plnění do jiného členského státu je potřeba kromě přeshraniční přepravy uskutečněné dodavatelem, odběratelem nebo na jejich účet buď prokázat, že odběratel měl postavení osoby povinné k dani, nebo zajistit, aby daňové orgány měly dostatek údajů potřebných k ověření, že odběratel takové postavení měl. Samotný rozsah plnění takovým (dostatečným) údajem být nemůže, zvláště není-li jasné, zda bylo plnění skutečně dodáno v takovém rozsahu jedinému subjektu (obdobně 10 Afs 374/2020, bod 27).

Posouzení plnění jako tuzemských

124. Žalobkyně dále namítala, že žalovaný nesprávně posoudil dodání zboží jako tuzemská plnění. Současně měla za to, že bylo povinností správce daně a žalovaného prokázat, že příjemcem zboží nebyla osoba povinná k dani.
125. Soud předně uvádí, že neshledal napadené rozhodnutí v části, v níž žalovaný deklarované plnění posoudil jako tuzemské plnění, nesrozumitelným či nepřezkoumatelným. To, z jakého důvodu daňové orgány deklarované plnění posuzovaly jako tuzemské plnění, odůvodnil žalovaný v odst. 32 a 50 napadeného rozhodnutí. Z tohoto odůvodnění je patrné, že žalovaný vycházel z toho, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro přiznání osvobození dle § 64 zákona o DPH, neboť neprokázala, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu osobě registrované k dani, současně nemohla být v dobré víře stran splnění těchto podmínek, a správcem daně tedy byla plnění správně posouzena jako tuzemská s povinností přiznat daň na výstupu. Současně poukázal na rozsudek NSS č. j. [8 Afs 14/2010-195](#), v němž NSS uzavřel, že „nebyla-li prokázána podstata plnění jako intrakomunitárního a přitom došlo k dodání, jde o plnění zatížené daní na výstupu, které bylo posouzeno jako tuzemské zdanitelné plnění.“ Soud tak má za to, že žalovaný tento svůj postup srozumitelně odůvodnil.
126. Po věcné stránce soud souhlasí s žalovaným v tom, že jestliže podmínky § 64 odst. 1 zákona o DPH nejsou splněny, je plátce povinen přiznat daň v České republice, a to k datu dodání zboží či k datu přijetí úplaty za dané zboží, podle toho, které datum nastane či nastalo dříve (viz též Drábová, M., Holubová, O., Tomíček, M. Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář. Wolters Kluwer, Praha 2019, k § 64 zákona o DPH, dostupný v právním informačním systému ASPI, či žalovaným citovaný rozsudek NSS č. j. 8 Afs 14/2010-195. Soud dodává, že místo plnění je určeno dle § 7 odst. 1 či 2 zákona o DPH. Není úlohou správce daně, aby prokázal, že zboží bylo v jiném členském státu dodáno neplátcí daně, jak tvrdí žalobkyně (viz např. rozsudek NSS č. j. 3 Afs 148/2022-103, odst. 39). 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 s citovanou judikaturou sporná plnění posoudit jako tuzemská.
127. K námitce žalobkyně, že vnitrostátní podmínka zakotvená v § 64 odst. 1 zákona o DPH (podle které je nutno prokázat, že odběratel je v jiném členském státu osobou registrovanou k dani) je v rozporu se směrnicí o DPH, soud poukazuje na rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015-30, v němž odkázal na dřívější rozsudek ze dne 25. 2. 2010, č. j. 9 Afs 98/2009-31 (týkající se souladu § 64 odst. 1 zákona o DPH se šestou směrnicí), podle kterého „[u]stanovení § 64 odst. 1 zákona o DPH je zcela v souladu se šestou směrnicí, když je adekvátní reakcí na nutnost pracovat s pojmem plátce daně, s ohledem na možnosti jednotlivých členských států stanovit okruh osob, které jsou na jejich území povinny uplatňovat DPH, odlišně od obecné definice osoby povinné k dani ve smyslu čl. 4 odst. 1 šesté směrnice. Z předmětných ustanovení šesté směrnice nelze v žádném případě dovodit skutečnost, ke které dospěl stěžovatel, tj. že by pro uplatnění osvobození dodání zboží do jiného členského státu od DPH bylo nerozhodné, zda je odběratel registrovaným plátcem daně z přidané hodnoty. Podle § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je pro osvobození od daně z přidané hodnoty nutné, aby byl odběratel osobou registrovanou k dani a zároveň, aby pro odběratele bylo pořízení zboží předmětem DPH. Stanovení požadavku prokázání registrace k dani je v souladu se zásadou

právní jistoty, neboť prokázání registrace odběratele dostatečně určitým způsobem staví najisto otázku plátcovství daně z přidané hodnoty, stejně tak jako se zásadou proporcionality, když prokázání registrace k dani z přidané hodnoty není požadavkem, který by byl ze strany daňových subjektů jen obtížně splnitelný. Ke zjednodušení postupu daňových subjektů při ověření, zda je odběratel zboží povinen odvést ve členském státě, kam je zboží dodáno, DPH, tj. zda má být dodání zboží osvobozeno od daně.“ Dané závěry NSS lze podle názoru soudu aplikovat i na otázku souladu vnitrostátní úpravy s čl. 138 směrnice o DPH. Je pravdou, že NSS v rozsudku č. j. 3 Afs 6/2015-30 s odkazem na rozsudek SDEU ve věci VSTR připustil, že podmínku registrace nelze posuzovat striktně formalisticky. Avšak za situace, která nastala v nyní posuzované věci, tedy kdy žalobkyně neprokázala dodání zboží deklarovanému odběrateli a netvrdila ani žádný jiný konkrétní subjekt, kterému měl být řepkový olej dodán, nebyla otázka, zda jsou faktičtí odběratelé (hypotetičtí, blíže neurčení) registrovaní k DPH vůbec „na stole“.

Posuzování dobré víry

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

131. Možnost prokázání dobré víry ve vztahu k faktickému dodání zboží do jiného členského státu (což je hmotněprávní podmínkou) je specifická pro osvobození při dodání do jiného členského státu. S ohledem na volný pohyb zboží, a tedy absenci hraničních kontrol, které by mohly přinést důkazy o přepravě přes hranice, je tak daňovému subjektu dána možnost prokázat, že byl v dobré víře, že dodal zboží do jiného členského státu, a zároveň že nemohl vědět o podvodu v řetězci, byl-li spáchán.
132. V případě žalobkyně daňové orgány důvodně zpochybnily, zda dodala zboží deklarovanému odběrateli, resp. žalobkyně neprokázala, že dodala zboží konkrétnímu příjemci, který má v jiném členském státě postavení osoby povinné k dani. Nesplnění této podmínky nesouvisí s absencí hraničních kontrol uvnitř EU a z judikatury SDEU nevyplývá, že by bylo možné nahradit neprokázání skutečného odběratele dobrou vírou. I pokud by však byly přiměřeně aplikovány výše uvedené závěry týkající se dobré víry, že zboží bylo fakticky dodáno do jiného členského státu, na nynější skutkové okolnosti, nebylo by možné uzavřít, že žalobkyně byla v dobré víře, že dodala zboží deklarovanému odběrateli.
133. Soud totiž souhlasí s daňovými orgány, 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. Žalobkyni muselo být po převzetí prvních CMR listů zřejmé, že společnosti uvedené na nich jsou odlišné od deklarovaného odběratele. Jistě bylo v jejich silách coby dodavatele zboží požadovat potvrzení, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu deklarovanému obchodnímu partnerovi. Žalobkyně se nezajímala o další osud zboží, přestože z CMR listů a dalších listin lze usuzovat, že deklarovaný odběratel nebyl jeho konečným příjemcem (pokud vůbec příjemcem zboží byl), jak deklarovala na daňových dokladech. Nesnažila se získat řádně vyplněné doklady potvrzující dodání zboží deklarovanému odběrateli, tedy řádně vyplněné CMR listy, popř. doklady objasňující uvedení odlišných subjektů na těchto dokladech, a nevyžadovala, aby dodací listy byly řádně potvrzeny ihned v místě dodání zboží. Pokud CMR listy vykazovaly nedostatky, např. se na nich vyskytovaly odlišné subjekty, mohla požadovat vysvětlení a další důkazy, které by dodání zboží deklarovanému odběrateli dokládaly. Žalobkyně měla dbát na to, aby disponovala věrohodnými doklady o tom, že dodávka zboží byla uskutečněna tak, jak bylo deklarováno, a aby si osud zboží a předkládání dokladů ho osvědčujících zajistila např. smluvním ujednáním s odběratelem či přepravcem, resp. dle takového smluvního ujednání i postupovala a řádně potvrzené doklady si vyžádala. Je přitom v zájmu daňového subjektu, aby si opatřil takové podklady, které splnění hmotněprávních podmínek tak, jak deklaruje, prokáží. Žalobkyně tedy zvolila laxní přístup, přestože obchodovala s rizikovou komoditou ve značných částkách.
134. Soud nadto opakuje, že správce daně není povinen prokázat, že se plnění neuskutečnilo tak, jak tvrdí daňový subjekt, ani namísto daňového subjektu prokázat, jak se plnění uskutečnilo. Žalobkyně proto nedůvodně daňovým orgánům vyčítá, že neprokázaly, komu bylo zboží dodáno, resp. jak obchodní transakce měly proběhnout. Byla to naopak žalobkyně, které se nepodařilo prokázat, že by zboží dodala jí deklarovanému odběrateli ani že byla v dobré víře, že dodávky zboží skutečně proběhly, jak deklarovala.
135. K námitce žalobkyně uvedené v podání ze dne 25. 3. 2022, 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 předešřela jej až v tomto podání, tedy po uplynutí dvouměsíční lhůty pro podání žaloby, a soud k němu tedy nemohl přihlídnout.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

136. S ohledem na shora uvedené závěry soud žalobu zamítl jako nedůvodnou (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
137. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně, která byla ve věci neúspěšná, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl naopak plně úspěšný, žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Soud tedy rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha 19. prosince 2024

JUDr. Věra Šimůnková
předsedkyně senátu

v. z. Mgr. et Mgr. Karel Ulík, v. r.
pověřený člen senátu

(písemné vyhotovení rozsudku podepsáno dne 20. 1. 2025 členem senátu podle § 158 odst. 1 věty druhé občanského soudního řádu ve spojení s § 64 s. ř. s. z důvodu zániku funkce soudkyně JUDr. Věry Šimůnkové ke dni 31. 12. 2024)