



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

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

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 1. 2021, č. j. 1736/21/5300-22442-706033,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) (1) doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období listopad 2015 ve výši 4 551 380 Kč a stanovil povinnost uhradit penále ve výši 910 276 Kč (dodatečný platební výměr ze dne 20. 11. 2019, č. j. 5009189/19/2111-50523-202055, a (2) vyměřil žalobkyni nadměrný odpočet na

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

DPH za zdaňovací období prosinec 2015 ve výši 1 147 768 (platební výměr ze dne 20. 5. 2019, č. j. 2901971/19/2111-50523-202055).

2. Dospěl totiž 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, ve znění pro uvedená zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“), u dodání surového řepkového oleje polským společností RED DOT SPÓŁKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ (dále jen „Red Dot“), BLUE FREE SPÓŁKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ (dále jen „Blue Free“), Michał Ciejpa (dále jen „Michał Ciejpa“), POZ – COMPANY SPÓŁKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ (dále jen „POZ“), PETHER SPÓŁKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ (dále jen „Pether“) a HEDONIS SPÓŁKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ (dále jen „Hedonis“), neboť neprokázala, že pořizovatelem zboží v jiném členském státě jsou deklarovaní odběratelé, a nárok na osvobození od daně tak uplatnila neoprávněně.
3. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím odvolání žalobkyně zamítl a prvostupňová rozhodnutí správce daně potvrdil.

II. Obsah žaloby

4. Žalobkyně brojí proti rozhodnutí žalovaného žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).
5. Ze závěrů žalovaného v napadeném rozhodnutí podle ní vyplývá, že žalovaný nepochybně, že zboží bylo dodáno a skutečně přepraveno (odesláno) do jiného členského státu, ani to, že přepravu zajistila žalobkyně jakožto dodavatelka, pořizovatelka či osoba zmocněná dodavatelem nebo pořizovatelem. Žalovaný podle žalobkyně nepochybně dokonce ani skutečnost, že v době, kdy se měly předmětné dodávky zboží uskutečnit, byli deklarovaní odběratelé osobami registrovanými k dani v jiném členském státě. Předmětem sporu je tak pouze skutečnost, zda žalobkyně prokázala, že zboží bylo dodáno deklarovaným odběratelům Red Dot, Blue Free, Michał Ciejpa, POZ, Pether a Hedonis. Žalobkyně přitom nesouhlasí s názorem žalovaného, že tuto skutečnost neprokázala, a má naopak za to, že splnila a prokázala všechny podmínky stanovené v § 64 zákona o DPH. Proti opačnému závěru žalovaného proto brojí níže rozvedenou žalobní argumentací.
6. Nejprve v obecnosti žalovanému vytýká, že dokazování provedl nezákonně, neboť potlačil relevantní důkazní prostředky (bankovní výpisy, kupní smlouvy) a některé hodnotil formalisticky a izolovaně (CMR listy), čímž dospěl k nesprávným skutkovým zjištěním. Žalovaný podle žalobkyně nepostupoval objektivně a neunesl své důkazní břemeno. V napadeném rozhodnutí pouze podpořil argumentaci správce daně, aniž by však řádně vypořádal odvolací námítky.
7. Žalobkyně je přesvědčena, že své důkazní břemeno unesla, neboť tvrdila a prokázala, že zboží bylo dodáno na základě kupních smluv. Jednotlivé dodávky byly konkretizovány ústně nebo e-mailem, a to obchodní ředitelkou žalobkyně Ing. P., která jednala s obchodním zástupcem odběratele. Žalobkyně prověřila své odběratele v dostupných evidencích a odběratelé řádně zaplatili (bezhotovostním převodem) kupní cenu. Dopravu nejčastěji uskutečňovala společnost TRANSPORTSTAV s. r. o. (dále jen „Transportstav“). K jednotlivým dodávkám žalobkyně předložila vydané faktury, kupní smlouvy, mezinárodní nákladní listy (dále jen „CMR listy“), bankovní výpisy, prohlášení pořizovatele,

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

dodací listy a další související doklady (karty zásob, průvodky výdejem materiálu, vážní lístky a polské doklady). V rámci daňového řízení byli také vyslechnuti jako svědci dispečer a řidič společnosti Transportstav R. H., obchodní zástupce J. O. a obchodní zástupce W. P.

8. V rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42, na který odkazuje žalovaný, daňový subjekt neprokázal skutečné přemístění zboží mezi členskými státy, ale naopak existovaly důkazy o opaku (výpisy mytných bran). Z důvodu těchto skutkových odlišností je odkaz na zmíněný rozsudek podle žalobkyně nepřiléhavý. V nynější věci naopak není sporné, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu, a proto jsou kupní smlouvy, dodací listy a bankovní výpisy relevantním důkazním prostředkem. Žalobkyně je přesvědčena, že shromážděné důkazní prostředky jednoznačně prokazují skutečné pořizovatele zboží, a to Red Dot, Blue Free, Michal Ciejsa, POZ, Pether a Hedonis.
9. Žalobkyně nesouhlasí se způsobem, jakým žalovaný hodnotil CMR listy. Žalovaný založil svou pochybnost o osobách odběratelů na tvrzení, že na CMR listech je v položce „zboží obdržel“ nebo v položce „místo vykládky“ uveden subjekt odlišný od odběratelů uvedených na daňových dokladech. Otištění razítka jiných společností, např. skladovatele zboží, zpracovatele zboží nebo obchodního partnera pořizovatele (deklarovaného odběratele), kterému bylo zboží dále prodáno, však podle žalobkyně nic nemění na skutečnosti, že pořizovatelem zboží byli deklarovaní odběratelé, a nezpochybňuje důkazní hodnotu CMR listů. Podle žalobkyně není zřejmé, proč by subjekty, které by neměly vůbec žádný vztah k deklarovanému odběrateli, CMR listy potvrzovaly (podepisovaly).
10. Skutečnost, že na adrese vykládky není provozovna odběratele, je v zahraničním obchodě běžnou praxí (zejména pokud je odběratel obchodníkem, nikoliv zpracovatelem komodit) a nepředstavuje nijak neobvyklou situaci. Pokud je tedy kupující pouze obchodníkem s olejem, nikoliv výrobcem nebo konečným zpracovatelem, má vlastní nádrže (tanky) na uskladnění oleje nebo si je pronajímá či dopravuje olej přímo od prodávajícího ke konečnému zpracovateli. Svědek H. přitom potvrdil, že místa vykládky jsou většinou „*rafinerie nebo sklady, kde mají označené nádrže*“.
11. Dále žalobkyně připomíná judikaturu, podle níž nelze po daňovém subjektu požadovat, aby prokazoval skutečnosti, které jsou zcela mimo sféru jeho vlivu, a podle níž nelze posuzovat plnění izolovaně a uměle odtrženě. Naopak je třeba mít na zřeteli všechny okolnosti posuzovaných plnění. CMR listy podle žalobkyně korespondují s dalšími důkazními prostředky, a vytvářejí tak ucelený soubor prokazující, že zboží bylo dodáno deklarovaným odběratelům.
12. Následně žalobkyně rozvíjí uvedené námitky ve vztahu k jednotlivým deklarovaným odběratelům a polemizuje se závěry, ke kterým žalovaný dospěl.
13. V případě dodávek pro společnost **Red Dot** považuje za podstatné, že tato společnost (uvedená na CMR listech jako příjemce zboží) převzetí zboží potvrdila. Žalovaný CMR listy dezinterpretoval, poukazoval-li na umístění razítka na jiném místě než v položce „zboží obdržel“. Umístění razítka nemá podle žalobkyně vliv na srozumitelnost CMR listu a potvrzuje přijetí zboží. Postup žalovaného je proto formalistický a neobjektivní. Nadto, žalovaný nehodnotil CMR listy ve vzájemné souvislosti s dalšími důkazními prostředky. Dodávky společnosti Red Dot potvrdil svědek H., který na otázku: „*Víte, jakých odběratelů [žalobkyně] se Vámi uskutečňovaná přeprava týkala?*“, odpověděl: „*Co si pamatuji RED DOT,*

POW-EN, SKY CASH, pan O.“. Výslech tohoto svědka spolu s CMR listy, kupními smlouvami, bankovními výpisy a prohlášením pořizovatele jednoznačně prokazují, že skutečným odběratelem zboží byla společnost Red Dot.

14. Obdobně i v případě odběratele **Hedonis** žalovaný formalisticky dezinterpretuje CMR listy. Žalobkyně má za to, že otisk razítka této společnosti je *pod* položkou „zboží obdržel“, a nikoliv v položce „potvrzení o odevzdání celního dokladu“. Jedná se o srozumitelné potvrzení přijetí zboží. Dodávky uvedené společností probíhaly na základě několika kupních smluv. Společnost Hedonis zaplatila kupní cenu ze svého bankovního účtu. Podle žalobkyně není zřejmé, proč by jinak kupní cenu platila a který jiný subjekt by mohl nebo měl být skutečným pořizovatelem. Dodání zboží potvrzuje také prohlášení pořizovatele Hedonis. Všechny důkazní prostředky (minimálně kupní smlouvy, CMR listy, bankovní výpisy a prohlášení pořizovatele) spolu korespondují a jednoznačně prokazují, že skutečným pořizovatelem byla společnost Hedonis.
15. V případě odběratele **Michal Ciejpa** žalovaný nesprávně kladl důraz na skutečnost, že je v položce „zboží obdržel“ uvedena společnost WEGA SPÓŁKA Z ORGANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ (dále jen „Wega“). Jak již žalobkyně uvedla v daňovém řízení, tato společnost skladovala zboží pro pořizovatele a zajišťovala vykládku a nakládku zboží, což potvrdil Michal Ciejpa předložením smlouvy o skladování ze dne 20. 5. 2015. Podle žalobkyně není rozhodné, že zmíněná smlouva nestanovuje, že by měla společnost Wega potvrzovat položku č. 24 CMR listů. Požadavek, aby bylo ve smlouvě stanoveno, že společnost Wega je příjemcem zboží, je nelogický. Součástí důkazního břemene žalobkyně není prokázání obchodních vztahů jiných subjektů. I svědek H. označil společnost Wega jako sklad („Magazyn Wega w Knúrowě, Przemysłowa 18, tam jsem byl i osobně a zboží šlo do označené nádrže.“). Ten potvrdil i dodávky pro Michala Ciejpu, protože společnost SKY CASH je jeho obchodní firmou. CMR listy podle žalobkyně i v případě odběratele Michal Ciejpa korespondují s dalšími důkazními prostředky, zejm. kupními smlouvami a bankovními výpisy o platbě kupní ceny, a proto jednoznačně prokazují, že skutečným odběratelem byl Michal Ciejpa. Ten dodání potvrdil v prohlášení pořizovatele.
16. Obdobná byla situace v případě odběratele **Blue Free**. Také na CMR listech, v nichž je tato společnost uvedena jako příjemce, je u místa vykládky uveden Knúrow a v položce „zboží obdržel“ společnost Wega. Výše uvedenou smlouvou o skladování a výpovědí svědka H. (viz předchozí odstavec) bylo podle žalobkyně prokázáno, že společnost Wega poskytuje v Knúrowě služby spočívající ve skladování řepkového oleje a provádění nakládky a vykládky. V případě dvou CMR listů žalovaný zdůrazňuje, že položka „zboží obdržel“ není vůbec vyplněna, formalisticky však přehlíží, že razítko společnosti Wega na nich je, přičemž jeho umístění nemá podle žalobkyně vliv na srozumitelnost. CMR listy vztahující se ke společnosti Blue Free korespondují s kupními smlouvami, které žalobkyně uzavřela s touto společností. Blue Free zaplatila kupní cenu a potvrdila dodání zboží v prohlášení pořizovatele. Podle žalobkyně není zřejmé, který jiný subjekt by mohl nebo měl být skutečným pořizovatelem. Dodávky pro společnost Blue Free potvrdil také svědek P., který na otázku, jaké konkrétní odběratele žalobkyně zastupoval, odpověděl: „Určitě si vzpomínám Blue Free.“ Také svědek O. uvedl, že mu je společnost Blue Free známa a že pro ni vykonával servis popsáný v průběhu jeho výpovědi. Mezi destinacemi, kam bylo zboží dodáváno, zmínil mimo jiné Knúrow, což koresponduje s místem vykládky uvedeným na CMR listech týkajících se odběratele Blue Free. Svědek H. pak zmínil, že uskutečňoval přepravu pro pana O., a potvrdil tak uskutečnění přeprav pro žalobkyniny odběratele, které

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

svědek O. zastupoval. Z výpovědi svědka H. nevyplývalo, že by byly na CMR listech nesrovnalosti, jak tvrdí žalovaný.

17. Svědek P. také vypověděl, že prováděl prověřování odběratelů, zda „firma má normální bázi, kde jsou tanky a či je majitelem tanků nebo je jen pronajímá“. Dále uvedl, že „zařizoval polskou stranu“ a že „obdržel od pana O. informace typu avizace, tj. informace od pana H. nebo Transportstavu v SMS nebo e-mailem – jméno řidiče, SPZ tabač a cisterny, váhu zboží, přibližný čas příjezdu na místo výkladky“ a že po laboratorní kontrole a vážení následovala platba zboží, tzn. odběratel převedl bankovním převodem peníze za zboží žalobkyni, a po ověření, že peníze na účet dorazily, byl pan H. informován, že může uvolnit auto, a dal vědět panu O., že platba dorazila a že dal vědět řidiči, že může složit zboží. S těmito informacemi svědka P. koresponduje výpověď svědka H., který k dotazu žalobkyně potvrdil, že v průběhu přepravy komunikuje s řidiči ohledně vykládky, že řidiči mají zákaz složit zboží bez jeho souhlasu a že povolení dává na základě ověření zaplacení zboží u účetní žalobkyně.
18. Podle žalobkyně se oba svědci museli účastnit každé jednotlivé dodávky zboží, protože komunikovali s přepravcem ohledně přepravy. Je proto nepochopitelné, že žalovaný zpochybňuje schopnost těchto svědků potvrdit dodání zboží deklarovaným odběratelům. Nadto, ke společnosti Blue Free se svědek O. vyjádřil výslovně, jak žalobkyně zmínila výše. Žalovaný také nepravdivě tvrdí, že si svědek P. nepamatoval konkrétní polské odběratele. Tři z nich (včetně Blue Free) totiž výslovně jmenoval. Nemůže tak obstát závěr žalovaného, podle kterého výpovědi svědků O. a P. nepotvrdily dodání zboží odběrateli Blue Free. Tyto svědecké výpovědi korespondují s kupními smlouvami, CMR listy, bankovními výpisy a prohlášeními pořizovatele, a v souhrnu jednoznačně prokazují, že skutečným pořizovatelem zboží byla společnost Blue Free.
19. Důkazní hodnotu CMR listů týkajících se odběratele **Pether** žalovaný zpochybňoval poukazem na uvedení společnosti Brassica Trade Sp. z o. o. (dále jen „Brassica“) v položce „zboží obdržel“. Svědek H. však k předloženému CMR listu k otázce, kam bylo zboží přepraveno, uvedl: „Dle CMR do skladu Brassica Trade, Lubrza.“, a k otázce, kdo zboží převzal, odpověděl: „Zboží převzal dle CMR ten sklad Brassica.“ Svědek zároveň neshledal, že by CMR list vykazoval nesrovnalosti. Uvedení jiné společnosti v položce „zboží obdržel“ podle žalobkyně nezpochybňuje, že CMR listy prokazují dodání deklarovanému odběrateli. Dodávky proběhly na základě písemné kupní smlouvy. Společnost Pether kupní cenu uhradila a potvrdila dodávku v prohlášení pořizovatele. Žalobkyně v rámci daňové kontroly navrhovala opakovaný výslech svědka O., který jednal s žalobkyní o dodávkách zboží pro společnost Pether, protože byl výslech z důvodu omezených časových možností svědka zkrácen. To bylo nezákonně odmítnuto. I v tomto případě je žalobkyně přesvědčena, že kupní smlouvy, CMR listy, bankovní výpisy a prohlášení pořizovatele ve svém souhrnu prokazují, že skutečným pořizovatelem zboží byla společnost Pether.
20. Dodávku pro společnost **POZ** uskutečnila žalobkyně na základě telefonické objednávky. Zboží bylo podle dohody přepraveno na území jiného členského státu, uvedený odběratel uhradil kupní cenu a přiznal daň, jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole. O dodávce pro společnost POZ se žalobkyní jednal svědek O., jehož opakovaný výslech v průběhu daňové kontroly navrhovala, ale nezákonně nebylo návrhu vyhověno. Pro případ, že by nebyly odstraněny pochybnosti o těchto plněních, žalobkyně navrhovala ověřit obchodní vztah a souvislost s touto obchodní transakcí formou mezinárodního dožádání, a to nejen u pořizovatele, jak učinil správce daně, ale i u společností TRANS Sp. z o. o. (dále jen „Trans“),

INVESTMENT TRADE S.A. (dále jen „Investment“) či Oil Service Sp. z o. o. (dále jen „Oil Service“), což bylo také nezákonně odmítnuto. Žalobkyně je přesvědčena, že dostatečně prokázala, že společnost POZ byla pořizovatel předmětného zboží.

21. Souhrnně k části žaloby týkající se jednotlivých odběratelů žalobkyně „pro úplnost“ dodala, že polské doklady uchovává jako další důkaz o tom, že zboží bylo skutečně přepraveno na území jiného členského státu. Vážní lístek z místa vykládky zboží je dokladem o výsledku vážení zboží, nikoliv o předání a převzetí zboží, jak se patrně domnívá žalovaný. Svědek P. vypověděl, že koupě váhy je dosti nákladná, a proto zboží váží na požádání zákazníka společnost, která vlastní váhu v areálu, do kterého přijede zboží. Je proto neadekvátní činit z vážních lístků dalekosáhlé závěry.
22. Dále žalobkyně souhrnně namítá, že správce daně nezákonně rozšířil její důkazní břemeno, neboť jí kladl k tíži, že neuvedla vazbu k cizím společnostem na CMR listech. Žalobkyně ale nemá možnost tyto vazby prokázat, protože nejsou v její dispozici. Přesto nad rámec vlastního důkazního břemene navrhla, aby byla formou mezinárodního dožádání ověřena existence smluvního vztahu mezi jejími odběrateli a společnostmi uvedenými na listinách, což správce daně nezákonně odmítl. Žalobkyně je přesvědčena, že nepřenášela důkazní břemeno na daňové orgány, ale návrh na provedení mezinárodního dožádání učinila v reakci na konkrétní tvrzení a požadavek správce daně, který považoval skutečnosti týkající se jiných subjektů za podstatné. Rozsudek Soudního dvora EU (dále též „SDEU“ nebo „Soudní dvůr“) ze dne 27. 9. 2007, C-184/05, *Twoh*, na který odkázal žalovaný, není podle žalobkyně přílehlavý, neboť řešil situaci, kdy společnost Twoh neměla doklady k obchodnímu vztahu se svými odběrateli a ani neprokázala intrakomunitární charakter plnění. Naopak v nynější věci se jedná o doložení vztahu mezi jinými subjekty, kteří nebyli v obchodním vztahu se žalobkyní, a zároveň intrakomunitární charakter plnění nebyl sporný. Přílehlavý není ani odkaz na rozsudek č. j. 1 Afs 104/2012-45, protože žalobkyně po správci daně nepožadovala, aby ověřil plnění daňových povinností odběratele nebo získal jiné údaje z vlastní činnosti zahraniční daňové správy. Krom toho je žalobkyně přesvědčena, že správní spis obsahuje dostatečné množství důkazů k prokázání jejího obchodního vztahu s odběrateli.
23. Dále žalobkyně namítá, že tvrzení žalovaného týkající se dobré víry jsou nepodložená a bezpředmětná. Z napadeného rozhodnutí není zřejmé, proč se žalovaný otázkou dobré víry zabýval. Dobrou víru je třeba zkoumat tehdy, ukáží-li se důkazy jako nepravdivé, což ale daňové orgány neprokázaly. Žalobkyně neměla nikdy pochyby o tom, že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli, k čemuž předložila dostatek důkazních prostředků, které žalovaný účelově pomíjí. Odmítá proto, že by se chovala neobeřetně. Z judikatury správních soudů citované žalovaným nadto vyplývá, že správce daně postaví najisto, že se šetřené transakce uskutečnily jinak, tedy že zboží bylo dodáno jiné osobě nebo že deklarovaný odběratel nemohl být skutečným odběratelem. Žalovaný takový skutkový stav neprokázal, a dokonce ani netvrdil. Naopak pouze uzavřel, že žalobkyně neprokázala, že skutečným odběratelem byl deklarovaný odběratel. Znalost obchodního vztahu odběratele a jiných subjektů není součástí žalobkynina důkazního břemene.
24. Předložená prohlášení pořizovatelů představovala podle žalobkyně další důkazní prostředek k prokázání daňových tvrzení ve smyslu § 64 odst. 5 zákona o DPH. V těchto prohlášeních odběratelé potvrdili dodání jednotlivých dodávek, které jsou upřesněny označením kupní smlouvy, faktury, datem uhrazení kupní ceny a údaji o přepravě. Nadto korespondují s dalšími důkazními prostředky. Odvolací námitky týkající se hodnocení zmíněných

prohlášení správcem daně žalovaný ignoroval a prohlášením vytýká pouze nepodstatné formální nesrovnalosti a chyby v psaní, které podle žalobkyně neovlivňují závěr, že odběratelé dodání zboží potvrdili. Nevěrohodnost údajů v prohlášeních přitom zásadně nelze dovozovat z vyhodnocení informací získaných v rámci mezinárodní výměny informací (nekontaktnost odběratele, nepodání daňového přiznání apod.).

25. K tvrzení žalovaného, že se na adrese Przemyslowa 18, Knúrow uvedené v některých prohlášeních jako místo dodání nenachází objekt, který by sloužil k uskladnění většího množství oleje a manipulaci s ním, žalobkyně namítá, že www.google.cz není oficiálním zdrojem, který by prokazoval údaje o dispozicích nebo účelu zobrazovaných objektů. Svědek H. uvedl, že byl na uvedeném místě osobně a že „zboží šlo do označené nádrže“. Žalobkyně již v daňovém řízení uvedla, že na zmíněné adrese poskytuje společnost Wega skladovací služby. Také k místu vykládky ul. Wolności 86, Lubrza, žalobkyně odkazuje na výpověď svědka H., z níž vyplývá, že se tam nachází sklad společnosti Brassica. Knúrow a Lubrzu jako místo vykládky označil i svědek O.
26. Žalobkyně je přesvědčena, že i kdyby prohlášení neobstála ve smyslu § 64 odst. 5 zákona o DPH, ob stojí v této věci jako důkazní prostředek, protože je nesporné, že zboží bylo žalobkyní dodáno, že bylo přepraveno z tuzemska do jiného členského státu, a sporné je pouze určení osoby odběratele. Zmíněná prohlášení prokazují, kdo byl oním odběratelem. Žalovaný hodnotil prohlášení v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů a zásadou materiální pravdy.
27. Dále žalobkyně nesouhlasí ani se způsobem, jakým daňové orgány pracovaly s informacemi získanými v rámci mezinárodní výměny informací. Žalovaný uvedl, že podle informací polské daňové správy nebylo potvrzeno přijetí zboží od žalobkyně, jeho zaúčtování, zdanění, příp. že nebylo možné transakce ověřit či odsouhlasit zdanění. Tyto informace ale podle žalobkyně nijak nezpochybňují deklarované odběratele jako skutečné pořizovatele předmětného zboží. Je nezákonné a rozporné s judikaturou, pokud žalovaný klade žalobkyni k tíži, že odběratel nepřiznal pořízení dotčeného zboží nebo je nekontaktní. Nemá význam ani to, že určitou skutečnost polská finanční správa nepotvrdila. Naopak je podstatné, že potvrdila, že žalobkyniní odběratelé byli v době přijetí zdanitelných plnění osobami registrovanými k dani v jiném členském státě.
28. V případě Michala Ciepy navíc polská daňová zpráva potvrdila, že komunikuje a předkládá dokumenty, byť nekompletní. Z výsledku mezinárodního dožádání, jak jej popisuje žalovaný, vyplývá, že Michal Ciepa obchodní transakce se žalobkyní vykázal, ale polský správce daně nedokázal přesně stanovit místa dodání a příjemce zboží, s největší pravděpodobností se jednalo o obchodní partnery zmíněného odběratele. Dále žalovaný citoval, že polská strana sdělila, že není důvod, aby byl Michal Ciepa vyslechnut jako svědek v souvislosti s provozováním podnikatelské činnosti, neboť o této činnosti nic neví. Žalobkyně však předložila řadu důkazních prostředků vylučujících tvrzení, že o svých obchodech nemá tento svědek údajně povědomí, a to včetně osobních dokladů Michala Ciepy, které žalobkyně získala při osobním jednání s ním.
29. Závěrem žalobkyně nesouhlasí se žalovaným, že deklarovaná plnění měla být vykázána jako zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku. V případě, že by obstál názor žalovaného o neprokázání dodání zboží deklarovaným odběratelům, bylo na žalovaném, aby prokázal, že zboží bylo dodáno v jiném členském státě neplátcí daně, resp. osobě, pro níž by pořízení zboží nebylo v souladu s čl. 3 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému DPH, ve

znění účinném do 27. 12. 2018 (dále jen „směrnice o DPH“), a příslušným ustanovením vnitrostátního právního řádu. To žalovaný neprokázal. Pokud zpochybňuje, že skutečný stav je odlišný od stavu deklarovaného, je jeho důkazní povinností skutečný stav prokázat. Žalobkyně má navíc za to, že požadavek § 64 odst. 1 zákona o DPH, aby byl kupující osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, je podle judikatury Soudního dvora v rozporu se směrnicí o DPH. Skutečnost, že zboží pořídily osoby povinné k dani, vyplývá i ze samotného charakteru dodávaného zboží a jeho množství, tj. surový řepkový olej určený pro výrobu biopaliv v objemu stovek tun. Vzhledem k obchodované komoditě je proto zcela nereálné předpokládat, že zboží mohlo být dodáno osobě nepovinné k dani. Nadto v dané věci žalovaný nepostavil najisto, k jaké skutkové podstatě vlastně dospěl, neboť pouze tvrdí, že žalobkyně neprokázala dodání zboží deklarovanému odběrateli nebo že o tom existují pochybnosti, ale již netvrdí a neprokazuje, komu bylo vlastně dodáno, a co tedy žalovaný zdaňuje.

III. Vyjádření žalovaného

30. Žalovaný v první řadě zdůraznil, že správce daně kvalifikovaně vyjádřil pochybnosti o oprávněnosti uplatněného osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu ve výzvách k prokázání skutečností, v nichž popsal zjištěné nesrovnalosti (zejm. odlišný příjemce zboží, absence potvrzení na CMR listech, že příjemci zboží skutečně převzali, příp. otisk razítka další (jiné) společnosti, uvedení odlišných společností na polských dokladech, nesrovnalosti v přepravě či zjištění z mezinárodních dožádání), a tudíž unesl své důkazní břemeno. Žalovaný nebyl povinen prokazovat dodání zboží v jiném členském státě neplátcí daně, resp. osobě, pro níž pořízení zboží nebylo předmětem daně při pořízení. Bylo naopak bylo v zájmu žalobkyně, aby si opatřila takové podklady, které mohou prokázat, že došlo k dodání zboží do jiného členského státu deklarovanému odběrateli.
31. Žalobkyně však své důkazní břemeno neunesla, neboť nevyvrátila pochybnosti vznesené správcem daně. Za situace, kdy předložená dokumentace nebyla průkazná, měla možnost prokázat dodání do jiného členského státu podle § 64 odst. 5 zákona o DPH. Předložená prohlášení pořizovatelů zboží však nebylo možné považovat za věrohodná, a proto pochybnosti neodstranila, ale naopak je prohloubila (k transakcím se společností POZ žalobkyně prohlášení pořizovatele nepředložila). Pochybnosti dále potvrdila i zjištění z mezinárodních dožádání. K žalobnímu tvrzení týkajícímu se Michala Ciepy žalovaný uvedl, že jeho obecné odpovědi, nekompletní daňová dokumentace a narušený kontakt směřují k zamlžení skutečných obchodních případů. Nekontaktnost žalobkyniných odběratelů jí nebyla kladena k tíži, ale skutečnosti zjištěné z mezinárodních dožádání vzbudily pochybnosti o dodání těmto osobám.
32. Žaloba je koncipována tak, že vytrhává z kontextu určitá zjištění (polských či tuzemských) daňových orgánů nebo vyjádření svědků tak, aby svědčily v žalobkynin prospěch. Vlastní hodnocení tedy činí pouze u vybraných skutečností, ale skutková zjištění, která nesvědčí v její prospěch, naopak zamlčuje či nesprávně interpretuje. Jako příklad žalovaný uvádí tvrzení žalobkyně k prohlášením pořizovatelů a zdůrazňuje, že tato tvrzení nemají oporu ve spisu, který naopak svědčí o tom, že se nejednalo o pouhé formální či nepodstatné nesrovnalosti. Prohlášení je třeba hodnotit jako celek, přičemž obsahují řadu nesrovnalostí, kterých si musela být vědoma i žalobkyně. Nelze rovněž přehlížet značný časový odstup mezi jejich vyhotovením a realizací sporných transakcí. Dále žalovaný zdůraznil, že žalobkyně zkresluje i výpovědi svědků, neboť ty neprokázaly, komu bylo zboží dodáno.

Námitka žalobkyně, že v rámci daňové kontroly navrhovala opakovaný výslech svědka O., který byl podle jejího mínění nezákonně odmítnut, je podle žalovaného pouze konstatováním, nikoliv řádně koncipovanou žalobní námitkou. Žalobkyně totiž nic bližšího neuvedla. V odvolání pak k neprovedení opakovaného výslechu tohoto svědka nic nenamítala, ani žalovanému nenavrhl, aby opakovaný výslech provedl. Žalovaný se pak v napadeném rozhodnutí vyjádřil zcela jasně, že se svědek O. vyjádřil ve své výpovědi ke všem polským odběratelům.

33. Bankovní výpisy jsou pak pouze deklarací toku finančních prostředků, které nejsou za současné existence nevyvrácených pochybností způsobilé prokázat splnění podmínek pro osvobození od DPH. Nadto, žalovaný odkázal na nesrovnalosti v úhradách faktur popsané v napadeném rozhodnutí.
34. Nedošlo ani k nepřipustnému rozšiřování důkazního břemene žalobkyně, neboť správce daně po žalobkyni nepožadoval prokázání skutečností mimo sféru jejího vlivu (vazby subjektů uvedených na CMR listech), ale prokázání deklarovaného odběratele.
35. Nesrovnalosti CMR listů musely být žalobkyni známe, minimálně si proto měla zajistit další informace o skutečných odběratelích a místech dodání. Měla požadovat po svých odběratelích vysvětlení. Žalovaný připustil, že u odběratele Pether na str. 12 použil nevhodnou formulaci. Odůvodnil však, proč měl za to, že žalobkyně neprokázala podmínky pro osvobození od DPH, a „nedoložením vazeb s odlišnými subjekty“ primárně mířil na skutečnost, že není irrelevantní, že v příslušné kolonce CMR listů je odlišná osoba od deklarovaných odběratelů. Podstatné je, že žalobkyně uplatňovala osvobození od DPH, aniž po odběratelích požadovala doložení a vysvětlení, proč na CMR listech nebo jiných dokladech figurují odlišné osoby. Sama přitom připustila, že tyto odlišné osoby nezná (pouze se domnívala, že se pravděpodobně jedná o skladovatele či obchodního partnera jejího odběratele).
36. Žalovaný se vzhledem k nesrovnalostem na CMR listech zabýval i dobrou vírou žalobkyně. Žalobkyni musely být tyto nesrovnalosti známy nejpozději od ukončení přepravy, měla proto od svých odběratelů vyžadovat vysvětlení, proč se sporné údaje na CMR listech nacházejí. Pasivita žalobkyně vypovídá o jejím neobezřetném chování a o tom, že nemohla být v dobré víře, že uplatňuje osvobození od DPH oprávněně a že v budoucnu unese své důkazní břemeno ve vztahu k oprávněnosti tohoto nároku. Dobrou víru daňového subjektu je třeba při posuzování oprávněnosti osvobození dodání zboží do jiného členského státu zkoumat vždy, i když nebylo splnění hmotněprávních podmínek prokázáno. Jde o ochranu daňových subjektů. Závěr o tom, že žalobkyně v dobré víře nebyla, žalovaný zdůvodnil v napadeném rozhodnutí. Samotné prověření deklarovaného odběratele v systému VIES nezakládá dobrou víru ohledně skutečnosti, že zboží bylo deklarovanému odběrateli skutečně dodáno.
37. Žalovaný je také přesvědčen, že postupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Zabýval se všemi důkazy jednotlivě i v jejich vzájemných souvislostech a své závěry řádně popsal v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Z žaloby přitom není patrné, v čem konkrétně žalobkyně spatřuje porušení zásady materiální pravdy.
38. Nevyhovění požadavku na provedení mezinárodního dožádání k ověření obchodních smluvních vztahů žalobkyně nebylo podle žalovaného nezákonným odmítnutím důkazního návrhu. Mezinárodní výměna informací nebyla zavedena, aby umožnila daňovým subjektům

získat dodatečné důkazy, které si měly zajistit samy. Ve vztahu ke všem deklarovaným odběratelům mezinárodní dožádání provedeno bylo, přičemž výsledek těchto dožádání pochybnosti o splnění podmínek pro osvobození od DPH ještě prohloubil. Za této situace by mezinárodní dožádání týkající se možných žalobkyniných odběratelů nemohlo vzniklé pochybnosti odstranit.

39. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením, že se nezabýval všemi odvolacími námitkami. Postupoval tak, že v napadeném rozhodnutí prezentoval vlastní názor odlišný od názoru žalobkyně, který přesvědčivě zdůvodnil, a tím minimálně implicitně vypořádal všechny uplatněné námitky. Případná absence výslovné odpovědi na některý dílčí argument nezakládá nepřezkoumatelnost. Závěr, podle kterého je třeba z dotčených plnění odvést daň na výstupu, je souladný se zákonem o DPH a judikaturou Nejvyššího správního soudu. K údajnému rozporu § 64 zákona o DPH s čl. 138 směrnice o DPH žalovaný odkázal na rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015-30.

IV. Další podání účastníků

40. Žalovaný podle žalobkyně pouze zopakoval své předchozí závěry, aniž by reflektoval žalobní námitky. Žalobkyně naopak na žalobních námitkách setrvala a zopakovala argumenty, v nichž již v žalobě tvrdila, že doložila splnění podmínek pro osvobození od daně, a že naopak žalovaný své důkazní břemeno neunesl a neuvedl jediný důkazní prostředek, z něhož by vyplývalo, že se jednalo o tuzemskou transakci. Stejně tak žalobkyně nevidí žádný důkazní prostředek na podporu tvrzení o nevěrohodnosti prohlášení pořizovatelů. Žalovaný tvrdí, že je třeba na ně nahlížet jako na celek, sám tak však nečiní. Neopodstatněně pak žalobkyni vytýká, že vytrhává určité skutečnosti z kontextu. Takto postupuje žalovaný, nikoliv žalobkyně. V této souvislosti žalobkyně zopakovala svou argumentaci týkající se prohlášení pořizovatelů. Krom toho, obdobné nesrovnalosti žalovaný vytýkal i prohlášení učiněnému odběratelem OOV-Družstvo Malinovo (dále jen „družstvo Malinovo“) vztahujícímu se k dodávkám v srpnu 2015, což však nebránilo zjištění žalovaného, že se jednalo o skutečného pořizovatele zboží.
41. Tvrzení žalovaného, že žalobkyně vytrhává z kontextu výpovědi svědků, je zcela obecná a vytčeného jednání se naopak dopouští žalovaný. Ignoruje totiž, že se tito svědci museli zúčastnit každé jednotlivé dodávky a že detailně popsali průběh cest. Ke společnosti Blue Free svědek O. uvedl nejen, že ji zná, ale i že pro ni vykonával činnost (servis). Uskutečnění dodávek pro Blue Free výslovně potvrdil i svědek P. Dále žalobkyně žalovanému vytýká, že se nezabýval návrhem na opakovaný výslech svědka O. Nelze přitom souhlasit s žalovaným, že žalobkyně k opětovnému výslechu v odvolání nic nenamítala. Žalobkyně v odvolání namítla nezákonnost závěrů zprávy o daňové kontrole, zejm. postupu správce daně při dokazování, přičemž v závěru odkázala na důkazní prostředky předložené a navržené v rámci daňové kontroly a žádala, aby byly opět posouzeny v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Žalobkyně proto nesouhlasí s tvrzením, že se nejednalo o řádně koncipovanou námitku. Způsob odmítnutí opakovaného výslechu byl popsán ve zprávě o daňové kontrole, kterou žalobkyně označila za nezákonnou.
42. Tvrdí-li žalovaný, že bankovní výpisy představují pouze deklaraci toku finančních prostředků, které nejsou za současné existence nevyvrácených pochybností, způsobílé prokázat splnění podmínek pro osvobození od DPH, potvrzuje tím, že se ve skutečnosti všemi důkazními prostředky nezabýval a nehodnotil je v souladu se zásadou volného

hodnocení důkazů. Nelze totiž akceptovat tvrzení, že se bankovní výpisy stanou důkazním prostředkem až poté, kdy je celý průběh transakce prokázán jinými přesvědčivými důkazními prostředky. Podle žalobkyně je přitom tvrzení o nesrovnalostech v úhradách faktur (spárování plateb učiněných společností Red Dot na úhradu faktur vystavených společností Hedonis) nepravdivé. Žalobkyně tuto nesrovnalost doložila oznámením o převzetí dluhu.

43. Argumentace žalovaného k námitce rozšiřování důkazního břemene je podle žalobkyně rozporuplná. Žalovaný tvrdí, že nepožadoval doložení vazby jiných subjektů, ale vzápětí uvádí argumentaci, v níž klade žalobkyni k tíži, že tyto vazby neprokázala. Obdobně rozporně se vyjadřuje také k otázce dobré víry. Podle žalobkyně je tedy zřejmé, že žalovaný argumentuje, jak se mu zrovna hodí. Spolu s izolovaným a formalistickým hodnocením důkazů, upozaděním důkazů svědčících ve prospěch žalobkyně (bankovní výpisy, kupní smlouvy) a umělým vnášením nesrovnalostí svědčí tyto skutečnosti o účelovém postupu žalovaného.
44. K otázce dobré víry žalobkyně dále namítla, že žalovaný ignoruje vyjádření jejího jednatele na jednání dne 23. 6. 2016, který se vyjadřoval ke způsobu obchodování žalobkyně a zavedeným opatřením (žalobkyně požaduje z důvodu obezřetnosti zaplacení zboží před jeho stočením).
45. V podání ze dne 4. 3. 2022 žalovaný reagoval na rozsudek zdejšího soudu ze dne 17. 2. 2022, č. j. 55 Af 48/2020-61, v obdobné věci žalobkyně. Vyjádřil nesouhlas s aplikací závěrů rozsudku SDEU ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, *Kemwater ProChemie s.r.o.* (dále jen „*Kemwater*“) při posuzování hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu a rozsudku NSS ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45, *VYMĚTALÍK - INPOS s.r.o.* (dále jen „*Vymětalík*“).
46. Žalobkyně v podání ze dne 25. 3. 2022 nesouhlasila s názorem žalovaného, že nemají být aplikovány závěry rozsudku ve věci *Vymětalík*. Neztotožňovala se ani s názorem, že by se rozsudek *Kemwater* odchyloval od ustálené judikatury SDEU.
47. Žalovaný v následném vyjádření uvedl, že závěr, že rozsudek ve věci *Vymětalík* nelze brát jako judikaturní východisko pro další případy, plyne z rozhodovací činnosti NSS. Poukázal přitom na rozsudek ze dne 24. 2. 2022, č. j. 1 Afs 238/2020-59 (dále též jen „*Steris*“), v němž se Nejvyšší správní soud zabýval osvobozením od daně při dodání zboží do jiného členského státu, aniž by aplikoval závěry rozsudků *Kemwater* či *Vymětalík*. Ačkoliv byl tento rozsudek vydán až poté, co byl vydán rozsudek ve věci *Vymětalík*, NSS rozhodoval v souladu s dlouhodobě ustálenou judikatorní praxí, která zde byla před vydáním rozsudku ve věci *Vymětalík*.
48. V mezidobí Nejvyšší správní soud položil Soudnímu dvoru předběžnou otázku ve věci *B2 Energy*, v níž se především tázal, zda lze závěry rozsudku *Kemwater* vztáhnout i na osvobození od DPH. Poté, kdy Soudní dvůr vydal rozsudek ze 29. 2. 2024, C-676/22, *B2 Energy*, poskytl zdejší soud účastníkům prostor se k němu vyjádřit.
49. Žalobkyně vyjádřila přesvědčení, že je třeba zmíněný rozsudek vykládat tak, že v případě dodávek řepkového oleje ve větších objemech je jednoznačné, že skuteční odběratelé museli být v postavení osoby povinné k dani. Žalobkyně je přesvědčena, že v nynější věci prokázala, že došlo k dodání zboží deklarovaným odběratelům. Nicméně pokud by soud dospěl k závěru, že tomu tak není, je třeba s ohledem na rozsudek *B2 Energy* uzavřít, že

z charakteru dodávaného zboží a jeho množství vyplývá, že jej mohly pořídit výlučně osoby povinné k dani. Žalobkyni proto nelze upřít nárok na osvobození od DPH.

50. Žalovaný je naopak přesvědčen, že napadené rozhodnutí ob stojí i po vydání rozsudku *B2 Energy*. V nynější věci totiž nelze nalézt žádnou indicii poukazující na osoby odlišné od deklarovaných odběratelů žalobkyně. Daňové orgány přitom žalobkyni již v daňovém řízení umožnily, aby objasnila, kdo zboží skutečně odebral. Žalobkyně nikdy netvrdila, že by snad třetí společnosti uvedené na dokladech měly být skutečnými odběrateli, ale přiřkla jim (domnělé) jiné postavení. Žádné indicie ke skutečným odběratelům nevyplynuly ani z provedeného dokazování. Samotná vysoká hodnota plnění (resp. jeho objem) nemusí nutně znamenat, že žalobkyně dodala sporná plnění osobě povinné k dani. Nelze ani vyloučit, že zboží odebralo více subjektů či že odběratelem byl konečný spotřebitel. Svědek O. poskytoval služby více společností, což může nasvědčovat závěru, že mohlo dojít k rozdělení dodávek. V nynější věci proto nelze s jistotou tvrdit, že zboží bylo dodáno příjemci, který měl postavení osoby povinné k dani.
51. Dále žalovaný poukázal na skutečnost, že námitka týkající se prohlášení družstva Malinovo byla uplatněna opožděně. K dalším argumentům žalobkyně žalovaný dodal, že svědek O. nebyl u žádných nakládek ani vykládek zboží osobně přítomen. K tvrzenému vykonávání servisu pro Blue Free nic bližšího neuvedl a v této souvislosti ani nepožíval žádné dokumenty. K tvrzení o neprovedení opakovaného výsledku tohoto svědka žalovaný zopakoval, že se nejedná o řádně uplatněnou námitku. Z procesní opatrnosti však dodal, že výsledku svědka byl přítomen žalobkynin zástupce, kterému bylo umožněno klást svědkovi otázky a tohoto práva využil. Chtěl-li se dotázat na další okolnosti, mohl tak učinit. Tvrzení o zkrácení výsledku z důvodu omezených časových možností svědka nic nenasvědčuje. Výslech započal v 10 hod a byl ukončen v 12:15, trval tedy více než 2 hodiny. Výslech byl řádně proveden i ukončen a žalobkyně nevznesla žádné výhrady. Výslech svědka nevyvrátil zjištěné pochybnosti (svědek nepotvrdil, komu bylo zboží fakticky dodáno), a proto nelze ani dovozovat, že by bylo třeba jeho výslech zopakovat s ohledem na vývoj řízení. Závěrem žalovaný nesouhlasí s tvrzeními, podle kterých se řádně nezabýval všemi důkazy a argumentoval rozporně.
52. V podání doručeném soudu dne 28. 6. 2024 žalobkyně reaguje na judikaturu Nejvyššího správního soudu navazující na rozsudek *B2 Energy*, přičemž má za to, že Nejvyšší správní soud rozhodl v rozporu se zmíněným rozsudkem Soudního dvora, a proto se podle ní musí zdejší soud od rozsudků Nejvyššího správního soudu odchýlit. V této souvislosti pak opakuje svůj dříve uplatněný výklad rozsudku *B2 Energy*.
53. Žalovaný naopak nesouhlasí s tvrzením, že by Nejvyšší správní soud učinil závěry rozporné s judikaturou Soudního dvora a poukazuje na rozsudky kasačního soudu vydané ve věcech přímo žalobkyně, které mimo jiné potvrzují nedůvodnost její argumentace týkající se mezinárodního dožádání.

V. Jednání soudu

54. Při jednání soudu dne 16. 11. 2024 účastníci řízení setrvali na svých procesních stanoviscích a shrnuli jejich podstatné body.
55. Žalobkyně odkázala na veškerá písemná podání a zejména na své vyjádření k judikatornímu vývoji. Je přesvědčena, že rozsudek *B2 Energy* je aplikovatelný i v nyní posuzované věci. Podle žalobkyně z něj plyne, že daňové orgány mají povinnost zkoumat veškeré indicie,

z nichž by mohlo plynout splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně. Žalobkyně přitom tyto indicie nemohla uplatnit v daňovém řízení, protože tehdejší judikatura stanovila jako hmotněprávní podmínku pro osvobození při dodání do jiného členského státu prokázání dodání deklarovanému odběrateli. Jiné možnosti nebyly.

56. Dále zdůraznila, že následně došlo k judikatornímu vývoji, který je popsán v jejích písemných podáních. Stěžejní je přitom rozsudek *B2 Energy*, podle kterého postačí prokázat, že došlo k dodání osobě registrované k dani, která může být odlišná od deklarovaného odběratele. Daňové orgány a soudy mají podle této judikatury zkoumat veškeré skutečnosti, zejm. zda mohou doložit pravděpodobnost skutečného odběratele. Podle následné judikatury Nejvyššího správního soudu musí ve spisu existovat indicie („nepřímé stopy“), které by nasvědčovaly dodání osobě registrované k dani.
57. V nynějším řízení takové indicie podle žalobkyně existovaly. Je přesvědčena, že předložila téměř shodnou „paletu“ důkazních prostředků jako společnost B2 Energy (daňové doklady, dodací listy, CMR listy, vážní lístky nebo výpisy z bankovních účtů). Žalobkyně již na deklarovaných odběratelích netrvá. Ze spisu podle ní plynou následující indicie zakládající pravděpodobnost skutečného odběratele: v případě společnosti Red Dot vedou indicie ke společnosti GAP Trade, Dreamway Investment, Wratislava Biodiesel nebo Komagra, v případě společnosti Blue Free vedou indicie ke společnosti TSP Invest nebo Wega, v případě Michal Ciepy vedou indicie ke společností Wega, v případě společnosti POZ vedou indicie ke společnosti Trans, v případě společnosti Pether vedou indicie ke společnosti Brassica v případě společnosti Hedonis vedou indicie ke společnosti Wratislava Biodiesel nebo GAP Trade, příp. ke společnosti Komagra. Tyto indicie většinou vyplývají z polských dokladů nebo CMR listů. Svědek H. přitom potvrdil dodávání řepkového oleje do „míst, která se shodují s těmito subjekty“. Tímto směrem se dokazování v daňovém řízení nevedlo a tyto indicie zkoumány nebyly, neboť to tehdejší judikatura nepřipouštěla.
58. Také žalovaný odkázal na veškerá svá písemná vyjádření. Je přesvědčen, že napadené rozhodnutí ob stojí i po rozsudku *B2 Energy*. Daňový spis žádné indicie ve smyslu uvedené judikatury neobsahuje. Žalobkyně žádného jiného konkrétního odběratele netvrdí, pouze nyní poukazuje na určité osoby na předložených dokladech. Výskyt těchto osob na dokladech byl důvodem pochybností správce daně o skutečných odběratelích. Podle žalovaného nelze tyto nesrovnalosti ztotožňovat s indiciemi ve smyslu výše uvedené judikatury. Nejvyšší správní soud již žalobkyní prezentovanou argumentaci k judikatornímu vývoji odmítl, stejně tak nepřisvědčil jejímu tvrzení, že výskyt jiných společností na předložených dokladech představoval indicii o skutečných odběratelích.
59. Dokazování soud neprováděl. Žalobkyně označila jako důkaz daňový spis a napadené rozhodnutí, které je jeho součástí. Správním spisem ani listinami v něm založenými však soud dokazování neprovádí, z jejich obsahu bez dalšího vychází (např. rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS).

VI. Posouzení žaloby soudem

60. 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.).

61. Žaloba není důvodná.

Kemwater, B2 Energy a navazující judikatura

62. 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).
63. V mezidobí však SDEU rozhodl ve věci *B2 Energy*. S ohledem na to již nebylo třeba, aby se soud podrobně vypořádával s rozsáhlou argumentací žalobkyně a žalovaného, která se týká použitelnosti závěrů plynoucích z rozhodnutí *Kemwater* na osvobození od daně při dodání do jiného členského státu. Rozsudek ve věci *B2 Energy* totiž na tuto otázku odpovídá a zdejší soud je povinen jeho závěry respektovat. Rovněž tím odpadly důvody, pro které účastníci navrhovali přerušení řízení, případně položení předběžné otázky SDEU. Soud se jimi proto již nezabýval.
64. SDEU v rozsudku *B2 Energy* rozhodl, že dodavateli usazenému v členském státě, který dodal zboží do jiného členského státu, je třeba odepřít nárok na osvobození od DPH, *pokud tento dodavatel neprokázal, že zboží bylo dodáno příjemci, který má v posledně uvedeném členském státě postavení osoby povinné k dani, a pokud s ohledem na skutkové okolnosti a na informace poskytnuté dodavatelem nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že tento příjemce toto postavení měl*. SDEU tak vztáhnul možnost prokázat jiného dodavatele v postavení osoby povinné k dani při uplatnění nároku na odpočet DPH přiměřeně také na podmínky osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu odběrateli v postavení osoby povinné k dani (viz rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 241/2022-115, bod 33).
65. V bodě 22 rozsudku ze dne 20. 8. 2024, č. j. 10 Afs 216/2023-83 (který se týkal přímo žalobkyně), Nejvyšší správní soud shrnul, že závěry Soudního dvora EU vyslovené ve věci *B2 Energy* nelze číst tak, že by měly ovlivnit výsledek všech řízení o osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu. Nelze totiž umožnit, aby daňové subjekty své nároky uplatňovaly alibisticky – aby tvrdily a prokazovaly, že zboží dodaly tvrzeným odběratelům, a zároveň požadovaly, aby pro případ neunesení důkazního břemena soud uplatnil závěry rozsudků *Kemwater ProChemie* a *B2 Energy*. V nynější věci se přitom v daňovém ani v soudním řízení neobjevila žádná indicie, která by poukazovala na osobu odlišnou od deklarovaných odběratelů.
66. Obdobně jako v rozsudku č. j. 10 Afs 216/2023-83 ani v nynější věci neměly daňové orgány k dispozici údaje potřebné k ověření, že skuteční odběratelé daňového subjektu měli postavení osob povinných k dani. Poukázala-li žalobkyně při jednání na některé subjekty uvedené v předložených dokladech, činila tak pouze značně spekulativně a hypoteticky. Od doby vydání rozsudku *B2 Energy* přitom uplynula dostatečně dlouhá doba na to, aby (v případě, že se skutečně jednalo o skutečné odběratele) žalobkyně přednesla přesvědčivou konkrétní argumentaci, z níž by vyplynula dostatečná pravděpodobnost, že se jednalo o skutečné odběratele. Stejně tak měla dostatek času, aby poskytla důkazy (byť i sadu nepřímých důkazů), které by takovou argumentaci podepřely. Mohla např. kontaktovat nyní tvrzené společnosti a pokusit se zajistit důkazní prostředky o tom, že tyto společnosti

skutečně předmětné zboží přijaly. Žalobkyně se však o to vůbec nepokusila a ani to netvrdí. Pouhou nepodloženou domněnku, že by snad subjekty uvedené na předložených dokladech mohly být skutečnými odběrateli, nelze považovat za dostatečnou indicii ve smyslu rozsudku *B2 Energy* a navazující judikatury Nejvyššího správního soudu. Takovou argumentaci již ostatně odmítl i Nejvyšší správní soud v souvisejících věcech týkajících se žalobkyně za obdobných skutkových a právních okolností. V této souvislosti je třeba také zdůraznit, že skutečnost, že žalobkyně předložila obdobnou „paletu“ důkazních prostředků jako společnost *B2 Energy*, tedy typově shodné či obdobné důkazní prostředky (daňové doklady, dodací listy, CMR listy, vážní lístky či bankovní výpisy), nečiní nyní posuzovanou věc skutkově srovnatelnou s věcí *B2 Energy*. Rozhodný je obsah důkazů, nikoliv jejich typová shodnost.

67. NSS rovněž v bodu 28 rozsudku č. j. 10 Afs 216/2023-83 odmítl, že by vysoká hodnota plnění nutně znamenala, že dodala sporná plnění osobě povinné k dani. Podle NSS totiž nelze očekávat, že „[u] všech plnění určitého rozsahu budou podmínky pro osvobození od daně automaticky považovány za splněné. Pokud by to takto zákonodárce (ať už unijní, nebo český) chtěl, pro plnění určitého rozsahu by stanovil odlišná pravidla. To se ale nestalo. Proto i při dodání (hmotově či cenově) rozsáhlého plnění do jiného členského státu je potřeba kromě přeshraniční přepravy skutečně 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).
68. S argumentací žalobkyně, podle které se Nejvyšší správní soud odchýlil od rozsudku *B2 Energy*, se již Nejvyšší správní soud vypořádal v rozsudku ze dne 15. 7. 2024, č. j. 10 Afs 64/2023-98, v bodech 23 až 26. Zdůraznil, 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. NSS proto v rozsudku č. j. 10 Afs 216/2023-83 nemohl rozhodnout v rozporu se závěry SDEU, pokud dospěl k závěru, že orgány finanční správy potřebné údaje k dispozici neměly. V takové situaci je nadále nutné trvat na tom, aby daňový subjekt prokázal, že zboží bylo dodáno odběrateli, který má v jiném členském státě postavení osoby povinné k dani.
69. Projednávaná věc se nadto odlišuje od skutkového stavu posuzovaného NSS v rozsudku ze dne 13. 6. 2024, č. j. 7 Afs 238/2021-73. V tamním případě daňový subjekt jednal s osobou, která domlouvala dodávky pro několik společností, a připustil, že zboží možná nebylo dodáno tvrzenému odběrateli, ale jiné z těchto společností; k takovému závěru směřovala také skutková zjištění. Uplatnění závěrů rozsudku *B2 Energy* bylo proto oproti případu žalobkyně namístě. NSS ani nedovodil rozpor s ústavním zákazem extenzivního výkladu daňového práva, neboť v rozsudku v souvisejících věcech žalobkyně neschvaloval rozšíření žalobkynina důkazního břemene nad rámec jí tvrzených skutečností; jen souhlasil s tím, že nelze přiznat nárok na osvobození určitých dodání od DPH, pokud žalobkyně neprokáže své tvrzení, že tato dodání pro to splňují zákonné podmínky (v podrobnostech soud odkazuje na rozsudek NSS ze dne 15. 7. 2024, č. j. 10 Afs 64/2023-98, body 23 až 26).
70. Rozsudek č. j. 10 Afs 216/2023-83, s nímž žalobkyně nesouhlasila, ani další rozsudky vydané v jejích věcech proto nejsou v rozporu s unijní ani českou judikaturou. Není proto dán žádný důvod, aby se od nich zdejší soud odchýloval.

71. Dále nelze ani přehlédnout, že žalobkyně ani v nynější věci (obdobně jako ve zmíněných věcech posuzovaných Nejvyšším správním soudem) v průběhu daňového řízení netvrdila žádné jiné skutečné odběratele. Na jednoznačném závěru, že deklarovaní odběratelé jsou skutečnými odběrateli, je postavena i celá žalobní argumentace a následná písemná podání. Teprve při jednání žalobkyně přichází s novým skutkovým tvrzením, že třetí subjekty uvedené na CMR listech mohly být skutečnými odběrateli. Tato změna argumentace týkající se *skutkových* okolností působí dojmem, že žalobkyně přizpůsobuje předkládaný obraz reality podle právních požadavků soudů, což snižuje věrohodnost nově uplatněných tvrzení. Žalobkyně neupravuje pouze právní argumentaci v reakci na změnu právního názoru soudu (judikatorní obrat/posun), ale zcela popírá svá předchozí jednoznačná skutková tvrzení a nahrazuje je zcela novými skutkovými tvrzeními, která jsou s těmi původními v rozporu. Zároveň je zřejmé, že celkový odklon žalobkyně od jejích vlastních původních tvrzení o rozhodných skutečnostech nebyl motivován pouze změnou právního výkladu rozhodných ustanovení v důsledku rozsudku *B2 Energy*, ale rovněž skutečností, že Nejvyšší správní soud již ve skutkově a právně plně srovnatelných souvisejících věcech nepřisvědčil její argumentaci, podle které v daňovém řízení své důkazní břemeno unesla. Nově tvrzené (nadto velmi obecné a ničím nepodložené) skutečnosti proto nebyly způsobilé vyvolat potřebu doplnění dokazování a vrácení věci žalovanému za tímto účelem.

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

72. Předmětem posuzované věci je otázka, zda žalobkyně splnila podmínky pro osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu.
73. 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.
74. Podle čl. 14 směrnice o DPH se dodáním zboží rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.
75. 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.
76. 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 odeprání osvobození od DPH [viz např. rozsudek *VSTR*, body 51 a 52; srov. čl. 138 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH ve znění směrnice Rady (EU) 2018/1910, který stanoví požadavek na

registraci jako podmínku hmotněprávní; k provedení novelizace směrnice do zákona o DPH došlo s účinností od 1. 9. 2020]. V nyní posuzované věci ovšem nebylo osvobození od DPH odepřeno z důvodu nesplnění uvedeného formálního požadavku (všichni deklarovaní odběratelé byli v rozhodné době registrováni k DPH v jiném členském státě). Žalobkyněna námitka rozporu § 64 odst. 1 zákona o DPH se směrnicí o DPH proto míří mimo nosné důvody napadeného rozhodnutí.

77. 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.
78. Výkladem výše citovaných ustanovení směrnice o DPH se opakovaně zabýval Soudní dvůr, který setrvale judikuje, že „*osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od DPH lze uplatnit pouze tehdy, [1] jestliže právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, [2] jestliže dodavatel prokáže, že uvedené zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu a [3] opustilo-li toto zboží v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy fyzicky území členského státu dodání*“ (rozsudek SDEU ze dne 9. 10. 2014, C-492/13, *Traum*, bod 24, viz též např. rozsudek *Teleos*, bod 42).
79. Dále je třeba zdůraznit, že převedení práva nakládat se zbožím jako vlastník na odběratele „*sam[o] o sobě nepostačuje k závěru, že první dodání představuje dodání uvnitř Společenství. Nelze totiž vyloučit, že druhý převod práva nakládat se zbožím jako vlastník se může rovněž uskutečnit na území členského státu prvního dodání a to předtím, než dojde k přepravě uvnitř Společenství. V takovém případě pak již přepravu uvnitř Společenství nelze tomuto dodání přičítat*“ (rozsudek *Euro Tyre Holding*, body 32 a 33, viz též rozsudek *VSTR*, bod 33).
80. Z této judikatury Soudního dvora vychází i NSS, který např. v bodu 42 rozsudku ze dne 27. 1. 2022, č. j. 9 Afs 19/2012-54, zdůraznil, že v případě řetězových obchodů může být považována za intrakomunitární dodání zboží s přepravou jen jedna transakce z řetězce více obchodních transakcí. Pro určení takové transakce je rozhodné určit místo, v němž daňový subjekt nabyl právo disponovat se zbožím jako vlastník. Za účelem správného určení takového místa je vždy třeba posoudit všechny zvláštní okolnosti. Teprve pak je možné identifikovat, které dodání splňuje všechny podmínky stanovené pro dodání uvnitř EU (viz také body 104 a 105 rozsudku NSS ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176, který navazuje na rozsudek Soudního dvora ze dne 19. 12. 2018, C-414/17, *Arex*).

Obecná východiska přenesení důkazního břemene

81. 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. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08). Z § 92 daňového řádu i citované judikatury plyne, že je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením. Jinými slovy, daňový subjekt nese prvotní důkazní břemeno, přičemž tuto svou povinnost splní předložením takových podkladů, které mohou dostatečným způsobem prokázat jeho tvrzení (zpravidla se bude jednat o účetnictví a jiné povinné záznamy).
82. Přestože daňový subjekt předloží i formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

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.

83. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, přejde důkazní břemeno 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).
84. 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.
85. 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.
86. Prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně při intrakomunitárním dodání zboží leží na daňovém subjektu (srov. rozsudek *Teleos*, bod 42 a výrok, a rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012-45, bod 32, nebo již zmíněné rozsudky č. j. 8 Afs 14/2010-195, a č. j. 9 Afs 82/2019-42, bod 20). Je-li však vyvrácena pravdivost důkazů předložených k prokázání dodání zboží do jiného členského státu (viz § 64 odst. 5 zákona o DPH), nevzniká daňovému subjektu povinnost prokazovat tytéž skutečnosti jinými důkazy. To však neznamená, že by se důkazního břemene zcela zbavil. V souladu s judikaturou Soudního dvora (viz zejm. rozsudek *Teleos*, body 65 a 68) totiž musí prokázat existenci své dobré víry a učinění přiměřených opatření, kterými by zajistil, že jej dodání zboží nepovede k účasti na podvodu (viz též např. rozsudky NSS č. j. 8 Afs 78/2012-45, bod 29, nebo ze dne 15. 6. 2012, č. j. 8 Afs 18/2011-219, body 75 a 80).
87. Obdobně v rozsudku *Traum* Soudní dvůr potvrdil, že čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH nebrání tomu, aby nebyl prodávajícímu přiznán nárok na osvobození od daně u dodání uvnitř EU, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že prodávající nesplnil důkazní povinnosti **nebo** že věděl nebo měl vědět, že plnění, které uskutečnil, bylo součástí daňového úniku, jehož se dopustil pořizovatel, a nepřijal veškerá opatření, která po něm mohla být rozumně požadována k zabránění jeho vlastní účasti na tomto daňovém úniku (bod 55 a výrok; viz také rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 9. 2012, C-273/11, *Mecsek-Gabona*, body 50 a 54).
88. Na základě zmíněné judikatury Soudního dvora pak NSS dovodil, že osvědčí-li daňový subjekt svoji dobrou víru ohledně faktického dodání zboží do jiného členského státu, jsou

finanční orgány oprávněny neuznat jím nárokové osvobození od daně, pouze pokud prokáží zapojení daňového subjektu do podvodného jednání (viz rozsudky NSS č. j. 9 Afs 82/2019-42, bod 27, nebo č. j. 7 Afs 320/2018-42, bod 31).

89. V rozsudku ze dne 13. 10. 2021, č. j. 10 Afs 92/2021-67, NSS dále upozornil, že předložením prohlášení, že zboží již „bylo dodáno“ do jiného státu nedochází bez dalšího k obrácení důkazního břemene na správce daně. Soudní dvůr totiž ve věci *Teleos* nastolil určitou rovnováhu mezi zájmem členských států EU na boji s daňovými úniky a ochranou volného obchodu napříč členskými státy (srov. body 46 a 61 rozsudku *Teleos*). Důkazní břemeno proto na finanční orgány přechází až po splnění obou podmínek uvedených v bodu 7 daného rozsudku. Ve zmíněném bodu 7 NSS konstatoval, že k úspěšnému uplatnění nároku na osvobození od DPH postačí, pokud dodavatel a) poskytl *prima facie* (prvotní, na první pohled myslitelný) důkaz o dodání zboží do jiného členského státu a zároveň b) byl v dobré víře ohledně toho, že zboží bylo skutečně přepraveno. Takovému dodavateli lze následně uložit povinnost doplatit DPH jen v případě, že daňové orgány unesou důkazní břemeno a prokáží, že dodavatel byl zapojen do daňového podvodu (srov. též rozsudek č. j. 8 Afs 78/2012-45, body 46 a 63).
90. Dobrou víru, že k dodání do jiného členského státu skutečně došlo, je přitom potřeba posuzovat k okamžiku vydání daňového dokladu, resp. k době dodání zboží do jiného členského státu. Zároveň je potřeba zohlednit i doklady, které daňový subjekt získal např. při dokončení přepravy zboží (rozsudek č. j. 10 Afs 92/2021-67, bod 16).
91. Je přitom na daňovém subjektu, jak dodání zboží do jiného členského státu prokáže. Podle § 64 odst. 5 zákona o DPH (ve znění pro posuzovanou věc) to bylo možné učinit písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky. Ze samotného textu § 64 odst. 5 zákona o DPH přitom vyplývá, že prohlášení pořizovatele musí osvědčovat, že zboží *bylo přepraveno* do jiného členského státu (nikoliv, že teprve bude přepraveno). Prohlášení musí být tedy vystaveno až v době, kdy je již přeprava ukončena (viz rozsudky NSS č. j. 10 Afs 92/2021-67, bod 8, č. j. 8 Afs 18/2011-219, bod 88, nebo ze dne 20. 2. 2020, č. j. 6 Afs 205/2019-39, bod 20).
92. Podle ustálené judikatury NSS však ani prohlášení obsahující formulaci, že zboží již „bylo přepraveno“, nemusí samo o sobě představovat ani prvotní důkaz o tom, že k dodání do jiného členského státu skutečně došlo. Vždy záleží mj. na tom, jak úplné a věrohodné je samotné prohlášení, případně jaké další skutkové okolnosti k němu přistoupí. Dokonce i perfektně vyplněné prohlášení je možné zpochybnit, pokud neodpovídá zjištěnému skutkovému stavu (rozsudek č. j. 10 Afs 92/2021-67, body 8 a 17, srov. např. rozsudky č. j. 8 Afs 14/2010-195 nebo č. j. 8 Afs 18/2011-219) a v takovém případě je pak namístě zkoumat, zda o tom dodavatel měl a mohl vědět.
93. Při prokazování dodání zboží do jiného členského státu (zvláště pokud daňový subjekt nezajišťuje přepravu zboží) mají zásadní váhu CMR listy. Vypovídací hodnota CMR listu je totiž založena mimo jiné tím, že na jeho vyhotovení by měly spolupůsobit tři na sobě většinou nezávislé osoby, tj. prodejce, dopravce a kupující (viz rozsudky NSS č. j. 9 Afs 82/2019-42, bod 23, č. j. 7 Afs 320/2018-42, bod 32, nebo č. j. 8 Afs 14/2010-195). Pokud však CMR list není kompletně vyplněn, je tím zásadním způsobem snížena jeho vypovídací hodnota (viz např. rozsudky NSS ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019-37, bod 28, nebo č. j. 10 Afs 92/2021-67, bod 23).

94. Lze dodat, že faktické dodání zboží do jiného členského státu nemohou z povahy věci prokázat faktury (rozsudek č. j. 7 Afs 209/2019-37, bod 28).

Hodnocení soudu ve vztahu k deklarovaným odběratelům

95. V posuzované věci není sporu o tom, že žalobkyně předložila primární doklady k prokázání svých daňových tvrzení, zejména samotné daňové doklady (faktury) týkající se sporných dodání. Nelze však souhlasit s tím, že by správce daně neunesl důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, tedy že by neprokázal důvodné pochybnosti o věrohodnosti, správnosti, přesvědčivosti a úplnosti předložených primárních dokladů.
96. 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.
97. Soud dále předesílá, že přestože níže hodnotí doklady a výpovědi ve vztahu k projednávané věci, nelze přehlédnout širší kontext sporu mezi žalobkyní a daňovými orgány. Pochybnosti o předložených dokladech (stejně jako zpochybnění možné dobré víry žalobkyně) se totiž nevyskytují pouze v tomto případě, ale také v dalších zdaňovacích obdobích (srov. rozsudky soudu ze dne 19. 11. 2024, č. j. 54 Af 13/2021-161, ze dne 19. 11. 2024, č. j. 55 Af 7/2021-129, ze dne 10. 10. 2024, č. j. 55 Af 48/2020-163, ze dne 19. 12. 2023, č. j. 43 Af 11/2021-91, ze dne 19. 12. 2023, č. j. 43 Af 25/2021-98, ze dne 7. 10. 2022, č. j. 55 Af 57/2020-90, ze dne 17. 3. 2023, č. j. 51 Af 1/2021-91, ze dne 29. 6. 2023, č. j. 43 Af 36/2019-120, aj.). Všechny jsou přitom obdobného rázu – neúplně vyplněné CMR listy či subjekty odlišné od deklarovaných odběratelů vyskytující se na CMR listech, vážních lístcích a dalších dokladech. Za této situace k založení důvodných pochybností postačí i nesrovnalosti nižší intenzity, jelikož je zřejmé, že nejde o ojedinělá pochybení či nedostatky, ale že pochybnosti vzbuzuje dlouhodobá obchodní praxe žalobkyně.
98. Správce daně ve výzvách k prokázání skutečností vztahujících se ke zdaňovacím obdobím listopad a prosinec 2015 formuloval pochybnosti o správnosti a úplnosti předložených listin vztahujících se ke všem nyní deklarovaným odběratelům Red Dot, Blue Free, Michal Ciejsa, POZ, Pether a Hedonis. Tyto pochybnosti následně v průběhu daňového řízení ještě upřesňoval a rozšiřoval. Jednalo se přitom o pochybnosti typově shodné a plně srovnatelné s nesrovnalostmi, které soud identifikoval v rozsudcích zmíněných v předchozím odstavci (mj. neúplně vyplněné CMR listy či subjekty odlišné od deklarovaných odběratelů vyskytující se na CMR listech, vážních lístcích a dalších dokladech). Žalobkyně přitom v soudním řízení tyto nesrovnalosti věrohodně nevysvětlila, pouze zopakovala argumentaci, s níž se již žalovaný vypořádal, a pouze ve značně obecné rovině vyjádřila přesvědčení, že všechny předložené důkazní prostředky jednoznačně prokazují, že skutečnými odběrateli byli deklarovaní odběratelé. Na jednání nadto žalobkyně od tohoto tvrzení ustoupila s tím, že již netrvá na tom, že deklarovaní odběratelé byli i skutečnými odběrateli, a vyslovila domněnku, že by skutečnými odběrateli mohly být jiné subjekty uvedené na předložených CMR listech či polských vážních lístcích. K obecnosti a spekulativnosti této domněnky se soud již vyjádřil výše (viz bod 66).
99. Soud ověřil, že správcem daně vytčené nesrovnalosti a skutečnosti mají oporu v daňovém spisu a souhlasí s finančními orgány, že byly způsobilé založit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, správnosti, přesvědčivosti a úplnosti předložených dokladů (není přitom

účelem soudního řízení, aby soud znova podrobně všechny nesrovnalosti opakoval, a proto odkazuje na příslušné výzvy k odstranění pochybností a zprávy o daňové kontrole). Uvedení jiných subjektů na CMR listech, dodacích a vážních listcích i polských dokladech totiž zpochybňuje, že obchodní transakce proběhla skutečně tak, jak žalobkyně tvrdí – tedy že deklarovaní odběratelé jsou skutečnými odběrateli. Zjištění z mezinárodních dožádání ve vztahu k jednotlivým deklarovaným odběratelům tyto pochybnosti ještě prohloubily (k žalobním námitkám týkajícím výsledku svědků či nesrovnalostí na CMR listech viz dále).

100. Ve vztahu k průběhu daňového řízení soud dále 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.
101. Soud se tedy shoduje s žalovaným, že zjištění správce daně byla způsobila vzbudit důvodné pochybnosti ohledně dodání zboží deklarovaným odběratelům (a tedy i o tom, zda došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na tuto osobu povinnou k dani v jiném členském státě a spojení takového dodání s přepravou) a vedla k přenesení důkazního břemene na žalobkyni.
102. Již na tomto místě tedy není možné přisvědčit tvrzení žalobkyně, že finanční orgány své pochybnosti dovozovaly pouze z toho, že na CMR listech jsou subjekty odlišné od deklarovaného odběratele, ale jejich pochybnosti byly založeny i na nesrovnalostech vyplývajících z dalších předložených podkladů a mezinárodního dožádání.
103. 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 žádné nesrovnalosti na předložených dokladech (zejm. CMR listech) neshledal a ani je žalobkyni nevytýkal. Jinými slovy, nesrovnalostí není, že deklarovaní odběratelé neměli provozovnu v místě vykládky, ale že mnohdy nebyli na předložených dokladech (stejně jako žalobkyně) uvedeni a žalobkyně nebyla schopna vysvětlit, jaká je role subjektů uvedených na dokladech. Irelevantní jsou proto též odkazy žalobkyně na výpovědi svědků, kteří měli tuto praxi vyskytující se v zahraničním obchodu potvrdit.
104. S výše popsanými pochybnostmi správce daně byla žalobkyně seznámena a byla jí dána příležitost je vysvětlit a doložit, že obchodní transakce proběhly tak, jak deklarovala, a že hmotněprávní podmínky pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu byly splněny. To se jí však nepodařilo.
105. Ve shodě se svými dalšími (již dříve vydanými) rozsudky Nejvyššího správního soudu dospěl soud i v nynější věci k jednoznačnému závěru, že žalobkyně ve vztahu ani k jednomu z deklarovaných odběratelů podmínku pro osvobození od daně spočívající v dodání zboží osobě povinné k dani v jiném členském státu neprokázala. Žalobní argumentace je v tomto směru velmi obecná a v zásadě je založena na subjektivním přesvědčení žalobkyně, že kombinace kupních smluv, bankovních výpisů, CMR listů, prohlášení pořizovatelů a výpovědi svědků byla dostatečným a bezrozporným souborem důkazů, který prokázal splnění podmínek pro osvobození od DPH. Tomuto tvrzení však nebylo možné přisvědčit.

106. Ve shodě se žalovaným soud poukazuje na skutečnost, že na předložených CMR listech se vyskytují v položkách „zboží obdržel“ a „příjemce“ subjekty odlišné od žalobkyně, příp. není tato položka vyplněna vůbec. S ohledem na systematickosti této nesrovnalosti (v nynější věci i věcech souvisejících) je zřejmé, že se nejedná o ojedinělou chybu v psaní. Tyto nesrovnalosti proto vyvolávaly odůvodněné pochybnosti správce daně, zda obchodní transakce proběhly tak, jak žalobkyně tvrdí, zejména zda deklarovaný odběratel je skutečným odběratelem a žalobkyně odesílatelem (dodavatelem). Naopak není pravdou, že předložené doklady spolu korespondovaly a potvrzovaly, že skutečným pořizovatelem byl deklarovaný odběratel, jak žalobkyně tvrdí v žalobě. V daňovém řízení přitom žalobkyně nebyla schopna nesrovnalosti na dokladech vysvětlit a opakovaně připustila, že o třetích společnostech nic neví a nemá s nimi žádný obchodní vztah. Nynější tvrzení, že tyto jiné subjekty mohly být skutečnými odběrateli, je přitom nekonkrétní a nepodložené. Výskyt těchto subjektů na předložených dokladech přitom nebylo možné považovat za indicii, která by měla vést daňové orgány k dalšímu dokazování ve vztahu k těmto třetím subjektům (viz výše bod 66 **Error! Reference source not found.**).
107. Dále soud podotýká, že příčina chybného vyplnění CMR listů či vážných lístků je ale v každém případě nerozhodná. Nemění totiž nic na tom, že tyto doklady neprokazují dodání deklarovanému odběrateli. Bylo na žalobkyni, aby si lépe ohlížela správnost údajů na nich uvedených, a případně požadovala jejich opravu. To, že jsou nyní neprůkazné, a žalobkyně se v důsledku toho ocitla v důkazní nouzi, jde plně k její tíži. S ohledem na důležitost správného vyplnění údajů v CMR listu (viz rozsudek NSS ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42), nemůže soud přisvědčit žalobkyni, že je irelevantní, kdo je v CMR listu uveden jako odesílatel. Sama žalobkyně předložila CMR listy k prokázání svých tvrzení o skutečném odběrateli. Tvrdí-li nyní, že CMR listy jsou pouze doklady vztahující se k přepravě, a nelze z nich dovozovat dalekosáhlé závěry pro účely osvobození od daně, není soudu zřejmé, jak tedy (jakým jiným způsobem) ověřovala uskutečnění dodávky deklarovanému odběrateli. Prohlášení pořizovatelů byla totiž vyhotovena až řadu měsíců po uskutečnění dodávek.
108. Absence potvrzení o obdržení zboží v položce č. 24 CMR listů deklarovaným odběratelem, resp. potvrzení cizím subjektem, oslabuje výpovědní hodnotu tohoto důkazního prostředku. Soud se neshoduje s žalobkyní ani v tom, že v kolonce příjemce jsou uvedeny společnosti, jejichž roli v celém obchodním řetězci žalobkyně nedokázala objasnit. Naopak, jde o skutečnost silně zpochybňující důkazní hodnotu CMR listu. Rozhodující je, že správce daně a žalovaný nebyli povinni zjistit, z jakého důvodu jsou na CMR listech uvedeny subjekty odlišné od deklarovaného odběratele. Byla to žalobkyně, která předložením CMR listů chtěla prokázat, že plnění byla uskutečněna tak, jak tvrdila, a bylo její povinností předložit tomu odpovídající důkazní prostředky. Správci daně a žalovanému postačilo poukázat na důvodné pochybnosti.
109. Zmíněné nesrovnalosti neodstranily ani výpovědi svědků, soud přitom nepřisvědčil námitce, podle které daňové orgány výsledky svědků dezinterpretovaly.
110. K výsledku svědka H. soud ze spisu zjistil, že vypověděl, že místo vykládky určuje společnost, která olej odebírá. Dozví se adresu vykládky a konkrétní subjekt, který olej odebírá. Řidič se dozví, jaký subjekt má zboží obdržet (položka č. 24 CMR listu) právě od svědka H. a podle CMR listu, kde má jasnou adresu vykládky. Svědek však zároveň vypověděl, že CMR listy obdrží od žalobkyně, přičemž při nakládce nechává první list

žalobkyni (to uvedl až po opravě oprávněné osoby žalobkyně), zbytek vyplňuje on nebo řidič na základě objednávky z obchodního oddělení žalobkyně. Žalobkyně sděluje, kdo je odesílatel a kdo příjemce. Na místě vykládky jsou přítomni řidič a zaměstnanec dané společnosti, přičemž řidič ověřuje, že dovezl zboží oprávněné osobě, přes název společnosti, PIN kód, který svědkovi H. zasílá společnost, které olej veze, a razítko společnosti. Dále si svědek ověřuje SPZ tahače a cisterny, váhu řepkového oleje. *Při nahlédnutí do CMR listu a otázce, proč je na některých CMR listech uvedena jiná společnost než společnost uvedená jako příjemce nebo v kolonce „potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“, svědek H. odpověděl, že razítko je „dodavatele RED DOT a razítko magazyna, kde je asi jejich sklad“.* Dále vypověděl, že přeprava pro žalobkyni se týkala i společnosti RED DOT. Také k odkazu žalobkyně na výpověď svědka H. ve vztahu ke společnosti Brassica Trade (další ze subjektů uvedených v položce č. 24 některých CMR listů) je třeba poukázat na to, že svědek pouze přečetl údaje z předloženého CMR listu. I sama žalobkyně uvádí, že uvedl např. *„Dle CMR do skladu Brassica Trade, Lubrza.“* či *„Zboží převzal dle CMR ten sklad Brassica.“*

111. Z odpovědi tohoto svědka lze usuzovat, že vezl zboží na žalobkyni nebo odběratelem určené místo vykládky a že mu žalobkyně sdělila, kdo je příjemcem. Stejně tak z jeho odpovědi vyplynulo, že pravděpodobně komunikoval s „*odběratelem – příjemcem*“ zboží, spíše než s deklarovaným odběratelem, pokud si s „*odběratelem*“ ověřuje SPZ tahače, cisterny a váhu oleje, přičemž je z CMR listu zjevné, že tahač a cisterna přijeli na místo vykládky společností uvedených v položce č. 24, kde však není uveden žalobkyni deklarovaný odběratel. Současně vypověděl, že je při vykládce přítomen zaměstnanec dané společnosti a že PIN kód obdrží od společnosti, které veze olej. Navíc, jak uvedl i správce daně: *„O odběrateli, deklarovaném plátcem, měl svědek informace pouze od plátce, znal v podstatě pouze název odběratele, protože dle instrukcí plátce jej uvedl na mezinárodní nákladní listy. Také proto si většinu odběratelů nepamatoval.“* Nadto žalovaný, stejně jako správce daně, založil své pochybnosti i na jiných tvrzeních svědka H. a odůvodnil, proč z nich nabyl dojmu o celkové nejasnosti a nejistotě jeho odpovědi. Poukazuje-li žalobkyně na tvrzení svědka H., že *„v minulosti byl řidičem při přepravě pro odběratele SKY Cash v Knurowě“*, je třeba dodat, že ani toto zcela obecné tvrzení nemohlo rozptýlit konkrétní pochybnosti vyjádřené správcem daně a potvrdit konkrétní dodávky tvrzenému odběrateli v daném zdaňovacím období.
112. Podstatné je, že ani tento svědek blíže neobjasnil, proč na CMR listech v položce č. 24 *„Zboží obdržel“* figuroval jiný subjekt než deklarovaný odběratel. Pokud zmínil společnost Red Dot nebo Brassica učinil tak až po předložení příslušných CMR listů, ze kterých četl tyto údaje. Pokud vypověděl, že byl osobně ve Wroclawi, kam vezl zboží společnosti Red Dot, sám uvedl, že si to již nepamatuje přesně. Soud se tedy ztotožňuje s daňovými orgány, že ani na základě výsledku svědka H. nebyly odstraněny pochybnosti ohledně splnění podmínek podle § 64 zákona o DPH. Z hodnocení této svědecké výpovědi daňovými orgány nevyplývá, že by jej hodnotily odrřezně od ostatních důkazních prostředků, jak obecně namítá žalobkyně. Naopak. Tuto svědeckou výpověď zasadily do kontextu zjištění vyplývajících z dalších provedených důkazů. Žalobní námitka ohledně nesprávného hodnocení výpovědi svědka H. správcem daně, resp. žalovaným, je proto nedůvodná.
113. K odkazu žalobkyně na výslech svědka O. je třeba konstatovat, že svědek při výslechu v rozporu s tvrzením žalobkyně vypověděl, že polské společnosti nezastupoval, pro nikoho z odběratelů nepracoval a byl ve smluvním vztahu pouze s panem W. J. P., s nímž měl

dohodu, že s ním bude v rámci České republiky spolupodílet na „servisu těch služeb pro Poláky v rámci České republiky a Slovenska“, přičemž poskytovali „polské straně, která chtěla nakupovat zboží, servis k realizaci“. K dotazu, jakým společnostem poskytovali služby, si sám vzpomněl pouze na „Strategy, Canolla a Blue něco“. Nebyl schopen uvést, kdo jednotlivé odběratele zastupoval, jak byla navázána spolupráce, kde se setkali, co bylo předmětem jejich činnosti, na jakých adresách provozovali činnost, ani zda měli nějaké provozovny či sklady. K dotazu, na jakých adresách odběratelé provozovali obchodní činnost, pouze obecně odkázal na sídlo zapsané v KRS (polská obdoba obchodního rejstříku) a zmínil, že někdy přijeli na jednání do Katowic, s tím, že se to nedá specifikovat, paušalizovat a „nedá se to dělat černo-bíle“. K dotazu na konkrétní místo v Katovicích uvedl, že se jednalo o „restaurace, obchodní domy, tak jak se to běžně dělá.“ K dotazu na podrobnosti ohledně navázání spolupráce s jednotlivými odběrateli a kde se s nimi setkal, odpověděl, že si již nevzpomene, a „Jezdilo se do Polska, oni jezdili do Ostravy. Nevzpomenou si, je to příliš velký detail“. K otázce, z jakého místa uskutečňoval svou činnost, uvedl, že „nelze specifikovat“. U žádných nakládek ani vykládek zboží svědek nebyl přítomen. Až k dotazu zástupce žalobkyně, zda jsou mu známy některé společnosti výslovně vyjmenované žalobkyní a zda pro ně vykonával činnost, potvrdil, že pro ně „byl vykonáván servis“, nic bližšího však neuvedl.

114. K výsledku svědka O. soud také doplňuje, že žalobkyně měla možnost během celého výsledku klást mu otázky. Tuto možnost nadto správce daně umožnil ihned na počátku výsledku, což zástupce žalobkyně odmítl s tím, že zatím žádné dotazy nemá. Zástupce žalobkyně ani sám svědek proti protokolu nevznesli žádné výhrady. Žalobkyně proto měla stejný prostor pro kladení otázek svědkovi jako správce dně. Ten nadto svědkovi postupně předestřel firmy několika společností, mezi kterými byly i ty, jejichž razítky byly opatřeny předložené doklady. Soud se shoduje se žalovaným, že svědek odpovídal velmi obecně (viz shora), nelze proto předpokládat, že by s ještě větším odstupem času byl schopen osvětlit okolnosti jednotlivých plnění (resp. spolupráce s jednotlivými dodavateli). Chtěla-li žalobkyně docílit toho, aby svědek vypovídal konkrétněji, měla možnost mu položit doplňující otázky. Nelze však pominout, že ani k otázkám zástupkyně žalobkyně svědek nebyl sdílnější (i na ně odpovídal obecně v tom smyslu, že pro polské společnosti *vykonával servis* apod.).
115. Soud nepřisvědčil ani námitce, podle které byl nezákonně odepřen návrh na opakovaný výslech svědka O. I k této námitce se již soud vyjádřil a shledal ji nedůvodnou (např. ve věci sp. zn. 43 Af 34/2019; provedený výslech se vztahoval k více zdaňovacím obdobím a žalobkyně následně ve více žalobách uplatňuje obdobnou námitku, že z důvodu časové tísně byl výslech předčasně ukončen a opakovaný výslech odepřen). Soud má na rozdíl od žalobkyně za to, že opakování výsledku tohoto svědka by bylo nadbytečné. Jak již soud uvedl, tento svědek vyslechnut byl (dne 22. 1. 2018) a žalobkyně měla možnost během celého výsledku klást mu otázky. Svědek sice v průběhu výsledku k dotazu správce daně, co mu je známo o dále konkrétně vyjmenovaných společnostech, že mu *byl předložen nějaký seznam, musí reagovat v časové tísní, protože mu jede vlak, 2 minuty před koncem a žádal o pauzu na toaletu*, k jednotlivým společnostem se však následně vyjádřil, v 11:52 hodin se vzdálil na toaletu, v 11:55 hodin jednání pokračovalo, svědkovi následně kladl dotazy zástupce žalobkyně a jednání bylo ukončeno ve 12:15 hodin. Správce daně nadto umožnil zástupci žalobkyně klást svědkovi dotazy ihned na počátku výsledku, což zástupce odmítl s tím, že zatím žádné dotazy nemá. Zástupce žalobkyně ani sám svědek proti protokolu nevznesli

žádné výhrady. Žalobkyni proto nelze přisvědčit, že by z důvodu svědkovy časové tísně neměla stejný prostor ke kladení otázek jako správce daně, nic takového z protokolu o výsledku neplyne a ani žalobkyně to při výsledku nenamítala. Odmítnutí provedení navrhovaného důkazu (opakovaného výsledku svědka O.) proto nebylo nezákonné. Zároveň nelze žalobkyni přesvědčit, že pokud v odvolání obecně namítla nezákonnost zprávy o daňové kontrole, měl z toho žalovaný dovodit, že zpochybňuje i zákonnost odepření opakovaného výsledku zmíněného svědka. Žalobkyně měla možnost v odvolání uvést veškeré konkrétní námitky, přičemž netvrdí žádnou objektivní námitku, která by jí v tom bránila.

116. I svědek P., který měl mít podle svědka O. uzavřenu smlouvu s „dotyčným subjektem“ (polskými odběrateli), vypověděl, že zprostředkovatelskou činnost poskytoval prostřednictvím DENWOJ Czech s. r. o. a stejně jako svědek O. konkrétně zmínil pouze společnosti „CANOLLA Ltd., Blue free, přes kterou vozili do Knuruwa, Strategy“. Vypověděl, že jedna firma neznamena jedno místo vykládky, destinací bylo více, např. Lubrza, Pawonków, Wratislawia z Wrocławu. Deklarované odběratele žalobkyně nezmínil. Nebyl schopen uvést konkrétní osoby, které jednaly za polské odběratele (zmínil pouze majitele CANOLLA Ltd.). Podle názoru soudu ovšem časový odstup necelých dvou let není tak velký, aby svědci nemohli popsat případný průběh obchodní spolupráce s jednotlivými společnostmi, pokud probíhala. Ani samotná zmínka o společnosti Blue Free nebyla s ohledem na četnost dalších nesrovnalostí prokázat, že Blue Free byla skutečným odběratelem zboží. Při jednání před soudem navíc žalobkyně od tvrzení, že Blue Free byla skutečným odběratelem ustoupila s tím, že jím mohly být jiné subjekty uvedené na předložených dokladech. V této souvislosti je proto třeba zopakovat, že závěr Nejvyššího správního soudu, podle kterého nelze 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* (viz výše bod 65).
117. Soud se shoduje s daňovými orgány, že výpovědi výše zmíněných svědků nijak nevyvrátily pochybnosti ohledně prokázání dodání zboží deklarovaným odběratelům žalobkyní.
118. K subjektu Michal Cieja žalobkyně dále poukazuje na předloženou skladovací smlouvu uzavřenou mezi ním a společností Wega. Shodně jako i v jiných souvisejících věcech soud k tomu konstatuje, že uvedená smlouva skutečně může prokazovat to, že společnost Wega poskytovala deklarovanému odběrateli skladovací služby, neproazuje však to, že skutečným odběratelem byl Michal Cieja. Nadto podle smlouvy o skladování měl být vykládce ve skladech Wega přítomen zástupce společnosti Michal Cieja – není proto zřejmé, proč právě takový zástupce za společnost Michal Cieja v položce č. 24 CMR listů převzetí zboží za deklarovaného odběratele nepotvrdil. Z obdobných důvodů nelze přisvědčit námitce, podle které daňové orgány postupovaly formalisticky, poukazovaly-li na to, že razítko společnosti Wega je na CMR listech týkajících se společnosti Blue Free umístěno v neoznačené položce. I pokud by Wega byla skladovatelem, nebyla by tato skutečnost způsobila rozptýlit četné nesrovnalosti, které založily důvodné pochybnosti o osobě skutečného odběratele. CMR listy neobsahovaly ani indicie, že by Wega měla být skutečným odběratelem, jak nyní žalobkyně tvrdí.
119. Pochybnosti prohloubila i zjištění z mezinárodních dožádání. Není pravdou, že by daňové orgány kladly žalobkyni k tíži skutečnosti, které nemá jak ověřit (že deklarovaný odběratel

nepřiznal přijetí zboží od žalobkyně, či zda odvedl daň apod.). Podstatné je, že ani mezinárodní výměna informací neobjasnila nesrovnalosti v žalobkyní předložených dokladech. Naopak, jak správně konstatoval žalovaný, vyvolala další pochybnosti o tvrzeních žalobkyně. Ukázalo se totiž, že deklarovaní odběratelé nebyli věrohodnými a standardně fungujícími společnostmi, což mělo žalobkyni vést ke zvýšené obezřetnosti ohledně obchodních transakcí, včetně řádného doložení jejich uskutečnění písemnými důkazy, uzavření písemných smluv atd. Pokud žalobkyně obezřetná nebyla, jde tato skutečnost plně k její tíži.

120. Co se týče argumentu, že odběratelé uhradili žalobkyni kupní cenu zboží, jak správně konstatoval žalovaný, úhrada kupní ceny je pouze indicií o tom, že k deklarovanému plnění fakticky došlo způsobem tvrzeným žalobkyní. Nemůže ale jít o indicii jedinou. Musí korespondovat s ostatními důkazy, což se v tomto případě nestalo. K argumentu žalobkyně, že deklarovaný odběratel by neměl důvod platit kupní cenu, pokud by mu zboží nebylo dodáno, lze poznamenat, že jím může být například daňový podvod (jako u účelového přiznání plnění, viz výše) či určité propojení skupiny osob. To však není podstatné a není třeba o tom spekulovat, neboť prokázání zaplacení kupní ceny samo o sobě neprokazuje dodání zboží deklarovanému odběrateli, natož do jiného členského státu, a jeho spojení s přepravou (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2022, č. j. 9 Afs 274/2020-61).
121. Lze shrnout, že v daňovém řízení proti tvrzení žalobkyně, že skutečným odběratelem byli deklarovaní odběratelé, stála celá řada přetrvávajících, nikdy přesvědčivě nevysvětlených a zásadních pochybností plynoucích z předložených dokladů (neuvedení žalobkyně na CMR listech, nejasnosti na vážných lístcích a průvodkách výdejem, uvedení odlišných subjektů na těchto dokladech či neúplnost dodacích listů) a mezinárodní výměny informací.
122. Za této situace je nutno souhlasit s žalovaným, že žalobkyně nevyvrátila pochybnosti správce daně a neprokázala, že zboží dodala deklarovaným odběratelům. Současně je třeba odmítnout námitku, že by žalovaný hodnotil důkazy v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů podle § 8 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný naopak vzal řádně v potaz veškeré důkazy a poznatky z nich plynoucí, které logicky vyhodnotil v jejich vzájemné souvislosti, plně v souladu s judikaturou. Je to naopak žalobkyně, která se selektivně soustředí na jediné dvě skutečnosti, které svědčí v její prospěch, a upozaďuje ty, z nichž vyplývají zásadní pochybnosti o jejích tvrzeních, a jichž je naprostá většina. Znova je třeba zdůraznit, že žalobkyně žádným vyjádřením ani provedeným důkazem neodstranila ani iniciační pochybnosti plynoucí již z předložených dokladů.
123. Žalobkyně namítá, že navrhla provést důkaz mezinárodním dožádáním k ověření smluvního vztahu mezi deklarovanými odběrateli a společnostmi uvedenými na dokladech (zejm. CMR listech), který žalovaný a i správce daně podle ní nezákonně odmítli. S tím nelze souhlasit, což potvrdil NSS např. v bodu 37 rozsudku č. j. 10 Afs 216/2023-83.
124. Soud má na rozdíl od žalobkyně za to, že se v tomto případě vůbec nejednalo o důkazní návrh. Žalobkyně totiž ve svém vyjádření neoznačila, jaký důkaz má správce daně prostřednictvím mezinárodního dožádání provést, nýbrž jen uvedla, co má být zjištěno. Jinak řečeno, z návrhu žalobkyně není jasné, co mělo být předmětem důkazu (listina, svědek, atp.), z něž relevantní poznatky vyplynou. Mezinárodní dožádání (resp. výměna informací dle nařízení o spolupráci v oblasti DPH) totiž – jako každé jiné dožádání – není důkazním prostředkem sama o sobě. Je jen cestou k opatření a provedení důkazu, který český správce daně provést nemůže, neboť se nachází v zahraničí mimo jeho působnost. Pořád ale platí, že

tento důkaz (přesněji řečeno jeho předmět) musí být řádně označen, dovolává-li se daňový subjekt jeho provedení. S tím počítá i nařízení o spolupráci v oblasti DPH, neboť předpokládá, že pro získání požadovaných informací provede dožádaný orgán nezbytná správní šetření (viz čl. 7 odst. 2, tedy že je nutné k získání informací provést nějaké dokazování), a umožňuje podat odůvodněnou žádost o konkrétní správní šetření (viz čl. 7 odst. 4, tedy v podstatě o provedení konkrétního důkazu).

125. Z „důkazního“ návrhu také není zřejmé, jaké konkrétní tvrzení jím chtěla žalobkyně prokázat. V návrhu jen obecně tvrdí, že žádost má ověřit existenci smluvního vztahu mezi (nespecifikovaným) odběratelem žalobkyně a (nespecifikovanými) obchodními korporacemi uvedenými na (nespecifikovaných) důkazních prostředcích. Žalobkyně netvrdila, že by nějaké smluvní vztahy mezi jejími odběrateli a těmito společnostmi existovaly a jaké (aby bylo možné mj. vyhodnotit relevanci tohoto důkazního návrhu, viz níže), včetně toho, jak vysvětlují jejich přítomnost na předložených dokladech. V podstatě po správci daně požadovala, aby to za ni zjistil. Tedy aby svou vyhledávací činností (resp. vyhledávací činností dožádaných správců daně) nahradil nedostatek vlastních tvrzení žalobkyně o smluvních vztazích mezi jejími odběrateli a společnostmi na předložených dokladech. To nelze připustit (viz rozsudek NSS ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30). Nic na tom nemění skutečnost, že žalobkyně svůj požadavek formálně nazvala jako „důkazní“ návrh mezinárodním dožádáním. Není žádný rozdíl mezi tím, zda jej adresuje přímo správci daně, anebo jeho prostřednictvím správcům daně jiných členských států. V tomto ohledu je tedy údajný „důkazní“ návrh úplně stejný, jako kdyby žalobkyně navrhla provést „důkaz“ např. sdělením správce daně o tom, jaké byly smluvní vztahy mezi deklarovaným odběratelem a osobami uvedenými na předložených důkazních prostředcích. Absurdita takového „důkazního“ návrhu je zjevná.
126. Soud dále souhlasí s žalovaným, že žalobkyně *de facto* žádala, aby prováděl mezinárodní dožádání ke každému subjektu, který se vyskytne na předložených písemnostech. To jen potvrzuje výše uvedené, tedy že se ve skutečnosti nejednalo o důkazní návrh, ale o požadavek, aby rozhodné skutečnosti a důkazy vyhledával za ni. Tím na něj žalobkyně přenášela vlastní břemeno tvrzení a břemeno důkazní. Jak bylo výše uvedeno, samotný důkazní návrh byl zcela obecný a nespecifikoval ani odběratele žalobkyně, k nimž se má vztahovat, ani společnosti na předložených dokladech, a dokonce ani tyto doklady. Není tedy pravda, že by žalobkyně reagovala na nějaká konkrétní tvrzení správce daně (a která), jež by popírala a chtěla vyvrátit.
127. Soud zdůrazňuje, že nezpochybňuje obecnou možnost navrhnout provedení důkazu prostřednictvím mezinárodního dožádání. Je ale třeba, aby daňový subjekt uvedl, jaký konkrétní důkaz navrhuje provést (jakou listinu má dožádaný orgán opatřit, jakého svědka vyslechnout atd.) a jaké konkrétní tvrzení jím má být prokázáno. V projednávané věci žalobkyně neučinila ani jedno.
128. Soud dále ve shodě s žalovaným konstatuje, že ve vztahu k deklarovaným odběratelům daňové orgány mezinárodní dožádání učinily, nicméně jejich prostřednictvím pochybnosti vzniklé na základě žalobkyní předložených listin odstraněny nebyly, naopak získanými informacemi byly ještě více prohloubeny. Žalobkyně ani netvrdila, že by dodávala zboží do jiného členského státu subjektům, které se vyskytují na CMR listech či vážních listcích (takové tvrzení uplatnila až při jednání, srov. výše bod 66). I z tohoto pohledu tedy byl její údajný důkazní návrh neopodstatněný, neboť relevantní skutečnost, že žalobkyně dodala

zboží deklarovanému odběrateli, nemohla být prokázána informacemi o těchto subjektech. Žalobkyně měla široký prostor, aby vysvětlila, z jakého důvodu na CMR listech a dalších dokladech figurují zcela odlišné subjekty. Sama se o to měla aktivně zajímat, a případně si o jejich postavení měla zajistit potřebné doklady, aby byla schopna prokázat, že i přes jejich uvedení na CMR listech a vážních listcích bylo zboží dodáno deklarovanému odběrateli. Namísto toho, aby sama vynaložila snahu objasnit tyto údaje, pouze navrhla provedení dalších mezinárodních dožádání.

129. Současně je třeba souhlasit se žalovaným, že důkaz o tom, že podmínky stanovené v § 64 odst. 1 zákona o DPH jsou splněny, musí předložit (nebo alespoň označit) osoba, která se domáhá osvobození od DPH.
130. Soud tedy uzavírá, že žalobkyně neprokázala, že zboží dodala deklarovaným odběratelům, což je jednou z nezbytných podmínek pro osvobození od daně.

Posouzení plnění jako tuzemských

131. Žalobkyně dále namítala, že žalovaný nesprávně posoudil dodání zboží jako tuzemská plnění. Současně má za to, že bylo povinností správce daně a žalovaného prokázat, že příjemcem zboží nebyla osoba povinná k dani. Přitom skutečnost, že zboží pořídily osoby povinné k dani, vyplývá i ze samotného charakteru dodávaného zboží a jeho množství, tj. surový řepkový olej určený pro výrobu biopaliv v objemu stovek tun.
132. Soud předně uvádí, že neshledal napadené rozhodnutí v části, v níž žalovaný deklarované plnění posoudil jako tuzemské plnění, nepřezkoumatelným. Má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal posuzující orgán za rozhodný, jakými úvahami byl veden při hodnocení podkladů pro vydání rozhodnutí a při výkladu právních předpisů a jak se vypořádal s návrhy a námitkami účastníků (§ 102 odst. 3 daňového řádu). To platí i pro rozhodnutí v odvolacím řízení (§ 116 odst. 2 daňového řádu). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno. Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán, resp. soud podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky a dopustí se (toliko) dílčího nedostatku odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Takovými vadami napadené rozhodnutí netrpí.
133. To, z jakého důvodu daňové orgány deklarované plnění posuzovaly jako tuzemské plnění, je z napadeného rozhodnutí zřejmé, neboť žalovaný vycházel z toho, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro přiznání osvobození dle § 64 zákona o DPH, neboť neprokázala, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu osobě registrované k dani, a současně nemohla být v dobré víře stran splnění těchto podmínek, a správcem daně tedy byla plnění správně posouzena jako tuzemská s povinností přiznat daň na výstupu. Jak je uvedeno např. v rozsudku NSS č. j. 8 Afs 14/2010-195, „*nebyla-li prokázána podstata plnění jako intrakomunitárního a přitom došlo k dodání, jde o plnění zatížené daní na výstupu, které bylo posouzeno jako tuzemské zdanitelné plnění.*“ V tomto směru lze přiměřeně poukázat na závěry rozsudku NSS ze dne 30. 6. 2016, č. j. 4 Afs 37/2016-34. Z napadeného rozhodnutí je

patrné, že správce daně ani žalovaný nezpochybněovali (na rozdíl od vyjádření k žalobě, přičemž ale rozhodující je obsah napadeného rozhodnutí), že k dodání zboží došlo (a ani žalobkyně netvrdila, že by k plnění vůbec nedošlo), ale pouze to, že nebyly splněny předpoklady pro přiznání osvobození dle § 64 zákona o DPH. Námitka nepřezkoumatelnosti této části napadeného rozhodnutí tudíž není důvodná.

134. Soud souhlasí s žalovaným v tom, že jestliže podmínky § 64 odst. 1 zákona o DPH nejsou splněny, je plátce povinen přiznat daň v České republice, a to k datu dodání zboží či k datu přijetí úplaty za dané zboží, podle toho, které datum nastane či nastalo dříve (viz též Drábová, M., Holubová, O., Tomíček, M. Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář. WoltersKluwer, a. s., Praha 2019, k § 64 zákona o DPH, dostupný v právním informačním systému ASPI, či rozsudek NSS č. j. 8 Afs 14/2010-195). Soud dodává, že místo plnění je určeno dle § 7 odst. 1 či 2 zákona o DPH. Uskutečnění plnění nebylo zpochybněno a ani žalobkyně netvrdí, že by k dodání zboží nedošlo. Není přitom úlohou správce daně, aby prokázal, že zboží bylo v jiném členském státu dodáno neplátcí daně, jak namítá žalobkyně. Jak již soud opakovaně zdůraznil, důkazní břemeno k prokázání podmínek pro uplatnění nároku na osvobození od DPH tíží žalobkyni a úkolem daňových orgánů není prokázat, jakým způsobem proběhly sporné obchodní transakce. Nejsou-li splněny zákonné podmínky pro přiznání nároku na odpočet, je v souladu se shora citovanou judikaturou sporná plnění posoudit jako tuzemská.
135. 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, že které dospěl stěžovatel, tj. že by pro uplatnění osvobození dodání zboží do jiného členského státu od DPH bylo nerozhodné, zda je odběratel registrovaným plátcem daně z přidané hodnoty. Podle § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je pro osvobození od daně z přidané hodnoty nutné, aby byl odběratel osobou registrovanou k dani a zároveň, aby pro odběratele bylo pořízení zboží předmětem DPH. Stanovení požadavku prokázání registrace k dani je v souladu se zásadou právní jistoty, neboť prokázání registrace odběratele dostatečně určitým způsobem staví najisto otázku plátcovství daně z přidané hodnoty, stejně tak jako se zásadou proporcionality, když prokázání registrace k dani z přidané hodnoty není požadavkem, který by byl ze strany daňových subjektů jen obtížně splnitelný. Ke zjednodušení postupu daňových subjektů při ověření, zda je odběratel zboží povinen odvést ve členském státě, kam je zboží dodáno, DPH, tj. zda má být dodání zboží osvobozeno od daně.*“ Dané závěry NSS lze podle názoru soudu aplikovat i na otázku souladu vnitrostátní úpravy s čl. 138 směrnice o DPH. Je pravdou, že NSS v rozsudku č. j. 3 Afs 6/2015-30 s odkazem na rozsudek SDEU ve věci VSTR připustil, že podmínku registrace nelze posuzovat striktně formalisticky. Avšak za situace, která nastala v nyní posuzované věci, tedy kdy žalobkyně neprokázala dodání zboží deklarovaným odběratelům a netvrdila ani žádný jiný konkrétní subjekt, kterému měl být

řepkový olej dodán, nebyla otázka, zda faktičtí odběratelé (hypotetičtí, blíže neurčení) registrování k DPH vůbec „na stole“.

Posuzování dobré víry

136. Podle žalobkyně je dále nepřezkoumatelné, proč se žalovaný zabýval otázkou její dobré víry.
137. K tomu soud uvádí, že posouzení dobré víry daňového subjektu, že fakticky dodal zboží do jiného členského státu vychází zejména z rozsudku SDEU *Teleos*, podle kterého „[ne]ní v rozporu s právem Společenství požadovat, aby dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu (...). Okolnosti, že dodavatel jednal v dobré víře, že přijal všechna opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, a že je vyloučena jeho účast na podvodu, tudíž představují důležité skutečnosti pro určení možnosti uložit tomuto dodavateli povinnost zaplatit DPH a posteriori. Čl. 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice je třeba vykládat v tom smyslu, že brání tomu, aby příslušné orgány členského státu dodání uložily dodavateli, který jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující *prima facie* jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství, povinnost doplatit DPH za toto zboží, jestliže se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, aniž by nicméně byla prokázána účast tohoto dodavatele na podvodu, pokud dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že dodání uvnitř Společenství, které provádí, jej nepovedou k účasti na takovém podvodu.“ Vyše uvedené závěry se plně uplatní i ve vztahu k čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH. Závěry odkazovaného rozsudku *Teleos* se uplatní pouze za situace, kdy daňový subjekt jednající v dobré víře ohledně dodání zboží do jiného členského státu poskytl důkazy prokazující *prima facie* toto dodání. Jinými slovy, splní-li daňový subjekt (plátce daně) svoji primární důkazní povinnost ohledně *faktického* dodání zboží do jiného členského státu a osvědčí-li svoji dobrou víru ohledně tohoto faktického dodání, která bude z povahy věci odvislá zejména od toho, jakými důkazními prostředky disponoval v době dodání, jsou orgány finanční správy oprávněny daňovému subjektu neuznat jím nárokové 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).
138. 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.
139. 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.
140. V případě žalobkyně daňové orgány nezpochybnil, že fakticky dodala zboží do jiného členského státu. Důvodně však zpochybnil, zda dodala zboží deklarovaným odběratelům, resp. žalobkyně neprokázala, že dodala zboží konkrétnímu příjemci, který má v jiném

členském státě postavení osoby povinné k dani. Nesplnění této podmínky nesouvisí s absencí hraničních kontrol uvnitř EU a z judikatury Soudního dvora nevyplývá, že by bylo možné nahradit neprokázání skutečného odběratele dobrou vírou. I pokud by však byly přiměřeně aplikovány výše uvedené závěry týkající se dobré víry, že zboží bylo fakticky dodáno do jiného členského státu, na nynější skutkové okolnosti, nebylo by možné uzavřít, že žalobkyně byla v dobré víře, že dodala zboží deklarovaným odběratelům.

141. Soud totiž souhlasí se žalovaným a správcem daně, že žalobkyně za daných okolností nemohla být v dobré víře, že dodávky zboží skutečně proběhly, jak deklarovala, neboť jí nedostatky předložených dokladů musely být zřejmé již při jejich obdržení.
142. Žalobkyni muselo být po převzetí prvních CMR listů zřejmé, že společnosti potvrzující převzetí zboží jsou odlišné od deklarovaného odběratele. Jistě bylo v jejích silách coby dodavatele zboží požadovat potvrzení, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu deklarovanému obchodnímu partnerovi. Žalobkyně se nezajímala o další osud zboží, přestože z CMR listů a dalších listin lze usuzovat, že deklarovaný odběratel nebyl jeho konečným příjemcem (pokud vůbec příjemcem zboží byl), jak deklarovala na daňových dokladech. Nesnažila se získat řádně vyplněné doklady potvrzující dodání zboží deklarovaným odběratelům, tedy řádně vyplněné CMR listy, popř. doklady objasňující uvedení odlišných subjektů na těchto dokladech, a nevyžadovala, aby dodací listy byly řádně potvrzeny ihned v místě dodání zboží. Pokud CMR listy vykazovaly nedostatky, např. se na nich vyskytovaly odlišné subjekty, mohla požadovat vysvětlení a další důkazy, které by dodání zboží deklarovaným odběratelům dokládaly. Žalobkyně měla dbát na to, aby disponovala věrohodnými doklady o tom, že dodávka zboží byla uskutečněna tak, jak bylo deklarováno, a aby si osud zboží a předkládání dokladů ho osvědčujících zajistila např. smluvním ujednáním s odběratelem či přepravcem, resp. dle takového smluvního ujednání i postupovala a řádně potvrzené doklady si vyžádala. Je přitom v zájmu daňového subjektu, aby si opatřil takové podklady, které splnění hmotněprávních podmínek tak, jak deklaruje, prokáží. Jak je vysvětleno shora, existují zde pochybnosti i ohledně totožnosti a oprávnění osob, které měly potvrzovat přijetí dodávaného zboží. Žalobkyně tedy zvolila laxní přístup, přestože obchodovala s rizikovou komoditou ve značných částkách.
143. 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 (srov. např. bod 39 rozsudku č. j. 10 Afs 216/2023-83). Žalobkyně proto nedůvodně orgánům finanční správy vyčítá, že neprokázaly, komu bylo zboží dodáno, resp. jak obchodní transakce měly proběhnout. Byla to naopak žalobkyně, které se nepodařilo prokázat, že by zboží dodala jí deklarovaným odběratelům.
144. Závěrem soud doplňuje, že se nemohl zabývat námitkami, které žalobkyně uplatnila opožděně až v replice, např. že přijala potřebná opatření, neboť požadovala zaplacení zboží před jeho stočením, námitce, že doložila oznámením o převzetí dluhu či námitkám týkajícím se postupu daňových orgánů ve věci týkající se dodávek pro družstvo Malinovo.

VII. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

145. Soud neshledal žalobu důvodnou a nezjistil ani žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti, proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
146. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému, který byl ve věci

úspěšný, soud náhradu nákladů nepřiznal, protože mu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha 16. prosince 2024

JUDr. Věra Šimůnková
předsedkyně senátu

v. z. Mgr. Věra Pazderová, LL.M., M.A., v. r.
pověřená členka senátu

(písemné vyhotovení rozsudku podepsáno dne 16. 1. 2025 členkou 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)