



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

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

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 1. 2021, č. j. 208/21/5300-22442-712600,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci a napadené rozhodnutí

1. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále „správce daně“) třemi dodatečnými platebními výměry ze dne 16. 4. 2019, č. j. 2221096/19/2111-50523-202055 a č. j. 2225102/19/2111-

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

50523-202055, a ze dne 14. 5. 2019, č. j. 2867950/19/2111-50523-202055, doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období únor, březen a květen 2015, a uložil jí penále.

2. Správce daně totiž dospěl v návaznosti na daňovou kontrolu k závěru, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“), u dodání surového řepkového oleje deklarovaným odběratelům v Polsku – společností OOV-DRUŽSTVO MALINOVO, družstvo (dále „OOV-DRUŽSTVO“), PHU DRABEX MARCIN KOZIOŁ (dále „PHU DRABEX“) a MO TRADE MICHAŁ OGINSKI (dále „MO TRADE“).
3. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále „napadené rozhodnutí“) doměřenou daň i penále snížil, neboť mj. na základě doplněného výsledku předsedy představenstva společnosti OOV-DRUŽSTVO dospěl k závěru, že pochybnosti stran dodání řepkového oleje tomuto odběrateli byly vyvráceny. Ve vztahu k dodávkám odběratelům PHU DRABEX a MO TRADE se žalovaný ztotožnil se správcem daně, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro osvobození od daně podle § 64 zákona o DPH.
4. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný vyšel z toho, že aby bylo možné uplatnit nárok na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu, musí být splněny tři hmotněprávní podmínky:
 - 1) právo nakládat se zbožím jako vlastník musí být převedeno na pořizovatele,
 - 2) zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu a v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy opustilo území České republiky,
 - 3) zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státu.
5. Ve vztahu k deklarovanému odběrateli PHU DRABEX a zdaňovacímu období únor 2015 žalovaný zrekapituloval nestandardnosti zjištěné správcem daně: Na všech předložených daňových dokladech je jako odběratel i konečný příjemce uveden PHU DRABEX, ale na CMR listech je jako odesílatel zboží uvedena společnost PRORSUM Sp. a jako příjemce společnost Harmony Partner Sp. nebo společnost GRZES. V položce 24 („zboží obdržel“) nejsou CMR listy potvrzeny. K fakturám byly doloženy polské doklady řady KW (kwit wagovy) nebo WZ (wydanie z magazynu), na kterých jsou uvedeny subjekty odlišné od deklarovaného odběratele a žádným způsobem neprokazují, že mu bylo zboží dodáno. Na těchto dokladech figurují společnosti Harmony Partner Sp. a Panco Sp. Na vystavených CMR listech je jako místo nakládky uveden Kolín, ale u pěti faktur byly doloženy vážní lístky vystavené subjektem PTZ Trading a.s., Nelahozeves. Nadto nebyla předložena žádná kupní smlouva, objednávka či jiný důkaz, kterým by byly prokázány podmínky sjednání přepravy a předání zboží.
6. Ve vztahu k deklarovanému odběrateli PHU DRABEX a zdaňovacímu období březen 2015 žalovaný zrekapituloval tyto nestandardnosti zjištěné správcem daně: Na všech předložených daňových dokladech je jako odběratel i konečný příjemce uveden PHU DRABEX, ale na CMR listech je jako odesílatel zboží uvedena společnost PRORSUM Sp. a jako příjemce společnost Harmony Partner Sp. V položce 24 („zboží obdržel“) nejsou CMR listy potvrzeny až na tři, kde je v této kolonce razítko LOGISTYK, Bazy Magazynowej, Wratislavia-Biodiesel, S.A. K fakturám byly předloženy polské doklady řady KW nebo WZ, na kterých jsou uvedeny subjekty odlišné od deklarovaného odběratele a žádným způsobem neprokazují, že by zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli. Na uvedených dokladech figurují společnosti Harmony Partner Sp., Panco Sp. a Wratislavia-BIO Sp. Na vystavených

CMR listech je jako místo nakládky uveden Kolín, ale u šesti faktur byly doloženy vážní lístky vystavené subjektem PTZ Trading a.s., Nelahozevsi. Přestože měl být olej nakládán v Nelahozevsi, žalobkyně snižuje stav svých zásob. Ve dvou případech mělo dojít k vrácení zboží (reklamaci), o tom však žalobkyně na skladové kartě nemá žádný záznam. Datum vyskladnění uvedený na dokladech nesouhlasí s fakturami. Nadto nebyla předložena žádná kupní smlouva, objednávka či jiný důkaz, kterým by byly prokázány podmínky sjednání přepravy a předání zboží.

7. Žalovaný dále připomněl výslech svědka H., dispečera společnosti TRANSPORTSTAV s.r.o., z něhož vyplynulo, že svědek neví, jaká je souvislost mezi subjektem, který potvrzuje obdržení zboží, a odběratelem, či mezi subjekty uvedenými na CMR listech. Svědek potvrdil, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu. Daňové orgány též poukázaly na chybějící kupní smlouvy a skutečnost, že si žalobkyně nijak neověřila oprávnění pana Marka Tymoszuka jednat za PHU DRABEX, to vše v kontextu plnění v milionových částkách. Žalovaný dále zrekapituloval, že z mezinárodního dožádání vyplynulo, že PHU DRABEX sice přiznala pořízení zboží od žalobkyně, ale na výzvu polského správce daně se nedostavila a nepředložila doklady potvrzující transakce s žalobkyní. PHU DRABEX zahájila činnost v září 2014 a dle polské daňové správy se jednalo o pochybnou společnost vykazující řadu nestandardních znaků, která nespolupracuje se správcem daně.
8. Na základě těchto pochybností správce daně vyzval žalobkyni k jejich vyvrácení, čímž na žalobkyni přenesl v souladu s § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále „daňový řád“), důkazní břemeno ohledně splnění podmínek pro osvobození podle § 64 zákona o DPH.
9. Žalovaný dospěl ve shodě se správcem daně k závěru, že žalobkyně předestřené pochybnosti nerozptýlila a neprokázala, že by zboží bylo přepraveno do jiného členského státu osobě registrované k dani. Žalobkyně za tímto účelem navrhla pouze provedení dalšího mezinárodního dožádání, které se mělo vztahovat ke společnostem, které byly uvedeny na CMR listech. K tomu žalovaný uvedl, že žalobkyně nikdy ani nevysvětlila, jakou pozici v předmětných transakcích měly tyto jiné společnosti hrát. Žalobkyně se měla případně obrátit na svého deklarovaného odběratele. Místo toho se snaží přenést důkazní břemeno na daňové orgány.
10. Za této situace bylo podle žalovaného na místě se zabývat dobrou vírou žalobkyně, tedy zda se mohla v době uskutečnění transakcí oprávněně domnívat, že podmínky pro přiznání osvobození splňuje. Žalovaný však neshledal, že by žalobkyně byla v dobré víře. Podle žalovaného neprojevila ani základní obezřetnost, aby v případě milionových obchodů uzavřela písemnou smlouvu. Žalovaný souhlasil se správcem daně, že za takové situace bylo na místě posoudit předmětné transakce jako tuzemská plnění zatížená daní na výstupu.
11. Ve vztahu k deklarovanému odběrateli MO TRADE a zdaňovacím období květen 2015 žalovaný zrekapituloval tyto nestandardnosti zjištěné správcem daně: Na jmenovitě uvedených CMR listech je v položce „zboží obdržel“ uveden jiný subjekt: LOGISTYK, Bazy Magazynowej, Wratislavia-Biodiesel, S.A. Na CMR listu č. 3145749 je uvedeno jako místo nakládky i místo vykládky zboží Kolín. Na řadě dalších CMR listů není v položce „zboží obdržel“ uveden žádný subjekt a není v nich potvrzeno převzetí zboží. Na konkrétně specifikovaných vážných lístcích i dokladech řady WZ jsou uvedeny subjekty odlišné od deklarovaného odběratele.
12. Daňové orgány se dále pozastavily nad absencí písemných smluv u takto rozsáhlých obchodních transakcí, nadto u nového obchodního partnera. Také (shodně jako v případě

PHU DRABEX) poukázaly na výpověď svědka H. Z informací od polské daňové správy také vyplynulo, že MO TRADE neměla žádné zkušenosti a znalosti potřebné k provozování obchodu s řepkovým olejem. Za duben a květen 2015 podala daňová přiznání, ale vykážala v nich mnohem nižší hodnoty, než které by odpovídaly předloženým fakturám. Michal Oginski vystupoval ve společnosti pouze formálně, za což obdržel od neznámého muže finanční prostředky. Ve fakturovaných dodáních vystupovala podle polského správce daně společnost MO jako tzv. missing trader.

13. Tyto okolnosti vedly správce daně ke vzniku pochybností, zda bylo zboží skutečně dodáno osobě registrované k dani, resp. jaké osobě byly vlastně dodány. Správce daně proto vyzval žalobkyni k jejich vyvrácení, což se jí podle daňových orgánů nepodařilo. Skutkově se podle žalovaného jednalo o velmi podobnou situaci jako v případě deklarovaného odběratele PHU DRABEX.
14. I ve vztahu k MO TRADE žalobkyně navrhla další mezinárodní dožádání k prověření společností uvedené na CMR listech, což žalovaný odmítl s obdobným odůvodněním jako v případě PHU DRABEX.
15. Za této situace bylo podle žalovaného i ve vztahu k deklarovanému odběrateli MO TRADE na místě se zabývat dobrou vírou žalobkyně, tedy zda se mohla v době uskutečnění transakcí oprávněně domnívat, že podmínky pro přiznání osvobození splňuje. Žalovaný však neshledal, že by žalobkyně byla v dobré víře. Podle žalovaného neprojevila ani základní obezřetnost, aby v případě milionových obchodů uzavřela písemnou smlouvu. V tomto případě dokonce žalobkyně ani neuvedla, s kým ze společnosti MO TRADE jednala. Žalovaný souhlasil se správcem daně, že za takové situace bylo na místě posoudit předmětné transakce jako tuzemská plnění zatížená daní na výstupu.

Shrnutí žaloby

16. Žalobkyně se žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“), domáhá zrušení napadeného rozhodnutí v rozsahu, v jakém nebylo vyhověno jejímu odvolání.
17. Žalobkyně jejím úvodem podotýká, že mezi stranami je nesporné splnění podmínek odeslání zboží do jiného členského státu a zajištění přepravy zboží plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou osobou. Sporné tak zůstává splnění podmínky, že zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státu.
18. Žalobkyně má za to, že prokázala dodání zboží deklarovaným odběratelům PHU DRABEX a MO TRADE. Podle žalobkyně žalovaný zohlednil jen některé důkazní prostředky a jiné, svědčící žalobkyni, upozadil. Nadto ani daňové orgány neunesly své důkazní břemeno stran vzniku pochybností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.
19. Ve vztahu k PHU DRABEX žalobkyně uvádí, že zboží bylo dodáno na základě kupních smluv uzavřených ústně, konkrétně telefonických objednávek. Žalobkyně si odběratele prověřila ve veřejně přístupných evidencích a v systému VIES (*VAT Information Exchange System*). V rámci mezinárodního dožádání bylo potvrzeno, že PHU DRABEX pořízení zboží od žalobkyně přiznala, což žalobkyně považuje za zásadní. Krom toho žalobkyně zdůrazňuje, že společnost PHU DRABEX zaplatila kupní cenu za předmětné zboží. Tyto okolnosti jednoznačně prokazují, že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli. Samotný fakt, že v místě vykládky zboží není provozovna odběratele či že odběratel není u vykládky zboží přítomen, označila za zcela běžnou praxi v zahraničním obchodě. Na zahájení činnosti

společností PHU DRABEX v září 2014 žalobkyně nevidí nic pochybného. Nekompatibilitnost odběratele v době dožádání nelze klást k tíži žalobkyně.

20. Žalobkyně dále poukazuje na to, že daňové orgány neprovedly jí navržené mezinárodní dožádání za účelem ověření smluvních vztahů mezi PHU DRABEX a společnostmi uvedenými na předložených dokladech. Jedná se o nezákonné odmítnutí návrhu na provedení důkazního prostředku.
21. I ve vztahu k MO TRADE žalobkyně namítá, že splnila všechny podmínky pro osvobození od daně podle § 64 zákona o DPH a daňové orgány předložené doklady nesprávně hodnotily. I v tomto případě bylo zboží dodáváno na základě ústně uzavřené kupní smlouvy. Jednotlivé dodávky byly realizovány na základě telefonické či e-mailové komunikace. I tohoto odběratele si žalobkyně prověřila ve veřejně přístupných evidencích a v systému VIES. Není sporné, že zboží bylo vyloženo na území jiného členského státu. Fakt, že v místě vykládky zboží není provozovna odběratele či že odběratel není u vykládky zboží přítomen, je běžnou praxí v zahraničním obchodě. Skutečnost, že je v položce 24 CMR listů razítko jiné společnosti, nijak nezpochybňuje, že skutečným odběratelem zboží byla společnost MO TRADE. Žalobkyně poukázala na to, že společnost MO TRADE zaplatila kupní cenu za předmětné zboží, což daňové orgány pominuly. Tvrzení polského správce daně o absenci kapacit a prostředků pro realizace obchodů s řepkovým olejem označila žalobkyně za nepodložené.
22. Žalobkyně dále shodně jako v případě PHU DRABEX namítá, že orgány neprovedly jí navržené mezinárodní dožádání za účelem ověření smluvních vztahů mezi MO TRADE a společnostmi uvedenými na předložených dokladech.
23. Žalobkyně dále zpochybňuje postup žalovaného, který v napadeném rozhodnutí zkoumal její dobrou víru, a jeho úvahy stran nenaplnění dobré víry. Dále nesouhlasí s navazující reklasifikací předmětných plnění jakožto tuzemských zdanitelných plnění. Podle žalobkyně měl žalovaný nejprve prezentovat, jaký skutkový stav vlastně zjistil.

Vyjádření žalovaného

24. Žalovaný k námitce neunesení důkazního břemene ze strany daňových orgánů poukazuje na výzvy k prokázání skutečností, v nichž podle něj správce daně kvalifikovaně vyjádřil vzniklé pochybnosti. Tím došlo k přesunu důkazního břemene na žalobkyni stran vyvrácení zjištěných pochybností.
25. Důkazní břemeno tak tížilo žalobkyni, v jejímž zájmu bylo, aby si opatřila takové podklady, které mohou prokázat, že k dodání zboží do jiného členského státu deklarovanému odběrateli skutečně došlo. Daňové orgány nebyly povinny prokazovat, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu neplátcí daně. Žalovaný setrvává na závěru, že žalobkyně své důkazní břemeno ohledně naplnění podmínek pro osvobození od daně podle § 64 zákona o DPH neunesla a správcem daně vyjádřené pochybnosti nevyvrátila.
26. K argumentaci proběhlými platbami žalovaný opáčil, že bankovní výpisy představují pouze deklaraci toku finančních prostředků a samy při existenci nevyvrácených pochybností neprokazují splnění podmínek dle § 64 zákona o DPH.
27. Odběratel PHU DRABEX sice přiznal pořízení zboží od žalobkyně, ale k polskému správci daně se nedostavil, nepředložil doklady potvrzující transakce s žalobkyní a podle zjištění polské daňové správy jde o společnost vykazující řadu nestandardních znaků. Žalobkyně

podle něj přehlíží, že CMR listy neobsahují stěžejní údaj, zda tento deklarovaný odběratel vůbec zboží obdržel. Žalobkyně si ani neověřila, že by pan Tymoszuk, s kterým domlouvala transakce, byl oprávněn jednat za tohoto deklarovaného odběratele.

28. Odběratel MO TRADE nepřiznal pořízení zboží od žalobkyně, jak ona tvrdí. MO TRADE sice podala daňové přiznání za duben a květen 2015, ale vykazala v nich mnohem nižší hodnoty než ty vyplývající z předložených faktur. Podle polské daňové správy vystupovala v transakcích jako tzv. missing trader. Ani zde CMR listy nepotvrzují dodání zboží deklarovanému odběrateli.
29. Žalovaný nemá za to, že by nepřiměřeně rozšiřoval důkazní břemene či předložené listiny dezinterpretoval. Žalobkyně si musela být vědoma toho, že v předložených CMR listy a dalších doklady jsou subjekty odlišné od deklarovaných odběratelů, měla si tak zajistit další informace stran skutečných odběratelů a míst dodávek. Daňové orgány nepřehlédly, že zboží bylo zapláceno, ale jak žalovaný vysvětlil v napadeném rozhodnutí, úhrada zboží nevyvrátila vznesené pochybnosti. Totéž platí o skutečnosti, že PHU DRABEX pořízení zboží přiznal.
30. Neprovedení dalšího mezinárodního dožádání k prověření společností uvedených na předložených listinách žalovaný nepovažoval za nezákonné odmítnutí důkazního návrhu. Žalobkyně si byla povinna zajistit dostatek důkazních prostředků k doložení splnění podmínek pro osvobození od daně.

Replika žalobkyně

31. Podle žalobkyně pokud žalovaný konstatoval, že šlo o zdanitelné tuzemské plnění, pak to byl on, kdo měl prokázat, že o takové plnění šlo. To neučinil a v tomto ohledu je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. V nyní posuzované věci je přitom zřejmé, že šlo o intrakomunitární dodání zboží.
32. Žalobkyně zopakovala, že jak v případě PHU DRABEX, tak MO TRADE bylo dodání zboží prokázáno platbou kupní ceny těmito odběrateli a tím, že tyto společnosti pořízení zboží přiznaly.

Doplnění argumentace žalovaného

33. Žalovaný podáním ze dne 4. 3. 2022 reagoval na vydání rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 17. 2. 2022, č. j. 55 Af 48/2020-61, v obdobné věci žalobkyně. Žalovaný vyjádřil nesouhlas s aplikací závěrů rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále „SDEU“) ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie s.r.o.* (dále „rozsudek SDEU *Kemwater*“), při posuzování hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, v čemž krajský soud vycházel z rozsudku NSS ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45, ve věci *VYMĚTALÍK - INPOS s.r.o.* (dále „rozsudek *Vymětalík*“).
34. Žalovaný zdůraznil, že pro přiznání osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu je třeba prokázat tři podmínky: 1. musí dojít k převedení práva nakládat se zbožím jako vlastník, 2. zboží musí být přepraveno přes hranice a 3. musí být dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě [viz rozsudek SDEU ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-409/04, *Teleos a další proti Commissioners of Customs & Excise* (dále „rozsudek *Teleos*“)]. Prokázání dodání zboží konkrétní osobě registrované k dani tedy představuje hmotněprávní podmínku pro přiznání osvobození, kterou musí prokázat daňový subjekt [rozsudek SDEU ze dne 27. 9. 2012, C-587/10, *VSTR* (dále „rozsudek *VSTR*“)]. NSS potvrdil, že pro odepření osvobození postačí nenaplnění byť jediné z podmínek § 64 zákona o DPH (viz rozsudek ze dne 13. 12. 2017, č. j. 2 Afs 113/2017-44). Skutečnost, že daňový subjekt musí pro přiznání

osvobození prokázat konkrétního deklarovaného odběratele, detailně popisuje řada rozsudků NSS. V rozsudku ze dne 27. 3. 2014, č. j. 7 Afs 66/2013-78, NSS akcentoval, že je třeba vždy posuzovat skutečný obsah právního jednání a nestačí najít pouze „formálního“ odběratele uvedeného na daňových dokladech. Povinnost daňového subjektu prokázat tři podmínky pro přiznání osvobození dle § 64 zákona o DPH aproboval i Ústavní soud. V případech pochybností o dodání zboží je rovněž třeba dle Ústavního soudu zkoumat dobrou víru daňového subjektu. Je tak nutné v případě nevyvrácených pochybností posuzovat, zda mohl prodávající nabýt dobrou víru v to, že přeshraniční dodání bylo uskutečněno tak, jak to má vyplývat ze souvisejících dokladů, zejména z mezinárodních nákladních listů (usnesení Ústavního soudu ze dne 19. 12. 2017, sp. zn. II. ÚS 1628/17).

35. Žalovaný měl za to, že v projednávané věci nelze aplikovat závěry rozsudků SDEU ve věci *Kemwater* a NSS ve věci *Vymětalík*. Rozsudek *Kemwater* se netýká osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu. SDEU v něm vykládal zcela jinou problematiku a vyslovené závěry nelze paušalizovat a automaticky aplikovat na jiné instituty DPH. NSS v rozsudku *Vymětalík* používá nesprávnou terminologii a vůbec se nezabývá relevantní právní úpravou. Sice se zabýval případem týkajícím se osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, avšak pojem osvobození se v rozsudku prakticky nevyskytuje. Nárok na odpočet daně a osvobození od daně jsou přitom zcela odlišné instituty. NSS zohlednil pouze rozsudek SDEU *Kemwater*, který se týkal nároku na odpočet daně, a nezabýval se judikaturou týkající se přímo osvobození od daně. NSS též zpochybnil svou dřívější ustálenou judikaturu, aniž by se jí jakkoliv zabýval.
36. I kdyby bylo možné připustit aplikaci rozsudku SDEU *Kemwater* na osvobození od daně (což bez dalšího nelze), je třeba konstatovat, že by to na nutnosti prokázat deklarovaného odběratele nic nezměnilo. SDEU v rozsudku *Kemwater* jednoznačně uvedl, že otázka deklarovaného dodavatele jakožto osoby povinné k dani představuje hmotněprávní podmínku, kterou prokazuje daňový subjekt. Daňový subjekt uvedené nemusí prokázat pouze tehdy, pokud je tato skutečnost dostatečně doložena zjištěnými skutkovými okolnostmi. V případě osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu nelze na zjištění deklarovaného odběratele rezignovat. Jedná se o jednu ze tří hmotněprávních podmínek pro přiznání osvobození, kterou prokazuje daňový subjekt. Zároveň je zjištění konkrétního deklarovaného odběratele nezbytné pro zachování principu neutrality v rámci obchodu mezi členskými státy. Na rozdíl od tuzemského nároku na odpočet daně je v případě osvobození od daně třeba kromě konkrétní osoby posuzovat i to, v jakém konkrétním členském státě byla registrována. Pokud totiž není prokázán konkrétní odběratel, není možné ani určit, zda se skutečně jednalo o dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státu a v jakém konkrétním státě tato osoba byla registrována. NSS v rozsudku *Vymětalík* přenáší důkazní břemeno stran prokázání odběratele na daňové orgány, ačkoliv ty nemohou vědět, s kým daňový subjekt obchoduje. Po žalovaném či správci daně nelze požadovat, aby za daňový subjekt zkoumali, komu konkrétně bylo zboží dodáno a z jakého členského státu odběratel je.
37. Žalovaný doplnil, že NSS v rozsudku *Vymětalík* vůbec nepracuje s dobrou vírou, přestože se jedná o důležitý a ve prospěch daňových subjektů svědčící institut. Současně rozsudek popírá a narušuje ustálený a vyvážený systém prokazování osvobození od daně. Daňový subjekt byl povinen prokázat tři hmotněprávní podmínky, aby mu bylo přiznáno osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu (resp. vyvrátit pochybnosti

správce daně). Pokud se tak nestalo, byl daňový subjekt dodatečně chráněn dobrou vírou ve splnění těchto podmínek.

38. Rozsudek *Vymětalík* proto nelze brát jako judikurní východisko pro další případy, a tedy ani pro posuzovaný případ, a je třeba vycházet z dřívější ustálené judikatury SDEU a NSS. Ostatně takto zjevně postupoval i první senát NSS, který v rozsudku ze dne 24. 2. 2022, č. j. 1 Afs 238/2020-59 (dále rozsudek „*Steris*“), tj. po vydání rozsudku *Vymětalík*, postupoval v souladu s dlouhodobě ustálenou judikaturou, která zde byla před vydáním rozsudku *Vymětalík*. Rozsudek *Steris* se týká věci, v níž měla stěžovatelka prokázat třetí hmotněprávní podmínku dle § 64 zákona o DPH, tj. dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě. NSS v něm neaplikoval závěry z rozsudku *Kemwater* a *de facto* popírá závěry vyslovené v rozsudku *Vymětalík*. Uvedené potvrzuje argumentaci žalovaného, dle níž rozsudek *Vymětalík* nemůže představovat judikurní obrat ve věci osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu.
39. Z nastíněných důvodů žalovaný navrhl přerušit řízení do pravomocného rozhodnutí o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 17. 2. 2022, č. j. 55 Af 48/2020-61, případně předložit předběžnou otázku SDEU.

Reakce žalobkyně

40. Žalobkyně ve vyjádření ze dne 25. 3. 2022 nesouhlasila s názorem žalovaného, že nemají být aplikovány závěry rozsudku NSS *Vymětalík*. Nesdílí ani názor, že by se rozsudek *Kemwater* odchyloval od ustálené judikatury SDEU. NSS se zabýval otázkou nároku na odpočet podle § 64 zákona o DPH. Posuzoval, zda došlo k dodání zboží do jiného členského státu osvobozeného od daně. S využitím závěrů rozsudku SDEU *Kemwater* vložil podmínky pro posouzení transakce a dospěl k závěru, že pokud k dodání zboží do jiného členského státu došlo, je dodavatel oprávněn uplatnit nárok na odpočet. Jelikož je v případě žalobkyně posuzováno, zda došlo k naplnění podmínek pro posouzení transakce jako dodání zboží do jiného členského státu a z předložených důkazů plyne, že množství dodaného oleje je schopna pořídit pouze osoba povinná k dani, je nutné žalobkyni přiznat nárok na osvobození.
41. Podle žalobkyně z rozsudku SDEU *Kemwater* nevyplývá, že deklarovaný dodavatel jakožto osoba povinná k dani představuje hmotněprávní podmínku, kterou prokazuje daňový subjekt. NSS v rozsudku *Vymětalík* konstatoval, že si lze jen stěží představit, že by odběratelé nebyli plátcí daně, pokud byl řepkový olej doručován do rafinérií v dodávkách přesahujících desítky tun. Žalobkyně namítá, že její dodávky byly činěny v rámci stovek tun, proto je pořídily osoby povinné k dani. Žalobkyně poukázala na to, že dle směrnice o DPH není podstatné, zda pořizující osoba splnila formální podmínku spočívající v registraci k DPH. Podmínkou pro osvobození není ani dobrá víra. V souladu s judikaturou SDEU lze nárok na osvobození odepřít, jen pokud je dodavatel zapojen do daňového podvodu a pokud o něm mohl vědět.
42. V posuzované věci se o takový případ nejedná. Nedostatek dobré víry není možné dovodit jen z formálních nedostatků či chybějících dokladů v situaci, kdy doklady putují s řidiči a jsou přebírány skladníky v rafinériích či skladech v jiném členském státě, kteří nemají povědomí o jejich důležitosti pro daňové účely. Žalovaný si protirečí, pokud uvádí, že posuzování dobré víry je tzv. záchranou sítí daňových subjektů v případě, že nejsou schopny prokázat splnění podmínek pro osvobození. Žalovaný tímto způsobem dobrou

víru neposuzoval, jestliže dovedl, že žalobkyně nebyla v dobré víře, protože nepředložila dostatek důkazů či deklarovaní odběratelé byli nekontaktní. Žalobkyně namítá, že jí daňové orgány nedaly možnost se vyjádřit k tomu, že není v dobré víře. Správce daně netvrdil k dobré víře nic v tom smyslu, jak ji vykládá žalovaný. Žalobkyně zastává názor, že v dobré víře byla. Shrnula, že prokázala naplnění všech zákonných podmínek pro osvobození od daně, a to včetně skutečnosti, že skutečným pořizovatelem zboží byl deklarovaný odběratel. Pokud by soud dospěl k závěru, že žalobkyně skutečného pořizovatele neprokázala, je nesporné, že došlo k naplnění základního znaku intrakomunitární transakce, a to k přepravě zboží na území jiného členského státu, které musely pořídit osoby povinné k dani.

Doplnění vyjádření žalovaného

43. Žalovaný ve vyjádření ze dne 26. 5. 2022 předkládá další argumenty, které dle jeho názoru svědčí pro závěr, že v dané věci nelze aplikovat závěry rozsudku SDEU *Kemwater*. Opětovně poukazuje na rozsudek NSS *Steris* a dále na rozsudek ze dne 10. 2. 2022, č. j. 9 Afs 274/2020-61, který se týká prokázání třetí hmotněprávní podmínky podle § 64 zákona o DPH (zda zboží přebírali deklarovaní odběratelé registrovaní k DPH v jiném členském státu). V této věci NSS rozsudek *Kemwater* neaplikoval a *de facto* popírá závěry vyslovené ve věci *Vymětalík*. Žalovaný poukazuje též na rozsudek rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, *Kemwater* (dále též „rozsudek rozšířeného senátu *Kemwater*“), v jehož odst. 30 rozšířený senát uvedl, že osvobození od daně při dodání do jiného členského státu představuje výrazně odlišný nárok, než je nárok na odpočet DPH. Závěr, že pro přiznání osvobození od daně a zachování neutrality daně je třeba znát konkrétního odběratele, plyne i z čl. 138 směrnice o DPH, v němž je výslovně upraveno uvedení identifikačního čísla pro DPH pořizovatele zboží jakožto hmotněprávní podmínka pro uplatnění osvobození od daně. S účinností od 1. 1. 2020 již identifikační číslo pro DPH nepředstavuje pouze formální požadavek. Dříve tento požadavek plynul z judikatury SDEU. Dobrá víra je dodatečnou záchranou sítí pro daňové subjekty, které nejsou schopny prokázat podmínky osvobození od daně. Je nutno ji zkoumat vždy, i pokud nebylo prokázáno splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně. Tato „záchraná síť“ představuje pro daňové subjekty výhodu. Rozsudek SDEU *Kemwater* konstruuje jinou výhodu spočívající v tom, že nárok na odpočet lze v případě neprokázání deklarovaného dodavatele přiznat, prokáže-li daňový subjekt, že sporná plnění dodala jiná osoba, která má postavení osoby povinné k dani. Přijetím závěrů rozsudku *Vymětalík* by byla daňovým subjektům přiznávána druhá výhoda (vedle výhody v podobě zkoumání dobré víry). V projednávané věci se žalobkyně nemohla oprávněně domnívat, že splňuje podmínky pro přiznání osvobození od daně, tj. nebyla v dobré víře. Ve skutkově obdobných případech ostatně soud dospěl k závěru, že žalobkyně v dobré víře nebyla (rozsudky Krajského soudu v Praze ze dne 17. 2. 2022, č. j. 55 Af 48/2020-61, a ze dne 9. 5. 2022, č. j. 55 Af 7/2021-70). Aplikace výhody v podobě možnosti prokázání toho, že zboží bylo dodáno neidentifikované osobě povinné k dani, nutí daňové orgány vyhovět žalobkyni i v případě, kdy u ní nelze osvědčit dobrou víru v dostatečnost a průkaznost podkladů. Nastává tak absurdní situace, kdy laxní přístup daňového subjektu lze jednoduše zhojit učiněním závěru, že zboží bylo dodáno neidentifikované osobě. Takový postup je nutno odmítnout, neboť nelze jednoznačně posoudit naplnění podmínek pro osvobození od daně.
44. K vyjádření žalobkyně žalovaný uvedl, že rozsudek SDEU *Teleos* je v dané věci aplikovatelný, neboť se týká výlučně osvobození od daně při dodání do jiného členského státu. Stejně tak je použitelný rozsudek ze dne 7. 12. 2010, ve věci C-285/09, z něž plyne, že

odběratele je třeba znát, resp. SDEU na jeho identifikaci trvá. Povinnost prokázat konkrétního dodavatele SDEU jednoznačně potvrdil v rozsudku *VSTR*. Požadavek na identifikaci konkrétního odběratele před novelizací směrnice o DPH plynul z judikatury SDEU (šlo o formální podmínku pro osvobození od daně). Žalobkyně nerozlišuje mezi dobrou vírou v dostatečnost a průkaznost podkladů a dobrou vírou, že se neúčastní daňového podvodu, resp. je směšuje a dovozuje nesprávné závěry. Žalobkyně nemohla být v dobré víře, že dodávky zboží skutečně proběhly, jak deklarovala.

Další podání účastníků a přerušení řízení

45. V podání ze dne 20. 1. 2023 žalovaný opět soudu navrhl přerušit řízení, a to v návaznosti na další procesní vývoj, kdy NSS usnesením ze dne 26. 10. 2022, č. j. 4 Afs 291/2021-34, položil SDEU předběžnou otázku ohledně aplikovatelnosti závěrů rozsudku SDEU *Kemwater* (na kterou navazoval výše citovaný rozsudek rozšířeného senátu NSS) na oblast osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie, současně upozornil na rozpory v judikatuře NSS a sám řízení o kasační stížnosti přerušil.
46. Žalobkyně v podání ze dne 3. 5. 2023 s žalovaným souhlasila, že položená předběžná otázka SDEU je relevantní pro nyní posuzovanou věc, její zodpovězení může mít vliv na toto soudní řízení a v takovém případě je dle názoru žalobkyně důvodné na rozhodnutí SDEU vyčkat a řízení do té doby přerušit.
47. Usnesením ze dne 8. 6. 2023, č. j. 51 Af 5/2021-77, soud řízení přerušil podle § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. Soud souhlasil s oběma účastníky, že závěry vyslovené SDEU by mohly být pro věc významné. Nadto poukázal na několik dalších věcí též žalobkyně a téhož žalovaného, v nichž jsou vedena řízení o kasačních stížnostech, kde NSS řeší obdobné námítky jako v nyní posuzované věci (včetně výše zmíněného řízení o kasační stížnosti proti rozsudku zdejšího soudu ve věci sp. zn. 55 Af 48/2020, kvůli němuž žalovaný navrhoval přerušit tohoto řízení původně), a tedy i výsledek těchto řízení může být zásadní pro rozhodnutí soudu v této věci. Soud podotkl, že si je vědom toho, že v některých jiných sporech žalobkyně zdejší soud řízení nepřerušil a o žalobě rozhodl, to se ale neobešlo bez vzniku rozporů v jeho judikatuře (srov. rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 14. 2. 2023, č. j. 43 Af 34/2019-101, odst. 58), což není stav, který by bylo vhodné dále prohlubovat.
48. Rozsudkem ze dne 29. 2. 2024 ve věci C-676/22, *B2 Energy*, SDEU zodpověděl předběžnou otázku položenou NSS.
49. V podání ze dne 28. 6. 2024 se žalobkyně vymezila proti tomu, jak závěry rozsudků SDEU *B2 Energy* a *Kemwater* interpretoval NSS ve rozsudcích ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 241/2022-115 a č. j. 1 Afs 53/2023-76, které byly vydány v jejich obdobných věcech.
50. NSS v nich podle ní pochybil, pokud dospěl k závěru, že závěry rozsudků SDEU *Kemwater* a *B2 Energy* nebylo možno v těchto věcech aplikovat. Závěry NSS jsou nadto v rozporu také s ústavním zákazem extenzivního výkladu daňového práva (nález Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05). Konkrétně namítla, že z rozsudku SDEU ve věci *B2 Energy* plyne, že správní orgány či soudy musejí zkoumat možnost tzv. alternativního odběratele. NSS posoudil penzum žalobkyní předložených dokladů chybně. Podklady totiž postačovaly pro posouzení, zda zboží nebylo dodáno alternativnímu odběrateli. Žalobkyně poukazuje na rozsudek NSS ze dne 13. 6. 2024, č. j. 7 Afs 238/2021-73, jenž podle ní naopak

respektoval rozsudek *B2 Energy*, a navazující rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2024, č. j. 4 Afs 291/2021-84.

51. Žalovaný v podání ze dne 25. 7. 2024 naopak poukazoval na závěry rozsudku č. j. 1 Afs 241/2022-115, s nimiž je podle ní napadené rozhodnutí v souladu. NSS v tomto rozsudku upozornil, že až do fáze daňového řízení je namíste zpravidla vrátit věc tehdy, pokud existuje skutková indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného odběratele, která mohla fakticky (namísto něho) odebrat sporná plnění. V této věci však žádná taková indicie ze spisu nevyplývá a žalobkyně to ani netvrdí, přestože si je vědoma závěrů rozsudku č. j. 1 Afs 241/2022-115. Není možné, aby daňové subjekty alibisticky uplatňovaly svoje nároky podle toho, jak se řízení vyvíjí. Žalobkyně nemůže na jednu stranu tvrdit a prokazovat, že dodala zboží deklarovanému odběrateli a současně požadovat, aby v případě neunesení důkazního břemene soud věc posoudil optikou rozsudků SDEU *Kemwater*, *Vymětalík* a *B2 Energy*. V otázce mezinárodního dožádání žalovaný odkázal na rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 53/2023-76, z něhož podle něj plyne nedůvodnost žalobní argumentace.
52. Soud usnesením ze dne 21. 11. 2024, č. j. 51 Af 5/2021-99, rozhodl o pokračování v řízení. V odůvodnění soud jednak konstatoval, že rozsudkem *B2 Energy* SDEU zodpověděl předběžnou otázku položenou NSS, na což následně navázal NSS vydáním rozsudku ze dne 25. 4. 2024, č. j. 4 Afs 291/2021-84, v dané věci. Zadruhé NSS postupně v průběhu roku 2024 vydal několik rozsudků přímo ve sporech nynější žalobkyně a žalovaného, čímž řadu souvisejících právních otázek vyjasnil (viz rozsudky ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 241/2022-115 a č. j. 1 Afs 53/2023-76, ze dne 15. 7. 2024, č. j. 10 Afs 64/2023-98, ze dne 20. 8. 2024, č. j. 10 Afs 216/2023-83, ze dne 29. 8. 2024, č. j. 6 Afs 46/2022-113, ze dne 20. 9. 2024, č. j. 3 Afs 148/2022-103, ze dne 14. 10. 2024, č. j. 5 Afs 8/2024-80, či ze dne 25. 10. 2024, č. j. 5 Afs 18/2024-77).

Jednání soudu

53. Při jednání účastníci setrvali na svých procesních stanoviscích a odkázali na svá písemná podání.
54. Zástupce žalobkyně poukázal na shora nastíněný judikaturní vývoj. Podotkl, že zatímco v době podání žaloby nebylo možné prokázat splnění podmínek pro osvobození od daně jinak než prokázáním dodání zboží deklarovanému odběrateli, nyní dle judikatury lze prokázat splnění podmínek pro osvobození i tím, že ze spisu vyplývají indicie, že zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státu. Žalobkyně již netrvá na tom, že společnosti PHU DRABEX a MO TRADE byly jejími skutečnými odběrateli, ale trvá na tom, že spis obsahuje dostatek indicií o tom, že skutečnými odběrateli byly společnosti LOGISTYK, Bazy Magazynowej, Wratylavia-Biodiesel či Wratylavia-BIO, z koncernu Wratylavia-Biodiesel.
55. Podle žalovaného správce daně vyjádřil kvalifikovaně pochybnosti o splnění podmínek pro osvobození od daně podle § 64 zákona o DPH, čímž bylo důkazní břemeno přeneseno na žalobkyni. Ta toto důkazní břemeno neunesla. Napadené rozhodnutí ob stojí i po rozsudku *B2 Energy*. U PHU DRABEX CMR listy neobsahují stěžejní údaje o tom, že tato společnost zboží obdržela. Na CMR listech nefiguruje ani žalobkyně.

56. Dokazování soud neprováděl. Žalobkyně označila v žalobě jako důkaz daňový spis a napadené rozhodnutí, které je jeho součástí. Správním spisem ani listinami v něm založenými však soud dokazování neprovádí, z jejich obsahu bez dalšího vychází.

Posouzení žaloby soudem

Splnění procesních podmínek

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

Kemwater, B2 Energy a navazující judikatura

58. 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).
59. 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.
60. SDEU v rozsudku *B2 Energy* rozhodl, že dodavateli usazenému v členském státě, který dodal zboží do jiného členského státu, je třeba odeprít nárok na osvobození od DPH, *pokud tento dodavatel neprokázal, že zboží bylo dodáno příjemci, který má v posledně uvedeném členském státě postavení osoby povinné k dani, a pokud s ohledem na skutkové okolnosti a na informace poskytnuté dodavatelem nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že tento příjemce toto postavení měl*. SDEU tak vztáhnul možnost prokázat jiného dodavatele v postavení osoby povinné k dani při uplatnění nároku na odpočet DPH přiměřeně také na podmínky osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu odběrateli v postavení osoby povinné k dani (viz rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 241/2022-115, odst. 33).
61. V odst. 22 rozsudku ze dne 20. 8. 2024, č. j. 10 Afs 216/2023-83, NSS shrnul, že závěry SDEU vyslovené ve věci *B2 Energy* nelze číst tak, že by měly ovlivnit výsledek všech řízení o osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu. Nelze totiž umožnit, aby daňové subjekty své nároky uplatňovaly alibisticky – aby tvrdily a prokazovaly, že zboží dodaly tvrzeným odběratelům, a zároveň požadovaly, aby pro případ neunesení důkazního břemena soud uplatnil závěry rozsudků *Kemwater ProChemie* a *B2 Energy*.
62. V tomtéž rozsudku NSS rovněž odmítl, že by vysoká hodnota plnění nutně znamenala, že žalobkyně dodala sporná plnění osobě povinné k dani. Podle NSS totiž nelze očekávat, že „[u] všech plnění určitého rozsahu budou podmínky pro osvobození od daně automaticky považovány za splněné. Pokud by to takto zákonodárce (ať už unijní, nebo český) chtěl, pro plnění určitého rozsahu by stanovil odlišná pravidla. To se ale nestalo. Proto i při dodání (hmotově či cenově) rozsáhlého plnění do jiného členského státu je potřeba kromě přeshraniční přepravy uskutečněné dodavatelem, odběratelem nebo na jejich účet buď prokázat, že odběratel měl

postavení osoby povinné k dani, nebo zajistit, aby daňové orgány měly dostatek údajů potřebných k ověření, že odběratel takové postavení měl. Samotný rozsah plnění takovým (dostatečným) údajem být nemůže, zvláště není-li jasné, zda bylo plnění skutečně dodáno v takovém rozsahu jedinému subjektu (obdobně 10 Afs 374/2020, bod 27)^c.

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

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

66. Předmětem posuzované věci je otázka, zda žalobkyně splnila podmínky pro osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu.
67. 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.
68. Podle čl. 14 směrnice o DPH se dodáním zboží rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.
69. Zrcadlovou transakci, tedy porízení zboží uvnitř Společenství, definuje čl. 20 téže směrnice, podle kterého se porízením 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.
70. Na vnitrostátní úrovni je osvobození dodání zboží do jiného členského státu od DPH vymezeno v § 64 odst. 1 zákona o DPH, podle kterého ve znění účinném pro posuzovanou věc bylo osvobozeno od daně s nárokem na odpočet „[d]odání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, [...] s výjimkou dodání zboží

osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně“. Pro úplnost lze dodat, že požadavek na registraci pořizovatele k DPH byl v době uskutečnění sporných plnění formální podmínkou, jejíž nenaplnění nemohlo být jediným důvodem pro odepření osvobození od DPH [viz např. rozsudek SDEU *VSTR*, odst. 51 a 52; srov. čl. 138 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH ve znění směrnice Rady (EU) 2018/1910, který stanoví požadavek na registraci jako podmínku hmotněprávní; k provedení novelizace směrnice do zákona o DPH došlo s účinností od 1. 9. 2020]. V nyní posuzované věci ovšem nebylo osvobození od DPH odepřeno z důvodu nesplnění uvedeného formálního požadavku (deklarovaní odběratelé byli v rozhodné době registrováni k DPH v jiném členském státě).

71. 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.
72. Výkladem výše citovaných ustanovení směrnice o DPH se opakovaně zabýval SDEU, který setrvale judikuje, že *„osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od DPH lze uplatnit pouze tehdy, [1] jestliže právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, [2] jestliže dodavatel prokáže, že uvedené zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu a [3] opustilo-li toto zboží v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy fyzicky území členského státu dodání“* (rozsudek SDEU ze dne 9. 10. 2014, C-492/13, *Traum*, odst. 24, viz též např. rozsudek *Teleos*, odst. 42).
73. Dále je třeba zdůraznit, že převedení práva nakládat se zbožím jako vlastník na odběratele *„sam[o] o sobě nepostačuje k závěru, že první dodání představuje dodání uvnitř Společenství. Nelze totiž vyloučit, že druhý převod práva nakládat se zbožím jako vlastník se může rovněž uskutečnit na území členského státu prvního dodání a to předtím, než dojde k přepravě uvnitř Společenství. V takovém případě pak již přepravu uvnitř Společenství nelze tomuto dodání přičítat“* (rozsudek SDEU ze dne 16. 12. 2010, C-430/09, *Euro Tyre Holding*, odst. 32 a 33, viz též rozsudek SDEU *VSTR*, odst. 33)
74. Z této judikatury SDEU vychází i NSS, který např. v odst. 42 rozsudku ze dne 27. 1. 2022, č. j. 9 Afs 19/2012-54, zdůraznil, že v případě řetězových obchodů může být považována za intrakomunitární dodání zboží s přepravou jen jedna transakce z řetězce více obchodních transakcí. Pro určení takové transakce je rozhodné určit místo, v němž daňový subjekt nabyl právo disponovat se zbožím jako vlastník. Za účelem správného určení takového místa je vždy třeba posoudit všechny zvláštní okolnosti. Teprve pak je možné identifikovat, které dodání splňuje všechny podmínky stanovené pro dodání uvnitř EU (viz také odst. 104 a 105 rozsudku NSS ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176, který navazuje na rozsudek SDEU ze dne 19. 12. 2018, C-414/17, *Arex*).

Obecná východiska přenesení důkazního břemene

75. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se soudy již opakovaně zabývaly (viz např. rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2021, č. j. 1 Afs 73/2019-71, ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52, nebo ze dne 15. 5. 2014, č. j. 8 Afs 67/2013-49, viz také např. nález Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08). Z § 92 daňového řádu i citované judikatury plyne, že je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením. Daňový subjekt nese prvotní důkazní břemeno, přičemž tuto svou povinnost splní

předložením takových podkladů, které mohou dostatečným způsobem prokázat jeho tvrzení (zpravidla se bude jednat o účetnictví a jiné povinné záznamy).

76. Přestože daňový subjekt předloží i formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci skutečností zakládajících vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených záznamů se skutečností [viz § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, viz též např. rozsudky NSS ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 82/2019-42, odst. 26, nebo ze dne 29. 4. 2015, č. j. 8 Afs 113/2014-61, odst. 30]. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností.
77. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt. Je pak na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy, popř. svá tvrzení korigoval, tedy nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví, jiných povinných záznamů či tvrzení se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (viz např. rozsudky NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016-36).
78. 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.
79. Obecné rozložení důkazního břemene bylo v posuzované věci modifikováno rámcem unijního práva, neboť společný systém daně z přidané hodnoty je harmonizován na úrovni EU prostřednictvím směrnice o DPH. dek NSS ze dne 30.07.2010
80. Prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně při intrakomunitárním dodání zboží leží na daňovém subjektu (srov. rozsudek SDEU *Teleos*, odst. 42 a výrok, a rozsudky NSS ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012-45, odst. 32, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, či již zmíněný rozsudek č. j. 9 Afs 82/2019-42, odst. 20). Je-li však vyvrácena pravdivost důkazů předložených k prokázání dodání zboží do jiného členského státu (viz § 64 odst. 5 zákona o DPH), nevzniká daňovému subjektu povinnost prokazovat tytéž skutečnosti jinými důkazy. To však neznamená, že by se důkazního břemene zcela zbavil. V souladu s judikaturou SDEU (viz zejm. rozsudek *Teleos*, odst. 65 a 68) totiž musí prokázat existenci své dobré víry a učinění přiměřených opatření, kterými by zajistil, že jej dodání zboží nepovede k účasti na podvodu (viz též např. rozsudky NSS č. j. 8 Afs 78/2012-45, odst. 29, nebo ze dne 15. 6. 2012, č. j. 8 Afs 18/2011-219, odst. 75 a 80).
81. Obdobně v rozsudku *Traum* SDEU potvrdil, že čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH nebrání tomu, aby nebyl prodávajícímu přiznán nárok na osvobození od daně u dodání uvnitř EU, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že prodávající nesplnil důkazní povinnosti nebo že věděl nebo měl vědět, že plnění, které uskutečnil, bylo součástí daňového úniku, jehož se dopustil pořizovatel, a nepřijal veškerá opatření, která po něm mohla být rozumně požadována k zabránění jeho vlastní účasti na tomto daňovém úniku (odst. 55 a výrok; viz také rozsudek SDEU ze dne 6. 9. 2012, C-273/11, *Mecsek-Gabona*, odst. 50 a 54).

82. Na základě zmíněné judikatury SDEU pak NSS dovedl, že osvědčí-li daňový subjekt svoji dobrou víru ohledně faktického dodání zboží do jiného členského státu, jsou finanční orgány oprávněny neuznat jím nárokované osvobození od daně, pouze pokud prokážou zapojení daňového subjektu do podvodného jednání (viz rozsudky NSS č. j. 9 Afs 82/2019-42, odst. 27, nebo č. j. 7 Afs 320/2018-42, odst. 31).
83. V rozsudku ze dne 13. 10. 2021, č. j. 10 Afs 92/2021-67, NSS dále upozornil, že předložením prohlášení, že zboží již „bylo dodáno“ do jiného státu nedochází bez dalšího k obrácení důkazního břemene na správce daně. SDEU totiž ve věci *Teleos* nastolil určitou rovnováhu mezi zájmem členských států EU na boji s daňovými úniky a ochranou volného obchodu napříč členskými státy (srov. odst. 46 a 61 rozsudku *Teleos*). Důkazní břemeno proto na finanční orgány přechází až po splnění obou podmínek uvedených v odst. 7 daného rozsudku. V něm NSS konstatoval, že k úspěšnému uplatnění nároku na osvobození od DPH postačí, pokud dodavatel a) poskytl *prima facie* (prvotní, na první pohled myslitelný) důkaz o dodání zboží do jiného členského státu a zároveň b) byl v dobré víře ohledně toho, že zboží bylo skutečně přepraveno. Takovému dodavateli lze následně uložit povinnost doplatit DPH jen v případě, že daňové orgány unesou důkazní břemeno a prokážou, že dodavatel byl zapojen do daňového podvodu (srov. též rozsudek č. j. 8 Afs 78/2012-45, odst. 46 a 63).
84. Dobrou víru, že k dodání do jiného členského státu skutečně došlo, je přitom potřeba posuzovat k okamžiku vydání daňového dokladu, resp. k době dodání zboží do jiného členského státu. Zároveň je potřeba zohlednit i doklady, které daňový subjekt získal např. při dokončení přepravy zboží (rozsudek č. j. 10 Afs 92/2021-67, odst. 16).
85. Je přitom na daňovém subjektu, jak dodání zboží do jiného členského státu prokáže. Podle § 64 odst. 5 zákona o DPH (ve znění pro posuzovanou věc) to bylo možné učinit písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky. Ze samotného textu § 64 odst. 5 zákona o DPH přitom vyplývá, že prohlášení pořizovatele musí osvědčovat, že zboží *bylo přepraveno* do jiného členského státu (nikoliv, že teprve bude přepraveno). Prohlášení musí být tedy vystaveno až v době, kdy je již přeprava ukončena (viz rozsudky NSS č. j. 10 Afs 92/2021-67, odst. 8, č. j. 8 Afs 18/2011-219, odst. 88, nebo ze dne 20. 2. 2020, č. j. 6 Afs 205/2019-39, odst. 20).
86. Podle ustálené judikatury NSS však ani prohlášení obsahující formulaci, že zboží již „bylo přepraveno“, nemusí samo o sobě představovat ani prvotní důkaz o tom, že k dodání do jiného členského státu skutečně došlo. Vždy záleží mj. na tom, jak úplně a věrohodné je samotné prohlášení, případně jaké další skutkové okolnosti k němu přistoupí. Dokonce i perfektně vyplněné prohlášení je možné zpochybnit, pokud neodpovídá zjištěnému skutkovému stavu (rozsudek č. j. 10 Afs 92/2021-67, odst. 8 a 17, srov. např. rozsudky č. j. 8 Afs 14/2010-195 nebo č. j. 8 Afs 18/2011-219) a v takovém případě je pak namístež zkoumat, zda o tom dodavatel měl a mohl vědět.
87. 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, odst. 23, č. j. 7 Afs 320/2018-42, odst. 32, nebo č. j. 8 Afs 14/2010-195). Pokud však CMR list není kompletně vyplněn, je tím zásadním způsobem snížena jeho vypovídací

hodnota (viz např. rozsudky NSS ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019-37, odst. 28, nebo č. j. 10 Afs 92/2021-67, odst. 23).

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

Správce daně důvodně zpochybnil předložené doklady a unesl své důkazní břemeno

89. V nyní posuzované věci není sporu o tom, že žalobkyně předložila primární doklady k prokázání svých daňových tvrzení, zejména samotné daňové doklady (faktury) týkající se sporných dodání. Nelze však souhlasit s tím, že by správce daně neunesl důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, tedy že by neprokázal důvodné pochybnosti o věrohodnosti, správnosti, přesvědčivosti a úplnosti předložených primárních dokladů.
90. 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.
91. Soud dále předesílá, že přestože níže hodnotí doklady či výpovědi ve vztahu k projednávané věci, nelze přehlédnout širší kontext sporu mezi žalobkyní a daňovými orgány. Pochybnosti o předložených dokladech (stejně jako zpochybnění možné dobré víry žalobkyně) se totiž nevyskytují pouze v tomto případě, ale také v celé řadě dalších zdaňovacích obdobích (viz rozsudky citované v odst. 52 a 65 výše). 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 podle soudu i nesrovnalosti nižší intenzity, jelikož je zřejmé, že nejde o ojedinělá pochybení či nedostatky, ale že pochybnosti vzbuzuje dlouhodobá obchodní praxe žalobkyně.
92. V nyní posuzované věci správce daně formuloval zcela přílehlavé pochybnosti. Jak již soud rekapituloval výše, ve vztahu k deklarovanému odběrateli PHU DRABEX a zdaňovacímu období únor 2015 bylo mimo jiné zjištěno, že na všech předložených daňových dokladech je jako odběratel i konečný příjemce uveden PHU DRABEX, ale na CMR listech jsou jako odesílatelé i příjemci zboží uvedeny zcela jiné společnosti než žalobkyně a PHU DRABEX (PRORSUM Sp., Harmony Partner Sp., GRZES). V položce 24 („zboží obdržel“) nejsou CMR listy potvrzeny. K fakturám byly doloženy polské doklady, kde jsou opět uvedeny subjekty odlišné od deklarovaného odběratele (Harmony Partner Sp. a Panco Sp). Na vystavených CMR listech je jako místo nakládky uveden Kolín, ale u pěti faktur byly doloženy vážní lístky vystavené subjektem PTZ Trading a.s., Nelahozeves. Nadto nebyla předložena žádná kupní smlouva, objednávka či jiný důkaz, kterým by byly prokázány podmínky sjednání přepravy a předání zboží. Ve vztahu ke stejnému odběrateli a zdaňovacímu období březen 2015 bylo mimo jiné zjištěno, že na všech předložených daňových dokladech je jako odběratel i konečný příjemce uveden PHU DRABEX, ale na CMR listech jsou jako odesílatelé a příjemci zboží uvedeny opět jiné společnosti (PRORSUM Sp. a Harmony Partner Sp). V položce 24 („zboží obdržel“) nejsou CMR listy potvrzeny až na tři, kde je v této kolonce razítko LOGISTYK, Bazy Magazynowej, Wratislavia-Biodiesel, S.A. K fakturám byly předloženy polské doklady, na kterých jsou opět uvedeny odlišné subjekty. Na vystavených CMR listech je jako místo nakládky uveden Kolín, ale u šesti faktur byly doloženy vážní lístky vystavené subjektem PTZ Trading a.s.,

Nelahozeves. Nadto nebyla předložena žádná kupní smlouva, objednávka či jiný důkaz, kterým by byly prokázány podmínky sjednání přepravy a předání zboží.

93. Ve vztahu k zdaňovacímu období květen 2015 a deklarovanému odběrateli MO TRADE byly taktéž zjištěny závažné a přílehlavé pochybnosti o správnosti a úplnosti žalobkyní předložených listin. Mimo jiné bylo zjištěno, že na správcem daně konkrétně specifikovaných CMR listech je v položce „zboží obdržel“ uveden jiný subjekt než MO TRADE, a to LOGISTYK, Bazy Magazynowej, Wratislavia-Biodiesel, S.A. Navíc na jednom z těchto CMR listů je uvedeno jako místo nakládky i místo vykládky zboží Kolín. Na řadě dalších CMR listů není v položce „zboží obdržel“ uveden žádný subjekt a není v nich potvrzeno převzetí zboží. Na konkrétně specifikovaných vážních lístcích i dokladech řady WZ jsou uvedeny subjekty odlišné od deklarovaného odběrateli (Wratislavia – BIO, PRORSUM, Panco Sp., Harmony Sp.).
94. Soud ověřil, že výše uvedené nesrovnalosti a skutečnosti mají oporu v daňovém spisu a souhlasí s daňovými orgány, že byly způsobilé založit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, správnosti, přesvědčivosti a úplnosti předložených dokladů. Zejména uvedení jiných subjektů na CMR listech či nevyplněná potvrzení, že příjemce zboží skutečně přijal (položka 24), na CMR listech totiž zpochybňuje, že obchodní transakce proběhla skutečně tak, jak žalobkyně tvrdí, resp. po celou dobu až do ústního jednání před soudem tvrdila, tedy že deklarovaní odběratelé PHU DRABEX a MO TRADE byly skutečnými odběrateli zboží. S ohledem na systematickosti nesrovnalostí na CMR listech (v nynější věci i dalších obdobných věcech žalobkyně) je zřejmé, že se nejedná o ojedinělou chybu v psaní. Vedle toho lze odkázat na další okolnosti, na které poukazovaly již daňové orgány, jako je absence písemných kupních smluv v případě obou deklarovaných odběratelů, neprověření oprávnění pana Tymoszuka jednat za PHU Drabex (*tentýž člověk se přitom objevuje i v dalších věcech žalobkyně, kde taktéž jednal bez doloženého pověření za jiného deklarovaného odběratele – srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 19. 12. 2024, č. j. 43 Af 33/2020-108, odst. 103*), nepředložení dokladů k předmětným transakcím ze strany PHU DRABEX (shodně viz rozsudek zdejšího soudu ze dne ze dne 19. 12. 2023, č. j. 43 Af 11/2021-91, odst. 105, týkající se totožného deklarovaného odběratele) či zjištění polského správce daně k MO TRADE, že tato společnost vykazala v daňových přiznáních hodnoty mnohem nižší, než by odpovídalo žalobkyní předloženým fakturám, a neměla potřebné kapacity (viz odst. 83 napadeného rozhodnutí).
95. Soud se shoduje s žalovaným, že zjištění správce daně byla způsobilá vzbudit důvodné pochybnosti ohledně dodání zboží deklarovaným odběratelům (a tedy i o tom, zda došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem na tuto osobu povinnou k dani v jiném členském státě a spojení takového dodání s přepravou) a vedla k přenesení důkazního břemene na žalobkyni.
96. Namítá-li žalobkyně, že uvedení odlišných subjektů na CMR listech není nesrovnalostí, neboť v zahraničním obchodě je běžné, že v místě vykládky není provozovna odběratele, který u ní ani není přítomen, mívá se tato námitka s důvody napadeného rozhodnutí. Žalovaný totiž v tomto ohledu žalobkyni nevytýkal, že by deklarovaní odběratelé neměli provozovnu v místě vykládky, ale že na předložených CMR listech nebyli uvedeni a žalobkyně nebyla schopna vysvětlit, jaká je role subjektů uvedených na těchto dokladech.
97. S popsávanými pochybnostmi správce daně byla žalobkyně seznámena a byla jí dána příležitost je vysvětlit a doložit, že obchodní transakce proběhly tak, jak deklarovala, a že

hmotněprávní podmínky pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu byly splněny.

Dodání zboží deklarovanému odběrateli žalobkyně neprokázala

98. Soud dále souhlasí s žalovaným, že se žalobkyni nepodařilo vznesené pochybnosti vysvětlit a prokázat, že zboží dodala deklarovaným odběratelům PHU DRABEX a MO TRADE.
99. Žalobkyně nikdy přesvědčivě nevysvětlila, proč se na předložených CMR listech, které měly dokládat dodání zboží od žalobkyně deklarovaným odběratelům, vyskytují namísto žalobkyně a společností PHU DRABEX a MO TRADE jiné subjekty a případně jakou roli v daných transakcích sehrály. Nikdy také nevysvětlila, proč nebyla na řadě předložených CMR listech vyplněna položka 24, která měla potvrzovat obdržení zboží jeho příjemcem.
100. CMR listy mají přitom při prokazování dodání zboží zásadní váhu (viz rozsudek NSS ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42). Jako věrohodný důkazní prostředek je lze však osvědčit pouze tehdy, jsou-li řádně vyplněny. Vypovídací hodnota CMR listu je totiž založena mimo jiné tím, že na jeho vyhotovení by měly spolupůsobit tři na sobě většinou nezávislé osoby, tj. prodejce, dopravce a kupující (viz rozsudek NSS ze dne 30. 6. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195). Pokud CMR list řádně vyplněn není (resp. způsob, jakým je vyplněn, nekoresponduje s dalšími předloženými doklady), nemůže jím být prokázáno dodání tvrzenému odběrateli. Soud se neshoduje s žalobkyní, že není podstatné, že v předložených CMR listech byly uvedeny společnosti, jejichž roli v celém obchodním řetězci žalobkyně nedokázala objasnit. Naopak, jde o skutečnost silně zpochybňující důkazní hodnotu CMR listu. Shora uvedené pochybnosti neodstranila ani výpověď dispečera přepravce, svědka H., neboť ani ten nepotvrdil dodání zboží deklarovaným odběratelům a neobjasnil výše identifikované deficity v předložených dokladech. Nutno dodat, že v takové situaci to nebyly daňové orgány, kdo měl zjišťovat, z jakého důvodu jsou na CMR listech uvedeny subjekty odlišné od deklarovaných odběratelů. 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. Bylo na ni, aby si lépe ohlížela správnost údajů uvedených na CMR listech, 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. Daňovým orgánům stačilo poukázat na důvodné pochybnosti, což se jim, jak soud uvedl shora, podařilo.
101. Pochybnosti prohloubila i zjištění z mezinárodních dožádání. Mezinárodní výměna informací nejen že 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. Soud dodává, že žalovaný (ani soud) nikde neříká, že společnost, která sama nemá potřebné hmotné zázemí pro obchod s oleji či vznikla relativně nedávno, nemůže být v daném případě deklarovaným odběratelem, jde nicméně, spolu s dalšími okolnostmi vyplývajícími z dožádání (viz odst. 69 napadeného rozhodnutí k PHU DRABEX a odst. 87 napadeného rozhodnutí k MO TRADE), o další střípek do mozaiky, který umocňuje pochybnosti panující kolem těchto dvou deklarovaných odběratelů, potažmo kolem předmětných transakcí (shodně k PHU DRABEX viz rozsudek zdejšího soudu č. j. 43 Af 11/2021-91, odst. 118–121).

102. Žalobkyně za zásadní skutečnosti prokazující dodání zboží společností PHU DRABEX a MO TRADE označovala to, že obě tyto společnosti zaplatily kupní cenu za předmětné zboží, a také to, že přinejmenším PHU DRABEX přiznala pořízení předmětného zboží od žalobkyně (str. 7–8 žaloby).
103. V první řadě není pravdou, že by tyto okolnosti daňové orgány přehlížely. Tyto okolnosti žalovaný vyhodnotil zejména v odst. 95, 96 a 100 napadeného rozhodnutí. Dospěl ale k závěru, že přestože PHU DRABEX přiznala plnění od žalobkyně, ze sdělení polského správce daně současně (mimo jiné) vyplynulo, že k němu nepředložila žádné doklady potvrzující transakci s žalobkyní, a žalobkyně se tak podle žalovaného nepřiměřeně upínala na jedinou skutečnost plynoucí z mezinárodního dožádání, která jde v její prospěch. S tím lze souhlasit. Skutečnost, že PHU DRABEX plnění od žalobkyně přiznal, může nasvědčovat tomu, že by mohl být skutečným odběratelem. Sama o sobě k tomu ale nestačí, neboť (1) nadále přetrvávaly nevyjasněné pochybnosti ohledně dokladů předložených žalobkyní a (2) se k nim přidaly další pochybnosti plynoucí ze sdělení polského správce daně. Na námitku, proč by PHU DRABEX daň přiznal, i kdyby nebyl skutečným odběratelem, lze odpovědět jednoduše tak, že se mohlo jednat o pochybení PHU DRABEX (tedy daň přiznal mylně, neboť ji měl ve skutečnosti přiznat někdo jiný – skutečný odběratel), popř. o úmyslné podvodné jednání spočívající v tom, že daň sice přiznal, ale nikdy ji nehodlal zaplatit. O důvodech ale není třeba spekulovat ani je hledat – povinností žalovaného nebylo zjišťovat, jak se plnění uskutečnilo, ale toliko prokázat důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených důkazních prostředků. Lze tedy konstatovat, že žalobkyně skutečně vytrhává tuto okolnost, která svědčí v její prospěch, z kontextu ostatních důkazů, které zcela přehlíží (a přitom paradoxně sama vyčítá žalovanému, že nehodnotil důkazy ve vzájemné souvislosti).
104. Obdobně tomu je u skutečnosti, že PHU DRABEX uhradil žalobkyni kupní cenu zboží. Jak správně konstatoval žalovaný, úhrada kupní ceny je pouze indicií o tom, že k deklarovanému plnění fakticky došlo. Tato skutečnost však musí korespondovat s ostatními důkazy, což se v tomto případě nestalo. K argumentu, 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).
105. Lze shrnout, že v daňovém řízení vyplynuly dvě skutečnosti, které nasvědčovaly tomu, že by skutečným odběratelem žalobkyně mohl být deklarovaný odběratel PHU DRABEX. Proti tomu ale stála celá řada přetrvávajících, nikdy přesvědčivě nevysvětlených a zásadních pochybností plynoucích z předložených dokladů. Za této situace je nutno souhlasit s žalovaným, že žalobkyně nevyvrátila pochybnosti správce daně a neprokázala, že zboží dodala deklarovanému odběrateli PHU DRABEX. Ostatně i NSS ve výše zmíněných velmi obdobných věcech výslovně konstatoval, že „pokud PHU DRABEX zaplatil [žalobkyni] kupní cenu a transakci zahrnul do svého daňového přiznání, nejde o informace postačující k určení, že došlo k dodání zboží této společnosti ve smyslu čl. 14 odst. 1 směrnice o společném systému DPH“ (rozsudky č. j. 5 Afs 18/2024-77, odst. 30, a č. j. 5 Afs 8/2024-80, odst. 33).
106. V případě MO TRADE je situace skutkově velmi obdobná, nicméně důkazní postavení žalobkyně ještě o něco slabší, protože i zde sice byla kupní cena uhrazena, ale tato společnost

(na rozdíl od PHU DRABEX) pořízení zboží od žalobkyně nepříznala, resp. ve svých daňových přiznáních vykazala mnohem nižší hodnoty, než které by odpovídaly žalobkyní předloženým fakturám. Nadto lze pro doplnění poukázat na závěry polského správce daně plynoucí z mezinárodního dožádání, že MO TRADE neměla zkušenosti ani prostředky k uskutečnění obchodů s řepkovým olejem a dokonce se mělo jednat o tzv. *missing tradera* (tedy článek obchodního řetězce, který po uskutečnění určitého obchodu „zmizí“ a neodvede DPH, čímž dochází k úniku na dani a potažmo daňovému podvodu). Tyto informace od polského správce daně jenom dále prohloubily již existující pochybnosti o MO TRADE jako o skutečném odběrateli. I v tomto případě soud souhlasí s žalovaným, že žalobkyně nevyvrátila pochybnosti správce daně a neprokázala, že zboží dodala deklarovanému odběrateli MO TRADE.

107. Z výše uvedeného současně vyplývá, že je třeba odmítnout námitku, že by žalovaný hodnotil důkazy v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů podle § 8 odst. 1 daňového řádu. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že vzal řádně v potaz veškeré důkazy a poznatky z nich plynoucí, které logicky vyhodnotil v jejich vzájemné souvislosti. Je to naopak žalobkyně, která se selektivně soustředí na jediné dvě skutečnosti, které svědčí v její prospěch, a upozaduje ty, z nichž vyplývají zásadní pochybnosti o jejích tvrzeních, a jichž je naprostá většina. Opět je třeba zdůraznit, že žalobkyně žádným vyjádřením ani provedeným důkazem neodstranila ani původní pochybnosti plynoucí již z předložených dokladů.
108. Pokud jde o námitku, že žalovaný nezákonně odmítl návrh žalobkyně na provedení dalšího mezinárodního dožádání za účelem ověření existence smluvního vztahu mezi deklarovanými odběrateli žalobkyně a obchodními korporacemi uvedenými na předložených dokladech, ani tu soud neshledal důvodnou. Jak už zdejší soud i NSS uvedly v řadě výše odkazovaných rozsudcích ve věcech žalobkyně, mezinárodní dožádání neslouží k tomu, aby daňové orgány tímto způsobem nahrazovaly nedostatek vlastních tvrzení žalobkyně o smluvních vztazích mezi jejími odběrateli a společnostmi na předložených dokladech a aby na ně žalobkyně fakticky přenášela vlastní břemeno tvrzení a břemeno důkazní. Pokud žalobkyně dokládala nárok na osvobození od DPH doklady, na kterých figurovaly jako příjemci osoby odlišné od deklarovaných odběratelů, měla mít přehled o tom, jaká je jejich role v celém obchodním řetězci, resp. proč není jako příjemce uveden deklarovaný odběratel. Od těchto společností, příp. deklarovaných odběratelů pak byla v této souvislosti povinna žádat i potřebná vysvětlení. Nebylo úkolem daňových orgánů (a ani soudu), aby za žalobkyni, která pouze povšechně tvrdila, že šlo obchodní partnery odběratelů, domýšlely, jaké jejich postavení a jaké skutečnosti v tomto směru mají být dále ověřovány. Žalobkyně nemůže po finančních orgánech požadovat, aby se pokoušely „strílet naslepo“ a obstarávat si prostřednictvím mezinárodního dožádání blíže nespécifikované důkazy k prověření zcela nekonkrétních tvrzení (srov. např. rozsudky NSS č. j. 5 Afs 8/2024-82, odst. 39–40, č. j. 10 Afs 64/2023-98, odst. 30, či 5 Afs 18/2024-77, odst. 35, či rozsudek zdejšího soudu č. j. 43 Af 33/2020-108, odst. 117–119).
109. Žalobkyně v nynější věci v průběhu daňového řízení netvrdila žádné jiné odběratele. Na jednoznačném závěru, že deklarovaní odběratelé jsou těmi skutečnými odběrateli, je postavena i celá její žalobní argumentace a všechna následná písemná podání. Teprve při soudním jednání žalobkyně přichází s novým skutkovým tvrzením, že třetí subjekty uvedené na CMR listech (LOGISTYK, Bazy Magazynowej, Wratislavia-Biodiesel či Wratislavia-BIO) mohly být skutečnými odběrateli. Těmito tvrzeními ale vlastně zpochybňuje a popírá celou svoji dosavadní skutkovou verzi a nahrazuje ji jinou, která je ale

s tou původní v rozporu. Je patrné, že tato tvrzení jsou reakcí na závěry NSS, který ve skutkově i právně velmi obdobných věcech nepřisvědčil argumentaci žalobkyně, že v daňovém řízení své důkazní břemeno unesla (viz zejména rozsudky č. j. 5 Afs 8/2024-80 a č. j. 5 Afs 18/2024-77, týkající se i stejného deklarovaného odběratele PHU DRABEX). Žalobkyně toto své nové skutkové tvrzení nijak nerozvinula ani důkazně nepodložila. 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 o jednalo o skutečné odběratele. Stejně tak měla dostatek času, aby poskytla důkazy (buť 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 zboží přijaly. Žalobkyně se však o to vůbec nepokusila a ani to netvrdí. Pouhou nepodloženou domněnkou, 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 NSS. Takovou argumentaci již ostatně odmítl i NSS v souvisejících věcech týkajících se žalobkyně za obdobných skutkových a právních okolností (srov. též rozsudek zdejšího soudu č. j. 55 Af 7/2021-129, odst. 179). Ani toto nové (nado velmi obecné a ničím nepodložené) tvrzení tak nebylo způsobilé vyvolat potřebu doplnění dokazování a vrácení věci žalovanému za tímto účelem.

Posouzení plnění jako tuzemských

110. Žalobkyně dále namítala, že žalovaný nesprávně posoudil dodání zboží jako tuzemská plnění. Současně měla za to, že bylo povinností správce daně a žalovaného prokázat, že příjemcem zboží nebyla osoba povinná k dani.
111. Soud předně uvádí, že neshledal napadené rozhodnutí v části, v níž žalovaný deklarované plnění posoudil jako tuzemské plnění, nesrozumitelným či nepřezkoumatelným. To, z jakého důvodu daňové orgány deklarované plnění posuzovaly jako tuzemské plnění, odůvodnil žalovaný v odst. 29, 75 a 91 napadeného rozhodnutí. Z tohoto odůvodnění je patrné, že žalovaný vycházel z toho, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro přiznání osvobození dle § 64 zákona o DPH, neboť neprokázala, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu osobě registrované k dani, současně nemohla být v dobré víře stran splnění těchto podmínek, a správcem daně tedy byla plnění správně posouzena jako tuzemská s povinností přiznat daň na výstupu. Současně poukázal na rozsudek NSS č. j. 8 Afs 14/2010-195, v němž NSS uzavřel, že „*nebyla-li prokázána podstata plnění jako intrakomunitárního a přitom došlo k dodání, jde o plnění zatížené daní na výstupu, které bylo posouzeno jako tuzemské zdanitelné plnění.*“ Soud tak má za to, že žalovaný tento svůj postup srozumitelně odůvodnil.
112. Po věcné stránce soud souhlasí s žalovaným v tom, že jestliže podmínky § 64 odst. 1 zákona o DPH nejsou splněny, je plátce povinen přiznat daň v České republice, a to k datu dodání zboží či k datu přijetí úplaty za dané zboží, podle toho, které datum nastane či nastalo dříve (viz též Drábová, M., Holubová, O., Tomíček, M. Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář. Wolters Kluwer, Praha 2019, k § 64 zákona o DPH, dostupný v právním informačním systému ASPI, či žalovaným citovaný rozsudek NSS č. j. 8 Afs 14/2010-195. Soud dodává, že místo plnění je určeno dle § 7 odst. 1 či 2 zákona o DPH. Není úlohou správce daně, aby prokázal, že zboží bylo v jiném členském státu dodáno neplátcí daně, jak tvrdí žalobkyně (viz např. rozsudek NSS č. j. 3 Afs 148/2022-103, odst. 39). Jak již soud opakovaně zdůraznil, důkazní břemeno k prokázání podmínek pro uplatnění nároku na

osvobození od DPH tíží žalobkyni a úkolem daňových orgánů není prokázat, jakým způsobem proběhly sporné obchodní transakce. Nejsou-li splněny zákonné podmínky pro přiznání nároku na odpočet, je v souladu s citovanou judikaturou sporná plnění posoudit jako tuzemská.

113. K námitce žalobkyně, že vnitrostátní podmínka zakotvená v § 64 odst. 1 zákona o DPH (podle které je nutno prokázat, že odběratel je v jiném členském státu osobou registrovanou k dani) je v rozporu se směrnicí o DPH, soud poukazuje na rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015-30, v němž odkázal na dřívější rozsudek ze dne 25. 2. 2010, č. j. 9 Afs 98/2009-31 (týkající se souladu § 64 odst. 1 zákona o DPH se šestou směrnicí), podle kterého „[u]stanovení § 64 odst. 1 zákona o DPH je zcela v souladu se šestou směrnicí, když je adekvátní reakcí na nutnost pracovat s pojmem plátce daně, s ohledem na možnosti jednotlivých členských států stanovit okruh osob, které jsou na jejich území povinny uplatňovat DPH, odlišně od obecné definice osoby povinné k dani ve smyslu čl. 4 odst. 1 šesté směrnice. Z předmětných ustanovení šesté směrnice nelze v žádném případě dovodit skutečnost, ke které dospěl stěžovatel, tj. že by pro uplatnění osvobození dodání zboží do jiného členského státu od DPH bylo nerozhodné, zda je odběratel registrovaným plátcem daně z přidané hodnoty. Podle § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je pro osvobození od daně z přidané hodnoty nutné, aby byl odběratel osobou registrovanou k dani a zároveň, aby pro odběratele bylo pořízení zboží předmětem DPH. Stanovení požadavku prokázání registrace k dani je v souladu se zásadou právní jistoty, neboť prokázání registrace odběratele dostatečně určitým způsobem staví najisto otázku plátcovství daně z přidané hodnoty, stejně tak jako se zásadou proporcionality, když prokázání registrace k dani z přidané hodnoty není požadavkem, který by byl ze strany daňových subjektů jen obtížně splnitelný. Ke zjednodušení postupu daňových subjektů při ověření, zda je odběratel zboží povinen odvést ve členském státě, kam je zboží dodáno, DPH, tj. zda má být dodání zboží osvobozeno od daně.“ Dané závěry NSS lze podle názoru soudu aplikovat i na otázku souladu vnitrostátní úpravy s čl. 138 směrnice o DPH. Je pravdou, že NSS v rozsudku č. j. 3 Afs 6/2015-30 s odkazem na rozsudek SDEU ve věci *VSTR* připustil, že podmínku registrace nelze posuzovat striktně formalisticky. Avšak za situace, která nastala v nyní posuzované věci, tedy kdy žalobkyně neprokázala dodání zboží deklarovaným odběratelům (ani jinému konkrétnímu subjektu), nebyla otázka, zda jsou tito odběratelé registrováni k DPH vůbec „na stole“.

Posuzování dobré víry

114. Podle žalobkyně je dále nepřezkoumatelné, proč se žalovaný zabýval otázkou její dobré víry.
115. K tomu soud uvádí, že posouzení dobré víry daňového subjektu, že fakticky dodal zboží do jiného členského státu vychází zejména z rozsudku SDEU *Teleos*, podle kterého „[ne]ní v rozporu s právem Společenství požadovat, aby dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu (...). Okolnosti, že dodavatel jednal v dobré víře, že přijal všechna opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, a že je vyloučena jeho účast na podvodu, tudíž představují důležité skutečnosti pro určení možnosti uložit tomuto dodavateli povinnost zaplatit DPH a posteriori. Čl. 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice je třeba vykládat v tom smyslu, že brání tomu, aby příslušné orgány členského státu dodání uložily dodavateli, který jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující prima facie jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství, povinnost doplatit DPH za toto zboží, jestliže se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, aniž by nicméně byla prokázána účast tohoto dodavatele na podvodu, pokud dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že

dodání uvnitř Společenství, které provádí, jej nepovedou k účasti na takovém podvodu.“ Výše uvedené závěry se plně uplatní i ve vztahu k čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH. Závěry odkazovaného rozsudku *Teleos* se uplatní pouze za situace, kdy daňový subjekt jednající v dobré víře ohledně dodání zboží do jiného členského státu poskytl důkazy prokazující *prima facie* toto dodání. Jinými slovy, splní-li daňový subjekt (plátce daně) svoji primární důkazní povinnost ohledně *faktického dodání zboží* do jiného členského státu a osvědčí-li svoji dobrou víru ohledně tohoto faktického dodání, která bude z povahy věci odvislá zejména od toho, jakými důkazními prostředky disponoval v době dodání, jsou orgány finanční správy oprávněny daňovému subjektu neuznat jím nárokované osvobození od daně, pouze pokud prokážou zapojení daňového subjektu do podvodného jednání (viz zmíněný rozsudek *Teleos*, na který navazuje i judikatura NSS, srov. např. rozsudek ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 82/2019-42, či ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42).

116. 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.
117. 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, byli-li spáchán.
118. V případě žalobkyně daňové orgány důvodně zpochybnily, zda dodala zboží deklarovaným odběratelům, resp. žalobkyně neprokázala, že dodala zboží konkrétnímu příjemci, který má v jiném členském státě postavení osoby povinné k dani. Nesplnění této podmínky nesouvisí s absencí hraničních kontrol uvnitř EU a z judikatury SDEU nevyplývá, že by bylo možné nahradit neprokázání skutečného odběratele dobrou vírou. I pokud by však byly přiměřeně aplikovány výše uvedené závěry týkající se dobré víry, že zboží bylo fakticky dodáno do jiného členského státu, na nynější skutkové okolnosti, nebylo by možné uzavřít, že žalobkyně byla v dobré víře, že dodala zboží deklarovaným odběratelům.
119. Soud totiž souhlasí s daňovými orgány, že žalobkyně za daných okolností nemohla být v dobré víře, že dodávky zboží skutečně proběhly, jak deklarovala, neboť jí nedostatky předložených dokladů musely být zřejmé již při jejich obdržení. Žalobkyni muselo být po převzetí prvních CMR listů zřejmé, že společnosti uvedené na nich jsou odlišné od deklarovaných odběratelů. Jistě bylo v jejich silách coby dodavatele zboží požadovat potvrzení, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu deklarovanému obchodnímu partnerovi. Žalobkyně se nezajímala o další osud zboží, přestože z CMR listů a dalších listin lze usuzovat, že deklarovaní odběratelé nebyli jeho konečnými příjemci (pokud vůbec příjemci zboží byli), jak deklarovala na daňových dokladech. Nesnažila se získat řádně vyplněné doklady potvrzující dodání zboží deklarovaným odběratelům, tedy řádně vyplněné CMR listy, popř. doklady objasňující uvedení odlišných subjektů na těchto dokladech, a nevyžadovala, aby dodací listy byly řádně potvrzeny ihned v místě dodání zboží. Pokud CMR listy vykazovaly nedostatky, např. se na nich vyskytovaly odlišné subjekty, mohla požadovat vysvětlení a další důkazy, které by dodání zboží deklarovaným

odběratelům dokládaly. Žalobkyně měla dbát na to, aby disponovala věrohodnými doklady o tom, že dodávka zboží byla uskutečněna tak, jak bylo deklarováno, a aby si osud zboží a předkládání dokladů ho osvědčujících zajistila např. smluvním ujednáním s odběratelem či přepravcem, resp. dle takového smluvního ujednání i postupovala a řádně potvrzené doklady si vyžádala. Je přitom v zájmu daňového subjektu, aby si opatřil takové podklady, které splnění hmotněprávních podmínek tak, jak deklaruje, prokáží. Žalobkyně tedy zvolila laxní přístup, přestože obchodovala s rizikovou komoditou ve značných částkách. Nelze ani pominout, že ve vztahu k PHU DRABEX i MO TRADE se jednalo o nové, neprověřené obchodní partnery a milionové obchody bez uzavřených písemných smluv.

120. Soud nadto opakuje, že správce daně není povinen prokázat, že se plnění neuskutečnilo tak, jak tvrdí daňový subjekt, ani namísto daňového subjektu prokázat, jak se plnění uskutečnilo. Žalobkyně proto nedůvodně daňovým orgánům vyčítá, že neprokázaly, komu bylo zboží dodáno, resp. jak obchodní transakce měly proběhnout. Byla to naopak žalobkyně, které se nepodařilo prokázat, že by zboží dodala jí deklarováným odběratelům ani že byla v dobré víře, že dodávky zboží skutečně proběhly, jak deklarovala.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

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

Poučení:

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

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

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

Praha 19. prosince 2024

JUDr. Věra Šimůnková
předsedkyně senátu

v. z. Mgr. et Mgr. Karel Ulík v. r.

pověřený člen senátu

(písemné vyhotovení rozsudku podepsáno dne 3. 2. 2025 členem senátu podle § 158 odst. 1 věty druhé občanského soudního řádu ve spojení s § 64 s. ř. s. z důvodu zániku funkce soudkyně JUDr. Věry Šimůnkové ke dni 31. 12. 2024)