



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Ing. Lenky Bursíkové a soudců Mgr. Věry Pazderové, LL. M., M.A. a JUDr. Bc. Kryštofa Horna 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 13. 2. 2021, č. j. 5543/21/5300-22442-712448,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 2. 2021, č. j. 5543/21/5300-22442-712448, se ruší a věc se mu vrací k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 37 443,40 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám její zástupkyně **TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s. r. o.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) platebním výměrem ze dne 27. 2. 2019, č. j. 837489/19/2111-50523-202055, vyměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období červen 2016 ve výši 2 420 910 Kč. 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 uvedené zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“), u dodání surového řepkového oleje estonské společnosti PROPOOLA osaiuhing (dále jen „Propoola“) a polským společností DAMIAN GIERA INVEST (dále jen „Damian Giera“), NEXT THEORY SPÓŁKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ (dále jen „Next“), PEROL OIL SPÓŁKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ (dále jen „Perol“) a LARSON CAPITAL SPÓŁKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ (dále jen „Larson“), neboť neprokázala, že pořizovatelem zboží v jiném členském státě byli deklarovaní odběratelé, a proto uplatnila nárok na osvobození od daně neoprávněně.

2. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím odvolání žalobkyně zamítl a platební výměr správce daně potvrdil.

II. Obsah žaloby

3. Žalobkyně brojí proti rozhodnutí žalovaného žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).
4. Ze závěrů napadeného rozhodnutí podle ní vyplývá, že žalovaný nezpochybňuje, 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 nezpochybňuje 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 Propoola, Damian Giera, Next, Perol a Larson. Žalobkyně přitom nesouhlasí s názorem žalovaného, že tuto skutečnost neprokázala, ale naopak má za to, že splnila a prokázala všechny podmínky stanovené v § 64 zákona o DPH, včetně skutečnosti, že zboží dodala odběratelům deklarovaným na daňových dokladech. Proti opačnému závěru žalovaného proto brojí níže rozvedenou žalobní argumentací.
5. Předně namítá, že jí bylo napadené rozhodnutí doručeno až po uplynutí lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Podle zprávy o daňové kontrole měly vliv na běh lhůty následující skutečnosti: (1) zahájení kontroly dne 23. 8. 2016, a (2) mezinárodní dožádání v trvání od 1. 9. 2016 do 28. 11. 2017. Podle stanoviska správce daně k odvolání lhůta uplynula dne 20. 7. 2020. Napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno až dne 17. 2. 2021, tedy po uplynutí lhůty. Napadené rozhodnutí i platební výměr by měly být již z tohoto důvodu zrušeny, pro zrušení však podle žalobkyně existují i další důvody.
6. Žalovaný podle ní provedl dokazování nezákonně, neboť potlačil relevantní důkazní prostředky (bankovní výpisy, dodací listy, kupní smlouvy) a některé hodnotil formalisticky a izolovaně (mezinárodní nákladní listy; dále jen „CMR listy“), čímž dospěl k nesprávným skutkovým zjištěním. Nepostupoval tedy 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 (osobně či telefonicky) 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 uskutečňovala společnost TRANSPORTSTAV s. r. o. (dále jen „Transportstav“). K jednotlivým dodávkám žalobkyně předložila vydané faktury, kupní smlouvy, CMR listy, bankovní výpisy, prohlášení pořizovatele, dodací listy a další související doklady (karty zásob, průvodky výdejem materiálu, vážní listky a polské doklady). V rámci daňového řízení byli také vyslechnuti jako svědci zaměstnanec přepravce (společnosti Transportstav) R. H. a ve vztahu k dodávkám pro odběratele Damian Giera a Next obchodní zástupci J. O. a W. P.
8. Následně žalobkyně polemizuje se závěry, ke kterým žalovaný dospěl ve vztahu k jednotlivým deklarovaným odběratelům.
9. Dodávka pro odběratele **Propoola** (vyúčtovaná fakturou ze dne 20. 6. 2016) se uskutečnila na základě kupní smlouvy uzavřené dne 6. 6. 2016. Na faktuře uvedená váha oleje je potvrzena vážními listky ze dne 8. 6. 2016. Na vážních lístcích jsou uvedena také čísla plomb, která korespondují s čísly plomb na CMR listech. CMR listy označují žalobkyni jako odesílatele a Propoola jako příjemce. Propoola uhradila kupní cenu za svého bankovního účtu a potvrdila převzetí zboží potvrzením dodacího listu k faktuře, potvrzením CMR listů a také v rámci prohlášení pořizovatele. Tyto důkazní prostředky (kupní smlouvy, faktura, CMR listy, bankovní výpis, dodací list a prohlášení pořizovatele) spolu vzájemně korespondují a jednoznačně prokazují, že pořizovatelem zboží byla Propoola.
10. Dále žalobkyně zdůraznila, že Propoola potvrdila pořízení zboží i v rámci mezinárodní výměny informací. Polský správce daně totiž uvedl, že Propoola předložila předmětnou fakturu, potvrdila úhradu kupní ceny a mimo jiné uvedla, že ji zastupovala I. E. a že objednala a hradila přepravu.
11. Dodávky pro odběratele **Damian Giera** (vyúčtované fakturami ze dne 2. 6. 2016 a 3. 6. 2016) se uskutečnily na základě písemné kupní smlouvy. Na fakturách je jako odběratel uvedena zmíněná společnost a váha oleje, která je potvrzena vážními listky ze dne 1. 6. 2016 a 2. 6. 2016. Na vážních lístcích jsou uvedena také čísla plomb, která korespondují s čísly plomb na CMR listech. CMR listy označují žalobkyni jako odesílatele a společnost Damian Giera jako příjemce. Uvedená společnost uhradila kupní cenu ze svého bankovního účtu a potvrdila převzetí zboží na CMR listech, dodacích listech a v prohlášení pořizovatele. Skutečnost, že společnost Damian Giera byla pořizovatelem zboží, potvrzuje i svědecká výpověď jejího obchodního zástupce J. O. Tyto důkazní prostředky (kupní smlouvy, faktury, CMR listy, bankovní výpis, dodací listy, prohlášení pořizovatele a výslech svědka) spolu vzájemně korespondují a jednoznačně prokazují, že pořizovatelem zboží byla společnost Damian Giera.
12. Pro odběratele **Next** uskutečnila žalobkyně v průběhu června několik dodávek, jejichž právním základem byla kupní smlouva uzavřená dne 26. 5. 2016. Na fakturách je jako odběratel uvedena zmíněná společnost a váha oleje, která je potvrzena vážními listky. Na vážních lístcích jsou uvedena také čísla plomb, která korespondují s čísly plomb na CMR listech. CMR listy označují žalobkyni jako odesílatele a společnost Next jako příjemce. Uvedená společnost uhradila kupní cenu za svého bankovního účtu a potvrdila převzetí zboží na CMR listech, dodacích listech a v prohlášení pořizovatele. Skutečnost, že

společnost Next byla pořizovatelem zboží, potvrzuje i svědecká výpověď jejího obchodního zástupce J. O. Tyto důkazní prostředky (kupní smlouvy, faktury, CMR listy, bankovní výpis, dodací listy, prohlášení pořizovatele a výslech svědka) spolu vzájemně korespondují a jednoznačně prokazují, že pořizovatelem zboží byla společnost Next.

13. Pro společnost **Perol** uskutečnila žalobkyně v červnu 2016 jednu dodávku, jejímž právním základem byla písemná kupní smlouva. Na faktuře je jako odběratel uvedena zmíněná společnost a váha oleje, která je potvrzena vážním lístkem. Na vážním lístku jsou uvedena také čísla plomb, která korespondují s čísly plomb na CMR listu. CMR list označuje žalobkyni jako odesílatele a společnost Perol jako příjemce. Uvedená společnost uhradila kupní cenu za svého bankovního účtu a potvrdila převzetí zboží na CMR listu a v prohlášení pořizovatele. K této dodávce se vztahuje i polský doklad o vážení č. 144/16/2016. Tyto důkazní prostředky (kupní smlouva, faktura, CMR list, bankovní výpis a prohlášení pořizovatele) spolu vzájemně korespondují a jednoznačně prokazují, že pořizovatelem zboží byla společnost Perol. Pořízení zboží potvrdila i polská finanční správa v rámci mezinárodní výměny informací, což potvrdil i žalovaný, neboť v napadeném rozhodnutí uvedl, že Perol vykázala pořízení zboží od žalobkyně.
14. Pro odběratele **Larson** uskutečnila žalobkyně v průběhu června několik dodávek, jejichž právním základem byla písemná kupní smlouva. Na fakturách je jako odběratel uvedena zmíněná společnost a váha oleje, která je potvrzena vážnými lístky. Na vážných lístcích jsou uvedena také čísla plomb, která korespondují s čísly plomb na CMR listech. CMR listy označují žalobkyni jako odesílatele a společnost Larson jako příjemce. Uvedená společnost uhradila kupní cenu za svého bankovního účtu a potvrdila převzetí zboží na CMR listech, dodacích listech a v prohlášení pořizovatele. Tyto důkazní prostředky (kupní smlouvy, faktury, CMR listy, bankovní výpis, dodací list a prohlášení pořizovatele) spolu vzájemně korespondují a jednoznačně prokazují, že pořizovatelem zboží byla společnost Larson.
15. Dále žalobkyně souhrnně vyjadřuje nesouhlas se způsobem, jakým žalovaný hodnotil CMR listy a vytýká mu porušení zásady volného hodnocení důkazu, jak je vykládána související judikaturou. Žalovaný založil svou pochybnost o osobách odběratelů na tvrzení, že na CMR listech je v položce „zboží obdržel“ uveden subjekt odlišný od odběratelů uvedených na daňových dokladech a že tyto jiné společnosti figurují také na polských dokladech. Podle žalobkyně je však podstatné, že na CMR listech bylo převzetí zboží odběrateli Propoola, Damian Giera, Next, Perol a Larson potvrzeno. Žalovaný tuto skutečnost upozaduje a klade důraz na skutečnost, že otisk razítka zmíněných společností se nachází většinou nad položkou „potvrzení o odevzdání celního dokladu“. Takové hodnocení je přehnaně formalistické. V praxi je běžné, že příjemci neumístí své potvrzení zcela přesně do příslušné položky. Otisk razítka a podpis *pod* položkou č. 24 nemá podle žalobkyně vliv na srozumitelnost CMR listů a je třeba uzavřít, že se jedná o potvrzení o přijetí zboží.
16. Obdobný závěr platí pro dodávku společnosti Perol. Žalovaný tvrdí, že položka „zboží obdržel“ není na CMR listu vyplněna a že otisk razítka této společnosti a podpis se nachází v položce „potvrzení o odevzdání celního dokladu“. Podle žalobkyně je i přesto srozumitelné, že se jedná o potvrzení přijetí zboží. Žádná cizí společnost se ani na tomto CMR listu nenachází. Stejně tak se žádná cizí společnost nenachází ani na CMR listu, který se vztahuje k dodávce společnosti Larson vyúčtované fakturou č. 21600805. Podle žalobkyně není zřejmé, proč žalovaný tento CMR list zpochybnil. V případě plnění fakturovaných daňovými doklady č. 21600737 a č. 21600736 je potvrzení od skladovatele společnosti WEGA SPÓŁKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ (dále jen „Wega“)

umístěno v dolním rohu CMR listu a je považováno ze strany žalovaného za potvrzení převzetí, přičemž umístění razítka deklarovaného odběratele u položky 24 je ignorováno.

17. 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. 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*“, a jako rafinerie označil „Komárno, Wrocław“ a pak ještě jednu na území Polska, na kterou si nevzpomněl. Z výpovědi svědka P. pak vyplynulo, že odběratel je majitelem tanků nebo si je pronajímá.
18. Podle žalobkyně je podstatné, že žalovaný nevysvětlil, proč by subjekty, které by neměly vůbec žádný vztah k deklarovanému odběrateli, CMR listy potvrzovaly (podepisovaly). Neuvedl ani, komu jinému bylo podle jeho názoru zboží skutečně dodáno. Rovněž je podstatné, že žalovaný ani správce daně nezpochybnili převod práva nakládat se zbožím jako vlastník na odběratele.
19. V rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) 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 mýtných bran). Z důvodu těchto skutkových odlišností je odkaz na zmíněný rozsudek nepřiléhavý. V nynější věci naopak není sporné, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu, a proto žalovaným tvrzené nesrovnalosti CMR listů nemohou obstát. Názor žalovaného nepodporuje z důvodu odlišného skutkového stavu (neprokázání intrakomunitárního dodání, odporující si data na předložených dokladech) ani rozsudek č. j. 7 Afs 209/2019-37. 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 Propoola, Damian Giera, Next, Perol a Larson.
20. Dále žalobkyně 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.
21. Nadto, k polskému vážnímu lístku týkajícímu se dodávky pro společnost Perol žalovaný argumentuje rozporně, neboť na jedné straně tvrdí, že není zřejmé, kde bylo váženo, ale na druhé straně uvádí, že adresa místa vystavení polského vážního lístku neodpovídá místu vykládky uvedenému na CMR listech.
22. 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.

23. Je přesvědčena, 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. Nad rámec svých povinností se nicméně v daňovém řízení vyjádřila ke společnosti Wega, o níž žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že na některých CMR listech vztahujících se ke společnosti Next je uvedena v položce v položce „zboží obdržel“. Žalobkyně odkázala na smlouvu o skladování, kterou předložila jako důkazní prostředek v rámci kontrol za jiná zdaňovací období a která prokazuje, že uvedená společnost poskytuje na adrese Przemyslowa 18, Knúrow služby spojené se skladováním řepkového oleje, jeho nakládkou a vykládkou. To potvrdil i svědek H.
24. Protože byly žalobkyni skutečnosti mimo její sféru vlivu kladeny k tíži, navrhla, aby byla formou mezinárodního dožádání ověřena existence smluvního vztahu mezi žalobkyninými odběrateli a společnostmi uvedenými na listinách, což správce daně nezákonně odmítl. Žalobkyně je přesvědčena, že nepřenašela důkazní břemeno na daňové orgány, ale návrh na provedení mezinárodního dožádání učinila v reakci na konkrétní tvrzení a na 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, které nebyly 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.
25. Dále žalobkyně nesouhlasí se způsobem, jakým daňové orgány pracovaly s informacemi získanými v rámci mezinárodní výměny informací. K dodávkám pro společnosti Damian Giera, Next a Larson žalovaný uvedl, že podle informací polské daňové správy tito odběratelé žádné pořízení zboží od žalobkyně nepřiznali a jsou pro místně příslušného správce daně nekontaktní. 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.
26. Ve vztahu k odběratelům Propoola a Perol mezinárodní výměna informací potvrdila, že žalobkyně uskutečnila dodávky pro tyto společnosti. Tuto skutečnost žalovaný vůbec nevzal v úvahu, na rozdíl od negativních informací, a uvedl zcela irelevantní skutečnost, že nebylo prokázáno, komu bylo zboží dále dodáno. Takový přístup je neobjektivní. Nado, tvrzení žalovaného ke společnosti Propoola neměla žalobkyně možnost prověřit, neboť při nahlížení do spisu byla odpověď estonského správce daně částečně anonymizována. Takový postup je nezákonný a neústavní. Nelze akceptovat argumentaci důkazními prostředky, které daňové orgány žalobkyni nepřístupní minimálně v rozsahu informací, kterými

podporují své závěry. Za této situace nemohla žalobkyně plně využít svého ústavně zaručeného práva vyjádřit se před dokončením dokazování ke všem důkazním prostředkům.

27. 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 neobezřetně. Skutečnost, že v místě vykládky není provozovna odběratele je v zahraničním obchodě běžnou praxí a nepředstavuje neobvyklou situaci, která by měla vést žalobkyni k tomu, aby si obstarávala důkazní prostředky k prokázání vztahu odběratele a dalších subjektů. Znalost těchto skutečností a schopnost je prokázat není podmínkou pro vznik nároku na osvobození od DPH. Nadto, součástí důkazního břemene žalobkyně není prokazovat obezřetnost svého chování, to nebylo ani v rámci daňové kontroly předmětem dokazování.
28. Žalovaný v předložených důkazních prostředcích pouze vyhledává formální nesrovnalosti, a dokonce klade žalobkyni k tíži, že svědek něco neuvedl nebo že obsah důkazního prostředku nebyl prokázán (zřejmě opět jiným důkazním prostředkem). Takový postup by vedl k tomu, že by dokazovaná skutečnost nemohla být nikdy prokázána, a odporuje požadavku na přechod důkazního břemene podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Žalovaný dále tvrdí, že nelze mít za prokázané, kdy, kde a kým byl dodací list fakticky potvrzen. S tím žalobkyně nesouhlasí. Jedná se o standardní potvrzení o tom, že zboží v něm uvedené bylo dodáno. Kdy a kde se tak stalo pak lze dovodit z CMR listu. Ostatně takto jsou potvrzeny i jiné dokumenty, tj. razítkem a podpisem bez uvedení místa, data a konkrétní fyzické osoby, přičemž takové potvrzení bere žalovaný za relevantní (viz např. tvrzení žalovaného o cizích subjektech na CMR listech). Žalovaný tedy hodnotí důkazní prostředky rozporuplně a účelově.
29. Žalobkyně nesouhlasí ani s tvrzením, podle kterého bankovní výpisy o zaplacení kupní ceny neprokazují, komu bylo zboží fakticky doručeno či dodáno. Pokud by deklarovaný odběratel nebyl skutečným odběratelem, pak není zřejmé, proč by kupní cenu platil, příp. který jiný subjekt by mohl či měl být skutečným odběratelem. Bankovní výpisy proto jsou podle žalobkyně relevantním důkazním prostředkem. Předložené bankovní výpis přitom korespondují s ostatními důkazními prostředky a jejich soubor je třeba hodnotit celistvě.
30. V případě dodávek pro odběratele Damian Giera a Next žalovaný tvrdí, že podle bankovního výpisu byla úhrada faktur provedena z bankovního účtu označeného AKCENTA CZ (dále jen „Akcenta“). K tomu se žalobkyně vyjádřila již v průběhu daňové kontroly a správce daně její vyjádření akceptoval. Nejedná se o nic neobvyklého v případě obchodů v cizí měně. Společnost
Akcenta poskytuje devizové platební služby a působí na českém, polském i jiných zahraničních trzích. Použití této platby koresponduje s ujednáním v kupní smlouvě, podle něhož byl kupující povinen zaplatit kupní cenu před vykládkou zboží, a výpověďmi svědků O. a P., podle nichž odběratel provedl před složením v místě vykládky kontrolu kvality jednotlivé dodávky a na základě toho pak provedl platbu kupní ceny.
31. Dalším důkazním prostředkem k prokázání daňových tvrzení byla předložená prohlášení pořizovatelů ve smyslu § 64 odst. 5 zákona o DPH. V nich odběratelé potvrdili dodání jednotlivých dodávek, které jsou upřesněny označením kupní smlouvy, faktury, datem

uhrazení kupní ceny a údaji o přepravě. Žalovaný prohlášením vytýká pouze nepodstatné formální nesrovnalosti a chyby v psaní, které podle žalobkyně neovlivňují závěr, že odběratelé dodání zboží potvrdili. Žalobkyni rovněž není známo, proč jí žalovaný vytýká, že nepředložila originál prohlášení. V jiných řízeních, v nichž originál předložila, jí nebyla tato skutečnost přičtena k dobru. Poukazuje-li žalovaný na to, že není zřejmé, jak mohl odběratel uvést, že „zboží bylo předáno k přepravě“, pokud nebyla doložena jeho účast při nakládce, pomíjí, že přeprava zboží byla uskutečněna podle pokynu odběratele a za jeho účasti (viz např. svědecké výpovědi), o průběhu přepravy (včetně nakládky) byl tedy odběratel podrobně informován. Dále žalobkyně zdůrazňuje, že nevěrohodnost údajů v prohlášeních zásadně nelze dovozovat z vyhodnocení informací získaných v rámci mezinárodní výměny informací (nekontaktnost odběratele, nepodání daňového přiznání apod.).

32. 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 a s žalobkyninými námitkami se nevypořádal.
33. Žalobkyně má rovněž za to, že dodávky odběratelům Damian Giera a Next potvrdila výpověď svědka O., který byl jejich obchodním zástupcem a byla oprávněn za ně komunikovat ve věcech plnění kupní smlouvy. Svědek výslovně uvedl, že tyto společnosti zná a že pro ně vykonával servis popsáný při výpovědi. Svědkem označená místa ukončení přepravy Knúrow a Lubrza korespondují s místy vykládky uvedenými v CMR listech vztahujících se k odběrateli Next. Svědek taky uvedl, že při přebírání zboží byl odebrán vzorek a provedena laboratorní zkouška, přičemž na otázku, kdo z kupujících je u vykládky, odpověděl: „*Vždyckyněkdo od kupujícího, zpravidla někdo na váze, on si chce P. ohlídat, že zboží přišlo v odpovídající kvalitě a váze, pak teprve platí stanovenou taxu.*“ Podle žalobkyně tedy svědek potvrdil, že skutečnými odběrateli byly společnosti Damian Giera a Next.
34. Svědek P. pak 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 vykládky*“ 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. Svědek H. také potvrdil, že „*jsou odebírány vzorky a většinou to provádí zaměstnanec firmy, pro kterou zboží vezeme*“. Z výpovědi svědka H. přitom nevyplývalo, že by na CMR listech měly být nějaké nesrovnalosti.
35. S ohledem na výše uvedené nemůže podle žalobkyně obstát závěr žalovaného, že výpovědi svědků O. a P. neprokazují, že skutečně došlo k dodání zboží deklarovaným odběratelům Damian Giera a Next. Žalovaný nehodnotil jejich výpovědi objektivně a výpovědi jako celek zkreslil.

36. Závěrem žalobkyně nesouhlasí se žalovaným, že deklarovaná plnění měla být vykázána jako zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku. Žalovaný nezpochybnil, že zboží bylo dodáno a skutečně přepraveno do jiného členského státu. Z toho je zřejmé, že nemohlo být dodáno v tuzemsku. Žalovaný ani nezpochybnil, že přeshraniční přeprava byla spojena s dodávkou uskutečněnou žalobcem, resp. nezpochybnil, že by přeprava byla zajištěna jinak, než jak požadují ustanovení zakotvující osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu. Se závěrem, že nebylo dodáno deklarovaným odběratelům žalobkyně nesouhlasí, jak vysvětlila již výše. Nicméně v případě, že by obstál názor žalovaného o neprokázání dodání zboží deklarovaným odběratelům, bylo na něm, 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.
37. 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 neproказuje, komu bylo vlastně dodáno, a co tedy žalovaný zdaňuje.

III. Vyjádření žalovaného

38. Žalovaný v první řadě nesouhlasí s námitkou, podle které nebyla dodržena lhůta pro stanovení daně. Datum prekluze uvedené správcem daně v jeho stanovisku k odvolání není relevantní ani závazné. Otázka běhu lhůty pro stanovení daně je objektivní skutečností, která se odvíjí od toho, že nastanou zákonem předvídané skutečnosti. Na den běhu lhůty v nyní posuzované věci mělo vliv zahájení daňové kontroly dne 23. 8. 2016 (§ 148 odst. 3 daňového řádu). Následujícím dnem počala běžet nová tříletá lhůta. Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu lhůta neběžela po dobu od odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost, a to:
- Ve vztahu ke společnosti Larson byla žádost odeslána dne 2. 9. 2016 a úplná odpověď polského správce daně byla doručena dne 13. 12. 2016.
 - Ve vztahu ke společnosti Next byla žádost odeslána dne 1. 11. 2016 a úplná odpověď polského správce daně byla doručena dne 29. 3. 2017.
 - Ve vztahu ke společnosti Perol byla žádost odeslána dne 20. 9. 2016 a úplná odpověď polského správce daně byla doručena dne 13. 3. 2018.
 - Ve vztahu ke společnosti Propoola byla žádost odeslána dne 3. 10. 2016 a úplná odpověď polského správce daně byla doručena dne 16. 12. 2016.
39. Lhůta pro stanovení daně tudíž neběžela od 2. 9. 2016 do 13. 3. 2018 a běžela až od 14. 3. 2018. Před začátkem stavení lhůty zbývalo ze lhůty 1087 dnů, její konec proto připadnul na

den 4. 3. 2021. Napadené rozhodnutí tedy bylo žalobkyni doručeno před uplynutím lhůty pro stanovení daně.

40. Žalovaný je rovněž přesvědčen, že správce daně kvalifikovaně vyjádřil pochybnosti o oprávněnosti uplatněného osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu ve výzvě k prokázání skutečnosti, v níž popsal zjištěné nesrovnalosti [zejm. odlišný příjemce zboží, absence potvrzení na CMR listech, že příjemci zboží skutečně převzali, příp. otisk razítka další (jiné) společnosti, absence potvrzení na dodacích listech řady BSDV, uvedení odlišných společností na polských dokladech, nesrovnalosti v přepravě či zjištění z mezinárodních dožádání], a tudíž unesl své důkazní břemeno. Bylo v zájmu žalobkyně, aby si opatřila takové podklady, které mohou prokázat, že došlo k dodání do jiného členského státu deklarovanému odběrateli. Žalovaný nebyl povinen prokazovat dodání zboží v jiném členském státě neplátcí daně, resp. osobě, pro níž pořízení zboží nebylo předmětem daně při pořízení.
41. 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 nelze považovat za věrohodná, a proto pochybnosti neodstranila, ale naopak je prohloubila.
42. 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. Žalobkyně např. přehlíží, že na základě mezinárodních dožádání bylo zjištěno, že deklarovaní odběratelé Damian Giera, Next a Larson pořízení zboží od žalobkyně nevykázali.
43. K tvrzení žalobkyně, podle kterého žalovaný nevzal v úvahu, že mezinárodní dožádání potvrdilo uskutečnění dodávek pro odběratele Propoola a Perol, žalovaný uvedl, že společnost Propoola za předmětné zdaňovací období žádné intrakomunitární pořízení zboží od žalobkyně nedeklarovala. Propoola sice uvedla, že zboží bylo přepraveno přímo od žalobkyně k polskému kupujícímu SLT International Sp. z o. o. (dále jen „SLT“), tato osoba ale nebyla uvedena na fakturách žalobkyně ani na CMR listech. Na základě šetření estonského správce daně u společnosti Propoola vyšlo najevo, že tímto odběratelem předložené písemnosti nevypovídaly nic o tom, že se v případě sporného plnění jednalo o třístranný obchod. Ani důkazní prostředky předložené žalobkyní třístranný obchod žádným způsobem neprokazují (srov. body 31 a 44 napadeného rozhodnutí). Na pravdě se nezakládá ani tvrzení žalobkyně, podle kterého žalovaný nevzal v úvahu informace z mezinárodního dožádání týkajícího se společnosti Perol. Žalovaný se k nim vyjádřil v bodech 104 a 114 napadeného rozhodnutí. Žalovaný posoudil všechny skutečnosti vyplývající z mezinárodního dožádání, nikoliv pouze vykazání pořízení zboží zmíněnou společností. Nelze přitom přehlédnout, že ze zjištění polského správce daně plyne, že faktury neodrážejí skutečný průběh transakce realizované mezi společností Perol a žalobkyní.
44. Veškerá zjištění z mezinárodních dožádání tedy podle žalovaného prohloubila pochybnosti správce daně. Pouhý nesouhlas žalobkyně s hodnocením těchto zjištění nelze ztotožňovat s jejich nezohledněním. Krom toho, informace z mezinárodních dožádání nebyly jedinými důkazními prostředky, které údaje uvedené v prohlášení pořizovatelů znevěrohodnily.

45. Při hodnocení prohlášení pořizovatelů vyšel žalovaný z jejich obsahu (např. zjištění o uvedení mylné informace, že zboží mělo být přepraveno do Slovenské republiky, absence data vystavení či data podpisu na prohlášení společnosti Propoola, absence razítka na prohlášení společnosti Larson, které obsahuje jen jméno M. A. a podpis, který na první pohled není shodný s podpisem na kupních smlouvách). Hodnověrnost prohlášení snižuje i skutečnost, že žalobkyně předložila *de facto* obsahově shodná prohlášení u všech deklarovaných odběratelů a že byla vystavena vždy až se značnou časovou prodlevou od okamžiku uskutečnění prověřovaných transakcí. Skutkový stav je přitom odlišný od věci, jíž se týkal rozsudek NSS č. j. 5 Afs 83/2012-46 (např. deklarovaní odběratelé Larson a Next v daňových příznacích k DPH nepřiznali žádné intrakomunitární plnění).
46. Bankovní výpisy jsou pak pouze deklarací toku finančních prostředků, které nejsou za současné existence nevyvrácených pochybností způsobilé prokázat splnění podmínek pro osvobození od DPH.
47. Nedošlo ani k nepřipustnému rozšiřování důkazního břemene na žalobkyni, neboť správce daně po žalobkyni nepožadoval prokázání skutečností mimo sféru jejího vlivu (vazby subjektů uvedených na CMR listech), ale prokázání deklarovaného odběratele. V případě žalobkyně nenastala situace, kdy by byly předloženy důkazy natolik přesvědčivé a dostatečné, aby z nich bylo možné učinit závěr s dostatečnou mírou jistoty a bez závažných pochybností.
48. Podle žalovaného se vzhledem k nesrovnalostem na CMR listech daňové orgány zabývaly dobrou vírou žalobkyně zcela oprávněně. Žalobkyni musely být tyto nesrovnalosti známy nejpozději od ukončení přepravy, přesto žalobkyně nepožadovala od svých odběratelů vysvětlení, proč se sporné údaje na CMR listech nacházejí. Daňové orgány přitom nenahlížely na údaje v CMR listech izolovaně, ale vycházely i z dalších předložených dokladů a z informací získaných na základě mezinárodního dožádání. Pokud CMR listy a další doklady obsahovaly subjekty odlišné od odběratelů, měla si žalobkyně minimálně zajistit další informace o skutečném odběrateli a místech dodávek. Pasivita žalobkyně vypovídá o jejím neobežretném 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. K argumentu žalobkyně, že v zahraničním obchodě je běžné, že v místě vykládky zboží není provozovna odběratele, žalovaný dodal, že právě z tohoto důvodu si měla žalobkyně zajistit dostatek důkazních prostředků k doložení splnění podmínek pro osvobození od DPH a nemohla se spokojit s doklady, které vykazují zcela jasné nesrovnalosti a na kterých figurují zcela jiné subjekty. Žalovaný zdůraznil, že jednou z nezbytných hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu je prokázání, že zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě. Tato podmínka je zásadní a nelze ji bagatelizovat pouhým tvrzením, že převod vlastnického práva je možný i bez fyzického převzetí zboží.
49. 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. Tato námitka je koncipována jen zcela obecně. V této souvislosti žalovaný dodal, že zásada materiální pravdy znamená, že rozhodující je skutečný obsah právního jednání, které činí osoba povinná k dani, nikoliv jeho formální označení. Žalobkyně předkládá svou verzi hodnocení důkazních prostředků. Vzhledem k tomu, že správce daně kvalifikovaně vyjádřil

pochybnosti, které mu vznikly při posouzení prvotně získaných důkazních prostředků, bylo na žalobkyni, aby relevantním způsobem prokázala, že k dodání zboží do jiného členského státu deklarovanému odběrateli došlo. Prohlášení pořizovatelů doložená v reakci na výzvu k prokázání skutečností však vykazovala známky nevěrohodnosti a ani svědecké výpovědi nepotvrdily, komu bylo zboží skutečně dodáno.

50. Ve vztahu k dodávkám pro deklarované odběratele Damian Giera a Next žalobkyně polemizuje s hodnocením svědeckých výpovědí, podle žalovaného je však zkresluje, neboť vytrhává z kontextu jejich jednotlivé pasáže, kterými argumentuje ve svůj prospěch. Svědci u vykládek buď nebyli, nebo pokud byli, nevěděli u které. Svědek O. sice potvrdil, že zajišťoval pro polské odběratele nákup řepkové oleje od žalobkyně, ale nevěděl s určitostí pro které konkrétní odběratele. Ani svědek P. nepotvrdil, komu konkrétně bylo zboží dodáno. Svědek H. nebyl schopen vysvětlit, proč se na předložených dokladech vyskytují jiné společnosti než Damian Giera a Next. V této souvislosti žalovaný odkázal na body 57, 62, 63 a 87 napadeného rozhodnutí, v nichž se svědeckými výpověďmi detailně zabýval. Ve vztahu k deklarovaným odběratelům Damian Giera a Next jsou pak významné informace z mezinárodní výměny informací, podle kterých tyto subjekty nepřiznaly pořízení zboží od žalobkyně, Damian Giera se zabývá zprostředkováním pojištění a hlavní činností Next je velkoobchod se stroji, vybavením a doplňky, jedná se o problematickou společnost, která neplní své povinnosti a sídlí na virtuální adrese.
51. Nevyhovění požadavku na provedení mezinárodního dožádání k ověření obchodních smluvních vztahů žalobkyně nebylo podle žalovaného nezákonným odmítnutím důkazního návrhu. Meziúčetní 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 odběratelů žalobkyniných odběratelů nemohlo vzniklé pochybnosti odstranit. Pro úplnost žalovaný dodal, že žalobkyně v rámci odvolacího řízení nepožadovala, aby žalovaný ověřil obchodní smluvní vztahy jejich odběratelů a společností uvedených na CMR listech. V rámci vyjádření k výsledku kontrolního zjištění pak uvedené dožádání požadovala, pokud správce daně setrvá na svém názoru, že pro posouzení naplnění podmínek § 64 zákona o DPH jsou skutečnosti ohledně jiných subjektů uvedených na dokladech podstatné. Správce daně však k uvedenému závěru nedospěl.
52. K námitce, podle které žalobkyně nemohla ověřit tvrzení týkající se společnosti Propoola z důvodu částečné anonymizace odpovědi estonského správce daně, žalovaný uvedl, že žalobkyně blíže nerozvinula, kdy jí měla být tato zmíněná písemnost zpřístupněna v částečně anonymizované podobě. Ze spisu je zřejmé, že její zástupce nahlížel do odpovědi estonského správce daně dne 21. 9. 2018 a správce daně mu pořídil kopii. Tato písemnost byla upravena pro nahlížení (aby nebyl ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní anebo cíl správy daní), žalobkyně proti tomu nic nenamítala a ani následně nevyužila žádný zákonem předvídaný postup, jímž by brojila proti rozsahu nahlížení do spisu. Žalobkyně brojí proti tomu, že nemohla ověřit tvrzení o neprokázání, komu bylo zboží společností Propoola dále prodáno. Z přílohy protokolu o nahlížení je však zřejmé, že na str. 9 předložené odpovědi estonského správce daně není údaj o společnosti SLT anonymizován. Žalovaný proto nerozumí, čeho se vlastně žalobkyně domáhá.

53. Stěžejní je, že Propoola pořízení zboží od žalobkyně nepřiznala a že z mezinárodního dožádání vyplynulo, že zboží mělo být přepraveno od žalobkyně přímo k polskému kupujícímu SLT, tato osoba však nebyla uvedena na CMR listech ani fakturách vystavených žalobkyní. Odpověď estonského správce daně byla hodnocena již ve zprávě o daňové kontrole, a žalobkyně tedy měla možnost se k ní vyjádřit, což ostatně v odvolání učinila. Zpřístupnění pouze anonymizované verze odpovědi estonského správce daně žalobkyně namítá poprvé až v žalobě, proto žalovaný považuje tuto námitku za účelovou.
54. K námitce týkající se dobré víry žalovaný uvedl, že 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. Daňový subjekt tíží důkazní břemeno ohledně splnění podmínek podle § 64 zákona o DPH, přísnost tohoto požadavku je zmírňována právě ochranou dobré víry. Závěr o tom, že žalobkyně v dobré víře nebyla, žalovaný zdůvodnil v napadeném rozhodnutí (viz body 48, 74, 98, 122 a 145). Samotné prověření deklarovaného odběratele v systému VIES nezakládá dobrou víru ohledně skutečnosti, že zboží bylo deklarovanému odběrateli skutečně dodáno. Žalobkyně nemohla být v dobré víře u transakcí s deklarovaným odběratelem Propoola, protože nedoložila oprávnění paní E. jednat za tuto společnost. V případě deklarovaných odběratelů Damian Giera a Next nemohla být v dobré víře proto, že nedoložila věrohodné oprávnění svědka O. jednat za uvedené společnosti. V případě deklarovaného odběratele Larson nemohla být v dobré víře, neboť nedoložila oprávnění pana H. jednat za tuto společnost. Žalobkyně nemohla být v dobré víře ani v průběhu sporných transakcí s ohledem na nesrovnalosti v dokladech, které jí musely být známy, pokud by si je dostatečně prostudovala. Nelze přehlédnout také to, že žalobkyně obchodovala s rizikovou komoditou, a proto bylo možné očekávat vyšší míru obezřetnosti. Zároveň z ničeho nevyplývá, že by se jednalo o společnosti zavedené v daném oboru. Nelze rovněž klást rovnítko mezi posouzením, zda byla žalobkyně v dobré víře, a prokazováním skutečností mimo sféru jejího vlivu. Posledně uvedené daňové orgány po žalobkyni nepožadovaly.
55. 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

56. Žalovaný podle žalobkyně pouze zopakoval své předchozí závěry, aniž by reflektoval žalobní námitky, kterými se zabývá jen minimálně.
57. Žalobkyně setrvala na námitce, že jí bylo napadené rozhodnutí doručeno (dne 17. 2. 2021) po uplynutí prekluzivní lhůty. Žalobkyně se s žalovaným neshoduje v době, po kterou lhůta pro stanovení daně neběžela z důvodu mezinárodního dožádání. Podle žalovaného se jednalo o dobu od 2. 9. 2016 do 13. 3. 2018, kdy byla doručena odpověď polské finanční zprávy ke společnosti Perol č. j. 1451507/18/2113-60561-606257. Správce daně však tuto odpověď nepoužil a nehodnotil (viz zpráva o daňové kontrole), v rámci odvolacího řízení pak

žalovaný doplnil dokazování pouze o fakturu za přepravu (viz seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření v rámci odvolacího řízení).

58. Zpráva o daňové kontrole ke společnosti Perol uvádí pouze žádost o výměnu informací ze dne 9. 9. 2016 a odpovědi ze dne 16. 1. 2017, 9. 5. 2017, 14. 8. 2017 a 28. 11. 2017. Dále pak shrnuje obsah posledně zmíněné odpovědi, v níž polská daňová zpráva mimo jiné uvedla, že společnost Perol vykázala pořízení zboží od žalobkyně (jedná se pouze o zopakování odpovědi ze dne 16. 1. 2017) a že podmínky nákupu byly sjednány s P. P., což byla tehdejší obchodní ředitelka žalobkyně. Dále podle správce daně polská finanční správa uvedla, že dalším kupujícím byl český subjekt s tím, že probíhá daňová kontrola, v rámci níž se zejména vyšetřuje, zda zboží zapojené v transakci bylo přeprodáno příjemcům na území ČR.
59. V rámci nahlížení do spisu žalobkyně zjistila, že správce daně zaslal další žádost ze dne 2. 1. 2018, kterou však ve vztahu k žalobkyni nijak nepoužil a nezhodnotil. Zmíněná žádost byla odeslána evidentně v návaznosti na zmíněnou odpověď ze dne 28. 11. 2017, neboť obsahuje jediný dotaz: „C8 Komu bylo zboží dále přeprodáno? Prosíme, uveďte název/názvy společnosti/a její/jejich DIČ k DPH do kolonky C40“. Z obsahu žádosti je tedy zřejmé, že se netýkala transakcí mezi žalobkyní a společností Perol. Odpověď polské finanční správy byla doručena dne 5. 2. 2018 a je v ní uvedeno, že zboží nakoupené od žalobce bylo přeprodáno v polovině července 2016 (tedy několik týdnů po uskutečnění dodávky od žalobkyně, která proběhla dne 23. 6. 2016) společnosti SOLANISUS PRAGA s. r. o. (dále jen „Solanisus“), dopravu měla zařídit společnost Perol a dopravcem měl být T. G. (převázcem dodávky od žalobkyně byla společnost Transportstav).
60. V odpovědi zmíněné žalovaným ve vyjádření k žalobě (č. j. 1451507/18/2113-60561-606257 doručené dne 13. 3. 2018) polská finanční správa zopakovala své vyjádření z odpovědi ze dne 28. 11. 2017. Dále v závěru výslovně uvedla, že „Výše uvedená informace je dodatkem odpovědi poskytnuté na žádost č. VAT_CZ_O201703530_PL_13524Y17_2017_12_18_AF_RI_R“. Touto žádostí je výše zmíněná žádost ze dne 2. 1. 2018 o sdělení, komu bylo zboží přeprodáno, která se však netýkala transakce mezi žalobkyní a společností Perol, správce daně ji nepoužil ani nehodnotil a žalovaný o ni nedoplnil dokazování.
61. Ve vztahu k odběrateli Perol byla použita a hodnocena nanejvýš odpověď ze dne 28. 11. 2017. Následná výměna informací se již týkala výhradně vztahu Perol a jejího obchodního partnera, tedy zcela jiné než v nynějším daňovém řízení šetřené transakce. Toho si byl zřejmě vědom i správce daně, a proto ji nepoužil, a to ani pro výpočet lhůty pro stanovení daně ve stanovisku k odvolání. Evidentně tedy na potřebu informací, o něž žádal, rezignoval, resp. se tyto informace ukázaly v průběhu řízení jako nepotřebné. Jediný, kdo výměnu informací proběhlou v roce 2018 využil je žalovaný ve vyjádření k žalobě, přičemž tak činí evidentně účelově, tak aby okamžik uplynutí lhůty pro stanovení daně vyšel na den pozdější, než bylo datum doručení napadeného rozhodnutí. Žalobkyně je proto přesvědčena, že doba, po kterou prekluzivní lhůta neběžela, byla maximálně v rozsahu od 2. 9. 2016 do 28. 11. 2017.
62. Dále žalobkyně nesouhlasí s argumentací žalovaného týkající se jeho důkazního břemene. Žalovaný přehlíží, že to byl on, kdo dodání zboží žalobkyní do jiného členského státu překlasifikoval na dodání tuzemské, z něhož vyměřil daň. Vyměření daně předpokládá, že jsou pro to splněny zákonné podmínky, což bylo na žalovaném. Žalobkyně nebyla povinna prokazovat, že se jedná o tuzemské dodávky, neboť nic takového netvrdila. Tvrdí-li žalovaný, že šlo o plnění tuzemské, bylo na něm, aby naplnění podmínek pro vyměření

prokázal. Z tohoto pohledu je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Žalovaný odpovídá za to, že je daň vyměřena ve správné a zákonné výši. Pokud žalovaný zpochybňuje, že skutečný stav je odlišný od stavu formálně deklarovaného, je jeho povinností tento skutečný stav prokázat. Žalovaný přitom neuvedl jediný důkazní prostředek, který by dokazoval, že se jednalo o tuzemskou transakci, a dokonce ani neuvádí, komu tedy bylo podle jeho názoru zboží dodáno.

63. Žalovaný podle žalobkyně zakládá své závěry pouze na základě informací z mezinárodního dožádání, které i ve vyjádření k žalobě opakovaně charakterizuje jako „důležité“ nebo „stěžejní“. V napadeném rozhodnutí přitom pouze tvrdil, že tyto informace „prohloubily pochybnosti“. Proti postupu správce daně, který žalobkyni kladl k tíži, že v některých případech odběratel pořízení zboží nevykázal, se žalobkyně ohradila již v odvolání. Žalovaný pak reagoval konstatováním, že zjištění z mezinárodní výměny informací nebyla stěžejní. Nyní se vyjadřuje zase opačně. Důvody, které vedly k vydání napadeného rozhodnutí, tedy žalovaný zjevně mění a není zřejmé, co vlastně považuje za rozhodné pro stanovení daně. Žalobkyně přitom nepřehlíží, že odběratelé Damian Giera, Next a Larson pořízení zboží od žalobkyně nevykázali, ale nejedná se o podmínku vzniku nároku na osvobození.
64. Z odpovědi estonského správce daně k odběrateli Propoola vyplývá, že tato společnost přijetí plnění od žalobkyně potvrdila a poskytla řadu relevantních podkladů. Mimo jiné bylo také zjištěno, že její hlavní činností jsou třístranné obchody. Žalovaný přesto uvádí, že o třístranném obchodu nic nevyovídá, což navíc klade k tíži žalobkyně, a to přestože v napadeném rozhodnutí tvrdil opak (na str. 32 uvedl: *„Podmínka, aby zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli, je vždy přítomna při posuzování osvobození od daně při dodání do JČS. Je tak bez významu, zda se dodání zboží uskutečňuje v rámci třístranného, dvoustranného či jiného obchodu. Podstatné je, že zboží musí být fyzicky přepraveno za hranice a příjemcem zboží musí být deklarovaný odběratel. I v případě třístranného obchodu platí, že subjekt žádající osvobození musí prokázat fyzickou přepravu (v daném případě do Polska) a prodej zboží deklarovanému odběrateli (estonská společnost).“* Skutečnost, že zboží bylo fyzicky přepraveno za hranice a že příjemcem zboží byl deklarovaný odběratel, byla prokázána. Je zcela irelevantní, komu Propoola zboží dále prodala.
65. Žalobkyně nesouhlasí s tvrzením, podle kterého byla její námitka týkající se zpřístupnění pouze anonymizované verze odpovědi estonského správce daně účelová. Žalobkyně vznesla tuto námitku proto, že na základě odpovědi estonského správce daně (v té podobě, kterou má k dispozici) měla za prokázané, že společnost Propoola zboží dále prodala polskému odběrateli, a to v režimu třístranného obchodu, resp. že tato odpověď prokazuje, že Propoola byla skutečným pořizovatelem zboží. Protože žalovaný s tímto názorem nesouhlasil, a to s odkazem právě na odpověď estonského správce daně, byla žalobkyně nucena uplatnit námitku, že jí jsou zřejmě zatajovány relevantní skutečnosti. Tato námitka byla tedy zcela logická.
66. Ostatně z vyjádření žalovaného není zřejmé, jakým způsobem vyhodnotil odpověď estonské finanční správy. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že pro žalovaného bylo podstatné, komu Propoola zboží dále prodala, přičemž společnost SLT za jejího odběratele zřejmě nepovažoval. Tomu ale odporuje vyjádření žalovaného k žalobě, z něhož vyplývá, že tuto skutečnost nezpochybňuje: *„Žalobkyně brojí proti tomu, že nemohla ověřit tvrzení o neprokázání, komu bylo zboží společností Propoola dále prodáno. Z přílohy protokolu o nahlášení je však zřejmé, že na str. 9 předložené odpovědi estonského správce daně není údaj o společnosti*

SLT International Sp. z o. o. anonymizován. Žalovaný proto nerozumí, čeho se vlastně žalobkyně domáhá.“ Argumentace žalovaného je proto podle žalobkyně účelová a není vůbec zřejmé, k jakému skutkovému závěru dospěl, resp. není známa přezkoumatelná úvaha, jak vyhodnotil mezinárodní dožádání ve vztahu k odběrateli Propoola.

67. Pouze okrajově v souvislosti s výše uplatněnou námitkou prekluze lhůty pro stanovení daně žalobkyně uvádí, že v rámci nahlížení do spisu jsou jí pravidelně anonymizovány údaje o okamžiku odeslání žádosti o mezinárodní dožádání a doručení odpovědi, včetně odpovědi estonského správce daně, přestože se jedná o skutečnosti relevantní pro průběh řízení a nejedná se o případ, kdy by byl ohrožen zájem jiných osob či cíl správy daní.
68. Žalovaný ve vyjádření dále tvrdil, že žalobkyně nepravdivě uvedla, že nechal v úvahu informace z mezinárodního dožádání ke společnosti Perol. Žalobkyně však nic takového neuváděla. V žalobě namítala, že žalovaný nechal v úvahu, že mezinárodní dožádání potvrdilo uskutečnění dodávek pro společnost Perol a že při hodnocení informací nepostupuje objektivně. Ve vyjádření žalovaný tuto námitku opět ignoruje. Polská daňová správa uvedla, že společnost Perol pořízení zboží od žalobkyně vykazala v podaném souhrnném hlášení za období 06/2016 a že uvedla, že podmínky nákupu zboží sjednala s paní P. (žalobkyninou tehdejší obchodní zástupkyní). Ta správci daně potvrdila osobní jednání se zmíněným odběratelem. Polská daňová správa dále uvedla, že Perol zboží dále prodala v půlce července. Jedná se tedy o jednoznačné potvrzení transakce mezi žalobkyní a uvedenou společností, které koresponduje s ostatními předloženými důkazními prostředky. Tvzení žalovaného, podle kterého faktury neodrážejí skutečný průběh transakce, je nepodložené.
69. K prohlášení pořizovatelů žalobkyně odkázala na žalobní argumentaci a zdůraznila, že žalovaný neunesl důkazní břemeno ohledně nevěrohodnosti těchto prohlášení. Prohlášení naopak korespondují s ostatními důkazními prostředky. Obsahová shodnost prohlášení není podle žalobkyně relevantní. Již v žalobě uvedla, že vycházejí z obecného vzoru, přičemž každá dodávka je v nich specifikována 13 údaji, např. číslem faktury, kupní smlouvy, údaji o platbě, údaji o přepravě, včetně čísla CMR listu a adresou vykládky (místo vykládky je také uvedeno v příloze prohlášení). Okamžik prohlášení je podle žalobkyně zcela irelevantní.
70. 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. Žalobkyně rovněž setrvala na námitce, že žalovaný postupoval v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů. Žalovaný měl hodnotit všechny důkazy ve vzájemné souvislosti, a to i včetně skutečnosti, že podle mezinárodních dožádání odběratelé Propoola a Perol pořízení od žalobkyně přiznali či přímo potvrdili. Nelze akceptovat ani tvrzení, že se bankovní výpisy stanou důkazním prostředkem až poté, kdy je celý průběh transakce prokázán jinými přesvědčivými důkazními prostředky.
71. Tvzení žalovaného, že žalobkyně vytrhává z kontextu výpovědi svědků O. a P. ve vztahu k odběratelům Damian Giera a Next, je zcela obecné. Vytčeného jednání se naopak dopouští žalovaný. Ignoruje totiž, že se tito svědci museli zúčastnit každé jednotlivé dodávky

a že detailně popsali průběh cest. Svědek O. přitom potvrdil, že zajišťoval nákup řepkového oleje pro odběratele Damian Giera a Next. Výpovědi zmíněných svědků korespondují také s výpovědí dispečera přepravce.

72. Závěry žalovaného ohledně dobré víry nemohou podle žalobkyně obstát, protože žalovaný nebere v úvahu veškeré důkazní prostředky, jak žalobkyně popsala v žalobě a nyní v replice. Na základě nezákonné selekce nelze činit závěry o dobré víře nebo obezřetnosti žalobkyně. 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).
73. K tvrzení, podle kterého nemohla být žalobkyně v dobré víře ve vztahu ke společnosti Propoola, protože nedoložila věrohodné oprávnění paní E. za zmíněnou společnost jednat, žalobkyně zdůraznila, že toto oprávnění bylo potvrzeno mezinárodním dožádáním. Krom toho, žalobkyně znala paní E. v době uzavření transakce z předchozí spolupráce s jinou společností téhož koncernu, přičemž tato spolupráce byla bezproblémová. Ve vztahu k oprávnění svědka O. žalobkyně nejenže disponovala písemným pověřením, ale byl označen odběratelem i v písemných kupních smlouvách jako osoba oprávněná komunikovat ve věcech plnění smlouvy. Činnost pro konkrétní odběratele pak potvrdila jeho výpověď. Z výsledků vyplynulo, že svědci O. a P. vykonávali činnost pro žalobkyniny odběratele na základě smlouvy o zprostředkování uzavřené s odběrateli, což daňové orgány nezpochybnily. Pan H. pak byl žalobkyni doporučen jiným obchodním partnerem, s nímž žalobkyně dlouhodobě bezproblémově obchodovala
74. K otázce dobré víry žalobkyně dodala, že rozsudek SDEU ve věci *Teleos* není přílehlavý, neboť se týkal posouzení dobré víry v souvislosti s podvody na DPH, což není případ žalobkyně. Není proto zřejmé, proč se žalovaný otázkou dobré víry zabýval, a žalobkyně má za to, že tím nad rámec zákona stanovil další podmínku pro uznání nároku na osvobození od DPH.
75. 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*“).
76. Žalobkyně v podání ze dne 25. 3. 2022 nesouhlasila s názorem žalovaného, že nemají být aplikovány závěry rozsudku ve věci *Vymětalík*. Neztotožňovala se ani názorem, že by se rozsudek *Kemwater* odchyloval od ustálené judikatury SDEU.
77. Žalovaný v následném vyjádření uvedl, že závěr, že rozsudek ve věci *Vymětalík* nelze brát jako judikurní 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*.
78. V podání ze dne 14. 12. 2022 pak žalovaný zopakoval, že nesouhlasí s tvrzením žalobkyně o marném uplynutí lhůty pro stanovení daně. Ve vztahu k stavení lhůty v důsledku

mezinárodního dožádání ke společností Perol žalobkyně nepochybně, že na běh lhůty měly vliv první čtyři částečné odpovědi polského správce daně. Správce daně v nynější věci požadoval ve své žádosti o mezinárodní dožádání odpovědět na otázky, které jednak zaškrtl v části C) Další otázka (srov. C5, C6, C8, C13-C19, C21) a jednak blíže rozepsal v části C39. Polský správce daně v prvních třech částečných odpovědích pouze uvedl, že společnost Perol vykázala pořízení zboží od žalobkyně,

ale v části A7 upozornil na skutečnost, že nebude schopen poskytnout odpovědi na zbylé otázky v rámci lhůty 3 měsíců, protože u společnosti Perol probíhala daňová kontrola, tj. kontrola skutečného průběhu transakcí, zejm. průběh přepravy zboží, místo skladování zboží v Polsku a zda zboží zapojené do transakcí bylo přeprodáno příjemci na území ČR.

79. Ve čtvrté částečné odpovědi pak sdělil, že z důkazů získaných během kontroly bylo zjištěno, že faktury neodrážejí skutečný průběh transakcí mezi společností Perol a žalobkyní. Dále uvedl, že společnost Perol předložila dokumenty, podle kterých byl dalším kupujícím Solanibus, a že společnost Perol nepředložila důkazy potvrzující pohyb řepkového oleje. Současně v části A7 polský správce daně upozornil, že nebude schopen poskytnout odpovědi na zbylé otázky ve lhůtě 3 měsíců z důvodu probíhající daňové kontroly s tím, že prošetřuje zejména, zda bylo zboží dále prodáno příjemcům z ČR. Z obsahu čtvrté částečné odpovědi polského správce daně tedy podle žalovaného plyne, že nepovažoval svou odpověď za konečnou a měl v úmyslu svou odpověď ještě doplnit.
80. V návaznosti na čtvrtou odpověď polského správce daně tuzemský správce daně nevyčkával a svou původní žádost doplnil žádostí č. j. 2770/18/2113-60561-205409: „*Správce daně na základě obdržené částečné odpovědi ze dne 21. 11. 2017 [...] žádá o zaslání kopie zmíněných dokumentů, které Váš DS předložil a ze kterých vyplývá, že subjekt [Solanibus] byl dalším kupujícím zapojeným v transakci. Zároveň žádáme i o zaslání ostatních důkazů zjištěných při kontrole, ze kterých odvozujete, že faktury neodrážejí skutečný průběh transakce mezi společností [Perol] a [žalobkyní].*“ Žalobkyně soudu podsouvá, že se žádost netýkala transakce mezi ní a Perol. Zmíněné žádosti českého správce daně a odpovědi polského správce daně na sebe navazují. Nadto, informace o tom, komu bylo zboží dále přeprodáno požadoval český správce daně již v původní žádosti. Krom toho, v doplněné žádosti požádal také o zaslání důkazů zjištěných při daňové kontrole, ze kterých polský správce daně dovozoval, že faktury neodrážejí skutečný průběh transakcí mezi Perol a žalobkyní. Polský správce daně reagoval na doplněnou žádost odpovědí č. j. 696417/18, ve které uvedl, že zboží bylo dále přeprodáno společnosti Solanibus, že přepravu zařídil pan G., který na výzvy správce daně nereaguje, že společnost Perol dodání zboží společnosti Solanibus nedeklarovala, nezaúčtovala intrakomunitární dodání a nepředložila souhrnné hlášení za červenec 2016. Dále polský správce daně uvedl: „*Stále provádíme audit u [Perol], po ukončení auditu vám poskytneme konečnou odpověď*“. Z toho vyplývá, že v odpovědi č. j. 696417/18 polský správce daně nepovažoval svou odpověď za kompletní. Zjištění z této odpovědi žalovaný popsal v bodu 104 napadeného rozhodnutí.
81. Polský správce daně pak svou odpověď doplnil dne 13. 3. 2018, kdy doručil úplnou odpověď č. j. 1451507/18/2113-605561-606257, ve které uvedl, že z výsledků kontroly vyplývá, že „*zde nejsou předpoklady považovat transakce dokumentované fakturou č. 21600783 ze dne 23. 6. 2016 a vystavené Vaším DS jako IS pořízení zboží společností [Perol]*“ a že získané materiály „*nepotvrzují pře prodej zboží společností [Solanibus]*“. Žalobkyně poukazuje na skutečnost, že polský správce daně uvedl, že uvedená informace je dodatkem odpovědi poskytnuté na doplněnou žádost, úplná odpověď ale navazuje i na původní žádost a na ni navazující

částečné odpovědi. Přestože polský správce daně uvedl, že faktury neodrážejí skutečný průběh transakcí, již ve čtvrté odpovědi, a tuto informaci pak potvrdil v úplné odpovědi (když uvedl, že předmětné transakce nelze považovat za intrakomunitární pořízení zboží společností Perol), neznamená to, že úplná odpověď neměla vliv na stavení lhůty. Nic totiž nenasvědčuje účelovosti postupu správce daně (tj. že by úmyslem bylo umělé prodlužování lhůty). Český správce byl totiž ujištěn v odpovědi č. j. 696417/18, že mu polský správce daně poskytne po skončení daňové kontroly u Perol konečnou odpověď na mezinárodní dožádání. V konečné odpovědi pak polský správce daně nově uvedl, že podklady získané od společnosti Perol nepotvrzují pře prodej zboží společnosti Solanibus. Lhůta pro stanovení daně tedy neběžela od 2. 9. 2016 do 13. 3. 2018 a její konec připadl na den 4. 3. 2021. Napadené rozhodnutí proto bylo doručeno včas.

82. Dále žalovaný nesouhlasil s námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí v části týkající se posouzení plnění jako tuzemského. Z rozhodnutí je patrné, že dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala podmínky pro osvobození podle § 64 zákona o DPH, a proto byla plnění posouzena jako tuzemská. Je rovněž přesvědčen, že jeho závěry mají oporu v provedeném dokazování a nejsou založeny pouze na zjištěních z mezinárodních dožádání.
83. Ve vztahu k mezinárodnímu dožádání týkajícímu se společnosti Propoola žalovaná setrval na argumentaci uplatněné již ve vyjádření k žalobě. Zdůraznil, že z něj vyplynulo, že Propoola žádná intrakomunitární pořízení zboží od žalobkyně nedeklarovala. Již v odvolání pak žalobkyně namítala, že se jednalo o třístranný obchod. Tvrzení a prokázání uskutečnění třístranného obchodu mohlo odstranit nesrovnalosti stran deklarovaného státu dodání, který se neshodoval se státem sídla společnosti Propoola. Nicméně polská společnost, které mělo být zakoupené zboží společností Propoola následně prodáno, nefigurovala na žádném z předložených důkazních prostředků. Ze získané e-mailové komunikace je přitom zřejmé, že žalobkyni byly dávány pokyny k tomu, co má uvádět na faktuře a na CMR listech, a žalobkyně se pouze domnívala, že byl realizován třístranný obchod. I tato zjištění tedy přispěla k pochybnostem o průběhu transakcí ve vztahu odběrateli Propoola.
84. Dále žalovaný zopakoval argumentaci týkající se prohlášení pořizovatelů, námitky rozšiřování důkazního břemene, bankovních výpisů (k úhradě ceny prostřednictvím společnosti Akcenta doplnil odkaz na rozsudek zdejšího soudu ze dne 7. 10. 2022, č. j. 55 Af 52/2020-81, bod 71), výslechu svědků a dobré víry.
85. 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.
86. 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.
87. K předchozímu vyjádření žalovaného k otázce běhu prekluzivní lhůty pak doplnila, že soud nic nepodsouvá, jak tvrdí žalovaný. Naopak žalovaný se snaží vykonstruovat, že prekluzivní lhůta pro stanovení daně byla zachována. Žalobkyně proto znovu zdůrazňuje, že ve zprávě

o daňové kontrole jsou zmíněny pouze žádost o mezinárodní dožádání ze dne 9. 9. 2016 a odpovědi ze dne 16. 1. 2017, 9. 5. 2017, 14. 8. 2017 a 28. 11. 2017. Další žádost ze dne 2. 1. 2018 správce daně ve vztahu k žalobkyni nepoužil ani nehodnotil, zjevně proto, že se netýkala transakce mezi žalobkyní a Perol (srov. body 36 a 37 zprávy o daňové kontrole, kde tato žádost není zmíněna, ale naopak uvádí, že dosud neobdržel úplnou odpověď na svoji žádost). Správce daně na potřebu informací, o něž žádal, zjevně rezignoval, resp. se tyto informace v průběhu řízení ukázaly jako nepotřebné, pokud daňovou kontrolu ukončil s tím, že úplnou odpověď neobdržel.

88. Výměnu informací proběhlou v roce 2018 využil pouze žalovaný ve vyjádření k žalobě, aby účelově posunul výpočet prekluzivní lhůty. Zmiňuje-li žalovaný, že zjištění plynoucí z odpovědi č. j. 696417/18 popsal v bodu 104 napadeného rozhodnutí, z něhož citoval, je třeba namítnout, že účelově vynechal, že odstavec je zakončen slovy „*které by potvrdily další přepraveje oleje*“, ale pokračuje „(3573223/18/2113-60561-606257).“ Žalovaný tedy odkázal na jiný podklad, než tvrdí. Odkaz na stejné číslo jednací je pak uveden i na str. 19 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný konstatuje zjištění týkající se společnosti Next. Nadto, pokud by žalovaný skutečně použil další důkazní prostředek, jež však jednoznačně nepoužil správce daně, byl by povinen s ním žalobkyni před vydáním napadeného rozhodnutí seznámit, což neučinil.
89. Žalovaný v navazujícím podání vyjádřil přesvědčení, 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 nevyplývaly 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 společnostem, 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.
90. 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 se 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*.
91. Žalovaný v navazujícím podání 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 před soudem

92. Při jednání soudu dne 16. 12. 2024 účastníci řízení setrvali na svých procesních stanoviscích a shrnuli jejich podstatné body.
93. 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. Není proto podle ní spravedlivé jí vytýkat, že tehdy nepolemizovala s tím, jestli jsou deklarovaní odběratelé skutečnými odběrateli.

94. 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.
95. V nynějším řízení takové indicie podle žalobkyně existovaly. Je přesvědčena, že předložila téměř shodné „penzum“ důkazních prostředků jako společnost *B2 Energy* (daňové doklady, dodací listy, CMR listy, vážní lístky nebo výpisy z bankovních účtů). Ze spisu podle ní plynou následující indicie, že zde mohli být jiní odběratelé v postavení osob registrovaných k dani: v případě společnosti *Propoola* vedou indicie ke společnosti *Aspa Tradex-P* nebo *GAP Trade Sp. z o. o.*, v případě společnosti *Damian Giera* vedou indicie ke společnosti *Trans Sp. z o. o.*, v případě společnosti *Next* vedou indicie ke společností *JA Auto truck Sp. z o. o.* nebo *Brassica Trade Sp. z o. o.*, v případě společnosti *Larson* vedou indicie k rafinerii *Wratislava Biodiesel SA*. Tímto směrem se dokazování v daňovém řízení nevedlo.
96. 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. Nadto, žalobkyně např. u společnosti *Propoola* nyní uvedla, že skutečným odběratelem mohla být společnost *GAP TRADE* nebo společnost *Aspa Tradex*, jednalo se však pouze o jednu dodávku s jedním daňovým dokladem, u něhož nemohli být dva odběratelé. Nejvyšší správní soud již žalobkyni prezentovanou argumentaci k judikatornímu vývoji odmítl, stejně tak nepřisvědčil jejímu tvrzení, že výskyt jiných společností na předložených dokladech představoval indicii o skutečných odběratelích.
97. 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, ale z jejich obsahu bez dalšího vychází.

VI. Posouzení žaloby

98. 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.).
99. Žaloba je důvodná.

Lhůta pro stanovení daně

100. Žalobkyně předně namítá, že jí napadené rozhodnutí bylo doručeno až po marném uplynutí lhůty pro stanovení daně. Na rozdíl od žalovaného má totiž za to, že na její běh nemohla mít vliv doplňující žádost správce daně ze dne 2. 1. 2018 a odpověď polského správce daně ze dne 13. 3. 2018, protože nejsou zmíněny, a tedy ani hodnoceny ve zprávě o daňové kontrole.
101. Základní lhůtu pro stanovení daně určuje § 148 odst. 1 daňového řádu: *„Daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.“*
102. Ve věci není sporné, že dnem zahájení daňové kontroly (tj. 23. 8. 2016) začala běžet nová tříletá lhůta [§ 148 odst. 3 daňového řádu; nesprávné tvrzení žalovaného, že tato lhůta začala běžet dnem *následujícím* po dni zahájení daňové kontroly (srov. např. rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2023, č. j. 1 Afs 220/2021-88) nemá v nynějším případě vliv na správnost závěru o zachování prekluzivní lhůty, neboť posunuje žalovaným uvedený výpočet pouze o jeden den].
103. Mezi dalšími skutečnostmi, které ovlivňují její běh pak § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu uvádí: *„Lhůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.“*
104. Podle ustálené judikatury je třeba institut mezinárodního dožádání v tomto kontextu (stejně jako jakékoliv jiné úkony ovlivňující lhůtu pro stanovení daně) posuzovat materiálně (viz např. rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2024, č. j. 4 Afs 261/2023-48, a judikaturu v něm citovanou). Je-li proto mezinárodní dožádání uskutečněno nedůvodně, nemůže mít účinky stavění lhůty (rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2021, č. j. 2 Afs 39/2020-56). Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 8. 2022, č. j. 3 Afs 24/2021-75, bod 31, shrnul podmínky, které je třeba při posuzování důvodnosti (účelnosti) mezinárodního dožádání vzít v potaz. Jsou jimi a) objektivní potřeba mezinárodní spolupráce, tj. že správce daně nemohl příslušné informace či důkazy získat vlastní činností; b) informace či důkazy požadované v rámci mezinárodní spolupráce nesmějí být zjevně nadbytečné, musejí se týkat podstatných skutkových okolností; c) úspěšnost žádosti o mezinárodní spolupráci není rozhodující. Tyto faktory přitom nelze vnímat jako všeobíhající algoritmus přezkumu účelnosti mezinárodního dožádání při správě daní pro účely stavění lhůty pro stanovení daně, jsou však přehlednou reflexí judikatury Nejvyššího správního soudu vztahující se k účelnosti mezinárodních dožádání (rozsudky NSS ze dne 26. 2. 2010, č. j. 5 Afs 71/2009-48, č. 2067/2010 Sb. NSS, ze dne 26. 11. 2020, č. j. 10 Afs 228/2019-53, ze dne 29. 7. 2021, č. j. 2 Afs 39/2020-56, a ze dne 13. 10. 2023, č. j. 2 Afs 124/2023-59).
105. Zároveň je třeba v této souvislosti odkázat na rozsudek NSS z 29. 7. 2021, č. j. 2 Afs 39/2020-56, který v bodě 24 navázal na prejudikaturu (rozsudek NSS z 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 46/2014-39, body 28 a 29), která v tomto smyslu dává správci daně značnou volnost při uvážení o způsobu vedení řízení: *„Správci daně svědčí značná míra uvážení ohledně jejího vedení, aby mohl být dosažen základní cíl správy daní, tedy správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. To zahrnuje posuzování a dokazování různých i méně pravděpodobných variant předpokládaného skutkového stavu, než dojde k odstranění pochybností, přičemž správce daně je*

povinen přiblížit ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Proto na dílčí závěry správce daně, včetně pochybností o skutkovém stavu, nelze klást takové požadavky jako na konečné rozhodnutí, kterým se stanovuje daňovému subjektu daňová povinnost. [...]“

106. V návaznosti na citovaný rozsudek Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 9. 12. 2024, č. j. 10 Afs 116/2024-79, akceptoval mezinárodní dožádání jako legitimní, neboť v době, kdy žádosti učinil „prověřoval realnost plnění, na čemž nemůže změnit ani jeho pozdější názor (který žalovaný posléze v odvolacím řízení korigoval), že stěžovatelka uskutečnění deklarovaných plnění prokázala. Zároveň správce daně pracoval s verzí, že došlo k podvodu na DPH. Ze všech těchto důvodů bylo akceptovatelné, aby se správce daně zabýval i okolnostmi (a získáním informací ze zahraničí) týkajícími se smluvních vztahů mezi Appstores a Racing Trevor, byť sdružení Racing Trevor nebylo považováno za součást podvodného řetězce.“ Z toho plyne, že legitimitu žádosti o mezinárodní dožádání nelze omezovat pouze na prověřena bezprostřední transakce, jíž se se přímo účastní daňový subjekt. Konkrétní prověřované okolností budou vždy záviset na konkrétních skutkových okolnostech. Jak však bylo již výše uvedeno, nesmí být informace, jíž se žádost o mezinárodní dožádání týká, zjevně nadbytečná nebo zjizvitelná správcem daně z vlastní činnosti.
107. V nyní posuzované věci správce daně prošetřoval mimo jiné spornou dodávku žalobkyně polské společnosti Perol, o níž měl pochybnosti na základě kombinace několika skutečností: položka „zboží obdržel“ CMR listu nebyla vůbec vyplněna (otisk razítka společnosti Perol byl níže v položce „potvrzení o odevzdání celního dokladu“), na CMR listu bylo dále uvedeno místo vykládky Mikolow, které se neshodovalo se sídlem odběratele a nebylo zřejmé, zda jde o jeho provozovnu, polský doklad o vážení byl naopak vystaven s adresou společnosti Perol v Gdaňsku, přičemž nebylo zřejmé, kde došlo ke zvážení, a na dokladu o vážení nebylo ani razítko a podpis osoby, která jej vystavila, předložené dodací listy řady BSDV nebyly v položkách „převzal“ a „předal“ vyplněny. Žalobce disponoval pouze elektronickou verzí kupní smlouvy bez podpisů smluvních stran.
108. Žalobkyně nezpochybňuje, že za této situace byla žádost o výměnu informací (ze dne 9. 9. 2016) legitimní. Zpochybňuje pouze legitimitu doplňující žádosti (ze dne 2. 1. 2018) a konečné odpovědi polského správce daně doručené dne 13. 3. 2018. Při posouzení legitimacy mezinárodního dožádání nelze tyto dva poslední kroky izolovaně odtrhovat, ale je třeba zkoumat, zda měly návaznost na předchozí kroky v rámci mezinárodního dožádání a zda již nebyly zjevně nadbytečné. Pro zodpovězení této otázky považuje soud ve shodě se žalovaným za podstatné, že polský správce daně opakovaně ve svých dílčích odpovědích poukázal na skutečnost, že u společnosti Perol probíhá daňová kontrola. Informace o dosud neskončené daňové kontrole je obsažena i v odpovědi ze dne 28. 11. 2017, kterou žalobkyně považuje za poslední odpověď, která mohla ovlivnit běh prekluzivní lhůty. Zmíněná informace dále obsahovala sdělení, že se stále vyšetřuje skutečný průběh transakcí, zejm. zda zboží bylo v transakci přeprodáno zpět do ČR. Jako předpokládané datum odeslání konečné odpovědi včetně informací z daňové kontroly bylo uvedeno 27. 3. 2018.
109. S ohledem zejména právě na informaci o stále probíhající daňové kontrole u subjektu Perol a informaci o možném přeprodeji téhož zboží do ČR (což by mohlo nasvědčovat kolotočovému podvodu, byť tímto směrem nakonec úvahy správce daně a žalovaného nesměřovaly) nelze podle soudu považovat za nelegitimní, že správce daně dne 2. 1. 2018 zaslal polskému správci daně doplňující žádost, podle jejíhož obsahu zatrl ve formuláři požadavek na faktury, smlouvy, objednávky, platby přepravní dokumentaci a výpis z bankovního účtu za období 1. 5. 2016 až 31. 7. 2016.

110. Dne 5. 2. 2018 pak obdržel odpověď, podle které bylo během auditu zjištěno, že zboží nakoupené od žalobkyně bylo přeprodáno v polovině července 2016 české společnosti Solanibus, dopravu zařídila společnost Perol, dopravcem měl být T. G., který nereaguje na výzvy. Společnost Perol intrakomunitární dodání zboží společnosti Solanibus nedeklarovala, nezaúčtovala jej a nepředložila souhrnné hlášení za červenec 2016. Kromě toho bylo zjištěno, že společnost Perol vytvořila v případě tuzemských (tedy polských) transakcí řetězec transakcí mezi tuzemskými společnostmi, kde první subjekty v řadě jsou missing trader a poslední v řadě nedoložily doklady potvrzující další pře prodej oleje. Závěrem polský správce daně uvádí, že stále probíhá audit, po jehož ukončení poskytne konečnou odpověď.
111. V další (poslední odpovědi) doručené dne 13. 3. 2018, kterou žalovaný označuje za konečnou, zatímco žalobkyně za nadbytečnou, polský správce daně uvedl, „*náš DS [tedy Perol] vykázal pořízení od Vašeho daňového subjektu [tedy žalobkyně] a vykázal ho v souhrnných hlášeních za 6/2016. Částečná odpověď ze dne 21. 11. 2017. Z důkazů během kontroly bylo zjištěno, že faktury jednoznačně neodráží skutečný průběh transakcí mezi [Perol] a [žalobkyní]. Náš DS [Perol] uvedl, že podmínky nákupu od Vašeho DS [žalobkyně] byly sjednány s paní P. P. Náš DS předložil dokumenty, ze kterých vyplývá, že subjekt [Solanibus] byl dalším kupujícím zboží zapojeného v transakci. Společnost [Perol] nepředložila důkazy potvrzující pohyb řepkového oleje. Odpověď ze dne 13. 3. 2018 Z výsledků kontroly vyplývá, že zde nejsou předpoklady považovat transakce dokumentované fakturou č. 21600783 ze dne 23. 6. 2016 a vystavené Vaším DS jako IC pořízení zboží společností [Perol] Současně získané materiály nepotvrzují pře prodej zboží společnosti [Solanibus]. Výše uvedená informace je dodatkem odpovědi poskytnuté na žádost č. VAT_CZ_O201703530_PL_13524Y17_20171218_AF_RI_R“.*
112. Soud nemá pochybnost, že tato odpověď byla s ohledem na svůj obsah relevantní pro nyní posuzovanou věc. Skutečnost, že přinejmenším zčásti cituje předchozí odpovědi, nelze hodnotit zpětně jako neúčelnou odpověď, neboť správce daně nemohl předem tušit, co bude obsahem odpovědi, kterou polský správce daně avizoval poskytnout ve své předchozí odpovědi. Ani skutečnost, že nakonec polský správce daně nezaslal tuzemskému správci daně faktury, smlouvy, objednávky atd. požadované v doplňující žádosti ze dne 2. 1. 2018 (viz výše bod 109) nelze klást správci daně k tíži, neboť jak vyplývá z výše shrnuté judikatury, účelnost mezinárodního dožádání nelze hodnotit podle jeho výsledku (úspěchu).
113. Soud má s ohledem na výše uvedené za to, že mezinárodní dožádání mající vliv na běh prekluzivní lhůty trvalo až do dne 13. 3. 2018, kdy správce daně obdržel poslední odpověď polského správce daně. Není přitom na překážku, že ve zprávě o daňové kontrole výslovně nezmínil doplňující žádost ze dne 2. 1. 2018 a odpověď ze dne 13. 3. 2018 (ale pouze původní žádost a předcházející odpovědi), neboť jak již soud uvedl výše, účinnost mezinárodního dožádání nelze hodnotit zpětně podle jeho úspěchu. Pokud dokumenty požadované dne 2. 1. 2018 a odpověď ze dne 13. 3. 2018 nepřinesla takové nové informace, které by bylo třeba vyhodnotit, nebylo nezbytné, aby byly výslovně zmíněny ve zprávě o daňové kontrole. Podstatné je, že jsou zařazeny ve správním spise a soud měl možnost přezkoumat, že byly učiněny a jaký byl jejich obsah. Tyto kroky v rámci mezinárodního dožádání nebyly (tehdejším pohledem) zjevně nadbytečné a správce daně si je nemohl opatřit sám. Zároveň z ničeho neplyne, že by se tímto způsobem správce daně snažil účelově prodloužit prekluzivní lhůtu, neboť ze tříleté lhůty, která dne 23. 8. 2016 znova započala v důsledku zahájení daňové kontroly, zbývalo v době první žádosti o mezinárodní dožádání (týkající se společnosti Larson) dne 2. 9. 2016 ještě 1086 dnů, lhůta pak neběžela až do 13. 3. 2018, a zbývajících 1086 dnů pak započalo od dne 14. 3. 2018.

Vzhledem ke značné délce lhůty, která z tříleté prekluzivní lhůty ještě zbývala, nenasvědčuje nic tomu, že by se doplňující žádostí snažil správce daně účelově uchovat lhůtu, u níž hrozila prekluze.

114. S ohledem na výše uvedené byl posledním dnem lhůty pro stanovení daně 3. 3. 2021. Napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 17. 2. 2021, tedy v zachované lhůtě.

Kemwater, B2 Energy a navazující judikatura

115. 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).
116. 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 přerušování řízení, případně položení předběžné otázky SDEU. Soud se jimi proto již nezabýval.
117. 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, bod 33).
118. 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* a *B2 Energy*. V nynější věci se přitom v daňovém ani v soudním řízení neobjevila žádná konkrétní indicie, která by poukazovala na osobu odlišnou od deklarovaných odběratelů.
119. 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 (buť i sadu nepřímých důkazů), které by takovou argumentaci podepřely. Mohla např. kontaktovat

nyňí 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 obdobné „penzum“ důkazních prostředků jako společnost *B2 Energy*, tedy typově shodné či obdobné důkazní prostředky (daňové doklady, dodací listy, CMR listy, vážní listky či bankovní výpisy), nečiní nyní posuzovanou věc skutkově srovnatelnou s věcí *B2 Energy*. Rozhodný je obsah důkazů, nikoliv jejich typová shodnost.

120. NSS rovněž např. 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 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).
121. 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.
122. Projednávaná věc se nadto odlišuje od skutkového stavu posuzovaného NSS v rozsudku ze dne 13. 6. 2024, č. j. 7 Afs 238/2021-73. V tamním případě daňový subjekt jednal s osobou, která domlouvala dodávky pro několik společností, a připustil, že zboží možná nebylo dodáno tvrzenému odběrateli, ale jiné z těchto společností; k takovému závěru směřovala také skutková zjištění. Uplatnění závěrů rozsudku *B2 Energy* bylo proto oproti případu žalobkyně namístě. NSS ani nedovodil rozpor s ústavním zákazem extenzivního výkladu daňového práva, neboť ve zrušujícím rozsudku neschvaloval rozšíření žalobkynina důkazního břemene nad rámec jí tvrzených skutečností; jen souhlasil s tím, že nelze přiznat nárok na osvobození určitých dodání od DPH, pokud žalobkyně neprokáže své tvrzení, že tato dodání pro to splňují zákonné podmínky (v podrobnostech soud odkazuje na rozsudek NSS ze dne 15. 7. 2024, č. j. 10 Afs 64/2023-98, body 23 až 26).
123. Rozsudek č. j. 10 Afs 216/2023-83, s nímž žalobkyně nesouhlasila ani další rozsudky vydané v jejich věcech proto nejsou v rozporu s unijní ani českou judikaturou. Není dán žádný důvod, aby se od něj zdejší soud odchyloval.

124. 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), 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

125. Předmětem posuzované věci je otázka, zda žalobkyně splnila podmínky pro osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu.
126. 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.
127. Podle čl. 14 směrnice o DPH se dodáním zboží rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.
128. 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.
129. 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 porízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně“. Pro úplnost lze dodat, že požadavek na registraci pořizovatele k DPH byl v době uskutečnění sporných plnění formální podmínkou, jejíž nenaplnění nemohlo být jediným důvodem pro odepření osvobození od DPH [viz např. rozsudek *VSTR*, body 51 a 52; srov. čl. 138 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH ve znění směrnice Rady (EU) 2018/1910, který stanoví požadavek na registraci jako podmínku hmotněprávní; k provedení novelizace směrnice do zákona o DPH

došlo s účinností od 1. 9. 2020]. V nyní posuzované věci ovšem nebylo osvobození od DPH odepráno 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.

130. Dodání zboží vymezuje § 13 odst. 1 zákona o DPH shodně jako směrnice o DPH jako převod práva nakládat se zbožím jako vlastníkem. 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.
131. 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 vlastníkem 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).
132. Dále je třeba zdůraznit, že převedení práva nakládat se zbožím jako vlastníkem 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 vlastníkem 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).
133. 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 nabyt právo disponovat se zbožím jako vlastníkem. 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

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

[viz § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, viz též např. rozsudky NSS ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 82/2019-42, bod 26, nebo ze dne 29. 4. 2015, č. j. 8 Afs 113/2014-61, bod 30]. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností.

136. 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).
137. 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.
138. 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.
139. 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).
140. 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).
141. Na základě zmíněné judikatury Soudního dvora pak NSS dovodil, že osvědčí-li daňový subjekt svoji dobrou víru ohledně faktického dodání zboží do jiného členského státu, jsou finanční orgány oprávněny neuznat jím nárokované osvobození od daně, pouze pokud prokážou zapojení daňového subjektu do podvodného jednání (viz rozsudky NSS č. j. 9 Afs 82/2019-42, bod 27, nebo č. j. 7 Afs 320/2018-42, bod 31).

142. 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 prvý pohled myslitelný) důkaz o dodání zboží do jiného členského státu a zároveň b) byl v dobré víře ohledně toho, že zboží bylo skutečně přepraveno. Takovému dodavateli lze následně uložit povinnost doplatit DPH jen v případě, že daňové orgány unesou důkazní břemeno a prokáží, že dodavatel byl zapojen do daňového podvodu (srov. též rozsudek č. j. 8 Afs 78/2012-45, body 46 a 63).
143. 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).
144. 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).
145. 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.
146. 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).
147. 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).

Dodávky pro odběratele Propoola a nezpřístupnění celé odpovědi na mezinárodní dožádání

148. Předtím, než se soud mohl zabývat posouzením otázky, zda žalobkyně prokázala uskutečnění plnění pro deklarovaného odběratele Propoola, musel se zabývat námitkou nezpřístupnění celé odpovědi na mezinárodní dožádání, neboť daňovému subjektu lze klást k tíži neunesení důkazního břemene pouze tehdy, pokud dostal příležitost jej unést. Neměl-li možnost být seznámen se všemi skutečnostmi, které svědčí v jeho prospěch i v jeho neprospěch, nemohl svá práva účinně bránit, a z tohoto důvodu by byl závěr o neunesení důkazního břemene předčasný.
149. Žalobní námitka poukazující na porušení procesních práv v důsledku nezpřístupnění celé (neanonymizované) odpovědi estonského správce daně ke společnosti Propoola souvisí s námitkou žalobkyně, že jí není zřejmé, z čeho žalovaný dovozuje, že nic nenaznačuje, že se jednalo o třístranný obchod, neboť na základě té části mezinárodního dožádání, kterou měla k dispozici, byla přesvědčena, že společnost Propoola potvrdila, že pořídila zboží od žalobkyně, které přepravila v rámci třístranného obchodu přímo kupujícím v Polsku.
150. Ze správního spisu vyplývá, že zástupce žalobkyně byl s odpovědí na mezinárodní dožádání seznámen v rámci nahlížení do spisu dne 21. 9. 2018. Z protokolu o nahlížení není zřejmé, v jaké podobě byla žalobkyni odpověď estonského správce daně předložena a zda jí byly předloženy také přílohy, na které tato odpověď odkazuje, plyne z něj nicméně, že písemnosti byly „předloženy k nahlížení v upravené formě z důvodu, aby nebyl ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní anebo cíl správy daní“. Žalovaný ve vyjádření zmínil pouze to, že v rámci odpovědi estonského správce daně nebyl anonymizován údaj o tvrzeném kupci (společnosti SLT). Tomu by odpovídala verze odpovědi mezinárodního dožádání přiložená k protokolu o nahlížení, která je součástí nynějšího spisu. Ve spise však vůbec nejsou založeny přílohy odpovědi estonského správce daně, na které jeho odpověď výslovně odkazuje. Tomu, že přílohy nebyly součástí správního spisu ani v průběhu daňového řízení nasvědčuje žádost žalovaného ze dne 9. 2. 2021 adresovaná správci daně v rámci odvolacího řízení, v níž žádá „o zaslání příloh k mezinár. dožádání pro odběratele PROPOOLA, [...] Jde mi zejména o e-mailovou korespondenci odvolatele s uvedenou společností, která měla být touto cestou získána a je zmiňována ve zprávě o daňové kontrole.“ Následně byl spis doplněn právě o tuto e-mailovou komunikaci. Ze spisu však není zřejmé, zda s ní byla žalobkyně v rámci nahlížení dne 21. 9. 2018 seznámena a v jaké podobě. Stejně tak není zřejmé, zda byla seznámena s ostatními přílohami, na které odpověď estonského správce daně odkazuje, a pokud ano, v jaké podobě.
151. Z textu odpovědi estonského správce daně současně vyplývá, že jeho odpověď včetně příloh se vztahovala k období od 1. 4. 2016 do 30. 6. 2016. Zdaňovací období červen 2016 soud přezkoumává nyní. Zdaňovacím obdobím duben 2016 se pak zabýval v rozsudku ze dne 29. 6. 2023, č. j. 43 Af 36/2019-120, v němž shledal nejen procesní pochybení spočívající v nemožnosti ověřit námitku, že podstatné skutečnosti vyplývající z mezinárodního dožádání byly žalobkyni zatajeny z důvodu anonymizace, ale zjistil, že z odpovědi estonského správce daně právě v kombinaci s přílohami vyplývají částečně odlišné závěry, než ke kterým žalovaný a správce daně dospěli.
152. Jak už soud uvedl výše, přílohy (kromě v odvolacím řízení doplněné e-mailové komunikace) nejsou součástí spisu a soud tak nemůže ověřit, zda je důvodná námitka žalobkyně, že jí byly zatajeny podstatné skutečnosti. S ohledem na zjištění, která soud učinil ve zmíněné věci 43 Af 36/2019, a na skutečnost, že se jednalo o společnou odpověď pro tehdejší i nynější řízení, se lze domnívat, že i v tomto případě přílohy obsahovaly relevantní informace.

153. Shodně jako v nynější věci i ve věci 43 Af 36/2019 žalovaný tvrdil, že písemnosti předložené společností Propoola nevypovídaly o tom, že by se mělo jednat o třístranný obchod. Toto tvrzení však neodpovídalo obsahu příloh mezinárodního dožádání. Faktury vystavené společností Propoola dne 8. 4. 2016 pro polskou společnost SLT totiž obsahovaly poznámku „reverse charge“. Právě tato poznámka je podle čl. 226 bodu 11a směrnice o DPH povinnou náležitostí, bez níž nelze kvalifikovat obchodní transakce jako třístranný obchod (viz rozsudek SDEU ze dne 8. 12. 2022, C-247/21, *Luxury Trust*). Podle českého znění směrnice má tato poznámka znít „daň odvede zákazník“, podle anglické verze „Reverse charge“. Zda takovou poznámku obsahovala i faktura vystavená společností Propoola vztahující s k nyní přezkoumávanému plnění, nelze ze spisu zjistit, přestože by mohla být pro posouzení, zda se jednalo o třístranný obchod relevantní.
154. S žalobkyní lze přitom souhlasit, že požadavek, aby byla forma třístranného obchodu zmíněna v kupní smlouvě mezi prvním a druhým článkem třístranného obchodu, ze směrnice o DPH ani ze zákona o DPH nevyplývá (viz též rozsudek č. j. 43 Af 36/2019-120, bod 195).
155. Závěr, že společnost Propoola neuskutečnila třístranný obchod, žalovaný v nynější věci (shodně jako ve věci sp. zn. 43 Af 36/2019) dále opřel o tvrzení, že z odpovědi estonského správce daně vyplývá, že společnost Propoola neuskutečnila žádná intrakomunitární pořízení zboží, její hlavní činností jsou třístranná dodání, zejména polským společnostem. Interpretace odpovědi estonského správce daně žalovaným je však zkreslená. Ve skutečnosti je v této odpovědi (která je společná pro nynější věc i věc sp. zn. 43 Af 36/2019) uvedeno: „*Za daná období nebyla deklarována žádná IC [intrakomunitární] pořízení zboží. [...] Třístranné transakce dodání PL firmě jsou deklarovány v SH [souhrnném hlášení] firmy Propoola OÜ – viz příloha. Dle vysvětlení Propoola OÜ, během období 01.04.2016-30.06.2016 dodali řepkový olej firmě SLT International sp. z o. o. Propoola OÜ byla prostředníkem mezi Bioenergo Komplex s. r. o. a SLT International sp. z o. o. (PL1132885295). Dle EUROFISC je SLT International sp. z o. o. o pochybnou firmu. Přikládáme výtah ze SH [souhrnného hlášení] Propoola OÜ, kde se uvádí, že během období 2016-04 až -06 deklaroval náš plátce IC dodání služeb a třístranná dodání PL firmě SLT International sp. z o. o.*“ (zdůraznění doplněno). Souhrnné hlášení, na které odpověď estonského správce daně odkazuje, však součástí spisu není, ani není zřejmé, že by s ním byla žalobkyně seznámena.
156. Žalovaný v nynější věci (stejně jako ve věci sp. zn. 43 Af 36/2019) přitom nesprávně dovodil, že pokud Propoola nedeklarovala žádná intrakomunitární pořízení zboží, neuskutečnila ani třístranný obchod. Třístranný obchod však prostřední osoba (jíž je ku prospěchu) v souhrnném hlášení i daňovém přiznání vykazuje zvláště vedle „běžného“ intrakomunitárního pořízení zboží (pro srovnání lze uvést, že byla-li by prostřední osoba tuzemským plátcem, vykazovala by třístranný obchod na ř. 30 a 31 daňového přiznání, hodnotu plnění z řádku č. 31 by pak zároveň uvedla v souhrnném hlášení s kódem 2). To ve věci sp. zn. 43 Af 36/2019 potvrdila právě i příloha, na kterou odpověď estonského správce daně odkazuje. V ní byla tabulka, která byla podle citované odpovědi výtahem ze souhrnného hlášení, která rozlišovala tři typy plnění: zboží, služby a třístranné obchody (goods, services, triangular). Ve sloupečku třístranných obchodů byly uvedeny transakce identifikované číslem kupujícího. Soud v této souvislosti opět zdůrazňuje, že odpověď estonského správce daně byla společná pro zmíněné zdaňovací období i nyní posuzovanou věc. K této příloze se žalovaný ani správce daně nijak nevyjádřili a není vůbec zřejmé, zda s ní byla žalobkyně seznámena.

157. Žalobkyni lze přitom stěžít vytykat, že námitku neseznámení s relevantními skutečnostmi vyplývajícími z mezinárodního dožádání formulovala spíše obecně. Pokud by totiž s přílohami seznámena nebyla (což soud nemůže ověřit v důsledku nedůsledného vedení správního spisu) a správce daně ani žalovaný se k nim ve svých úvahách nevyjadřují, je možné, že o existenci výše zmíněné přílohy obsahující výtah ze souhrnného hlášení žalobkyně nevěděla. Jde přitom k tíži žalovaného, že z obsahu správního spisu nelze zjistit, zda byla žalobkyně seznámena se všemi relevantními listinami.
158. Soud přitom nepředjímá, zda informace obsažené v přílohách odpovědi estonského správce daně mohou vést k závěru, že žalobkyně své důkazní břemeno unesla. Pro zachování práva na spravedlivý proces je však nezbytné, aby byla seznámena se všemi skutečnostmi, které svědčí v její neprospěch i v její prospěch. Zároveň z výše uvedeného vyplývá, že žalovaný popsal skutkový stav částečně odlišně, než jak vyplývá ze správního spisu (zejm. viz výše bod 155), a k některým skutečnostem, které mohly být významné pro posouzení skutečného průběhu sporných transakcí, se vůbec nevyjádřil (zejm. viz výše body 153 a 156). Závěr o neprokázání třístranného obchodu přitom hrál v celkovém hodnocení žalovaného týkajícím se deklarovaného odběratele Propoola významnou roli.
159. Vzhledem ke skutečnosti, že daňové orgány nepopsaly skutková zjištění tak, jak vyplývají ze spisu, a žalobkyně pravděpodobně neměla možnost nahlédnout do plného znění odpovědi estonského správce daně včetně příloh, považuje soud za nezbytné, aby žalobkyně dostala příležitost na tato zjištění reagovat v daňovém řízení, a proto je z tohoto důvodu namíste rozhodnutí žalovaného podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. zrušit a vrátit mu věc k dalšímu řízení. Bylo by proto předčasné, pokud by soud nyní činil definitivní závěr k dodávkám pro deklarovaného odběratele Propoola. V dalším řízení bude na žalovaném, aby žalobkyni seznámil s celou odpovědí estonského správce daně a umožnil jí na ni reagovat a příp. navrhnout důkazy. Ve svém rozhodnutí pak žalovaný popíše skutkový stav tak, jak skutečně vyplývá ze správního spisu.
160. V této souvislosti soud doplňuje, že námitku týkající se *právního* posouzení (na rozdíl od navrhování důkazů, které již mohly být uplatněny v daňovém řízení), již je i námitka neseznámení se všemi relevantními podklady, je třeba věcně posoudit, byť by byla poprvé uplatněna až v žalobě (viz např. rozsudek ze dne 20. 2. 2020, č. j. 1 Afs 331/2018-53, a judikaturu v něm citovanou). Zároveň výše popsaná vada bránila soudu věcně přezkoumat námitku, v níž žalobkyně tvrdila, že unesla důkazní břemeno ve vztahu k dodávce pro společnost Propoola.
161. Další úvahy soudu se proto budou týkat pouze zbývajících čtyř deklarovaných odběratelů
Správce daně důvodně zpochybnil předložené doklady a unesl své důkazní břemeno
162. 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.
163. 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.

164. Soud dále předesílá, že 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 se nejde o ojedinělá pochybení či nedostatky, ale že pochybnosti vzbuzuje dlouhodobá obchodní praxe žalobkyně.
165. Správce daně ve výzvě k prokázání skutečností týkající se zdaňovacího období červen 2016 dostatečně určitě formuloval pochybnosti o správnosti a úplnosti předložených listin vztahujících se k nyní deklarovaným odběratelům Damian Giera, Next, Larson a Perol. 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 (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 119).
166. Ve vztahu k průběhu daňového řízení 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.
167. Soud ověřil, že výše uvedené nesrovnalosti a skutečnosti mají oporu v daňovém spisu a souhlasí s finančními orgány, že byly způsobilé založit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, správnosti, přesvědčivosti a úplnosti předložených dokladů. Uvedení jiných subjektů na CMR listech, dodacích a vážních lístcích i polských dokladech totiž zpochybňuje, že obchodní transakce proběhla skutečně tak, jak žalobkyně tvrdí – tedy že deklarovaní odběratelé jsou skutečnými odběrateli. Zjištění z mezinárodních dožádání ve vztahu k jednotlivým deklarovaným odběratelům tyto pochybnosti ještě prohloubily.
168. Soud se tedy shoduje s žalovaným, že zjištění správce daně byla způsobilá vzbudit důvodné pochybnosti ohledně dodání zboží deklarovaným odběratelům (a tedy i o tom, zda došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem na tuto osobu povinnou k dani v jiném členském státě a spojení takového dodání s přepravou) a vedla k přenesení důkazního břemene na žalobkyni.

169. 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.
170. 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.
171. S výše popsány pochybnostmi správce daně byla žalobkyně seznámena a byla jí dána příležitost je vysvětlit a doložit, že obchodní transakce proběhly tak, jak deklarovala, a že hmotněprávní podmínky pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu byly splněny. To se jí však nepodařilo (k tomu viz dále).

Dodání zboží deklarovaným odběratelům žalobkyně neprokázala

172. Ve shodě se svými dalšími rozsudky ve věcech žalobkyně a souvisejícími rozsudky Nejvyššího správního soudu dospěl i v nynější věci k jednoznačnému závěru, že žalobkyně **ve vztahu deklarovaným odběratelům Damian Giera, Next, Perol a Larson** 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.
173. 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 119).
174. Zmíněné nesrovnalosti neodstranila ani výpověď dispečera přepravce svědka H., který sdělil, že údaje v CMR listech vyplňoval on nebo řidič v den přepravy nebo den předem na základě

objednávky od žalobkyně, ve které byly konkrétní údaje, včetně odesílatele a příjemce. Jinými slovy řidič nebo dispečer jen opsali to, co jim žalobkyně sdělila. Příčina chybného vyplnění CMR listů či vážních 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 žalobkyně, že CMR listy jsou pouze doklady vztahující se k přepravě, a nelze z nich dovozovat dalekosáhlé závěry pro účely osvobození od daně, není podle soudu zřejmé, jak tedy (jakým jiným způsobem) ověřovala uskutečnění dodávky deklarovanému odběrateli. Prohlášení pořizovatelů byla totiž vyhotovena až řadu měsíců po uskutečnění dodávek.

175. Absence potvrzení obdržení zboží v položce č. 24 CMR listů deklarovaným odběratelem, resp. potvrzení cizím subjektem, oslabuje výpovědní hodnotu tohoto důkazního prostředku. Soud se neshoduje s žalobkyní ani v tom, že 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.
176. 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.
177. 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).
178. 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 vážních listcích a průvodkách výdejem, uvedení odlišných subjektů na těchto dokladech či neúplnost dodacích listů) a mezinárodní výměny informací.

179. 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, kterou žalobkyně cituje v žalobě a replice. Je to naopak žalobkyně, která se selektivně soustředí na skutečnosti, které svědčí v její prospěch (např. bankovní výpisy či kupní smlouvy), ale upozaduje ty, z nichž vyplývají zásadní pochybnosti o jejích tvrzeních, a jichž je naprostá většina. Znova je třeba zdůraznit, že žalobkyně žádným vyjádřením ani provedeným důkazem neodstranila ani iniciální pochybnosti plynoucí již z předložených dokladů.
180. 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.
181. 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, ale 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).
182. Z „důkazního“ návrhu také není zřejmé, jaké konkrétní tvrzení jí 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.

183. 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 nespécifikoval 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.
184. 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.
185. 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 lístcích (takové tvrzení uplatnila až při jednání, srov. výše bod 119). 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 lístcích bylo zboží dodáno deklarovanému odběrateli. Namísto toho, aby sama vynaložila snahu objasnit tyto údaje, pouze navrhla provedení dalších mezinárodních dožádání.
186. 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.
187. Soud tedy uzavírá, že žalobkyně neprokázala, že zboží dodala deklarovaným odběratelům Damian Giera, Next, Perol a Larson, což je jednou z nezbytných podmínek pro osvobození od daně.

Posouzení plnění jako tuzemských

188. 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.

189. 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 (pouze) 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.
190. To, z jakého důvodu daňové orgány deklarované plnění posuzovaly jako tuzemské plnění, odůvodnil žalovaný v bodě 162 a násl. napadeného rozhodnutí. Z napadeného rozhodnutí je patrné, že žalovaný vycházel z toho, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro přiznání osvobození dle § 64 zákona o DPH, neboť neprokázala, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu osobě registrované k dani, a současně nemohla být v dobré víře stran splnění těchto podmínek, a správcem daně tedy byla plnění správně posouzena jako tuzemská s povinností přiznat daň na výstupu. Současně přílehavě poukázal na rozsudek NSS č. j. 8 Afs 14/2010-195, v němž NSS uzavřel, že „*nebyla-li prokázána podstata plnění jako intrakomunitárního a přitom došlo k dodání, jde o plnění zatížené daní na výstupu, které bylo posouzeno jako tuzemské zdanitelné plnění.*“ V tomto směru lze přiměřeně poukázat na závěry rozsudku NSS ze dne 30. 6. 2016, č. j. 4 Afs 37/2016-34. Z napadeného rozhodnutí je patrné, že správce daně ani žalovaný nezpochybňovali (na rozdíl od vyjádření k žalobě, přičemž ale rozhodující je obsah napadeného rozhodnutí), že k dodání zboží došlo (a ani žalobkyně netvrdila, že by k plnění vůbec nedošlo), ale pouze to, že nebyly splněny předpoklady pro přiznání osvobození dle § 64 zákona o DPH. Námitka nepřezkoumatelnosti této části napadeného rozhodnutí tudíž není důvodná.
191. 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.

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

Posuzování dobré víry

193. Podle žalobkyně je dále nepřezkoumatelné, proč se žalovaný zabýval otázkou její dobré víry.
194. 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).

195. 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.
196. 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.
197. V případě žalobkyně daňové orgány nezpochybnily, že fakticky dodala zboží do jiného členského státu. Důvodně však zpochybnily, zda dodala zboží deklarovaným odběratelům, resp. žalobkyně neprokázala, že dodala zboží konkrétnímu příjemci, který má v jiném členském státě postavení osoby povinné k dani. Nesplnění této podmínky nesouvisí s absencí hraničních kontrol uvnitř EU a z judikatury Soudního dvora nevyplývá, že by bylo možné nahradit neprokázání skutečného odběratele dobrou vírou. I pokud by však byly přiměřeně aplikovány výše uvedené závěry týkající se dobré víry, že zboží bylo fakticky dodáno do jiného členského státu, na nynější skutkové okolnosti, nebylo by možné uzavřít, že žalobkyně byla v dobré víře, že dodala zboží deklarovaným odběratelům.
198. 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.
199. Žalobkyni muselo být po převzetí prvních CMR listů zřejmé, že společnosti potvrzující převzetí zboží jsou odlišné od deklarovaného odběratele. Jistě bylo v jejich silách coby dodavatele zboží požadovat potvrzení, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu deklarovanému obchodnímu partnerovi. Žalobkyně se nezajímala o další osud zboží, přestože z CMR listů a dalších listin lze usuzovat, že deklarovaný odběratel nebyl jeho konečným příjemcem (pokud vůbec příjemcem zboží byl), jak deklarovala na daňových dokladech. Nesnažila se získat řádně vyplněné doklady potvrzující dodání zboží 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. podle 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.

200. 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 vytyká, 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.

VII. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

201. Soud dospěl k závěru, že žaloba je důvodná (byť uznal jako důvodné pouze námitky týkající se odběratele Propoola, nelze tato plnění z hlediska výroku samostatně vyčlenit), a proto zrušil napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. c) a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.).
202. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně byla ve věci úspěšná, a proto jí náleží náhrada nákladů řízení. Žalobkyní důvodně vynaložené náklady řízení před soudem tvoří zaplacený soudní poplatek ve výši **3 000 Kč** a náklady související se zastoupením žalobkyně ve výši stanovené obdobně podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném do 31. 12. 2024 (dále jen „advokátní tarif“). Odměna za zastupování činí **28 798 Kč** za sedm úkonů právní služby po 3 100 Kč (příprava a převzetí zastoupení, sepsání žaloby, repliky ze dne 11. 10. 2021 a dalších podání reagujících na vyjádření žalovaného nebo judikatorní vývoj ze dne 25. 3. 2022, 19. 3. 2024, 28. 6. 2024 a účast na jednání) podle § 7 bodu 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu. K tomu žalobkyni náleží i sedm režijních paušálů po 300 Kč, tj. 2 100 Kč jako náhrada hotových výdajů zástupce žalobkyně podle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu. Současný i předchozí zástupci žalobkyně jsou, resp. byli v době uskutečnění úkonu právní služby plátcí daně z přidané hodnoty, a proto žalobkyni náleží i náhrada této daně v sazbě 21 %, tj. 4 998 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.).
203. Zástupce dále vyúčtoval cestovné za cestu na jednání soudu dne 16. 12. 2024. Náhradu cestovních výdajů soud určil podle § 13 odst. 5 advokátního tarifu ve spojení s § 157 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, a vyhláškou č. 398/2023 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad pro rok 2024. Z doloženého technického průkazu vyplývá spotřeba vozidla 4,8 litrů. Výše průměrné ceny pohonné hmoty podle § 4 písm. c) vyhlášky č. 398/2023 Sb. činila 38,70 Kč za 1 litr motorové nafty a sazba základní náhrady za 1 km jízdy byla podle § 1 písm. b) téže vyhlášky 5,60 Kč. Cesta ze sídla zástupkyně k soudu a zpět podle předloženého vyúčtování byla dlouhá 601 km, což odpovídá údajům zjištěným z veřejně dostupného zdroje www.mapy.cz. Výdaje za cestu tedy činí 3365,6 Kč. Tato náhrada již zahrnuje náhradu za palivo. V souvislosti s tím zástupce vyúčtoval náhradu za čas promeškaný na cestě. Podle § 14 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu náleží zástupci „náhrada za čas promeškaný v souvislosti s poskytnutím právní služby a) při

úkonech prováděných v místě, které není sídlem nebo bydlištěm advokáta, za čas strávený cestou do tohoto místa a zpět“. Odstavec 3 pak doplňuje, že „[n]ení-li dohodnuto jinak, náhrada podle odstavce 1 činí 100 Kč za každou i jen započatou půlhodinu“. Zástupce vyúčtoval cestu jednání a zpět dne 16. 12. 2024 v délce

13 půlhodin (což odpovídá délce cesty ze sídla zástupkyně k soudu a zpět zjištěné z veřejně dostupného zdroje www.mapy.cz), proto mu soud přiznal požadovanou náhradu za promeškaný čas ve výši 1 300 Kč. Částka 4665,6 Kč (3365,6 Kč + 1300 Kč) se pak zvyšuje o náhradu této daně v sazbě 21 %, tedy o 979,8 Kč. Náhrada za cestovní výdaje a promeškaný čas tedy činí celkem **5 645,4 Kč**.

204. Náhradu nákladů řízení v celkové výši **37 443,4 Kč** (3 000 + 28 798 + 5 645,40) je žalovaný povinen uhradit žalobkyni ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.) k rukám zástupce žalobkyně (§ 149 odst. 1 o. s. ř. užitý *per analogiam* na základě § 64 s. ř. s.).

Poučení:

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

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

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

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

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