



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Bursíkové a soudců Kryštofa Horna a Jana Peroutky ve věci

žalobkyně: **BIOENERGO - KOMPLEX, s. r. o.**, IČO 27888754
sídlem Pod Hroby 130, Kolín

zastoupená společností **TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.**, IČO
26879441

sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 1. 2022, č. j. 2995/22/5300-22442-712600,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 1. 2022, č. j. 2995/22/5300-22442-712600, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobkyni náklady řízení ve výši 35 195,83 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně, společnosti TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.

Odůvodnění:

Vymezení věci a napadené rozhodnutí

1. Předmětem sporu je splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z dodávek surového řepkového oleje do jiného členského státu, konkrétně prokázání dodání zboží osobě registrované k dani uvedené na daňovém dokladu.
2. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 10. 2. 2021, č. j. 512297/21/2111-50523-204139, doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období **červen 2015** z dodávek surového řepkového oleje slovenskému odběrateli STEFAREZ s.r.o. (dále jen „Stefarez“), polskému odběrateli MO TRADE MICHAL OGINSKI (dále jen „MO Trade“) a maďarskému odběrateli VZ- CORPORATION Kft. (dále jen „VZ Corporation“), neboť žalobkyně neprokázala, že pořizovatelem zboží v jiném členském státě jsou deklarovaní odběratelé. Současně správce daně stanovil žalobkyni zákonnou povinnost uhradit penále z doměřené daně.
3. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl žalobkynino odvolání a dodatečný platební výměr potvrdil.
4. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), domáhá zrušení napadeného rozhodnutí.

Obsah žaloby

5. Žalobkyně tvrdí, že splnila a prokázala všechny podmínky pro uplatnění nároku na osvobození od daně, včetně žalovaným rozporovaného skutečného dodání deklarovaným odběratelům. Žalovaný dospěl k nesprávným skutkovým zjištěním na základě neobjektivního dokazování (některé důkazní prostředky nedůvodně upozadil a vyzdvihl skutečnosti, které pro posouzení věci nemají význam). Hodnocení důkazů se omezilo pouze na vyhledávání rozporů a nesrovnalostí. Žalobkyně je přesvědčena, že své důkazní břemeno unesla. Naopak žalovaný neprokázal žádné důvodné pochybnosti, že skutečným pořizovatelem zboží byli tvrzení odběratelé. V napadeném rozhodnutí také zcela chybí posouzení důkazů v jejich vzájemné souvislosti a s přihlédnutím ke všemu, co vyšlo najevo.
6. Daňové orgány nezákonně odmítly provést žalobkyní navržený důkaz – mezinárodní dožádání k ověření existence smluvního vztahu mezi jejími odběrateli a společnostmi uvedenými na dokladech. Žalobkyně má právo navrhopat provedení důkazních prostředků, které sama nemá k dispozici. Daňové orgány žalobkyni nezákonně kladly k tíži, že nedoložila vazby mezi subjekty uvedenými na CMR listech. Rozsudek SDEU ze dne 27. 9. 2007, C-184/05, *Twoh International BV*, na který poukazuje žalovaný, není v dané věci přílehlavý, nadto se týká již neplatných evropských předpisů. Za nepřijatelný považuje též odkaz na rozsudek NSS ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

7. Žalobkyně má též za to, že není zřejmé, proč se žalovaný zabýval otázkou dobré víry. Tuto otázku nelze zkoumat, pokud není postaveno najisto, že nastala skutečnost, ohledně níž se má dobrá víra uplatnit. Daňové orgány netvrdily, že by se důkazy ukázaly jako nepravdivé. Žalobkyně neměla možnost se k otázce dobré víry vyjádřit, neboť správce daně netvrdil k dobré víře nic v tom smyslu, který v napadeném rozhodnutí podává žalovaný. Jelikož žalovaný nebere v úvahu všechny předložené důkazní prostředky, nemůže na základě jejich selekce činit relevantní závěry stran dobré víry či obezřetnosti. Žalobkyně předložila množství relevantních podkladů, které prokazují splnění zákonných podmínek. Samotný fakt, že v místě vykládky není provozovna odběratele, je v zahraničním obchodě běžnou praxí. Tvzení žalovaného týkající se dobré víry žalobkyně jsou nepodložená a bezpředmětná.
8. Žalobkyně nesouhlasí se žalovaným, že deklarovaná plnění měla být vykázána jako zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku. V případě, že by obstál názor žalovaného o neprokázání dodání zboží deklarovaným odběratelům, bylo na žalovaném, aby prokázal, že zboží bylo dodáno v jiném členském státě neplátcí daně, resp. osobě, pro níž by pořízení zboží nebylo v souladu s čl. 3 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému DPH, ve znění účinném do 27. 12. 2018 (dále jen „směrnice o DPH“), a příslušným ustanovením vnitrostátního právního řádu. To žalovaný neprokázal. Pokud rozporuje, že skutečný stav je odlišný od stavu deklarovaného, je jeho důkazní povinností skutečný stav prokázat. Žalobkyně má navíc za to, že požadavek § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), aby byl kupující osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, je podle judikatury Soudního dvora (např. rozsudek ze dne 16. 12. 2010, C-430/09, *Euro Tyre Holding*) v rozporu se směrnicí o DPH. Podstatné je podle Soudního dvora splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození, nikoliv skutečnost, zda pořizující osoba splní formální registrační podmínku spočívající v registraci k DPH. V souladu s rozsudky ze dne 27. 9. 2012, C-587/10, *VSTR*, či C-21/16, *Euro Tyre Holding* se definice osoby povinné k dani „*týká výlučně osoby, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti, aniž toto postavení podřizuje tomu, zda tato osoba má identifikační číslo pro účely DPH*“. Pokud tedy žalovaný a správce daně odmítají dodávky zboží do jiného členského státu EU osvobodit a překlasifikovali je na tuzemská zdanitelná plnění, je za situace, kdy bezpochyby bylo zboží přepraveno z tuzemska do jiného členského státu EU tak, jak požaduje § 64 odst. 1 zákona o DPH, resp. čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH, jejich povinností prokázat, že příjemcem zboží nebyla osoba povinná k dani. 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. S touto odvolací námitkou se žalovaný řádně nevypořádal.
9. Podle žalobkyně nelze § 22 odst. 1 a 2 zákona o DPH aplikovat v situaci, kdy se prokazatelně jedná o dodání zboží do jiného členského státu a sporná je pouze konkrétní osoba pořizovatele. Poukaz žalovaného na rozsudek NSS ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, č. 2172/2011 Sb. NSS, není přílehlavý, neboť řešil situaci, kdy nebyla prokázána skutečná přeprava zboží do jiného členského státu. Tuto námitku žalovaný ignoroval. Nepřípadný je i poukaz na rozsudek NSS ze dne 18. 1. 2021, č. j. 5 Afs 304/2019-40, který řešil tento způsob doměření daně kvůli účasti na podvodu. Žalovaný neprokázal, že šlo o tuzemská plnění. Jeho závěr je také předčasný s ohledem na závěry rozsudku SDEU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie s.r.o.* (dále jen „rozsudek SDEU *Kemwater*“) a navazující judikatury NSS, konkrétně rozsudku ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45, ve věci *VYMĚTALÍK - INPOS s.r.o.* (dále jen „rozsudek *Vymětalík*“), podle kterých pro závěr o

nesplnění hmotněprávních podmínek nepostačí, že daňový subjekt neprokáže dodání deklarovanému odběrateli.

10. K odběrateli **Stefarez** žalobkyně uvádí, že této společnosti řepkový olej dodávala na základě kupních smluv uzavřených ústně, které dojednávala obchodní ředitelka Ing. P., případně Ing. Š. se zástupcem odběratele panem M. D. (dále jen „M. D.“). Žalobkyně odběratele prověřila ve veřejně přístupných evidencích a v systému výměny informací o DPH (VIES). Odběratel za zboží zaplatil kupní cenu ze svého bankovního účtu. Žalobkyně předložila důkazní prostředky - vydané faktury, CMR listy, bankovní výpisy, karty zásob, průvodky výdejem materiálu, vážní listky, dodací listy a maďarské doklady. Uskutečnění dodávek pro Stefarez potvrdily svědecké výpovědi jejich zástupců M. D. a Š. K. (dále jen „Š. K.“). Tyto důkazní prostředky spolu vzájemně korespondují a jednoznačně potvrzují, že skutečným odběratelem byla společnost Stefarez.
11. Žalovaný ignoruje, že společnost Stefarez na (dvou) CMR listech dodání zboží potvrdila. Žalobkyně nevidí nic zvláštního na tom, že na CMR listech bylo jako místo vykládky Maďarsko, ačkoli obchodovala se slovenskou společností, neboť šlo o mezinárodních obchod, kde je běžné, že je zboží dodáno do jiného státu. Místo vykládky je známo před naložením zboží, žalobkyně se jej tedy nedozvěděla až z CMR listu, jak naznačuje žalovaný. Pokud jde o společnosti odlišné od deklarovaného odběratele uvedené na CMR listech, je podle žalobkyně v zahraničním obchodu běžné, že v místě vykládky není provozovna odběratele. Podle judikatury nemůže daňový subjekt disponovat tolika důkazními prostředky, jak si představuje správce daně.
12. Žalobkyně odkazuje na výslech dispečera, řidiče a zaměstnance přepravce Transportstav s.r.o., R. H. (dále jen „R. H.“), který popsal místa vykládky a konkrétně sklady, kde se stáčí olej. Pokud je na dokladech z přepravy či místa vykládky uvedený subjekt, než je odběratel, nijak jej to nezpochybňuje jakožto skutečného pořizovatele zboží. Daňové orgány neuvedly žádnou přezkoumatelnou úvahu, proč jsou CMR listy nevěrohodné. Údaje na CMR listech korespondují s jinými důkazními prostředky. Svědek M. D. uvedl, že žalovaným zmiňovaná společnost GPR OMEGA KFT byla obchodním partnerem společnosti Stefarez a k místu vykládky v obci Héreg uvedl, že se jednalo o odběrné místo, kam společnost Stefarez vozila zboží. Žalobkyně odmítá tvrzení žalovaného, že se liší údaj o dopravci. Přepravu uskutečnila společnost Transportstav, což je zřejmé nejen z CMR listů, ale i z vážního lístku, kde je podpis řidiče této společnosti.
13. Judikatura k pochybnostem ohledně CMR listů, na kterou poukazoval žalovaný, není v žalobkynině případě použitelná, neboť se týkala jiných skutkových situací. Žalobkyně v daňovém řízení tvrdila, že zboží dodávala v rámci třístranného obchodu, což vyplývá i z předložených důkazních prostředků.
14. Svědek M. D. potvrdil, že s žalobkyní obchodoval. Žalobkyně nesouhlasí s hodnocením výpovědi tohoto svědka. Z protokolu o výslechu nevyplývá, že by svědkovi byl předložen nějaký CMR list, žádný není k protokolu ani přiložen. Není relevantní, že si svědek nepamatoval podrobnosti, neboť není podstatné, jakým způsobem společnost Stefarez se zbožím dále naložila.
15. Obchodní spolupráci mezi žalobkyní a společností Stefarez a uskutečnění sporných plnění potvrdila i svědecká výpověď Š. K. Ten potvrdil, že žalobkyni zná a že s ní společnost Stefarez navázala spolupráci. Uvedl i podrobnosti k této obchodní spolupráci. Žalobkyně je přesvědčena, že obě svědecké výpovědi dostatečně potvrdily, že společnost Stefarez byla

pořizovatelem zboží, což je jediná podmínka, kterou žalovaný má za neprokázanou. Svědecké výpovědi nelze hodnotit izolovaně a požadovat po svědcích, aby si po několika letech pamatovali veškeré detaily transakcí. Žalobkyně vysvětluje že výsledkům svědků nebyla přítomna, protože v případě výslechu svědka M. D. česká finanční správa poskytla slovenské finanční správě neaktuální adresu zástupce žalobce. V případě výslechu pana Š. K. žalobkyně nebyla přítomna v důsledku opatření proti šíření nemoci covid 19.

16. Žalovaný podle žalobkyně pomíjí, že Stefarez zaplatila žalobkyni kupní cenu za dodané zboží, což plyne z bankovních výpisů. Tím bylo prokázáno, kdo byl pořizovatelem. Pokud by totiž nebyla skutečným pořizovatelem zboží, není zřejmé, proč by platila kupní cenu.
17. Podle žalobkyně správce daně při prověřování plnění za daně zdaňovací období postupoval nestandardně. Žalobkyni je známo z kontrol DPH stejná období že správce daně obvykle zasílal v rámci mezinárodní výměny informací žádost státu odběratele za účelem ověření uskutečněných plnění. V případě tohoto období a odběratele Stefarez se tak nestalo. Daňové orgány tento nestandardní postup nevysvětlily. Postup žalovaného v případě tohoto odběratele je zjevně účelový. Žalobkyně v daném zdaňovacím období dodávala řepkový olej i odštěpnému závodu této společnosti, nicméně v těchto případech finanční správa osobu odběratele nezpochybnila, přestože tyto dodávky byly předmětem prověřování ze strany správce daně. Obdobné dodávky správce daně prověřoval IV jiných obdobích a žádné pochybení neshledal. To dokazuje, že postup žalovaného rozhodně nebyl objektivní. Je nepodstatné, zda kupní smlouvy (týkající se však dodávek v jiných obdobích) podepisoval pan M. D. nebo Š. K. Tyto konkrétní smlouvy nebyly panu M. D. předloženy.
18. Ve vztahu k odběrateli **MO Trade** žalobkyně uvádí, že řepkový olej byl dodáván na základě ústně uzavřených kupních smluv a objednávek. Jednotlivé dodávky a jejich množství byly realizovány na základě telefonické nebo e-mailové komunikace. Žalobkyně odběratele prověřila ve veřejně přístupných evidencích a v systému výměny informací o DPH (VIES). Zboží bylo dle pokynů odběratele přepraveno do jiného členského státu. Odběratel uhradil kupní cenu ze svého bankovního účtu. Žalobkyně předložila důkazní prostředky, které spolu vzájemně korespondují a potvrzují, že skutečným pořizovatelem zboží je deklarovaný odběratel. Skutečnost, že žádný z CMR listů v kolonce „zboží obdržel“ nepotvrdil deklarovaný odběratel, nezpochybnuje CMR listy. Pokud žalovaný tvrdí, že jsou na předložených polských dokladech (dokladech z místa vykládky) uvedeny subjekty odlišné od žalobkyně a deklarovaného odběratele, Uvádí žalobkyně, že skutečnost, že v místě vykládky zboží není provozovna odběratele, případně že odběratel není přítomen u vykládky zboží, je v zahraničním obchodě běžnou praxí. Žalovaným zmiňovaná skutečnost tedy nijak nezpochybnuje společnost MO Trade jako skutečného odběratele. Již v rámci vyjádření k výsledku kontrolního zjištění žalobkyně v této souvislosti navrhla, aby správce daně formou mezinárodního dožádání ověřil existenci smluvního vztahu mezi deklarovaným odběratelem a obchodními korporacemi uvedenými na dokladech a figurujících na polských vážních listcích. Tento důkazní návrh daňové orgány nezákonně odmítly. Důraz žalovaného na nedoplatky faktur ve výši několika set eur jen svědčí o neobjektivním přístupu žalovaného k dokazování. Deklarovaný odběratel neuhradil pouze jedinou fakturu. Ostatně z tohoto důvodu žalobkyně se společností MO Trade ukončila spolupráci. Ostatní dodávky v celkové hodnotě několika milionů korun uhrazeny byly. Žalovaný tedy zcela jednoznačně opomíjí, že deklarovaný odběratel za pořízené zboží zaplatil kupní cenu.

19. Informace získané v rámci mezinárodního dožádání, podle kterých společnost MO Trade neměla zkušenosti, znalosti, finanční prostředky ani provozní a materiální zabezpečení k uskutečnění obchodu s řepkovým olejem, nevylučují že byla deklarovaným odběratelem. Pojem *missing trader*, kterým společnost MO Trade označil polský správce daně, se pojí výhradně se subjekty, které je třeba považovat za skutečné pořizovatele zboží. Naopak zcela vyloučený je názor žalovaného, že by pan M. O. vystupoval v případě MO Trade je pouze formálně, neboť se jedná o podnikající fyzickou osobu, nikoliv o společnost, v níž by mohl působit jako takzvaný bílý kuň. Žalobkyně před podáním žaloby požádala žalovaného o kopii odpovědi polské finanční správy v rámci korespondenčního nahlížení do spisu. Tu jí ale žalovaný neposkytl, protože již byla žalobkyni poskytnuta dříve. Byť žalobkyně v žádosti uvedla, že nepožaduje kopie písemností, které již má k dispozici, výslovně si tuto odpověď polské finanční správy vyžádala, což žalovaný nevzal v úvahu. Ze soupisu písemností vyplývá, že ve spisu jsou listiny, které žalobkyni nebyly poskytnuty.
20. K deklarovanému odběrateli **VZ Corporation** žalobkyně uvádí že zboží bylo dodáváno na základě písemných kupních smluv (objednávek) a ústních dohod. Jednotlivé dodávky a jejich množství byly realizovány na základě telefonické nebo e-mailové komunikace. Se zástupci odběratele, panem R. K. (dále jen „R. K.“) a panem Z. V. (dále jen „Z. V.“) jednala za žalobkyni její obchodní ředitelka. Žalobkyně odběratele prověřila ve veřejně přístupných evidencích a v systému výměny informací o DPH (VIES). Zboží bylo dle pokynů odběratele přepraveno do jiného členského státu. Odběratel uhradil kupní cenu ze svého bankovního účtu. Žalobkyně předložila daňové doklady, objednávku zboží č. 05062015, CMR listy, dodací listy, bankovní výpisy a další doklady související s danou dodávkou zboží. Svědek Z. V. potvrdil že obchodní transakce probíhaly v režimu třístranného obchodu a že komunikace s žalobkyní probíhala osobně, telefonicky a mailem. Výpověď svědka koresponduje i s tím, jak byla sjednána platba kupní ceny a jak fakticky probíhala. Svědek dále vypověděl, že u nakládky zboží byl pan R. K. Nebo jím zmocněná osoba. Podle žalobkyně z výpovědi jednoznačně vyplývá, že zboží pořídila osoba registrovaná k dani, že se dodávky uskutečnily pro deklarovaného odběratele a zboží bylo dodáno v rámci třístranného obchodu přímo jeho odběrateli (třetí osobě). Svědecká výpověď koresponduje s předloženými listinami. Žalovaný nevysvětlil, proč by měla být na CMR listu jako odesílatel uvede na žalobkyně. Je zcela irelevantní, zda je jako odesílatel na CMR listu uvedena žalobkyně jakožto prodávající nebo VZ Corporation jakožto pořizovatel zboží. Že zboží pořídil deklarovaný odběratel, prokazují i potvrzené dodací listy a potvrzení deklarovaného odběratele na CMR listech. Tvzení žalovaného, že zboží bylo vyloženo na Slovensku, neodpovídá předloženým dokladům, neboť všechny dodávky byly uskutečněny do Polska. Názor žalovaného, že obchodování s maďarskou společností nevylučuje dodání zboží do jiného členského státu, ale v tom případě má být žalobkyně obezřetnější a zabývat se podrobnostmi daných obchodů, je rozporuplné.
21. Pokud jde o společnost HEDONIS Sp z o.o. (dále jen „Hedonis“), je žalobkyně přesvědčena, že uvedení této společnosti na CMR listech dostatečně vysvětluje celá odpověď maďarské finanční správy, podle které VZ Corporation zboží od žalobkyně později přeprodala společnosti Hedonis. To odpovídá tvrzení žalobkyně, že se jednalo o třístranný obchod. Maďarská finanční správa také potvrdila uskutečnění dodávek mezi žalobkyní a VZ Corporation. To žalovaný zcela opomíjí. I svědek Z. V. uvedl, že VZ Corporation zboží dále obchodovala. Proto tato společnost nepotřebovala žádné sklady ani prostory, zaměstnance či přepravní vozidla. Žalovaný z odpovědi maďarské finanční správy vyzdvihuje irelevantní skutečnosti, například že správce daně nemohl provést výslech jednatele, neboť nemá v

maďarsku registrovanou adresu, aniž by zohlednil že český správce daně výslech nepožadoval a jednatele VZ Corporation vyslechl. Stejně tak žalovaný disponoval bankovními výpisy, ale současně uváděl, že maďarský správce daně nemá k platbám doklady. Žalobkyně shrnuje že zjištění z mezinárodního dožádání nijak nezpochybnují deklarovaného odběratele jako skutečného pořizovatele zboží. Irelevantní je i informace, že společnost Hedonis údajně sídlila na virtuální adrese, neboť taková sídla jsou zcela běžná, i informace že správce daně neměl v době dožádání s touto společností kontakt nebo že nepodala souhrnná hlášení za jiná období než nyní řešené.

22. Uzavření kupní smlouvy mezi žalobkyní a deklarovaným odběratelem bylo prokázáno předloženými písemnými objednávkami podepsanými oběma stranami. Je irelevantní, jak se nazývá dokument, na jehož základě došlo k uzavření kupní smlouvy. Žalovaný v napadeném rozhodnutí také překvapivě uvádí, že údajně rovněž panují pochybnosti, zda se vůbec jednalo o přeshraniční dodávku. To je nový závěr, s nímž měl žalovaný žalobkyni seznámit a umožnit jí, aby se k němu vyjádřila a případně navrhla další důkazní prostředky, což neučinil. Žalovaný navíc nemá pro tento závěr žádný podklad. Tento názor žalovaného vyvrací předložená objednávka, v níž je výslovně uvedeno, že „zboží je určeno pro prodej mimo území ČR“.

Vyjádření žalovaného

23. Žalovaný ve vyjádření odkázal na napadené rozhodnutí. Správce daně zejména ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 10. 2. 2017 kvalifikovaně vyjádřil vzniklé pochybnosti o oprávněnosti uplatnění osvobození od daně při dodání do jiného členského státu, a tudíž unesl své důkazní břemeno. Žalovaný odkazuje na obsah této výzvy. Bylo v zájmu žalobkyně, aby si opatřila podklady, které mohou prokázat její tvrzení. Povinností správce daně není prokázat, jaký je skutečný stav věci oproti deklarovanému stavu. Žalovaný nebyl povinen ani prokázat, že zboží bylo v jiném členském státu dodáno neplátcí daně, resp. osobě, pro niž by pořízení zboží nebylo předmětem daně při pořízení.
24. Žalobkyně své důkazní břemeno neunesla. Pokud disponovala nedostatečně průkaznou dokumentací, měla možnost prokázat dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 odst. 5 zákona o DPH, této možnosti však nevyužila. Výsledky mezinárodních dožádání potvrdily oprávněnost pochybností správce daně. Žalovaný žalobkyni nekladl k tíži, jakým způsobem deklarovaní odběratelé komunikují se správcem daně či plní své daňové povinnosti. Tyto informace představovaly další pochybnost o průběhu intrakomunitárních dodání. Provedení mezinárodního dožádání ve vztahu ke společnosti Stefarez nebylo povinností správce daně a ani to nebylo zapotřebí, neboť správce daně vyslechl 2 svědky, kteří měli za tuto společnost jednat. Provedení mezinárodního dožádání by tak bylo nadbytečné. Závěr, že M. O. u odběratele MO Trade vystupoval pouze formálně, plyne ze zjištění polského správce daně a je logický. Na tom nic nemění, že tento odběratel byl podnikající fyzickou osobou, neboť „nastrčení“ M. O. nic nebránilo.
25. Žalovaný se nedopustil nezákonného rozšiřování důkazního břemene. Pouze požadoval, aby žalobkyně prokázala dodání zboží deklarovaným odběratelům.
26. Právě proto, že je v zahraničním obchodu běžné, že v místě vykládky není provozovna odběratele, byla žalobkyně povinna zajistit si dostatek důkazů k doložení splnění podmínek pro osvobození od daně a neměla se spokojit s doklady, které vykazovaly nesrovnalosti a na kterých figurují jiné subjekty. Žalobkyně přehlídí, že pro uznání nároku na osvobození od

DPH při dodání do jiného členského státu musí být kumulativně splněny tři hmotněprávní podmínky (včetně dodání osobě registrované k dani v jiném členském státu). To nelze marginalizovat tvrzením, že v místě vykládky nemusí být provozovna odběratele.

27. Ve vztahu ke společnosti **Stefarez** žalovaný uvádí, že výpovědi svědků byly obecné a neurčité a v případě konkrétních odpovědí si svědci často protirečili. Výpovědi tedy neodstranily pochybnosti vyplývající z předložených listin. Žalobkyně fakticky nesouhlasí s hodnocením výpovědí, ale konkrétní závěry žalovaného o rozpornosti výpovědí vůbec nezpochybňuje. Žalovaný žalobkyni nekladl k tíži, že se výsledků neúčastnila.
28. Svědecká výpověď Z. V. ve vztahu ke společnosti **VZ Corporation** založila další pochybnosti. Uvedl-li žalovaný v napadeném rozhodnutí, že panují pochybnosti, zda se vůbec jednalo o přeshraniční dodávku, nejde o překvapivý závěr, neboť již na s. 41 a násl. zprávy o daňové kontrole správce daně shrnul, co vyplývalo z výpovědi Z. V. (zejména, že VZ Corporation přebrala zboží v Kolíně a pak jej teprve sama svým jménem prodala). Žalovaný tuto skutečnost pouze zdůraznil k dokreslení celkově značně pochybného příběhu o sporných transakcích. Nešlo o novou právní kvalifikaci.
29. Žalobkyně argumentovala třístranným obchodem (ve vztahu ke Stefarez a VZ Corporation) bez bližšího vysvětlení, doložení konkrétních účastníků třístranného obchodu a souvisejících dokumentů. Žalobkyně se pouze domnívala, že šlo o třístranný obchod a snažila se tím vysvětlit nejasnosti ohledně třetích subjektů uvedených na předložených dokladech. Současně nadále tvrdila, že tyto subjekty nezná, případně že se společností Hedonis obchodovala samostatně. Odkazem na třístranný obchod žalobkyně neosvětlila, proč na CMR listech u dodávek VZ Corporation nefiguruje jako odesílatel. Sama žalobkyně v odvolání uznala, že pro posouzení splnění podmínek pro osvobození od daně není režim třístranného obchodu relevantní.
30. Správce daně správně posuzoval dobrou víru žalobkyně, přičemž dospěl k závěru, že v dobré víře být nemohla. Nesrovnalosti v CMR listech musely být žalobkyni známy nejpozději po ukončení přepravy. Žalobkyně však od svých odběratelů nepožadovala vysvětlení údajů o odlišných subjektech na CMR listech. Na údaje uvedené v CMR listech daňové orgány nenahlížely izolovaně, ale vycházely i z dalších předložených dokladů a z informací získaných z mezinárodních dožádání. Žalovaný zdůrazňuje, že pokud si žalobkyně byla vědoma, že na předložených CMR listech a dalších dokladech jsou uvedeny subjekty odlišné od odběratelů, minimálně si měla zjistit další informace o skutečných odběratelích a místech dodávek a požadovat příslušná vysvětlení. To, že takto nepostupovala, svědčí o jejím neobezřetném chování.
31. Žalovaný též nesouhlasí se závěrem, že řádně nehodnotil všechny předložené důkazy a nepostupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Úvahy žalovaného jsou přezkoumatelné a nikoli libovolné či selektivní. Daňové orgány hodnotily bankovní výpisy i dodací listy. S odkazy na judikaturu žalovaný připomíná, že hodnocení důkazů může být důvodem pro zrušení rozhodnutí, pouze pokud vykazuje natolik závažná pochybení, že mají vliv na zákonnost rozhodnutí. Soudu nepřisluší přehodnocovat myšlenkovou úvahu správce daně, pokud vzal v úvahu všechny podstatné skutečnosti a logicky z nich dovozuje závěr odpovídající zákonu.
32. K návrhu na ověření obchodních vztahů odběratelů žalobkyně a společností na CMR listech se žalovaný vyjádřil v bodě 116 napadeného rozhodnutí. Nejednalo se o nezákonné odmítnutí důkazního prostředku. Žalobkyni tížilo důkazní břemeno. Svým návrhem

fakticky požadovala, aby za ni správce daně plnil důkazní povinnost. Mezinárodní výměna informací v rámci správy daní nebyla zavedena proto, aby umožnila daňovým subjektům získat dodatečné důkazy, které si měly samy dříve zajistit, aby doložily splnění podmínek pro přiznání osvobození. Žalovaný dodává, že pokud bylo mezinárodní dožádání ve vztahu k třetímu subjektu uvedenému na CMR listu provedeno (Hedonis) a vyplynula z něj nějaká zjištění v neprospěch žalobkyně, označuje je žalobkyně za irelevantní.

33. O korespondenční nahlížení do spisu požádala žalobkyně až po pravomocném skončení odvolacího řízení, tudíž se nemůže jednat o vadu s vlivem na zákonnost napadeného rozhodnutí (ostatně ani žalobkyně netvrdí, jak měla být dotčena na svých právech). Odpověď polského správce daně byla žalobkyni poskytnuta již dříve, proto ji žalovaný žalobkyni v souladu s její žádostí nezaslal.
34. Žalovaný potřebu zabývat se dobrou vírou zdůvodnil v bodu 117 napadeného rozhodnutí. Žalobkyně přes objektivní skutečnosti postupovala neopatrně. Samotné prověření v systému VIES nezakládá dobrou víru ohledně skutečnosti, že zboží bylo skutečně dodáno deklarovanému odběrateli. Žalovaný rekapituluje skutečnosti, které svědčí o tom, že žalobkyně nemohla být v dobré víře. K nebezpečnosti žalobkyně se správce daně vyjadřoval již ve výsledku kontrolního zjištění. Není tedy pravda, že by žalobkyně neměla možnost se k této otázce vyjádřit. V odvolání aplikaci dobré víry i její vyhodnocení zpochybňovala. Žalobkyně směšuje dobrou víru v dostatečnost a průkaznost podkladů k prokázání hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH a dobrou víru, že se neúčastní daňového podvodu.
35. Jelikož žalobkyně neprokázala splnění podmínek § 64 zákona o DPH, je třeba dodání zboží odběratelům Stefarez a PHU Drabex považovat za tuzemské zdanitelné plnění, a proto je nutné z těchto plnění odvést daň na výstupu. Tento závěr podporuje judikatura NSS (viz rozsudek ze dne č. j. 8 Afs 14/2010-195, a rozsudek ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 48/2016-92, bod 28).
36. K námitce rozporu § 64 zákona o DPH a čl. 138 směrnice o DPH žalovaný uvádí, že podmínka pro přiznání osvobození od daně, aby bylo zboží dodáno osobě registrované k dani, není v rozporu se směrnicí. K tomu odkázal na rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015-30. Rozlišení osob povinných k dani podle obratu na plátce a neplátce v českém právu, jakož i osoby registrované a neregistrované v jiném členském státu, není v rozporu se směrnicí, která v čl. 282 a násl. umožňuje zavedení režimu pro malé podniky, aby nemusely být plátci DPH. Nelze proto dospět k závěru, že by podmínka pro přiznání osvobození od daně, aby bylo zboží dodáno osobě registrované k dani, byla v rozporu se směrnicí. NSS v citovaném rozsudku vysvětlil, z jakého důvodu je taková podmínka žádoucí, a rozpor se směrnicí neshledal.

Žalovaný dále vyjadřuje nesouhlas s aplikací závěrů rozsudku SDEU *Kemwater* a rozsudku NSS *Vymětalik* při posuzování hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu. Současně žalovaný navrhl přerušit řízení do pravomocného rozhodnutí o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 17. 2. 2022, č. j. 55 Af 48/2020-61 (jímž soud zrušil napadené rozhodnutí v jiné žalobkynině věci s odkazem na rozsudek SDEU *Kemwater*), případně předložit předběžnou otázku SDEU.

Replika žalobkyně

37. Žalobkyně opakuje, že správce daně neunesl důkazní břemeno. Výrok výzvy k odstranění pochybností neodpovídá jejímu odůvodnění. Odkaz žalovaného na výzvu k odstranění pochybností není relevantní, neboť za odůvodnění platebního výměru se považuje zpráva o daňové kontrole, nikoli výzva k odstranění pochybností. Pokud žalovaný tvrdí, že se jednalo o tuzemská zdanitelná plnění, musel takovou skutečnost prokázat. Odkaz na rozsudek NSS č. j. 9 Afs 48/2016-92 není přílehlavý, neboť řešil jinou skutkovou situaci (CMR listy nebyly kompletní a zboží bylo přepraveno do zcela jiného členského státu). Žalovaný dezinterpretuje výsledky dožádání od maďarského správce daně ve vztahu k VZ Corporation. Odpověď polské finanční správy ke společnosti MO Trade žalovaný žalobkyni dosud nezaslal, ačkoli mu muselo být zřejmé, že ji požadovala pro přípravu žaloby. Žalobkyně opakuje nesouhlas s hodnocením výpovědi svědků M. D. a Š. K. Není pravda, že by daňové orgány vyvinuly „veškerou snahu“ k provedení výslechu svědka R. K. (z informací získaných v průběhu daňového řízení vyplynulo, že se zdržuje v Praze, nikoli na Slovensku; zajištění výslechu prostřednictvím mezinárodních dožádání tak bylo zjevně bezpředmětné). Z vyjádření žalovaného plyne, že se nemůže rozhodnout, zda dodání pro VZ Corporation bylo prokázáno, nebo zda šlo podle žalovaného o tuzemskou transakci pro VZ Corporation. Oba závěry se přitom vzájemně vylučují. Žalobkyně nerozumí tomu, proč jí žalovaný klade k tíži neprokázání její argumentace třístranným obchodem, neboť to je daňově relevantní pro prostřední osobu, nikoli pro prodávajícího (žalobkyni). Nadto třístranný režim vyplývá z předložených dokladů a výpovědi svědka Z. V. Žalovaný hodnotil bankovní výpisy izolovaně, nikoli v kontextu dalších důkazních prostředků. Jde o projev nezákonné selekce důkazů. Ve vztahu k dobré víře žalobkyně uvádí, že z vyjádření žalovaného není zřejmé, ve vztahu k čemu (ne)měla žalobkyně být v dobré víře (zda ohledně skutečnosti, že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli, či ohledně toho, že prokáže naplnění podmínek pro osvobození nebo ohledně dostatečnosti a průkaznosti podkladů).
38. Žalobkyně nesouhlasí s názorem žalovaného, že nemají být aplikovány závěry rozsudku ve věci *Vymětalík*. Nesdílí ani názor, že by se rozsudek *Kemwater* odchyloval od ustálené judikatury SDEU. Podle žalobkyně není důvod pokládat předběžnou otázku SDEU. Judikatura NSS, na kterou odkazuje žalovaný, není ustálená. Neexistuje žádná judikatura, která by prokazatelně intrakomunitární plnění umožňovala překlasifikovat na tuzemské plnění a vybrat českou DPH. V takovém případě dochází k porušení zásady neutrality DPH, ale i zásady místa určení. Žalobkyně předložila množství důkazů, které prokazují skutečného odběratele. Žalovaný je však ignoruje nebo účelově zpochybňuje. Žalobkyně prokázala, že skutečným pořizovatelem byl deklarovaný odběratel. Závěrem žalobkyně vyjádřila nesouhlas s přerušením řízení. Návrh považuje za obstrukční jednání žalovaného ve snaze oddálit rozhodnutí ve věci.

Další vyjádření účastníků řízení

39. Podle žalovaného žalobkyně nerozumí otázce rozložení důkazního břemene. Správce daně není povinen prokázat, že se plnění neuskutečnilo tak, jak tvrdí daňový subjekt, ani jak se uskutečnilo. Správce daně formuloval obdobné pochybnosti i za jiná zdaňovací období. Žalobkyně proto nemá pravdu, tvrdí-li, že má stejným způsobem zdokumentovány jiné dodávky řepkového oleje, které daňové orgány nezpochybnilly. Žalovaný neměl k dispozici žádné informace, kde by se mohl svědek R. K. nacházet. Žalobkyně vytrhává jednotlivá vyjádření žalovaného z kontextu.
40. Žalovaný uvádí, že rozsudek *Vymětalík* nelze brát jako judikurní východisko pro další případy. Žalovaný již dříve poukázal na rozsudky NSS, v nichž se soud zabýval

osvobozením od daně při dodání zboží do jiného členského státu, aniž by aplikoval závěry rozsudku ve věci *Kemwater* či ve věci *Vymětalík*. Ačkoliv byly tyto rozsudky vydány až poté, co byl vydán rozsudek ve věci *Vymětalík*, NSS rozhodoval v souladu s dlouhodobě ustálenou judikaturní praxí, která zde byla před vydáním rozsudku ve věci *Vymětalík*. Žalovaný upozorňuje na další argumenty, které dle jeho názoru svědčí závěru, že v dané věci nelze aplikovat závěry rozsudku *Kemwater*. Závěrem žalovaný soudu navrhl přerušit řízení do okamžiku rozhodnutí SDEU o předběžné otázce ve věci *B2 Energy*, C-676/22.

41. Ve vyjádření ze dne 7. 2. 2023 žalobkyně uvedla, že daňové orgány nerozporovaly například dodávky společnosti POW-EN a.s. V žalobě uplatnila i argumentaci proti aplikaci rozsudku NSS č. j. 8 Afs 14/2020-195 na projednávanou věc. Žalovaný se účelově snaží odmítnout skutečnosti vyplývající z dožádání maďarského správce daně (tedy že společnost VZ Corporation pořídila zboží od žalobkyně a to předprodala společnosti Hedonis). Maďarská finanční správa potvrdila i adresu doručení zboží (Area Wratislavia-Bio Monopolwa 4, Wroclaw PL). Dodání VZ Corporation potvrdil i svědek Z. V. Skutečnost, že se nepodařilo a vyslechnout svědka R. K., nelze klást k tíži žalobkyni. K roli M. O. u odběratele MO Trade odkazuje žalobkyně na svou předcházející argumentaci. Žalobkyně odmítá pravdivost či relevanci ostatních vyjádření žalovaného. Žalobkyně je nadále přesvědčena, že předložila a navrhla dostatečné důkazní prostředky k prokázání dodání zboží deklarovaným dodavatelům. Pro případ, že by se soud s tímto názorem neztotožnil, měl by aplikovat rozsudky *Kemwater* a *Vymětalík*.
42. V podání označeném „vyjádření k judikатурnímu vývoji“ žalobkyně vyjadřuje nesouhlas s právním názorem vysloveným v rozsudcích NSS ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 241/2022-115, a č. j. 1 Afs 53/2023-76, které byly vydány v jejich obdobných věcech. NSS pochybil, pokud dospěl k závěru, že závěry rozsudků *Kemwater* a *B2 Energy* nebylo možno v těchto věcech aplikovat. Tyto závěry jsou nadto v rozporu také s ústavním zákazem extenzivního výkladu daňového práva (nálezn Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05). Konkrétně namítla, že z rozsudku ve věci *B2 Energy* plyne, že správní orgány či soudy musejí zkoumat možnost tzv. alternativního odběratele. NSS posoudil penzum žalobkyní předložených dokladů chybně. Podklady totiž postačovaly pro posouzení, zda zboží nebylo dodáno alternativnímu odběrateli. Pokud je výklad zastávaný vyšším soudem v rozporu s právem EU, musí se od něj soud odchýlit. Žalobkyně poukazuje na rozsudek NSS ze dne 13. 6. 2024, č. j. 7 Afs 238/2021-73, jenž naopak respektoval rozsudek *B2 Energy* a navazující rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2024, č. j. 4 Afs 291/2021-84.
43. V podání ze dne 25. 7. 2024 žalovaný reaguje na rozsudky NSS 1 Afs 241/2022-115, č. j. 1 Afs 53/2023-76, a ze dne 15. 7. 2024, č. j. 10 Afs 64/2023-98, vydané v jiných věcech žalobkyně. Napadené rozhodnutí ob stojí i po rozsudku SDEU ve věci *B2 Energy*. Ani judikatura NSS není s tímto rozsudkem v rozporu. Stěžejní je, že žalobkyně ani při vědomí závěrů SDEU a NSS netvrdí konkrétní indicie, které by mohly ze spisového materiálu vyplývat a ukazovat na osobu odlišnou od deklarovaného odběratele. Z judikatury NSS také vyplývá, že je nedůvodná žalobní argumentace stran neprovedení mezinárodního dožádání ve vztahu ke třetím subjektům uvedeným na dokladech.

Jednání soudu

44. Při jednání soudu dne 28. 1. 2025 účastníci řízení setrvali na svých procesních stanoviscích.
45. Žalobkyně zdůraznila, že daňové řízení probíhalo v době, kdy nebylo možno prokázat splnění podmínek pro osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu jinak než

prokázáním, že zboží bylo doručeno odběrateli uvedenému na daňových dokladech. Tento náhled však doznal četných změn. Stejně je v tomto zejména rozsudek *B2 Energy*. Napadené rozhodnutí nemůže obstát, neboť žalovaný nezkoumal veškeré indicie, které spis obsahoval. Projednávaná věc je z hlediska skutkového velmi podobná věci *B2 Energy*, ve které bylo předloženo podobné penzum důkazů. Žalobkyně již netrvá na deklarovaných odběratelích. U společnosti Stefarez vedou indicie ke společnostem GPR-Omega nebo V + V Coop. V souvislosti s tímto odběratelem žalobkyně poukázala věci vedené u zdejšího soudu sp. zn. 55 Af 48/2020 a 54 Af 12/2024, v nichž bylo žalovanému uloženo, aby doplnil dokazování, na jehož základě byli zjištěni skuteční odběratelé. U společnosti MO Trade vedou indicie ke společnosti Harmony Partner, což prokazují polské doklady řady KW a WZ. U VZ Corporation vedou indicie k polské společnosti Wratislawia Bio Diesel, což je rafinérie zpracovávající řepkový olej. Žalobkyně k dotazu soudu upřesnila, že argumentaci o existenci indicí ukazujících na tzv. alternativní odběratele uplatňuje vedle původní žalobní argumentace, podle které prokázala dodání deklarovaným odběratelům. Obě argumentace ob stojí vedle sebe, neboť jsou-li vyvráceni deklarovaní odběratelé, musí se zkoumat, zda indicie nevedou k deklarovanému odběrateli.

46. Žalovaný poukázal na rozsudek č. j. 1 Afs 241/2022-115, podle kterého daňové subjekty nemohou své nároky uplatňovat alibisticky podle toho, jak se řízení vyvíjí. Nelze současně tvrdit, že zboží bylo dodáno deklarovaným odběratelům, a pro případ, že by to nebylo prokázáno, požadovat posouzení věci optikou rozsudku *B2 Energy*.
47. Soud neprováděl dokazování, neboť veškeré navržené důkazy jsou součástí správního (daňového) spisu. Seznámení se s obsahem správního spisu podle judikatury nevyžaduje provádění dokazování (srov. např. rozsudek NSS ze dne 14. 5. 2015, č. j. 7 As 83/2015-56, nebo ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS).

Splnění procesních podmínek

48. Soud ověřil, že žalobu podala včas osoba k tomu oprávněná a žaloba splňuje i všechny ostatní formální náležitosti na ni kladené. Proto ji věcně projednal. 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.).

Posouzení žaloby

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

49. Předmětem posuzované věci je otázka, zda žalobkyně splnila podmínky pro osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu.
50. 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.
51. Podle čl. 14 směrnice o DPH se dodáním zboží rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastníkem.

52. Zrcadlovou transakci, tedy pořízení zboží uvnitř Společenství, definuje čl. 20 téže směrnice, podle kterého se pořízením zboží uvnitř Společenství rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořizovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich do jiného členského státu než státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží.
53. Na vnitrostátní úrovni je osvobození dodání zboží do jiného členského státu od DPH vymezeno v § 64 odst. 1 zákona o DPH, podle kterého ve znění účinném pro posuzovanou věc bylo osvobozeno od daně s nárokem na odpočet „[d]odání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, [...] s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně“. Pro úplnost lze dodat, že požadavek na registraci pořizovatele k DPH byl v době uskutečnění sporných plnění formální podmínkou, jejíž nenaplnění nemohlo být jediným důvodem pro odepření osvobození od DPH [viz např. rozsudek *VSTR*, body 51 a 52; srov. čl. 138 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH ve znění směrnice Rady (EU) 2018/1910, který stanoví požadavek na registraci jako podmínku hmotněprávní; k provedení novelizace směrnice do zákona o DPH došlo s účinností od 1. 9. 2020]. V nyní posuzované věci ovšem nebylo osvobození od DPH odepřeno z důvodu nesplnění uvedeného formálního požadavku (všichni deklarovaní odběratelé byli v rozhodné době registrovaní k DPH v jiném členském státě). Žalobkyněna námitka rozporu § 64 odst. 1 zákona o DPH se směrnicí o DPH proto míří mimo nosné důvody napadeného rozhodnutí.
54. Dodání zboží vymezuje § 13 odst. 1 zákona o DPH shodně jako směrnice o DPH jako převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Odstavec 2 téhož ustanovení pak doplňuje, že dodáním zboží do jiného členského státu se pro účely tohoto zákona rozumí dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.
55. Výkladem výše citovaných ustanovení směrnice o DPH se opakovaně zabýval Soudní dvůr, který setrvale judikuje, že „[o]svobození dodání zboží uvnitř Společenství od DPH lze uplatnit pouze tehdy, [1] jestliže právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, [2] jestliže dodavatel prokáže, že uvedené zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu a [3] opustilo-li toto zboží v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy fyzicky území členského státu dodání“ (rozsudek SDEU ze dne 9. 10. 2014, C-492/13, *Traum*, bod 24, viz též např. rozsudek *Teleos*, bod 42).
56. Dále je třeba zdůraznit, že převedení práva nakládat se zbožím jako vlastník na odběratele „sam[o] o sobě nepostačuje k závěru, že první dodání představuje dodání uvnitř Společenství. Nelze totiž vyloučit, že druhý převod práva nakládat se zbožím jako vlastník se může rovněž uskutečnit na území členského státu prvního dodání a to předtím, než dojde k přepravě uvnitř Společenství. V takovém případě pak již přepravu uvnitř Společenství nelze tomuto dodání přičítat“ (rozsudek *Euro Tyre Holding*, body 32 a 33, viz též rozsudek *VSTR*, bod 33).
57. 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 nabytí právo disponovat se zbožím jako vlastník. Za účelem správného určení takového místa je vždy třeba posoudit všechny zvláštní okolnosti. Teprve pak je možné identifikovat, které dodání splňuje všechny podmínky stanovené pro dodání uvnitř EU (viz

také body 104 a 105 rozsudku NSS ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176, který navazuje na rozsudek Soudního dvora ze dne 19. 12. 2018, C-414/17, *Arex*).

Kemwater, B2 Energy a navazující judikatura

58. Mezi účastníky se v průběhu soudního řízení rozhořel spor ohledně možnosti aplikace právních závěrů v rozsudcích SDEU a rozšířeného senátu NSS ve věci *Kemwater* na případ žalobkyně. Již v žalobě žalobkyně stručně zmínila, že závěry žalovaného jsou „předčasné“ s ohledem na rozsudek SDEU *Kemwater* a rozsudek *Vymětalík*, na což žalovaný (a posléze i žalobkyně) reagoval rozsáhlými právními polemikami zohledňujícími i navazující judikaturu NSS, zdejšího soudu a konečně i SDEU.
59. V mezidobí však SDEU rozhodl ve věci *B2 Energy*. S ohledem na to již nebylo třeba, aby se soud podrobně vypořádával s rozsáhlou argumentací žalobkyně a žalovaného, která se týká použitelnosti závěrů plynoucích z rozhodnutí *Kemwater* na osvobození od daně při dodání do jiného členského státu. Rozsudek ve věci *B2 Energy* totiž na tuto otázku odpovídá a zdejší soud je povinen jeho závěry respektovat. Rovněž tím odpadly důvody, pro které účastníci navrhovali přerušování řízení, případně položení předběžné otázky SDEU. Soud se jimi proto již nezabýval.
60. SDEU v rozsudku *B2 Energy* rozhodl, že dodavateli usazenému v členském státě, který dodal zboží do jiného členského státu, je třeba odeprít nárok na osvobození od DPH, „pokud tento dodavatel neprokázal, že zboží bylo dodáno příjemci, který má v posledně uvedeném členském státě postavení osoby povinné k dani, a pokud s ohledem na skutkové okolnosti a na informace poskytnuté dodavatelem nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že tento příjemce toto postavení měl“. SDEU tak vztáhnul možnost prokázat jiného dodavatele v postavení osoby povinné k dani při uplatnění nároku na odpočet DPH přiměřeně také na podmínky osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu odběrateli v postavení osoby povinné k dani (viz rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 241/2022-115, bod 33).
61. V bodě 22 rozsudku ze dne 20. 8. 2024, č. j. 10 Afs 216/2023-83 (který se týkal přímo žalobkyně), NSS shrnul, že závěry SDEU vyslovené ve věci *B2 Energy* nelze číst tak, že by měly ovlivnit výsledek všech řízení o osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu. Nelze totiž umožnit, aby daňové subjekty své nároky uplatňovaly alibisticky – aby tvrdily a prokazovaly, že zboží dodaly tvrzeným odběratelům, a zároveň požadovaly, aby pro případ neunesení důkazního břemene soud uplatnil závěry rozsudků *Kemwater* a *B2 Energy* (shodné závěry vyslovil NSS i v jiném rozsudku týkajícím se žalobkyně – č. j. 1 Afs 241/2022-115, na který při jednání upozornil i žalovaný). V nynější věci se přitom v daňovém ani v soudním řízení neobjevila žádná konkrétní indicie, která by poukazovala na osobu odlišnou od deklarovaných odběratelů.
62. Obdobně jako v rozsudku č. j. 10 Afs 216/2023-83 ani v nynější ve 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 o jednalo o skutečné odběratele. Stejně tak měla dostatek času, aby poskytla důkazy (byť i sadu nepřímých důkazů), které by takovou argumentaci podepřely. Mohla např. kontaktovat

ny ní tvrzené společnosti a pokusit se zajistit důkazní prostředky o tom, že tyto společnosti skutečně zboží přijaly. Žalobkyně se však o to vůbec nepokusila a ani to netvrdí. Pouhou nepodloženou domněnkou, že by snad subjekty uvedené na předložených dokladech mohly být skutečnými odběrateli, nelze považovat za dostatečnou indicii ve smyslu rozsudku *B2 Energy* a navazující judikatury NSS. Takovou argumentaci již ostatně odmítl i NSS v souvisejících věcech týkajících se žalobkyně za obdobných skutkových a právních okolností. 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.

63. 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)“.
64. S argumentací žalobkyně, podle které se NSS odchytil od rozsudku *B2 Energy* (v rozsudcích ze dne č. j. 1 Afs 241/2022-115, a č. j. 1 Afs 53/2023-76), se již NSS 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 žalobkynině citovaných rozsudcích 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.
65. 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. Jak vyslovil NSS v rozsudku č. j. 10 Afs 64/2023-98, postup daňových orgánů, potažmo soudu není rozporný s ústavním zákazem extenzivního výkladu daňového práva, neboť se nejedná o rozšíření žalobkynina důkazního břemene nad rámec jí tvrzených skutečností; jde jen o to, že nelze přiznat nárok na osvobození určitých dodání od DPH, pokud žalobkyně neprokáže své tvrzení, že tato dodání pro to splňují zákonné podmínky (viz body 23 až 26 tohoto rozsudku).
66. Rozsudky NSS, s nimiž žalobkyně nesouhlasila, proto nejsou v rozporu s unijní ani českou judikaturou. Není dán žádný důvod, aby se od nich zdejší soud (ve smyslu žalobkynině odkazovaného rozsudku SDEU *Global Ink Trade*) odchyloval. SDEU podal ve věci *B2 Energy* vnitrostátním soudům právní posouzení, kterým jsou vázány s ohledem na prioritu unijního

práva. Toto právní posouzení judikatura plně respektuje. Vnitrostátní soudy však logicky nejsou a nemohou být vázány skutkovým posouzením ze strany SDEU, a to v první řadě proto, že SDEU, jak již bylo řečeno, poskytuje výklad právních, nikoli skutkových otázek. Aplikace právních závěrů SDEU na konkrétní případ (žalobkyně) je pak plně v rukou vnitrostátních soudů. To, že žalobkyně nesouhlasí se skutkovým posouzením podaným v jiných jejích věcech NSS (potažmo krajským soudem), nelze považovat za nerespektování právních závěrů vyslovených SDEU.

67. Dále nelze ani přehlédnout, že žalobkyně ani v nynější věci (obdobně jako ve zmíněných věcech posuzovaných NSS) 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 předložených listinách mohly být skutečnými odběrateli. Tato změna argumentace týkající se *skutkových* okolností působí dojem, 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 NSS již ve skutkové 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 přenesení důkazního břemene

68. 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).
69. 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.
70. 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).

71. 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.
72. 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.
73. 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).
74. 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).
75. Na základě zmíněné judikatury Soudního dvora pak NSS dovedl, že osvědčí-li daňový subjekt svoji dobrou víru ohledně faktického dodání zboží do jiného členského státu, jsou finanční orgány oprávněny neuznat jím nárokované osvobození od daně, pouze pokud prokážou zapojení daňového subjektu do podvodného jednání (viz rozsudky NSS č. j. 9 Afs 82/2019-42, bod 27, nebo č. j. 7 Afs 320/2018-42, bod 31).
76. V rozsudku ze dne 13. 10. 2021, č. j. 10 Afs 92/2021-67, NSS dále upozornil, že předložením prohlášení, že zboží již „bylo dodáno“ do jiného státu nedochází bez dalšího k obrácení důkazního břemene na správce daně. Soudní dvůr totiž ve věci *Teleos* nastolil určitou rovnováhu mezi zájmem členských států EU na boji s daňovými úniky a ochranou volného obchodu napříč členskými státy (srov. body 46 a 61 rozsudku *Teleos*). Důkazní břemeno proto na finanční orgány přechází až po splnění obou podmínek uvedených v bodu 7 daného

rozsudku. Ve zmíněném bodu 7 NSS konstatoval, že k úspěšnému uplatnění nároku na osvobození od DPH postačí, pokud dodavatel a) poskytl *prima facie* (prvotní, na první pohled myslitelný) důkaz o dodání zboží do jiného členského státu a zároveň b) byl v dobré víře ohledně toho, že zboží bylo skutečně přepraveno. Takovému dodavateli lze následně uložit povinnost doplatit DPH jen v případě, že daňové orgány unesou důkazní břemeno a prokážou, že dodavatel byl zapojen do daňového podvodu (srov. též rozsudek č. j. 8 Afs 78/2012-45, body 46 a 63).

77. 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).
78. 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).
79. 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.
80. 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).
81. 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).

Správce daně důvodně zpochybnil předložené doklady

82. 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 (dále předložila také dodací listy, průvodky výdejem materiálu, vážní lístky, CMR listy atd.). Důkazní břemeno tím přešlo na správce daně. Nelze ovšem souhlasit se žalobkyní, že by správce daně důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu neunesl, tedy

že by neprokázal důvodné pochybnosti o věrohodnosti, správnosti, přesvědčivosti a úplnosti předložených primárních dokladů.

83. 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.
84. Soud dále předesílá, že přestože níže hodnotí doklady a výpovědi ve vztahu k projednávané věci, nelze přehlédnout širší kontext sporu mezi žalobkyní a daňovými orgány. Pochybnosti o předložených dokladech (stejně jako zpochybnění možné dobré víry žalobkyně) se totiž nevyskytují pouze v tomto případě, ale také v dalších zdaňovacích obdobích (srov. rozsudky soudu ze dne 19. 11. 2024, č. j. 54 Af 13/2021-161, ze dne 19. 11. 2024, č. j. 55 Af 7/2021-129, ze dne 10. 10. 2024, č. j. 55 Af 48/2020-163, ze dne 19. 12. 2023, č. j. 43 Af 11/2021-91, ze dne 19. 12. 2023, č. j. 43 Af 25/2021-98, ze dne 7. 10. 2022, č. j. 55 Af 57/2020-90, ze dne 17. 3. 2023, č. j. 51 Af 1/2021-91, ze dne 29. 6. 2023, č. j. 43 Af 36/2019-120, aj.). Všechny jsou přitom obdobného rázu – neúplně vyplněné CMR listy či subjekty odlišné od deklarovaných odběratelů vyskytující se na CMR listech, vážních lístcích a dalších dokladech. Za této situace k založení důvodných pochybností postačí i nesrovnalosti nižší intenzity, jelikož je zřejmé, že se nejde o ojedinělá pochybení či nedostatky, ale že pochybnosti vzbuzuje dlouhodobá obchodní praxe žalobkyně. Stejně tak nemůže obstát žalobkynina argumentace, že se jedná jen o administrativní pochybení či nezkušené řidiče, kteří neumí správně vyplnit CMR list.
85. Správce daně své **prvotní pochybnosti** o správnosti a úplnosti předložených listin formuloval ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 10. 2. 2017, přičemž je následně, na základě dalších získaných informací, v průběhu daňového řízení ještě rozšiřoval a zpřesňoval.
86. V případě odběratele **Stefarez** šlo ve zdaňovacím období červen 2015 o dvě dodávky. Správce daně poukázal zejména na skutečnost, že ačkoli je na fakturách jako dodavatel uvedena žalobkyně a jako odběratel i konečný příjemce zboží Stefarez, na CMR listech je jako odesílatel uvedena žalobkyně, ale jako příjemce Stefarez, odštěpný závod, Kubelíkova 1244/42, Praha. Položka č. 24 „zboží obdržel“ nebyla v jednom případě vyplněna, ve dvou dalších případech (k jedné z dodávek byly předloženy dva CMR listy) bylo uvedeno GPR-OMEGA Kft (Győr), místo vykládky Héreg, Maďarsko, v kolonce „potvrzení pro celní úřad“ je otisk razítka Stefarez a jako dopravce je uveden Transportstav. Na maďarských vážních lístcích (Mérlegjegy) byly uvedeny společnosti V+V COOP Szövetkezet, Héreg a B&B Agrogabona Kft. K jedné z faktur byla doložena výdejka ze dne 30. 6. 2015 s uvedením dodavatele STARBRIHT s.r.o. a výdejka Váha Viking Group s.r.o. včetně otisku razítka Starbright označujícího výdej komodity. Na CMR listu k této faktuře je uvedeno místo nakládky Čáslav, přesto dle výpisu karet zásob – skladové pohyby snižovala žalobkyně na základě vydaného dodacího listu k této faktuře stav svých zásob (v Kolíně). Podle vyjádření žalobkyně byly v tomto zdaňovacím období kupní smlouvy uzavřeny ústně.
87. Ve vztahu k odběrateli **MO Trade** se jednalo v daném zdaňovacím období o jedenáct dodávek. Správce daně poukázal zejména na skutečnost, že ačkoli je na fakturách jako dodavatel uvedena žalobkyně a jako odběratel i konečný příjemce zboží MO Trade, položka č. 24 CMR listů předložených k fakturám není vyplněna. Jako místo vykládky je uvedeno Brenna, Gorecká 220, PL. Předložené polské vážní doklady řady KW vystavila HARMONY PARTNER sp. z o.o. (dále jen „Harmony Partner“) Na dokladech řady WZ je jako dodavatel označen Panco Sp. z o.o., jako příjemce Harmony Partner. Podle vyjádření žalobkyně byly

v tomto zdaňovacím období kupní smlouvy uzavřeny ústně. Z informací polské daňové správy získaných v rámci mezinárodní výměny vyplynulo, že deklarovaný odběratel neměl znalosti a zkušenosti nezbytné k provozování obchodní činnosti, ani finanční kapacity. Ve fakturovaných dodáních jednal pan M. O. jako *missing trader*.

88. U odběratele **VZ Corporation** (ve zdaňovacím období červen 2015 šlo o dvanáct dodávek) správce daně poukázal na to, že ačkoli je na fakturách jako dodavatel uvedena žalobkyně a jako odběratel i konečný příjemce zboží VZ Corporation, na CMR listech je jako odesílatel uveden VZ Corporation, jako příjemce Hedonis, v položce č. 24 otisk razítka LOGISTYK Bazy Magazynowej, místo vykládky zboží Area Wroclawia – BIO, v položce „potvrzení pro celní úřad“ otisk razítka VZ Corporation. Na CMR listech se tedy žalobkyně vůbec nevyskytuje. Na polských dokladech řady KW se rovněž vyskytují subjekty odlišné od deklarovaného odběratele (Wroclawia – BIO, Paradise Wroclaw, Fantin, Wroclaw). Podle objednávky ze dne 4. 6. 2015 mělo být do 30. 6. 2015 deklarovanému odběrateli dodáno 200 netto t řepkového oleje. Podle faktur bylo v červnu 2015 dodáno 309,38 t řepkového oleje.
89. 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 dalších dokladech totiž zpochybňuje, že obchodní transakce proběhla skutečně tak, jak žalobkyně tvrdí – tedy že deklarovaní odběratelé jsou skutečnými. Žalobkyněna vyjádření ohledně způsobu uzavírání smluv (zpravidla toliko ústně) či zjištění z mezinárodního dožádání vzbuzovala další pochybnosti o skutečném průběhu transakcí.
90. 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.
91. Již na tomto místě tedy není možné přisvědčit tvrzení žalobkyně, že finanční orgány své pochybnosti dovozovaly zejména z toho, že na CMR listech jsou subjekty odlišné od deklarovaného odběratele a většinou nebyla vyplněna položka č. 24, ale jejich pochybnosti byly založeny i na nesrovnalostech vyplývajících z dalších předložených podkladů a mezinárodních dožádání.
92. S výše popsanými pochybnostmi správce daně byla žalobkyně seznámena a byla jí dána příležitost je vysvětlit a doložit, že obchodní transakce proběhly tak, jak deklarovala, a že hmotněprávní podmínky pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu byly splněny.

Dodání zboží odběratelům Stefarez a MO Trade žalobkyně neprokázala

93. Ve shodě se svými dalšími rozsudky ve věcech žalobkyně a souvisejícími rozsudky NSS dospěl i v nynější věci k jednoznačnému závěru, že žalobkyně ve vztahu deklarovaným odběratelům **Stefarez a MO Trade** podmínku pro osvobození od daně spočívající v dodání zboží osobě povinné k dani v jiném členském státu neprokázala. K odběrateli **VZ Corporation** se soud vyjádří níže samostatně. Žalobní argumentace je v tomto směru velmi obecná a v zásadě je založena na subjektivním přesvědčení žalobkyně, že kombinace faktur, bankovních výpisů, CMR listů, dalších listinných dokladů a výpovědí svědků byla

dostatečným a bezrozporným souborem důkazů, který prokázal splnění podmínek pro osvobození od DPH. Tomuto tvrzení však nebylo možné přisvědčit.

94. Ve shodě se žalovaným soud poukazuje na skutečnost, že na předložených CMR listech se vyskytují v položkách „zboží obdržel“ subjekty odlišné od tvrzených odběratelů, příp. není tato položka vyplněna vůbec, to stejné platí o položce „příjemce“. 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.
95. Zmíněné nesrovnalosti neodstranila ani výpověď dispečera přepravce svědka R. 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.
96. Absence potvrzení obdržení zboží v položce č. 24 CMR listů deklarovaným odběratelem, resp. potvrzení cizím subjektem, oslabuje výpovědní hodnotu tohoto důkazního prostředku. 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.
97. 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).

98. Lze shrnout, že v daňovém řízení proti tvrzení žalobkyně, že skutečným odběratelem byli deklarovaní odběratelé, stála celá řada přetrvávajících, nikdy přesvědčivě nevysvětlených a zásadních pochybností plynoucích z předložených dokladů (neuvedení žalobkyně na CMR listech, nejasnosti na vážných lístcích a průvodkách výdejem, uvedení odlišných subjektů na těchto dokladech či neúplnost dodacích listů) a mezinárodní výměny informací.
99. Za této situace je nutno souhlasit s žalovaným, že žalobkyně nevyvrátila pochybnosti správce daně a neprokázala, že zboží dodala deklarovaným odběratelům Stefarez a MO Trade. 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, ale upozaďuje ty, z nichž vyplývají zásadní pochybnosti o jejích tvrzeních, a jichž je naprostá většina. Znova je třeba zdůraznit, že žalobkyně žádným vyjádřením ani provedeným důkazem neodstranila ani iniciální pochybnosti plynoucí již z předložených dokladů.
100. Soud dále zdůrazňuje, že se žalobkyně v žalobě ve vztahu k jednotlivým deklarovaným odběratelům zaměřila na dílčí vyjádření daňových orgánů obsažená v napadeném rozhodnutí, případně zprávě o daňové kontrole, aniž by se však jakkoli věrohodně alespoň pokusila vyvrátit zjištěné pochybnosti vyplývající z předložených daňových orgánů.
101. Uvádí-li žalobkyně, že společnost **Stefarez** potvrdila dodání zboží na dvou ze tří předložených CMR listů, není to pravda. Razítko společnosti Stefarez a parafa se na těchto CMR listech nachází v položce „potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“, nikoli v položce č. 24. Tuto skutečnost daňové orgány neignorovaly, naopak ji označily jako jednu z pochybností (viz např. výzva k odstranění pochybností). Poukaz žalovaného na to, že žalobkyně měla zbystřit, pokud obchodovala se slovenskou společností, ale dodáno bylo do Maďarska, je v kontextu napadeného rozhodnutí zcela bezobsažný. Výtky žalobkyně, která se nad tímto poukazem pozastavuje, tak nijak nepřispívají k unesení jejího vlastního důkazního břemene. Námitka, že v zahraničním obchodě je běžné, že v místě vykládky není provozovna odběratele, který u ní ani není přítomen, se mýjí s důvody napadeného rozhodnutí. Žalovaný toto tvrzení žalobkyně nikdy nezpochybnil, a ani soud nespornuje, že tomu tak může být. Žalovaný však v tomto ohledu žádné nesrovnalosti na předložených dokladech (zejm. CMR listech) neshledal a ani je žalobkyni nevytýkal (to, že zboží od žalobkyně odebrala Stefarez daňové orgány nezpochybňovaly na základě o údaje o místu vykládky). Pro nyní projednávanou věc je podstatné, že žalobkyně takovými CMR listy neprokázala, že zboží dodala do jiného členského státu deklarovanému odběrateli. Na rozdíl od žalobkyně (která v této souvislosti poukazuje na rozsudek NSS č. j. 2 Afs 55/2016-38) je pak soud přesvědčen, že prokázání dodání do jiného členského státu deklarovanému odběrateli není skutečností zcela mimo sféru vlivu žalobkyně – naopak, jde o zcela stěžejní skutečnosti, které je povinná prokázat žalobkyně, která si nárok na osvobození uplatňuje.
102. K výpovědi svědka R. H. se soud vyjádřil již výše (bod 95). Lze doplnit, že místa vykládky, resp. sklady, kde se stáčí olej tento svědek popsal obecně, výslovně uvedl rafinerie *Komárno, Wroclaw* a pak „ještě jeden v Polsku“. Takto obecné vyjádření nemohlo přispět k prokázání

dodání Stefarez v daném zdaňovacím období a to tím spíše, že mělo jít o dodávky do Maďarska, jak zdůrazňuje sama žalobkyně (nikoli na Slovensko či do Polska). Soud se neztotožňuje s tvrzením žalobkyně, že pokud je na dokladech z přepravy (ať už tím žalobkyně míní cokoli) či místa vykládky uveden jiný subjekt než deklarovaný odběratel, nijak jej to nezpochybňuje jako skutečného pořizovatele. Je tomu totiž, s ohledem na veškerá shora uvedená východiska, přesně naopak. Žalobkyni nelze přisvědčit ani v tom, že údaje na CMR listu korespondují s fakturami a dalšími doklady.

103. Pokud žalobkyně poukazuje na to, že svědek M. D. uvedl, že společnost GPR OMEGA Kft. byla obchodním partnerem Stefarez, nijak to neprokazuje dodání od žalobkyně pro Stefarez. K bankovním výpisům se soud vyjádřil již výše (jde prakticky o jediný důkaz potvrzující skutečnosti tvrzené v primárním dokladu – faktuře). Je nepodstatné, zda společnost B&B Agrogabona na maďarském vážním lístku figuruje, či nikoli v pozici dopravce (jak uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí). Soud považuje za nadbytečné jakkoli hodnotit význam maďarského slova *szállító*, které je na maďarském vážním lístku u této společnosti uvedeno; je totiž podstatné, že tato listina nijak neprokazuje žalobkynina tvrzení ohledně skutečného odběratele. Ostatně ani sama žalobkyně neuvádí, jak by (podle jejího názoru nesprávně) postavení společnosti B&B Agrogabona jako dopravce mělo ovlivnit unesení jejího vlastního důkazního břemene.
104. Soud nepovažuje za nepřiléhavé rozsudky NSS (č. j. 8 Afs 14/2010-195 a 7 Afs 320/2018-42), na které žalovaný odkázal při úvahách o významu řádného vyplnění CMR listů, které mají při prokazování intrakomunitárního dodání zásadní váhu. Byť mohly být skutkové okolnosti daných věcí odlišné, právní závěry vyplývající z těchto rozsudků jsou plně aplikovatelné i v žalobkynině věci. Soud se shoduje se žalovaným, že otázka prokázání třístranného obchodu, není z hlediska posuzování prokázání podmínek pro osvobození rozhodující, neboť i v případě, kdy je zboží dodáváno zjednodušeným způsobem podle § 17 zákona o DPH, je třeba prokázat veškeré podmínky pro osvobození, včetně dodání deklarovanému odběrateli (tedy prostřednímu článku – společnosti Stefarez). Třístranný obchod umožňuje vyhnout se registraci prostředního v řetězci dodání ve státě kupujícího. Nijak ale nemění pravidlo pro osvobození dodání mezi prvním a druhým článkem řetězce, tedy mezi prodávajícím a prostřední osobou. Aby mohl prodávající své dodání osvobodit, musí splnit podmínky, které na něj klade § 64 zákona o DPH. (Vondráš, P., Pantůček, I. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Praktický komentář*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2025-1-20]. ASPI_ID KO235_p22004CZ. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X.). V tomto ohledu souhlasí soud jak s žalobkyní, tak s žalovaným, že v zásadě není podstatné, jak Stefarez se zbožím pořízeným od žalobkyně dále naložila. Podstatné je ale to, aby žalobkyně prokázala dodání zboží právě Stefarez.
105. Žalobkyni lze též přisvědčit, že svědek M. D. potvrdil spolupráci se žalobkyní. Soud nicméně zdůrazňuje, že tomu tak bylo ve značné míře obecnosti. K dodávkám uskutečněným v daném zdaňovacím období nic konkrétního neuvedl. To stejné platí o výpovědi tehdejšího jednatele Stefarez, Š. K. Kromě toho, že obě výpovědi byly značně obecné, byly mnohdy vzájemně rozporné, a to i ve vztahu k tomu, co uvedla sama žalobkyně. V podrobnostech soud odkazuje na hodnocení těchto svědeckých výpovědí a související shodné žalobní námitky, které podrobně vypořádal v bodech 178 až 190 rozsudku ze dne 19. 12. 2023, č. j. 43 Af 25/2021-98, který se týkal dodávek pro Stefarez ve zdaňovacím období duben 2015.
106. K námitce, podle které v tomto případě správce daně postupoval nestandardně, neboť ve vztahu ke Stefarez neprovedl mezinárodní dožádání, uvádí soud shodně se žalovaným, že

není povinností správce daně mezinárodní dožádání provádět vždy. Soud považuje za dostatečné vypořádání této námitky v bodu 108 napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný uvedl, že provedení mezinárodního dožádání nebylo zapotřebí, neboť správce daně vyslechl obě osoby, které měly za tuto společnost jednat. Za této situace by bylo nadbytečné zasílat dožádání i „na právnickou osobu“, která je „nehmotnou entitou jednajícím prostřednictvím fyzických osob“, jejichž prostřednictvím by odpovídala slovenskému správci daně. Vzhledem k tomu, že žalobkyně v žalobě tento náhled žalovaného nerozporuje a nekonkretizuje ani, co dalšího mělo být mezinárodním dožádáním nad rámec výslechu svědků zjištěno, resp. proč byl postup správce daně v tomto ohledu nezákonný, soud se plně ztotožňuje s vypořádáním této námitky provedeným žalovaným. Podle soudu je přitom zcela nerozhodné, zda správce daně přistoupil k výslechu těchto osob na základě návrhu daňového subjektu nebo z vlastní iniciativy. Tvrzení žalobkyně, že pokud by návrh na provedení důkazu výslechem svědků neučinila, správce daně by mezinárodní dožádání (žalobkyně má zřejmě na mysli *výsledky svědků*, pozn. soudu) neprovedl, je zcela spekulativní.

107. Tvrdí-li žalobkyně, že v daném zdaňovacím období dodávala řepkový olej i odštěpnému závodu Stefarez a správce daně je nezpochybnil, což podle žalobkyně svědčí o účelovém přístupu, musí soud konstatovat, že bez znalosti konkrétních skutkových okolností dodávek odštěpnému závodu (resp. bez konkrétních žalobních tvrzení), nelze k této námitce uvést víc, než že povinností žalobkyně je unést břemeno důkazní ve vztahu ke každé jednotlivé dodávce a každému jednotlivému dodavateli a vždy záleží na tom, jaké důkazy k prokázání svých tvrzení správci daně předloží. Nad rámec nutného však soud doplňuje, že pokud mělo jít o odštěpný závod Stefarez, tedy český daňový subjekt, lze se domnívat, že se jednalo nikoli o intrakomunitární, ale vnitrostátní dodávky, u nichž z povahy věci nemohlo být sporné splnění podmínky dodání osobě registrované k dani v jiném členském státě. Uvádí-li žalobkyně, že obdobné dodávky byly předmětem prověřování i v jiných obdobích a správce daně žádná pochybení neshledal, jde opět o zcela obecnou námitku, k níž se soud nemůže konkrétně vyjádřit. Nadto soudu je z vlastní úřední činnosti naopak známo, že správce daně ve vztahu k deklarovanému odběrateli Stefarez měl četné pochyby v mnoha zdaňovacích obdobích (viz rozsudky citované shora).

108. Co se týče odběratele **MO Trade**, poukazuje soud na to, co již bylo uvedeno shora (řádně nevyplněné CMR listy nejsou věrohodným důkazním prostředkem a naopak vzbuzují pochybnosti, odkazy na judikaturu týkající se důležitosti správného vyplnění CMR listů byly případné, skutečnost, že v místě vykládky není provozovna odběratele, případně odběratel není přítomen vykládce, nejsou relevantní, zaplacení kupní ceny nemůže být jedinou indicií). Poznatek daňových orgánů, že faktury nebyly uhrazeny zcela, nebyl stěžejní – podrobná polemika žalobkyně je proto v tomto ohledu bezpředmětná. Žalovaný nepomíjí, že deklarovaný odběratel kupní cenu (až na jednu za faktur) uhradil – v kontextu dalších důkazů to ovšem nepostačuje k tomu, aby žalobkyně prokázala dodání deklarovanému odběrateli. K otázce neprovedení mezinárodního dožádání se soud vyjádří dále. Mezinárodní dožádání týkající se MO Trade dodání deklarovanému odběrateli nepotvrdilo. Obecné tvrzení, že MO Trade neměla zkušenosti, znalosti, finanční prostředky ani provozní a materiální zabezpečení k uskutečnění obchodů s řepkovým olejem, plyne z odpovědi na mezinárodní dožádání. Nebylo třeba, aby je správce daně nějak dále upřesňoval. Je třeba říci, že pouze na této dílčí (a do značné míry vedlejší) skutečnosti závěry napadeného rozhodnutí nestojí. Jak již bylo uvedeno výše – a uvedl to jasně i žalovaný v napadeném rozhodnutí – informace od polského správce daně toliko *prohloubily již*

existující pochybnosti o skutečném odběrateli. Tedy samy o sobě je nezaložily. Co považuje soud za podstatnější (než je absence příslušného materiálního zázemí), je skutečnost, že polský správce daně odběratele MO Trade označil jako tzv. *missing trader*. Soud nesouhlasí se žalobkyní, že podnikající fyzická osoba nemůže být označena jako tzv. *missing trader*, tedy článek obchodního řetězce, který po uskutečnění určitého obchodu „zmizí“ a neodvede DPH, čímž dochází k úniku na dani a potažmo daňovému podvodu (žalobkyně tento pojem nepřesně zaměňuje s pojmem „bílý kuň“). Takovou roli v obchodním řetězci může sehrát jak právnická, tak podnikající fyzická osoba.

109. K námitce, že žalobkyni na základě její žádosti o korespondenční nahlížení do spisu nebyla poskytnuta kopie odpovědi polské finanční správy, soud uvádí, že žalobkyně tuto žádost uplatnila dne 25. 2. 2022, tedy po pravomocném skončení daňového řízení. Ani případný nesprávný postup žalovaného při vyřizování této žádosti nemohl mít v žádném případě vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Soud nadto musí konstatovat, že žalobkyně požadovala poskytnutí soupisu písemností zařazených do spisu a kopií všech písemností včetně jejich příloh (zejména pak čtyř písemností označených číslem jednacím, z nichž jedno patří odpovědi polské finanční správy – č. j. 3902748/16), **kromě** (i) písemností, které jí již byly doručeny/předány dříve, a (ii) písemností, které jsou vlastním podáním daňového subjektu. Z daňového spisu se přitom podává, že žalobkyně byla s obsahem odpovědi polského správce daně seznámena v průběhu daňového řízení. V odpovědi na žádost proto žalovaný sdělil, že tato písemnost již byla žalobkyni poskytnuta dne 23. 3. 2021, proto ji opětovně (v souladu s žádostí) neposkytuje. Na toto sdělení již žalobkyně nereagovala. Tomuto postupu žalovaného nemá co vytknout (k pochybení ve vztahu k mezinárodnímu dožádání a jeho přílohám týkajícího se společnosti VZ Corporation se soud vyjádří níže; toto pochybení však nenastalo v souvislosti se žádostí o korespondenční nahlížení do spisu). Nadto žalobkyně v žalobě ani neuvádí, jak měla být (údajně) nesprávným postupem žalovaného dotčena na svých procesních právech. Námitku, podle které tuto písemnost požadovala za účelem přípravy žalobní argumentace, žalobkyně uplatnila až v replice ze dne 20. 7. 2022, tedy opožděně.

VZ Corporation

110. Ve vztahu odběrateli **VZ Corporation** soud shledal žalobní námitky důvodnými. Správce daně sice unesl důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, nicméně jeho následný postup v řízení, zejména stran hodnocení důkazů, soud považuje za nezákonný.
111. Ze zprávy o daňové kontrole i napadeného rozhodnutí je zřejmé, že finanční orgány kladly důraz na nesrovnalost mezi údaji o deklarovaném odběrateli a subjekty uvedenými na CMR listech (na kterých vůbec nebyla uvedena žalobkyně, jako odesílatel byla uvedena VZ Corporation, jako příjemce Hedonis, místo vykládky Area Wratislavia-Bio Wroclav a v položce č. 24 LOGISTYK Bazy Magazynowej, Wratislavia-Biodiesel – dále jen „Logistyk“) a dále na skutečnost, že na polských dokladech jsou uvedeny společnosti odlišné od deklarovaných odběratelů.
112. Žalobkyně nicméně již v průběhu daňového řízení namítala, že obchodní transakce se společností VZ Corporation probíhaly v režimu třístranného obchodu, tedy že zboží bylo odesláno z České republiky (od prodávajícího – tedy žalobkyně) přímo do státu kupujícího (tedy třetího subjektu v řadě, zde tedy do Polska), a proto nebyla jako odesílatel na CMR listech uvedena. Poukazovala přitom zejména na výpověď jednatele VZ Corporation, který uvedl, že „zboží šlo z Kolína, koncový zákazník v Polsku, fakturace byla, Poláci zaplatili mně

[VZ Corporation] a já BIOENERGU“ a že ze VZ Corporation zboží „přebíral v Kolíně pan K.“ a „zboží bylo přeprodáno hned poté, co bylo pořízeno od odvolatele“.

113. Na tomto místě soud zdůrazňuje, že byť žalovaný označil v převážně většině výpověď svědka Z. V. jako obecnou a místy rozpornou s tím, co tvrdila žalobkyně (což soud nezpochybňuje), nelze pominout, že pasáže citované shora zjevně měl za dostatečně konkrétní a věrohodné, neboť z nich dovozoval pochybnosti stran dodání zboží do jiného členského státu. Podle žalovaného (viz zejména body 92 a 99 napadeného rozhodnutí) je totiž zřejmé, že podle svědka došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem ještě v České republice před přepravou, následná přeprava se pak týkala obchodní transakce mezi společností VZ Corporation a jejími odběrateli. Podle žalovaného uvedenou skutkovou verzi podporují i CMR listy, kde je jako odesílatel uvedena společnost VZ Corporation (nikoli žalobkyně). Takový průběh transakcí podle žalovaného současně vylučuje argumentaci třístranným obchodem, neboť výpověď svědka a další důkazy nasvědčují tomu, že se nejdříve uskutečnilo tuzemské plnění bez přepravy, a teprve posléze odběratel VZ Corporation zboží přepravil do zahraničí. Žalovaný pak v bodu 102 napadeného rozhodnutí uzavřel, že vznikly zásadní pochybnosti, **zda žalobkyně skutečně dodala zboží VZ Corporation a zda se vůbec jednalo o přeshraniční dodávku.**
114. Soud musí v první řadě přisvědčit žalobkyni, že daný závěr žalovaného je vnitřně rozporný. Buď totiž žalobkyně neprokázala, že zboží dodala deklarovanému odběrateli (a v takovém případě by bylo zcela nadbytečné zabývat se tím, zda šlo o vnitrostátní či intrakomunitární dodání, neboť by žalobkyni tak jako tak tvrzený nárok na osvobození od DPH nemohl být přiznán), nebo žalobkyně sice deklarovaného odběratele prokázala, ale nárok na osvobození od DPH jí nebyl přiznán, protože nešlo o intrakomunitární, ale vnitrostátní dodání.
115. Být se může na první pohled zdát, že tento vnitřní rozpor nemohl mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí (jak ostatně uvádí žalovaný i ve vyjádření k žalobě), neboť obě nastíněné situace by musely vést k nepřiznání osvobození od DPH, není tomu tak. V dané věci je totiž podstatné, že správce daně měl za neprokázané (pouze) to, že pořizovatelem deklarovaných plnění byla skutečně VZ Corporation (viz např. s. 43 a 44 zprávy o daňové kontrole). Soud se neztotožňuje s názorem žalovaného (uvedeným na s. 7 vyjádření k žalobě), že tento závěr byl obsažen už ve zprávě o daňové kontrole (žalovaný poukazuje na s. 41 a násl. zprávy), a není tedy překvapivý. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole na s. 41 až 42 toliko reprodukoval obsah výpovědi tohoto svědka, aby následně uzavřel (viz s. 42 dole), že výpovědi nebyly pochybnosti ohledně deklarovaného dodání zboží odběrateli VZ Corporation odstraněny.
116. A právě k otázce, zda žalobkyně prokázala dodání deklarovanému odběrateli bylo po celou dobu daňového řízení vedeno dokazování. Žalobkyně se snažila předloženými důkazy prokázat uvedenou skutečnost a nebyl jí dán prostor k tomu, aby důkazně a argumentačně reagovala na skutkovou verzi prezentovanou poprvé až v napadeném rozhodnutí, podle které sice bylo dodání VZ Corporation prokázáno, avšak nešlo o intrakomunitární dodávku. Pokud hodlal žalovaný přistoupit k odlišnému hodnocení dosud provedených důkazů, měl s tím žalobkyni postupem podle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámit a dát jí možnost se k této otázce vyjádřit (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS). Soud přitom nemůže být prvním, kdo bude dosud shromážděné důkazy hodnotit z pohledu otázky, zda mezi žalobkyní a VZ Corporation šlo o intrakomunitární nebo vnitrostátní dodání, případně k této otázce provádět vlastní

dokazování. Tím by nepřipustně nahrazoval roli daňových orgánů. V daňových věcech přitom leží těžiště dokazování v daňovém řízení.

117. Ačkoli podle názoru soudu zůstaly i nadále některé z podstatných okolností transakcí mezi žalobkyní neobjasněny (a to i v důsledku shora popsaného nesprávného postupu žalovaného), z dosud provedeného dokazování se jeví, že tyto transakce probíhaly řetězovými dodávkami, tedy že zboží bylo pravděpodobně přeprodáno mezi několika společnostmi. Jak bude dále vysvětleno, právě řetězové dodání by mohlo vysvětlit, proč se na CMR listech a polských dokladech objevují subjekty odlišné od deklarovaného odběratele a proč na CMR listech figuruje deklarovaný odběratel jako prodejce (odesílatel).
118. Ve vztahu k dodávkám VZ Corporation žalobkyně doložila faktury, na nichž je jako konečný příjemce i odběratel uvedena VZ Corporation. Ke čtyřem ze dvanácti dodávek žalobkyně předložila též dodací listy potvrzené žalobkyní a VZ Corporation. Dále byly předloženy průvodky výdejem materiálu, na kterých je jako odběratel uvedena VZ Corporation a dopravce Transportstav. Žalobkyně též předložila bankovní výpisy prokazující úhradu deklarovaných dodávek ze strany VZ Corporation. Spolupráci se žalobkyní potvrdil jednatel VZ Corporation, který vypověděl, že si zboží od žalobkyně přebírala tato společnost přímo v Kolíně a dodávala je dále svým odběratelům přímo do Polska (tuto část výpovědi žalovaný z hlediska její věrohodnosti nezpochybnil, naopak z ní vycházel při formulaci svých pochybností a dovozoval z ní konkrétní skutkové závěry). Žalobkyně též předložila písemnou objednávku ze dne 4. 6. 2015 řepkového oleje (200 netto tun do 30. 6. 2015 po 25 netto t na základě písemné výzvy odběratele) oboustranně potvrzenou žalobkyní a VZ Corporation. Na polských vážních lístcích řady KW se pak nachází podpis řidiče Transportstav a otisk razítka a podpis za Logistyk. Co se pak týče předložených CMR listů, jak již soud uvedl shora, byla na nich jako odesílatel uvedena VZ Corporation, jako příjemce Hedonis, místo vykládky Area Wratislavia-Bio Wroclav, místo nakládky sídlo žalobkyně a v položce č. 24 Logistyk. Skutečnosti vyplývající ze shora předložených důkazů vytváří ucelený komplex zjištění, která nasvědčují tomu, že řepkový olej byl v daném zdaňovacím období přepravován v následujícím řetězci: žalobkyně → VZ Corporation → Hedonis → (Logistyk). Fyzická přeprava se uskutečnila pouze jedna, a to z Kolína (ze sídla žalobkyně) do Wroclawi (areálu Wratislavia-Bio).
119. Uvedená skutková zjištění podporuje též odpověď maďarského správce daně na mezinárodní dožádání. Žalovaný v napadeném rozhodnutí citoval pouze část odpovědi maďarského správce daně (část C6, podle které nebylo potvrzeno zaúčtování a zdanění zboží od žalobkyně, k platbám v hotovosti ani bankovním převodem nedošlo a společnost nemá zaměstnance, přepravní vozidla, sklady ani prostory), z níž dovodil, že tato odpověď jen prohloubila pochybnosti správce daně (soud zde ponechává stranou, že platby bankovním převodem za dodané zboží žalobkyně prokázala bankovními výpisy). Z nejasného důvodu však vůbec (stejně jako správce daně) necitoval tu pasáž odpovědi, v níž maďarský správce daně uvedl, že „podle dostupných dokumentů maďarská společnost VZ Corporation pořídila zboží (řepkový olej) od společnosti BIOENERGO-KOMPLEX s.r.o. a později ho přeprodala polské společnosti Hedonis“. To žalobkyně zcela důvodně namítá v žalobě. Podle názoru soudu tato pasáž odpovědi na mezinárodní dožádání podporuje skutkovou verzi prezentovanou žalobkyní a ostatně i žalovaným v napadeném rozhodnutí (jako jednu z možných). Tedy, že žalobkyně dodala řepkový olej VZ Corporation, která jej dále prodala společnosti Hedonis (která jej zřejmě dále prodala konečnému příjemci uvedenému v položce č. 24 CMR listů). Žalovaný také zcela pominul, na jaké „dostupné dokumenty“ maďarský správce odkazuje a

nijak je nehodnotil. Ze sdělení žalovaného, kterým reagoval na žádost žalobkyně o korespondenční nahlížení do spisu, vyplývá, že šlo o dvě sady dokumentů. V první řadě šlo o doklady (shora popsané), které předložila sama žalobkyně. Současně pak maďarský správce daně spolu s odpovědí zaslal dokumenty, které se týkají transakcí mezi VZ Corporation a jejím odběratelem Hedonis. Ty žalovaný žalobkyni s odkazem na povinnost mlčenlivosti a jejich nerelevanci ve vztahu k transakcím mezi žalobkyní a VZ Corporation zařadil do neveřejné části odvolacího spisu „pro případ soudního přezkumu“ (stalo se tak sice až po skončení daňového řízení, podstatné však je, že je měl zjevně k dispozici již v jeho průběhu, nejpozději v okamžiku, kdy obdržel odpověď na mezinárodní dožádání, nicméně o jejich existenci zcela pomlčel a ani je nijak nehodnotil).

120. Soud ověřil, že tyto maďarské dokumenty lze ve všech případech spárovat s doklady předloženými žalobkyní. Jde o faktury a bankovní příkazy, které se datem, množstvím dodaného zboží, SPZ vozidel a přívěsů i jmény řidičů, místem vykládky atd. shodují s tím, co je uvedeno na fakturách, resp. CMR listech a polských vážních lístcích. Společně s výpovědí svědka Z. V., předloženou objednávkou ze dne 5. 6. 2015, bankovními výpisy a dalšími shora popsánymi důkazy tak podávají ucelený obrázek o průběhu sporných transakcí.
121. Žalobkyni nelze vytýkat, že v daňovém řízení, potažmo v žalobě nenamítala, že daňové orgány nehodnotily přílohy odpovědi, neboť o nich zjevně neměla povědomí. Je však úkolem daňových orgánů, aby řádně vyhodnotily veškeré dostupné podklady svědčící ve prospěch i neprospěch daňového subjektu. Nemohly tak s poukazem na vlastní mlčenlivost tyto podklady bez dalšího upozadit.
122. Soud opakovaně připomíná, že jednou ze základních zásad daňového řízení je zásada volného hodnocení důkazů, která je stanovena v § 8 odst. 1 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení správce daně hodnotí důkazy podle své vlastní úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom *přiblíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo*. Je to tedy správce daně, kdo posuzuje v první řadě, který důkazní prostředek má hodnotu důkazu, a který také hodnotí jeho závažnost (důležitost), zákonnost a pravdivost (věrohodnost). Soud se shoduje s žalovaným, že hodnocení důkazů provedené daňovým orgánem může být důvodem pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí pouze tehdy, vykazuje-li natolik závažná pochybení, která mají vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Tak tomu je podle judikatury například tehdy, pokud hodnocení důkazu správcem daně nezohledňuje všechny skutečnosti, které v řízení vyšly najevo, a odporuje logice (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 2. 2012, č. j. 2 Afs 73/2011-76), nebo hodnocení důkazu neodpovídá racionálnímu myšlenkovému procesu odpovídajícímu požadavkům formální logiky, v jehož rámci byl důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti, nebo je úvaha o hodnocení důkazů nepřezkoumatelná (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008-75, č. 1702/2008 Sb. NSS). Soud je s ohledem na shora uvedené přesvědčen, že žalovaný se při hodnocení důkazů dopustil natolik závažné vady, která je v souladu s citovanou judikaturou důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí. Zcela totiž (stejně jako správce daně) pominul část zjištění vyplývajících z odpovědi maďarského správce daně (její pasáž, v níž maďarský správce daně výslovně potvrdil dodání zboží deklarovanému odběrateli VZ Corporation žalobkyní) a zcela pominul zohlednit další skutečnosti, které vyšly najevo v souvislosti s výsledkem mezinárodní výměny informací, tedy maďarským správcem daně předložené listiny, k nimž se nikdy v průběhu řízení nijak

nevyjádřil, ani s ní neseznámil žalobkyni, byť hodnoceny v kontextu dalších dosud shromážděných důkazů mohly podpořit tvrzení o žalobkyně o skutečném průběhu sporných transakcí.

123. S ohledem na shora uvedené je soud také přesvědčen, že dosud shromážděné důkazy vyvrátily pochybnosti stran osoby deklarovaného odběratele a prokazují, že žalobkyně zboží dodala společnosti VZ Corporation, která je dále přeprodala společnosti Hedonis. Tato skutková verze by poskytovala i vysvětlení toho, proč je na předložených CMR listech jako odesílatel uvedena VZ Corporation, jako příjemce Hedonis a místo vykládky ve Vratislavi v Polsku (jak ostatně namítala žalobkyně). Jak již také soud uvedl shora, podrobnosti těchto transakcí zejména stran okamžiků, ke kterým došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník a k organizaci přepravy a jejímu průběhu však dosud objasněny nebyly (neboť k jejich prokázání se dokazování prozatím nevedlo), a nelze tak s jistotou uzavřít, zda žalobkyně měla nárok na osvobození od DPH, či nikoli.
124. Soud nevylučuje, že dodávky mezi žalobkyní a VZ Corporation nemusely být intrakomunitární a v takovém případě by žalobkyni nemohl být přiznán nárok na osvobození od DPH. K této otázce se však dosud nevedlo řádné dokazování, v jehož rámci by žalobkyni mohla předložit relevantní tvrzení a důkazy. V této části také soud musí žalobkyni přisvědčit, že hodnocení důkazních prostředků ze strany žalovaného bylo selektivní (neboť některé důkazy citoval nekorektně pouze částečně a některé zcela upozadil) odhlížející od důkazního penza jako celku.
125. Z hlediska posouzení naplnění hmotněprávních podmínek pro přiznání osvobození od DPH se pro účely dalšího řízení před žalovaným nabízí zejména otázka, kdy společnost VZ Corporation přeprodala zboží dále společnosti Hedonis. Zde je třeba připomenout, že převedení práva nakládat se zbožím jako vlastník na odběratele „*samo o sobě nepostačuje k závěru, že první dodání představuje dodání uvnitř Společenství. Nelze totiž vyloučit, že druhý převod práva nakládat se zbožím jako vlastník se může rovněž uskutečnit na území členského státu prvního dodání a to předtím, než dojde k přepravě uvnitř Společenství. V takovém případě pak již přepravu uvnitř Společenství nelze tomuto dodání přičítat*“ (rozsudek *Euro Tyre Holding*, body 32 a 33, viz též rozsudek *VSTR*, bod 33).
126. Pokud by bylo prokázáno, že právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno společností VZ Corporation na společnost Hedonis až v Polsku (např. okamžikem vykládky) nebo v průběhu přepravy, dosud předložené doklady by již dokumentovaly splnění podmínek pro osvobození od daně v úplnosti a žalobkyni by nemohlo být žalovaným vytýkáno, že skutečný stav věci je odlišný od stavu deklarovaného nebo že není řádně prokázán. Pokud by se naopak ukázalo, že společnost VZ Corporation převedla právo nakládat se zbožím jako vlastník na společnost Hedonis ještě v ČR před zahájením přepravy, znamenalo by to, že transakce mezi žalobkyní a společností VZ Corporation by bylo třeba považovat za tuzemské, a nikoliv intrakomunitární dodání. V takovém případě, nebo pokud by se ani dalším dokazováním nepodařilo zjistit přesný průběh transakcí v řetězci, pak by bylo namísto ještě zkoumat, zda žalobkyně byla v dobré víře, že dodáním společnosti VZ Corporation uskutečnila intrakomunitární dodání. Objasnění těchto okolností sporných transakcí bude úkolem žalovaného v dalším řízení.

Neprovedení mezinárodních dožádání ve vztahu k jiným subjektům

127. Soud se dále zabýval vypořádáním zbývajících tří okruhů žalobních námitek. Akcentuje však, že uvedené vypořádání se vztahuje pouze k deklarovaným odběratelům Stefarez a MO

Trade, neboť skutkový stav ve vztahu k odběrateli VZ Corporation dosud nebyl dostatečně objasněn a vypořádání těchto námitek by tak ve vztahu k této společnosti bylo předčasné.

128. K námitce, že žalovaný nezákonně odmítl žalobkynin „důkazní návrh“ na provedení mezinárodního dožádání ve vztahu k subjektům uvedeným na předložených dokladech, se soud již mnohokrát vyjádřil v jiných žalobkyniných věcech (z poslední doby viz např. rozsudky č. j. 43 Af 25/2021-98, body 141-152, č. j. 43 Af 11/2021-91, body 127-139, č. j. 54 Af 18 2020-163, body 105-108, č. j. 55 Af 7/2021-129, body 167-173, č. j. 54 Af 13/2021-161, body 31-34, č. j. 54 Af 6/2021-129, body 123-127, č. j. 43 Af 33/2020-108, body 116-119 aj.). Soud proto při vypořádání této námítky plně odkazuje na argumentaci uvedenou v odkazovaných pasážích citovaných rozsudků.
129. Lze pouze stručně shrnout, že v se v tomto případě vůbec nejednalo o důkazní návrh. Žalobkyně totiž neoznačila, jaký důkaz má správce daně prostřednictvím mezinárodního dožádání provést, nýbrž jen uvedla, co má být zjištěno. Jinak řečeno, z návrhu žalobkyně není jasné, co mělo být předmětem důkazu (listina, svědek, atp.), z něž relevantní poznatky vyplynou. Mezinárodní dožádání (resp. výměna informací dle nařízení o spolupráci v oblasti DPH) totiž – jako každé jiné dožádání – není důkazním prostředkem sama o sobě. Je jen cestou k opatření a provedení důkazu, který český správce daně provést nemůže, neboť se nachází v zahraničí mimo jeho působnost. Pořád ale platí, že tento důkaz (přesněji řečeno jeho předmět) musí být řádně označen, dovolává-li se daňový subjekt jeho provedení. S tím počítá i nařízení o spolupráci v oblasti DPH, neboť předpokládá, že pro získání požadovaných informací provede dožádaný orgán nezbytná správní šetření (viz čl. 7 odst. 2, tedy že je nutné k získání informací provést nějaké dokazování), a umožňuje podat odůvodněnou žádost o konkrétní správní šetření (viz čl. 7 odst. 4, tedy v podstatě o provedení konkrétního důkazu). 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. Z těchto závěrů vychází též judikatura NSS, která potvrzuje, že daňový subjekt se nemůže dovolávat povinnosti správce daně obstarat důkaz o uskutečnění intrakomunitárního dodání od správce daně z jiného členského státu, neboť důkazní povinnost ohledně prokázání dodání do jiného členského státu osobě povinné k dani spočívá v první řadě na odesílateli zboží (viz rozsudek NSS ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45). Jinými slovy není zde založeno subjektivní právo, jež by se cestou přímého či nepřímého účinku mohly domáhat osoby dotčené postupy vnitrostátních správců daně, ale jen oprávnění samotného správce daně dle svého uvážení učinit takové mezinárodní dožádání.
130. Soud tímto nepochybně, že v řízení před správcem daně může v konkrétní situaci vyplynout povinnost správce daně využít tuto možnost. Jak bylo výše uvedeno, důkazní povinnost žalobkyně nelze přenášet na správce daně jiných členských států, zvláště pak za situace, kdy ani neuvedla, jaká konkrétní tvrzení hodlala mezinárodními dožádáními prokázat. Za takové nelze považovat „ověření obchodního vztahu“. Vypořádání tohoto

„důkazního návrhu“ žalobkyně v bodech 74, resp. 116 napadeného rozhodnutí je souladné se shora citovanými závěry.

131. Námitka není důvodná.

Posouzení plnění jako tuzemských

132. Na námitku, podle které žalovaný neprokázal, že sporná plnění měla být posouzena jako tuzemská (vykázaná na ř. 1 daňového přiznání), se již také žalobkyni od soudu dostalo v minulosti mnohokrát odpovědi (z poslední doby viz např. rozsudky č. j. 43 Af 25/2021-98, body 210-213, č. j. 43 Af 11/2021-91, body 187-192, č. j. 54 Af 18/2020-163, body 110-114, č. j. 55 Af 7/2021-129, body 189-194, č. j. 54 Af 13/2021-161, body 52-56, č. j. 54 Af 6/2021-129, body 131-134, č. j. 43 Af 33/2020-108, body 124-126 aj.). Soud proto považuje za nadbytečné své mnohokrát vyřčené úvahy opakovat a odkazuje na uvedené pasáže citovaných rozsudků. Lze jen stručně shrnout, že neprokáže-li daňový subjekt naplnění podmínek podle § 64 odst. zákona o DPH, je povinen priznat daň v České republice (srov. rozsudky NSS č. j. 8 Afs 14/2010-195 a č. j. 4 Afs 37/2016-34). Není přitom úlohou správce daně, aby prokázal, že zboží bylo v jiném členském státu dodáno neplátcí daně, jak namítá žalobkyně. To, z jakého důvodu daňové orgány deklarované plnění posuzovaly jako tuzemské plnění, odůvodnil žalovaný např. v bodě 118 napadeného rozhodnutí.

133. Námitka není důvodná.

Dobrá víra

134. Též k námitce, že není zřejmé, proč se žalovaný zabýval otázkou dobré víry žalobkyně, se již soud v jiných žalobkyniných věcech zabýval (z poslední doby viz např. rozsudky č. j. 43 Af 25/2021-98, body 199-205, č. j. 43 Af 11/2021-91, body 180-184, č. j. 54 Af 18/2020-163, body 116-122, č. j. 55 Af 7/2021-129, body 182-185, č. j. 54 Af 13/2021-161, body 58-64, č. j. 54 Af 6/2021-129, body 137-143, č. j. 43 Af 33/2020-108, body 129-132 aj.). Z hlediska obecných východisek souvisejících s otázkami dobré víry dodavatele proto soud odkazuje na uvedené pasáže citovaných rozsudků. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí otázkou dobré víry žalobkyně zabýval v bodech 60-61 napadeného rozhodnutí (ve vztahu ke Stefarez), bodu 76 (ve vztahu k MO Trade) a souhrnně v bodu 117 napadeného rozhodnutí, přičemž toto vypořádání má soud za přezkoumatelné.

135. 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.

136. V případě žalobkyně daňové orgány důvodně zpochybnily, zda dodala zboží deklarovanému odběrateli, resp. žalobkyně neprokázala, že dodala zboží konkrétnímu příjemci, který má v jiném členském státě postavení osoby povinné k dani. Nesplnění této podmínky nesouvisí s absencí hraničních kontrol uvnitř EU a z judikatury SDEU nevyplývá, že by bylo možné nahradit neprokázání skutečného odběratele dobrou vírou. I pokud by však byly přiměřeně aplikovány závěry týkající se dobré víry, že zboží bylo fakticky dodáno do jiného členského státu, na nynější skutkové okolnosti, nebylo by možné uzavřít, že žalobkyně byla v dobré víře, že dodala zboží deklarovanému odběrateli.

137. Soud totiž souhlasí s daňovými orgány, že žalobkyně za daných okolností nemohla být v dobré víře, že dodávky zboží skutečně proběhly, jak deklarovala, neboť jí nedostatky předložených dokladů musely být zřejmé již při jejich obdržení. Žalobkyni muselo být po převzetí prvních CMR listů zřejmé, že společnosti uvedené na nich jsou odlišné od deklarovaného odběratele. Jistě bylo v jejich silách coby dodavatele zboží požadovat potvrzení, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu deklarovanému obchodnímu partnerovi. Žalobkyně se nezajímala o další osud zboží, přestože z CMR listů a dalších listin lze usuzovat, že deklarovaný odběratel nebyl jeho konečným příjemcem (pokud vůbec příjemcem zboží byl), jak deklarovala na daňových dokladech. Nesnažila se získat řádně vyplněné doklady potvrzující dodání zboží deklarovanému odběrateli, tedy řádně vyplněné CMR listy, popř. doklady objasňující uvedení odlišných subjektů na těchto dokladech, a nevyžadovala, aby dodací listy byly řádně potvrzeny ihned v místě dodání zboží. Pokud CMR listy vykazovaly nedostatky, např. se na nich vyskytovaly odlišné subjekty, mohla požadovat vysvětlení a další důkazy, které by dodání zboží deklarovanému odběrateli dokládaly. Žalobkyně měla dbát na to, aby disponovala věrohodnými doklady o tom, že dodávka zboží byla uskutečněna tak, jak bylo deklarováno, a aby si osud zboží a předkládání dokladů ho osvědčujících zajistila např. smluvním ujednáním s odběratelem či přepravcem, resp. dle takového smluvního ujednání i postupovala a řádně potvrzené doklady si vyžádala. Je přitom v zájmu daňového subjektu, aby si opatřil takové podklady, které splnění hmotněprávních podmínek tak, jak deklaruje, prokáží. Žalobkyně tedy zvolila laxní přístup, přestože obchodovala s rizikovou komoditou ve značných částkách.
138. Soud nadto opakuje, že správce daně není povinen prokázat, že se plnění neuskutečnilo tak, jak tvrdí daňový subjekt, ani namísto daňového subjektu prokázat, jak se plnění uskutečnilo. Žalobkyně proto nedůvodně daňovým orgánům vyčítá, že neprokázaly, komu bylo zboží dodáno, resp. jak obchodní transakce měly proběhnout. Byla to naopak žalobkyně, které se nepodařilo prokázat, že by zboží dodala jí deklarovanému odběrateli ani že byla v dobré víře, že dodávky zboží skutečně proběhly, jak deklarovala.
139. Soud nemůže přisvědčit žalobní námitce, podle které žalobkyně neměla možnost se k otázce dobré víry vyjádřit. Správce daně se otázkou „dobré víry“ zabýval (byť ji ve zprávě o daňové kontrole označoval jako „obezřetnost“) a sama žalobkyně připouští, že v odvolání „vykonstruované závěry správce daně“ o její neobezřetnosti zpochybňovala, aby následně uzavřela, že tvrzení žalovaného týkající se dobré víry jsou nepodložená. Již z uvedeného je podle soudu zřejmé, že žalobkyně byla v průběhu daňového řízení seznámena se skutečností, že se daňové orgány otázkou její dobré víry zabývaly (a z jakého důvodu) a měla možnost se k těmto závěrům v odvolacím řízení plnohodnotně vyjádřit.
140. Námitka není důvodná.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

141. Soud dospěl k závěru, že žaloba je důvodná (byť uznal jako důvodné pouze některé námitky týkající se odběratele VZ Corporation, nelze tato plnění z hlediska výroku samostatně vyčlenit), a proto zrušil napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.), v němž je vázán právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku.
142. 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.

143. 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 (čl. II vyhlášky č. 258/2024 Sb.) za tři úkony právní služby po 3 100 Kč, celkem tedy **9 300 Kč** (příprava a převzetí zastoupení, sepsání žaloby a vyjádření k judikatornímu vývoji podle § 7 bodu 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu. K tomu žalobkyni náleží i tři režijní paušály po 300 Kč, tj. **900 Kč** jako náhrada hotových výdajů zástupce žalobkyně podle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu. Zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, a proto žalobkyni náleží i náhrada této daně v sazbě 21 %, tj. **2 142 Kč** (§ 57 odst. 2 s. ř. s.).
 - ve znění účinném od 1. 1. 2025 za jeden úkon právní služby ve výši **10 300 Kč** (účast na jednání soudu nepřesahující dvě hodiny) podle § 7 bodu 6, § 10b odst. 5 písm. a) a § 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu (9 100 + 30x40 Kč), jeden režijní paušál ve výši **450 Kč** podle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu a náhrada DPH ve výši **2 257,50 Kč**.
144. Zástupce dále vyúčtoval cestovné za cestu na jednání soudu dne 28. 1. 2025. 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. 475/2024 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 2025. Z doloženého technického průkazu vyplývá spotřeba vozidla 4,8 litrů. Výše průměrné ceny pohonné hmoty podle § 4 písm. c) vyhlášky č. 475/2024 Sb. činila 34,70 Kč za 1 litr motorové nafty a sazba základní náhrady za 1 km jízdy byla podle § 1 písm. b) téže vyhlášky 5,80 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 **4 486,83 Kč**. Cena paliva pro výpočet cestovního již DPH zohledňuje, neboť stanovení výše náhrady reflektuje výši konečných spotřebitelských cen, proto soud cestovné o DPH nenavyšoval. Zástupce vyúčtoval také 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 150 Kč za každou i jen započatou půlhodinu“. Zástupce vyúčtoval cestu na jednání a zpět dne 28. 1. 2025 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 1 950 Kč zvýšenou o DPH v sazbě 21 %, tedy 409,50 Kč. Náhrada za promeškaný čas tedy činí celkem **2 359,50 Kč**.
145. Náhradu nákladů řízení v celkové výši 35 195,83 Kč 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.

Praha 28. ledna 2025

Lenka Bursíková, v. r.
předsedkyně senátu