



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Oulíkové a soudců Josefa Straky a Karla Ulíka ve věci

žalobkyně: **BIOENERGO – KOMPLEX, s. r. o.**, IČO 27888754  
sídlem Pod Hroby 130, 280 02 Kolín  
zastoupená společností **TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.**, IČO  
26879441  
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 4. 2022, č. j. 15565/22/5300-22442-712600,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 4. 2022, č. j. 15565/22/5300-22442-712600, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobkyni náklady řízení ve výši 39 309,82 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám její zástupkyně, společnosti **TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.**

Odůvodnění:

Vymezení věci a napadené rozhodnutí

1. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 8. 7. 2019, č. j. 3726142/19/2111-50523-202055 (dále jen „platební výměr“), vyměřil žalobkyni daň

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

z přidané hodnoty DPH (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červenec 2015 ve výši 3 001 613 Kč. Dospěl k závěru, že žalobkyně v případě dodávek surového řepkového oleje maďarskému odběrateli VZ – CORPORATION Kft. (dále jen „VZ Corporation“), slovenskému odběrateli STEFAREZ s.r.o. (dále jen „Stefarez“), polskému odběrateli FHU „SKY CASH“ M. C. (dále jen „M. C.“) a slovenskému odběrateli OOV – Družstvo Malinovo neprokázala splnění podmínek pro osvobození při dodání zboží do jiného členského státu dle § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném pro zdaňovací období červenec 2015 (dále jen „zákon od DPH“), neboť neprokázala, že zboží bylo dodáno deklarovaným odběratelům.

2. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) změnil platební výměr a snížil vyměřenou daň na částku 570 774 Kč, neboť ve vztahu k dodání zboží odběrateli OOV – Družstvo Malinovo žalobkyně unesla své důkazní břemeno a vyvrátila pochybnosti správce daně. Odvolací námitky vztahující se k dodávkám pro VZ Corporation, Stefarez a M. C. shledal žalovaný nedůvodnými.

### Obsah žaloby

3. Žalobkyně se žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení napadeného rozhodnutí.
4. Žalobkyně nesouhlasí se závěrem, že neprokázala dodání řepkového oleje deklarovaným odběratelům VZ Corporation, Stefarez a M. C. Je přesvědčena, že splnila všechny podmínky pro osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu. Daňové orgány hodnotily mezinárodní nákladní listy (dále jen „CMR listy“) formalisticky a nezohlednily, že kupní smlouvy, bankovní výpisy a dodací listy prokazují dodání zboží deklarovaným odběratelům. Žalovaný neprokázal ani své pochybnosti, ani své tvrzení, že se jednalo o tuzemské dodání zboží.
5. Žalobkyně uvedla, že zboží dodávala **VZ Corporation** na základě písemných kupních smluv (objednávek), jednotlivé dodávky probíhaly na základě telefonické nebo e-mailové komunikace. Za žalobkyni jednala obchodní ředitelka Ing. P. se zástupcem odběratele R. K. a statutárním zástupcem odběratele Z. V. Odběratele prověřila ve veřejných evidencích. Zboží přepravil do jiného členského státu přepravce TRANSPORTSTAV s.r.o. (dále jen „Transportstav“). K prokázání dodávky žalobkyně předložila faktury, objednávky, CMR listy, dodací listy, bankovní výpisy a další doklady (karty zásob, průvodky výdeje materiálu, vážní listky, faktury za přepravu), které spolu vzájemně korespondují, což žalobkyně demonstruje na dodání dle faktury č. 21500793. VZ Corporation potvrdila dodání na všech CMR listech a dodacích listech. Dodání zboží potvrdila i výpověď Z. V., která koresponduje s předloženými listinami. Transakce probíhaly v režimu třístranného obchodu. Je irelevantní, zda je jako odesílatel na CMR listu uvedena žalobkyně jakožto prodávající, nebo VZ Corporation jakožto pořizovatel. Názor žalovaného, že obchodování s maďarskou společností nevyklučuje dodání zboží do jiného členského státu, ale v tom případě měla být žalobkyně obezřetnější a zabývat se podrobnostmi daných obchodů, je rozporuplné. Žalobkyně byla od VZ Corporation předem informována, že zboží dodává klientovi v Polsku, případně bylo místo dodávky uvedeno v objednávce.
6. Žalobkyně má za to, že uvedení společnosti HEDONIS Sp. z o.o. (dále jen „Hedonis“) jako příjemce na CMR listu vysvětlila odpověď maďarské finanční správy, podle níž VZ Corporation přeprodala zboží od žalobkyně této společnosti. Maďarská finanční správa

potvrdila uskutečnění dodávek mezi žalobkyní a VZ Corporation, což žalovaný zcela opomíjí. Také svědek V. potvrdil, že VZ Corporation zboží dále obchodovala. Nepotřebovala proto žádné sklady ani prostory, zaměstnance či přepravní vozidla. Zjištění z mezinárodního dožádání nijak nezpochybňují deklarovaného odběratele jako skutečného pořizovatele zboží. Maďarská finanční správa naopak potvrdila uskutečnění dodávek žalobkyní pro VZ Corporation, která byla ekonomicky činná. Žalobkyně dodala, že jí žalovaný odmítá zpřístupnit kompletní odpověď maďarské finanční správy.

7. Informace polské finanční správy o virtuálním sídle Hedonis je irelevantní, neboť taková sídla jsou běžná. Irelevantní je též informace, že správce daně neměl v době dožádání s touto společností kontakt nebo že nepodala souhrnná hlášení za jiná období než nyní řešené. Společnost HOWITER Sp. z o.o. (dále jen „Howiter“) je na jediném CMR listu, odpověď polské finanční správy se týkala jiného období a jiných transakcí, přičemž důvodem, proč byla společnost nekontaktní, mohlo být úmrtí předsedy představenstva.
8. Žalovaný v napadeném rozhodnutí také překvapivě uvádí, že údajně panují pochybnosti, zda se vůbec jednalo o přeshraniční dodávku. To je nový závěr, s nímž měl žalobkyni seznámit a umožnit jí, aby se k němu vyjádřila a případně navrhla další důkazní prostředky, což neučinil. Tento závěr se dle žalobkyně navíc vzájemně vylučuje se závěrem o neprokázání deklarovaného odběratele a žalovaný pro něj nemá žádný podklad. Názor žalovaného vyvrací i předložená objednávka, v níž je uvedeno, že zboží je určeno pro prodej mimo území ČR.
9. Žalobkyně nesouhlasí ani s názorem žalovaného, že pochybnosti podpořila skutečnost, že se přes opakované snahy nepodařilo vyslechnout svědka K. Dle žalobkyně byla tato snaha pouze formální. Žalovaný sice uskutečnil dvě dožádání na Slovensko, již z prvního ale vyplynulo, že se svědek v místě trvalého pobytu na Slovensku dlouhodobě nezdržuje. Z výpovědi svědka V. vyplývalo, že pan K. žije v Praze. Správce daně se na něj nepokusil zjistit aktuální kontakt.
10. K žalovaným zmíněným rozporům ve vyjádřeních žalobkyně ohledně zajištění přepravy žalobkyně uvádí, že otázka, kdo zajišťoval přepravu, byla v rámci kontroly prokázána, pochybnosti vyjádřené správcem daně byly odstraněny a jsou nyní irelevantní. Žalobkyně se k této otázce vyjádřila v průběhu kontroly v odpovědi z 16. 1. 2017 a ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění z 25. 8. 2017. Žalovaný její vyjádření pomíjí. Žalobkyně vysvětlila, že se o rozpor nejednalo a že v některých případech zajišťovala přepravu žalobkyně, v některých VZ Corporation. Vzhledem k zatížení žalobkyně při současném průběhu více než 20 daňových kontrol mohlo dojít ve vyjádřeních žalobkyně k dílčím nesrovnalostem.
11. Dodávky pro **Stefarez** se uskutečnily na základě kupních smluv, písemných a ústních objednávek. Za žalobkyni je dojednávala obchodní ředitelka Ing. P. a za odběratele M. D. Žalobkyně odběratele prověřila ve veřejných rejstřících a v systému výměny informací o DPH (VIES). Stefarez hradila kupní cenu z bankovního účtu. Žalobkyně doložila faktury, kupní smlouvu, CMR listy, bankovní výpisy, prohlášení pořizovatele zboží, další doklady (karty zásob, průvodky výdejen materiálu, vážní lístky, seznam přijatých faktur), které spolu korespondují a prokazují, že Stefarez byla skutečným odběratelem. Dodávky potvrdily výpovědi zástupců Stefarez M. D. a Š. K. Žalobkyně konkrétně poukazuje na dodání zboží vyúčtované fakturou č. 21500831. Z předložených důkazních prostředků dle žalobkyně vyplývá, že zboží bylo dodáno v režimu třístranného obchodu obchodnímu partneru

pořizovatele. Žalovaný pomíjí, že Stefarez potvrdila dodání zboží na všech CMR listech. Žalobkyně nespátřuje nic zvláštního na tom, že na CMR listech bylo místo vykládky v Maďarsku, ačkoli obchodovala se slovenskou společností, neboť šlo o mezinárodních obchod, v němž je běžné, že je zboží dodáno do jiného státu. Místo vykládky bylo známo před naložením zboží. Podle judikatury nemůže daňový subjekt disponovat tolika důkazními prostředky, jak si představuje správce daně. Žalobkyně odkazuje také na výsledcích dispečera, řidiče a zaměstnance přepravce Transportstav, který popsal místa vykládky. Uvedení subjektu odlišného od deklarovaného odběratele na dokladech z přepravy či místa vykládky dle žalobkyně nijak nezpochybňuje skutečného pořizovatele zboží. V zahraničním obchodu je běžné, že v místě vykládky není provozovna odběratele.

12. Daňové orgány dle žalobkyně neuvedly přezkoumatelnou úvahu, proč by mělo uvedení společnosti GPR-OMEGA KFT (dále jen „GPR-OMEGA“) na CMR listech zpochybnit Stefarez jakožto skutečného pořizovatele. Svědek D. potvrdil, že Stefarez obchodovala s žalobkyní, jejím obchodním partnerem byla GPR OMEGA a že vozila zboží do uvedeného místa vykládky v obci Héreg v Maďarsku a přepravu zajišťovala žalobkyně. Není pravdou, že by svědek nevěděl téměř žádné podrobnosti. Judikatura k pochybnostem ohledně CMR listů, na kterou poukazyval žalovaný, není v žalobkynině případě použitelná, neboť se týkala jiných skutkových situací. Žalobkyně nesouhlasí s hodnocením výpovědi svědka D. Z protokolu o výsledku nevyplývá, že by mu byl předložen nějaký CMR list, žádný není k protokolu ani přiložen. Není relevantní, že si svědek nepamatoval podrobnosti, neboť není podstatné, jakým způsobem Stefarez se zbožím dále naložila. Také svědek K. potvrdil spolupráci s žalobkyní. Žalobkyně poukazuje na to, že v případě odběratele OOV – Družstvo Malinovo jí žalovaný nekladl k tíži, že svědci neznali konečné odběratele. Žalobkyně je přesvědčena, že svědecké výpovědi dostatečně potvrdily, že Stefarez byla pořizovatelem zboží, což je jediná podmínka, kterou měl žalovaný 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 výsledku svědka D. česká finanční správa poskytla slovenské finanční správě neaktuální adresu jejího zástupce, v případě výsledku svědka K. nebyla přítomna v důsledku opatření proti šíření nemoci covid 19.
13. Žalovaný podle žalobkyně pomíjí, že Stefarez zaplatila žalobkyni kupní cenu za dodané zboží, což plyne z bankovních výpisů. Tím bylo prokázáno, kdo byl pořizovatelem. Žalobkyně nesouhlasí s hodnocením žalovaného, že další pochybnosti založila kupní smlouva. Podle žalobkyně je nepodstatné, zda smlouvu podepsal M. D., nebo Š. K. Svědek D. nemohl vyloučit svůj podpis na smlouvě, neboť mu nebyla předložena. Pouze uvedl, že smlouvy podepisoval Š. K. Žalobkyně považuje za podstatné, že existenci kupní smlouvy potvrdil. Žalovaný nespecifikoval, v čem neměla být kupní smlouva dodržena. Běžně dochází k ústním změnám smlouvy. Nedodržení ujednání o písemné formě změn neznamená nedodržování kupní smlouvy, ale pouze této dílčí dohody. Žalobkyně též nesouhlasí s hodnocením předloženého prohlášení společnosti Stefarez. Svědek K. se nevyjadřoval přímo k tomuto prohlášení, neboť mu nebylo předloženo. Prohlášení neztrácí důkazní hodnotu tím, že si ho svědek na základě slovenského názvu nepamatoval. O účelovém a neobjektivním postupu žalovaného dle žalobkyně svědčí i to, že v případě dodávek řepkového oleje odštěpnému závodu společnosti Stefarez finanční správa osobu odběratele nezpochybnila.

14. M. C. žalobkyně dodávala zboží na základě kupní smlouvy, jednotlivé dodávky sjednávala obchodní ředitelka žalobkyně s M. C. Žalobkyně prověřila odběratele ve veřejně přístupných evidencích. Odběratel platil kupní cenu ze svého bankovního účtu. Žalobkyně doložila faktury, objednávku a kupní smlouvu, CMR listy, bankovní výpis, prohlášení pořizovatele zboží a další doklady (karty zásob, průvodky výdejem materiálu, vážní listky, polské doklady), které spolu vzájemně korespondují a jednoznačně prokazují, že skutečným pořizovatelem zboží byl M. C. Žalovaný nevysvětlil, proč by měly z uvedení jiných společností na CMR listech vyplývat pochybnosti o dodání zboží deklarovanému odběrateli. Žalobkyně k subjektu Logystik Bazy Magazynowej, Wratislavia-Biodiesel S.A. uvedla, že se zabývá zpracováním a výrobou MEŘO (methylester řepkového oleje). Přeprava měla být uskutečněna společností Przedsiębiorstwo Wielobranzowe „Pajdex“. Svědkyně I. H., jednatelka KOMODITY Slovensko s.r.o., v jiných řízeních uvedla, že i jí vedená společnost obchodovala s M. C., který si zajišťoval a hradil přepravu, přičemž přepravcem byla společnost „Pajdex“. Žalobkyně v rámci daňové kontroly vysvětlila, že původně uvedla dodací podmínku chybně a že byla sjednána dodací podmínka FCA. Obdržení zboží M. C. potvrzuje kromě úhrady kupní ceny též předložené prohlášení. Z něj je patrné, kde a kým bylo zboží vyloženo. Přepravu zajišťoval odběratel, musel tedy o ní být informován. Dle žalobkyně není relevantní, že prohlášení bylo podepsáno až dne 3. 10. 2016 a bylo předloženo pouze v kopii. Žalovaným odkazovaná judikatura k nevyplnění položky č. 24 CMR listu se týkala prokazování podmínky přepravy na území jiného členského státu, a není tedy pro daný případ přílehlavá. Žalobkyně nesouhlasí s žalovaným, že další pochybnosti plynuly z odpovědi polské finanční správy. K tomu uvádí, že jí byly poskytnuty pouze v anonymizované podobě. Z odpovědi nicméně plyne, že M. C. s polským správcem daně komunikuje e-mailem a předkládá dokumenty, byť nekompletní, a že dodávky dle faktury č. 201500894 byly potvrzeny, včetně jejich vykázání pro účely daně. Polský správce daně pouze nedokáže přesně stanovit místa dodání a příjemce zboží, pravděpodobně obchodní partnery M. C. Žalobkyně též nesouhlasí se závěrem žalovaného na základě mezinárodní výměny informací z roku 2018, že M. C. nemá povědomí o své obchodní činnosti a že „*ve společnosti vystupoval pouze formálně jako bílý kuř*“. To dle žalobkyně vyvrací jí předložené doklady (např. kopie osobních dokladů získaných při osobním jednání v sídle žalobkyně) či výpověď I. H., která vypověděla, že za firmu SKY CASH jednala s panem C. a setkala se s ním. Žalobkyně obchodovala s M. C. jako fyzickou osobou, nikoli s obchodní společností.
15. Dále žalobkyně namítá, že daňové orgány nezákonně odmítly provést navržený důkaz mezinárodním dožádáním k ověření existence smluvních vztahů s jejími odběrateli a společnostmi uvedenými na CMR listech a vážních listcích. Žalobkyně má právo navrhnout provedení důkazních prostředků, které sama nemá k dispozici. Daňové orgány žalobkyni nezákonně kladly k tíži, že nedoložila vazby mezi subjekty uvedenými na CMR listech, aniž by jí umožnily je prokázat. Žalobkyně je přesvědčena, že své důkazní břemeno unesla.
16. 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. Žalobkyně navíc neměla možnost se k otázce dobré víry vyjádřit. 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. To, že v místě vykládky není provozovna odběratele, je v zahraničním obchodě běžnou

praxí. Dodání VZ Corporation bylo prokázáno předloženými písemnými objednávkami podepsanými oběma stranami. Žalobkyně neuvedla, že k dodání zboží došlo v tuzemsku, ale že si kupující převzal zboží v jejím sídle za účelem jeho dodání a zpracování mimo území České republiky, jak koresponduje s objednávkami. Podle žalobkyně není z pohledu § 64 zákona o DPH relevantní, kde došlo k převodu nakládat se zbožím jako vlastníků a žalovaný k tomu nepředestřel žádnou přezkoumatelnou úvahu. Žalobkyně nesouhlasí s tím, že by listiny, jimiž disponovala, obsahovaly nesrovnalosti či rozpory. V případě Stefarez nebylo nijak neobvyklé, že místo dodání bylo v Maďarsku. Je na kupujícím, kam si nechá zboží převést. Žalobkyně zajišťovala dopravu, a bylo jí tedy místo vykládky předem známo. Změna smlouvy ústní formou je běžná. K dobré víře ve vztahu k dodávkám pro M. C. žalobkyně odkazuje na argumentaci k prokázání tohoto odběratele. K tvrzení žalovaného, že není zřejmé, na jakém podkladě jednala žalobkyně s paní R., žalobkyně odkazuje na objednávku z 27. 7. 2015, v níž je jednání paní R. potvrzeno M. C. Tvrzení žalovaného týkající se dobré víry žalobkyně jsou nepodložená a bezpředmětná.

17. 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. Žalobkyně má navíc za to, že požadavek § 64 odst. 1 zákona o DPH, aby byl kupující osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, je podle judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) v rozporu se směrnicí o DPH. Podstatné je splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození, nikoliv skutečnost, zda pořizující osoba splní formální registrační podmínku spočívající v registraci k 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.
18. Žalobkyně též namítá, že závěr žalovaného je 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.

### Vyjádření žalovaného

19. Žalovaný navrhl, aby byla žaloba jako nedůvodná zamítnuta. Zdůraznil, že správce daně své pochybnosti vyjádřil ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 14. 12. 2016, čímž unesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). 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.

20. Žalobkyně dle žalovaného své důkazní břemeno neunesla. Disponovala pouze nedostatečně průkaznou dokumentací, předložená prohlášení obsahovala četné nesrovnalosti a pochybnosti naopak prohloubila. V případě VZ Corporation z odpovědi maďarského správce daně plyne, že se zabýval zaúčtováním pořízení zboží a vyznačil, že k němu nedošlo. K potvrzení adresy místa vykládky Area Wratislavia-Bio Monopolwa 4, Wrocław PL, žalovaný poukázal na to, že byla i jiná místa vykládek, k nimž se maďarský správce daně nevyjádřil. Navíc vycházel z jemu dostupných listin. Z odpovědi neplyne, že by ověřoval jejich pravdivost a skutečný průběh transakcí. To se týká i dodání zboží společnosti Hedonis. Správce daně zjistil, že polský správce daně nemůže transakce potvrdit, neboť Hedonis je pro polského správce daně nekontaktní, sídlí na virtuální adrese, daňová přiznání a souhrnná hlášení nepodává. O společnosti Howiter uvedené na CMR listu v položce příjemce se maďarský správce daně vůbec nezminil. Ani svědek Z. V. uskutečnění transakcí neprokázal. Žalobkyně měla jednat s panem K., jehož se však nepodařilo vyslechnout. Pokud jde o dodávky pro M. C., polský správce daně nepotvrdil přiznání a zaúčtování částky deklarované žalobkyní. K faktuře č. 21500894 se polský správce daně nevyjádřil, pouze uvedl, že M. C. doložil faktury za zdaňovací období srpen a září 2015, které zohlednil v daňovém přiznání. Informace polského správce daně naopak potvrzovaly pochybnosti o skutečném obchodu se zbožím. Žalobkyně neuvedla, které konkrétní dokumenty od polského správce daně jí nebyly zpřístupněny. Český překlad odpovědi zahraničních správců daně nebyl anonymizován s výjimkou údajů o třetí fyzické osobě. Jako důkazy byly použity anonymizované verze, resp. údaje, které nebyly anonymizovány. Daňové doklady k obchodům VZ Corporation s jejími odběrateli a bankovní příkazy, které byly přílohou odpovědi na mezinárodní dožádání, nebyly žalobkyni poskytnuty, neboť by jejich zpřístupněním byl ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo osob zúčastněných na správě daní. Žalobkyni nebylo kladeno k tíži, jak jiné subjekty komunikují se správcem daně a zda plní své daňové povinnosti, nýbrž to, že nedoložila splnění podmínek pro osvobození. 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.
21. Pochybnosti o tom, komu bylo fakturované zboží dodáno, nerozptýlily ani provedené výslechy svědků. Pokud jde o VZ Corporation, svědek Z. V. nevěděl mnoho podrobností o obchodech s žalobkyní a odkazoval na pana K. Toho se však nepodařilo vyslechnout, správce daně neměl k dispozici žádnou jeho adresu v České republice. Z konkrétnějších částí výpovědi svědka V. naopak dle žalovaného vyplynuly další pochybnosti o tom, zda se jednalo o přeshraniční dodávku. Nejde o překvapivý závěr, neboť již na s. 100 a násl. zprávy o daňové kontrole správce daně shrnul, co vyplývalo z výpovědi svědka V. (zejména, že VZ Corporation převzala 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.
22. Ve vztahu ke společnosti Stefarez žalovaný uvádí, že výpovědi svědků M. D. a Š. K. byly obecné a neurčité a v případě konkrétních odpovědí si protirečily. Výpovědi tedy neodstranily pochybnosti vyplývající z předložených listin. Svědek M. D. nepotvrdil, že GPR-OMEGA byla obchodním partnerem Stefarez. Žalobkyně nesouhlasí s hodnocením

výpovědí, ale konkrétní závěry žalovaného o rozpornosti výpovědí nezpochybňuje. Žalovaný žalobkyni nekladl k tíži, že se výsledků neúčastnila.

23. Pokud jde o deklarovaného odběratele M. C., zjištění z vyjádření, které zaslal polskému správci daně, podle kterého obchodní činnost zahájil na návrh jiné trestně stíhané osoby za příslib zisku a dělal vše, co mu tato osoba řekla, pochybnosti naopak prohloubily.
24. Dle žalovaného zůstalo neprokázané i tvrzení žalobkyně o třístranném obchodu ve vztahu k odběratelům VZ Corporation a Stefarez. Tuto argumentaci žalobkyně uplatnila až ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, a to bez bližšího vysvětlení, doložení konkrétních účastníků třístranného obchodu a souvisejících dokumentů. Dle žalovaného odkazem na třístranný obchod neosvětlila, proč na CMR listech u dodávek VZ Corporation nefiguruje jako odesílatel a proč u jednoho z CMR listů k faktuře č. 21500826 není vyplněna položka č. 24. Sama žalobkyně v odvolání uznala, že pro posouzení splnění podmínek pro osvobození od daně není režim třístranného obchodu relevantní. Výpověď svědka V. a další důkazy nasvědčují, že se nejdříve uskutečnilo tuzemské plnění bez přepravy a teprve poté VZ Corporation přepravila zboží do zahraničí, což vylučuje argumentaci žalobkyně třístranným obchodem.
25. Žalovaný též nesouhlasí se závěrem, že řádně nehodnotil všechny předložené důkazy. Daňové orgány hodnotily bankovní výpisy, dodací listy i kupní smlouvy. K žalobkyni poukazované úhradě kupní ceny v případě M. C. upozornil, že v popisu transakce je uvedeno „*FIRMA HANDLOWO-USLUGOWA*“, nikoli deklarovaný odběratel. I pokud by se ale jednalo o deklarovaného odběratele, úhrada přijatá z polského účtu neprokazuje, že zboží bylo skutečně dodáno deklarovanému odběrateli v jiném členském státě. Kupní smlouvy nebyly v případě VZ Corporation předloženy. Daňové orgány se zabývaly i způsobem vyplnění CMR listů. Žalovaný zdůraznil, že aby bylo možné přiznat CMR listům zásadní váhu, musí být vyplněny dle Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (CMR), potvrzeny odesílatelem a přepravcem a korespondovat s dalšími doklady, což se nestalo.
26. K návrhu na ověření obchodních vztahů odběratelů žalobkyně a společností na CMR listech se žalovaný vyjádřil v bodě 170 napadeného rozhodnutí. 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 třetím subjektům uvedeným na CMR listech provedeno (Hedonis a Howiter) a vyplynula z něj zjištění v neprospěch žalobkyně, označuje je žalobkyně za irelevantní. Žalobkyni nebylo kladeno k tíži, že nedoložila vazby odběratelů se třetími subjekty, a žalovaný nerozšiřoval její důkazní břemeno.
27. Správce daně správně posuzoval dobrou víru žalobkyně, přičemž dospěl k závěru, že v dobré víře být nemohla, neboť nesrovnalosti v CMR listech jí musely být známy nejpozději po ukončení přepravy. Pokud si 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.
28. Žalovaný potřebu zabývat se dobrou vírou zdůvodnil v bodu 171 napadeného rozhodnutí. V napadeném rozhodnutí též odůvodnil svůj závěr, že žalobkyně nemohla být v dobré víře. Samotné prověření v systému VIES nezakládá dobrou víru ohledně skutečnosti, že zboží bylo skutečně dodáno deklarovanému odběrateli. K neobezřetnosti 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 směřuje dobrou víru v dostatečnost a průkaznost podkladů k prokázání hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH a dobrou víru, že se neúčastní daňového podvodu.

29. Podmínka pro přiznání osvobození od DPH, aby bylo zboží dodáno osobě registrované k DPH, není v rozporu s unijním právem. Jelikož žalobkyně neprokázala splnění podmínek § 64 zákona o DPH, je třeba dodání zboží 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).
30. Žalovaný dále vyjadřuje nesouhlas s aplikací závěrů rozsudku SDEU *Kemwater* a rozsudku *Vymětalík* při posuzování hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu. Současně 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

31. Žalobkyně setrvala na své žalobní argumentaci. Doplnila, že odkaz na výzvu k odstranění pochybností není relevantní, neboť za odůvodnění platebního výměru se považuje zpráva o daňové kontrole, nikoli výzva k odstranění pochybností, navíc ani v odůvodnění výzvy není obsažena přezkoumatelná úvaha, proč tvrzené nesrovnalosti zpochybňují osobu pořizovatele, a takovou úvahu nepředestřel ani žalovaný. Pokud žalovaný tvrdí, že se jednalo o tuzemská zdanitelná plnění, musel takovou skutečnost prokázat, žádný důkazní prostředek prokazující, že se jednalo o tuzemské plnění, však neoznačil. Napadené rozhodnutí je z tohoto pohledu nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.
32. Pokud jde o předložené prohlášení M. C., není dle žalobkyně relevantní, že ve vztahu k jinému období předložil kopii a originál lišící se v datu podpisu, neboť bylo věcí M. C., zda učiní prohlášení dvakrát, přičemž originál prohlášení nebyl předložen ani u OOV-Družstvo Malinovo, u něhož měl žalovaný dodání za prokázané. Žalovaný nereflektuje, že maďarská finanční správa potvrdila místo vykládky AREA WRATISLAVIA-BIO. Z ničeho neplyne, že faktura připojená k odpovědi polského správce daně vystavená a splatná 3. 8. 2015 nebyla předložena M. C. Faktura je opatřena ručně psanou poznámkou, a nejde tedy o fakturu předloženou žalobkyní. Žalobkyni není zřejmé, proč byly anonymizovány odpovědi zahraničních finančních správ v částech psaných cizím jazykem a v částech týkajících se třetí fyzické osoby, navíc byly anonymizovány i části týkající se právnických osob. Pokud správce daně a žalovaný nezákonně rozšiřují důkazní břemeno žalobkyně na obchodní vztahy jejich odběratelů, mohly je doklady týkající se třetích subjektů vysvětlit. Žalobkyni byly soudem v jiné věci zpřístupněny přílohy odpovědi týkající se VZ Corporation (daňové doklady vystavené VZ Corporation pro její odběratele a bankovní příkazy), které potvrzují, že jejím odběratelem byla Hedonis, jak vyplynulo z CMR listů a odpovědi maďarského správce daně, a že v některých případech zajišťovala dopravu VZ Corporation.

33. Z vyjádření žalovaného plyne, že se nemůže rozhodnout, zda dodání pro VZ Corporation nebylo prokázáno, nebo zda šlo podle žalovaného o tuzemskou transakci pro VZ Corporation, přičemž oba závěry se vzájemně vylučují. Dle žalobkyně výpověď prokazuje dodání zboží VZ Corporation, přičemž z výpovědi neplyne, že se jedná o tuzemskou transakci. Žalovaný k povaze transakce neučinil žádnou přezkoumatelnou a podloženou úvahu. Žalobkyně nerozumí tomu, proč jí žalovaný klade k tíži neprokázání argumentace třístranným obchodem, neboť to je daňově relevantní pro prostřední osobu, nikoli pro žalobkyni. Navíc třístranný obchod vyplývá z výpovědi svědka V. a předložených dokladů. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole z výsledku svědka V. neučinil závěr, že pořizovatelem byla VZ Corporation, naopak setrval na závěru, že pochybnosti o deklarovaném odběrateli nebyly odstraněny. Žalobkyně proto nesouhlasí s žalovaným, že tato část jeho argumentace nebyla překvapivá. Také nesouhlasí s žalovaným, že nepředložila kupní smlouvu, neboť předložila písemné objednávky. Dle žalobkyně z ničeho neplyne, že by se žalovaný snažil zjistit kontakt na svědka K., ač k tomu disponuje pravomocemi.
34. Žalobkyně opakuje nesouhlas s hodnocením výpovědí svědků D. a K. a bankovních výpisů. 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).
35. 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 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

36. Žalovaný v duplice zdůraznil, že správce daně nebyl povinen prokázat, že se neplnění neuskutečnilo nebo jak se uskutečnilo, nýbrž pouze pochybnosti o předložených důkazních prostředcích. 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. Předmět řízení nebyl rozšířen na vztahy žalobkyniných odběratelů s jejich obchodními partnery, tato námitka byla navíc uplatněna po lhůtě pro podání žaloby. Jelikož se žalobkyně s přílohami maďarského správce daně nakonec seznámila, nemohla být dotčena na svých právech. Pokud by měl soud za to, že žalovaný tvrzením, že na základě výpovědi svědka V. panují rovněž pochybnosti, zda se vůbec jednalo o přeshraniční dodávku, zpochybnil další podmínku dle § 64 zákona o DPH, a měl proto postupovat podle § 115 daňového řádu, neměla by tato vada vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť obstojí závěr o neprokázání dodání osobě registrované k dani v jiném členském státě. Rozsudky *Kemwater* a *Vymětalík* nejsou pro

projednávanou věc přílehlavé. Námitky porušení zásady neutrality DPH a zásady místa určení byly uplatněny po lhůtě pro podání žaloby.

37. Žalobkyně v triplice argumentovala, že námitky nezákonného rozšíření předmětu řízení též na obchodní partnery odběratelů, porušení zásady neutrality DPH a místa určení vznesla již v žalobě. Podle žalobkyně to, že jí daňové orgány nepřístupnily přílohy odpovědi maďarského správce daně, dokládá, že jí jsou nezákonně zatajovány podklady s nepravdivým zdůvodněním, neboť jejich zpřístupněním nemohlo dojít k ohrožení zájmu jiného subjektu.
38. 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 (nález 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 zastáván 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.
39. V podání ze dne 25. 7. 2024 žalovaný reaguje na rozsudky NSS č. j. 1 Afs 241/2022-115 a 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 před soudem

40. Při jednání soudu dne 11. 3. 2025 účastníci řízení setrvali na svých procesních stanoviscích.
41. 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 změn. Stěžejní je v tomto ohledu zejména rozsudek *B2 Energy*. Napadené rozhodnutí nemůže obstát, neboť žalovaný nezkoumal veškeré indicie, které spis obsahoval. Projednávaná věc je z hlediska skutkového 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 deklarovaným odběratelem žalobkyně poukázala na věc vedenou u zdejšího soudu pod sp. zn. 55 Af 48/2020, v níž bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno a věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení, což potvrdil NSS v rozsudku ze dne 29. 8. 2024, č. j. 6 Afs 46/2022-123. V uvedené věci bylo z odpovědi maďarské finanční správy na mezinárodní dožádání zjištěno, že zboží z tohoto obchodu končilo v Seredi u slovenské společnosti Plynex. V případě deklarovaných odběratelů M. C. a VZ Corporation vedou

indicie ke společnosti Logystik Bazy Magazynowej z koncernu Wratislawia Biodiesel, což je rafinérie zpracovávající řepkový olej. Dodávaný řepkový olej je určen k dalšímu zpracování, není produktem, který by mohli využívat koncoví spotřebitelé. Žalobkyně má za to, že prokázala dodání zboží do jiného členského státu osobě povinné k dani, byť nevylučuje, že nikoli deklarovaným odběratelům, na nichž netrvá. I pokud by soud shledal, že nebyl prokázán skutečný odběratel, nemůže napadené rozhodnutí obstát, neboť prozatím nebyly zjištěny všechny rozhodné skutečnosti, na jejichž základě by mohlo být žalobkyni ve světle rozsudku *B2 Energy* odepřeno osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu. Žalobkyně k dotazu soudu upřesnila, že argumentaci o existenci indicií ukazujících na tzv. alternativní odběratele uplatňuje vedle původní žalobní argumentace, podle které prokázala dodání deklarovaným odběratelům.

42. Žalovaný poukázal na to, že Krajský soud v Praze i NSS opakovaně dospěly k závěru, že pouhá skutečnost, že se na CMR listech nachází údaje o třetích společnostech, neznamená, že jsou zde indicie vedoucí k alternativnímu odběrateli. NSS rovněž opakovaně vyložil, že ani charakter dodávaného zboží, jeho množství a vysoká hodnota nepředstavují indicie o jiném než deklarovaném odběrateli. Žalovaný zdůraznil, že ve věci vedené pod sp. zn. 55 Af 48/2020 byla deklarovaným odběratelem maďarská společnost STEFAREZ Kft., nikoli slovenská Stefarez s.r.o., relevantní tak může být pouze rozsudek zdejšího soudu ve věci sp. zn. 43 Af 25/2021, v němž soud shledal obdobné námitky žalobkyně nedůvodnými. Pokud jde o společnost GPR-Omega, svědek D. ve své výpovědi nepotvrdil, že Stefarez s touto společností obchodovala. Pokud jde o deklarovaného odběratele M. C., na jednom z CMR listů není položka č. 24 vůbec vyplněna. K tomuto deklarovanému odběrateli žalovaný odkázal na závěry rozsudku z 19. 11. 2024, č. j. 54 Af 13/2021-161, v němž zdejší soud shledal námitky žalobkyně nedůvodnými. Ve vztahu k VZ Corporation žalovaný zdůraznil, že několik CMR listů nemělo vyplněnu položku č. 24, ostatní sice byly potvrzeny společností Logystik Bazy Magazynowej nebo Brassica Trade, na polských vážných lístcích a dalších dokladech však byly uvedeny jiné společnosti. Neexistuje řetězec důkazů, který by prokázal, že Logystik Bazy Magazynowej byla alternativním odběratelem. K tomu žalovaný poukázal na rozsudek č. j. 54 Af 13/2021-161. Žalobkyně v žalobě namítá překvapivost napadeného rozhodnutí s tím, že žalovaný v odvolacím řízení shledal nenaplnění další podmínky § 64 zákona o DPH. V uvedeném rozsudku zdejší soud shledal, že se nejednalo o nový ani překvapivý závěr. Nyní projednávaná věc se liší od věci týkající se zdaňovacího období červen 2015, v níž zdejší soud rozhodnutí žalovaného zrušil. Z bodu 57 napadeného rozhodnutí plyne, že v nyní projednávané věci existovala kromě areálu Wratislawia-Bio i jiná místa vykládky, Kałdus 16, Chełmno, a ulice Wolności, Lubrza. Z odpovědi zahraničního správce daně nevyplývalo, že by prověřoval konkrétní transakce, ale vycházel jen z předložených dokladů. Správce daně ověřoval, zda mohl existovat řetězec žalobkyně – VZ Corporation – Hedonis, resp. Howiter. Zahraniční správce daně však nemohl transakce v případě společností Hedonis a Howiter potvrdit. Dodání v řetězci žalobkyně – VZ Corporation – Hedonis nemůže oproti věci řešené v rozsudku č. j. 43 Af 3/2022-139 obstát, protože na polských dokladech řady KW je uvedena jako vlastník Wratislawia-Bio a jako klient Fantin nebo Paradise. Logystik Bazy Magazynowej není tatáž společnost jako Wratislawia-Bio. Správce daně se svědka Z. V. dotazoval na jednotlivé subjekty, tomu však o nich nebylo nic známo.
43. Soud vycházel z obsahu daňového spisu, jímž se dokazování neprovádí (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). Soud dále doplnil dokazování listinami připojenými k maďarské

odpovědi na mezinárodní dožádání ve věci VZ Corporation ze dne 21. 1. 2016, č. j. 394224/16, týkajících se zdaňovacího období červenec 2015, a to daňových dokladů vystavených společností VZ Corporation pro Hedonis za dodávky řepkového oleje a bankovní kreditní avíza pro příjemce, kde je jako příjemce VZ Corporation a jako příkazce Hedonis, a debetní avíza pro příkazce, kde je jako příkazce VZ Corporation a příjemce Transportstav (bez uvedení čísel bankovních účtů či finančních částek). Soud neshledal, že by tím mohlo dojít k ohrožení zájmu třetích osob, jichž se listiny týkají, na který žalovaný ve svém stanovisku k možnosti zpřístupnění údajů žalobkyni obecně poukázal. V tomto směru vzal soud v úvahu, že o obchodním vztahu mezi VZ Corporation a Hedonis se zmiňuje již odpověď maďarského správce daně, k níž byly dané listiny připojeny, a současně se jedná o společnosti uváděné na předložených CMR listech. S přílohami odpovědi maďarského správce daně navíc byla žalobkyně již seznámena v jiném soudním řízení. Ve vztahu ke společnosti Transportstav lze uvést, že žalobkyně sama tvrdila, že v některých případech zajišťovala přepravu zboží u této společnosti žalobkyně, v některých VZ Corporation. Žalovaný pak nijak nespecifikoval, jaké údaje a z jakého důvodu by mohly zájem výše uvedených právnických osob ohrozit.

### Splnění procesních podmínek

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

### Posouzení žaloby

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

45. 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.
46. Podle čl. 14 směrnice o DPH se dodáním zboží rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.
47. 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.
48. Na vnitrostátní úrovni je osvobození dodání zboží do jiného členského státu od DPH vymezeno v § 64 odst. 1 zákona o DPH, podle kterého ve znění účinném pro posuzovanou věc bylo osvobozeno od daně s nárokem na odpočet „[d]odání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, [...] s výjimkou dodání zboží

osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně“. Pro úplnost lze dodat, že požadavek na registraci pořizovatele k DPH byl v době uskutečnění sporných plnění formální podmínkou, jejíž nenaplnění nemohlo být jediným důvodem pro odepření osvobození od DPH [viz např. rozsudek SDEU ze dne 27. 9. 2012, C-587/10, *VSTR*, body 51 a 52; srov. čl. 138 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH ve znění směrnice Rady (EU) 2018/1910, který stanoví požadavek na registraci jako podmínku hmotněprávní; k provedení novelizace směrnice do zákona o DPH došlo s účinností od 1. 9. 2020]. V nyní posuzované věci ovšem nebylo osvobození od DPH odepřeno z důvodu nesplnění uvedeného formálního požadavku (všichni deklarovaní odběratelé byli v rozhodné době registrováni k DPH v jiném členském státě). Žalobkynina námitka rozporu § 64 odst. 1 zákona o DPH se směrnicí o DPH proto míří mimo nosné důvody napadeného rozhodnutí.

49. Dodání zboží vymezuje § 13 odst. 1 zákona o DPH shodně jako směrnice o DPH jako převod práva nakládat se zbožím jako vlastníkem. Odstavec 2 téhož ustanovení pak doplňuje, že dodáním zboží do jiného členského státu se pro účely tohoto zákona rozumí dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.
50. 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 vlastníkem bylo převedeno na pořizovatele, [2] jestliže dodavatel prokáže, že uvedené zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu a [3] opustilo-li toto zboží v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy fyzicky území členského státu dodání“ (rozsudek SDEU ze dne 9. 10. 2014, C-492/13, *Traum*, bod 24, viz též např. rozsudek *Teleos*, bod 42).
51. Dále je třeba zdůraznit, že převedení práva nakládat se zbožím jako vlastníkem 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 vlastníkem se může rovněž uskutečnit na území členského státu prvního dodání a to předtím, než dojde k přepravě uvnitř Společenství. V takovém případě pak již přepravu uvnitř Společenství nelze tomuto dodání přičítat“ (rozsudek *Euro Tyre Holding*, body 32 a 33, viz též rozsudek *VSTR*, bod 33).
52. Z této judikatury SDEU vychází i NSS, který např. v bodu 42 rozsudku ze dne 27. 1. 2022, č. j. 9 Afs 19/2012-54, zdůraznil, že v případě řetězových obchodů může být považována za intrakomunitární dodání zboží s přepravou jen jedna transakce z řetězce více obchodních transakcí. Pro určení takové transakce je rozhodné určit místo, v němž daňový subjekt nabyl právo disponovat se zbožím jako vlastníkem. Za účelem správného určení takového místa je vždy třeba posoudit všechny zvláštní okolnosti. Teprve pak je možné identifikovat, které dodání splňuje všechny podmínky stanovené pro dodání uvnitř EU (viz také body 104 a 105 rozsudku NSS ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176, který navazuje na rozsudek SDEU ze dne 19. 12. 2018, C-414/17, *Arex*).

#### *Kemwater, B2 Energy a navazující judikatura*

53. 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.

54. V mezidobí však SDEU rozhodl ve věci *B2 Energy*. S ohledem na to již nebylo třeba, aby se soud podrobně vypořádával s rozsáhlou argumentací žalobkyně a žalovaného, která se týká použitelnosti závěrů plynoucích z rozhodnutí *Kemwater* na osvobození od daně při dodání do jiného členského státu. Rozsudek ve věci *B2 Energy* totiž na tuto otázku odpovídá a zdejší soud je povinen jeho závěry respektovat. Rovněž tím odpadly důvody, pro které účastníci navrhovali přerušení řízení, případně položení předběžné otázky SDEU. Soud se jimi proto již nezabýval.
55. 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).
56. 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*. V nynější věci se přitom v daňovém ani v soudním řízení neobjevila žádná konkrétní indicie, která by poukazovala na osobu odlišnou od deklarovaných odběratelů.
57. Obdobně jako v rozsudku č. j. 10 Afs 216/2023-83 ani v nynější věci neměly daňové orgány k dispozici údaje potřebné k ověření, že skuteční odběratelé daňového subjektu měli postavení osob povinných k dani. Poukázala-li žalobkyně při jednání na některé subjekty uvedené v předložených dokladech, činila tak pouze značně spekulativně a hypoteticky. Od doby vydání rozsudku *B2 Energy* přitom uplynula dostatečně dlouhá doba na to, aby (v případě, že se skutečně jednalo o skutečné odběratele) žalobkyně přednesla přesvědčivou konkrétní argumentaci, z níž by vyplynula dostatečná pravděpodobnost, že se jednalo o skutečné odběratele. Stejně tak měla dostatek času, aby poskytla důkazy (byť i sadu nepřímých důkazů), které by takovou argumentaci podepřely. Mohla např. kontaktovat nyní tvrzené společnosti a pokusit se zajistit důkazní prostředky o tom, že tyto společnosti skutečně zboží přijaly. Žalobkyně se však o to vůbec nepokusila a ani to netvrdí. Pouhou nepodloženou domněnkou, že by snad některé subjekty uvedené na předložených dokladech mohly být skutečnými odběrateli žalobkyně, 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 (kromě rozsudku č. j. 10 Afs 216/2023-83 viz např. rozsudek NSS ze dne 14. 10. 2024, č. j. 5 Afs 8/2024-86, ve vztahu k Stefarez a žalobkyní zmíněnému subjektu V+V COOP, který se vyskytoval na polských dokladech, a GPR-OMEGA označené na CMR listu). V této souvislosti je třeba konstatovat, 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 lístky či bankovní výpisy), nečiní nyní posuzovanou věc skutkově srovnatelnou s věcí *B2 Energy*.

Rozhodný je obsah důkazů, nikoliv jejich typová shodnost. K poukazu žalobkyně na věc vedenou pod sp. zn. 55 Af 48/2020 soud dodává, že se týkala dodání jinému deklarovanému odběrateli, maďarské společnosti STEFAREZ Kft. Nadto z rozsudku NSS č. j. 6 Afs 46/2022-123 neplyne, že by v uvedené věci shledal existenci indicíí o jiném alternativním odběrateli. Skutečnost, že v případě obchodu s deklarovaným odběratelem STEFAREZ Kft. v jiném zdaňovacím období zboží končilo u slovenské společnosti Plynex v Seredi, není relevantní pro posouzení, zda v této věci existovaly konkrétní indicie, které by poukazovaly na osobu odlišnou od deklarovaných odběratelů (slovenská společnost Plynex na dokladech nefigurovala a místo vykládky bylo v Maďarsku).

58. NSS rovněž např. v bodu 28 rozsudku č. j. 10 Afs 216/2023-83 odmítl, že by vysoká hodnota plnění nutně znamenala, že sporná plnění byla dodána 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). Ke shodnému, závěru, že ani v případě dodání řepkového oleje ve větších objemech nelze *a priori* dovozovat jeho dodání osobě registrované k dani, dospěl NSS i v dalších rozsudcích ve věci žalobkyně, na které soud rovněž odkazuje (např. rozsudek ze dne 20. 9. 2024, č. j. 3 Afs 148/2022-103, bod 44, či rozsudek ze dne 14. 10. 2024, č. j. 5 Afs 8/2024-80, bod 44).
59. S argumentací žalobkyně, podle které se NSS odchytil od rozsudku *B2 Energy* (v rozsudcích ze dne 30. 5. 2024, 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 žalobkyniných 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.
60. Projednávaná věc se odlišuje od skutkového stavu posuzovaného NSS v rozsudku ze dne 13. 6. 2024, č. j. 7 Afs 238/2021-73, na který poukazovala žalobkyně. 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).
61. 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 žalobkyní

odkazovaného rozsudku SDEU *Global Ink Trade*) odchýlil. 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.

62. Dále nelze 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 nyní v řízení před soudem žalobkyně přichází s novým skutkovým tvrzením, že třetí subjekty uvedené na CMR listech mohly být skutečnými odběrateli. Tato změna argumentace týkající se *skutkových* okolností působí dojmem, že žalobkyně přizpůsobuje předkládaný obraz reality podle právních požadavků soudů, což snižuje věrohodnost nově uplatněných tvrzení. Žalobkyně neupravuje pouze právní argumentaci v reakci na změnu právního názoru soudu (judikatorní obrat), ale popírá svá předchozí jednoznačná skutková tvrzení a nahrazuje je novými skutkovými tvrzeními, která jsou s těmi původními v rozporu. Byť žalobkyně v průběhu řízení před soudem uvedla, že na deklarovaných odběratelích netrvá, současně k dotazu soudu sdělila, že nadále uplatňuje původní žalobní body, v nichž tvrdí, že prokázala dodání řepkového oleje deklarovaným odběratelům. Obdobně jako ve shora zmíněných věcech řešených NSS je i v nyní posuzované věci žalobní argumentace nekonzistentní, neboť žalobkyně na jednu stranu argumentuje prokázáním dodání zboží deklarovaným odběratelům, ale v protikladu s tím pro případ neunesení důkazního břemene požaduje, aby soud uplatnil závěry rozsudku *B2 Energy*. 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 skutkově a právně plně srovnatelných souvisejících věcech nepřisvědčil její argumentaci, podle které v daňovém řízení své důkazní břemeno unesla. Nově tvrzené (nadto velmi obecné a ničím nepodložené) skutečnosti proto nebyly způsobilé vyvolat potřebu doplnění dokazování a vrácení věci žalovanému za tímto účelem.

#### *Obecná východiska přenesení důkazního břemene*

63. 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).
64. 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.

65. 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).
66. 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.
67. 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.
68. 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 SDEU (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).
69. 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 SDEU ze dne 6. 9. 2012, C-273/11, *Mecsek-Gabona*, body 50 a 54).
70. Na základě zmíněné judikatury SDEU pak NSS dovodil, že osvědčí-li daňový subjekt svoji dobrou víru ohledně faktického dodání zboží do jiného členského státu, jsou finanční orgány oprávněny neuznat jím nárokované osvobození od daně, pouze pokud prokážou zapojení

daňového subjektu do podvodného jednání (viz rozsudky NSS č. j. 9 Afs 82/2019-42, bod 27, nebo č. j. 7 Afs 320/2018-42, bod 31).

71. V rozsudku ze dne 13. 10. 2021, č. j. 10 Afs 92/2021-67, NSS dále upozornil, že předložením prohlášení, že zboží již „bylo dodáno“ do jiného státu nedochází bez dalšího k obrácení důkazního břemene na správce daně. Soudní dvůr totiž ve věci *Teleos* nastolil určitou rovnováhu mezi zájmem členských států EU na boji s daňovými úniky a ochranou volného obchodu napříč členskými státy (srov. body 46 a 61 rozsudku *Teleos*). Důkazní břemeno proto na finanční orgány přechází až po splnění obou podmínek uvedených v bodu 7 daného rozsudku. Ve zmíněném bodu 7 NSS konstatoval, že k úspěšnému uplatnění nároku na osvobození od DPH postačí, pokud dodavatel a) poskytl *prima facie* (prvotní, na prvý pohled myslitelný) důkaz o dodání zboží do jiného členského státu a zároveň b) byl v dobré víře ohledně toho, že zboží bylo skutečně přepraveno. Takovému dodavateli lze následně uložit povinnost doplatit DPH jen v případě, že daňové orgány unesou důkazní břemeno a prokážou, že dodavatel byl zapojen do daňového podvodu (srov. též rozsudek č. j. 8 Afs 78/2012-45, body 46 a 63).
72. 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).
73. 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. 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).
74. 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.
75. 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).
76. 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*

77. 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.
78. 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.
79. 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 zdejšího soudu ze dne 28. 1. 2025, č. j. 43 Af 3/2022-139, ze dne 16. 12. 2024, č. j. 54 Af 6/2021\_129, ze dne 19. 11. 2024, č. j. 54 Af 13/2021-161, ze dne 19. 11. 2024, č. j. 55 Af 7/2021-129, ze dne 10. 10. 2024, č. j. 55 Af 48/2020-163, ze dne 19. 12. 2023, č. j. 43 Af 11/2021-91, ze dne 19. 12. 2023, č. j. 43 Af 25/2021-98, ze dne 7. 10. 2022, č. j. 55 Af 57/2020-90, ze dne 17. 3. 2023, č. j. 51 Af 1/2021-91, ze dne 29. 6. 2023, č. j. 43 Af 36/2019-120, aj.). Všechny jsou přitom obdobného rázu – neúplně vyplněné CMR listy či subjekty odlišné od deklarovaných odběratelů vyskytující se na CMR listech, vážních lístcích a dalších dokladech. Za této situace k založení důvodných pochybností postačí i nesrovnalosti nižší intenzity, jelikož je zřejmé, že nejde o ojedinělá pochybení či nedostatky, ale že pochybnosti vzbuzuje dlouhodobá obchodní praxe žalobkyně. Stejně tak nemůže obstát žalobkynina argumentace, že se jedná jen o administrativní pochybení či nezkušené řidiče, kteří neumí správně vyplnit CMR list.
80. Správce daně své prvotní pochybnosti o správnosti a úplnosti předložených listin formuloval ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 14. 12. 2016, přičemž je následně, na základě dalších získaných informací, v průběhu daňového řízení rozšiřoval a zpřesňoval.
81. U odběratele **VZ Corporation** (ve zdaňovacím období červenec 2015 šlo o dodávky vyúčtované 13 fakturami) správce daně poukázal zejména na to, že ačkoli je na fakturách jako dodavatel uvedena žalobkyně a jako odběratel i příjemce zboží VZ Corporation, na CMR listech se žalobkyně nevyskytuje, jako odesílatel je uvedena VZ Corporation a jako příjemce Hedonis či Howiter (v případě CMR listu k faktuře č. 21500892). V položce č. 24 je na CMR listech otisk razítka Logistyk Bazy Magazynowej (CMR listy k fakturám č. 21500793, 21500801, 21500803, 21500814, 21500815, 21500818, 21500882, 21500887 a 21500888), na některých CMR listech (k fakturám č. 21500823, 21500833 a 21500834) není tato položka vyplněna a na CMR listu k faktuře č. 21500892 je v položce č. 24 otisk razítka Brassica Trade Sp. z o.o. Na polských dokladech řady KW či PZ se rovněž vyskytují subjekty odlišné od deklarovaného odběratele (Wrocław - BIO, Paradise Wrocław, Fantin, Wrocław, Przedsiębiorstwo Rolno-Spożywcze Lech Rutkowski, Paradise Trade, Brassica Trade, TSP Invest Sp. z o.o.). Současně správce daně s ohledem na subjekty označené na

CMR listech a měnící se tvrzení žalobkyně ohledně zajištění přepravy a dodacích podmínek vyslovil pochybnost o tom, kdo zajistil přepravu.

82. V případě odběratele **Stefarez** šlo ve zdaňovacím období červenec 2015 o dodávky vyúčtované 10 fakturami. Správce daně poukázal na skutečnost, že ačkoli je na fakturách jako dodavatel uvedena žalobkyně a jako odběratel i konečný příjemce zboží Stefarez, na všech CMR listech je v položce č. 24 „zboží obdržel“ odlišný subjekt, GPR-OMEGA (Győr), případně není tato položka vyplněna (CMR list k faktuře 21500826), místo vykládky Héreg. Na CMR listu k faktuře 215000799 je navíc v položce odběratel označena Stefarez, odštěpný závod, Kubelíkova 1244/42, Praha. Na maďarských vážních lístcích (*Mérlegjegy*) byly uvedeny společnosti V+V COOP Szövetkezet, 2832 Héreg, 043/15 hrsz. (dále jen „V+V COOP“) a B&B Agrogabona Kft. Žalobkyně k dotazu správce daně sdělila, že společnosti GPR-OMEGA a V+V COOP jí nejsou známy, GPR-OMEGA může být provozovatelem skladu kupujícího, ve smluvních dokumentech je dlouhodobě sjednána dodací podmínka DAP Héreg. V žalobkyní předložené kupní smlouvě však tato dodací podmínka sjednána nebyla. Následně žalobkyně uvedla, že společnosti uvedené na CMR listech a maďarských dokladech nejsou jejími obchodními partnery, jedná se pravděpodobně o obchodní partnery Stefarez.
83. Ve vztahu k odběrateli **M. C.** správce daně poukázal na to, že ačkoliv je na předložené faktuře jako odběratel i konečný příjemce zboží uveden M. C., na obou CMR listech k ní předložených je jako příjemce uvedena Rewenton Sp. z o.o., v položce č. 24 „zboží obdržel“ je v jednom případě otisk razítka Logystik Bazy Magazynowej, v jednom případě není tato položka vyplněna. Na polském vážním lístku je uveden vlastník Wratislavia – BIO Sp. z o.o. a klient Fantin. Žalobkyně k výzvě správce daně, aby vysvětlila, proč je jako příjemce na CMR listech uvedena Rewenton, sdělila, že zboží dle smlouvy dodávala s podmínkou „Delivery at Place“, byla tedy povinna ho dodat do místa určeného kupujícím a nezkoumala, zda je Rewenton konečným spotřebitelem nebo provozovatelem skladu. Následně uvedla, že dle smluvních dokumentů zajišťoval a hradil dopravu kupující a že byla sjednána podmínka FCA. Později doplnila, že Rewenton jí není známa, Logystik Bazy Magazynowej, Wratislavia-Biodiesel S.A. se zabývá zpracováním a výrobou MEŘO. Dále uvedla, že pokud prodává s podmínkou FCA, požaduje od odběratele potvrzený CMR list, jeden CMR list však nebyl potvrzen vůbec, druhý subjektem odlišným od deklarovaného odběratele. Dle správce daně tak nebylo zřejmé, jaké osobě a kde bylo zboží skutečně dodáno a kým bylo odesláno (přepraveno). K tomu přistupovala skutečnost, že dle odpovědi polského správce daně nebylo možné otázky správce daně kompletně odpovědět, neboť komunikace s M. C. byla obtížná a jeho lakonické odpovědi nepřispěly k objasnění případu. Přiznání částky deklarované žalobkyní jako dodání tomuto odběrateli nebylo polskou daňovou správou potvrzeno.
84. 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 a vážních lístcích totiž zpochybňuje, že obchodní transakce proběhla skutečně tak, jak žalobkyně tvrdí – tedy že deklarovaní odběratelé jsou skutečnými. Žalobkynina vyjádření či zjištění z mezinárodních dožádání pak vzbuzovala další pochybnosti o skutečném průběhu transakcí.
85. 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 vlastník na tuto osobu povinnou k dani v jiném členském státě a spojení takového dodání s přepravou) a vedla k přenesení důkazního břemene na žalobkyni.

86. 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 M. C. žalobkyně neprokázala*

87. Ve shodě se svými dalšími rozsudky ve věcech žalobkyně a souvisejícími rozsudky NSS dospěl soud i v nynější věci k závěru, že žalobkyně ve vztahu k deklarovaným odběratelům Stefarez a M. C. podmínku pro osvobození od daně spočívající v dodání zboží osobě povinné k dani v jiném členském státu neprokázala. Žalobní argumentace je v tomto směru velmi obecná a v zásadě založená 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. Tomu však není možné v případě Stefarez a M. C. přisvědčit.
88. Ve shodě s žalovaným soud poukazuje na skutečnost, že na předložených CMR listech se vyskytují v položce „zboží obdržel“ subjekty odlišné od tvrzených odběratelů, případně není tato položka vyplněna vůbec, to platí i 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 vyvolaly 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 jednoznačně 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 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.
89. Soud se shoduje s daňovými orgány, že přiznat CMR listům zásadní váhu lze jen tehdy, jsou-li vyplněny v souladu s Úmluvou o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (CMR), potvrzeny odesílatelem, přepravcem a příjemcem a korespondují s dalšími předloženými doklady, což předložené CMR listy nespĺňovaly. Neúplně vyplněné CMR listy mají sníženou vypovídací hodnotu (srov. např. rozsudek NSS ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019-37, bod 28). Jak bylo výše uvedeno, v jednom CMR listu nebyl v položce č. 24, kterou má potvrdit příjemce zboží jeho převzetí, uveden žádný subjekt (byla nevyplněná), v dalších byl označen odlišný subjekt od deklarovaného odběratele bez uvedení data převzetí, přičemž na maďarských dokladech a polském dokladu figurovaly zcela jiné subjekty. Důležitost potvrzení v položce č. 24 CMR listu NSS zdůraznil v bodech 32 a 33 rozsudku ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42: „*CMR listy mají přitom při prokazování dodání zboží (zvláště v situacích, kdy dodavatel nezajišťuje přepravu zboží, jako tomu bylo v souzené věci) zásadní váhu. Vypovídací hodnota CMR listu je totiž založena mimo jiné tím, že na jeho vyhotovení by měly spolupůsobit tři na sobě většinou nezávislé osoby, tj. prodejce, dopravce*

*a kupující (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 6. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195). V souzené věci nicméně prakticky veškeré mezinárodní nákladní listy (kromě jediného), kterými stěžovatel prokazoval dodání do Polska a na Slovensko, neměly vyplněny oddíl 24, ve kterém příjemce zboží potvrzuje, že zboží obdržel (CMR listy týkající se společnosti PROZAMET navíc neměly vyplněn ani oddíl 3 obsahující údaje o vykládce zboží). Uvedená skutečnost zásadním způsobem znevěřohodňuje dané CMR listy, které nelze v žádném případě považovat za důkazy prokazující prima facie nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství ve smyslu výše citované judikatury (ve věci Teleos plátcí daně disponovali kompletními CMR listy, což [Soudní dvůr] opakovaně zdůraznil). Popsaná nekompletnost CMR listů nadto měla ve stěžovateli vzbudit pochybnosti o tom, zda bylo zboží skutečně dodáno, jak bylo sjednáno, či nikoliv. Měl proto požadovat další důkazy osvědčující reálné dopravení zboží na Slovensko a do Polska. Takto ovšem v době realizace daných obchodů a v době jejich zanesení do daňových příznání jako obchodů intrakomunitárních nepostupoval.“ Není pravdou, že by závěry tohoto rozsudku nebyly přiměřeně aplikovatelné i na projednávanou věc. Žalobkyně se soustředí na nepodstatné skutkové rozdíly a pomíjí, že NSS své závěry vyslovil obecně, aniž by mělo význam, jakou podmínku osvobození od daně posuzoval. Absence potvrzení obdržení zboží v položce č. 24 CMR listů deklarovaným odběratelem, resp. potvrzení cizím subjektem, oslabuje výpovědní hodnotu tohoto důkazního prostředku.*

90. Je třeba zdůraznit, 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 stačilo poukázat na důvodné pochybnosti. Bylo na žalobkyni, aby si ohlížela správnost údajů na CMR listech uvedených a případně požadovala jejich opravu. To, že jsou CMR listy 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 výše citovaný rozsudek č. j. 7 Afs 320/2018-42) nemůže soud přisvědčit žalobkyni, že je irelevantní, kdo je v CMR listu uveden jako příjemce a kdo potvrzuje přijetí zboží.
91. Není pravdou, že by daňové orgány kladly žalobkyni k tíži skutečnosti, které nemá jak ověřit (že deklarovaný odběratel nepřiznal přijetí zboží od žalobkyně, zda odvedl daň apod.). Podstatné je, že ani mezinárodní výměna informací neobjasnila nesrovnalosti v žalobkyní předložených dokladech. Naopak, jak konstatoval žalovaný, odpověď polského správce daně spíše vyvolala další pochybnosti, neboť se ukázalo, že M. C. nebyl standardně fungujícím subjektem.
92. 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 důvodem může být například daňový podvod 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. rozsudky NSS ze dne 10. 2. 2022, č. j. 9 Afs 274/2020-61, bod 36, nebo ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020, bod 27).

93. Lze shrnout, že v daňovém řízení proti tvrzení žalobkyně, že skutečným odběratelem byli deklarovaní odběratelé, stála řada přetrvávajících, přesvědčivě nevysvětlených a zásadních pochybností plynoucích zejména z předložených dokladů.
94. Za této situace je nutno souhlasit s žalovaným, že žalobkyně nevyvrátila pochybnosti správce daně a neprokázala, že zboží dodala deklarovaným odběratelům Stefarez a M. C. Současně je třeba odmítnout námitku, že by žalovaný hodnotil důkazy v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů podle § 8 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný 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 ve svých podáních. Je to naopak žalobkyně, která se selektivně soustředí na skutečnosti, které svědčí v její prospěch, ale upozaduje ty, z nichž vyplývají zásadní pochybnosti o jejich tvrzeních. Znovu je třeba zdůraznit, že žalobkyně žádným vyjádřením ani provedeným důkazem neodstranila ani počáteční pochybnosti plynoucí již z předložených dokladů.
95. Žalobkyně se v žalobě ve vztahu k jednotlivým deklarovaným odběratelům zaměřila na dílčí vyjádření daňových orgánů obsažená v napadeném rozhodnutí, případně ve zprávě o daňové kontrole, aniž by se pokusila věrohodně vyvrátit zjištěné pochybnosti daňových orgánů vyplývající z předložených listin.
96. Pokud jde o dodávky **Stefarez**, soud neshledává důvod odchýlit se od závěrů vyslovených v obdobných případech dodávek tomuto deklarovanému odběrateli v rozsudku zdejšího soudu ze dne 19. 12. 2023, č. j. 43 Af 25/2021-98, rozsudku NSS ze dne 14. 10. 2024, č. j. 5 Afs 8/2024-86, a v rozsudku zdejšího soudu ze dne 28. 1. 2025, č. j. 43 Af 3/2022-139.
97. Žalobkyně k prokázání dodání řepkového oleje společnosti Stefarez předložila deset faktur spolu s dodacími listy, českými průvodkami materiálu a vážními lístky k výdeji, CMR listy a maďarské vážní lístky (*Mérlegjegy*).
98. Ve fakturách je jako odběratel a konečný příjemce označena Stefarez. Faktury nicméně faktické dodání zboží do jiného členského státu z povahy věci prokázat nemohou (viz rozsudek NSS č. j. 7 Afs 209/2019-37, bod 28). V dodacích listech je jako dodavatel uvedena žalobkyně a jako odběratel Stefarez, avšak předání a převzetí zboží v nich není potvrzeno. Jsou tedy bez jakékoli důkazní hodnoty; jejich neúplnost naopak vzbuzuje pochybnosti o skutečném průběhu transakce. Pokud by byla skutečně odběratelem Stefarez, je otázkou, proč je nepotvrdila, ačkoli podle předložené kupní smlouvy byla žalobkyně povinna doručit dodací listy nejpozději spolu se zbožím do místa dodání a kupující byla povinna dodací listy potvrdit. Na českých průvodkách výdejem materiálu je sice jako odběratelka označena *Stefarez „P“* či *Stefarez*, jde ale o dokumenty vyhotovené žalobkyní, a proto nemohou prokázat dodání deklarovanému odběrateli obdobně jako žalobkyní vystavené faktury. To platí též o českých vážních lístcích, na nichž je v poznámce uvedena *Stefarez*. Obojí nanejvýš nasvědčuje tomu, že zboží bylo pro Stefarez při výdeji určeno, nevypovídá ale nic o tom, zda jí bylo skutečně dodáno (soudu je navíc z vlastní činnosti, např. z rozsudku č. j. 43 Af 11/2021-91, známo, že žalobkyně měla dodávat zboží dvěma společnostem s názvem *Stefarez*, maďarské STEFAREZ Kft. a slovenské STEFAREZ s.r.o., s níž pak obchodovala i prostřednictvím českého odštěpného závodu).
99. Jak bylo výše uvedeno, z předložených CMR listů a maďarských dokladů naopak plynou zásadní pochybnosti o tom, komu bylo zboží skutečně dodáno. Ačkoli je na CMR listech označena jako odesílatel žalobkyně a jako příjemce Stefarez (v jednom případě Stefarez, odštěpný závod), místo vykládky Héreg v Maďarsku, na CMR listu k faktuře 21500826 není

potvrzeno přijetí zboží žádným subjektem, na ostatních předložených CMR listech je v položce č. 24 „zboží obdržel“ otisk razítka společnosti GPR-OMEGA se sídlem v Győr, otisk razítka Stefarez je v kolonce pro potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu. Není patrné, kdy byla razítka připojena. Zjevně se nejednalo jen o nepřesné umístění razítka Stefarez, neboť ve stejné kolonce bylo umístěno ve všech případech, v položce č. 24 je otisk razítka jiného subjektu a kolonka pro potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu se nachází asi pět centimetrů pod kolonkou č. 24, od níž je oddělena sedmi řádky. Na maďarských vážních lístcích není Stefarez vůbec uvedena, jsou zde označeny zcela jiné subjekty, a to (zřejmě jako zákazník) V + V COOP (se sídlem v obci Héreg) s otiskem razítka a podpisem, a B&B Agrogabona Kft. (dále jen „B&B“) jako dopravce či dodavatel (*Szállító*). Předložené doklady spolu tedy v řadě ohledů nekorespondovaly (odlišnosti v tom, kdo je uveden jako příjemce a kdo potvrdil převzetí, resp. absence tohoto údaje; odlišné subjekty od žalobkyně a deklarované odběratelky uvedené ve vážních lístcích) a samy o sobě nepotvrzovaly, že skutečnou odběratelkou byla Stefarez.

100. Soud nepovažuje za nepřiléhavé rozsudky NSS č. j. 8 Afs 14/2010-195 a č. j. 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 této věci.
101. Uvádí-li žalobkyně, že Stefarez potvrdila dodání zboží na všech předložených CMR listech, nelze jí přisvědčit. Razítka společnosti Stefarez s nečitelnou paraťou se na CMR listech nachází v kolonce „potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“, nikoli v kolonce č. 24 „zboží obdržel“, kde je otisk razítka jiného subjektu. Tuto skutečnost daňové orgány neignorovaly, ale vyvodily z ní pochybnosti o skutečném průběhu transakce. Na CMR listu č. CZTy 3531739, exempláři pro příjemce, k dodávce 25,96 t dle faktury č. 21500826 se pak nenachází žádný otisk razítka Stefarez. Jak bylo výše uvedeno, absence potvrzení obdržení zboží v položce č. 24 CMR listů deklarovaným odběratelem nebo potvrzení cizím subjektem oslabuje výpovědní hodnotu tohoto důkazního prostředku.
102. Nesouhlas žalobkyně s žalovaným, že měla zbystřit, pokud obchodovala se slovenskou společností a zboží bylo dodáno do Maďarska, nijak nepřispívá k unesení jejího vlastního důkazního břemene. Jen na okraj soud poznamenává, že je mu z vlastní činnosti (rozsudku č. j. 43 Af 11/2021-91) známo, že žalobkyně měla v předchozím zdaňovacím období obchodovat též s maďarskou společností se stejným názvem STEFAREZ Kft., kterou měl zastupovat při jednání s žalobkyní svědek D. Ve zmíněné věci se žalobkyně podobné nesrovnalosti v CMR listech pokoušela též následně vysvětlit tvrzením o třístranném obchodu, ovšem v opačném gardu. Tvrdila totiž, že zboží bylo dodáno této maďarské společnosti na Slovensko, zatímco v projednávané věci tvrdí, že zboží bylo dodáno personálně propojené slovenské společnosti se stejným názvem do Maďarska. I to vyvolává pochybnosti o celkové obchodní praxi žalobkyně a znevěrohodňuje její tvrzení o údajném třístranném obchodu, neboť takové podnikatelské počínání nedává racionální smysl.
103. Námitka, že v zahraničním obchodě je běžné, že v místě vykládky není provozovna odběratele, který u ní ani není přítomen, se mívá s důvody napadeného rozhodnutí. Žalovaný toto tvrzení žalobkyně nezpochybnil a 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 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 soud přesvědčen, že prokázání dodání do jiného členského státu deklarovanému odběrateli není skutečností *zcela mimo sféru vlivu* žalobkyně – naopak, jde o stěžejní skutečnosti, které je povinná prokázat žalobkyně, která nárok na osvobození uplatňuje.

104. Jak bylo výše uvedeno, správce daně a žalovaný nebyli povinni zjistit, z jakého důvodu jsou na CMR listech uvedeny subjekty odlišné od deklarovaného odběratele nebo proč nebylo razítko správně umístěno. 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 stačilo poukázat na důvodné pochybnosti. Jestliže se žalobkyně spokojila s CMR listem, v němž nebylo řádně potvrzeno dodání zboží deklarovanému odběrateli, jde to k její tíži. Měla se sama zajímat, proč tomu tak je, kdo tedy obdržel její zboží a vyžadovat správně vyplněný CMR list tak, aby byla schopna prokázat dodání deklarované odběratele. Bylo přitom na žalobkyni, aby si ve svém zájmu zajistila důkazy, kterými bude schopna prokázat uskutečnění plnění v souladu s daňovými doklady. K tomu NSS v rozsudku ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232, uvedl, že „každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění eventuálních práv a povinností dle příslušných ustanovení zákona o DPH“. Je na daňovém subjektu, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje, uzpůsobil tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní (rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, bod 38).
105. Soud se neztotožňuje s tvrzením žalobkyně, že pokud je na dokladech z místa vykládky uveden jiný subjekt než deklarovaný odběratel, nijak jej to nezpochybňuje jako skutečného pořizovatele. Je tomu totiž, s ohledem na shora uvedená východiska, přesně naopak. Žalobkyni nelze přisvědčit ani v tom, že údaje na CMR listu korespondují s fakturami a dalšími doklady.
106. Správce daně vyslechl R. H., dispečera společnosti Transportstav, která dle CMR listů zajišťovala dopravu, z této výpovědi však nevyplynuly žádné skutečnosti, které by dokázaly objasnit výše uvedené nesrovnalosti v žalobkyní předložených dokladech (zejm. CMR listech a maďarských vážních listcích). Svědek vypověděl jen obecně, že CMR listy vyplňuje on nebo řidič a údaje o příjemci a odesílateli mu sděluje obchodní oddělení žalobkyně formou objednávky, místo vykládky (adresu) sděluje obchodní oddělení žalobkyně a odběratel a že to, kdo má vyplnit položku č. 24 „zboží obdržel“, se řidič dozví od svědka většinou den před cestou a podle CMR listu, kde je adresa vykládky. Svědek většinou dopředu získá telefonní číslo „od firmy, pro kterou řepkový olej veze“, na kterém řidič ověří, zda se jedná o správnou firmu. Neuvedl však, zda se v případě konkrétních dodávek společnost, které se zboží vezlo, shodovala s deklarovanými odběrateli, ani od koho konkrétně obdržel telefonní číslo a PIN, jehož prostřednictvím měli řidiči ověřovat, zda bylo zboží přepraveno správně osobě. Na otázku, zda ví, jaká je souvislosti mezi osobami uvedenými na CMR listu jako odesílatel či příjemce a osobou, která potvrzuje obdržení zboží, svědek odpověděl, že nikoli. K otázce, jakých odběratelů žalobkyně se týkala svědkem uskutečňovaná přeprava, společnost Stefarez nezmínil. Místa vykládky, resp. sklady, kde se stáčí olej, popsal jen obecně, výslovně uvedl rafinerie *Komárno, Wrocław* a pak „ještě jednu v Polsku“, z míst, kam žalobkyně požadovala zboží přepravit, z Maďarska zmínil pouze *Komárno*. Takto obecné vyjádření nemohlo přispět k prokázání konkrétních dodání

Stefarez v daném zdaňovacím období. Stefarez svědek zmínil až na základě údajů v CMR listu, který mu dal správce daně k nahlédnutí. K předloženým CMR listům č. 3531794 a 3531740 souvisejícím s fakturami vystavenými pro Stefarez č. 21500837 a 21500799 svědek k dotazům uvedl, že si nepamatuje, kdo hradil a objednával přepravu ani kdo byl vlastníkem zboží, odesílatel a příjemce byl vyplněn dle objednávky, dle CMR listů bylo zboží přepraveno do Győru, zboží převzal zaměstnanec skladu (k CMR listu č. 3531794), resp. zaměstnanec firmy Stefarez (k CMR listu č. 3531740). K dotazu správce daně, jaký zaměstnanec a z čeho to plyne, doplnil, že „z otisku razítka a podpisu v položce zboží obdržel“, kde se ovšem nachází otisk razítka GPR-OMEGA s nečitelnou parafou. K dotazu, kdy a kde byl CMR list potvrzen Stefarez, uvedl „zřejmě na místě vykládky“, proč je CMR list potvrzen otiskem razítka Stefarez, nedokázal odpovědět. Soud se ztotožňuje s daňovými orgány, že takto obecná výpověď nemohla výše uvedené nesrovnalosti na žalobkyní předložených dokladech odstranit.

107. Soud též souhlasí s daňovými orgány, že předložená kupní smlouva, kterou měl podepsat za Stefarez M. D. ve funkci jednatele, neprokazuje dodání deklarované odběratele Stefarez, ale naopak pochybnosti spíše posiluje. Daňové orgány poukázaly na to, že svědek D. nebyl jednatelem Stefarez, přičemž toto zjištění žalobkyně v žalobě (ani v odvolání) nezpochybňovala. V žalobě pouze namítá, že je zcela nepodstatné, zda smlouvu podepsal pan D., nebo pan K. Pokud ovšem žalobkyně předložila smlouvu, kterou měl podepsat M. D., který jako svědek vypověděl, že žádné dokumenty za Stefarez nepodepisoval, kupní smlouvy za Stefarez podepisoval její jednatel Š. K. a M. D. v nich v žádné pozici nefiguroval, vyvolává to pochybnosti o pravosti a věrohodnosti předložené smlouvy, respektive o tom, kým byla ve skutečnosti podepsána a o jejím původu. Z obecné výpovědi svědků, že kupní smlouvy za Stefarez podepisoval její jednatel Š. K., nelze dovodit, že podepsal žalobkyní předloženou listinu – kupní smlouvu s termínem dodání červenec 2015, na které je jako podepisující uvedena jiná osoba. Jak uvedl žalovaný, lze předpokládat, že pokud by na smlouvu připojoval svůj podpis (nečitelnou parafu) Š. K., pak by chybný údaj opravil. Soudu je navíc z vlastní činnosti známo, že za jiná zdaňovací období žalobkyně písemnou smlouvu vůbec nepředložila a tvrdila, že smlouvy se Stefarez byly uzavřeny pouze ústně (viz rozsudky č. j. 43 Af 25/2021-98 a č. j. 43 Af 3/2022-139), ačkoli dle svědků D. a K. měly být s žalobkyní v průběhu spolupráce uzavřeny písemné smlouvy podepisované jednatelem K. Správce daně též správně upozornil na to, že ačkoli žalobkyně původně sama ohledně místa určení odkazovala na kupní smlouvu, v předložené smlouvě u doložky DAP nebylo žádné místo určení uvedeno, a žalobkyně tak neprokázala ani tvrzené ujednání se Stefarez ohledně místa vykládky. Pokud jde o předloženou kopii prohlášení, kterou měl podepsat M. D. jako jednatel a měla být žalobkyni zaslána emailem, platí, co bylo uvedeno k podpisu kupní smlouvy. Daňové orgány správně hodnotily věrohodnost předložené kopie prohlášení ve spojení s dalšími zjištěnými okolnostmi.
108. Soud se též ztotožňuje se správcem daně a žalovaným, že výsledky svědků D. a K. byly příliš obecné na to, aby mohly prokázat, že žalobkyně v konkrétních případech posuzovaných v dané věci skutečně dodala zboží společnosti Stefarez. Soud neshledal důvod odchytil se od hodnocení těchto výpovědí v rozsudku č. j. 43 Af 25/2021-98.
109. Svědek D. ve své výpovědi převážně vypovídal tak, že si tázané skutečnosti nepamatuje nebo neví, popř. si nepamatoval konkrétní podrobnosti, anebo si nebyl jistý. Z jeho výpovědi pouze vyplynulo, že ve společnosti Stefarez působil jako společník. Stefarez se v roce 2015 zabývala koupí a prodejem obilnin a z toho plynoucích produktů. Žalobkyni svědek znal s

tím, že vyrábí řepkový olej. Stefarez a žalobkyně spolu spolupracovaly, Stefarez žalobkyni prodávala řepku olejnou, kterou žalobkyně zpracovala na olej, a Stefarez olej nakupovala od žalobkyně a dále prodávala, žádné skladovací prostory neměla. Svědek si nepamatoval, kterým společností jej Stefarez dále prodávala, kam byl dodáván, ani v jakém období probíhala spolupráce s žalobkyní. Nepamatoval si ani, na jaké adrese bylo místo vykládky zboží od žalobkyně, ani kdo byl vykládce přítomný a přebíral je. On sám jí přítomný nebyl. Kvalitativní a kvantitativní kontrolu zboží prováděl „odběratel“. Dopravu zajišťovala žalobkyně, ale jména přepravce, ani zda byl zahraniční nebo český, si svědek nepamatoval. Nepamatoval si, kdo vystavoval a potvrzoval CMR listy. Stefarez nabyla zboží v České republice. Místo, kam má být přepraveno, bylo oznámeno v kupní smlouvě a v e-mailu. O místě Héreg k dotazu uvedl, že je mu povědomé jako odběrné místo, kam vozili zboží, adresu neznal. O společnosti GPR-OMEGA sdělil, že je mu povědomý název, ale nic víc. O společnostech B&B a V + V COOP nic nevěděl. Na otázku, zda měla Stefarez smluvní vztah s některou z těchto společností, uvedl, že možná s GPR-OMEGA, ale nebyl si jistý a nepamatoval si, čeho se tento smluvní vztah týkal, zda o tom existuje písemný dokument, kdo jednal za tento subjekt, kde má sídlo ani v jaké věci s ním Stefarez spolupracovala. Uvedl, že v průběhu obchodních transakcí s žalobkyní byly vyhotovovány smlouvy, které za Stefarez podepisoval její jednatel Š. K., svědek v kupních smlouvách nefiguroval, sám nikdy žádné dokumenty za Stefarez nepotvrzoval ani nepodepisoval.

110. Svědek K. vypovídal obdobně neurčitě a obecně. Z toho podstatného uvedl, že v roce 2015 byl jednatelem Stefarez, která se zabývala nákupem a prodejem zboží. Žalobkyni zná, Stefarez s ní spolupracovala, ale nepamatoval si kdy, kde ani jak a kdo koho oslovil. Předmětem spolupráce byl podle svědka nákup a prodej obilnin a oleje, ale přesně si to nepamatoval. Nepamatoval si, jak se dále nakládalo se zbožím, které Stefarez odebírala od žalobkyně. Na konkrétní otázku, zda bylo zboží dále prodáváno, nebo byla Stefarez konečnou zpracovatelkou, svědek odpověděl, že zboží dále prodávala, ale už si nepamatuje jakým odběratelům. Nevěděl, jestli o těchto transakcích existují písemné dokumenty. Nevěděl ani, kam bylo zboží fyzicky dodáváno (do jakého státu a na jaká konkrétní místa) a kdo jednal za odběratele společnosti Stefarez. Nepamatoval si přesný průběh transakcí mezi žalobkyní a Stefarez či jak probíhalo naložení, vyložení a dodání zboží. Stejně tak si nepamatoval, kam bylo dodáváno zboží od žalobkyně, jak proběhlo jeho vyložení, kdo při něm byl přítomný a kdo zboží přebíral. Přepravu zajišťovala žalobkyně. CMR listy potvrzoval svědek („*když to brali z Čech*“), ale nepamatoval si, kdo byl uveden jako odesílatel a příjemce. Soud se ztotožňuje s hodnocením těchto výpovědí tak, jak je provedl žalovaný.
111. Oba svědkové si odpovědi na většinu otázek nepamatovali nebo je nevěděli, popř. si nebyli jistí. Z jejich výpovědí toliko obecně vyplynulo, že žalobkyně spolupracovala se Stefarez a odebírala od ní řepkový olej, který dále prodávala. To je ale v podstatě vše. Ohledně konkrétních transakcí, které jsou předmětem projednávané věci, z výslechů nic nevyplývalo. Stejně tak výpovědi neosvětlily nesrovnalosti a neúplnost CMR listů a dalších listin a nepotvrdily ani žalobkynina tvrzení o tom, že se dodání uskutečňovala v rámci třístranného obchodu. Svědek D. si vůbec nevybavoval jednotlivé odběratele, ani kam a komu bylo zboží od žalobkyně dopravováno a kdo je přebíral. Teprve až při výslovné zmínce města Héreg uvedl, že je mu „povědomé“ jako odběrné místo, kam vozili zboží. Z této nejisté a obecné odpovědi nelze dovozovat, že se jednalo o odběrné místo právě pro zboží od žalobkyně, navíc z transakcí posuzovaných v nynější věci – a to zvláště ve spojení se svědkovým předchozím vyjádřením, že o odběratelích zboží od žalobkyně si nic nepamatuje. Kromě

toho, jak bylo výše uvedeno, v předložených CMR listech ani není v kolonce č. 24 uvedena společnost V+V COOP, která měla v Héregu podle tvrzení žalobkyně sídlo, nýbrž společnost GPR-OMEGA s adresou v Györu (svědek H. přitom na základě předloženého CMR listu dovozoval, že zboží bylo dodáno do Györu). Totéž platí o svědkově zmínce o společnosti GPR-OMEGA. I na tu si svědek vzpomněl až na navazující výslovný dotaz, s nejistotou („název je mi povědomý, nic víc“), ač předtím uvedl, že si nepamatuje, jakým dalším společností bylo zboží od žalobkyně prodáváno. Na další otázku ohledně GPR-OMEGA pak vypověděl, že Stefarez „možná“ měla s touto společností (nespecifikovaný) smluvní vztah, ale nebyl si jistý a nepamatoval si, čeho se týkal. Opět tedy lze říci, že z takto nejisté a nekonkrétní odpovědi nelze dovodit, že by GPR-OMEGA byla konečnou odběratelkou v některé z posuzovaných transakcí. Svědek si ani nebyl jistý, zda Stefarez měla s GPR-OMEGA nějaký smluvní vztah, natož aby potvrdil, že se týkal zboží od žalobkyně, natož přímo zboží, které bylo předmětem nyní projednávaných transakcí. Pokud tedy žalobkyně poukazuje na to, že svědek D. uvedl, že GPR-OMEGA byla obchodním partnerem Stefarez a že Héreg, který byl svědkovi povědomý jako místo, kam vozili zboží, je sídlem V+V Coop (o níž žalobkyně ani svědek nic neuvedli), neprokazuje to dodání od žalobkyně pro Stefarez. Výpověď svědka K. byla ještě více obecná a nicneříkající. Konkrétní odběratele zboží od žalobkyně si také nepamatoval a nevěděl ani nic o tom, kam bylo zboží dodáváno a kdo je přebíral. Vypověděl, že Stefarez řádně vykázala obchody s žalobkyní v daňovém přiznání; z tohoto obecného vyjádření ale nelze usuzovat, že tím mínil konkrétní transakce, jichž se týká nynější řízení. Jak ostatně uvádí sama žalobkyně a plyne to i z výpovědí obou svědků, Stefarez nejen odebírala řepkový olej od žalobkyně, ale současně jí i dodávala řepku olejnou. Svědek tedy mohl mýnit i obchody spočívající v prodeji řepky olejně žalobkyni. Nadto ani případné přiznání plnění od žalobkyně samo o sobě neprokazuje, že Stefarez byla jeho skutečnou odběratelkou (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 19. 12. 2023, č. j. 43 Af 25/2021-98).

112. Žalobkynina polemika ohledně toho, že svědek K. vypovídal o nakládce zboží určené pro žalobkyni (semena řepky), a nikoliv naopak o zboží určeném pro Stefarez (olej), je bezpředmětná. Nemění totiž nic na tom, že z výpovědi nevyplývalo nic, co by vyjasnilo pochybnosti ohledně předložených listin a potvrdilo, že v konkrétních nyní posuzovaných případech skutečně odebrala zboží od žalobkyně společnost Stefarez. To platí i pro další vyjádření tohoto svědka, jimiž žalobkyně argumentuje, ale která jsou v tomto ohledu nepodstatná (že uvedl e-mailovou adresu, potvrdil úhrady či uvedl, kdo jednal za žalobkyni a Stefarez atd.).
113. Nelze tedy souhlasit s žalobkyní, že svědecké výpovědi potvrdily, že Stefarez byla v nyní posuzovaných případech pořizovatelkou zboží. Z výpovědí jen obecně plyne, že mezi žalobkyní a Stefarez existovala obchodní spolupráce. To ale nevysvětluje neúplnost a nesrovnalosti v CMR listech a dalších dokladech a není ani zřejmé, jakých konkrétních transakcí se měla tato spolupráce týkat. Jinak řečeno, tato obecná vyjádření nepotvrzují průběh konkrétních posuzovaných transakcí (viz rozsudek NSS ze dne 14. 10. 2024, č. j. 5 Afs 8/2024-86, bod 38).
114. Žalobkyně namítá, že při výsleších od transakcí uplynula dlouhá doba, a nelze tak požadovat, aby si svědkové pamatovali všechny podrobnosti. S tím lze obecně souhlasit. Žalobkyně však pomíjí, že je to ona, kdo má důkazní břemeno. To, že si svědkové nic nepamatovali v důsledku doby, která uplynula od posuzovaných transakcí, jde k tíži žalobkyně. Kdyby si žalobkyně opatřila řádné, úplné a bezrozporné písemné důkazy,

nemusela se nyní spoléhat na výslechy svědků, kteří si s ohledem na plynutí času nic bližšího nepamatují.

115. Soud poznamenává, že i ohledně pravdivosti toho mála, co svědkové řekli, panují určité pochybnosti. Jejich výpovědi si v některých bodech protirečí, například ohledně navázání spolupráce s žalobkyní vypověděl svědek D., že za Stefarez jednal on a svědek K., zatímco podle svědka K. jednal (jen) svědek D., svědek D. vypověděl, že Stefarez neměla žádné prostory ke skladování zboží, avšak svědek K. hovořil o skladech ve Velkém Blahově. Současně výpovědi neodpovídají ostatním provedeným důkazům, s nimiž tak netvoří bezrozporný celek, jak prezentuje žalobkyně v žalobě. Podle svědeckých výpovědí měl smlouvy za Stefarez podepisovat Š. K. jako jednatel, zatímco M. D. působil ve společnosti jako společník, žádné doklady za Stefarez nepodepisoval a ve smlouvách nefiguroval. V žalobkyní předložené kupní smlouvě pro toto zdaňovací období (i za květen 2015) je ovšem jako osoba jednající za Stefarez označen M. D. s uvedením funkce jednatele, stejně jako v žalobkyní předložené kopii prohlášení. Soudu je též z vlastní činnosti (věci vedené pod sp. zn. 43 Af 25/2021) známo, že žalobkyně ve vztahu k předchozím zdaňovacím obdobím tvrdila, že smlouvy byly uzavírané pouze ústně, ačkoli dle výpovědí svědků měly být vyhotovovány písemné smlouvy podepisované jednatelem K. Svědek K. dále vypověděl, že nebyli přítomní při vyložení zboží; současně ale posléze sdělil, že „*když to brali z Čech*“, tak potvrzoval CMR listy a vracel je řidiči. Jeho výpověď je tedy v této části vnitřně rozporná – jestliže potvrzoval CMR listy, měl by být u vykládky zboží od žalobkyně.
116. Soud tedy shrnuje, že byť svědci M. D. a Š. K. potvrdili spolupráci se žalobkyní, učinili tak pouze ve značné míře obecnosti a k dodávkám uskutečněným v daném zdaňovacím období nic konkrétního neuvedli. Takto obecné výpovědi, které nadto ani nekorespondovaly s žalobkyní předloženými listinami, nemohly vzniklé pochybnosti vysvětlit.
117. Tvrzení žalobkyně o tom, z jakých důvodů nebyla přítomna výslechům obou svědků, se mívá s důvody napadeného rozhodnutí, neboť žalovaný žalobkyni nevytýkal neúčast u výslechů. Žalobkyně v žalobě nenamítla, že jí žalovaný účast znemožnil nezákonným postupem při mezinárodním dožádání, a není úkolem soudu za žalobkyní argumentaci domýšlet. I kdyby si ale soud toto tvrzení vyložil jako námitku, že žalobkyně měla být přítomna oběma výslechům (být tomu žalobní formulace neodpovídá), lze podotknout, že neúčast daňového subjektu může mít toliko vliv na výpovědní hodnotu získaných informací (viz rozsudek NSS ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011-167, č. 3016/2014 Sb. NSS, jehož závěry lze použít i pro mezinárodní dožádání v kontextu osvobození od daně, viz bod 35 rozsudku NSS ze dne 22. 12. 2022, č. j. 4 Afs 377/2020-35). Není tedy sama o sobě vadou s vlivem na zákonnost napadeného rozhodnutí. Z výpovědí navíc nevyplývaly žádné relevantní informace, jejichž výpovědní hodnota by mohla být ovlivněna. Správce daně a žalovaný by měli dle citovaného rozsudku č. j. 1 Afs 73/2011-167 toliko požádat zahraniční správní orgán o umožnění účasti žalobkyně, což podle obsahu daňového spisu v obou případech učinili.
118. K bankovním výpisům se soud vyjádřil již výše. Jde prakticky o jediný důkaz potvrzující skutečnosti tvrzené v primárním dokladu – faktuře, který ovšem nekorespondoval s dalšími důkazy. Přetrvávaly zde ovšem zásadní pochybnosti ohledně předložených dokladů (nevyplnění kolonky č. 24 v jednom CMR listu, potvrzení o převzetí od jiné společnosti než Stefarez v dalších, různé subjekty uvedené ve vážních listcích) a plynoucí i z vyjádření žalobkyně a z výpovědí svědků (měnící se tvrzení ohledně uvedení místa dodání ve smlouvě, vzájemné rozpory výpovědí svědků a předložených listin), které žalobkyně přesvědčivě

nevysvětlila. Svědecké výsledky byly vzhledem ke své obecnosti důkazně prakticky bezcenné a spíše ještě vyvolaly další otázky.

119. Za této situace je nutno souhlasit s žalovaným, že žalobkyně nevyvrátila pochybnosti správce daně a neprokázala, že zboží dodala deklarovanému odběrateli Stefarez.
120. 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](http://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 to, zda žalobkyně prokázala dodání zboží Stefarez.
121. Tvrdí-li žalobkyně, že dodávala řepkový olej i odštěpnému závodu Stefarez a správce daně je nezpochybnil, a nezpochybnil ani nákupy řepkového semen od Stefarez, což podle ní 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 odůvodnění 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. Neobstojí poukaz žalobkyně na hodnocení jejich dodávek pro OOV – Družstvo Malinovo na Slovensku, neboť v tamním případě se žalobkyni v odvolacím řízení podařilo rozptýlit pochybnosti vznesené správcem daně. Slovenský správce daně totiž na základě mezinárodního dožádání potvrdil, že k dodání zboží skutečně došlo, a rovněž svědci z OOV – Družstvo Malinovo potvrdili dodání zboží. V případě Stefarez však k rozptýlení pochybností nedošlo, a proto byl tento obchodní případ v napadeném rozhodnutí posouzen odlišně.
122. K námitce neprovedení mezinárodního dožádání ve vztahu k dalším subjektům se soud vyjádří dále (viz bod 129 a násl.). Mezinárodní dožádání proběhlo za účelem provedení výslechů svědků D. a K., nicméně vzniklé pohybnosti neodstranilo.
123. Soud uzavírá, že žalobkyně neprokázala, že zboží dodala deklarovanému odběrateli Stefarez jako jednu z podmínek pro osvobození od daně.
124. Ani ve vztahu k dodání deklarovanému odběrateli M. C. žalobkyně neposkytuje vysvětlení zjištěných nestandardních okolností obchodní transakce (v podrobnostech viz odst. 83 výše). Lze dodat, že společnost Rewenton, jejíž úlohu v transakci se nepodařilo objasnit, byla uvedena též v průvodce výdejem materiálu vyplněné žalobkyní a v českém vážném lístku k jedné z dodávek, předloženém ve dvou kopiích s tím, že na druhé je údaj ručně přeškrtnut

s uvedením „SKY“. Průběh těchto transakcí nemohla objasnit výpověď svědka R. H., neboť dopravcem měl být dle předložených CMR listů Przedsiębiorstwo Wielobranzowe „Pajdex“ Sławomir Sulimierski (dále jen „Pajdex“), k němuž žalobkyně žádné konkrétní informace nesdělila. Z výpovědi R. H. vyplývá pouze to, že Transportstav v některých případech dopravovala zboží od žalobkyně určené pro tohoto odběratele do Knurowa, což nemohlo rozptýlit konkrétní pochybnosti vyjádřené správcem daně a potvrdit konkrétní dodávky tvrzenému odběrateli v daném zdaňovacím období s místem dodání ve Wrocławu.

125. Pokud jde o hodnocení mezinárodního dožádání, soud neshledává důvod odchytil se od závěrů vyslovených v rozsudku ze dne 19. 11. 2024, č. j. 54 Af 13/2021-161, v návaznosti na závěry rozsudku NSS ze dne 20. 8. 2024, č. j. 10 Afs 216/2023-83. Soud souhlasí s daňovými orgány, že zjištění učiněná prostřednictvím mezinárodního dožádání pochybnosti správce daně neodstranila a že výsledky mezinárodního dožádání spíše vnesly do věci další pochybnosti. Podle polské daňové správy M. C. o obchodní činnosti vykonávané pod obchodním názvem „SKY CASH“ nic nevěděl, polskému správci daně na dotazy odpovídal e-mailem a převážně lakonicky, fakticky podnikatelkou činnost řídila jiná osoba, po níž pátrala polská policie za účelem zatčení. M. C. udělal, co mu tato osoba řekla, s prostředky na účtu nakládaly a jednaly za něj jiné osoby, měl nahlášenou činnost pojišťovacího zprostředkovatele, neměl žádné zaměstnance, vlastní sklad a neúčastnil se přepravy oleje. Dle polského správce daně nebylo možné nákupní doklady jednoznačně přiřadit k prodejním, stanovit místa dodání a příjemce zboží. Polský správce daně tak měl pochybnosti o uskutečnění obchodu. Závěr, že M. C. v rámci podnikatelské činnosti vyvíjené pod obchodním názvem „SKY CASH“ figuroval jako „bílý kůň“, koresponduje s obsahem mezinárodního dožádání, z něhož vyplývá, že obchodní činnost fakticky řídila jiná osoba. To není v rozporu s tím, že Ing. P. byl paní R. (kterou se do vydání napadeného rozhodnutí vyslechnout nepodařilo) přeposlán e-mail s kopiemi dokladů M. C.
126. Poukazuje-li žalobkyně na výpověď svědkyně I. H., jednatelky KOMODITY Slovensko, s.r.o., která uvedla, že s M. C. jednala o dodávkách řepkového oleje, musí soud zdůraznit, že tato osoba byla jednatelkou jiného deklarovaného odběratele žalobkyně, nikoli zaměstnankyní žalobkyně, která by měla zajišťovat komunikaci mezi žalobkyní a M. C. Tou měla být obchodní ředitelka žalobkyně Ing. P., která dle tvrzení žalobkyně při ústním jednání dne 31. 8. 2016 vedla obchodní jednání s paní R. To, že svědkyně I. H. uvedla z pozice jednatelky jiné společnosti, že za SKY Cash jednala s panem C., nijak nezpochybnuje zjištění ohledně obtížné komunikace polského správce daně s tímto subjektem, nedostatek jeho povědomí o podnikatelské činnosti provozované pod „SKY CASH“ a od toho odvislé nemožnosti prověřit obchody s žalobkyní vyplývající z mezinárodních dožádání. Ani skutečnost, že při obchodování M. C. s touto jinou společností měla dopravu zajišťovat Pajdex, neprokazuje, že zboží vyúčtované fakturou č. 21500894 bylo skutečně dodáno M. C., jestliže na připojených CMR listech a rovněž průvodce výdejem materiálu a českém vážním lístku je bez jakéhokoli vysvětlení označen subjekt zcela odlišný, který zde musel být vyplněn již při nakládce zboží, přičemž dodání zboží není v jednom případě nikým potvrzeno, v jednom případě je potvrzeno dalším odlišným subjektem.
127. Je pravdou, že byt polská daňová správa ve své odpovědi nepotvrdila zaúčtování a zdanění zboží M. C. za (celé) dotazované období, uvedla, že M. C. předložil během kontroly faktury vystavené žalobkyní za srpen a září 2015, které zohlednil v daňovém přiznání. Ovšem ani skutečnost, že M. C., který dle informací polské daňové správy fakticky jednal pouze podle

instrukcí jiné osoby, fakturu za dodání zboží zohlednil v daňovém přiznání, nebyla schopna odstranit výše uvedené pochybnosti, které vyplynuly z listin předložených žalobkyní, a prokázat, že zboží bylo v konkrétních případech skutečně dodáno M. C. To platí i o objednavce a kupní smlouvě z 29. 7. 2015 na dodání 1 000 t řepkového oleje v období od 30. 7. 2015 do srpna 2015 a převodu finančních prostředků na účet žalobkyně. Na dodacích listech k faktuře je sice označen M. C., dodací listy však nebyly potvrzeny, ačkoli to předložená kopie kupní smlouvy předpokládala. Soud souhlasí s daňovými orgány, že pochybnosti neodstranila ani žalobkyní předložená kopie prohlášení datovaného 3. 10. 2016, tedy více než rok poté, kdy se dodávky měly uskutečnit, neboť nijak nevysvětluje pochybnosti plynoucí z dokladů předložených žalobkyní, na nichž je uvedena jako odběratel jiná společnost, a to tím spíše, že osoba, která ho měla podepsat, dle odpovědi polské daňové správy neměla o obchodní činnosti bližší povědomí, přičemž nákupní doklady nebylo možné přiřadit k prodejním dokladům a existovaly pochybnosti o skutečném obchodu se zbožím.

128. Žalobkyně byla s pochybnostmi správce daně seznámena již v daňovém řízení, nicméně v daňovém řízení a ostatně ani v podané žalobě na ně neposkytla přesvědčivou odpověď. Soud proto dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli M. C.

*Neprovedení mezinárodních dožádání ve vztahu k jiným subjektům*

129. 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 věcech žalobkyně (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 neshledal důvod se od závěrů v nich vyslovených odchýlit, a proto při vypořádání této námitky plně odkazuje na argumentaci uvedenou v odkazovaných pasážích citovaných rozsudků.
130. Lze pouze stručně shrnout, že v se v tomto případě 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 nespecifikoval ani odběratele žalobkyně, k nimž se má vztahovat, ani společnosti na předložených dokladech, a dokonce ani tyto doklady. Není tedy pravda, že by žalobkyně reagovala na nějaká konkrétní tvrzení správce daně (a která), jež by popírala a chtěla vyvrátit. Z těchto závěrů vychází též judikatura NSS, která potvrzuje, že daňový subjekt se nemůže dovolávat povinnosti správce daně obstatat důkaz o uskutečnění intrakomunitárního dodání od správce daně z jiného členského státu, neboť důkazní povinnost ohledně prokázání dodání do jiného členského státu osobě povinné k dani spočívá v prvé řadě na odesílateli zboží (viz rozsudek NSS ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45). 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.

131. Soud tímto nezpochybňuje, 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 mezinárodním dožádáním prokázat. Za takové nelze považovat „ověření obchodního vztahu“. Vypořádání tohoto „důkazního návrhu“ žalobkyně v bodu 170 napadeného rozhodnutí je souladné se shora citovanými závěry.
132. Námitka není důvodná.

#### *Posouzení plnění jako tuzemských*

133. 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 ve vztahu k dodávkám deklarovaným odběratelům Stefarez a M. C. 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 přiznat daň v České republice (srov. rozsudky NSS č. j. 8 Afs 14/2010-195 a č. j. 4 Afs 37/2016-34, dále např. rozsudek NSS č. j. 5 Afs 8/2024-86, bod 49). 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 v bodě v bodě 172 napadeného rozhodnutí.
134. Žalobní bod tedy není důvodný.

#### *Dobrá víra*

135. 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 111 napadeného rozhodnutí (ve vztahu ke Stefarez), bodu 136 (ve vztahu k M. C.) a souhrnně v bodu 171 napadeného rozhodnutí, přičemž toto vypořádání má soud za přezkoumatelné.

136. 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.
137. V případě žalobkyně daňové orgány důvodně zpochybnily, zda dodala zboží deklarovanému odběrateli, a žalobkyně v případě Stefarez a M. C. 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.
138. 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 dodávky zboží byly uskutečněny 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 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.
139. 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.

140. Soud nemůže přisvědčit ani 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. 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.
141. Námitka není důvodná.

#### *VZ Corporation*

142. Ve vztahu k deklarovanému 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.
143. Soud neshledal důvod odchýlit se od závěrů vyslovených v rozsudku zdejšího soudu ze dne 28. 1. 2025, č. j. 43 Af 3/2022-139, ohledně dodávek VZ Corporation v předchozím zdaňovacím období (červen 2015), na jehož odůvodnění odkazuje.
144. Z napadeného rozhodnutí a zprávy o daňové kontrole vyplývá, 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, v jednom případě Howiter, v položce č. 24 byl otisk razítka jiné společnosti, v některých případech byla nevyplněna) a dále na skutečnost, že na polských dokladech jsou uvedeny společnosti odlišné od deklarovaných odběratelů.
145. 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 za VZ Corporation zboží „přebírali v Kolíně, odkud šlo hned k zákazníkovi do Polska“, „zboží přebíral pan K. nebo i měl nějakého zástupce“.
146. Na tomto místě soud zdůrazňuje, že byť žalovaný označil v převážné 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 ohledně dodání zboží do jiného členského státu. Podle žalovaného (viz zejména body 74 a 161 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 VZ Corporation zboží přepravila do zahraničí. Žalovaný pak v bodu 78 napadeného rozhodnutí uzavřel, že vznikly zásadní

pochybnosti, zda žalobkyně skutečně dodala zboží VZ Corporation a zda se vůbec jednalo o přeshraniční dodávku.

147. Soud musí v prvé 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.
148. Byť 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. Soud se neztotožňuje s názorem žalovaného uvedeným v bodu 75 napadeného rozhodnutí (resp. bodu 22 vyjádření k žalobě), že tento závěr byl obsažen už ve zprávě o daňové kontrole (žalovaný poukazuje na pasáže, v nichž správce daně hodnotil výpověď svědka Z. V., na s. 100 a násl.), a není tedy překvapivý. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole v rámci hodnocení výpovědi svědka na s. 100 až 103 toliko reprodukoval obsah výpovědi, aby následně uzavřel (viz s. 103), že výpovědi nebyly odstraněny pochybnosti ohledně deklarovaného dodání zboží odběrateli VZ Corporation.
149. Soud dodává, že správce daně ve výzvě k odstranění pochybností i zprávě o daňové kontrole kromě závěru, že žalobkyně neprokázala, že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli, zmínil, že z doložených důkazních prostředků nebylo jednoznačné, která osoba zajišťovala přepravu. V návaznosti na hodnocení výsledku svědka Z. V. nicméně již pouze konstatoval, že nebyly odstraněny pochybnosti o tom, komu bylo zboží dodáno, tedy neměl za prokázané, že pořizovatelem deklarovaných plnění byla skutečně VZ Corporation. Žalobkyně poté v odvolání argumentovala, že je jí vytýkáno pouze neprokázání dodání deklarovanému odběrateli a že prokázala naplnění všech podmínek plynoucích z § 64 zákona o DPH. Žalovaný v rámci seznámení žalobkyně se zjištěnými skutečnostmi setrval na tom, že v případě plnění deklarovaných pro VZ Corporation nebyly odstraněny pochybnosti ohledně naplnění podmínek § 64 zákona o DPH, neboť ani v odvolacím řízení nebylo prokázáno, že zboží bylo skutečně dodáno deklarovanému odběrateli. Ani z napadeného rozhodnutí neplyne, že by důvodem nepřiznání osvobození měly být přetrvávající pochybnosti ohledně osoby, která zajistila přepravu.
150. Žalobkyně se v daňovém řízení proto snažila prokázat, že zboží dodala VZ Corporation, a nebyl jí dán prostor k tomu, aby důkazně a argumentačně reagovala na skutkovou verzi prezentovanou poprvé až žalovaným v napadeném rozhodnutí, podle které sice bylo dodání VZ Corporation prokázáno, avšak nešlo o intrakomunitární dodávku, neboť k dodání VZ Corporation došlo v tuzemsku a teprve posléze VZ Corporation přepravila zboží do zahraničí. 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 NSS 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. Výše uvedená procesní vada by sama o sobě neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, pokud by (tak jako

ve věci řešené v rozsudku č. j. 54 Af 13/2021-161) obstály závěry ohledně neprokázání deklarovaného odběratele, tak tomu ovšem v tomto případě není (viz níže).

151. 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).
152. Ve vztahu k dodávkám VZ Corporation žalobkyně doložila faktury, na nichž je jako konečný příjemce i odběratel uvedena VZ Corporation. K dodávkám předložila též dodací listy potvrzené žalobkyní a VZ Corporation (v jednom případě je kopie nečitelná). 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 písemné objednávky řepkového oleje (ze dne 22. 6. 2015 na 175 netto tun od 1. 7. 2015 do 15. 7. 2015 po 25 netto t na základě písemné výzvy odběratele, a ze dne 29. 7. 2015 na 125 netto tun od 29. 7. 2015 do 3. 8. 2015 po 25 netto t na základě písemné výzvy odběratele oboustranně potvrzené žalobkyní a VZ Corporation. Na polských vážních lístcích řady KW předložených k fakturám č. 21500793, 21500801, 21500803, 21500814, 21500815, 21500818, 21500882, 21500887 a 21500888 se nachází podpis řidiče Transportstav a otisk razítka a podpis za Logistyk. K tvrzení žalovaného, že nyní posuzovaná věc se liší od věci řešené pod sp. zn. 43 Af 3/2022 údaji na polských vážních lístcích řady KW, soud konstatuje, že je mu z vlastní činnosti známo, že předložené polské vážní lístky řady KW byly v případě výše uvedených dodávek do Wroclawi obsahově shodné jako ve zdaňovacím období červen 2015 řešeném ve věci sp. zn. 43 Af 3/2022, tedy byly potvrzeny řidičem a pracovníkem Logistyk jakožto výstavcem vážního lístku, byť jako vlastník na nich byla označena Wratisslavia – BIO sp. z o. o. a další subjekt, Paradise či Fantin jako klient, viz též bod 88 rozsudku č. j. 43 Af 3/2022-139). Na CMR listech je jako odesílatel uvedena VZ Corporation, jako příjemce Hedonis, místo vykládky Area Wratisslavia-Bio Wroclaw, místo nakládky sídlo žalobkyně a v položce č. 24 otisk razítka Logistyk (tedy shodně jako ve věci řešené pod sp. zn. 43 Af 3/2022). Ve shodě se závěry vyslovenými v rozsudku č. j. 43 Af 3/2022-139 soud shledal, že skutečnosti vyplývající ze shora předložených důkazů, ve spojení se zjištěními plynoucími z odpovědi maďarského správce daně na mezinárodní dožádání, vytváří ucelený komplex zjištění, která nasvědčují tomu, že řepkový olej byl v těchto případech (vyúčtovaných fakturami č. 21500793, 21500801, 21500803, 21500814, 21500815, 21500818, 21500882, 21500887 a 21500888) stejně jako v předchozím zdaňovacím období červen 2015 (viz rozsudek zdejšího soudu č. j. 43 Af 3/2022-139) přeprodáván v následujícím řetězci: žalobkyně → VZ Corporation → Hedonis → (Logistyk). Fyzická přeprava se uskutečnila pouze jedna, a to z Kolína (ze sídla žalobkyně) do Wroclawi (areálu Wratisslavia-Bio).

153. Stejně jako ve věci řešené v rozsudku č. j. 43 Af 3/2022-139 podporuje skutková zjištění plynoucí z předložených dokladů a výpovědi svědka Z. V. 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, byť s ohledem na další subjekty označené na polských vážních lístcích nelze vyloučit, že konečným příjemcem řepkového oleje mohl být i jiný subjekt). Na tom nic nemění skutečnost, že maďarský správce daně nad rámec dostupných dokumentů nedisponoval dalšími informacemi, resp. že údaje z těchto dokumentů dále neprověřoval. Žalovaný také zcela pominul, na jaké „dostupné dokumenty“ maďarský správce daně odkazuje a nijak je nehodnotil. Ze sdělení žalovaného, kterým reagoval na žádost žalobkyně o korespondenční nahlížení, vyplývá, že šlo o dvě sady dokumentů. V první řadě šlo o doklady, 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 neposkytl. Soudu je z vlastní činnosti (rozsudku č. j. 43 Af 3/2022-139) známo, že žalovaný tyto listiny zařadil „pro případ soudního přezkumu“ do neveřejné části odvolacího spisu vedeného ve věci DPH za zdaňovací období červen 2015, a soud si je proto vyžádal i v této věci. Ačkoli žalovaný měl tyto listiny k dispozici již v průběhu řízení, o jejich existenci v napadeném rozhodnutí zcela pomlčel a ani je nijak nehodnotil.
154. Soud při jednání ověřil, že obdobně jako v případě zdaňovacího období červen 2015 (řešeném v rozsudku č. j. 43 Af 3/2022-139) lze maďarské dokumenty (faktury vystavené společností VZ Corporation) připojené k odpovědi na mezinárodní dožádání z 21. 1. 2016 (č. j. 394224/16) ve všech případech, kdy na CMR listech předložených žalobkyní byla jako příjemce označena Hedonis, spárovat s doklady předloženými žalobkyní. Faktury se datem, množstvím dodaného zboží, registrační značky vozidel a přívěsů i jmény řidičů, místem vykládky atd. shodují s tím, co je uvedeno na fakturách, resp. CMR listech a polských vážních lístcích. K devíti fakturám byly doloženy též související bankovní výpisy (kreditní avíza k platbám od příkazce Hedonis), dále byla doložena debetní avíza k šesti platbám VZ Corporation společnosti Transportstav z období od 3. do 10. 7. 2015. Tyto listiny společně s výpovědí svědka Z. V. a dalšími shora popsánymi důkazy prokazují, že zboží bylo obdobně jako v předchozím zdaňovacím období (viz bod 123 rozsudku č. j. 43 Af 3/2022-139) dodáváno žalobkyní společnosti VZ Corporation, která ho dále přeprodala polské společnosti Hedonis. Jak soud uvedl výše, jednotlivá zdaňovací období nelze hodnotit

striktně izolovaně, nýbrž v širších souvislostech. To platí nejen ve vztahu k existenci důvodných pochybností, ale i k posouzení jejich následného vyvrácení žalobkyní.

155. Žalobkyni nelze vytýkat, že v daňovém řízení a potažmo v žalobě nenamítla, že daňové orgány nehodnotily přílohy odpovědi, neboť se s nimi neměla možnost v daňovém řízení seznámit. Je však úkolem daňových orgánů, aby řádně vyhodnotily veškeré dostupné podklady svědčící ve prospěch i neprospěch daňového subjektu (viz např. rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-461, č. 2925/2013 Sb. NSS). Nemohly tak s poukazem na vlastní mlčenlivost tyto podklady bez dalšího upozadit.
156. 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, vyazuje-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 v průběhu řízení nijak nevyjádřil, ani s nimi neseznámil žalobkyni, byť hodnoceny v kontextu dalších dosud shromážděných důkazů mohly podpořit tvrzení žalobkyně o průběhu sporných transakcí.
157. V této části soud musí žalobkyni též přisvědčit, že hodnocení důkazních prostředků ze strany žalovaného bylo selektivní, neboť některé důkazy citoval nekorektně pouze částečně a některé zcela upozadil.
158. S ohledem na shora uvedené je soud také přesvědčen, že dosud shromážděné důkazy vyvrátily pochybnosti ohledně osoby deklarovaného odběratele a prokazují, že žalobkyně zboží dodala společnosti VZ Corporation. Závěry, na nichž bylo postaveno napadené rozhodnutí, tedy nemohou obstát. Jak bylo výše uvedeno, listiny získané prostřednictvím mezinárodního dožádání společně s výpovědí svědka V. a shora popsány důkazy obdobně jako ve věci řešené v rozsudku č. j. 43 Af 3/2022-139 bez důvodných pochybností prokazují, že žalobkyně zboží dodala společnosti VZ Corporation, která je dále přeprodala polské společnosti Hedonis. Tato skutková verze poskytuje i vysvětlení toho, proč je na předložených CMR listech jako odesílatel uvedena VZ Corporation, jako příjemce Hedonis

a místo vykládky v Polsku ve Vratislavi či Chełmnu. Soud dodává, že nelze odhlédnout od skutečnosti, že žalobkyně shora popsaným způsobem obchodovala i v předchozím zdaňovacím období, k němuž byly též cestou mezinárodního dožádání získány dokumenty, které potvrzovaly shora uvedený průběh transakcí (viz rozsudek č. j. 43 Af 3/2022-139). Pokud žalovaný poukazuje na to, že polský správce daně v odpovědi na mezinárodní dožádání ohledně společností Hedonis a Howiter nemohl transakce potvrdit, tato skutečnost by mohla vyvolávat pochybnosti o skutečných odběratelích VZ Corporation, nikoli o dodání zboží mezi VZ Corporation a žalobkyní, přičemž sám žalovaný v napadeném rozhodnutí ve vztahu k odběrateli OOV – Družstvo Malinovo připustil, že žalobkyni *nelze vytýkat, že panují pochybnosti o odběratelích jejího odběratele* (viz bod 55 napadeného rozhodnutí). Zjištění z odpovědi polského správce daně, z nichž vyplývá, že Hedonis byla nekontaktní a nepodávala daňová přiznání a souhrnná hlášení a Howiter byla označena kontrolním orgánem jako tzv. *missing trader*, by mohla nasvědčovat existenci daňového podvodu v obchodním řetězci, důvodem nepřiznání osvobození však nebyla účast žalobkyně na daňovém podvodu.

159. Ačkoli CMR listy k fakturám č. 21500823, 21500833 a 21500834 s místem vykládky v Chełmnu nebyly potvrzeny v položce č. 24, v kontextu výše uvedených zjištění však dle soudu tato skutečnost nevyvolává pochybnost o tom, že došlo k dodání žalobkyní společnosti VZ Corporation, pochybnosti mohou přetrvávat již pouze o dalším osudu zboží (dodání společnosti Hedonis, případně otázce přepravy, kterou se však žalovaný blíže nezabýval). Výše uvedené vysvětlení lze obdobně vztáhnout i na dodávku vyúčtovanou fakturou č. 21500892, kdy je na CMR listu jako odesílatel uvedena VZ Corporation a jako příjemce polská společnost Howiter, byť ji mezinárodní dožádání nezmiňuje, neboť listiny k němu připojené se vztahovaly pouze k období červen a červenec 2015, přičemž k dodání do Polska mělo v tomto případě dle data na vážním lístku dojít až v srpnu 2015. Tím, že listiny připojené k odpovědi maďarského správce daně ve vztahu ke všem ostatním předchozím dodávkám podpořily výpověď svědka Z. V. o řetězové dodávce mezi Bioenergo, VZ Corporation a polskými společnostmi, lze mít na základě výpovědi a ostatních předložených listin (zejména dodacích listů a plateb) za vyvrácené též obdobné pochybnosti plynoucí z údajů na CMR listu a polském dokladu předloženým k faktuře č. 21500892 (uvedení VZ Corporation jako odesílatele, polské společnosti Howiter jako příjemce, otisk razítka jiné polské společnosti, Brassica Trade, v položce č. 24 a současně na polském dokladu).
160. 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. Touto otázkou se však bude muset dále zabývat žalovaný. Podrobnosti ohledně průběhu transakcí v řetězci, zejména stran okamžiků, ke kterým došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, k organizaci přepravy a jejímu průběhu nebyly plně objasněny, a nelze tak s jistotou uzavřít, zda žalobkyně měla nárok na osvobození od DPH, či nikoli. K povaze dodání se dosud nevedlo řádné dokazování, v jehož rámci by žalobkyně mohla předložit relevantní tvrzení a důkazy. Objasnění těchto okolností sporných transakcí bude úkolem žalovaného v dalším řízení. Soud v této souvislosti připomíná závěr rozsudku NSS č. j. 10 Afs 216/2023-88, že převzetí zboží v České republice ještě nevylučuje, že byla uskutečněna přeshraniční přeprava a že ji zajistila žalobkyně či deklarovaný odběratel (nebo někdo jiný na jejich účet). K otázkám, které se v této souvislosti nabízí, soud odkazuje na body 125 a 126 rozsudku č. j. 43 Af 3/2022-139.

### Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

161. 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.
162. 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.
163. 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). Ty tvoří odměna za čtyři úkony právní služby po 3 100 Kč, celkem tedy 12 400 Kč (příprava a převzetí zastoupení, sepsání žaloby, repliky a vyjádření k judikатурnímu vývoji podle § 7 bodu 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2024 (čl. II vyhlášky č. 258/2024 Sb.) a paušální náhrada hotových výdajů za výše uvedené čtyři úkony právní služby ve výši 300 Kč za úkon, tj. 1 200 Kč podle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2024. K tomu přistupuje odměna 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 ve znění účinném od 1. 1. 2025 a náhrada hotových výdajů za tento úkon v paušální výši 450 Kč podle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu ve znění účinném od 1. 1. 2025. Zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, a proto žalobkyni náleží i náhrada této daně z odměny a náhrad v celkové částce 24 350 Kč v sazbě 21 %, tj. 5 113,50 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Za podání žalobkyně ze dne 27. 10. 2022 označené jako „*Vyjádření k duplice žalovaného*“ soud náhradu nákladů nepřiznal, jelikož opakuje skutečnosti uvedené již v předchozích podáních, a proto tyto náklady nepovažuje za důvodně vynaložené, ostatně žalobkyně sama náhradu nákladů za tento úkon ve vyčíslení nákladů nežádala.
164. Zástupce dále vyúčtoval cestovné za cestu na jednání soudu. 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 kombinovaná 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](http://www.mapy.cz). Výdaje za cestu tedy činí 4 486,82 Kč. Cena paliva pro výpočet cestovného 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 na jednání a zpět dne 11. 3. 2025 v délce 13 půlhodin (což odpovídá délce cesty ze sídla zástupkyně k soudu a zpět zjištěné z veřejně dostupného zdroje [www.mapy.cz](http://www.mapy.cz)), náhrada za promeškaný čas podle § 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu činí 1 950 Kč, přičemž tato částka se zvyšuje o DPH v sazbě 21 %, tedy 409,50 Kč.

165. Celková výše náhrady nákladů řízení tedy činí 39 309,82 Kč. Náhradu nákladů řízení je žalovaný povinen uhradit žalobkyni k rukám její zástupkyně (§ 149 odst. 1 zákona č. 99/2963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, užitý přiměřeně na základě § 64 s. ř. s.) ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Praha 11. března 2025

**Lenka Oulíková v. r.**  
předsedkyně senátu