



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Bursíkové, soudkyně
Martiny Kotouček Mikoláškové a soudce Kryštofa Horna ve věci

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

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno - střed

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 8. 12. 2021, č. j. 46252/21/5300-22442-
712448, a 8. 12. 2021, č. j. 46249/21/5300-22442-712448,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Předmětem sporu je splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (dále „DPH“) z dodávek surového řepkového oleje do jiného členského státu, konkrétně prokázání dodání zboží osobě registrované k dani uvedené na daňovém dokladu.
2. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) platebním výměrem ze dne 8. 7. 2020, č. j. 3649531/20/2111-50523-202055 (dále „platební výměr za červen 2017“), neuznal za zdaňovací období měsíce června roku 2017 nárok na odpočet DPH z pořízeného surového řepkového oleje v základní sazbě daně a současně dospěl k závěru, že žalobkyně nesplnila podmínky pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu u dodání surového řepkového oleje odběratelům BLACK LION SPOŁKA Z ORGANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ (dále jen „Black Lion“) a CANOLA LTD (dále jen „Canola“), neboť žalobkyně neprokázala, že zboží bylo dodáno deklarovaným odběratelům.
3. Správce daně dále platebním výměrem ze dne 8. 7. 2020, č. j. 3650756/50523-202055 (dále jen „platební výměr za červenec 2017“), neuznal za zdaňovací období měsíce července roku 2017 nárok na odpočet DPH z pořízeného surového řepkového oleje v základní sazbě daně a současně dospěl k závěru, že žalobkyně nesplnila podmínky pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu u dodání surového řepkového oleje odběratelům Black Lion a Canola, neboť žalobkyně neprokázala, že zboží bylo dodáno deklarovaným odběratelům.
4. Žalovaný rozhodnutím ze dne 8. 12. 2021, č. j. 46252/21/5600-22442-712448 (dále jen „napadené rozhodnutí za červen 2017“), odvolání žalobkyně zamítl a potvrdil platební výměr za červen 2017 a rozhodnutím ze dne 8. 12. 2021, č. j. 46249/21/5300-22442-712448 (dále „napadené rozhodnutí za červenec 2017“, společně též „napadená rozhodnutí“), odvolání žalobkyně zamítl a potvrdil platební výměr za červenec 2017.
5. Žalobkyně se žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení napadených rozhodnutí.

Obsah žaloby

6. Žalobkyně tvrdila, že splnila a prokázala všechny podmínky pro uplatnění nároku na osvobození od daně, včetně žalovaným rozporovaného skutečného dodání deklarovaným odběratelům Black Lion a Canola. Žalobkyně považovala za podstatné, že předložila kupní smlouvy uzavřené s jednotlivými odběrateli, bankovní výpisy dokládající, že deklarovaní odběratelé Black Lion a Canola kupní cenu za zboží zaplatili. Dále předložila mezinárodní náklady listy (dále jen „CMR listy“) anebo dodací listy, na kterých dodání zboží deklarovaní odběratelé společnosti Black Lion a Canola potvrdili. Rovněž byly provedeny výslechy svědků, kteří se obchodních transakcí zúčastnili. Veškeré důkazní prostředky jsou ve vzájemném souladu a potvrzují prokázání podmínek pro uplatnění nároku na osvobození od daně.
7. Žalobkyně namítala, že žalovaný formalisticky a izolovaně hodnotil předložené důkazní prostředky, především CMR listy. Žalovaný dospěl k nesprávným závěrům na podkladě neobjektivně provedeného dokazování, neboť některé důkazní prostředky (bankovní výpisy, dodací listy, kupní smlouvy) upozadil či nedůvodně vyloučil. Podle žalobkyně

žalovaný neunesl důkazní břemeno, neboť neprokázal existenci skutečností, které by zpochybnil její tvrzení a jí předložené či navržené důkazní prostředky.

8. Žalovaný se v napadených rozhodnutích zabýval především podporou argumentace správce daně, argumentací žalobkyně se zabýval jen okrajově. Žalobkyni proto nezbyvalo než odvolací námitky opakovat.
9. Ve vztahu k odběrateli **Black Lion** žalobkyně uvedla, že má za to, že své důkazní břemeno unesla. Žalobkyně zrekapitulovala předložené důkazní prostředky, přičemž má za to, že spolu vzájemně korespondují a jednoznačně potvrzují, že skutečným pořizovatelem zboží ve smyslu § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“), je deklarovaný odběratel Black Lion. Naopak má za to, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno. Že sice formuluje jakési nesrovnalosti, ovšem nepředkládá žádné přezkoumatelné úvahy o tom, že jím tvrzené nesrovnalosti jsou způsobilé zpochybnit předložené důkazní prostředky a odůvodnit tak závěr, že nebyla prokázána osoba pořizovatele zboží. V napadených rozhodnutích tak podle žalobkyně zcela absentuje úvaha týkající se hodnocení důkazních prostředků i závěrů z toho vyvozených. Některé důkazní prostředky relevantní pro posouzení sporné skutečnosti žalovaný dokonce vyloučil či upozadil (kupní smlouvy, dodací listy, bankovní výpisy s platbou kupní ceny).
10. Žalovaný považoval za stěžejní, že na předložených CMR listech je v položce 24 *Zboží obdržel* (dále „položka 24“) uveden subjekt zcela odlišný od deklarovaného odběratele Black Lion. Žalobkyně zdůraznila, že na všech CMR listech společnost Black Lion převzetí zboží potvrdila. To žalovaný sice připustil, ale nijak nezohlednil, resp. zcela upozadil. Žalobkyně poukázala na to, že otisk razítka Black Lion a podpis na CMR listech se nachází nad či pod otiskem razítka společnosti WEGA Sp. z. o. o. (dále „Wega“), tato položka se nachází v prostoru u položky 24. Podle žalobkyně je tak zřejmé, že Black Lion dodání zboží na CMR listech potvrdila. Wega zajišťovala pro Black Lion vykládku zboží, což žalobkyně dokládala smlouvou ze dne 17. 10. 2016. Za sklad označila Wegu i svědkyně paní P. P. (viz protokol č. j. 4333520/18/2113-60561-209292). Skutečnost, že na adrese vykládky není provozovna odběratele je v zahraničním obchodu běžnou praxí, zejména pokud je odběratel obchodníkem, a nikoli zpracovatelem komodit. Žalobkyně poukázala i na výpověď svědka R. H., který pracoval jako dispečer a řidič společnosti TRANSPORTSTAV s.r.o. (dále „Transportstav“), který popisoval místo vykládky; a dále na výpověď svědka W. P., z níž vyplynulo, že odběratel byl majitelem tanků nebo si je pronajímal. Podstatné podle žalobkyně je také to, že žalovaný nijak nevysvětlil, z jakého důvodu by subjekt, který by neměl vůbec žádný vztah k deklarovanému odběrateli (Wega), tyto CMR listy podepisoval, z jakého důvodu by Wega, pokud by nebyla obchodním partnerem odběratele žalobce či skladovatelem jeho zboží, CMR listy potvrzovala. Žalobkyně pak odmítla jako nepřiléhavý odkaz žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále „NSS“), neboť v případě projednávaném NSS vyvstaly pochybnosti o tom, zda k dodání do Polska a na Slovensko skutečně došlo, kdežto v případě žalobkyně není sporné, že bylo předmětné zboží přepraveno a vyloženo v jiném členském státě.
11. Podle žalobkyně správce daně a žalovaný nezákonně rozšiřují důkazní břemeno, když požadují po žalobkyni doložit souvislosti a vazby subjektů uvedených na CMR listech. Neunesení tohoto nad rámec zákona stanoveného důkazního břemene pak klade žalovaný žalobkyni k tíži. Podle žalobkyně byl tento požadavek žalovaného a správce daně i v rozporu s konstantní judikaturou, podle které nelze po daňovém subjektu požadovat, aby prokazoval skutečnosti, které jsou zcela mimo sféru jeho vlivu a jež nemůže zajistit a ověřit.

Požadavek na vysvětlení a prokázání vztahů odběratelů žalobkyně s třetími subjekty je podle žalobkyně jednoznačně a objektivně mimo rámec zákona. Žalobkyně nad rámec své důkazní povinnosti uvedla, že Wega je skladovatelkou řepkového oleje a doložila to smlouvou ze dne 17. 10. 2016, ovšem žalovaný má za to, že smlouva neprokázala oprávněnost nároku na odpočet daně, neboť se nejedná o smlouvu o skladování, ale o smlouvu o pronájmu plochy. Žalobkyně navrhla provedení důkazu výsledkem svědků pana R. K. a paní A. R., kteří v dotčeném období zastupovali Wegu a kteří mohli potvrdit, že Wega poskytovala Black Lion služby skladování řepkového oleje. Žalovaný ovšem tyto důkazní návrhy odmítl a v napadených rozhodnutích uvedl, že mezistátní výměna informací v rámci správy daní nebyla zavedena proto, aby daňovým subjektům umožnila získat dodatečné důkazy. Žalobkyně poukázala na to, že se uvedené závěry formulovaly ve věci C-184/05 Twoh International BV, ve kterém ovšem daňový subjekt neměl doklady se svými odběrateli a ani neprokázal charakter dodání jako intrakomunitárního. Ve věci žalobkyně se ovšem jedná o dokládání vztahů jeho odběratelů s jinými subjekty, nikoliv o obchodní vztah se žalobkyní, a zároveň intrakomunitární charakter plnění nebyl ve věci sporný. Žalobkyně tak splnila svoji důkazní povinnost, když navrhla a označila důkazní prostředek prokazující její tvrzení, který nemá v dispozici. A je to pak právě správce daně (žalovaný), kdo vede řízení a provádí dokazování.

12. Žalovaný tedy nejenom rozšířil důkazní břemeno, ale navíc žalobkyni ani neumožnil toto důkazní břemeno unést.
13. Žalovaný v napadeném rozhodnutí odkazuje na mezinárodní výměnu informací provedenou ve vztahu k dodávkám Black Lion, a zcela nedůvodně podle žalobkyně upozaduje informace polské finanční správy, která uvedla, že Black Lion podala souhrnná hlášení za období 05/2017, 06/2017, 07/2017, ve kterých deklarovala pořízení zboží od žalobkyně, přičemž polská finanční správa uvedla i konkrétní hodnoty plnění. Podle žalobkyně uvedená zpráva jednoznačně potvrzuje, že pořizovatelem zboží byla Black Lion, což vyvrací pochybnosti správce daně o dodání zboží deklarovanému odběrateli. Žalovaný k tomu pouze uvedl, že sdělené hodnoty nesouhlasí s částkou vykázanou v souhrnném hlášení žalobkyně, ovšem podle žalobkyně není toto tvrzení nijak podloženo, je evidentní, že Black Lion vykázala plnění v polských zlotých, kdežto žalobkyně v českých korunách. Může se tak jednat o důsledek přepočtu použitým kurzem. Žalovaný ani neuvedl, jestli se jednalo o částku vyšší či nižší. Napadené rozhodnutí je tak v této části nepřezkoumatelné. Žalovaný naopak zdůraznil informaci polské finanční správy, že provedené transakce není schopen polský správce daně potvrdit, neboť nemá s Black Lion žádný kontakt, korespondenci společnost nepřebírá a bude vyškrtuta z registru DPH. Adresa sídla je známá jako tzv. virtuální adresa. Podle žalobkyně není skutečnost, jakým způsobem odběratel plní své daňové povinnosti a jak komunikuje se svým správcem daně podmínkou pro vznik nároku na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu. Jedná se o informace, které nemá žalobkyně jak ověřit, nejsou v její dispozici. Irelevantní je též informace, že Black Lion sídlí na virtuální adrese. V době spolupráce s žalobkyní sídlila na adrese Hoza, nr 43/49, lok 11, Warszawa, kterou si žalobkyně z veřejně dostupných zdrojů prověřila, a ne na adrese uváděné polskou finanční správou.
14. Žalobkyně žalovanému vytkla, že vyloučil relevantní důkazní prostředky, resp. je nedůvodně upozadil. Mezi stranami je sporné, zda společnost Black Lion byla skutečným pořizovatelem předmětného zboží, přičemž žalovaný byl toho názoru, že tuto skutečnost nemůžou prokázat takové důkazní prostředky jakými jsou kupní smlouvy, dodací listy či

bankovní výpisy. S tím žalobkyně nesouhlasí. V situaci, kdy není sporné dodání zboží do jiného členského státu, pak považuje žalobkyně uvedené důkazy za relevantní důkazní prostředky prokazující, kdo byl pořizovatelem zboží. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že v průběhu dokazování nebylo prokázáno, že by předložené doklady hodnověrně odrážely faktický stav, aniž by ovšem uvedl, jaký faktický stav má na mysli. Žalobkyně žalovanému vytýká, že argumentuje zcela obecnými, nezdůvodněnými závěry, a navíc argumentuje rozporně, jak se mu to zrovna (účelově) hodí. Žalovaný odkazoval na judikaturu NSS, která se zabývala rozpornými doklady, ovšem podle žalobkyně žádné rozporné doklady a listiny nepředložila. Jediný (žalovaným tvrzený) rozpor je, že na CMR listech a potvrzeních o přijetí zboží je uvedena Wega, kdežto na daňovém dokladu je uvedena Black Lion, což ovšem žalobkyně vysvětlila. Žalobkyně pak poukázala na to, že žalovaným uvedená judikatura řešila případ, kdy nebyla prokázána základní podmínka intrakomunitárního plnění, naopak zde byly důkazy svědčící o opaku. Žalobkyně má tak za to, že žalovaný nedůvodně a zejména nezákonně vyloučil relevantní důkazní prostředky ze svých úvah (kupní smlouvy, dodací listy, bankovní výpisy dokládající zaplacení kupní ceny). Tyto důkazní prostředky podle žalobkyně jednoznačně prokazují osobu skutečného pořizovatele předmětného zboží (Black Lion). Žalovaný přitom tento svůj postup v napadených rozhodnutích neodůvodňuje relevantním způsobem, napadená rozhodnutí jsou proto nepřezkoumatelná.

15. Žalovaný k bankovním výpisům uvedl, že podstatou sporu je prokázání faktického dodání zboží Black Lion, o čem nemá bankovní výpis dostatečnou vypovídací hodnotu. Uskutečněná platba nevypovídá nic o skutečném pohybu zboží. Žalobkyně ovšem poukazovala na to, že v případě, že by nebylo Black Lion fakticky zboží dodáno, není zřejmé, proč by platila kupní cenu za zboží, které by jinak neodebrala.
16. Ke kupním smlouvám žalovaný poukázal na to, že bylo ujednáno, že kupující po převzetí zboží dodá prodávajícímu prohlášení podle § 64 zákona o DPH, avšak žalobkyně žádné takové prohlášení nepředložila. Žalobkyně ovšem tato prohlášení předložila. Žalovaný dále poukazoval na odchylku mezi sjednaným a skutečně dodaným množstvím zboží. Žalobkyně to vysvětlovala možnými technickými problémy na straně pořizovatele nebo žalobkyně (možná odstávka, porucha technologie, nemožnost uskladnění zboží aj.). Žalobkyně uvedla, že jí není zřejmá relevance vůči prokazovaným podmínkám, kdy množství dodaného zboží není sporné.
17. Žalovaný se v napadených rozhodnutích také nad rámec úvah správce daně zabýval dobrou vírou žalobkyně, ovšem není zřejmé, proč se touto otázkou vůbec zabýval. Podle žalobkyně nelze otázku dobré víry zkoumat, pokud není postaveno najisto, že skutečnost, ohledně níž se má dobrá víra uplatnit, nenastala, a tedy vůči čemu měla být vlastně žalobkyně v dobré víře. Žalobkyně odkázala na judikaturu ve věci *Teleos*, ze které vyplývá, že dobrou víru je třeba zkoumat tehdy, jestliže se důkazy ukážou jako nepravdivé [zboží nebylo ve skutečnosti vyvezeno z Velké Británie, tj. odesláno (přepraveno) na území jiného členského státu], což ale správce daně ani žalovaný ve věci žalobkyně netvrdili. Žalobkyně nikdy neměla pochyby, že bylo zboží dodáno jejímu odběrateli, převzetí zboží odběratel potvrdil na CMR listu a dodacím listu a zaplatil kupní cenu. Žalovaný tak pomíjí, že na dodávky zboží byly s Black Lion uzavřeny písemné kupní smlouvy, na CMR listech dodání zboží potvrdila Black Lion a jejím smluvní skladovatel Wega, osoba odběratele je jednoznačně deklarována a potvrzena na dodacích listech (otisk razítka a podpisy Black Lion) a všechny platby Black Lion prováděla bezhotovostně z jejího bankovního účtu, přičemž ty potvrzují, že zboží bylo

Black Lion dodáno. Tvrzení žalovaného, že žalobkyně Black Lion neprověřila dostatečně, je nepochopitelné a odporuje doloženým důkazům a faktickému stavu. Žalobkyně rekapitulovala, jaké dokumenty v průběhu řízení předložila, přičemž považovala za irelevantní, že některé z dokumentů neměla před podpisem kupní smlouvy k dispozici.

18. Ve vztahu k odběrateli **Canola** žalobkyně uvedla, že má za to, že své důkazní břemeno unesla. Žalobkyně zrekapitulovala předložené důkazní prostředky. Má za to, že spolu vzájemně korespondují a jednoznačně potvrzují, že skutečným pořizovatelem zboží ve smyslu § 64 zákona o DPH je deklarovaný odběratel Canola. Žalobkyně zrekapitulovala předložené důkazní prostředky a na plnění vyúčtované fakturou ze dne 23. 6. 2017 demonstrovala, jak tyto důkazní prostředky prokazují, že pořizovatelem zboží byl deklarovaný odběratel.
19. Přestože důkazní prostředky spolu korespondují a potvrzují na daňových dokladech deklarované odběratele, žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně podmínky osvobození neprokázala. Žalovaný považoval za stěžejní, že na CMR listech je v položce 24 uveden subjekt odlišný od deklarovaného odběratele. Tento subjekt je přitom odlišný i od společnosti PHENIX Sp. z o.o. (dále „Phenix“), která měla být konečným příjemcem v rámci třístranného obchodu a která byla uvedena v kupních smlouvách. Žalobkyně považovala za podstatné, že Canola dodání zboží potvrdila na CMR listech. Otisk razítka odběratele se na CMR listech nachází pod položkou 24. To žalovaný sice připustil, ale nijak nezohlednil, resp. zcela upozadil. Žalovaný nepočítal k dobru žalobkyni ani to, byť to sám uvedl, že v případě dodávek zboží vyúčtovaných fakturami č. 21700663 a č. 21700706 se potvrzení od Canola nachází přímo v položce 24. Žalovaný poukazoval na to, že na CMR listech se v položce 24 nachází otisk razítka FTD MAGAZYN PAWONKOW (dále jen FTD Magazyn“), tedy subjekt odlišný od deklarovaného odběratele. Žalobkyně má za to, že z uvedeného je zřejmé, že položku 24 potvrdil sklad FTD v Pawonkowě (dále jen „FTD“), konečný příjemce (Phenix) byl na CMR listu také uveden. Skutečnost, že na adrese vykládky není provozovna odběratele je v zahraničním obchodu běžnou praxí, zejména pokud je odběratel obchodníkem, a nikoli zpracovatelem komodit, a nepředstavuje neobvyklou situaci. Žalobkyně poukázala i na vyjádření pana H. a P. citovaná v předchozí části žaloby.
20. Žalobkyně dále žalovanému vytkla, že nezákonně odmítl důkazní prostředek (ověření skutečností v zahraničí týkajících se subjektů), a to k prokázání souvislosti vazby subjektů odlišných od deklarovaného odběratele k předmětným transakcím.
21. Žalobkyně dále uvedla, že má za to, že výpověď svědka J. O. potvrdila, že pořizovatelem zboží byla Canola. Svědek W. P. pak potvrdil místo vykládky ve skladu Pawonkow, což koresponduje s místem vykládky předmětných dodávek. Žalobkyně má za to, že závěry žalovaného, že svědecké výpovědi svědka O. a P. neprokazují, že skutečně došlo k dodání zboží deklarovanému odběrateli (Canola), nemůže obstát. Svědecké výpovědi s ostatními důkazy vzájemně korespondují.
22. Žalobkyně dále uvedla, že nerozumí, jakou souvislost má zjištěná skutečnost, že na adrese uvedené jako sídlo společnosti Canola bydlí osoba, která o této společnosti nikdy neslyšela, a jak může tato informace zpochybňovat dodávky žalobkyně Canola.
23. Žalobkyně má dále za to, že není správný závěr žalovaného, že kupní smlouvy, dodací listy či bankovní výpisy nemohou prokázat skutečnost, že odběratelem žalobkyně byla Canola. V situaci, kdy podle žalobkyně není sporné, že bylo zboží dodáno, se jedná o relevantní

důkazní prostředky. Žalobkyně má tak za to, že došlo k nedůvodnému a nezákonnému vyloučení relevantních důkazních prostředků z úvah žalovaného.

24. Žalobkyně žalovanému i v souvislosti s argumentací ve vztahu k prokázání dodávky zboží Canola vytkla, že není zřejmé, z jakého důvodu se zabýval dobrou vírou žalobkyně.
25. Žalobkyně má také za to, že žalovaný neunesl důkazní břemeno ve vztahu k tvrzení o vzniku daňové povinnosti vykazované na ř. 1 daňového přiznání. Podle žalobkyně je v rozporu s hodnocením důkazních prostředků závěr žalovaného, že žalobkyní deklarovaná plnění uvedená na ř. 20 daňového přiznání měla být vykázána na ř. 1. Takový závěr by mohl obstát pouze tehdy, pokud by žalobkyně dodala zboží i) odběrateli v tuzemsku nebo ii) odběrateli v jiném členském státě, který je neplátce DPH, resp. pro něhož by pořízení zboží v rámci EU nebylo předmětem daně. Žalovaný přitom nepochybně, že zboží bylo skutečně dodáno a skutečně přepraveno do jiného členského státu EU, avšak tvrdí, že nebylo prokázáno, že jej žalobkyně dodala deklarovaným odběratelům. Podle žalobkyně je na žalovaném, aby prokázal, že zboží bylo dodáno v jiném členském státě neplátci DPH, resp. osobě, pro niž by pořízení zboží nebylo v souladu s čl. 3 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému DPH, ve znění do 27. 12. 2018 (dále „směrnice o DPH“), což však správce daně ani žalovaný nečinili. Žalobkyně má za to, že již ze samotného charakteru a množství dodávaného zboží je patrné, že zboží pořídily osoby povinné k dani.

Vyjádření žalovaného

26. Žalovaný s právními názory žalobkyně nesouhlasí. K námitce, že neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále „daňový řád“), žalovaný uvedl, že jednotlivé pochybnosti správce daně ohledně správnosti údajů vykázaných žalobkyní v řádném daňovém tvrzení vyjádřil ve výzvách k odstranění pochybností ze dne 23. 8. 2017 a ze dne 22. 9. 2017 a dále v seznámení s výsledky postupu k odstranění pochybností, výzvě k prokázání skutečností ze dne 26. 1. 2018 a komplexně pak v rámci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění. Správce daně tak kvalifikovaně vyjádřil vzniklé pochybnosti o oprávněnosti uplatnění osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu a unesl tak své důkazní břemeno a na žalobkyni tak bylo podle § 92 daňového řádu přeneseno důkazní břemeno stran vyvrácení zjištěných pochybností ohledně nesplnění podmínek pro přiznání osvobození v souvislosti s dodáním zboží do jiného členského státu. Žalovaný dále odkázal na rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 27/2017-45, ze kterého vyplývá, že právě daňový subjekt musí prokázat podmínky podle § 64 zákona o DPH.
27. K námitce, že žalobkyně prokázala, že skutečnými pořizovateli zboží podle § 64 zákona o DPH byli deklarovaní odběratelé a že unesla své důkazní břemeno, žalovaný uvedl, že žalobkyně správcem vznesené pochybnosti nevyvrátila, za stěžejní považuje žalovaný skutečnost, že žalobkyně nepředložila dostatečné podklady, které by prokázaly jí tvrzené skutečnosti. Žalovaný odkázal na konkrétní části napadených rozhodnutí. Žalovaný rozporoval, že žalobkyně předložila prohlášení podle § 64 zákona o DPH o tom, že bylo zboží přepraveno mimo území ČR (čl. III bod 5 kupních smluv). Žalobkyně předložila toliko potvrzení o přijetí zboží, které nebylo dokonce potvrzeno deklarovaným odběratelem Black Lion. Žalovaný dále upozornil na to, že Black Lion žádné intrakomunitární transakce v jí podaných přiznáních k DPH nevykázala. Žalovaný poukázal i na to, že v důsledku informací získaných prostřednictvím mezinárodního dožádání se pochybnosti správce daně prohloubily, a tyto pochybnosti nerozptýlily ani provedené svědecké výpovědi. Žalobkyně v žalobě neuvedla nic proti hodnocení svědecké

výpovědi svědkyně Ing. P.. Svědecké výpovědi J. O., W. J. P. a R. H. nepřispěly k odstranění pochybností, neprokázaly, komu bylo zboží konkrétně dodáno v jiném členském státě. Žalobkyně pouze vytrhává z kontextu jednotlivé pasáže svědeckých výpovědí, kterými se snaží argumentovat ve svůj prospěch.

28. Žalovaný dále uvedl, že se nedopustil nezákonného rozšiřování důkazního břemene, neboť po žalobkyni nebylo požadováno, aby prokázala skutečnosti, jež jsou mimo sféru jejího vlivu. Žalobkyně měla prokázat deklarovaného odběratele, tj. osobu, s níž měla přímo obchodovat. Správce daně a žalovaný také správně posuzovali dobrou víru žalobkyně, neboť CMR listy vykazovaly nesrovnalosti a daňové orgány tak poukazovaly na skutečnost, že tyto nesrovnalosti na CMR listech musely být žalobkyni známy nejpozději po ukončení přepravy, přičemž žalobkyně od svých odběratelů nepožadovala vysvětlení, proč se na CMR listech nachází údaje o odlišných subjektech. Pokud si byla žalobkyně vědoma, že předložené CMR listy a další doklady obsahují subjekty odlišné od odběratelů, minimálně si měla zajistit další informace ohledně skutečného odběratele a míst dodávek. Že se správce daně zabýval dalšími společnostmi, plyne ze skutečnosti, že byly uvedeny na dokladech, které žalobkyně předložila. Tento postup je podle žalovaného zcela legitimní, neboť pokud žalobkyně předloží důkaz, lze očekávat, že zná jeho obsah a je schopna jej vysvětlit. Daňové orgány nevytvářely další podmínku pro uplatnění osvobození od daně.
29. K námitce, že žalovaný zohledňuje jen vybrané důkazní prostředky, a ty které svědčí ve prospěch žalobkyně, upozaduje, a že jednal v rozporu s § 8 daňového řádu, žalovaný uvedl, že se daňové orgány zabývaly všemi zjištěnými důkazy, ty posoudily samostatně i ve vzájemné souvislosti a následně z nich učinily adekvátní a přezkoumatelné závěry; postupovaly tak v souladu s § 8 daňového řádu. Žalovaný dále uvedl, že daňové orgány hodnotily i bankovní výpisy, ovšem nikdy nebylo sporné, že žalobkyně nedostala za zboží zapláceno, avšak úhrada nevyvracela pochybnosti, že bylo zboží dodáno deklarovaným odběratelům. Ohledně rozporů v dodaném množství zboží pak žalovaný poukázal na to, že žalobkyně nesrovnalosti neobjasnila, neuvedla, k jakému konkrétnímu problému došlo v případě dodávek Black Lion. Nejednalo se o zanedbatelnou nesrovnalost ohledně sjednaného a skutečně dodaného množství zboží. Žalobkyně nepředložila ani žádné dodatky smluv, kterými by bylo sjednané množství zboží upraveno. Žalovaný k argumentaci, že na CMR listu k faktuře č. 21700663 a č. 21700706 byl otisk razítka Canola v položce 24, uvedl, že byly zjištěny nesrovnalosti v jiných dokladech, proto pouhý otisk razítka v položce 24 nepředstavuje absolutní důkaz o tom, že došlo k dodání zboží do jiného členského státu.
30. Žalovaný nesouhlasí ani s tím, že by nezákonně odmítl návrh žalobkyně na provedení důkazního prostředku. Žalovaný poukázal na to, že důkazní břemeno leželo na žalobkyni a požadavkem, aby správce daně prověřil dodávky konečnému příjemci společnosti Phenix a existenci vztahu této společnosti se společností FTD pak *de facto* požadovala, aby důkazní povinnost nesl za žalobkyni správce daně. Meziúčetní výměna informací v rámci správy daní nebyla zavedena proto, aby umožnila daňovým subjektům získat dodatečné důkazy, které si měly samy zajistit dříve, aby doložily splnění podmínek pro přiznání osvobození. Mezinárodní dožádání bylo provedeno ve vztahu ke všem deklarovaným odběratelům, přičemž výsledky dožádání pouze prohloubily pochybnosti ohledně splnění podmínky pro přiznání osvobození. Žalobkyně nikdy nevysvětlila, proč přijetí zboží na CMR listech nepotvrdila společnost Phenix, pakliže měla být konečným příjemcem zboží, proč je naopak na polských vážních lístcích označena jako dodavatel, ani jakou pozici v posuzovaných obchodních transakcích měla FTD zastávat. Ve vztahu k neprovedenému výslechu R. K. a

A. R. žalobkyně nikdy netvrdila, že by se tyto osoby podílely na dodání šetřených plnění deklarovanému odběrateli, ani neuvedla, jakou konkrétní roli měly v rámci dodávek plnit, přičemž uvedené osoby nefigurují na žádném z předložených dokladů.

31. Žalovaný nesouhlasil ani s tvrzením žalobkyně, že bylo nelogické, pokud se zabýval dobrou vírou žalobkyně. Žalovaný má za to, že se dobrou vírou žalobkyně zabýval v souladu s rozhodnutím ve věci *Teleos*. Dobrou víru daňového subjektu je třeba při posuzování oprávněnosti osvobození dodání zboží do jiného členského státu zkoumat vždy, i když nebylo splnění hmotněprávních podmínek tohoto osvobození v daném případě prokázáno. Posuzování dobré víry je dáno na ochranu daňových subjektů. Žalovaný pak popsal jednotlivé skutečnosti, které podle něho vypovídaly o neobezřetném chování žalobkyně a odůvodňují závěr, že při realizaci obchodních případů nemohla být žalobkyně v dobré víře, že prokáže naplnění podmínek pro osvobození od DPH.
32. Ohledně nenaplnění podmínek pro překvalifikaci na tuzemské plnění žalovaný uvedl, že žalobkyně neprokázala naplnění podmínek podle § 64 zákona o DPH, nelze považovat pouze v dokladech vykázané dodání zboží Black Lion a Canola za plnění, na které se vztahuje osvobození od DPH. Ve smyslu § 21 odst. 1 zákona o DPH se pak jednalo o tuzemské zdanitelné plnění, proto je nutné z těchto plnění odvést daň na výstupu. Žalovaný odkázal na judikaturu NSS, která uvedené závěry podporuje.
33. K poslední námitce žalobkyně, ve které poukazovala na rozpor § 64 zákona o DPH a čl. 138 směrnice o DPH, žalovaný uvedl, že podmínka pro přiznání osvobození od daně, aby bylo zboží dodáno osobě registrované k dani, není v rozporu se směrnicí o DPH. Namítaným rozporem se již zabýval NSS v rozsudku ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015-30. Žalovaný má za to, že rozlišení osob povinných k dani dle obratu na plátce a neplátce v českém právu, jakož i osoby registrované a neregistrované v jiném členském státě, není skutečnost, která by byla v rozporu se směrnicí o DPH.

Replika žalobkyně

34. Žalobkyně k jednotlivým argumentům žalovaného uvedla, že skutečnost, že byly tvrzené pochybnosti písemně zachyceny ještě neznamená, že se jedná o pochybnosti ve smyslu § 95 odst. 5 písm. c) daňového řádu, tj. takové, které jsou podloženy konkrétními důkazy a jsou schopny vyvolat stav objektivní nejistoty, v daném případě, že pořizovatelem zboží byla skutečně Black Lion a Canola. Takové skutečnosti žalobkyně v rozhodnutí žalovaného nevidí.
35. Žalobkyně dále nerozumí vyjádření žalovaného, že pokud v daňovém řízení neprokázala jí tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na § 92 odst. 5 daňového řádu dovodit, že byl správce daně či žalovaný povinen prokazovat tyto skutečnosti za ni. Žalobkyně má za to, že po správci daně ani žalovaném nic takového nepožadovala. Je také třeba odmítnout názor žalovaného, že nebyl povinen ani prokazovat, že zboží bylo dodáno v jiném členském státě neplátcí daně, resp. osobě, pro níž by pořízení zboží nebylo předmětem při pořízení. Žalovaný přehlíží, že je to on, kdo dodání zboží žalobkyní do jiného členského státu překlasifikoval na dodání tuzemské, z něhož vyměřil daň. Vyměření daně nicméně předpokládá, že zákonné podmínky pro to jsou naplněny, což bylo na žalovaném. Žalobkyně nebyla povinna prokazovat, že se jednalo o tuzemské dodávky, neboť nic takového netvrdila. V daňovém řízení bylo přitom prokázáno, že zboží bylo dodáno a přepraveno do jiného členského státu, přepravu zajistila žalobkyně (prodávající), odběratel

žalobkyně (kupující) či jimi zmocněná osoba a pořizovatelem zboží byla osoba povinná k dani, resp. osoba registrovaná k dani v jiném členském státě.

36. Žalobkyně žalovanému vytkla, že výslech svědkyně Peckové hodnotil izolovaně. Pokud by vzal v úvahu i jiné důkazní prostředky (kupní smlouvy, CMR listy, dodací listy, bankovní výpisy či informaci polské finanční správy, že plnění od žalobkyně společnost Black Lion vykázala, pak by musel dospět ke stejnému závěru jako žalobkyně, že svědecká výpověď svědkyně Peckové potvrzuje, že pořizovatelem zboží byla Black Lion. Žalobkyně také žalovanému vytkla, že zcela ignoruje, že z výpovědí svědků O. a P. vyplynulo, že se museli účastnit každé jednotlivé dodávky zboží, neboť detailně popsali průběh dodávek, z čehož například vyplynulo, že tito svědci komunikovali ohledně přepravy, přičemž komunikovali přímo s odběrateli, tj. společností Canola. Výpovědi pak korespondují i s výpovědí svědka H..
37. K výsledku svědkyně Górecké a ke společnosti Wega žalobkyně zdůraznila, že důvod uvedení této společnosti na CMR listech vyplývá přímo z kupních smluv uzavřených s Black Lion, v nichž byla adresa provozovny Wega uvedena jako místo určení (vykládky zboží). Žalobkyně nerozumí tomu, proč žalovaný nevyvinul snahu i u důkazních návrhů ve vztahu ke společnosti FTD a Phenix ve věci Canola, jestliže vyslechl svědkyni G. ve snaze pomoci žalobkyni unést její důkazní břemeno. Žalobkyně dále namítala, že důkazním prostředkem může být protokol o výsledku svědka, nikoliv jeho přepis či interpretace. Žalobkyně má za to, že daňové subjekty porušily zásadu volného hodnocení důkazů, pokud nekriticky převzaly přepis či interpretaci provedenou polskou finanční správou.
38. Žalobkyně se dále znovu vyjádřila k vyloučeným důkazním prostředkům s tím, že má za to, že došlo k nezákonné selekci důkazních prostředků.
39. Ohledně neuvedení konkrétních důvodů, které vedly ke změnám v dodaném množství zboží, žalobkyně uvedla, že ani nevěděla, že má nějakou takovou důkazní povinnost. Správce daně nikdy nevysvětlil, jaký vliv by taková skutečnost měla na předmět řízení. Navíc správce daně nikdy nerozporoval množství dodaného zboží. Správce daně není oprávněn vyžadovat prokázání jakýchkoli skutečností, ale pouze těch, které se vztahují k předmětu řízení. Žalobkyně také zdůraznila, že žalovaný z kupních smluv vyzdvihoval pouze vedlejší ujednání týkající se oběhu souvisejících dokumentů s tím, že dodací listy měly být v originále, a ne v kopii. Žalobkyně k tomu poznamenala, že správce daně běžně (i v nynějším případě) akceptoval kopie dodacích listů.
40. Dokladem zmatků v důkazní situaci je podle žalobkyně vyjádření žalovaného, podle kterého není významné, zda žalobkyně prokázala splnění podmínek třístranného obchodu, ale zda prokázala splnění podmínek podle § 64 zákona o DPH, v kontextu skutečnosti, že žalobkyni klade k tíži, že nevysvětlila skutečnosti týkající se konečného příjemce zboží společnosti Phenix.
41. Ohledně tvrzení, že ve vztahu ke společnosti Canola žalobkyně disponovala některými dokumenty ve dvou verzích, žalobkyně uvedla, že se nejednalo o dvě alternativní verze, ale o různé listy téhož dokumentu, které je třeba číst dohromady.
42. Nakonec se žalobkyně znovu vyjádřila k tvrzenému rozporu § 64 zákona o DPH se směrnicí o DPH, s tím, že poukázala na to, že podle judikatury Soudního dvora EU je podstatné splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození a nikoliv skutečnost, zda pořizující osoba splní formální registrační podmínku spočívající v registraci DPH. Dokladem toho, že

§ 64 zákona o DPH požadoval registraci odběratele k DPH nad rámec směrnice o DPH je pak i to, že tento požadavek byl do směrnice vtělen až směrnicí Rady (EU) 2018/1910 ze dne 4. prosince 2018.

Duplika žalovaného

43. Žalovaný v duplice nejprve uvedl, že doplněním požadavku na výslovné uvedení identifikačního čísla pro DPH pořizovatele zboží do směrnice o DPH došlo k jednoznačnému legislativnímu vyjádření požadavku na identifikaci konkrétního odběratele zboží, avšak tento požadavek dosud plynul z judikatury Soudního dvora EU. Požadavek na určení konkrétního odběratele zboží zde byl jak před novelou Směrnice o DPH, tak po její novelizaci. Dále žalovaný argumentoval, proč v projednávané věci nelze aplikovat závěry formulované ve věci *Kemwater* a v rozsudku NSS ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45 – *Vymětalík* (dále „věc Vymětalík“). Přijetím závěrů ve věci *Vymětalík* by byla daňovým subjektům přiznána druhá výhoda. Daňový subjekt by tak byl chráněn hned dvakrát – dobrou vírou a možností prokázat jiného než v daňových dokladech deklarovaného odběratele. Podle žalovaného není možné při zkoumání naplnění podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu přiznat daňovým subjektům dvojí výhodu – jednak možnost prokázání toho, že zboží bylo dodáno neidentifikované osobě povinné k dani v jiném členském státě za současného zkoumání dobré víry naplnění hmotněprávních podmínek. Aplikace výhody v podobě možnosti prokázání toho, že zboží bylo dodáno neidentifikované osobě povinné k dani v jiném členském státě, nutí daňové orgány vyhovět žalobkyni i v případě, kdy u žalobkyně nelze osvědčit dobrou víru v dostatečnost a průkaznost podkladů, které měla k prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně. Dobrá víra jakožto dodatečná záchranná síť, opakovaně judikovaná Soudním dvorem EU, by ztratila svůj význam.

Další podání účastníků

44. V podání ze dne 20. 1. 2023 navrhoval žalovaný přerušlení řízení v důsledku předložení předběžné otázky NSS Soudnímu dvoru EU ve věci sp. zn. 4 Afs 291/2021.
45. Žalobkyně v podání ze dne 3. 5. 2023 vyjádřila souhlas s případným přerušením řízení.
46. V podání ze dne 28. 6. 2024 se žalobkyně vyjádřila k judikатурnímu vývoji. Podle žalobkyně se první senát NSS odchýlil od posouzení Soudního dvora EU a rozhodl v rozporu se závěry Soudního dvora EU. Soudní dvůr v rozsudku ze dne 29. 2. 2024, C-676/2022 – *B2 Energy s.r.o.* (dále „věc B2 Energy“), uzavřel, že ke splnění podmínek pro osvobození dodání do členského státu postačí, aby stran první hmotněprávní podmínky bylo prokázáno, že zboží v jiném členském státě obdržela osoba registrovaná k dani, a to bez nutnosti její identifikace. NSS vydal rozsudky ve věci žalobkyně č. j. 1 Afs 241/2022-115 a 1 Afs 53/2023-76, ve kterých vyložil splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození při dodání do členského státu v rozporu s komunitárním právem i názorem Soudního dvora EU uvedeným ve věci *B2 Energy*. Podle Soudního dvora EU není prostor pro správní uvážení a správní orgány či soudy musí zkoumat možnost tzv. alternativního odběratele. V případě, kdy orgány daňové správy popřou, že zboží obdržel odběratel deklarovaný na daňových dokladech, musí být vždy zkoumáno, zda z dostupných dokladů či tvrzení daňového subjektu nevyplývá možnost dodání zboží v jiném členském státě jinému odběrateli v postavení osoby registrované k dani. Žalobkyně má za to, že NSS v rozsudcích č. j. 1 Afs 241/2022-115 a 1 Afs 53/2023-76 disponoval obdobným penzem dokladů, jako ve věci *B2 Energy*, na které se formoval názor Soudního dvora EU. Proto jsou závěry NSS, že spisy žalobkyně

neobsahovaly indicie o možnosti alternativního odběratele rozporné se závěry Soudního dvora EU. První senát NSS zcela opomenul, že pro zachování neutrality daně není rozhodné, jaká osoba obdržela plnění, ale pouze to, jestli tato osoba byla registrovaná k dani. Její identifikace není pro zachování neutrality daně rozhodující. Žalobkyně dále citovala odstavce 33 až 40 rozsudku Soudního dvora EU ve věci *B2 Energy*. Podle žalobkyně obdobně jako u nároku na odpočet daně se ani u nároku na osvobození při dodání do jiného členského státu nejedná o žádné dobrodiní státu nebo o zásluhovou složku daně, která má být snad restriktivně chráněna. Soudní dvůr EU ani nenaznačil, že v případě, kdy subjekt celé řízení tvrdí deklarovaného dodavatele, tak je zkoumání alternativního dodavatele zapovězeno, k čemuž excesivně došel pouze první senát NSS. První senát NSS rozhodoval v rozporu se zásadou neutrality daně. První senát založil ve svých rozhodnutích nevyvratitelnou domněnku, že mohlo být dodáno výhradě osobám neregistrovaným k dani. *Ad absurdum* s ohledem na množství plnění velké množině těchto osob. Žalobkyně zároveň poukázala na to, že na jí předložených dokladech byly uvedeny vždy maximálně dva odběratelé.

47. Žalobkyně pak poukázala na rozhodnutí sedmého senátu NSS, který při obdobném skutkovém stavu stran posouzení podmínek pro osvobození při dodání do jiného členského státu v rozsudku ze dne 13. 6. 2024, č. j. 7 Afs 238/2021-73, rozhodl v souladu s unijním právem. Měl za to, že za situace, kdy nebylo sporu o přepravě zboží z ČR do jiného členského státu EU a žalovaný neměl za prokázanou pouze skutečnost, kterým konkrétním příjemcům daňový subjekt dodal předmětné zboží, bylo nutno posoudit, zda skuteční příjemci zboží byli zároveň osobami povinnými k dani, resp. zdali měly daňové orgány k dispozici informace, z nichž s jistotou vyplývá, že skuteční příjemci byli osobami povinnými k dani. Podle NSS nelze odhlédnout od skutečnosti, že olej byl doručován do místa určení v hodnotě několika milionů korun českých. Zmíněnou skutečností se přitom v daném řízení daňové orgány nezabývaly a nezabýval se jí ani krajský soud. NSS zdůraznil, že ověření splnění hmotněprávních podmínek odpočtu má své místo primárně před žalovaným, nikoliv před správními soudy. Podle sedmého senátu NSS tak skutková podstata, z níž daňové orgány vycházely, nemá oporu ve spisech, neboť nebyly prozatím zjištěny všechny rozhodné skutečnosti, na jejichž základě by mohlo být daňovému subjektu ve světle rozsudku *B2 Energy* odepřeno osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu EU. Podle žalobkyně se optika sedmého senátu NSS shoduje s optikou čtvrtého senátu NSS a Soudního dvora EU. Jedná se jediné možné východisko pro posouzení věci žalobkyně i v nyní projednávané věci.
48. Podáním ze dne 25. 7. 2024 doplnil žalovaný svoji argumentaci v návaznosti na závěry NSS ve věcech žalobkyně. Žalovaný poukázal na to, že v rozsudku ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 241/2022-115, NSS uzavřel, že žalobkyni nelze uplatněné osvobození od daně uznat a tento závěr ob stojí i po rozsudku Soudního dvora EU ve věci *B2 Energy*. Pro věc jsou podstatné skutečnosti, že žalobkyně po celé daňové řízení a následně i v řízení soudním trvá na tom, že plnění dodala deklarovaným odběratelům, žalobkyně buď nevěděla, kdo jsou další osoby uvedené na CMR listech, případně jim přiřkla jiné postavení, ze spisového materiálu nevyplývají žádné indicie o jiném než deklarovaném odběrateli v postavení osoby povinné k dani, samotná vysoká hodnota plnění (resp. jeho objem) nutně nemusí znamenat, že žalobkyně dodala sporná plnění osobě povinné k dani, za situace, kdy není zřejmé, kdo konkrétně zboží odebral, nelze ani vyloučit, že zboží odebralo současně vícero subjektů, čímž by došlo ke snížení hodnoty jednotlivých (takto rozdělených) plnění, či že odběratelem byl konečný spotřebitel, tedy osoba, která zboží nepoužívá ke své ekonomické činnosti, a nebyla by proto povinná k dani. Žalovaný uvedl, že podle prvního senátu nelze číst rozsudek

ve věci *B2 Energy* tak, že by měl paušálně ovlivnit výsledek všech řízení o osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu EU. Věc je třeba vrátit do daňového řízení tehdy, pokud existuje nějaká skutková indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného odběratele, která mohla fakticky odebrat sporná plnění. V nyní posuzované věci ovšem ze spisu žádná taková indicie nevyplývá. Žalovaný na rozdíl od žalobkyně neshledává v závěrech NSS vyslovených v rozsudku sp. zn. 1 Afs 241/2022 žádný rozpor s věcí *B2 Energy*, zároveň uvedl důvody, pro které měl za to, že se jeho věc lišila od věci projednávané čtvrtým senátem NSS pod sp. zn. 4 Afs 291/2021. Žalovaný také upozornil na to, že v rozsudku NSS ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 53/2023-76, byla již vyřešena otázka odmítnutí provedení důkazního prostředku – mezinárodního dožádání za účelem ověření existence smluvního vztahu mezi odběratelem žalobkyně a společnostmi uvedenými na předložených listinách. NSS dovedl nedůvodnost takové žalobní argumentace, nebylo procenění vadou, že daňové orgány nepodaly žádost o mezinárodní výměnu informací.

Jednání

49. Při jednání soudu dne 15. 4. 2025 účastníci řízení setrvali na svých procesních stanoviscích a shrnuli jejich podstatné body.
50. Žalobkyně odkázala na veškerá písemná podání a zejména na své vyjádření k judikatornímu vývoji. Je přesvědčena, že rozsudek *B2 Energy* je aplikovatelný i v nyní posuzované věci. Podle žalobkyně z něj plyne, že daňové orgány mají povinnost zkoumat veškeré indicie, z nichž by mohlo plynout splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně. Žalobkyně přitom tyto indicie nemohla uplatnit v daňovém řízení, protože tehdejší judikatura stanovila jako hmotněprávní podmínku pro osvobození při dodání do jiného členského státu prokázání dodání deklarovanému odběrateli. Jiné možnosti nebyly. Není proto podle ní spravedlivé vytýkat jí, že tehdy nepolemizovala s tím, jestli jsou deklarovaní odběratelé skutečnými odběrateli.
51. Dále zdůraznila, že následně došlo k judikatornímu vývoji, který je popsán v jejích písemných podáních. Stěžejní je přitom rozsudek *B2 Energy*, podle kterého postačí prokázat, že došlo k dodání osobě registrované k dani, která může být odlišná od deklarovaného odběratele. Daňové orgány a soudy mají podle této judikatury zkoumat veškeré skutečnosti, zejm. zda mohou doložit pravděpodobnost skutečného odběratele. Podle následné judikatury NSS musí ve spisu existovat indicie („nepřímé stopy“), které by nasvědčovaly dodání osobě registrované k dani
52. V nynějším řízení takové indicie podle žalobkyně existovaly. Ze spisu podle ní plynou následující indicie, že zde mohli být jiní odběratelé v postavení osob registrovaných k dani: v případě společnosti Black Lion vedou indicie ke společnosti WEGA a v případě společnosti Canola vedou indicie ke společnosti Phenix. Tímto směrem se dokazování v daňovém řízení nevedlo.
53. Také žalovaný odkázal na veškerá svá písemná vyjádření. Je přesvědčen, že napadené rozhodnutí ob stojí i po rozsudku *B2 Energy*. Daňový spis žádné indicie ve smyslu uvedené judikatury neobsahuje. Žalobkyně žádného jiného konkrétního odběratele netvrdí, pouze nyní poukazuje na určité osoby na předložených dokladech. Výskyt těchto osob na dokladech byl důvodem pochybností správce daně o skutečných odběratelích. Podle žalovaného nelze tyto nesrovnalosti ztotožňovat s indiciemi ve smyslu výše uvedené judikatury.

54. Dokazování soud neprováděl, neboť účastníci žádné důkazy nad rámec listin obsažených ve správním spisu nenavrhli. Správním spisem ani listinami v něm založenými však soud dokazování neprovádí, ale z jejich obsahu soud bez dalšího vychází.

Splnění procesních podmínek

55. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a že splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud vycházel při přezkumu 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 návrhu soudem

Kemwater, B2 Energy a navazující judikatura

56. Mezi účastníky se v průběhu soudního řízení rozhořel spor ohledně možnosti aplikace právních závěrů v rozsudcích SDEU a rozšířeného senátu NSS ve věci *Kemwater* na případ žalobkyně. Tuto otázku do řízení vnesl žalovaný jednak v reakci na závěry vyslovené ve věci *Kemwater*, ale také na navazující judikaturu NSS (rozsudek *Vymětalík*) i zdejšího soudu (rozsudek č. j. 55 Af 48/2020-61 vydaný v jiné věci žalobkyně).
57. 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.
58. 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).
59. 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 Soudního dvora EU vyslovené ve věci *B2 Energy* nelze číst tak, že by měly ovlivnit výsledek všech řízení o osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu. Nelze totiž umožnit, aby daňové subjekty své nároky uplatňovaly alibisticky – aby tvrdily a prokazovaly, že zboží dodaly tvrzeným odběratelům, a zároveň požadovaly, aby pro případ neunesení důkazního břemena soud uplatnil závěry rozsudků *Kemwater* a *B2 Energy*. V nynější věci se přitom v daňovém ani v soudním řízení neobjevila žádná konkrétní indicie, která by poukazovala na osobu odlišnou od deklarovaných odběratelů.
60. Obdobně jako v rozsudku č. j. 10 Afs 216/2023-83 ani v nynější věci neměly daňové orgány k dispozici údaje potřebné k ověření, že skuteční odběratelé daňového subjektu měli postavení osob povinných k dani. Poukázala-li žalobkyně při jednání na některé subjekty

uvedené v předložených dokladech, činila tak pouze značně spekulativně a hypoteticky. Od doby vydání rozsudku *B2 Energy* přitom uplynula dostatečně dlouhá doba na to, aby (v případě, že se skutečně jednalo o skutečné odběratele) žalobkyně přednesla přesvědčivou konkrétní argumentaci, z níž by vyplynula dostatečná pravděpodobnost, že se jednalo o skutečné odběratele. Stejně tak měla dostatek času, aby poskytla důkazy (byť i sadu nepřímých důkazů), které by takovou argumentaci podepřely. Mohla např. kontaktovat nyní tvrzené společnosti a pokusit se zajistit důkazní prostředky o tom, že tyto společnosti skutečně předmětné zboží přijaly. Žalobkyně se však o to vůbec nepokusila a ani to netvrdí. Pouhou nepodloženou domněnkou, že by snad subjekty uvedené na předložených dokladech mohly být skutečnými odběrateli, nelze považovat za dostatečnou indicii ve smyslu rozsudku *B2 Energy* a navazující judikatury NSS. Takovou argumentaci již ostatně odmítl i NSS v souvisejících věcech týkajících se žalobkyně za obdobných skutkových a právních okolností. V této souvislosti je třeba také zdůraznit, že skutečnost, že žalobkyně předložila obdobné „penzum“ důkazních prostředků jako společnost *B2 Energy*, tedy typově shodné či obdobné důkazní prostředky (daňové doklady, dodací listy, CMR listy, vážní listky či bankovní výpisy), nečiní nyní posuzovanou věc skutkově srovnatelnou s věcí *B2 Energy*. Rozhodný je obsah důkazů, nikoliv jejich typová shodnost.

61. NSS rovněž např. v bodu 28 rozsudku č. j. 10 Afs 216/2023-83 odmítl, že by vysoká hodnota plnění nutně znamenala, že daňový subjekt dodal sporná plnění osobě povinné k dani. Podle NSS totiž nelze očekávat, že „[u] všech plnění určitého rozsahu budou podmínky pro osvobození od daně automaticky považovány za splněné. Pokud by to takto zákonodárce (ať už unijní, nebo český) chtěl, pro plnění určitého rozsahu by stanovil odlišná pravidla. To se ale nestalo. Proto i při dodání (hmotově či cenově) rozsáhlého plnění do jiného členského státu je potřeba kromě přeshraniční přepravy uskutečněné dodavatelem, odběratelem nebo na jejich účet buď prokázat, že odběratel měl postavení osoby povinné k dani, nebo zajistit, aby daňové orgány měly dostatek údajů potřebných k ověření, že odběratel takové postavení měl. Samotný rozsah plnění takovým (dostatečným) údajem být nemůže, zvláště není-li jasné, zda bylo plnění skutečně dodáno v takovém rozsahu jedinému subjektu (obdobně 10 Afs 374/2020, bod 27).
62. S argumentací žalobkyně, podle které se NSS odchýlil od rozsudku *B2 Energy*, 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 rozsudku č. j. 10 Afs 216/2023-83 nemohl rozhodnout v rozporu se závěry SDEU, pokud dospěl k závěru, že orgány finanční správy potřebné údaje k dispozici neměly. V takové situaci je nadále nutné trvat na tom, aby daňový subjekt prokázal, že zboží bylo dodáno odběrateli, který má v jiném členském státě postavení osoby povinné k dani.
63. Projednávaná věc se nadto odlišuje od skutkového stavu posuzovaného NSS v rozsudku ze dne 13. 6. 2024, č. j. 7 Afs 238/2021-73. V tamním případě daňový subjekt jednal s osobou, která domlouvala dodávky pro několik společností, a připustil, že zboží možná nebylo dodáno tvrzenému odběrateli, ale jiné z těchto společností; k takovému závěru směřovala také skutková zjištění. Uplatnění závěrů rozsudku *B2 Energy* bylo proto oproti případu žalobkyně namístě. NSS ani nedovodil rozpor s ústavním zákazem extenzivního výkladu daňového práva, neboť ve zrušujícím rozsudku neschvaloval rozšíření žalobkynina důkazního břemene nad rámec jí tvrzených skutečností; jen souhlasil s tím, že nelze přiznat nárok na osvobození určitých dodání od DPH, pokud žalobkyně neprokáže své tvrzení, že

tato dodání pro to splňují zákonné podmínky (v podrobnostech soud odkazuje na rozsudek NSS ze dne 15. 7. 2024, č. j. 10 Afs 64/2023-98, body 23 až 26).

64. Rozsudek NSS č. j. 10 Afs 216/2023-83, s nímž žalobkyně nesouhlasila ani další rozsudky vydané v jejich věcech proto nejsou v rozporu s unijní ani českou judikaturou. Není dán žádný důvod, aby se od něj zdejší soud odchyloval.
65. Dále nelze ani přehlédnout, že žalobkyně ani v nynější věci (obdobně jako ve zmíněných věcech posuzovaných NSS) v průběhu daňového řízení netvrdila žádné jiné skutečné odběratele. Na jednoznačném závěru, že deklarovaní odběratelé jsou skutečnými odběrateli, je postavena i celá žalobní argumentace a následná písemná podání. Teprve při jednání žalobkyně přichází s novým skutkovým tvrzením, že třetí subjekty uvedené na CMR listech mohly být skutečnými odběrateli. Tato změna argumentace týkající se *skutkových* okolností působí dojmem, že žalobkyně přizpůsobuje předkládaný obraz reality podle právních požadavků soudů, což snižuje věrohodnost nově uplatněných tvrzení. Žalobkyně neupravuje pouze právní argumentaci v reakci na změnu právního názoru soudu (judikatorní obrat), ale zcela popírá svá předchozí jednoznačná skutková tvrzení a nahrazuje je zcela novými skutkovými tvrzeními, která jsou s těmi původními v rozporu. Zároveň je zřejmé, že celkový odklon žalobkyně od jejích vlastních původních tvrzení o rozhodných skutečnostech nebyl motivován pouze změnou právního výkladu rozhodných ustanovení v důsledku rozsudku *B2 Energy*, ale rovněž skutečností, že 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 osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu

66. Předmětem posuzované věci je otázka, zda žalobkyně splnila podmínky pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu.
67. Podmínky pro osvobození dodání zboží do jiného členského státu od daně upravuje čl. 138 směrnice o DPH. Podle odstavce 1 tohoto ustanovení členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží.
68. Podle čl. 14 směrnice o DPH se dodáním zboží rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastníkem.
69. Zrcadlovou transakci, tedy porízení zboží uvnitř Společenství, definuje čl. 20 téže směrnice, podle kterého se porízením zboží uvnitř Společenství rozumí nabytí práva nakládat jako vlastníkem s movitým hmotným majetkem, který byl pořizovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich do jiného členského státu než státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží.
70. Na vnitrostátní úrovni je osvobození dodání zboží do jiného členského státu od DPH vymezeno v § 64 odst. 1 zákona o DPH, podle kterého ve znění účinném pro posuzovanou věc bylo osvobozeno od daně s nárokem na odpočet „[d]odání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, [...] s výjimkou dodání zboží

osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně“. Pro úplnost lze dodat, že požadavek na registraci pořizovatele k DPH byl v době uskutečnění sporných plnění formální podmínkou, jejíž nenaplnění nemohlo být jediným důvodem pro odepření osvobození od DPH [viz např. rozsudek 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 dani z přidané hodnoty došlo s účinností od 1. 9. 2020]. V nyní posuzované věci ovšem nebylo osvobození od daně odepřeno z důvodu nesplnění uvedeného formálního požadavku (oba deklarovaní odběratelé byli v rozhodné době registrovaní 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.

71. Dodání zboží vymezuje § 13 odst. 1 zákona o DPH shodně jako směrnice o DPH jako převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Odstavec 2 téhož ustanovení pak doplňuje, že dodáním zboží do jiného členského státu se pro účely tohoto zákona rozumí dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.
72. Výkladem výše citovaných ustanovení směrnice o DPH se opakovaně zabýval Soudní dvůr, který setrvale judikuje, že „osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od DPH lze uplatnit pouze tehdy, [1] jestliže právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, [2] jestliže dodavatel prokáže, že uvedené zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu a [3] opustilo-li toto zboží v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy fyzicky území členského státu dodání“ (rozsudek ze dne 9. 10. 2014, C-492/13, *Traum*, bod 24, viz též např. rozsudek ze dne 27. 9. 2007, C-409/04, *Teleos*, bod 42).
73. Dále je třeba zdůraznit, že převedení práva nakládat se zbožím jako vlastník na odběratele „sam[o] o sobě nepostačuje k závěru, že první dodání představuje dodání uvnitř Společenství. Nelze totiž vyloučit, že druhý převod práva nakládat se zbožím jako vlastník se může rovněž uskutečnit na území členského státu prvního dodání a to předtím, než dojde k přepravě uvnitř Společenství. V takovém případě pak již přepravu uvnitř Společenství nelze tomuto dodání přičítat“ (rozsudek *Euro Tyre Holding*, body 32 a 33, či rozsudek *VSTR*, bod 33).
74. Z této judikatury Soudního dvora vychází i NSS, který např. v bodu 42 rozsudku ze dne 27. 1. 2022, č. j. 9 Afs 19/2012-54, zdůraznil, že v případě řetězových obchodů může být považována za intrakomunitární dodání zboží s přepravou jen jedna transakce z řetězce více obchodních transakcí. Pro určení takové transakce je rozhodné určit místo, v němž daňový subjekt nabyl právo disponovat se zbožím jako vlastník. Za účelem správného určení takového místa je vždy třeba posoudit všechny zvláštní okolnosti. Teprve pak je možné identifikovat, které dodání splňuje všechny podmínky stanovené pro dodání uvnitř EU (viz také body 104 a 105 rozsudku NSS ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176, který navazuje na rozsudek Soudního dvora ze dne 19. 12. 2018, C-414/17, *Arex*).

Obecná východiska k rozložení důkazního břemene

75. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se soudy již opakovaně zabývaly (viz např. rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2021, č. j. 1 Afs 73/2019-71, ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52, nebo ze dne 15. 5. 2014, č. j. 8 Afs 67/2013-49, viz také např. náleží 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 svou povinnost splní

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

76. Přestože daňový subjekt předloží i formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci skutečností zakládajících vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených záznamů se skutečností [viz § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, viz též např. rozsudky NSS ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 82/2019-42, 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.
77. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt. Je pak na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy, popř. svá tvrzení korigoval, tedy nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví, jiných povinných záznamů či tvrzení se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (viz např. rozsudky NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016-36).
78. Daňové řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz např. rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Je tedy na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal. Správce daně je povinen vycházet daňovému subjektu vstříc a dát mu prostor k uplatnění důkazních návrhů. Navrženými důkazy se pak správce daně musí zabývat a vyhodnotit je v rámci svého rozhodování v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu.
79. Obecné rozložení důkazního břemene bylo v posuzované věci modifikováno rámcem unijního práva, neboť společný systém daně z přidané hodnoty je harmonizován na úrovni EU prostřednictvím směrnice o DPH.
80. 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 rozsudky č. j. 8 Afs 14/2010-195, a č. j. 9 Afs 82/2019-42, bod 20). Je-li však vyvrácena pravdivost důkazů předložených k prokázání dodání zboží do jiného členského státu (viz § 64 odst. 5 zákona o DPH), nevzniká daňovému subjektu povinnost prokazovat tytéž skutečnosti jinými důkazy. To však neznamená, že by se důkazního břemene zcela zbavil. V souladu s judikaturou Soudního dvora (viz zejm. rozsudek *Teleos*, body 65 a 68) totiž musí prokázat existenci své dobré víry a učinění přiměřených opatření, kterými by zajistil, že jej dodání zboží nepovede k účasti na podvodu (viz též např. rozsudky NSS č. j. 8 Afs 78/2012-45, bod 29, nebo ze dne 15. 6. 2012, č. j. 8 Afs 18/2011-219, body 75 a 80).
81. Obdobně v rozsudku *Traum* Soudní dvůr potvrdil, že čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH nebrání tomu, aby nebyl prodávajícímu přiznán nárok na osvobození od daně u dodání uvnitř EU, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že prodávající nesplnil důkazní povinnosti **nebo** že věděl nebo měl vědět, že plnění, které uskutečnil, bylo součástí daňového úniku, jehož se dopustil pořizovatel, a nepřijal veškerá opatření, která po něm mohla být rozumně požadována k zabránění jeho vlastní účasti na tomto daňovém úniku

(bod 55 a výrok; viz také rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 9. 2012, C-273/11, *Mecsek-Gabona*, body 50 a 54).

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

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

Správce daně důvodně zpochybnil předložené doklady a unesl své důkazní břemeno

89. V posuzované věci není sporu o tom, že žalobkyně předložila primární doklady k prokázání svých daňových tvrzení, zejména samotné daňové doklady (faktury) týkající se sporných dodání. Nelze však souhlasit s tím, že by správce daně neunesl důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, tedy že by neprokázal důvodné pochybnosti o věrohodnosti, správnosti, přesvědčivosti a úplnosti předložených primárních dokladů.
90. Soud dále předesílá, že nelze přehlédnout širší kontext sporu mezi žalobkyní a daňovými orgány. Pochybnosti o předložených dokladech (stejně jako zpochybnění možné dobré víry žalobkyně) se totiž nevyskytují pouze v tomto případě, ale také v dalších zdaňovacích obdobích (srov. rozsudky zdejšího soudu ze dne 19. 11. 2024, č. j. 54 Af 13/2021-161, ze dne 19. 11. 2024, č. j. 55 Af 7/2021-129, ze dne 10. 10. 2024, č. j. 55 Af 48/2020-163, ze dne 19. 12. 2023, č. j. 43 Af 11/2021-91, ze dne 19. 12. 2023, č. j. 43 Af 25/2021-98, ze dne 7. 10. 2022, č. j. 55 Af 57/2020-90, ze dne 17. 3. 2023, č. j. 51 Af 1/2021-91, ze dne 29. 6. 2023, č. j. 43 Af 36/2019-120, aj.). Všechny jsou přitom obdobného rázu – neúplně vyplněné CMR listy či subjekty odlišné od deklarovaných odběratelů vyskytující se na CMR listech, vážních lístcích a dalších dokladech. Za této situace k založení důvodných pochybností postačí i nesrovnalosti nižší intenzity, jelikož je zřejmé, že se nejedná o ojedinělá pochybení či nedostatky, ale že pochybnosti vzbuzuje dlouhodobá obchodní praxe žalobkyně.
91. Správce daně ve výzvách k prokázání skutečností týkajících se zdaňovacích období červen 2017 a červenec 2017 dostatečně určitě formuloval pochybnosti o správnosti a úplnosti předložených listin vztahujících se k nyní deklarovaným odběratelům Black Lion a Canola. Tyto pochybnosti následně v průběhu daňového řízení ještě upřesňoval a rozšiřoval. Nelze totiž přehlédnout, že ve vztahu k deklarovanému odběrateli Canola (zdaňovací období červen 2017 a červenec 2017) žalobkyně nejprve ani přes své prohlášení ze dne 8. 1. 2018 žádné doklady nepředložila (resp. ani neupřesnila termín, kdy tak učiní), proto je logické, že správce daně nemohl ve výzvě k prokázání skutečností týkající se dodávek tomuto deklarovanému odběrateli ještě reagovat na konkrétní listiny. Nicméně v průběhu řízení následně správce daně vytčené pochybnosti upřesňoval a zejména rozšířil právě i ve vztahu k žalobkyní předložením listinám. A podstatné je, že správce daně v rámci daňové kontroly jako celku unesl důkazní břemeno ohledně skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost a správnost důkazů, které předložila žalobkyně, tedy že vyjevil vážné a důvodné pochyby o tom, že žalobkyně dodala zboží deklarovaným odběratelům, jak uváděla v daňovém tvrzení a na základě předložených primárních dokladů. Sdělovat či konkretizovat pochybnosti může správce daně (resp. i žalovaný) i jinými způsoby než pouze prostřednictvím výzev, pokud je zachováno právo daňového subjektu se s pochybnostmi seznámit a reagovat na ně (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2019, č. j. 5 Afs 192/2019-29). Správce daně velmi podrobně uvedl své pochybnosti zejména ve výsledcích kontrolního zjištění, se kterými žalobkyni řádně seznámil. Správce daně vyslovil pochybnosti typově shodné a plně srovnatelné s nesrovnalostmi, které soud identifikoval v rozsudcích zmíněných v předchozím odstavci (neúplně vyplněné CMR listy

či subjekty odlišné od deklarovaných odběratelů vyskytující se na CMR listech, vážních lístcích a dalších dokladech; dále se jednalo o nesrovnalosti ve výši plateb, či podpisu řidiče nebo neshodující se registrační značky vozidla, které mělo jednu z dodávek přepravit). Žalobkyně přitom v soudním řízení tyto nesrovnalosti věrohodně nevysvětlila, pouze zopakovala argumentaci, s níž se již žalovaný vypořádal, a pouze ve značně obecné rovině vyjádřila přesvědčení, že všechny předložené důkazní prostředky jednoznačně prokazují, že skutečnými odběrateli byli deklarovaní odběratelé. Na jednání nadto žalobkyně od tohoto tvrzení ustoupila s tím, že již netrvá na tom, že deklarovaní odběratelé byli i skutečnými odběrateli, a vyslovila domněnku, že by skutečnými odběrateli mohly být jiné subjekty uvedené na předložených CMR listech či polských vážních lístcích. K obecnosti a spekulativnosti této domněnky se soud již vyjádřil výše (viz bod 60).

92. Ve vztahu k průběhu daňového řízení soud zdůrazňuje, že správce daně není povinen prokázat, že se plnění neuskutečnilo tak, jak tvrdí daňový subjekt, ani namísto daňového subjektu prokázat, jak se plnění uskutečnilo. Je pouze povinen prokázat, že o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených důkazních prostředků existují důvodné pochybnosti.
93. Soud ověřil, že výše uvedené nesrovnalosti a skutečnosti mají oporu v daňovém spisu a souhlasí s finančními orgány, že byly způsobilé založit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, správnosti, přesvědčivosti a úplnosti předložených dokladů. Uvedení jiných subjektů na CMR listech, dodacích a vážních lístcích i polských dokladech totiž zpochybňuje, že obchodní transakce proběhla skutečně tak, jak žalobkyně tvrdí – tedy že deklarovaní odběratelé jsou skutečnými odběrateli. Zjištění z mezinárodních dožádání ve vztahu k jednotlivým deklarovaným odběratelům tyto pochybnosti ještě prohloubily.
94. Soud se tedy shoduje s žalovaným, že zjištění správce daně byla způsobilá vzbudit důvodné pochybnosti ohledně dodání zboží deklarovaným odběratelům (a tedy i o tom, zda došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem na tuto osobu povinnou k dani v jiném členském státě a spojení takového dodání s přepravou) a vedla k přenesení důkazního břemene na žalobkyni.
95. Již na tomto místě tedy není možné přisvědčit tvrzení žalobkyně, že finanční orgány své pochybnosti dovozovaly pouze z toho, že na CMR listech jsou subjekty odlišné od deklarovaného odběratele, ale jejich pochybnosti byly založeny i na nesrovnalostech vyplývajících z dalších předložených podkladů a mezinárodního dožádání.
96. Namítá-li žalobkyně, že uvedení odlišných subjektů na CMR listech není nesrovnalostí, neboť v zahraničním obchodě je běžné, že v místě vykládky není provozovna odběratele, který u ní ani není přítomen, mívá se tato námitka s důvody napadeného rozhodnutí. Žalovaný totiž v tomto ohledu žádné nesrovnalosti na předložených dokladech (zejm. CMR listech) neshledal a ani je žalobkyni nevytýkal. Jinými slovy, nesrovnalostí není, že deklarovaní odběratelé neměli provozovnu v místě vykládky, ale že mnohdy nebyli na předložených dokladech (stejně jako žalobkyně) uvedeni a žalobkyně nebyla schopna vysvětlit, jaká je role subjektů uvedených na dokladech. Irelevantní jsou proto též odkazy žalobkyně na výpovědi svědků, kteří měli tuto praxi vyskytující se v zahraničním obchodu potvrdit.
97. S výše popsány pochybnostmi správce daně byla žalobkyně seznámena a byla jí dána příležitost je vysvětlit a doložit, že obchodní transakce proběhly tak, jak deklarovala, a že

hmotněprávní podmínky pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu byly splněny. To se jí však nepodařilo (k tomu viz dále).

Žalobkyně neprokázala dodání zboží deklarovaným odběratelům

98. Soud se neztotožnil se žalobkyní, že předloženými listinami prokázala, že zboží skutečně dodala deklarovaným odběratelům a že žalovaný nehodnotil všechny důkazní prostředky.
99. Ve shodě se svými dalšími rozsudky ve věcech žalobkyně a souvisejícími rozsudky NSS dospěl i v nynější věci soud k jednoznačnému závěru, že žalobkyně **ve vztahu k deklarovaným odběratelům Black Lion a Canola** podmínku pro osvobození od daně spočívající v dodání zboží osobě povinné k dani v jiném členském státu neprokázala. Žalobní argumentace je v tomto směru velmi obecná a v zásadě je založena na subjektivním přesvědčení žalobkyně, že kombinace kupních smluv, bankovních výpisů, CMR listů, prohlášení pořizovatelů a výpovědí svědků byla dostatečným a bezrozporným souborem důkazů, který prokázal splnění podmínek pro osvobození od DPH. Tomuto tvrzení však nebylo možné přisvědčit.
100. Správce daně již ve výzvách k prokázání skutečností ze dne 23. 8. 2017 (k období červen 2017) a ze dne 22. 9. 2017 (k období červenec 2017), dále např. ve výsledcích postupu k odstranění pochybností (červen 2017 i červenec 2017), se kterými byla žalobkyně seznámena dne 15. 11. 2017, a následně i ve výsledcích kontrolního zjištění za obě zdaňovací období, se kterými byla žalobkyně seznámena dne 14. 2. 2020, formuloval pochybnosti o správnosti a průkaznosti a úplnosti údajů o uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C daňového přiznání v souvislosti s **dodávkou Black Lion** [Black Lion sídlí na virtuální adrese, je nekontaktní, neplní si svoje daňové povinnosti, existují pochybnosti o její ekonomické činnosti, na fakturách je uvedena jako odběratel Black Lion, avšak v CMR listech je v položce 24 „zboží obdržel“ uvedený odlišný subjekt, v CMR listech je v položce 22 „podpis a razítko odesílatele“, uveden jen otisk razítka odesílatele, podpis chybí, potvrzení o přijetí zboží je vystaveno v českém jazyce a údaje o místu a datu ukončení přepravy jsou plátcem v tomto dokumentu již předvyplněny, ačkoli by měly být tyto údaje vyplněny až na základě skutečného ukončení přepravy, správce daně uvedl i konkrétní nesrovnalosti u faktury č. 21700686, č. 21700697, č. 21700752, správce daně též porovnal sjednané a dodané množství řepkového oleje a zjistil významné rozdíly, přičemž žalobkyně tyto rozdíly nevysvětlila, správce daně poukázal i na nesrovnalosti v kupních smlouvách; v dodacích listech řady BSDV vystavených žalobkyní na Black Lion nejsou položky „předal“ ani „převzal“ potvrzeny, originály nebyly předloženy, dodací listy nebyly ani v kopii předloženy k fakturám č. 21700651, 21700655, 21700656, 21700665; na CMR listu č. 5018005 (k faktuře 21700569) a na vážních lístcích č. 017697 a 017701 byly uvedeny odlišné registrační značky vozidla a přívěsu než na potvrzení o přijetí zboží, které neobsahuje ani podpis řidiče; na vážním lístku č. 017866 k faktuře č. 21700609 neodpovídá podpis řidiče P. K. podpisu na CMR listu č. 5018185 a na potvrzení o přijetí zboží, na kterém pak není ani uvedeno datum ukončení přepravy; na potvrzení o přijetí zboží k faktuře č. 21700615 není vyplněno přepravované zboží a není uveden podpis řidiče potvrzujícího vykládku zboží] i s **dodávkou Canola** [společnost se nevyskytuje na žalobkyní udávané adrese – zdržuje se tam fyzická osoba, která tvrdí, že o společnosti nikdy neslyšela; dané společnosti byla zrušena registrace DPH, žalobkyně předložila kupní smlouvu, na které je žalobkyně uvedena jako prodávající, Canola jako kupující a společnost Phenix Sp. z. o. o. (dále jen „Phoenix“) jako konečný kupující, na fakturách je uvedena Canola, avšak na všech CMR listech (kromě č. 5018198) je v položce 24 „zboží obdržel“ uvedena společnost FTD Magazyn Pawonkow

(dále jen „FTD Magazyn“), v CMR listu č. 5018198 je v položce 24 „zboží obdržel“ uveden otisk razítka Canola a podpis, ovšem v položce „potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“ je uveden otisk razítka FTD Magazyn, datum a „przyjeto od Phenix“ – jde tak o subjekt odlišný od deklarovaného odběratele; na dodacích listech k faktuře je v položce „konečný odběratel“ uvedena Canola, ale převzetí zboží na CMR listech potvrdil jiný subjekt, správci daně nebyl předložen dodací list č. 21700743; na potvrzení o přijetí zboží je v položce „razítka a podpis příjemce“ uveden otisk razítka Canola, potvrzení o přijetí zboží jsou vystavena žalobkyní v české verzi a jsou vyplněna na počítači i s místem a datem ukončení přepravy, ačkoli by dle správce daně měly být tyto údaje vyplněny až na základě skutečného ukončení přepravy; na polských vážních lístcích je v položce dodavatel uvedena společnost Phenix, v položce příjemce je uvedena společnost FTD Sp. z o. o. (dále jen „FTD“) a v položce podpis příjemce se nachází otisk razítka FTD Magazyn; v kupních smlouvách je jako prodávající uvedena žalobkyně, jako kupující Canola a v čl. I bod 1 je jako konečný kupující označena Phenix, které mělo být dodáno formou třístranného obchodu, avšak na předložených dodacích listech je jako konečný příjemce uvedena Canola, stejně jako na potvrzeních o přijetí zboží; na CMR listech je v položce 24 „zboží obdržel“ otisk razítka FTD Magazyn – správce daně tak postrádal důkazy, které by prokazovaly, že bylo zboží dodáno společnosti Phenix; v kupních smlouvách je v čl. III. odst. 3 uvedeno, že pro účely Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční dopravě je prodávající přepravcem, kupující je odesílatelem a konečný kupující je příjemce; správce daně vytkl, že takto uvedené subjekty na CMR listech by neodrážely realitu, ale snahu zaznamenat část obchodní transakce probíhající mimo území ČR mezi odběratelem – Canolou a konečným příjemcem – Phenix; nesouhlasila ani sjednaná kupní cena 782 EUR/t s cenou uvedenou na daňových dokladech 820 EUR/t s tím, že správce daně poukazoval na to, že smlouvy byly sepsány týdně a možnost změny kupní ceny by měla být smluvně ošetřena; obchodní transakce neprobíhaly podle podmínek stanovených v kupních smlouvách; na faktuře 217000637 je uvedena Canola, avšak na CMR listu CZ 5018148 je v položce 24 „zboží obdržel“ uveden otisk razítka FTD Magazyn, datum a podpis a údaj „dostarczano od Phenix“, pod položkou 24 je otisk razítka Canola, je zde tak uveden další subjekt odlišný od deklarovaného odběratele i konečného příjemce, uvedený CMR list obsahuje pouze otisk razítka žalobkyně, avšak bez podpisu; dodací list žalobkyně vůbec nepředložila; správce daně poukázal na to, že mu byly předloženy odlišné verze kopií potvrzení o přijetí zboží, které obsahově nekorespondovaly; na faktuře č. 21700649 je uvedena jako odběratelka Canola, avšak na CMR listu CZ4607563 je v položce 24 „zboží obdržel“ otisk razítka FTD Magazyn, datum podpis a údaj „dostarczano od Phenix“, vyskytuje se tam tak subjekt odlišný od deklarovaného odběratele i konečného příjemce; na polském vážním lístku č. 1440, jehož přílohou jsou 4 fotografie nákladního automobilu vč. registrační značky, je v položce dodavatel uvedena společnost Phenix a v položce podpis dodavatele je uveden pouze podpis, aniž by bylo uvedeno, o koho se jedná, v položce příjemce je uvedena společnost FTD a v položce podpis příjemce je otisk razítka FTD Magazyn a podpis (bez uvedení, o koho se jedná), na fotografiích je uveden datum a čas a FTD – WAGA-PRZOD a WAGA – TYL, v položce dodavatel je uveden Phenix, v položce podpis dodavatele je uveden podpis, aniž by bylo specifikováno, o koho se jedná, jako příjemce je uveden otisk razítka FTD Magazyn a podpis (bez specifikace), na polském vážním lístku se vyskytuje další subjekt odlišný od deklarovaného odběratele, z fotografií není zřejmé, kde byly pořízeny a kde bylo místo vykládky zboží.]

101. Správce daně také uvedl, že z výsledků mezinárodních dožádání mj. vyplynulo, že polský správce daně není schopen potvrdit transakce u deklarovaného odběratele Black Lion, nemá se společností žádný kontakt, zasílanou korespondenci společnost nepřebírá a bude u ní snaha vyškrtnout ji z registru plátců DPH, sídlí pouze na virtuální adrese a podala pouze souhrnná hlášení, ve kterých deklarovala porízení zboží od žalobkyně za červen 2017 v hodnotě 1 262 459 PLN, a za červenec 2017 v hodnotě 268 530 PLN, což nesouhlasí s částkami vykázanými v souhrnných hlášeních žalobkyně. K mezinárodnímu dožádání za červen 2017 ve vztahu k Black Lion si správce daně učinil poznámku, že při přepočtu 1 Kč = 0,1613 PLN činí rozdíl 1 036 150,59 Kč. S 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 při dodání zboží do jiného členského státu byly splněny. Správce daně pak poukázal i na nesrovnalosti, které zjistil v souvislosti s jinými zdaňovacími obdobími.
102. Soud znovu zdůrazňuje, že správce daně není povinen prokázat, že se plnění neuskutečnilo tak, jak tvrdí žalobkyně, ani namísto žalobkyně prokázat, jak se plnění uskutečnilo. Je pouze povinen prokázat, že o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených důkazních prostředků existují důvodné pochybnosti.
103. Soud se shoduje s daňovými orgány, že zjištění správce daně byla způsobilá vzbudit důvodné pochybnosti ohledně dodání deklarovaným odběratelům (a tedy i o tom, zda došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem na tyto osoby povinné k dani v jiném členském státě a spojení takového dodání s přepravou) a vedla k přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni, která ho však neunesla.
104. Pokud jde o společnost **Black Lion**, ačkoli ji žalobkyně označila na fakturách jako odběratele, tak na předložených CMR listech byl v položce 24 uveden odlišný subjekt, a to společnost Wega; razítko a podpis byly uvedeny zcela mimo položku 24. Žalobkyně poté sice doložila „smlouvu o skladování“ v polském jazyce ze dne 17. 10. 2016 uzavřenou mezi Black Lion a Wega, avšak předložená smlouva představuje nikoli smlouvu o skladování, ale podnájemní smlouvu, v níž vystupuje Wega jako pronajímatel a Black Lion jako nájemce s tím, že Wega vlastní nemovitosti s plochou 15 000 m² v obci Knurów a Black Lion si od ní pronajímá část plochy o rozloze 500 m². Jak upozornil i správce daně, jednalo se o uskladnění zboží na paletách, což neodpovídá charakteru obchodovaného zboží – řepkový olej, který je přepravován v cisternách a stáčen do nádrží. Ve „smlouvě o skladování“ navíc nebylo uvedeno nic o tom, že by měla být Wega příjemcem zboží a že má pro Black Lion potvrzovat přijetí zboží na CMR listech. Pochybnosti, které správce daně popsal ve výzvě k prokázání skutečností, resp. v průběhu postupu k odstranění pochybností a ve výsledcích kontrolních zjištění, nebyly nijak vyvráceny. Lze přitom dát zapravdu daňovým orgánům, že původně vyslovené pochybnosti se v průběhu daňové kontroly prohloubily, neboť vyvstaly nové nesrovnalosti (např. sjednaný způsob skladování neodpovídal charakteru obchodované komodity, absence ujednání mezi Black Lion a Wega ohledně případného potvrzování přijetí zboží na CMR listech a jiných dokladech, nesrovnalosti ohledně údajů o vozidle, které dodávku konkrétního zboží zajišťovalo).
105. Žalobkyně sice namítala, že se potvrzení o převzetí zboží Black Lion nacházelo *v prostoru* položky 24, ovšem je třeba trvat na dodržení formálních náležitostí, aby mohl mít CMR list náležitou vypovídací hodnotu. Nejde totiž pouze o to, že by se razítko a podpis na CMR listech nacházelo v prostoru položky 24, ale že byl v této položce uveden jiný subjekt, u kterého žalobkyně ani netvrdila, že jde o deklarovaného odběratele. Aby bylo možné

pokládat tvrzení žalobkyně za prokázaná právě CMR listy, musely by být tyto listiny jasné, srozumitelné a není přípustné, aby byl jejich obsah interpretovatelný různými způsoby. V takovém případě se vypovídací hodnota takového důkazu výrazně snižuje. Je třeba připomenout, že u typu a rozsahu obchodu, jakému se žalobkyně věnovala, je adekvátní po žalobkyni důsledně požadovat profesionální přístup, a tedy i formálně bezvadně vyplněné doklady. Pokud není takové povinnosti učiněno zadost, nelze takový dokument vyhodnotit jako perfektní a podporující tvrzení žalobkyně, pokud právě s těmito tvrzeními není plně v souladu. Soud tak nesouhlasí s názorem žalobkyně, že na skutečnosti, že pořizovatelem podle § 64 zákona o DPH je Black Lion nic nemění, pokud jsou na stejném CMR listu případně otisknuta razítka ještě jiných společností. Soud naopak považuje za podstatné, jak je formálně CMR list vyplněn a zda údaje uvedené v položce 24 CMR listu odpovídají tvrzením žalobkyně, což se v projednávaném případě nestalo. Není přípustné libovolně vyhodnocovat, ke kterým razítkům a podpisům na CMR listech se bude přihlížet.

106. Žalobkyně má za to, že smlouvou o skladování doložila, že vykládku pro Black Lion zajišťovala Wega, ovšem i v tomto dává soud zapravdu daňovým orgánům, neboť ze smlouvy o skladování žádná taková dohoda neplyne. Uvedenou smlouvu nelze interpretovat jako smlouvu o zajištění skladování, jedná se o podnájemní smlouvu, a navíc způsob skladování zboží ani neodpovídá druhu obchodované komodity (obchodován byl olej, sjednáno přitom bylo skladování na paletách).
107. Ačkoli lze dát žalobkyni za pravdu, že adresa sídla společnosti Wega odpovídá místu určení, které bylo sjednáno v kupních smlouvách mezi žalobkyní a Black Lion, tak to nevypovídá nic o tom, kdo byl skutečný odběratel zboží, resp. že byla deklarovaným odběratelem Black Lion a nikoli Wega. Žalobkyně sice odkazuje i na výpověď svědkyně Pavlína Peckové, a zdůrazňuje, že označila sklad společnosti Wega, ovšem z uvedené výpovědi nelze mít za potvrzené, zda byla deklarovaným odběratelem Black Lion, resp. na základě čeho by přebírali pracovníci Wega dodávané zboží za Black Lion. Svědkyně Pecková se odvolávala na smlouvu o skladování, ovšem, jak soud uvedl výše, ze smlouvy o skladování žádná dohoda o přebírání zboží společností Wega nevyplývá. Svědkyně naopak nevěděla, která osoba za odběratele potvrzuje CMR listy, kdo potvrzoval příjem jednotlivých dodávek za Black Lion, nevěděla jména osob, které měly zboží přejímat. Soud tak nemá za prokázané, že by z výpovědi svědkyně Peckové vyplynulo, že Black Lion a Wega měly uzavřenou smlouvu o skladování. Svědkyně toliko odpověděla, že zná Black Lion a že je odběratelem řepkového oleje, ale nepamatovala si skutečnosti týkající se obchodní spolupráce s Black Lion ani si nepamatovala, jaké dokumenty před uzavřením spolupráce obdržela a od koho. Nevěděla, jak dlouho spolupráce trvala, nevzpomněla si ani na jméno jednatele, ani na to, kdy a kde probíhala jednání a zda se setkali osobě, zda byla někdy v sídle Black Lion. Svědkyně si toliko vzpomněla, že zboží jezdilo do Knúrowa do areálu skladového hospodářství Wega, ale nebyla u žádné vykládky zboží přítomna. Svědkyně uvedla pouhou domněnku o existenci smlouvy o skladování mezi společnostmi Wega a Black Lion. Výslech svědkyně Peckové tak neosvědčil, že Black Lion skladuje zboží na základě smlouvy o skladování u společnosti Wega.
108. Není tedy pravdou, že by spolu předložené doklady a další provedené důkazy korespondovaly a potvrzovaly, že skutečným pořizovatelem byl deklarovaný odběratel, jak žalobkyně tvrdí v žalobě. V daňovém řízení přitom žalobkyně nebyla schopna nesrovnalosti na dokladech vysvětlit. Nynější tvrzení, že tyto jiné subjekty mohly být skutečnými odběrateli, je přitom nekonkrétní a nepodložené. Výskyt těchto subjektů na předložených

dokladech přitom nebylo možné považovat za indicii, která by měla vést daňové orgány k dalšímu dokazování ve vztahu k těmto třetím subjektům (viz výše bod 60).

109. Pokud jde o společnost Canola, ačkoli i tu žalobkyně označila na fakturách jako odběratele, tak na předložených CMR listech byl v položce 24 uveden odlišný subjekt, a to společnost FTD Magazyn; razítko Canola a podpis byly uvedeny zcela (nebo z velké části) mimo položku 24 (CMR listy č. 5018178, 4607563, 5018100, 5018148, 5018107, 5018099, 5029073, 5029072, 501867, 5029071, 4927899, 5029011, 5029082, 5029085, 5029083, 5029084, 5029044, 5029086, 4927899). Zároveň se jednalo o odlišný subjekt i než společnost Phenix, která měla být konečným příjemcem zboží – tato společnost pak navíc byla uváděna na polských vážních lístcích jako dodavatel (nebyla tedy v roli konečného příjemce zboží). Z předložených listin tak vyplývají vzájemně rozporné skutečnosti, které nekorespondují s tvrzeními žalobkyně. Pochybnosti, které správce daně popsal ve výzvě k prokázání skutečností, resp. v průběhu postupu k odstranění pochybností a ve výsledcích kontrolních zjištění, nebyly nijak vyvráceny.
110. Ačkoli žalobkyně v žalobě odkazovala na konkrétní fakturu č. 21700654, na které byla Canola uvedena jako odběratel, a která měla být potvrzena vážními lístky č. 018040 a 018039, na kterých byla uvedena čísla plomb č. 010829, 010830, 010831 a 010832, která byla uvedena i na CMR listu 5018178, tak soud nemá za to, že by těmito doklady prokázala, že dodala zboží odběrateli Canola a splnila podmínky pro uplatnění § 64 zákona o DPH. Správce daně a žalovaný vyhodnotili předložené listiny a správně poukázali na rozpor v údajích na předložené faktuře (jako odběratel uvedena Canola) a CMR listu č. CZ5018178 (v položce č. 24 uvedena společnost FTD Magazyn). Správce daně pak upozornil i na to, že žalobkyně předložila dvě různé varianty téhož CMR listu, přičemž tuto nesrovnalost nijak nevysvětlila. Soud má přitom za to, že tato skutečnost výrazně snižuje věrohodnost důkazního prostředku. Pokud žalobkyně nepředložila originál CMR listu a předložila pouze vzájemně se neshodující kopie, nelze z těchto listin považovat za relevantní pouze ty skutečnosti, které korespondují s tvrzeními žalobkyně a ostatní pomíjet. Naopak je třeba vyhodnocovat takové listiny zvláště obezřetně a je důvodné, pokud správce daně nepovažoval skutečnosti v nich obsažené za prokázané bez dalšího.
111. Ohledně prokázání dodávek společnosti Canola považuje soud za nepřiléhavý a nesouvisející odkaz žalobkyně v žalobě na vyjádření svědka H. a svědka P. citované v žalobě pod bodem I.2.1, neboť uvedené citace nijak nekorespondují s tvrzeními žalobkyně ve vztahu ke společnosti Canola. Žalobkyně odkazovala na vyjádření svědka P.: „*Ono je to jednoduché, zajdete na místo, kde firma má tanky a necháte si předložit, že firma je majitelem tanků nebo si je pronajímá.*“, z čehož žalobkyně dovozovala, že odběratel byl majitelem tanků nebo si je pronajímá. Ovšem soud má za to, že z takto obecného vyjádření (i tvrzení žalobkyně) nelze vůbec dovodit, kdo má být majitelem (jakých) tanků. Mínila tím žalobkyně, že odběratel, tj. Canola, měl být majitelem tanků, případně si je pronajímá? Pak ovšem nijak nevysvětlila souvislost se společností FTD, kterou v žalobě označovala jako skladovatele a která byla uvedena na polských vážních lístcích jako příjemce (nikoli tedy skladovatel). Z vyjádření svědka Pawluse nevyplývají žádné konkrétní skutečnosti ve vztahu k deklarovanému odběrateli Canola. Z této výpovědi vůbec neplyne, jaká společnost měla být dle tvrzení pana P. majitelem jakých tanků, ani kdo a jak to tedy přesně ověřoval. Z uvedené citace, ani ve spojení s obsahem další části výpovědi, tak vůbec nelze dovozovat, že by byl deklarovaný odběratel v projednávané věci majitelem tanků, nebo že by si nějaké konkrétní tanky pronajímá.

112. Správcem daně vytčené nesrovnalosti pak neodstranila ani výpověď svědka Radka Habicha, který vypověděl, že „[v]ětšinou jsou to rafinerie nebo sklady, kde mají označené nádrže. (...) Jsou to označená místa, většinou jsou to uzavřené objekty s označenýma nádržema.“ Svědek H. sice vypověděl, že údaje v CMR listech vyplňoval on nebo řidič v den přepravy nebo den předem na základě objednávky od žalobkyně, ve které byly konkrétní údaje, včetně odesílatele a příjemce. Ovšem, to lze interpretovat tak, že řidič nebo dispečer jen opsali, co jim žalobkyně sdělila. Příčina chybného vyplnění CMR listů či vážních lístků je v každém případě nerozhodná. Nemění totiž nic na tom, že tyto doklady neprokazují dodání deklarovanému odběrateli. Bylo na žalobkyni, aby si lépe ohlížela správnost údajů na nich uvedených, a případně požadovala jejich opravu. To, že jsou nyní neprůkazné, a žalobkyně se v důsledku toho ocitla v důkazní nouzi, jde plně k její tíži. Uvedená výpověď nijak nekoreluje s tvrzeními žalobkyně, že deklarovaným odběratelem byla Canola a že společnost FTD byla skladovatelem ani neodpovídá na to, proč se na CMR listech v položce 24 nachází otisk razítka společnosti FTR Magazin. Soud má tak za to, že se výpověď svědka v citované části nevztahovala ke konkrétním vztahům mezi žalobkyní a společnostmi Canola (FTD, FTD Magazin), ale k obecnému popsání míst vykládky, kde se stáčel olej.
113. Žalobkyně sice uváděla, že je podstatné, že žalovaný nijak nevysvětlil, z jakého důvodu by subjekt, který by neměl vůbec žádný vztah k deklarovanému odběrateli, podepisoval CMR listy; z jakého důvodu by taková společnost, pokud by nebyla obchodním partnerem odběratele žalobkyně či skladovatelem zboží CMR listy potvrzovala. Ovšem právě s ohledem na důležitost **správného** vyplnění údajů v CMR listu (srov. odst. 105 tohoto rozsudku a dále viz rozsudek NSS ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42), nemůže soud přisvědčit žalobkyni, že je irelevantní, kdo je v CMR listu uveden jako odesílatel. Sama žalobkyně předložila CMR listy k prokázání svých tvrzení o skutečném odběrateli. Tvrdí-li nyní žalobkyně, že CMR listy jsou pouze doklady vztahující se k přepravě, a nelze z nich dovozovat dalekosáhlé závěry pro účely osvobození od daně, není podle soudu zřejmé, jak tedy (jakým jiným způsobem) ověřovala uskutečnění dodávky deklarovanému odběrateli.
114. Absence potvrzení obdržení zboží v položce č. 24 CMR listů deklarovaným odběratelem, resp. potvrzení cizím subjektem, oslabuje výpovědní hodnotu tohoto důkazního prostředku. Soud se neshoduje s žalobkyní ani v tom, že v kolonce příjemce jsou uvedeny společnosti, jejichž roli v celém obchodním řetězci žalobkyně nedokázala objasnit. Naopak, jde o skutečnost silně zpochybňující důkazní hodnotu CMR listu. K tomu je třeba přihlédnout i ke skutečnosti, že žalobkyně předložila i různé verze téhož CMR listu, které se svým obsahem lišily v podstatných skutečnostech. Rozhodující ovšem je, že správce daně a žalovaný nebyli povinni zjistit, z jakého důvodu jsou na CMR listech uvedeny subjekty odlišné od deklarovaného odběratele. Byla to žalobkyně, která předložením CMR listů chtěla prokázat, že plnění byla uskutečněna tak, jak tvrdila, a bylo její povinností předložit tomu odpovídající důkazní prostředky. Správci daně a žalovanému stačilo poukázat na důvodné pochybnosti.
115. Jak soud uváděl již výše, pochybnosti o tvrzených skutečnostech (dodání zboží deklarovaným odběratelům) prohloubila i zjištění z mezinárodních dožádání. Není pravdou, že by daňové orgány kladly žalobkyni k tíži skutečnosti, které nemá jak ověřit (zda deklarovaný odběratel přiznal přijetí zboží od žalobkyně, či zda odvedl daň apod.). Podstatné je, že ani mezinárodní výměna informací neobjasnila nesrovnalosti v žalobkyní předložených dokladech. Naopak, jak správně konstatoval žalovaný, vyvolala další pochybnosti o tvrzeních žalobkyně. Ukázalo se totiž, že deklarovaní odběratelé nebyli

věrohodnými a standardně fungujícími společnostmi, což mělo žalobkyni vést ke zvýšené obezřetnosti ohledně obchodních transakcí, včetně řádného doložení jejich uskutečnění písemnými důkazy, uzavření písemných smluv atd. Pokud žalobkyně obezřetná nebyla, jde tato skutečnost plně k její tíži.

116. Co se týče argumentu, že odběratelé uhradili žalobkyni kupní cenu zboží, tak jak správně konstatoval žalovaný, úhrada kupní ceny je pouze indicií o tom, že k deklarovánému 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 deklarováný odběratel by neměl důvod platit kupní cenu, pokud by mu zboží nebylo dodáno, lze poznamenat, že jím může být například daňový podvod (podobně jako u účelového přiznání plnění) 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 deklarovánému odběrateli, natož do jiného členského státu, a jeho spojení s přepravou (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2022, č. j. 9 Afs 274/2020-61).
117. Lze shrnout, že v daňovém řízení proti tvrzení žalobkyně, že skutečným odběratelem byli deklarování odběratelé, stála celá řada přetrvávajících, nikdy přesvědčivě nevysvětlených a zásadních pochybností plynoucích z předložených dokladů (neuvedení deklarováných odběratelů na CMR listech v příslušné kolonce, nejasnosti na vážních lístcích, uvedení odlišných subjektů na těchto dokladech či neúplnost dodacích listů) a mezinárodní výměny informací.
118. Za této situace je nutno souhlasit s žalovaným, že žalobkyně nevyvrátila pochybnosti správce daně a neprokázala, že zboží dodala deklarováným odběratelům. Současně je třeba odmítnout námitku, že by žalovaný hodnotil důkazy v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů podle § 8 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný naopak vzal řádně v potaz veškeré důkazy a poznatky z nich plynoucí, které logicky vyhodnotil v jejich vzájemné souvislosti, plně v souladu s judikaturou, kterou žalobkyně cituje v žalobě a replice. Je to naopak žalobkyně, která se selektivně soustředí na skutečnosti, které svědčí v její prospěch (např. bankovní výpisy či kupní smlouvy), ale upozaduje ty, z nichž vyplývají zásadní pochybnosti o jejích tvrzeních, a jichž je naprostá většina. Znovu je třeba zdůraznit, že žalobkyně žádným vyjádřením ani provedeným důkazem neodstranila ani iniciální pochybnosti plynoucí již z předložených dokladů.
119. Žalobkyně namítá, že navrhla provést důkaz mezinárodním dožádáním k ověření smluvního vztahu mezi deklarovánými odběrateli a společnostmi uvedenými na dokladech (zejm. CMR listech), které žalovaný a i správce daně podle ní nezákonně odmítli. S tím nelze souhlasit, což potvrdil NSS např. v bodu 37 rozsudku č. j. 10 Afs 216/2023-83.
120. Soud má na rozdíl od žalobkyně za to, že se v tomto případě vůbec nejednalo o důkazní návrh. Žalobkyně totiž ve svém vyjádření neoznačila, jaký důkaz má správce daně prostřednictvím mezinárodního dožádání provést, ale jen uvedla, co má být zjištěno. („*Daňový subjekt správce daně žádá, aby správce daně doplnil dokazování o žádost v rámci mezinárodní výměny informací, již by ověřil existenci smluvního vztahu mezi odběratelem BLACK LION a obchodní korporací WEGA. Dále Daňový subjekt navrhuje prověření dodávek konečnému příjemci obchodní korporaci Phenix SP z o o a vztah této korporace s FTD MAGAZYN PAWONKOW.*“). 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 samo 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).

121. Z „důkazního návrhu“ také není zřejmé, jaké konkrétní tvrzení jí chtěla žalobkyně prokázat. V návrhu jen obecně tvrdí, že žádost má ověřit existenci smluvního vztahu mezi odběratelem žalobkyně Black Lion a obchodními korporacemi uvedenými na (nespecifikovaných) důkazních prostředcích. Žalobkyně netvrdila, že by nějaké smluvní vztahy mezi jejími odběrateli a těmito společnostmi existovaly a jaké (aby bylo možné mj. vyhodnotit relevanci tohoto důkazního návrhu), včetně toho, jak vysvětlují jejich přítomnost na předložených dokladech. V podstatě po správci daně požadovala, aby to za ni zjistil. Tedy aby svou vyhledávací činností (resp. vyhledávací činností dožádaných správců daně) nahradil nedostatek vlastních tvrzení žalobkyně o smluvních vztazích mezi jejími odběrateli a společnostmi na předložených dokladech. To nelze připustit (viz rozsudek NSS ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30). Nic na tom nemění skutečnost, že žalobkyně svůj požadavek formálně nazvala jako návrh na doplnění dokazování (v němž následně specifikovala, že žádá doplnění dokazování o žádost v rámci mezinárodního dožádání). Není žádný rozdíl mezi tím, zda jej adresuje přímo správci daně, anebo jeho prostřednictvím správcům daně jiných členských států. V tomto ohledu je tedy údajný důkazní návrh úplně stejný, jako kdyby žalobkyně navrhla provést „důkaz“ např. sdělením správce daně o tom, jaké byly smluvní vztahy mezi deklarovaným odběratelem a osobami uvedenými na předložených důkazních prostředcích. Absurdita takového „důkazního“ návrhu je zjevná.
122. 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 nspecifikoval 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.
123. Soud zdůrazňuje, že nezpochybňuje obecnou možnost navrhnout provedení důkazu prostřednictvím mezinárodního dožádání. Je ale třeba, aby daňový subjekt uvedl, jaký konkrétní důkaz navrhuje provést (jakou listinu má dožádaný orgán opatřit, jakého svědka vyslechnout atd.) a jaké konkrétní tvrzení jí má být prokázáno. V projednávané věci žalobkyně neučinila ani jedno.
124. Soud dále ve shodě s žalovaným konstatuje, že ve vztahu k deklarovaným odběratelům daňové orgány mezinárodní dožádání učinily, nicméně jejich prostřednictvím pochybnosti vzniklé na základě žalobkyní předložených listin odstraněny nebyly, naopak získanými informacemi byly ještě více prohloubeny. Žalobkyně ani netvrdila, že by dodávala zboží do jiného členského státu subjektům, které se vyskytují na CMR listech či vážních lístcích (takové tvrzení uplatnila až při jednání, srov. výše bod 60). I z tohoto pohledu tedy byl její

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

125. Žalobkyně dále namítala, že k prokázání skutečnosti, že Wega poskytovala Black Lion skladovací služby, navrhla provést výslech svědků pana K. a paní R., kteří v daném období zastupovali společnost Wega, jak vyplynulo z výslechu paní G. nebo ze smlouvy uzavřené mezi Wega a Black Lion.
126. Soud nemá za to, že by žalovaný nezákonně neprovedl žalobkyní navržené výslechy svědků. Naopak se soud ztotožňuje s odůvodněním žalovaného v odst. 104 napadených rozhodnutí, ve kterém vyjádřil, že primárním účelem mezinárodní výměny informací není umožnit daňovým subjektům získat dodatečné důkazy, které si měly samy dříve zajistit, aby doložily splnění podmínek pro přiznání osvobození (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45). Žalovaný též příležitostně poukázal na to, že se žalobkyně toliko pouze domnívala (na základě zmínky svědkyně Górecké), že by navržení svědci mohli o šetřených dodávkách něco vědět. Žalobkyně ani netvrdila, že by se tyto osoby podílely na dodání šetřených plnění deklarovanému odběrateli, ani neuvedla, jakou konkrétní roli by měli v rámci předmětných dodávek plnit. Jména navržených svědků nejsou navíc uvedena ani na žádných z předložených dokladů. Žalovaný také příležitostně odkázal na výpověď paní G., která popsala, jak u nich probíhá vážení a překládka oleje, přičemž výslovně uvedla, že ani ona, ani pan K. se neúčastní těchto prací. Pan K. jakožto viceprezident měl být zodpovědný za získávání nových zákazníků. Paní R. pak byla pouze v pozici zástupkyně společnosti Wega. Z ničeho tak nevyplývá, že by se tyto osoby podílely na konkrétních dodávkách jakéhokoliv zboží, a není zřejmé, jak by mohly potvrdit, že žalobkyně skutečně dodala tvrzené množství řepkového oleje deklarovanému odběrateli. Žalobkyně pak s touto argumentací nikterak v žalobě nepolemizuje, přičemž soud považuje odůvodnění žalovaného za příležitostné. Nebylo povinností žalovaného, aby vyhověl návrhu na doplnění dokazování mezinárodním dožádáním, pokud nebyly s navrženými důkazy řádně tvrzeny skutečnosti, které mělo provedení navržených důkazů prokázat.
127. Současně je třeba souhlasit se žalovaným, že důkaz o tom, že podmínky stanovené v § 64 odst. 1 zákona o DPH jsou splněny, musí předložit (nebo alespoň označit) osoba, která se domáhá osvobození od DPH. Žalobkyně se sice dovolávala toho, že předložila potvrzení o přijetí zboží, avšak v této souvislosti je příležitostně vyprávění žalovaného uvedené v odst. 31 napadených rozhodnutí, ve kterém žalovaný v souladu s obsahem listin založených ve správním spise poukázal na to, že dokumenty byly vyhotoveny toliko v českém jazyce, byly předvyplněny, ačkoli mohly být údaje v nich uvedené s jistotou známy až na základě ukončené přepravy. Navíc v souvislosti s prokázáním dodání zboží deklarovanému odběrateli Black Lion se v kolonce *Razítka a podpis* nachází otisk razítka společnosti Wega. Předložené listiny tak nejsou způsobilé potvrdit, kdo byl skutečným odběratelem zboží žalobkyně.
128. Soud naopak nesouhlasí s tvrzením žalobkyně, že by žalovaný nezákonně rozšiřoval důkazní břemeno tím, že po žalobkyni požadoval doložit obchodní souvislosti a vazby

subjektů uvedených v CMR listech. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vysvětlil, že z důvodu předložení neúplných listin bylo úkolem žalobkyně, aby vysvětlila nesrovnalosti z nich vyplývající, tedy aby doložila splnění podmínek pro přiznání osvobození od DPH. Soud v takovém postupu orgánů finanční správy nevidí nezákonné rozšiřování důkazního břemene, a to i s ohledem na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. I z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný měl postaveno najisto, jaká otázka je ve věci podstatná, a proč žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro přiznání osvobození od DPH. Vysvětlení vazeb mezi subjekty uvedenými na dokladech a odběratelem žalobkyně a jejich doložení mohlo rozptýlit pochybnosti správce daně. Nejde o situaci, kdy by správce daně rozšiřoval důkazní břemeno, ale žalobkyně by poskytnutím věrohodného vysvětlení mohla unést důkazní břemeno ve vztahu k prokázání osoby, které bylo zboží dodáno.

129. Žalobkyně pak považovala za nepřipadné srovnání její věci s případem projednávaným NSS v rozsudku ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42, neboť rozsudek NSS se týkal skutečnosti, kdy nebylo prokázáno, že bylo zboží přepraveno a vyloženo na území jiného členského státu. Soud má ovšem za to, že byl uvedený rozsudek aplikován vhodně a přiléhavě, neboť použitá argumentace se týkala výkladu významu správnosti vyplnění CMR listů – řádně vyplněné CMR listy mohou prokazovat nejen dodání deklarovanému dodavateli (jak se snaží prokázat žalobkyně), ale může prokazovat i to, že bylo zboží přepraveno a vyloženo na území jiného členského státu. Vždy je nicméně podstatné, že jsou údaje uvedené v CMR listech úplné, nebo že nejsou v rozporu s tvrzením daňového subjektu nebo jinými podklady. V případě žalobkyně neodpovídala položka 24 tvrzením žalobkyně ohledně deklarovaných dodavatelů, proto nemohly CMR listy potvrzovat dodání deklarovaným dodavatelům. Ve věci řešené NSS v odkazovaném rozsudku pak nebyla položka 24 vyplněna vůbec, čímž nemohlo dojít k prokázání dodání zboží do jiného členského státu (nebylo ani ve spojení s dalšími důkazy zřejmé, že by bylo zboží dodáno právě do jiného členského státu).
130. Soud tedy uzavírá, že žalobkyně neprokázala, že zboží dodala deklarovaným odběratelům Black Lion a Canola, což je jednou z nezbytných podmínek pro osvobození od daně.

Posouzení plnění jako tuzemských

131. Žalobkyně dále namítala, že žalovaný nesprávně posoudil dodání zboží jako tuzemská plnění. Současně má za to, že bylo povinností správce daně a žalovaného prokázat, že příjemcem zboží nebyla osoba povinná k dani. Přitom skutečnost, že zboží pořídily osoby povinné k dani, vyplývá i ze samotného charakteru dodávaného zboží a jeho množství, tj. surový řepkový olej určený pro výrobu biopaliv v objemu stovek tun.
132. Soud předně uvádí, že neshledal napadené rozhodnutí v části, v níž žalovaný deklarované plnění posoudil jako tuzemské plnění, nepřezkoumatelným. Má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal posuzující orgán za rozhodný, jakými úvahami byl veden při hodnocení podkladů pro vydání rozhodnutí a při výkladu právních předpisů a jak se vypořádal s návrhy a námitkami účastníků (§ 102 odst. 3 daňového řádu). To platí i pro rozhodnutí v odvolacím řízení (§ 116 odst. 2 daňového řádu). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno. Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán, resp. soud podstatou námítky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje

argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky a dopustí se (pouze) dílčího nedostatku odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Takovými vadami napadené rozhodnutí netrpí.

133. To, z jakého důvodu daňové orgány deklarované plnění posuzovaly jako tuzemské plnění, odůvodnil žalovaný v bodě 27 napadených rozhodnutí a následně v bodě 86 napadeného rozhodnutí za červen 2017 a v bodě 85 napadeného rozhodnutí za červenec 2017. Z napadených rozhodnutí je patrné, že žalovaný vycházel z toho, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro přiznání osvobození dle § 64 zákona o DPH, neboť neprokázala, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu osobě registrované k dani, a současně nemohla být v dobré víře stran splnění těchto podmínek, a správcem daně tedy byla plnění správně posouzena jako tuzemská s povinností přiznat daň na výstupu. Současně přílehuavě poukázal na rozsudek NSS č. j. 8 Afs 14/2010-195, v němž NSS uzavřel, že *„nebyla-li prokázána podstata plnění jako intrakomunitárního a přitom došlo k dodání, jde o plnění zatížené daní na výstupu, které bylo posouzeno jako tuzemské zdanitelné plnění.“* V tomto směru lze přiměřeně poukázat na závěry rozsudku NSS ze dne 30. 6. 2016, č. j. 4 Afs 37/2016-34. Z napadených rozhodnutí je patrné, že správce daně ani žalovaný nezpochybovali, že k dodání zboží došlo (a ani žalobkyně netvrdila, že by k plnění vůbec nedošlo), ale pouze to, že nebyly splněny předpoklady pro přiznání osvobození dle § 64 zákona o DPH. Námitka nepřezkoumatelnosti této části napadených rozhodnutí tudíž není důvodná.
134. Soud souhlasí s žalovaným v tom, že jestliže podmínky § 64 odst. 1 zákona o DPH nejsou splněny, je plátce povinen přiznat daň v České republice, a to k datu dodání zboží či k datu přijetí úplaty za dané zboží, podle toho, které datum nastane či nastalo dříve (viz též Drábová, M., Holubová, O., Tomíček, M. Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář. WoltersKluwer, a. s., Praha 2019, k § 64 zákona o DPH, dostupný v právním informačním systému ASPI, či rozsudek NSS č. j. 8 Afs 14/2010-195). Soud dodává, že místo plnění je určeno dle § 7 odst. 1 či 2 zákona o DPH. Uskutečnění plnění nebylo zpochybněno a ani žalobkyně netvrdí, že by k dodání zboží nedošlo. Není přitom úlohou správce daně, aby prokázal, že zboží bylo v jiném členském státu dodáno neplátcí daně, jak namítá žalobkyně. Jak již soud opakovaně zdůraznil, důkazní břemeno k prokázání podmínek pro uplatnění nároku na osvobození od DPH tíží žalobkyni a úkolem daňových orgánů není prokázat, jakým způsobem proběhly sporné obchodní transakce. Nejsou-li splněny zákonné podmínky pro přiznání nároku na odpočet, je v souladu se shora citovanou judikaturou sporná plnění posoudit jako tuzemská.
135. K námitce žalobkyně, že vnitrostátní podmínka zakotvená v § 64 odst. 1 zákona o DPH (podle které je nutno prokázat, že odběratel je v jiném členském státu osobou registrovanou k dani) je v rozporu se směrnicí o DPH, soud poukazuje na rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015-30, v němž odkázal na dřívější rozsudek ze dne 25. 2. 2010, č. j. 9 Afs 98/2009-31 (týkající se souladu § 64 odst. 1 zákona o DPH se šestou směrnicí), podle kterého *„[u]stanovení § 64 odst. 1 zákona o DPH je zcela v souladu se šestou směrnicí, když je adekvátní reakcí na nutnost pracovat s pojmem plátce daně, s ohledem na možnosti jednotlivých členských států stanovit okruh osob, které jsou na jejich území povinny uplatňovat DPH, odlišně od obecné definice osoby povinné k dani ve smyslu čl. 4 odst. 1 šesté směrnice. Z předmětných ustanovení šesté směrnice nelze v žádném případě dovodit skutečnost, ke které dospěl stěžovatel, tj. že by pro uplatnění osvobození dodání zboží do jiného členského státu*

od DPH bylo nerozhodné, zda je odběratel registrovaným plátcem daně z přidané hodnoty. Podle § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je pro osvobození od daně z přidané hodnoty nutné, aby byl odběratel osobou registrovanou k dani a zároveň, aby pro odběratele bylo pořízení zboží předmětem DPH. Stanovení požadavku prokázání registrace k dani je v souladu se zásadou právní jistoty, neboť prokázání registrace odběratele dostatečně určitým způsobem staví najisto otázku plátcovství daně z přidané hodnoty, stejně tak jako se zásadou proporcionality, když prokázání registrace k dani z přidané hodnoty není požadavkem, který by byl ze strany daňových subjektů jen obtížně splnitelný. Ke zjednodušení postupu daňových subjektů při ověření, zda je odběratel zboží povinen odvést ve členském státě, kam je zboží dodáno, DPH, tj. zda má být dodání zboží osvobozeno od daně.“ Dané závěry NSS lze podle názoru soudu aplikovat i na otázku souladu vnitrostátní úpravy s čl. 138 směrnice o DPH. Je pravdou, že NSS v rozsudku č. j. 3 Afs 6/2015-30 s odkazem na rozsudek SDEU ve věci *VSTR* připustil, že podmínku registrace nelze posuzovat striktně formalisticky. Avšak za situace, která nastala v nyní posuzované věci, tedy kdy žalobkyně neprokázala dodání zboží deklarovaným odběratelům a netvrdila ani žádný jiný konkrétní subjekt, kterému měl být řepkový olej dodán, nebyla otázka, zda fiktivní odběratelé (hypotetici, blíže neurčení) registrovaní k DPH vůbec „na stole“.

Posuzování dobré víry

136. Podle žalobkyně je dále nepřezkoumatelné, proč se žalovaný zabýval otázkou její dobré víry.
137. K tomu soud uvádí, že posouzení dobré víry daňového subjektu, že fakticky dodal zboží do jiného členského státu vychází zejména z rozsudku SDEU *Teleos*, podle kterého „[ne]ní v rozporu s právem Společenství požadovat, aby dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu (...). Okolnosti, že dodavatel jednal v dobré víře, že přijal všechna opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, a že je vyloučena jeho účast na podvodu, tudíž představují důležité skutečnosti pro určení možnosti uložit tomuto dodavateli povinnost zaplatit DPH a posteriori. Čl. 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice je třeba vykládat v tom smyslu, že brání tomu, aby příslušné orgány členského státu dodání uložily dodavateli, který jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující prima facie jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství, povinnost doplatit DPH za toto zboží, jestliže se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, aniž by nicméně byla prokázána účast tohoto dodavatele na podvodu, pokud dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že dodání uvnitř Společenství, které provádí, jej nepovedou k účasti na takovém podvodu.“ Výše uvedené závěry se plně uplatní i ve vztahu k čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH. Závěry odkazovaného rozsudku *Teleos* se uplatní pouze za situace, kdy daňový subjekt jednající v dobré víře ohledně dodání zboží do jiného členského státu poskytl důkazy prokazující *prima facie* toto dodání. Jinými slovy, splní-li daňový subjekt (plátce daně) svoji primární důkazní povinnost ohledně *faktického* dodání zboží do jiného členského státu a osvědčí-li svoji dobrou víru ohledně tohoto *faktického* dodání, která bude z povahy věci odvislá zejména od toho, jakými důkazními prostředky disponoval v době dodání, jsou orgány finanční správy oprávněny daňovému subjektu neuznat jím nárokované osvobození od daně, pouze pokud prokážou zapojení daňového subjektu do podvodného jednání (viz zmíněný rozsudek *Teleos*, na který navazuje i judikatura NSS, srov. např. rozsudek ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 82/2019-42, či ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42).
138. V rozsudku ze dne 21. 2. 2024, č. j. 3 Afs 289/2022-48, NSS dodal, že pokud stěžovatelka (na níž vázlo důkazní břemeno) nepředložila podklady, ze kterých by *prima facie* vyplynulo, že

došlo k dodání zboží do Polska, nemohla být ani v dobré víře ohledně dostatečnosti a průkaznosti dokladů sloužících k prokázání splnění podmínek pro osvobození od DPH. Dobrá víra totiž přímo souvisí i s kvalitou důkazních prostředků, jimiž stěžovatelka disponovala v době tvrzeného dodání zboží.

139. Možnost prokázání dobré víry ve vztahu k faktickému dodání zboží do jiného členského státu (což je hmotněprávní podmínkou) je specifická pro osvobození při dodání do jiného členského státu. S ohledem na volný pohyb zboží, a tedy absenci hraničních kontrol, které by mohly přinést důkazy o přepravě přes hranice, je tak daňovému subjektu dána možnost prokázat, že byl v dobré víře, že dodal zboží do jiného členského státu, a zároveň že nemohl vědět o podvodu v řetězci, byl-li spáchán.
140. V případě žalobkyně daňové orgány nezpochybnily, že fakticky dodala zboží do jiného členského státu. Důvodně však zpochybnily, zda dodala zboží deklarovaným odběratelům, resp. žalobkyně neprokázala, že dodala zboží konkrétnímu příjemci, který má v jiném členském státě postavení osoby povinné k dani. Nesplnění této podmínky nesouvisí s absencí hraničních kontrol uvnitř EU a z judikatury Soudního dvora nevyplývá, že by bylo možné nahradit neprokázání skutečného odběratele dobrou vírou. I pokud by však byly přiměřeně aplikovány výše uvedené závěry týkající se dobré víry, že zboží bylo fakticky dodáno do jiného členského státu, na nynější skutkové okolnosti, nebylo by možné uzavřít, že žalobkyně byla v dobré víře, že dodala zboží deklarovaným odběratelům.
141. Soud totiž souhlasí se žalovaným a správcem daně, že žalobkyně za daných okolností nemohla být v dobré víře, že dodávky zboží skutečně proběhly, jak deklarovala, neboť jí nedostatky předložených dokladů musely být zřejmé již při jejich obdržení.
142. Žalobkyni muselo být po převzetí prvních CMR listů zřejmé, že společnosti potvrzující převzetí zboží jsou odlišné od deklarovaného odběratele. Jistě bylo v jejich silách coby dodavatele zboží požadovat potvrzení, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu deklarovanému obchodnímu partnerovi. Žalobkyně se nezajímala o další osud zboží, přestože z CMR listů a dalších listin lze usuzovat, že deklarovaný odběratel nebyl jeho konečným příjemcem (pokud vůbec příjemcem zboží byl), jak deklarovala na daňových dokladech. Nesnažila se získat řádně vyplněné doklady potvrzující dodání zboží deklarovaným odběratelům, tedy řádně vyplněné CMR listy, popř. doklady objasňující uvedení odlišných subjektů na těchto dokladech, a nevyžadovala, aby dodací listy byly řádně potvrzeny ihned v místě dodání zboží. Pokud CMR listy vykazovaly nedostatky, např. se na nich vyskytovaly odlišné subjekty, mohla požadovat vysvětlení a další důkazy, které by dodání zboží deklarovaným odběratelům dokládaly. Žalobkyně měla dbát na to, aby disponovala věrohodnými doklady o tom, že dodávka zboží byla uskutečněna tak, jak bylo deklarováno, a aby si osud zboží a předkládání dokladů ho osvědčujících zajistila např. smluvním ujednáním s odběratelem či přepravcem, resp. podle takového smluvního ujednání i postupovala a řádně si potvrzené doklady vyžádala. Je přitom v zájmu daňového subjektu, aby si opatřil takové podklady, které prokáží splnění hmotněprávních podmínek tak, jak deklaruje. Žalobkyně zvolila laxní přístup, přestože obchodovala s rizikovou komoditou ve značných částkách.
143. Soud nadto znovu opakuje, že správce daně není povinen prokázat, že se plnění neuskutečnilo tak, jak tvrdí daňový subjekt, ani namísto daňového subjektu prokázat, jak se plnění uskutečnilo (srov. např. bod 39 rozsudku č. j. 10 Afs 216/2023-83). Žalobkyně proto nedůvodně orgánům finanční správy vytýká, že neprokázaly, komu bylo zboží dodáno,

resp. jak obchodní transakce měly proběhnout. Byla to naopak žalobkyně, které se nepodařilo prokázat, že by zboží dodala jí deklarovaným odběratelům.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

144. Vzhledem k tomu, že uplatněné žalobní body jsou nedůvodné a soud nezjistil žádné vady, k nimž by byl povinen přihlédnout i bez námítky, zamítl žalobu jako nedůvodnou (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
145. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení nevznikly žádné náklady převyšující náklady na běžnou administrativní činnost.

Poučení :

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

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

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

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

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

Praha 15. dubna 2025

Lenka Bursíková, v. r.
Předsedkyně senátu