



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně senátu Lenky Bursíkové, soudkyně Věry Pazderové a soudce Davida Krysky ve věci

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

zastoupená společností **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s.r.o.,
IČO: 26879441 daňovou poradkyní
sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno-město, Brno

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 8. 3. 2021, č. j. 8553/21/5300-22442-712448,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci a obsah podání účastníků

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení v záhlaví Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

označeného rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil platební výměr Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 8. 7. 2019, č. j. 3726407/19/2111-50523-202055, kterým správce daně žalobkyni vyměřil DPH za zdaňovací období srpna 2017 ve výši 202 614 Kč. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pro uvedené zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“), u dodání surového řepkového oleje estonské společnosti PROPOOLA osäühing (dále jen „Propoola“) a anglické společnosti CANOLA LTD (dále jen „Canola“), neboť neprokázala, že pořizovatelem zboží v jiném členském státě byli deklarovaní odběratelé, a proto uplatnila nárok na osvobození od daně neoprávněně.

Obsah žaloby

2. Ze závěrů napadeného rozhodnutí podle žalobkyně vyplývá, že žalovaný nezpochybňuje, že zboží bylo dodáno a skutečně přepraveno (odesláno) do jiného členského státu, ani to, že přepravu zajistila žalobkyně jako dodavatelka, pořizovatelka či osoba zmocněná dodavatelem nebo pořizovatelem. Žalovaný podle ní nezpochybňuje ani to, že v době, kdy se měly dodávky zboží uskutečnit, byli deklarovaní odběratelé osobami registrovanými k dani v jiném členském státě. Předmětem sporu je tak pouze skutečnost, zda žalobkyně prokázala, že zboží bylo dodáno deklarovaným odběratelům Propoola a Canola. Žalobkyně nesouhlasí se žalovaným, že tuto skutečnost neprokázala. Naopak má za to, že splnila a prokázala všechny podmínky stanovené v § 64 zákona o DPH, včetně toho, že zboží dodala odběratelům deklarovaným na daňových dokladech.
3. Žalobkyně předně namítá, že jí bylo napadené rozhodnutí doručeno až po uplynutí lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). V projednávané věci běžela tato lhůta znovu ode dne 8. 1. 2018, kdy byla zahájena daňová kontrola, a podle žalobkyně uplynula nejpozději dne 11. 1. 2021. Napadené rozhodnutí jí však bylo doručeno až dne 9. 3. 2021, tedy po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Napadené rozhodnutí i platební výměr by měly být již z tohoto důvodu zrušeny. Pro zrušení však existují i další důvody.
4. Žalovaný podle žalobkyně provedl dokazování nezákonně, neboť potlačil relevantní důkazní prostředky (bankovní výpisy, dodací listy, kupní smlouvy) a jiné hodnotil formalisticky a izolovaně (mezinárodní nákladní listy; dále jen „CMR listy“), čímž dospěl k nesprávným skutkovým zjištěním. Nepostupoval tedy objektivně a neunesl své důkazní břemeno. V napadeném rozhodnutí pouze podpořil argumentaci správce daně, aniž by řádně vypořádal odvolací námitky. Žalobkyně s jeho závěry nesouhlasí. Podmínky pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu byly u obou odběratelů splněny, což v průběhu daňového řízení tvrdila a prokázala.
5. Dodávky pro odběratele Propoola proběhly na základě ústně uzavřených kupních smluv, které s obchodním zástupcem odběratele dojednávala obchodní ředitelka žalobkyně Ing. Pecková, což správci daně potvrdila. Žalobkyně si odběratele prověřila ve veřejně přístupných evidencích. Společnost Propoola zaplatila kupní cenu bankovním převodem. Dopravu zajišťovala žalobkyně prostřednictvím společnosti TRANSPORTSTAV s.r.o. (dále jen „Transportstav“). Dodání a převzetí zboží dokládají zejména předložené CMR listy a dodací listy. Žalobkyně dále předložila vydané faktury, bankovní výpisy a další související doklady (potvrzení o přijetí zboží, karty zásob, průvodky výdejem materiálu, vážní lístky). Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

Tyto důkazní prostředky spolu vzájemně korespondují a jednoznačně potvrzují, že skutečným pořizovatelem zboží je společnost Propoola. Pro společnost Propoola žalobkyně v průběhu srpna 2017 uskutečnila několik dodávek. Jako příklad uvádí dodávku 25,86 tun surového řepkového oleje, kterou vyúčtovala fakturou č. 21700794 ze dne 17. 8. 2017. Na faktuře je jako odběratel uvedena Propoola a váha oleje 25,86 tun, která je potvrzena vážním lístkem č. 018594 ze dne 14. 8. 2017. Na vážním lístku jsou také uvedena čísla plomb 011105, 011106, 011107 a 011108; stejná čísla plomb jsou uvedena i na CMR listu k dodávce, který označuje jako odesílatele žalobkyni a jako příjemce společnost Propoola. Propoola zaplatila kupní cenu zboží ze svého bankovního účtu, převzetí zboží potvrdila potvrzením dodacího listu k uvedené faktuře a CMR listu. Přepravu zboží zajišťovala žalobkyně. Uvedené důkazní prostředky (faktura, CMR list, dodací list, výpis o platbě kupní ceny) spolu vzájemně korespondují a jednoznačně prokazují, že pořizovatelem předmětného zboží byla společnost Propoola.

6. Dodávky pro odběratele Canola proběhly na základě písemně uzavřených kupních smluv, které s obchodními zástupci odběratele dojednávala Ing. Pecková osobně v sídle žalobkyně. Žalobkyně si odběratele prověřila ve veřejně přístupných evidencích. Canola zaplatila kupní cenu bankovním převodem. Dopravu zajišťoval buď sám odběratel, nebo žalobkyně prostřednictvím společnosti Transportstav. K prokázání svých tvrzení žalobkyně předložila vydané faktury, kupní smlouvy, CMR listy, bankovní výpisy, vážní lístky z místa vykládky a další doklady (dodací listy, karty zásob, průvodky výdejem materiálu). Že společnost Canola byla pořizovatelem, potvrzují též svědecké výpovědi jejího obchodního zástupce pana J. O. a pana W. P.. Tyto důkazní prostředky spolu vzájemně korespondují a jednoznačně potvrzují, že skutečným pořizovatelem zboží je společnost Canola. V průběhu srpna 2017 žalobkyně pro společnost Canola uskutečnila několik dodávek. Jako příklad uvádí dodávku vyúčtovanou fakturou č. 21700793 ze dne 17. 8. 2017 na základě kupní smlouvy č. PR_OL_39_2017 ze dne 11. 8. 2017, jejímž předmětem bylo dodání 50 tun surového řepkového oleje v 33. týdnu roku 2017. Na faktuře je uvedena Canola jako odběratel a váha oleje 25,9 tun, kterou potvrzuje vážní lístek č. 018592 ze dne 14. 8. 2017. Na vážním lístku jsou uvedena čísla plomb 011101, 011102, 011103 a 011104; stejná čísla plomb jsou uvedena i na CMR listu č. 5018199. Převzetí zboží potvrdila společnost FTD Sp. z o.o. (dále jen „FTD“), skladovatel konečného příjemce zboží společnosti Phenix Sp. z o.o. (dále jen „Phenix“), což potvrzuje vážní lístek z vykládky č. 168/2017. Kupní cenu zaplatila společnost Canola ze svého bankovního účtu, přepravu zboží zajišťovala žalobkyně. Žalobkyně tedy prokázala dodání zboží společnosti Canola a dodání v režimu třístranného obchodu konečnému příjemci společnosti Phenix. Z předložených důkazních prostředků jednoznačně plyne, že konečným příjemcem zboží je společnost Phenix, jak je uvedeno v článku I. kupní smlouvy, a potvrzují to i vážní lístky z vykládky (č. 168/2017, č. 183/2017, č. 198/2017, č. 200/2017, č. 263/2017, č. 217/2017, č. 307/2017 a č. 323/2017).
7. Dále žalobkyně nesouhlasí se způsobem, jakým žalovaný hodnotil CMR listy, a vytýká mu porušení zásady volného hodnocení důkazu. Žalovaný založil svou pochybnost o osobách odběratelů na tvrzení, že na CMR listech je v položce „zboží obdržel“ uveden subjekt odlišný od deklarovaného odběratele. Podle žalobkyně je však podstatné, že na CMR listech bylo převzetí zboží deklarovanými odběrateli potvrzeno. Žalovaný tuto skutečnost upozaduje a klade důraz na to, že otisk razítka zmíněných společností se nachází nad položkou „potvrzení o odevzdání celního dokladu“. Takové hodnocení je přehnaně formalistické. V praxi je běžné, že příjemci neumístí své potvrzení zcela přesně do příslušné

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

položky. Otisk razítka a podpis pod položkou č. 24 nemá podle žalobkyně vliv na srozumitelnost CMR listů a je třeba uzavřít, že se jedná o potvrzení o přijetí zboží.

8. Otištění razítka jiných společností, např. skladovatele zboží, zpracovatele zboží nebo obchodního partnera žalobkynina odběratele, kterému bylo zboží dále prodáno, podle žalobkyně nic nemění na tom, že pořizovatelem zboží byli deklarovaní odběratelé, a nezpochybňuje důkazní hodnotu CMR listů. V zahraničním obchodě je běžné, že na adrese vykládky není provozovna odběratele, zejména pokud je odběratel obchodníkem, nikoliv výrobcem nebo zpracovatelem. Pokud je tedy kupující pouze obchodníkem s olejem, má vlastní nádrže (tanky) na uskladnění oleje nebo si je pronajímá či dopravuje olej přímo od prodávajícího ke konečnému zpracovateli. Převzetím zboží se opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“). Z jeho judikatury plyne, že převod vlastnického práva je možný i bez fyzického převzetí zboží kupujícím a že v případě řetězových obchodů nemůže daňový subjekt disponovat tolika důkazními prostředky, jak si představuje správce daně.
9. V projednávané věci svědek R. H., dispečer a řidič společnosti Transportstav, potvrdil, že místa vykládky jsou většinou „*rafinerie nebo sklady, kde mají označené nádrže*“, a jako rafinerie označil „*Komárno, Wrocław*“ a pak ještě jednu na území Polska, na kterou si nevzpomněl. Z výpovědi svědka Pawluse pak vyplynulo, že odběratel je majitelem tanků nebo si je pronajímá.
10. Podle žalobkyně je podstatné, že žalovaný nevysvětlil, proč by subjekty, které by neměly žádný vztah k deklarovanému odběrateli, CMR listy potvrzovaly (podepisovaly). Neuvedl ani, komu jinému bylo podle jeho názoru zboží skutečně dodáno. Rovněž je podstatné, že žalovaný ani správce daně nezpochybnili převod práva nakládat se zbožím jako vlastníkem na odběratele.
11. Ve věci řešené rozsudkem NSS ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42, na který odkazuje žalovaný, daňový subjekt neprokázal skutečné přemístění zboží mezi členskými státy, ale naopak existovaly důkazy o opaku (výpisy mýtných bran), na CMR listech pak chybělo potvrzení o obdržení zboží, což není případ žalobkyně. Z důvodu těchto skutkových odlišností je odkaz na tento rozsudek nepřiléhavý. V nynější věci není sporné, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu, a proto žalovaným tvrzené nesrovnalosti CMR listů nemohou obstát.
12. Žalovaný uvádí, že pochybnosti ohledně dodání zboží deklarovanému odběrateli prohloubila zjištění v rámci mezinárodní výměny informací. Ve vztahu k předmětu tohoto řízení však mezinárodní výměny informací neproběhly. Výměny informací týkající se jiných období a jiných dodávek zboží, na něž žalovaný odkazuje, nejsou relevantní. Žalovaný je navíc používá účelově. Ignoruje, že mezinárodní dožádání potvrdilo dodávky pro odběratele Propoola, a naopak vyzdvihuje uměle vykonstruované a nepodložené závěry týkající se e-mailové komunikace žalobkyně se společností Propoola. Ta jediné dokládá, že Propoola od žalobkyně zboží skutečně pořídila a dále s ním nakládala. Z vyjádření společnosti Propoola ostatně vyplynulo, že uskutečňuje dodávky zboží v režimu třístranného obchodu. Žalobkyně se k této argumentaci daňových orgánů ve vztahu k dotčeným obdobím již vyjadřovala, ale žalovaný její argumentaci ignoruje, stejně jako námitku, že uvedená odpověď v rámci mezinárodní výměny informací byla žalobkyni k nahlédnutí zpřístupněna jen částečně, a je zde tedy obava, že jsou žalobkyni zatajovány relevantní písemnosti. Uvedené dokládá neobjektivní postup žalovaného, který skutečnosti Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

svědčící žalobkyni upozaduje či ignoruje v rozporu s konstantní judikaturou NSS (např. rozsudek ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS). Jak odběratel plní své daňové povinnosti a zda komunikuje se „svým“ správcem daně, není podmínkou pro vznik nároku na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu. Žalobkyně ani nemá jak tyto skutečnosti ověřit. Z ustálené judikatury plyne, že informace z mezinárodního dožádání (např. že dožádaná daňová správa nemůže určitou skutečnost osvědčit) sama o sobě nečiní důkaz předložený žalobcem nevěrohodným a že skutečnost, zda pořizovatel zboží podal daňové tvrzení, není určující pro prokázání, že došlo k dodání zboží uvnitř Společenství.

13. Dále žalobkyně namítá, že tvrzení žalovaného stran dobré víry jsou nepodložená a bezpředmětná. Z napadeného rozhodnutí není zřejmé, proč se žalovaný otázkou dobré víry zabýval. Dobrou víru je třeba zkoumat tehdy, ukáží-li se důkazy jako nepravdivé, což ale daňové orgány neprokázaly. Žalobkyně neměla nikdy pochyby o tom, že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli, k čemuž předložila dostatek důkazních prostředků, které žalovaný účelově pomíjí. Odmítá proto, že by se chovala neobezřetně. V zahraničním obchodě je běžné, že v místě vykládky není provozovna odběratele. Nejde tedy o neobvyklou situaci, která by měla vést žalobkyni k tomu, aby si obstarávala důkazní prostředky k prokázání vztahu odběratele a dalších subjektů. Znalost těchto skutečností a schopnost je prokázat není podmínkou pro vznik nároku na osvobození od DPH. Nadto, součástí důkazního břemene žalobkyně není prokazovat obezřetnost svého chování, to nebylo ani předmětem dokazování v rámci daňové kontroly.
14. Protože žalobkyni bylo (nezákonně) kladeno k tíži, že nedoložila souvislost a vazby subjektů odlišných od deklarovaného odběratele k předmětným transakcím, navrhla, aby byla formou mezinárodního dožádání ověřena existence smluvního vztahu mezi žalobkyninými odběrateli a společnostmi uvedenými na dokladech (zejména Phenix a FTD), což správce daně nezákonně odmítl. Žalobkyně je přesvědčena, že nepřenášela důkazní břemeno na daňové orgány, ale návrh na provedení mezinárodního dožádání učinila v reakci na konkrétní tvrzení a na požadavek správce daně, který považoval skutečnosti týkající se jiných subjektů za podstatné. Rozsudek Soudního dvora EU (dále též „SDEU“) ze dne 27. 9. 2007, C-184/05, *Twoh*, na který odkázal žalovaný, není příléhavý, neboť řešil situaci, kdy společnost Twoh neměla doklady k obchodnímu vztahu se svými odběrateli a neprokázala intrakomunitární charakter plnění. V nynější věci jde o doložení vztahu mezi jinými subjekty, které nebyly v obchodním vztahu se žalobkyní, a intrakomunitární charakter plnění nebyl sporný. Příléhavý není ani odkaz na rozsudek NSS ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45, protože žalobkyně po správci daně nepožadovala, aby ověřil plnění daňových povinností odběratele nebo získal jiné údaje z vlastní činnosti zahraniční daňové správy. Krom toho je žalobkyně přesvědčena, že správní spis obsahuje dostatečné množství důkazů k prokázání jejího obchodního vztahu s odběrateli.
15. Žalovaný podle žalobkyně nezákonně a nedůvodně vyloučil ze svých úvah relevantní důkazní prostředky (kupní smlouvy, dodací listy a bankovní výpisy) jednoznačně prokazující, že skutečnými pořizovateli byly společnosti Propoola a Canola. Žalovaný není oprávněn provádět selekci důkazů podle toho, které vyhovují zvolené skutkové verzi. Kupní smlouvy, dodací listy a bankovní výpisy jsou relevantními důkazními prostředky prokazujícími, kdo byl pořizovatelem zboží. Žalovaný dovozuje opak z rozsudku NSS č. j. 7 Afs 320/2018-42, který není příléhavý, protože řešil jiný skutkový stav, kdy nebylo prokázáno skutečné přemístění zboží mezi členskými státy. V projednávané věci ale zboží Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

do jiného členského státu skutečně přepraveno bylo. Obdobně není přílehlavý ani rozsudek NSS ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019-37, kde nebylo prokázáno dodání osobě registrované k dani v jiném členském státě, odeslání či přeprava do jiného členského státu ani zajištění dopravy plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou osobou a předložené doklady obsahovaly vzájemně si odporující data. To opět není případ žalobkyně. Žalovaný tedy nesprávně vycházel z právního názoru NSS, který nebyl na věc žalobkyně aplikovatelný, a v důsledku toho nezákonně vyloučil uvedené důkazní prostředky.

16. Žalobkyně nesouhlasí ani s tvrzením, podle kterého bankovní výpisy o zaplacení kupní ceny neprokazují, komu bylo zboží fakticky dodáno. Pokud by deklarovaný odběratel nebyl skutečným odběratelem, není zřejmé, proč by kupní cenu platil, případně který jiný subjekt by mohl či měl být skutečným odběratelem. Bankovní výpisy prokazují zaplacení kupní ceny, a proto jsou podle žalobkyně relevantním důkazním prostředkem. Předložené bankovní výpis přitom korespondují s ostatními důkazními prostředky.
17. Žalobkyně má rovněž za to, že dodávky odběrateli Canola potvrdila výpověď svědka O., který byl jeho obchodním zástupcem a byl oprávněn za něj komunikovat ve věcech plnění kupní smlouvy. Svědek výslovně uvedl, že odběrateli Canola zajišťoval v souvislosti s dodávkami od žalobkyně nákup řepkového oleje. Potvrdil tedy, že tato společnost byla skutečným pořizovatelem. Svědek podrobně popsal průběh dodávky zboží.
18. Svědek P. pak vypověděl, že prováděl prověřování odběratelů. Dále uvedl, že po laboratorní kontrole a vážení následovala platba zboží, tzn. odběratel převedl bankovním převodem peníze za zboží žalobkyni, a po ověření, že peníze na účet dorazily, byl pan H. informován, že může uvolnit auto, a dal vědět panu O., že platba dorazila a že dal vědět řidiči, že může složit zboží. S tím koresponduje výpověď svědka H., který potvrdil, že v průběhu přepravy komunikuje s řidiči ohledně vykládky, že řidiči mají zákaz složit zboží bez jeho souhlasu a že povolení dává na základě ověření zaplacení zboží u účetní žalobkyně. Z jeho výpovědi přitom nevyplývá, že by na CMR listech měly být nějaké nesrovnalosti. Výslovně také potvrdil, že zajišťoval přepravu pro odběratele, jichž byl pan O. obchodním zástupcem. S ohledem na uvedené podle žalobkyně neobstojí závěr žalovaného, že výpovědi svědků O. a P. neprokazují, že skutečně došlo k dodání zboží deklarovanému odběrateli. Žalovaný nehodnotil jejich výpovědi objektivně a výpovědi jako celek zkreslil.
19. Žalobkyně dále nesouhlasí se žalovaným, že deklarovaná plnění měla být vykázána jako zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku. Žalovaný nezpochybnil, že zboží bylo dodáno a skutečně přepraveno do jiného členského státu. Z toho je zřejmé, že nemohlo být dodáno v tuzemsku. Žalovaný ani nezpochybnil, že přeshraniční přeprava byla spojena s dodávkou uskutečněnou žalobkyní nebo že by přeprava byla zajištěna jinak, než jak požadují ustanovení zakotvující osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu. Se závěrem, že nebylo dodáno deklarovaným odběratelům, žalobkyně nesouhlasí. Nicméně v případě, že by názor žalovaného o neprokázání dodání zboží deklarovaným odběratelům obstál, bylo na něm, aby prokázal, že zboží bylo dodáno v jiném členském státě neplátcí daně, resp. osobě, pro níž by pořízení zboží nebylo v souladu s čl. 3 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému DPH, ve znění účinném do 27. 12. 2018 (dále jen „směrnice o DPH“) a příslušným ustanovením vnitrostátního právního řádu. To žalovaný neprokázal. Pokud rozporuje, že skutečný stav je odlišný od stavu deklarovaného, je jeho důkazní povinností skutečný stav prokázat.

20. Žalobkyně má navíc za to, že požadavek § 64 odst. 1 zákona o DPH, aby byl kupující osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, je podle judikatury SDEU v rozporu se směrnicí o DPH. Skutečnost, že zboží pořídily osoby povinné k dani, vyplývá i ze samotného charakteru dodávaného zboží a jeho množství, tj. surový řepkový olej určený pro výrobu biopaliv v objemu stovek tun. Vzhledem k obchodované komoditě je proto zcela nereálné předpokládat, že zboží mohlo být dodáno osobě nepovinné k dani. Nadto v dané věci žalovaný nepostavil najisto, k jaké skutkové podstatě vlastně dospěl, neboť pouze tvrdí, že žalobkyně neprokázala dodání zboží deklarovanému odběrateli nebo že o tom existují pochybnosti, ale již netvrdí a neprokazuje, komu bylo vlastně dodáno, a co tedy žalovaný zdaňuje.

Vyjádření žalovaného k žalobě

21. Žalovaný v první řadě nesouhlasí s námitkou, že nebyla dodržena lhůta pro stanovení daně. Na běh lhůty mělo vliv zahájení daňové kontroly dne 8. 1. 2018 a dnem následujícím počala běžet nová tříletá lhůta. Ta pak neběžela ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní č. O201800325 (dne 15. 2. 2018) do dne obdržení úplné odpovědi na tuto žádost (dne 3. 5. 2018). Žádost byla odeslána v průběhu daňové kontroly za zdaňovací období srpna 2017. Na základě probíhající daňové kontroly měl správce daně vážné podezření na zapojení žalobkyně do řetězového podvodu v souvislosti s dodávkami řepkového oleje do jiného členského státu. Mezinárodní dožádání se prokazatelně týkalo zdaňovacího období srpna 2017 a řepkový olej pro předmětného odběratele byl dopravován od žalobkyně přímo k dalším společnostem (odběratelům odběratele žalobkyně) do Polska. Lhůta pro stanovení daně tak byla stavěna po dobu 78 dnů. Její konec pak připadl na 28. 3. 2021. Napadené rozhodnutí tedy bylo žalobkyni doručeno před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Pro úplnost žalovaný uvádí, že výsledkem uvedené žádosti o mezinárodní spolupráci bylo potvrzení dodávek od žalobkyně příslušným odběratelem, který tyto řádně přiznal. To, že na základě zjištěných informací byly pochybnosti správce daně odstraněny a ve vztahu k uvedenému odběrateli již neprobíhalo další dokazování, nemá vliv na skutečnost, že mezinárodní dožádání prekluzivní lhůtu stavělo.
22. Žalovaný je rovněž přesvědčen, že správce daně kvalifikovaně vyjádřil pochybnosti o oprávněnosti uplatněného osvobození od DPH ve výzvě k prokázání skutečností, v níž popsal zjištěné nesrovnalosti, a tudíž unesl své důkazní břemeno. Bylo v zájmu žalobkyně, aby si opatřila takové podklady, které mohou prokázat, že došlo k dodání do jiného členského státu deklarovanému odběrateli. Žalovaný nebyl povinen prokazovat dodání zboží v jiném členském státě neplátcí daně, resp. osobě, pro níž pořízení zboží nebylo předmětem daně při pořízení.
23. Žalobkyně své důkazní břemeno neunesla, protože tyto pochybnosti nevyvrátila. Za situace, kdy předložená dokumentace nebyla průkazná, měla možnost prokázat dodání do jiného členského státu podle § 64 odst. 5 zákona o DPH, ale této možnosti nevyužila, splnění podmínek podle tohoto ustanovení neprokázala a ani nemohla být v dobré víře ohledně jejich splnění.
24. Žalobkyně se neustále vrací k tomu, že předložila doklady, které podle ní dokazují skutečné odběratele. Tyto listiny ale z povahy věci nemohou prokázat faktické dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani. Správce daně v nich zjistil řadu nesrovnalostí, které popsal ve výzvách k prokázání skutečností. Rozporné doklady s CMR listy, na kterých byl v položce 24 uveden třetí subjekt, nepostačují k prokázání splnění podmínek pro Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

přiznání osvobození od DPH. Žalobkyně neprokázala dodání zboží společnosti Canola, které bylo v režimu třístranného obchodu dodáno společnosti Phenix. Nebylo totiž prokázáno, že k plnění formou třístranného obchodu tak, jak tvrdí žalobkyně, skutečně došlo. Na CMR listech byl v položce 24 uveden subjekt odlišný od společností Canola i Phenix. Společnost Phenix byla sice uvedena v kupní smlouvě mezi žalobkyní a společností Canola a na vážních lístcích, ale na žádném dokladu přijetí zboží nepotvrdila. Bankovní výpisy pak představují pouze deklaraci toku finančních prostředků a nemohou samy o sobě prokázat splnění podmínek § 64 zákona o DPH. Přesvědčivým důkazním prostředkem mohou být, je-li celý průběh deklarované transakce prokázán přesvědčivými důkazními prostředky. Tak tomu ale není. U transakcí s odběratelem Propoola byly všechny platby poukázány z polského účtu, přestože sídlí v Estonsku. Žalobkyně nikdy nepředložila důkazní prostředek prokazující majitele účtu.

25. K námitce, že ve věci neproběhly mezinárodní výměny informací, žalovaný zdůraznil, že pochybnosti o oprávněnosti uplatnění osvobození od DPH správci daně vznikly již na základě nesrovnalostí v žalobkyní předložených listinách. Informace získané od estonské a britské daňové správy tyto pochybnosti prohloubily. Byť se tato mezinárodní dožádání týkala dřívějších zdaňovacích období, bylo je třeba vzít v potaz, protože správce daně je povinen přihlížet ke všemu, co při správě daní vyjde najevo. Získané informace jsou relevantní i pro projednávanou věc. Z odpovědi estonského správce daně vyplynulo, že společnost Propoola je podezřelá a působí jako *conduit company*, z e-mailové komunikace mezi společností Propoola a žalobkyní byly patrné pochybné obchodní praktiky (vystavování dvou různých CMR listů). Žalobkyně o nich věděla, ale nezajímala se o důvody ani komu je skutečně zboží dopraveno a do pochybné obchodní spolupráce se v srpnu 2017 zapojila znovu. Z odpovědi britského správce daně vyplynulo, že společnost Canola nesídlí na uváděné adrese, nikdo ji tam ani neznal a za necelé tři měsíce po deklarovaných dodávkách u ní byla provedena povinná deregistrace.
26. Jestliže žalobkyně namítá, že ve věci neproběhly mezinárodní výměny informací, je nelogické její následné tvrzení, že mezinárodní výměna informací potvrdila dodávky pro společnost Propoola. Skutečné dodání zboží ani pro jednoho z deklarovaných odběratelů potvrzeno nebylo. Lichá je i námitka, že odpověď v rámci mezinárodní výměny informací byla žalobkyni k nahlédnutí zpřístupněna pouze částečně. Žalobkyně neuvádí konkrétní písemnost, ani jak byla dotčena na svých právech, pokud se nahlížení týká jiného daňového řízení. Argumentace rozsudkem NSS ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, není přílehlavá, protože napadené rozhodnutí není založeno na informacích z mezinárodního dožádání o tom, že deklarovaní odběratelé byli nekontaktní a nepotvrdili skutečné dodání zboží. V projednávané věci totiž žalobkyně neodstranila pochybnosti vzniklé na základě jí předložených listin.
27. Nedošlo ani k nepřipustnému rozšiřování důkazního břemene žalobkyně. Správce daně po žalobkyni nepožadoval prokázání skutečností mimo sféru jejího vlivu (vazby mezi subjekty uvedenými na CMR listech), ale prokázání deklarovaného odběratele, s nímž měla přímo obchodovat. V případě žalobkyně nenastala situace, kdy by byly předložené důkazy natolik přesvědčivé a dostatečné, aby z nich bylo možné učinit závěr s dostatečnou mírou jistoty a bez závažných pochybností.
28. Vzhledem k nesrovnalostem na CMR listech se daňové orgány zabývaly dobrou vírou žalobkyně zcela oprávněně. Žalobkyni musely být tyto nesrovnalosti známy nejpozději

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

od ukončení přepravy. Přesto od svých odběratelů nežádala vysvětlení, proč se sporné údaje na CMR listech nachází. Daňové orgány přitom nenahlížely na údaje v CMR listech izolovaně, ale vycházely i z dalších předložených dokladů. Pokud CMR listy a další doklady obsahovaly subjekty odlišné od odběratelů, měla si žalobkyně minimálně zajistit další informace o skutečném odběrateli a místech dodávek. Pasivita žalobkyně vypovídá o jejím neobezřetném chování a o tom, že nemohla být v dobré víře, že uplatňuje osvobození od DPH oprávněně a že v budoucnu unese své důkazní břemeno ve vztahu k oprávněnosti tohoto nároku. Správce daně se zabýval dalšími společnostmi proto, že byly uvedeny na předložených dokladech. Lze očekávat, že pokud žalobkyně předloží důkaz, zná jeho obsah a je schopna ho vysvětlit. Po žalobkyni nebylo nikdy požadováno, aby doložila odběratele jejích deklarovaných odběratelů. Pouze se snažil pochopit, proč se na předložených dokladech vyskytují společnosti, které žalobkyně vůbec nezná. K námitce, že v zahraničním obchodě je běžné, že v místě vykládky zboží není provozovna odběratele, žalovaný dodal, že právě z tohoto důvodu si měla žalobkyně zajistit dostatek důkazních prostředků k doložení splnění podmínek pro osvobození od DPH a nemohla se spokojit s doklady, které vykazují zcela jasné nesrovnalosti a na kterých figurují zcela jiné subjekty. Žalovaný zdůraznil, že jednou z nezbytných hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu je prokázání, že zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě. Tato podmínka je zásadní a nelze ji bagatelizovat pouhým tvrzením, že převod vlastnického práva je možný i bez fyzického převzetí zboží.

29. Žalovaný postupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Zabýval se všemi důkazy jednotlivě i v jejich vzájemných souvislostech a své závěry řádně popsal v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Ze žaloby není patrné, v čem konkrétně žalobkyně spatřuje porušení zásady materiální pravdy. Tato námitka je koncipována zcela obecně. V této souvislosti žalovaný dodal, že zásada materiální pravdy znamená, že rozhodující je skutečný obsah právního jednání, které činí osoba povinná k dani, nikoliv jeho formální označení. Žalobkyně předkládá svou verzi hodnocení důkazních prostředků. Vzhledem k tomu, že správce daně kvalifikovaně vyjádřil pochybnosti, které mu vznikly při posouzení prvotně získaných důkazních prostředků, bylo na žalobkyni, aby relevantním způsobem prokázala, že k dodání zboží do jiného členského státu deklarovanému odběrateli došlo. Ani svědecké výpovědi nepotvrdily, komu bylo zboží skutečně dodáno.
30. Ve vztahu k dodávkám pro odběratele Canola žalobkyně polemizuje s hodnocením výpovědi svědků O., P. a H. a vytrhává jednotlivé pasáže výpovědi z kontextu. Výpovědi svědků O. a Pawluse neprokázaly, komu konkrétně bylo zboží v jiném členském státě dodáno. Svědci u vykládek buď nebyli, nebo nevěděli, u které byli. Svědek O. sice zmínil společnost Canola, ale protože polské odběratele nezastupoval, jen jim poskytoval servis k realizaci nákupu řepkového oleje, nepořizoval ani nepodepisoval žádné dokumenty a u nakládky ani vykládky zboží nebyl přítomen, neprokázalo jeho vyjádření naplnění podmínek § 64 zákona o DPH. Ani svědek P. nepotvrdil, komu konkrétně bylo zboží fakticky dodáno. Svědek H. z pozice dispečera dopravce v žádném zdaňovacím období nepotvrdil konkrétního odběratele, neboť u sledovaných vykládek zboží nebyl osobně přítomen a nevěděl, komu bylo zboží v jednotlivých případech fakticky dodáno. Jeho výslech se navíc uskutečnil dříve, než k šetřeným transakcím došlo, a proto nemohl posloužit jako důkaz faktického dodání zboží deklarovanému odběrateli. Svědeckými výpověďmi se žalovaný podrobně zabýval. Rozsudek NSS ze dne 14. 2. 2013, č. j. 7 Afs 2/2013-26, na který

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

žalobkyně odkazuje, se týkal daně z příjmů právnických osob a (ne)prokázání, komu byly finanční prostředky vyplaceny, a tak není přiléhavý. Ve věci žalobkyně je stěžejní, že svědecké výpovědi dodání zboží deklarovaným odběratelům neprokázaly.

31. Nevyhovění požadavku na provedení mezinárodního dožádání k ověření obchodních smluvních vztahů žalobkyně nebylo podle žalovaného nezákonným odmítnutím důkazního návrhu. Meziúčetní výměna informací nebyla zavedena, aby umožnila daňovým subjektům získat dodatečné důkazy, které si měly zajistit samy. Ve vztahu k odběratelům Propoola a Canola mezinárodní dožádání provedena byla. Získané informace pochybnosti správce daně neodstranily, ale naopak prohloubily. V odvolacím řízení žalobkyně nežádala, aby žalovaný ověřil obchodní smluvní vztahy jejích odběratelů a společností uvedených na CMR listech. Ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění toto dožádání žádala, pokud správce daně setrvá na názoru, že pro posouzení splnění podmínek § 64 zákona o DPH jsou skutečnosti ohledně jiných subjektů uvedených na dokladech podstatné. Správce daně však k uvedenému závěru nedospěl.
32. K námitce týkající se dobré víry žalovaný uvedl, že dobrou víru daňového subjektu je třeba při posuzování oprávněnosti osvobození dodání zboží do jiného členského státu zkoumat vždy, i když nebylo splnění hmotněprávních podmínek prokázáno. Jde o ochranu daňových subjektů zmírňující důkazní břemeno ohledně splnění podmínek podle § 64 zákona o DPH, které daňové subjekty tíží. Závěr o tom, že žalobkyně v dobré víře nebyla, žalovaný zdůvodnil v napadeném rozhodnutí. Samotné prověření deklarovaného odběratele v systému VIES nezakládá dobrou víru ohledně skutečného dodání zboží deklarovanému odběrateli. Žalobkyně nemohla být v dobré víře ani v průběhu transakcí, protože akceptovala doklady, na nichž se nacházely subjekty odlišné od deklarovaných odběratelů, což jí muselo být známo, pokud by je dostatečně prostudovala. Žalobkyně obchodovala s rizikovou komoditou, a tak lze očekávat vyšší míru obezřetnosti. V případě společnosti Canola z ničeho nevyplývalo, že by se jednalo o zavedenou společnost v daném oboru. Dobré víře žalobkyně nesvědčí ani fakt, že v dřívějších zdaňovacích obdobích byla u dodávek pro odběratele Propoola instruována k vystavování dvou různých CMR listů na jednu dodávku, nijak se proti tomu neohradila a nezajímala se o to, kdo bude faktickým příjemcem zboží. Tyto skutečnosti vypovídají o neobezřetném chování žalobkyně, která tak nemohla být při realizaci obchodních případů v dobré víře, že prokáže naplnění podmínek pro osvobození od DPH. Nelze ani klást rovnítko mezi posouzením, zda byla žalobkyně v dobré víře, a prokazování skutečností mimo sféru jejího vlivu. Posledně uvedené nebylo po žalobkyni žádáno.
33. Vzhledem k tomu, že žalobkyně neprokázala naplnění podmínek § 64 odst. 1 zákona o DPH, nelze považovat pouze v dokladech vykázané dodání zboží odběratelům Propoola a Canola za osvobozené od DPH. Podle § 21 odst. 1 zákona o DPH se tedy jednalo o tuzemské zdanitelné plnění, z něhož je nutné odvést daň na výstupu. Tento závěr podporuje i judikatura NSS. K údajnému rozporu § 64 zákona o DPH s čl. 138 směrnice o DPH žalovaný odkázal na rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015-30.

Replika žalobkyně

34. K vyjádření žalovaného ohledně běhu lhůty pro stanovení daně žalobkyně namítla, že není zřejmé, jakého odběratele a jakých dodávek se mělo týkat mezinárodní dožádání, které mělo lhůtu stavět, a v jakém řízení jej žalovaný učinil. Není ani zřejmé, jaké pochybnosti správce daně měl, protože před zahájením kontroly vedl postup k odstranění pochybností ohledně Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

odběratele Propoola a až dne 15. 3. 2018 vydal v rámci kontroly výzvu k prokázání skutečnosti. Žalovaný tvrdí, že správce daně měl pochybnosti ohledně zapojení žalobkyně do řetězového podvodu v souvislosti s dodávkami řepkového oleje do jiného členského státu. Žalobkyně ale s takovými pochybnostmi seznámena nebyla. Není ani jasné, co správce daně dožadáním zjišťoval, protože řetězový podvod lze dovozovat jen u plnění, které se uskutečnilo, ale žalovaný uvádí, že výsledkem dožadání bylo „*potvrzení dodávek od žalobkyně příslušným odběratelem*“. Správce daně tedy zřejmě zjišťoval, zda se dodávky vůbec uskutečnily a nešetřil daňový podvod. Není tedy jasné, zda bylo toto mezinárodní dožadání důvodné a relevantní, což je podle judikatury podmínkou pro stavení lhůty pro stanovení daně. Skutečnosti relevantní pro stavení lhůty z důvodu mezinárodního dožadání (odeslání žádosti a přijetí odpovědi) nevyplývají ani ze zprávy o daňové kontrole či z výsledku kontrolního zjištění. Žalobkyně je toho názoru, že aby mohly tyto skutečnosti stavět lhůtu pro stanovení daně, musí s nimi být seznámena, respektive musejí být aspoň popsány ve zprávě o kontrole.

35. Dále žalobkyně nesouhlasí s argumentací žalovaného týkající se jeho důkazního břemene. Žalovaný přehlíží, že to byl on, kdo dodání zboží žalobkyní do jiného členského státu překlasifikoval na dodání tuzemské, z něhož vyměřil daň. Tvrdí-li žalovaný, že šlo o plnění tuzemské, bylo na něm, aby prokázal splnění podmínek pro vyměření daně. Z tohoto pohledu je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Pokud žalovaný tvrdí, že skutečný stav je odlišný od stavu deklarovaného, má skutečný stav prokázat. Žalovaný ale neuvedl jediný důkazní prostředek, který by dokazoval, že se jednalo o tuzemskou transakci, a dokonce ani neuvádí, komu bylo podle jeho názoru zboží dodáno.
36. Žalovaný své závěry zakládá pouze na informacích z mezinárodního dožadání vztahujícího se k jinému období a jiným dodávkám, které ve svém vyjádření značně dezinterpretuje. Žalovaný ignoruje sdělení estonské finanční správy, že společnost Propoola plnění od žalobkyně přiznala, v souhrnném hlášení deklarovala třístranné transakce a uvedla, že její hlavní činností jsou třístranná dodání (zejména polským firmám). To vše koresponduje s tvrzením žalobkyně. Přesto žalovaný tvrdí, že dodání společnosti Propoola odpověď estonské finanční správy nepotvrzuje, a ignoruje výhrady žalobkyně. Žalovaný vytrhává z odpovědi estonského správce daně jednu větu, ačkoliv z ničeho nevyplývá, že by se toto obecné tvrzení mělo týkat konkrétně dodávek od žalobkyně. Z vyjádření estonské finanční správy naopak vyplývá, že dodání zboží od žalobkyně bylo řádně přiznáno a vykázáno. Argumentace tímto nepodloženým podezřením je tak irelevantní. Žalovaný vytrhává část e-mailové komunikace žalobkyně se společností Propoola, která se vůbec netýká srpna 2017. Není jasné, proč ji žalovaný považuje za relevantní, pokud nepovažuje společnost Propoola za žalobkynina odběratele. Žalovaný nekonkretizuje a neprokazuje tvrzení o nekalých praktikách společnosti Propoola. Na vystavení jednoho CMR listu v místě nakládky a jednoho z místa vykládky není nic nekalého. Ani odpověď britského správce daně nezpochybňuje dodávky pro společnost Canola. Není relevantní, že tuto společnost na adrese jejího sídla nikdo nezná. Irelevantní je i informace o deregistraci, z níž jedině plyne, že v době dodávek byla společnost Canola řádně registrována.
37. Argumentace žalovaného k námitce rozšiřování důkazního břemene je rozporuplná, a tak není jasné, zda pro jeho rozhodnutí byl relevantní vztah žalobkyně s jejími odběrateli, nebo vztahy jejích odběratelů s dalšími subjekty. Není pravda, že po žalobkyni nebylo žádáno prokázat skutečnosti mimo její sféru vlivu. Ze zprávy o daňové kontrole plyne, že správce daně k prokázání dodání zboží deklarovanému odběrateli žádal doložit, proč určitý subjekt Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

figuruje na dokladech a jaká je jeho souvislost s danými obchody. Také žalovaný žalobkyni kladl k tíži, že nevysvětlila a nedoložila, proč se razítka společností Propoola a Canola nachází nad položkou *potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu*. Razítka deklarovaných odběratelů byla umístěna vždy pod položkou *zboží obdržel*, což je srozumitelné a v praxi běžné. Žalovaný dále žalobkyni nezákonně vytýká, že nedoložila dodání společnosti Phenix v rámci třístranného obchodu se společností Canola. Z hlediska podmínek § 64 zákona o DPH je ale relevantní jen obchodní vztah mezi žalobkyní a společností Canola.

38. Z vyjádření žalovaného je zřejmé, že při hodnocení důkazů postupoval libovolně, nerespektoval judikaturu a bez přezkoumatelného odůvodnění vyloučil relevantní důkazní prostředky. Zcela nelogický je jeho názor, že bankovní výpisy by se staly důkazním prostředkem, až pokud by byl celý průběh deklarované transakce prokázán přesvědčivými důkazními prostředky, o kterých není pochyb. V takové situaci by už nebyly další důkazní prostředky třeba.
39. Správce daně podle žalobkyně žádné nesrovnalosti nezjistil. Uměle je vykonstruoval. Ani žalovaný žádné rozpory neuvádí. Třetí subjekt v položce „zboží obdržel“ nepředstavuje nesrovnalost zpochybňující skutečného pořizovatele. I kdyby nějaké rozpory identifikovány byly, má je podle § 92 odst. 2 daňového řádu odstranit správce daně (žalovaný). Pokud by tedy o skutkovém stavu existoval rozpor, nedostal by správce daně své zákonné povinnosti.
40. Žalovaný žalobkyni zcela obecně vytýká, že vytrhává z kontextu pasáže svědeckých výpovědí, sám ale vyjádření svědků dezinterpretuje. Svědkové O. i P. potvrdili, že vykonávali činnost pro společnost Canola, svědek P. i výslovně zmínil místo vykládky zboží P., což koresponduje s místem vykládky zboží pro společnost Canola. Žalovaný ignoruje, že se tito svědci museli účastnit každé dodávky zboží, detailně popsali průběh dodávek a komunikaci ohledně přepravy. Jejich výpovědi korespondují s výpovědí svědka H., který se sice konal ještě před spornými dodávkami, ale i jejich přepravu uskutečňovala společnost Transportstav a probíhala stejným způsobem.
41. S ohledem na popsané nedostatky v dokazování nemohl žalovaný objektivně posoudit ani dobrou víru žalobkyně. Rozsudek SDEU ze dne 27. 9. 2007, ve věci C-409/04, *Teleos*, se týkal posouzení dobré víry v souvislosti s podvody na DPH, což není případ žalobkyně. Není proto zřejmé, proč se žalovaný otázkou dobré víry zabýval. Podle žalobkyně tím stanovil další podmínku na osvobození od DPH nad rámec zákona.

Další podání účastníků

42. V podání ze dne 4. 3. 2022 žalovaný vyjádřil nesouhlas s aplikací závěrů rozsudku SDEU ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, *Kemwater ProChemie s.r.o.* (dále jen „*Kemwater*“) při posuzování hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu a rozsudku NSS ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45 (dále jen „*Vymětalík*“).
43. Žalobkyně v podání ze dne 25. 3. 2022 nesouhlasila s názorem žalovaného, že nemají být aplikovány závěry rozsudku ve věci *Vymětalík*. Neztotožňovala se ani názorem, že by se rozsudek *Kemwater* odchyloval od ustálené judikatury SDEU.
44. Žalovaný reagoval vyjádřením ze dne 25. 5. 2022. Uvedl, že závěr, že rozsudek ve věci *Vymětalík* nelze brát jako judikaturní východisko pro další případy, plyne z rozhodovací činnosti NSS. Poukázal přitom na rozsudek ze dne 24. 2. 2022, č. j. 1 Afs 238/2020-59 (dále jen „*Steris*“), v němž se NSS zabýval osvobozením od daně při dodání zboží do jiného Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

členského státu, aniž by aplikoval závěry rozsudků *Kemwater* či *Vymětalík*. Ačkoliv byl tento rozsudek vydán až poté, co byl vydán rozsudek ve věci *Vymětalík*, NSS rozhodoval v souladu s dlouhodobě ustálenou judikatorní praxí, která zde byla před vydáním rozsudku ve věci *Vymětalík*.

45. V mezidobí NSS položil Soudnímu dvoru EU předběžnou otázku ve věci *B2 Energy*, v níž se především tázal, zda lze závěry rozsudku *Kemwater* vztáhnout i na osvobození od DPH. SDEU ve věci vydal rozsudek ze 29. 2. 2024, C-676/22, *B2 Energy*.
46. V podání ze dne 28. 6. 2024 žalobkyně reaguje na judikaturu NSS navazující na rozsudek *B2 Energy*. Nesouhlasí s právním názorem vysloveným v rozsudcích NSS ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 241/2022-115, a ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 53/2023-76, vydanými v obdobných věcech žalobkyně. Konkrétně namítla, že z rozsudku *B2 Energy* plyne, že správní orgány či soudy musejí zkoumat možnost tzv. alternativního odběratele. NSS posoudil penzum žalobkyní předložených dokladů chybně. Podklady totiž postačovaly pro posouzení, zda zboží nebylo dodáno alternativnímu odběrateli. Pokud je výklad zastáván vyšším soudem v rozporu s právem EU, musí se od něj soud odchýlit. Žalobkyně poukazuje na rozsudky NSS ze dne 13. 6. 2024, č. j. 7 Afs 238/2021-73, a ze dne 25. 4. 2024, č. j. 4 Afs 291/2021-84, které naopak respektují rozsudek *B2 Energy* a navazující rozsudek NSS.
47. Žalovaný naproti tomu v navazujícím vyjádření ze dne 25. 7. 2024 setrval na názoru, že napadené rozhodnutí ob stojí i po vydání rozsudku *B2 Energy* a plně odkazuje na rozsudek NSS č. j. 1 Afs 241/2022-115. Pro věc je zásadní, že žalobkyně po celé daňové řízení a následně i soudní řízení trvá na tom, že plnění dodala deklarovaným odběratelům. Žalobkyně buď nevěděla, kdo jsou další osoby uvedené na CMR listech, či jim přiřkla jiné postavení. Ze spisu nevyplývají žádné indicie o jiném než deklarovaném odběrateli v postavení osoby povinné k dani. Sama vysoká hodnota plnění nemusí znamenat, že žalobkyně zboží dodala osobě povinné k dani. Nelze ani vyloučit, že plnění odebralo vícero subjektů. Není tak žádný důvod věc vracet zpět do daňového řízení. Žalovaný nesouhlasí, že by první senát postupoval v rozporu s judikaturou SDEU. Případy posoudil s ohledem na okolnosti konkrétní věci. NSS v rozsudku č. j. 1 Afs 53/2023-76 uvedl, že nebylo vadou, pokud bylo odmítnuto provedení dalších mezinárodních dožádání.

Jednání

48. Na jednání dne 29. 4. 2025 zástupce žalobkyně uvedl, že žalobkyně již netrvá na tom, že společnosti Propoola a Canola byly 100% odběratelkami s tím, že ze spisového materiálu vyplývají indicie o tom, že ten který odběratel musel mít postavení osoby povinné k dani. Již v předcházejícím daňovém řízení žalobkyně trvala na tom, aby byl řádně přezkoumán řetězec plnění tak, jak probíhal. Podle zástupce žalobkyně existují objektivní okolnosti, že ten který odběratel musel mít postavení osoby povinné k dani. Ve vztahu k tomu mělo být prováděno dokazování, a to včetně mezinárodních dožádání, aby byl obchodní řetězec zjištěn co nejpřesněji. Každá věc je individuální, a proto je i soubor důkazů vždy individuální.
49. Žalovaný uvedl, že napadené rozhodnutí ob stojí i ve světle rozsudku *B2 Energy*. Obdobné případy řešil jak zdejší soud, tak NSS se závěrem, že spisový materiál neobsahuje indicie vedoucí k alternativnímu odběrateli. Podle NSS charakter dodávaného zboží či jeho množství nebo vysoká hodnota plnění nepředstavují indicie o jiném odběrateli. Tak je tomu i v nyní projednávané věci. Stran mezinárodního dožádání NSS v obdobné situaci uzavřel, že daňové orgány nepochybily, pokud mezinárodní dožádání neprovedly. Vedle toho

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

způsob, jakým žalobkyně žádala o mezinárodní dožádání, nepředstavoval důkazní návrh. Ve věci deklarovaného odběratele Canola by měl soud vycházet ze své dosavadní rozhodovací činnosti. Jde-li o společnost Propoola, v nyní projednávané věci nedošlo k takové vadě, pro kterou zdejší soud již dříve v případě tohoto odběratele rozhodnutí žalovaného zrušil – spisový materiál obsahuje protokol o nahlížení do spisu, jehož přílohou je odpověď estonského správce daně, která, byť částečně anonymizovaná, představuje dostatečný podklad, přičemž žalobkyni nebyly zatajovány žádné skutečnosti.

Posouzení žaloby soudem

50. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Poté přistoupil k věcnému projednání žaloby a přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

Lhůta pro stanovení daně

51. Základní lhůtu pro stanovení daně určuje § 148 odst. 1 daňového řádu: *„Daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.“*
52. Mezi dalšími skutečnostmi, které ovlivňují její běh pak § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu uvádí: *„Lhůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.“*
53. V posuzované věci zahájil správce daně dne 8. 1. 2018 daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpna 2017, a to v rozsahu *„dodání zboží pro odběratele [Propoola] v rozsahu pochybností uvedených správcem daně ve Výzvě k odstranění pochybností č. j. 4510973/17/2111-50522-201568“* a dále *„dodání zboží pro odběratele [Canola], včetně všech souvisejících skutečností týkajících se předmětného dodání zboží za zdaňovací období srpen 2017“*.
54. Z (neveřejné části) daňového spisu žalovaného soud ověřil, že správce daně odeslal dne 15. 2. 2018 žádost o mezinárodní spolupráci při správě daní č. O201800325. Odpověď obdržel dne 3. 5. 2018. Předmětem žádosti byly dodávky řepkového oleje, které žalobkyně uskutečnila (mimo jiné) v srpnu 2017 pro zahraniční společnost. Jak uvedl žalovaný ve vyjádření k žalobě, vyplynulo z odpovědi dožádaného správce daně, že tato společnost všechny dodávky řádně přiznala. Pochybnosti, které vedly správce daně k odeslání žádosti, tedy byly odstraněny a další šetření ve vztahu k tomuto odběrateli již neprobíhalo.
55. Mezinárodní dožádání se tak sice netýkalo dodávek pro společnosti Propoola a Canola, avšak vztahovalo se ke zdaňovacímu období, které bylo předmětem daňové kontroly. Uvedené proto nebrání tomu, aby (při splnění dalších podmínek) mezinárodní dožádání lhůtu pro stanovení daně stavělo. Mezinárodní dožádání je totiž samostatným a na daňové kontrole nezávislým procesem (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2010, č. j. 5 Afs 71/2009-48, č. 2067/2010 Sb. NSS). V rozsudku ze dne 22. 11. 2024, č. j. 10 Afs 314/2023-35, NSS vysvětlil, že *„vztahuje-li se daňové řízení (zde ve věci daně z přidané hodnoty) ke zdaňovacímu období jako celku (a nikoli snad k jednotlivým skutečnostem, Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.*

tedy k jednotlivým zdanitelným plněním), plyne z toho také logický závěr, že i pro potřebu určení běhu lhůt tvoří toto období jeden celek. V něm sice procesně vzato mohou probíhat různé dílčí postupy, ale nelze je dále vnitřně štěpit hmotněprávně, tedy z hlediska běhu prekluzivní lhůty. Lhůta ke stanovení daně se totiž neváže jen k určitým zdanitelným plněním či k jejich souborům, které byly konkrétně zkoumány při jednotlivých dílčích postupech daňového řízení, ale k daňové povinnosti vzniklé v celém zdaňovacím období. Pro daň za jedno období tak běží jen jedna lhůta, která se bude přetrhovat, prodlužovat a stavit všemi úkony, na něž daňový řád pamatuje v § 148 odst. 2 až 4 – bez ohledu na to, zda tyto úkony míří komplexně ke zkoumání všech zdanitelných plnění proběhlých v daném zdaňovacím období, nebo jen některých z nich.“ S ohledem na uvedené je tak třeba uzavřít, že mezinárodní dožádání bylo v projednávané věci způsobilé stavět lhůtu pro stanovení daně, protože se vztahovalo ke stejnému zdaňovacímu období.

56. Soud se proto dále zabýval důvodností mezinárodního dožádání. Podle ustálené judikatury je třeba institut mezinárodního dožádání v tomto kontextu (stejně jako jakékoliv jiné úkony ovlivňující lhůtu pro stanovení daně) posuzovat materiálně (srov. např. rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2024, č. j. 4 Afs 261/2023-48, a judikaturu v něm citovanou). Je-li proto mezinárodní dožádání uskutečněno nedůvodně, nemůže mít účinky stavení lhůty (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2021, č. j. 2 Afs 39/2020-56). V rozsudku ze dne 23. 8. 2022, č. j. 3 Afs 24/2021-75, bod 31, NSS shrnul podmínky, které je třeba při posuzování důvodnosti (účelnosti) mezinárodního dožádání vzít v potaz: a) objektivní potřeba mezinárodní spolupráce, tj. že správce daně nemohl příslušné informace či důkazy získat vlastní činností; b) informace či důkazy požadované v rámci mezinárodní spolupráce nesmějí být zjevně nadbytečné, musejí se týkat podstatných skutkových okolností; c) úspěšnost žádosti o mezinárodní spolupráci není rozhodující. Tyto faktory přitom nelze vnímat jako všeobjímající algoritmus přezkumu účelnosti mezinárodního dožádání při správě daní pro účely stavení lhůty pro stanovení daně.
57. Zároveň je třeba v této souvislosti odkázat na rozsudek NSS z 29. 7. 2021, č. j. 2 Afs 39/2020-56, a související prejudikaturu (rozsudek NSS z 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 46/2014-39), která dává správci daně značnou volnost při uvážení o způsobu vedení řízení: *„Správci daně svědčí značná míra uvážení ohledně jejího vedení, aby mohl být dosažen základní cíl správy daní, tedy správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. To zahrnuje posuzování a dokazování různých i méně pravděpodobných variant předpokládaného skutkového stavu, než dojde k odstranění pochybností, přičemž správce daně je povinen přihlížet ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Proto na dílčí závěry správce daně, včetně pochybností o skutkovém stavu, nelze klást takové požadavky jako na konečné rozhodnutí, kterým se stanovuje daňová povinnost.“*
58. V návaznosti na citovaný rozsudek NSS např. v rozsudku ze dne 9. 12. 2024, č. j. 10 Afs 116/2024-79, akceptoval mezinárodní dožádání jako legitimní, neboť v době, kdy žádosti učinil *„prověřoval realnost plnění, na čemž nemůže změnit ani jeho pozdější názor (který žalovaný posléze v odvolacím řízení korigoval), že stěžovatelka uskutečnění deklarovaných plnění prokázala. Zároveň správce daně pracoval s verzí, že došlo k podvodu na DPH. Ze všech těchto důvodů bylo akceptovatelné, aby se správce daně zabýval i okolnostmi (a získáním informací ze zahraničí) týkajícími se smluvních vztahů mezi Appstores a Racing Trevor, byť sdružení Racing Trevor nebylo považováno za součást podvodného řetězce.“* Z toho plyne, že legitimitu žádosti o mezinárodní dožádání nelze omezovat pouze na prověření bezprostřední transakce, jíž se přímo účastní daňový subjekt. Konkrétní prověřované okolností budou vždy záviset Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

na konkrétních skutkových okolnostech. Jak však bylo již výše uvedeno, nesmí být informace, jíž se žádost o mezinárodní dožádání týká, zjevně nadbytečná nebo zjistitelná správcem daně z vlastní činnosti.

59. S ohledem na obsah žádosti správce daně a odpovědi dožádaného správce daně má soud za to, že mezinárodní dožádání č. O201800325 splňuje výše uvedené podmínky: (i) existovala objektivní potřeba mezinárodní spolupráce, protože správce daně nemohl potřebné informace týkající se šetřených dodávek získat vlastní činností; (ii) požadované informace či důkazy nebyly zjevně nadbytečné, ale týkaly se skutkových okolností podstatných pro správné stanovení daně ve zdaňovacím období srpna 2017. Soud souhlasí se žalovaným, že (iii) není podstatné, že na základě získaných informací správce daně neprováděl další dokazování (a například o tyto dodávky nerozšířil již zahájenou daňovou kontrolu), protože jeho původní pochybnosti byly odstraněny. Zároveň z ničeho neplyne, že by se tímto způsobem správce daně snažil účelově prodloužit prekluzivní lhůtu, neboť mezinárodní dožádání správce daně učinil krátce poté, co dne 8. 1. 2018 v důsledku zahájení daňové kontroly započala běžet nová tříletá lhůta.
60. Právě skutečnost, že informace získané mezinárodním dožádáním odstranily pochybnosti správce daně, který tak neprováděl v této „větvi“ další šetření, je důvodem, proč toto mezinárodní dožádání zůstalo zařazeno v nevěřejné části daňového spisu a proč se o něm žalobkyně v předcházejícím řízení nedozvěděla ani v rámci zprávy o daňové kontrole.
61. Žalobkyně má za to, že aby mohla být lhůta ke stanovení daně v důsledku mezinárodního dožádání stavena, musí být seznámena s tím, že žádost byla odeslána a že správce daně obdržel odpověď. Z ustálené judikatury nicméně takový požadavek neplyne. Daňový subjekt v zásadě nemusí být správcem daně informován o zaslání mezinárodního dožádání. Smí toliko za zákonem stanovených podmínek (§ 66 a § 67 daňového řádu) nahlížet do spisu (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011-167, č. 3016/2014 Sb. NSS, ze dne 20. 7. 2016, č. j. 7 Afs 102/2016-34, nebo ze dne 25. 10. 2022, č. j. 2 Afs 79/2021-39).
62. Soudu je známo, že NSS v rozsudku č. j. 5 Afs 71/2009-48, dovodil, že žádost správce daně o mezinárodní pomoc podaná zákonem stanoveným způsobem příslušnému orgánu v průběhu daňové kontroly i mimo daňovou kontrolu, je úkonem *přerušujícím běh prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků*, pokud tento úkon byl učiněn a pokud s ním byl daňový subjekt seznámen před uplynutím lhůty pro vyměření daně (srov. právní větu k citovanému rozsudku). Tento závěr však podle soudu není v projednávané věci použitelný. Vztahuje se totiž k předchozí právní úpravě, která vyžadovala, aby byl daňový subjekt *zpraven* o úkonu správce daně *přerušujícím* lhůtu pro stanovení daně. Nynější právní úprava [§ 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu] již takovou podmínku pro *stavení* lhůty neupravuje. Požadavek na seznámení daňového subjektu s takovým úkonem správce daně pak jednoznačně překonala pozdější výše citovaná judikatura.
63. Soud tedy uzavírá, že dnem zahájení daňové kontroly (8. 1. 2018) začala běžet nová tříletá lhůta [§ 148 odst. 3 daňového řádu]. Tato lhůta měla uplynout dne 8. 1. 2021 (jde totiž o lhůtu hmotněprávní – srov. rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2021, č. j. 9 Afs 168/2019-38). Lhůta pro stanovení daně se pak stavěla v důsledku mezinárodního dožádání, a to od 15. 2. 2018 do 3. 5. 2018, tedy 78 dnů. Konec lhůty pro stanovení daně tak připadl na 27. 3. 2021. Jestliže tedy bylo žalobkyni napadené rozhodnutí oznámeno dne 9. 3. 2021, byla tato lhůta zachována. Žalobní bod je nedůvodný.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

Kemwater, B2 Energy a navazující judikatura

64. 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 (rozsudky vydané v jiných věcech žalobkyně).
65. 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.
66. 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 (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 241/2022-115).
67. V bodě 22 rozsudku ze dne 20. 8. 2024, č. j. 10 Afs 216/2023-83 (který se týkal přímo žalobkyně), NSS shrnul, že závěry SDEU vyslovené ve věci *B2 Energy* nelze číst tak, že by měly ovlivnit výsledek všech řízení o osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu. Nelze totiž umožnit, aby daňové subjekty své nároky uplatňovaly alibisticky, tj. 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.
68. Obdobně jako v rozsudku č. j. 10 Afs 216/2023-83 ani v nyní projednávané 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 dané 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 Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

obdobné důkazní prostředky (daňové doklady, dodací listy, CMR listy, vážní lístky či bankovní výpisy), nečiní nyní posuzovanou věc skutkově srovnatelnou s věcí *B2 Energy*. Rozhodný je obsah důkazů, nikoliv jejich typová shodnost.

69. NSS rovněž v rozsudku č. j. 10 Afs 216/2023-83 odmítl, že by vysoká hodnota plnění nutně znamenala, že dodala sporná plnění osobě povinné k dani. Podle NSS totiž nelze očekávat, že „[u] všech plnění určitého rozsahu budou podmínky pro osvobození od daně automaticky považovány za splněné. Pokud by to takto zákonodárce (ať už unijní, nebo český) chtěl, pro plnění určitého rozsahu by stanovil odlišná pravidla. To se ale nestalo. Proto i při dodání (hmotově či cenově) rozsáhlého plnění do jiného členského státu je potřeba kromě přeshraniční přepravy uskutečněné dodavatelem, odběratelem nebo na jejich účet buď prokázat, že odběratel měl postavení osoby povinné k dani, nebo zajistit, aby daňové orgány měly dostatek údajů potřebných k ověření, že odběratel takové postavení měl. Samotný rozsah plnění takovým (dostatečným) údajem být nemůže, zvláště není-li jasné, zda bylo plnění skutečně dodáno v takovém rozsahu jedinému subjektu (obdobně 10 Afs 374/2020, bod 27).“
70. S argumentací žalobkyně, podle které se NSS odchýlil od rozsudku *B2 Energy*, se již NSS vypořádal např. v rozsudku ze dne 15. 7. 2024, č. j. 10 Afs 64/2023-98. 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.
71. Nyní 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 (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 7. 2024, č. j. 10 Afs 64/2023-98).
72. Rozsudek č. j. 10 Afs 216/2023-83, s nímž žalobkyně nesouhlasila, ani další rozsudky vydané v jejich věcech proto nejsou v rozporu s unijní ani českou judikaturou. Není dán žádný důvod, aby se od něj zdejší soud odchyloval.
73. 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.
74. Teprve při jednání žalobkyně přichází s novým skutkovým tvrzením, že třetí subjekty uvedené ve správním spise 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

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

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

75. Předmětem posuzované věci je otázka, zda žalobkyně splnila podmínky pro osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu.
76. Podmínky pro osvobození dodání zboží do jiného členského státu od DPH upravuje čl. 138 směrnice o DPH. Podle odstavce 1 tohoto ustanovení členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží.
77. Podle čl. 14 směrnice o DPH se dodáním zboží rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.
78. Zrcadlovou transakci, tedy pořízení zboží uvnitř Společenství, definuje čl. 20 téže směrnice, podle kterého se pořízením zboží uvnitř Společenství rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořizovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich do jiného členského státu než státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží.
79. Na vnitrostátní úrovni je osvobození dodání zboží do jiného členského státu od DPH vymezeno v § 64 odst. 1 zákona o DPH, podle kterého 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 [srov. např. rozsudek SDEU ze dne 27. 9. 2012 ve věci C-587/10, *VSTR*, body 51 a 52; čl. 138 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH ve znění směrnice Rady (EU) 2018/1910, který stanoví požadavek na registraci jako podmínku hmotněprávní; k provedení novelizace směrnice do zákona o DPH došlo s účinností od 1. 9. 2020]. V nyní posuzované věci ovšem nebylo osvobození od DPH odepřeno z důvodu nesplnění uvedeného formálního požadavku (všichni deklarovaní odběratelé byli v rozhodné době registrovaní k DPH v jiném členském státě). Žalobkynina námitka rozporu § 64 odst. 1 zákona o DPH se směrnicí o DPH proto míří mimo nosné důvody napadeného rozhodnutí.
80. 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, Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

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.

81. Výkladem výše citovaných ustanovení směrnice o DPH se opakovaně zabýval SDEU, který setrvale judikuje, že „*osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od DPH lze uplatnit pouze tehdy, [1] jestliže právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, [2] jestliže dodavatel prokáže, že uvedené zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu a [3] opustilo-li toto zboží v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy fyzicky území členského státu dodání*“ (rozsudek SDEU ze dne 9. 10. 2014, C-492/13, *Traum*, bod 24, srov. též např. rozsudek *Teleos*, bod 42).
82. Dále je třeba zdůraznit, že převedení práva nakládat se zbožím jako vlastník na odběratele podle SDEU samo o sobě nepostačuje k závěru, že první dodání představuje dodání uvnitř EU, neboť nelze 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 EU. V takovém případě pak již přepravu uvnitř EU nelze tomuto dodání přičítat (srov. rozsudky ze dne 16. 12. 2010, ve věci C-430/09, *Euro Tyre Holding BV*, body 32 a 33, nebo *VSTR*, bod 33).
83. Z této judikatury vychází i NSS, který např. v 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 (srov. též rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176, který navazuje na rozsudek SDEU ze dne 19. 12. 2018, C-414/17, *Arex*).

Obecná východiska přenesení důkazního břemene

84. Jde-li o rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně, z § 92 daňového řádu i ustálené judikatury plyne, že je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením. Jinými slovy, daňový subjekt nese prvotní důkazní břemeno, přičemž tuto svou povinnost splní předložením takových podkladů, které mohou dostatečným způsobem prokázat jeho tvrzení (zpravidla se bude jednat o účetnictví a jiné povinné záznamy).
85. 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 [srov. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu nebo např. rozsudky NSS ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 82/2019-42, a ze dne 29. 4. 2015, č. j. 8 Afs 113/2014-61]. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností.
86. 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

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví, jiných povinných záznamů či tvrzení se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, či ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

87. Daňové řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. 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.
88. 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.
89. Prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně při intrakomunitárním dodání zboží leží na daňovém subjektu (srov. rozsudek SDEU ve věci *Teleos* a např. rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012-45). Je-li však vyvrácena pravdivost důkazů předložených k prokázání dodání zboží do jiného členského státu (§ 64 odst. 5 zákona o DPH), nevzniká daňovému subjektu povinnost prokazovat tytéž skutečnosti jinými důkazy. To však neznamená, že by se důkazního břemene zcela zbavil. V souladu s judikaturou SDEU (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.
90. 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; srov. také rozsudek SDEU ze dne 6. 9. 2012, ve věci C-273/11, *Mecsek-Gabona*, body 50 a 54).
91. Na základě zmíněné judikatury SDEU pak NSS dovodil, že osvědčí-li daňový subjekt svoji dobrou víru ohledně faktického dodání zboží do jiného členského státu, jsou finanční orgány oprávněny neuznat nárokované osvobození od daně, pouze pokud prokážou zapojení daňového subjektu do podvodného jednání (srov. rozsudky NSS č. j. 9 Afs 82/2019-42, nebo č. j. 7 Afs 320/2018-42).
92. V rozsudku ze dne 13. 10. 2021, č. j. 10 Afs 92/2021-67, NSS dále upozornil, že předložením prohlášení, že zboží již „bylo dodáno“ do jiného státu nedochází bez dalšího k obrácení důkazního břemene na správce daně. SDEU totiž ve věci *Teleos* nastolil určitou rovnováhu mezi zájmem členských států EU na boji s daňovými úniky a ochranou volného obchodu napříč členskými státy (srov. body 46 a 61 rozsudku *Teleos*). Důkazní břemeno proto na finanční orgány přechází až po splnění obou podmínek uvedených v bodu 7 daného rozsudku. Zde 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).

93. 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).
94. Je přitom na daňovém subjektu, jak dodání zboží do jiného členského státu prokáže. Při prokazování dodání zboží do jiného členského státu (zvláště pokud daňový subjekt nezajišťuje přepravu zboží) mají zásadní váhu CMR listy. Vypovídací hodnota CMR listu je totiž založena mimo jiné tím, že na jeho vyhotovení by měly spolupůsobit tři na sobě většinou nezávislé osoby, tj. prodejce, dopravce a kupující (srov. např. rozsudek NSS č. j. 9 Afs 82/2019-42). Pokud však CMR list není kompletně vyplněn, je tím zásadním způsobem snížena jeho vypovídací hodnota (srov. např. rozsudek NSS č. j. 10 Afs 92/2021-67). Lze dodat, že faktické dodání zboží do jiného členského státu nemohou z povahy věci prokázat faktury (srov. rozsudek č. j. 7 Afs 209/2019-37).

Správce daně důvodně zpochybnil předložené doklady a unesl své důkazní břemeno

95. 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.
96. Soud uvádí, 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 nejde o ojedinělé, ale naopak o systémové pochybení a nedostatky a že pochybnosti vzbuzuje dlouhodobá obchodní praxe žalobkyně.
97. Správce daně ve výzvě k prokázání skutečností týkající se zdaňovacího období srpna 2017 dostatečně určitě formuloval pochybnosti o správnosti a úplnosti předložených listin vztahujících se k deklarovaným odběratelům Propoola a Canola. Tyto pochybnosti následně v průběhu daňového řízení ještě upřesňoval a rozšiřoval. Jednalo se přitom o pochybnosti typově shodné a plně srovnatelné s nesrovnalostmi, které soud identifikoval v rozsudcích zmíněných v předchozím odstavci (subjekty odlišné od deklarovaných odběratelů vyskytující se na CMR listech, vážních lístcích a dalších dokladech). Žalobkyně přitom v soudním řízení tyto nesrovnalosti věrohodně nevysvětlila, pouze zopakovala argumentaci, s níž se již žalovaný vypořádal, a v 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 ve správním spise. K obecnosti a spekulativnosti této domněnky se soud již vyjádřil (srov. výše).

98. 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.
99. 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 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 deklarovaným odběratelům, byť se týkala jiných zdaňovacích období, tyto pochybnosti ještě prohloubila.
100. Soud se tedy shoduje se 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.
101. 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.
102. 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.
103. 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.

Dodání zboží deklarovaným odběratelům žalobkyně neprokázala

104. Ve vztahu ke společnosti **Canola** žalobkyně předložila kupní smlouvy uzavřené s touto společností, podle nichž má být zboží formou třístranného obchodu dodáno společnosti Phenix jako konečnému příjemci. Na většině dokladů (CMR listy, faktury, dodací listy; jedinou výjimkou jsou později předložené polské vážní lístky) je však jako odběratel a konečný příjemce označena společnost Canola, jejíž razítko je také připojeno na CMR listech a některých dodacích listech. Správce daně identifikoval i další nesrovnalosti: kupní Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

cena uvedená na fakturách se v některých případech liší od ceny uvedené v kupních smlouvách, váha zboží uvedená na vážních lístcích se v některých případech liší, nelogicky dlouhá doba přepravy zboží.

105. Žalobkyně v žalobě trvala na tom, že předložené doklady a výpovědi svědků Orsága a Pawluse spolu vzájemně korespondují a jednoznačně potvrzují, že skutečným pořizovatelem zboží je společnost Canola. Měla za to, že prokázala dodání zboží společnosti Canola a že toto zboží bylo v režimu třístranného obchodu skutečně dodáno konečnému příjemci, společnosti Phenix. Soud však žalobkyni nepřisvědčil, a to z následujících důvodů.
106. Důkazní hodnotu CMR listů týkajících se dodávek pro společnost Canola zásadním způsobem oslabuje skutečnost, že v položce 24 „zboží obdržel“ se nachází razítko *FTD Magazyn Pawonków* (toto razítko se nachází i na dvou potvrzeních o přijetí zboží). Podle žalobkyně se má jednat o skladové prostory (srov. protokol o ústním jednání ze dne 13. 4. 2018). Razítko společnosti Canola se pak nachází vždy pod položkou 24 „zboží obdržel“. Se žalobkyní nelze souhlasit, že tato skutečnost nemá na důkazní hodnotu CMR listů žádný vliv. Důležitost potvrzení v položce č. 24 CMR listu potvrdil NSS v rozsudku ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42. I v projednávané věci lze vycházet z jeho závěru, že absence potvrzení obdržení zboží v položce č. 24 CMR listů deklarovaným odběratelem, resp. potvrzení cizím subjektem, oslabuje výpovědní hodnotu tohoto důkazního prostředku.
107. Soud nepřisvědčil námitce, že žalovaný hodnotí CMR listy formálně, pokud své pochyby zakládá na uvedené nesrovnalosti. Soud naopak souhlasí se žalovaným, že nestandardní umístění razítka deklarovaného odběratele pod razítkem jiného subjektu, který potvrzoval převzetí zboží v položce k tomu určené, vyvolalo zásadní pochybnosti. Žalobkyně přesvědčivě nevysvětlila, z jakého důvodu je na CMR listech tento odlišný subjekt. Z CMR listů není ani patrné, jaká konkrétní fyzická osoba a kdy razítko společnosti Canola připojila. To by nemuselo samo o sobě vyvolávat pochybnosti, všechny předložené doklady by však spolu musely vzájemně korespondovat. Tak tomu ale nebylo. Z nejasného umístění razítek společnosti Canola na CMR listech navíc nelze usuzovat na to, jakou skutečnost měla vlastně potvrzovat.
108. Bylo přitom na žalobkyni, aby postupovala obezřetně a zajistila si řádné doklady, uplatňovala-li osvobození od daně při dodání do jiného členského státu. Správce daně a žalovaný nebyli povinni zjišťovat, z jakého důvodu je na CMR listech uveden subjekt odlišný 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. Tím důkazní břemeno přešlo zpět na žalobkyni, která měla sporné skutečnosti a svá tvrzení doložit. Soud nesouhlasí se žalobkyní, že požadoval-li správce daně vysvětlit, proč se na předložených dokladech objevují subjekty odlišné od deklarovaných odběratelů, dopustil se tím nezákonného „rozšiřování“ důkazního břemene, a to právě i s ohledem na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. 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. Žalobkyně poskytnutím věrohodného vysvětlení mohla unést důkazní břemeno ve vztahu k prokázání osoby, které bylo zboží dodáno.
109. Prokázat dodání společnosti Canola nemohly ani předložené dodací listy. Razítko společnosti Canola se na nich sice nachází, spolu s nečitelným podpisem, ale není uvedeno, Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

kdy, kde a kým byly připojeny. Není tedy jasné, zda je připojila osoba oprávněná za deklarovaného odběratele jednat. Podle čl. VI odst. 8 kupních smluv přitom měly být dodací listy mimo jiné opatřeny čitelným jménem a podpisem. Ve dvou případech se na nich dokonce nachází razítko *FTD Magazyn Pawonków*.

110. Žalobkyně v žalobě v návaznosti na své dřívější vyjádření tvrdí, že FTD Magazyn Pawonków je skladovatelem konečného příjemce, společnosti Phenix, což mají potvrzovat polské vážní lístky (*kwit wagowy*). Na nich se nachází razítko společnosti FTD, která prováděla vážení, a jako kontrahent je zde označena společnost Phenix. Polské vážní lístky podle ní potvrzují dodání společnosti Phenix jako konečnému příjemci. Tato tvrzení nicméně nemají oporu v ostatních dokladech.
111. Kromě toho, že společnost Phenix na žádných jiných dokladech nefiguruje a převzetí zboží nikdy nepotvrdila, z ničeho neplyne žalobkyní tvrzený vztah mezi společnostmi FTD a společností Phenix. Kupní smlouvy se společností Canola se o žádném skladovateli v souvislosti s dodáním zboží nezmiňují. Dodací podmínky počítají s tím, že zboží převezme kupující (Canola) nebo konečný kupující (Phenix) [čl. VI odst. 4]. Smlouva sice připouští, že CMR list a dodací list potvrdí v místě určení osoba zmocněná konečným kupujícím (Phenix), žalobkyně však nebyla schopna prokázat, že FTD takto zmocněna skutečně byla. Vzhledem ke smluvní úpravě převodu vlastnického práva bylo přitom nepochybně v jejím vlastním zájmu toto vědět. Lze dodat, že smlouvy rovněž zapovídaly postoupení práv a povinností z nich vyplývajících na třetí osoby bez předchozího písemného souhlasu žalobkyně (čl. XI odst. 4).
112. Žalobkyně ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění navrhla, aby žalovaný učinil mezinárodní dožádání za účelem prověření vztahu mezi FTD a společností Phenix, ale žalovaný a správce daně podle ní tento důkazní návrh nezákonně odmítli. Tomu soud, obdobně jako v jiných případech žalobkyně, nepřisvědčil. Ačkoliv žalobkyně v tomto případě označila konkrétní společnosti, dospěl soud k závěru, že návrh byl natolik obecný, že jej nelze považovat za řádný důkazní návrh.
113. Žalobkyně totiž neoznačila, jaký důkaz má správce daně prostřednictvím mezinárodního dožádání provést. Uvedla jen, co má být zjištěno. Z návrhu 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 (čl. 7 odst. 2, tedy že je nutné k získání informací provést nějaké dokazování), a umožňuje podat odůvodněnou žádost o konkrétní správní šetření (čl. 7 odst. 4, tedy v podstatě o provedení konkrétního důkazu).
114. Z návrhu žalobkyně také není zřejmé, jaké konkrétní tvrzení jí chtěla prokázat. Žalobkyně jen s odkazem na webové stránky FTD uvedla, že tato společnost poskytuje skladovací služby, a pokud toto správcem daně nestačí, má mezinárodním dožádáním „prověřit vztah“ této společnosti se společností Phenix. Povahu možných vztahů blíže specifikovala. Žalobkyně tedy dostatečně konkrétně netvrdila, že nějaký vztah mezi těmito dvěma společnostmi existoval a jaký, tak, aby bylo možné mj. vyhodnotit relevanci tohoto Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

důkazního návrhu. Žalobkyně se zřejmě pouze dohaduje, že zde nějaký vztah mohl být, a žádá po správci daně, 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 tvrzeným konečným příjemcem (Phenix) a FTD. To však nelze připustit (srov. rozsudek NSS ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30). Nic na tom nemění skutečnost, že žalobkyně svůj požadavek formálně nazvala jako „důkazní“ návrh mezinárodním dožádáním.

115. Soud proto se žalobkyní nesouhlasí, že tímto návrhem reagovala na konkrétní tvrzení správce daně, jež by popírala a chtěla vyvrátit. Žalobkyně měla široký prostor, aby vysvětlila, z jakého důvodu na CMR listech a dalších dokladech figuruje tento subjekt. 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 dodacích listech bylo zboží dodáno deklarovanému odběrateli. Namísto toho, aby sama vynaložila snahu objasnit tyto údaje, navrhla provedení mezinárodního dožádání. Soud nezpochybňuje obecnou možnost navrhnout provedení důkazu prostřednictvím mezinárodního dožádání. Je ale třeba, aby daňový subjekt uvedl, jaký konkrétní důkaz navrhuje provést (jakou listinu má dožádaný orgán opatřit, jakého svědka vyslechnout atd.) a jaké konkrétní tvrzení jím má být prokázáno. Tomu návrh žalobkyně v projednávané věci nedostál.
116. S ohledem na výše shrnuté rozpory nelze se žalobkyní souhlasit, že CMR listy, dodací listy, vážní lístky a kupní smlouvy představují bezrozporný soubor důkazů prokazujících, že žalobkyně dodala zboží společnosti Canola jako deklarovanému odběrateli.
117. Pokud žalobkyně poukazuje na to, že společnost Canola zaplatila kupní cenu, je třeba shodně se žalovaným zdůraznit, že úhrada kupní ceny je pouze indicií o tom, že k deklarovanému plnění fakticky došlo způsobem tvrzeným žalobkyní. Nemůže ale jít o indicii jedinou. Musí korespondovat s ostatními důkazy, což se v tomto případě nestalo. K argumentu žalobkyně, že deklarovaný odběratel by neměl důvod platit kupní cenu, pokud by mu zboží nebylo dodáno, lze poznamenat, že jím může být například daňový podvod či určité propojení skupiny osob. To však není podstatné a není třeba o tom spekulovat, neboť prokázání zaplacení kupní ceny samo o sobě neprokazuje dodání zboží deklarovanému odběrateli, natož do jiného členského státu, a jeho spojení s přepravou (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2022, č. j. 9 Afs 274/2020-61).
118. Správce daně navíc ve vztahu ke společnosti Canola provedl mezinárodní dožádání (za zdaňovací období června a července 2017), které však pochybnosti ohledně dodávek této společnosti ještě prohloubilo. Není pravdou, že by daňové orgány kladly žalobkyni k tíži skutečnosti, které nemá jak ověřit (že deklarovaný odběratel nepřiznal přijetí zboží od žalobkyně, či zda odvedl daň apod.). Podstatné je, že mezinárodní výměna informací neobjasnila nesrovnalosti v žalobkyní předložených dokladech. Naopak, vyvolala další pochybnosti o tvrzeních žalobkyně. Ukázalo se totiž, že společnost Canola nebyla věrohodnou a standardně fungující společností, což mělo žalobkyni vést ke zvýšené obezřetnosti ohledně obchodních transakcí, včetně řádného doložení jejich uskutečnění. Pokud žalobkyně obezřetná nebyla, jde tato skutečnost plně k její tíži.
119. Se žalobkyní konečně nelze souhlasit, že by dodání zboží společnosti Canola potvrzovaly výpovědi svědků H., O. a P.. Ve shodě se žalovaným má soud za to, že důkazní hodnota výpovědi svědka H. je ve vztahu k období srpna 2017 nízká, protože výslech tohoto svědka se uskutečnil dne 15. 11. 2016, a proto jím nelze prokázat, že žalobkyně dodala zboží Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

společnosti Canola v srpnu 2017. Tvrzení žalobkyně o dodání deklarovanému odběrateli příliš neprospívají ani obecná vyjádření svědka k průběhu přepravy (svědek zejména nebyl schopen přesně určit, kdo je při vykládce přítomen) ani jeho vyjádření k vyplňování CMR listů, z nichž v podstatě plyne, že svědek nebo řidič je vyplnili (kdo je příjemcem) podle toho, co jim řekla žalobkyně.

120. Svědek Orság (vyslechnutý dne 22. 1. 2018) rovněž vypovídal velmi obecně. Žalobkyni lze dát zapravdu, že svědek sám zmínil společnost Canola mezi společnostmi, jimž poskytoval služby. Z jeho výpovědi však dále vyplynulo, že nebyl jejím obchodním zástupcem, jak tvrdí žalobkyně, nýbrž „poskytoval servis k realizaci“ nákupů. Svědek obecně popsal svoji činnost v souvislosti s dodávkami, ale nic konkrétního k jednotlivým odběratelům žalobkyně nevyprávěl. Nebyl schopen ani konkrétně odpovědět na otázku, kdo za jednotlivé odběratele přebíral zboží, respektive kdo byl za kupujícího přítomen vykládce.
121. Svědek Pawlus (vyslechnutý dne 15. 3. 2018) rovněž zmínil společnost Canola i jejího jednatele (Rafal Luczak) a obecně jmenoval několik míst vykládek, mimo jiné i P.. Svědek vypověděl, že zpravidla nebyl osobně přítomen nakládkám ani vykládkám zboží (osobně byl jen u některých vykládek, ale nespécifikoval je). Neuvedl žádné konkrétní skutečnosti, které by potvrdzovaly dodání zboží konkrétním společností (nepopsal, zda, s kým a jakým způsobem za polské společnosti jednal, jak probíhala spolupráce, ani od koho obdržel podepsané listiny). Rovněž z jeho výpovědi nevyplývalo, že by se osobně účastnil dodávek nebo byl přítomen některé vykládce zboží pro deklarované odběratele. Jen obecně uvedl, že odběratelé si zajišťovali vykládku, váženku a potvrzení CMR listu a stávalo se, že si nechávali vážit zboží u jiné společnosti. Soud proto shodně se žalovaným dospěl k závěru, že tito svědci dodání zboží společnosti Canola neprokázali.
122. Pokud jde o odběratele **Propoola**, opírají daňové orgány své pochybnosti mimo jiné o informace získané mezinárodním dožádáním, které se týkalo dodávek žalobkyně pro společnost Propoola v období od 1. 4. 2016 do 30. 6. 2016. Konkrétně odkazují na odpověď estonského správce daně, který uvedl, že společnost Propoola je podezřelá, že působí jako *conduit company*, a je monitorována, a dále na e-mailovou komunikaci žalobkyně se společností Propoola v tomto období, v níž společnost Propoola dává žalobkyni pokyny ohledně vyhotovení dvou různých CMR listů, z čehož daňové orgány dovozují nekalé praktiky deklarovaného odběratele. Tyto skutečnosti podle nich zpochybňují věrohodnost CMR listů předložených ve vztahu k období srpna 2017.
123. Uvedené mezinárodní dožádání se primárně vztahovalo ke zdaňovacím obdobím dubna a června 2016, kterými se zdejší soud zabýval v rozsudcích ze dne 29. 6. 2023, č. j. 43 Af 36/2019-120 (duben 2016), a ze dne 16. 12. 2024, č. j. 59 Af 6/2021-132. Uvedenými rozsudky přitom zdejší soud rozhodnutí žalovaného týkající se těchto zdaňovacích období zrušil z důvodů vztahujících se právě k tomuto mezinárodnímu dožádání a společnosti Propoola. Žalobkyně namítala, že není zřejmé, z čeho žalovaný dovozuje, že nic nenaznačuje, že se jednalo o třístranný obchod. Na základě té části mezinárodního dožádání, kterou měla k dispozici, byla totiž přesvědčena, že společnost Propoola potvrdila, že pořídila zboží od žalobkyně, které přepravila v rámci třístranného obchodu přímo kupujícímu v Polsku. Soud pak zjistil, že daňové orgány nepopsaly skutková zjištění tak, jak vyplývají ze spisu, a žalobkyně pravděpodobně neměla možnost nahlédnout do plného znění odpovědi estonského správce daně včetně příloh. Považoval proto za nezbytné, aby žalobkyně dostala příležitost na tato zjištění reagovat v daňovém řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

124. Žalobkyně i v projednávané věci namítá, že mezinárodní dožádání potvrdilo dodávky pro společnost Propoola, která dodávky v režimu třístranného obchodu deklarovala v souhrnném hlášení, a že jí byla odpověď estonského správce daně poskytnuta k nahlédnutí jen částečně. Soud se proto v první řadě zabýval tím, zda vady řízení, které byly důvodem zrušení rozhodnutí žalovaného rozsudky č. j. 43 Af 36/2019-120 a č. j. 59 Af 6/2021-132 (dále jen „zrušující rozsudky“) postihly také napadené rozhodnutí. Dospěl však k závěru, že tomu tak není.
125. V první řadě je třeba mít na zřeteli, že sporné mezinárodní dožádání se přímo týkalo dodávek v období dubna a června 2016, ale netýkalo se projednávaného období srpna 2017. V tehdejších věcech bylo sporné, zda z mezinárodního dožádání a jeho příloh plynulo, že žalobkyně dodávky pro společnost Propoola uskutečnila v rámci třístranného obchodu. V souvislosti s tím pak bylo podstatné, zda měla žalobkyně k dispozici kompletní odpověď estonského správce daně tak, aby se mohla vyjádřit právě k této otázce. Podklady týkající se této otázky ale nejsou pro projednávanou věc podstatné, protože žalobkyně v projednávané věci nikdy netvrdila, že by dodávky v srpnu 2017 probíhaly v rámci třístranného obchodu. Sporné bylo pouze to, zda žalobkyně prokázala dodání společnosti Propoola.
126. Žalobkyni bylo v projednávané věci poskytnuto k nahlédnutí uvedené mezinárodní dožádání, a sice (stejně jako ve věcech řešených zrušujícími rozsudky) „*v upravené formě z důvodu, aby nebyl obrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní anebo cíl správy daní*“. K protokolu o nahlížení do spisu ze dne 31. 10. 2017 je přiložena (vedle kopií dokladů týkajících se řešených zdaňovacích období) kopie žádosti správce daně, odpovědi estonského správce daně a e-mailové komunikace žalobkyně se společností Propoola za duben a červen 2016, která je jednou z příloh odpovědi. Žalobkyni tedy zřejmě ani v projednávané věci nebyla poskytnuta kompletní odpověď estonského správce daně se všemi přílohami. V projednávané věci však soud nemá za to, že by tato skutečnost představovala podstatnou vadu řízení, protože žalobkyni byly poskytnuty všechny části tohoto mezinárodního dožádání, z nichž správce daně v projednávané věci vycházel, tj. text odpovědi a e-mailová komunikace. Na rozdíl od věcí řešených zrušujícími rozsudky tedy žalobkyně nebyla připravena o možnost vyjádřit se k relevantní části mezinárodního dožádání. Kromě toho, jak soud dále vysvětlí, nepředstavují v projednávané věci zjištění z mezinárodního dožádání rozhodující důkazy. Nesrovnalosti v žalobkyní předložených dokladech vyvolávaly samy o sobě pochybnosti o tom, zda bylo zboží dodáno společnosti Propoola.
127. Žalobkyně společnost Propoola označila na fakturách jako odběratele i konečného příjemce zboží. Na předložených CMR listech je ale v položce č. 24 (zboží obdržel) otisk razítka LOGISTYK Bazy Magazynowej Wratislavia-Biodiesel S.A. (dále jen „Logistyk“). Na polských dokladech řady KW se rovněž nachází razítka Logistyk. Na potvrzeních o přijetí zboží je pak sice jako odběratel označena společnost Propoola, v kolonce „razítka a podpis příjemce“ je však razítka Logistyk anebo Wratislavia-Biodiesel S.A. Na CMR listech se sice nachází pod položkou č. 24 „zboží obdržel“ razítka společnosti Propoola a nečitelný podpis, ale není uvedeno, kdy, kde a kým bylo připojeno. Také na některých dodacích listech se nachází razítka společnosti Propoola coby odběratele a nečitelný podpis, ale ani zde není jasné, kdy, kde a kým byly připojeny. Správce daně identifikoval i další nesrovnalosti: v některých případech se váha zboží uvedená na vážních lístcích liší nebo je doba přepravy zboží nelogicky dlouhá.

128. Žalobkyně v žalobě trvá na tom, že doklady, které předložila, spolu vzájemně korespondují a jednoznačně potvrzují, že skutečným pořizovatelem zboží je společnost Propoola. Ani v tomto případě však soud žalobkyni nepřisvědčil.
129. Ve vztahu k CMR listům platí totéž, co soud uvedl ke společnosti Canola. Důkazní hodnota CMR listů je zásadně oslabena tím, že v položce 24 „zboží obdržel“ potvrzuje přijetí zboží nikoliv společnost Propoola, ale Logistyk. Razítko společnosti Propoola se na CMR listech nachází vždy jen pod položkou 24, přičemž není patrné, jaká konkrétní fyzická osoba a kdy razítko společnosti Propoola připojila. Z nejasného umístění razítek na CMR listech podle soudu nelze usuzovat na to, jakou skutečnost měla potvrzovat. Soud proto souhlasí se žalovaným, že nestandardní umístění razítka deklarovaného odběratele pod razítkem jiného subjektu, který potvrzoval převzetí zboží v položce k tomu určené, vyvolalo zásadní pochybnosti.
130. Žalobkyně se přitom ke společnosti Wratislawia-Biodiesel S.A. či k Logistyk nikdy nevyjádřila, nevysvětlila jejich vztah k dodávkám pro společnost Propoola a přítomnost jejich razítek na dokladech. Na ústním jednání dne 13. 7. 2018 se přitom správce daně žalobkyně tázal na společnost Wratislawia-Biodiesel S.A. s tím, že doklady naznačují, že by tato společnost mohla být příjemcem zboží. Žalobkyně přislíbila, že se k tomu vyjádří písemně, ale nikdy to neudělala, a v dalších podáních trvala na tom, že zboží dodala společnosti Propoola. Také v tomto případě platí, že bylo na žalobkyni, aby postupovala obezřetně a zajistila si řádné doklady. Správce daně a žalovaný nebyli povinni zjišťovat, z jakého důvodu je na CMR listech uveden subjekt odlišný od deklarovaného odběratele. Tím, že požadoval po žalobkyni vysvětlení toho, proč se na dokladech nachází razítka jiných subjektů se správce daně nedopustil nezákonného „rozšiřování“ důkazního břemene.
131. Dodání společnosti Propoola neprokazují ani dodací listy k fakturám. Sice se na nich nachází razítko deklarovaného odběratele a neurčitý podpis, ale opět není patrné, kdy, kde a kým byly připojeny. Není tedy jasné, zda je připojila osoba oprávněná za deklarovaného odběratele jednat. Pochybnosti nemůže odstranit ani skutečnost, že se shodují čísla plomb na českých vážních lístcích s čísly plomb na CMR listech. Nikterak to totiž neprokazuje (ani ve spojení s dalšími předloženými důkazy), že zboží bylo dodáno deklarovaným odběratelům. Pokud žalobkyně poukazuje na to, že společnost Propoola zaplatila kupní cenu, opakuje soud, že úhrada kupní ceny nemůže být jedinou indicií o tom, že k deklarovanému plnění fakticky došlo žalobkyní tvrzeným způsobem, ale musí korespondovat s ostatními důkazy, což se v tomto případě nestalo.
132. S ohledem na výše shrnuté rozpory nelze se žalobkyní souhlasit, že CMR listy, dodací listy a vážní lístky představují bezrozporný soubor důkazů prokazujících, že žalobkyně dodala zboží společnosti Propoola jako deklarovanému odběrateli.
133. Soud tedy shrnuje, že v daňovém řízení vyvstala ve vztahu k dodávkám žalobkyně pro deklarované odběratele řada přetrvávajících, nikdy přesvědčivě nevysvětlených a zásadních pochybností plynoucích z předložených dokladů a mezinárodní výměny informací. Lze dodat, že žalobkyně se jako profesionálka obchodující s rizikovou komoditou měla nesrovnalostmi blíže zabývat, což nečinila. Žalovaný důkazy nehodnotil rozporuplně, neboť předložené důkazní prostředky vzbuzují výše zmíněné pochybnosti a netvoří ucelený a logický řetězec, jenž by verzi žalobkyně podporoval.

Posouzení plnění jako tuzemských

134. Na námitku, podle které žalovaný neprokázal, že sporná plnění měla být posouzena jako tuzemská (vykázána na ř. 1 daňového přiznání), se již také žalobkyni od soudu dostalo v minulosti mnohokrát odpovědi (srov. např. rozsudky č. j. 43 Af 25/2021-98, body 210-213, č. j. 43 Af 11/2021-91, body 187-192, č. j. 54 Af 18/2020-163, body 110-114, č. j. 55 Af 7/2021-129, body 189-194, č. j. 54 Af 13/2021-161, body 52-56, č. j. 54 Af 6/2021-129, body 131-134, č. j. 43 Af 33/2020-108, body 124-126 aj.). Soud proto považuje za nadbytečné své mnohokrát vyřčené úvahy opakovat a odkazuje na uvedené pasáže citovaných rozsudků. Lze jen stručně shrnout, že neprokáže-li daňový subjekt naplnění podmínek podle § 64 odst. zákona o DPH, je povinen přiznat daň v České republice. Není přitom úlohou správce daně, aby prokázal, že zboží bylo v jiném členském státu dodáno neplátcí daně, jak namítá žalobkyně. To, z jakého důvodu daňové orgány deklarované plnění posuzovaly jako tuzemské plnění, odůvodnil žalovaný např. v bodě 88 a násl. napadeného rozhodnutí. Námitka není důvodná.

Posuzování dobré víry

135. Též k námitce, že není zřejmé, proč se žalovaný zabýval otázkou dobré víry žalobkyně, se již soud v jiných jejích věcech zabýval (srov. např. rozsudky č. j. 43 Af 25/2021-98, body 199-205, č. j. 43 Af 11/2021-91, body 180-184, č. j. 54 Af 18/2020-163, body 116-122, č. j. 55 Af 7/2021-129, body 182-185, č. j. 54 Af 13/2021-161, body 58-64, č. j. 54 Af 6/2021-129, body 137-143, č. j. 43 Af 33/2020-108, body 129-132 aj.). Z hlediska obecných východisek souvisejících s otázkami dobré víry dodavatele proto soud odkazuje na uvedené pasáže citovaných rozsudků.

136. Možnost prokázání dobré víry ve vztahu k faktickému dodání zboží do jiného členského státu (což je hmotněprávní podmínkou) je specifická pro osvobození při dodání do jiného členského státu. S ohledem na volný pohyb zboží, a tedy absenci hraničních kontrol, které by mohly přinést důkazy o přepravě přes hranice, je tak daňovému subjektu dána možnost prokázat, že byl v dobré víře, že dodal zboží do jiného členského státu, a zároveň že nemohl vědět o podvodu v řetězci, byl-li spáchán.

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

138. Soud 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. Žalobkyni muselo být po převzetí prvních CMR listů zřejmé, že společnosti potvrzující převzetí zboží jsou odlišné od deklarovaného odběratele. Jistě bylo v jejích silách coby dodavatele zboží požadovat potvrzení, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu deklarovanému obchodnímu partnerovi. Žalobkyně se však dostatečně nezajímala o další osud zboží, přestože z CMR

listů a dalších listin lze usuzovat, že deklarovaný odběratel nebyl jeho konečným příjemcem (pokud vůbec příjemcem zboží byl), jak deklarovala na daňových dokladech. Nesnažila se získat řádně vyplněné doklady potvrzující dodání zboží deklarovaným odběratelům, tedy řádně vyplněné CMR listy, popř. doklady objasňující uvedení odlišných subjektů na těchto dokladech, a nevyžadovala, aby dodací listy byly řádně potvrzeny ihned v místě dodání zboží. Pokud CMR listy vykazovaly nedostatky, např. se na nich vyskytovaly odlišné subjekty, mohla požadovat vysvětlení a další důkazy, které by dodání zboží deklarovaným odběratelům dokládaly. Žalobkyně měla dbát na to, aby disponovala věrohodnými doklady o tom, že dodávka zboží byla uskutečněna tak, jak bylo deklarováno, a aby si osud zboží a předkládání dokladů ho osvědčujících zajistila např. smluvním ujednáním s odběratelem či přepravcem, resp. podle takového smluvního ujednání i postupovala a řádně potvrzené doklady si vyžádala. Je přitom v zájmu daňového subjektu, aby si opatřil takové podklady, které splnění hmotněprávních podmínek tak, jak deklaruje, prokáží. Jak je vysvětleno shora, existují zde pochybnosti i ohledně totožnosti a oprávnění osob, které měly potvrzovat přijetí dodávaného zboží. Žalobkyně tedy zvolila laxní přístup, přestože obchodovala s rizikovou komoditou ve značných částkách.

139. Soud nadto opakuje, že správce daně není povinen prokázat, že se plnění neuskutečnilo tak, jak tvrdí daňový subjekt, ani namísto daňového subjektu prokázat, jak se plnění uskutečnilo (srov. např. bod 39 rozsudku č. j. 10 Afs 216/2023-83). Žalobkyně proto nedůvodně orgánům finanční správy vytyká, že neprokázaly, komu bylo zboží dodáno, resp. jak obchodní transakce měly proběhnout. Byla to naopak žalobkyně, které se nepodařilo prokázat, že by zboží dodala jí deklarovaným odběratelům.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

140. Vzhledem k tomu, že soud neshledal žalobu důvodnou, podle § 78 odst. 7 s. ř. s. ji zamítl.
141. 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 úřední činnost, pod niž spadá i obrana rozhodnutí v soudním řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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 je 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 29. dubna 2025

Lenka Bursíková v. r.
předsedkyně senátu