



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **BIOENERGO - KOMPLEX, s.r.o.**

IČO: 27888754

sídlem Pod Hroby 130, Kolín

zastoupená společností TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.

sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**

sídlem Masarykova 427, Brno

o **žalobě proti rozhodnutí žalovaného** ze dne 3. 11. 2023, č. j. 36959/23/5300-22442-713080,

takto:

I. **Žaloba se zamítá.**

II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh daňového řízení

1. V této věci se soud zabývá otázkou prokázání podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“). Zejména se zabývá otázkou vlivu mezinárodního dožádání na plynutí Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

prekluzivní lhůty, dále otázkou rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a od toho se odvíjejícími se podmínkami pro založení pochybnosti orgánů daňové správy ohledně splnění podmínky dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě, a konečně možností aplikace závěrů judikatury SDEU a NSS při posuzování hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu.

2. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 22. 4. 2022, č. j. 2151627/2111-50523-204139 (dále jen „platební výměr“), doměřil žalobkyni DPH ve výši 2 320 907 Kč za zdaňovací období února 2017 a uložil jí zákonnou povinnost uhradit penále ve výši 464 181 Kč.
3. Rozhodnutím označeným v záhlaví (dále jen „napadené rozhodnutí“) žalovaný zamítl žalobkynino odvolání a potvrdil platební výměr.
4. Správce daně a žalovaný dospěli shodně k závěru, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro osvobození od DPH při dodání zboží (surového řepkového oleje) do jiného členského státu, a to, že zboží skutečně dodala deklarovanému odběrateli BLACK LION Sp. z.o.o. (dále jen „Black Lion“).
5. Proti napadenému rozhodnutí se žalobkyně brání žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále „s. ř. s.“).

II. Obsah žaloby

6. Žalobkyně předně namítá, že se daňové orgány dostatečně nevypořádaly s námitkou uplynutí prekluzivní lhůty pro doměření daně. Daňová kontrola byla (dne 15. 10. 2020) zahájena až po uplynutí prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Žalobkyně byla povinna podat daňové přiznání za zdaňovací období února 2017 nejpozději do 25. 3. 2017. Lhůta pro stanovení daně tedy uplynula 25. 3. 2020. I výzva k podání dodatečného daňového přiznání ze dne 1. 10. 2020 tak byla vydána více než 6 měsíců po lhůtě. Ke stavení lhůty nemohlo dojít v důsledku mezinárodního dožádání. Aby mělo mezinárodní dožádání takový účinek, musí mít vztah ke konkrétnímu daňovému řízení a být účelné a důvodné. Účinky stavení lhůty nelze přiznat mezinárodnímu dožádání, které se nevztahuje ke konkrétnímu daňovému řízení a které je prováděno neúčelně nebo se zanedbatelným přínosem pouze za účelem získání času. Dožádání odeslané do Polska dne 19. 4. 2017 nemělo vztah k doměřovacímu řízení za zdaňovací období února 2017, nebylo účelné, ale správce daně jej učinil pouze za účelem získání času.
7. Správce daně ve výzvě k podání dodatečného daňového přiznání uvedl, že již k odběrateli Black Lion disponuje informacemi získanými v rámci mezinárodní výměny informací, které jsou žalobkyni známy z daňových kontrol za období červen a červenec 2017. Pokud tedy správce daně ke dni vydání výzvy disponoval informacemi získanými na základě mezinárodního dožádání z jiných daňových kontrol, pak jakékoliv další mezinárodní dožádání nemohlo být účelné a nevyvolalo stavení prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Správce daně navíc obdržel reakci na původní mezinárodní dožádání již dne 13. 11. 2017, ale přesto výzvu k podání dodatečného daňového přiznání vydal až téměř po třech letech. Argumentem dlouhého časového odstupu se žalovaný nezabýval. Správci daně nic nebránilo, aby zahájil daňovou kontrolu nebo vydal jakoukoliv výzvu ještě ve lhůtě pro stanovení daně.

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

8. Žalobkyně je přesvědčena, že unesla své důkazní břemeno. Předložila zcela vyčerpávající a vzájemně korespondující důkazy, které prokázaly naplnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH. Žalovaný důkazy nehodnotil ve vzájemné souvislosti. Osvobození lze odepřít pouze tehdy, pokud porušení formálního požadavku mělo za následek nemožnost předložení jednoznačného důkazu prokazujícího splnění hmotněprávní podmínky, nebo pokud by osoba povinná k dani byla účastna na daňovém podvodu. Žalovaný a správce daně se přitom omezili jen na rozporování žalobkyní předložených důkazů, zcela však rezignovali na povinnost zjistit skutkový stav bez důvodných pochybností, tedy vyhnout se stavu *non liquet*. Tím popřeli samotný cíl správy daní vyjádřený v § 1 daňového řádu. Žalobkyně má rovněž za to, že ač je dle § 92 odst. 3 daňového daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti uváděné v daňovém přiznání, a ač je dle § 92 odst. 4 daňového řádu povinen na výzvu správce daně doložit i jiné skutečnosti, tak z toho nelze dovodit, že by pro něj mohlo mít negativní důsledky neunesení důkazního břemene ve vztahu ke skutečnostem, které není povinen uvádět v daňovém přiznání. Daňové orgány ji přitom vyzvaly k prokázání skutečností, které nebyla povinna uvádět v daňových tvrzeních a jejich prokázání nebylo v jejich silách.
9. Žalobkyně dále vytýká daňovým orgánům, že si při hodnocení předložených důkazů vybíraly jen skutečnosti v její neprospěch. Zaměřovaly se jen izolovaně na posuzování každého jednotlivého důkazu, ale nehodnotily je ve vzájemné souvislosti s dalšími důkazními prostředky. Z provedených svědeckých výpovědí si vybíraly jen taková vyjádření, která sama o sobě sice uskutečnění plnění neprokazují, aniž by je hodnotily v kontextu celého případu. Právě ze vzájemné souvislosti předložených důkazních prostředků lze dovodit, že spolu korespondují a mají logickou spojitost, takže z nich uskutečnění obchodu jednoznačně vyplývá.
10. Žalobkyně správci daně vysvětlila, že společnost WEGA Sp. z o.o. (dále jen „Wega“), která se vyskytovala na CMR listech, poskytuje odběratelům v Polsku skladovací prostory a vlastní váhu. I svědkyně Górecká (předsedkyně rady společnosti Wega) uvedla, že tato společnost poskytuje služby skladování (sympkých i tekutých materiálů), manipulace a vážení. Podle její výpovědi je běžnou praxí, že konečný odběratel nemá vlastní váhu ani skladovací osoby, proto si tyto služby zajišťuje prostřednictvím třetích osob. Žalobkyně nemůže mít veškeré informace týkající se vztahu mezi Black Lion a Wega. Pokud deklarovaný odběratel uhradil kupní cenu a potvrdil příslušné dokumenty (dodací a CMR listy), neměla žalobkyně důvod pochybovat, že deklarovaný odběratel zboží převzal. Žalobkyně si společnost Black Lion dostatečně ověřila. Nepočítala si proto neobezřetně. Nelze jí klást k tíži, že Black Lion sídlí na virtuální adrese, nepřebírá korespondenci, v daňovém přiznání nedeklarovala intrakomunitární transakce, nepodala souhrnné hlášení a dne 6. 2. 2018 jí byla zrušena registrace k DPH, neboť o těchto skutečnostech nemohla v únoru 2017 vědět ani je ovlivnit.
11. Žalobkyně dále zdůrazňuje, že podle judikatury není nutnou podmínkou k osvobození od DPH prokázání konkrétního odběratele. K tomu poukazuje zejména na závěry rozsudku SDEU ze dne 9. 12. 2021, ve věci C-154/20, *Kemwater*, a rozsudku NSS ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45, *Vymětalík*. Má za to, že žalovaný postupoval v rozporu s těmito judikatorními závěry.

III. Vyjádření žalovaného

12. Podle žalovaného byla daň doměřena v rámci prekluzivní lhůty. Ta počala běžet 27. 3. 2017 a stavila se od 19. 4. 2017 (kdy byla odeslána žádost o mezinárodní výměnu informací) do Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

13. 11. 2017, kdy správce daně obdržel konečnou odpověď polského správce daně, celkem tedy 208 dnů. Lhůta se znovu rozběhla dne 14. 11. 2017 a její konec by připadl na 22. 10. 2020. Před jejím uplynutím však byla zahájena daňová kontrola (dne 15. 10. 2020). Tříletá prekluzivní lhůta tak začala běžet znovu a její konce by připadl na 15. 10. 2023. Dne 8. 4. 2021 byla zaslána další žádost o mezinárodní výměnu informací (provedení výslechu svědkyně Górecké). Konečná odpověď dorazila 28. 6. 2021. Nový konec prekluzivní lhůty by připadl na 4. 1. 2024, napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno 7. 11. 2023, tj. před uplynutím prekluzivní lhůty.
13. První mezinárodní dožádání stavělo prekluzivní lhůtu, neboť se týkalo žalobkyně, zdaňovacího období února 2017, částky, která představovala hodnotu vykázanou v souhrnném hlášení za dodání společnosti Black Lion, věcně dotaz směřoval právě na tuto společnost, která byla deklarovaným odběratelem. Bylo tedy účelné. Společnost Black Lion sídlí v Polsku, proto správce daně nemohl o ní získat informace vlastní vyhledávací činností.
14. Druhé mezinárodní dožádání bylo učiněno na základě žalobkynina návrhu na provedení svědecké výpovědi paní Górecké za účelem ověření existence smluvního vztahu mezi Black Lion a společností Wega. Paní Górecká byla statutárním orgánem společnosti Wega, kterou žalobkyně označila za skladovatele řepkového oleje. Žádost se týkala žalobkyně, daného zdaňovacího období a transakcí mezi žalobkyní a deklarovaným odběratelem, resp. jednoho ze subjektů, který se objevoval na CMR listech. Mezinárodní dožádání tedy bylo účelné. Nic nenasvědčuje účelovosti postupu správce daně (provádění mezinárodních dožádání pouze za účelem prodloužení prekluzivní lhůty). Žalovaný se s touto argumentací žalobkyně vypořádal v bodu 45 napadeného rozhodnutí. Je pravda, že výslovně nereagoval na dílčí námitku poukazující na časový odstup prvního mezinárodního dožádání od vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. To ovšem nezpůsobuje nepřekoumatelnost napadeného rozhodnutí.
15. Žalovaný uvádí, že správce daně v souladu s § 92 odst. 4 daňového řádu vyzval žalobkyni k prokázání skutečností, které uvedla v daňovém přiznání (výzvou ze dne 5. 3. 2021). Jiné skutečnosti nepožadoval prokázat. Správce daně své důkazní břemeno unesl, žalobkyně nikoli. Daňové orgány hodnotily důkazy ve vzájemné souvislosti, neupřednostnily skutečnosti v neprospěch žalobkyně. Ve vztahu k hodnocení některých důkazů (kupní smlouvy, smlouvy mezi Wega a Black Lion, výpisy z veřejně přístupných evidencí, seznam úhrad faktur vydaných, faktury za přepravu a seznam dokladů pro přiznání k DPH) žalobkyně nevznáší žádné námitky.
16. Na CMR listech se razítka společnosti Black Lion nenacházela v položce 24, zde byla uvedena společnost Wega. Z CMR listů vplynuly zásadní pochybnosti. Žalobkyně nepředložila žádný doklad z místa vykládky. Dodací listy sice obsahovaly otisk razítka Black Lion, byl k nim však připojen podpis neznámé osoby. Neobsahovaly žádný údaj prokazující převzetí zboží, ani datum a místo dodání zboží. Zjištění z mezinárodních dožádání ohledně společnosti Black Lion založila oprávněné pochybnosti správce daně stran dodání této společnosti. Proti těmto skutečnostem se žalobkyně v žalobě vůbec nevymezuje, nebo jen zcela obecně. Smlouva ze dne 17. 10. 2016 uzavřená mezi společnostmi Wega a Black Lion fakticky nebyla smlouvou o skladování, ale o pronájmu plochy s nakládací rampou, a týkala se navíc zboží na paletách, což neodpovídá způsobu přepravy a uskladnění řepkového oleje. Žalobkyně neprokázala, že by Wega byla oprávněna zboží převzít za Black Lion. Svědkyně Górecká si nepamatovala, zda Wega spolupracovala s Black Lion, u překládky zboží nebyla

přítomna, s CMR listy nepracovala, nerozpoznala ani podpis nacházející se u razítka Wega na CMR listu. Posléze uvedla, že s žalobkyní společnost Wega neměla žádný vztah. Proti těmto zjištěním žalobkyně vůbec nebrojí. Samotná úhrada kupní ceny nevyvrací pochybnosti ohledně dodání zboží deklarovanému odběrateli.

17. Žalovaný rovněž předkládá obsáhlou argumentaci k aplikaci závěrů rozsudků SDEU *Kemwater* a rozsudku NSS *Vymětalík*. S odkazem na rozsudek rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, *Kemwater ProChemie*, a na něj navazující judikaturu NSS (zejména rozsudky ze dne 22. 6. 2022, č. j. 5 Afs 215/2019-56, a ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020-59) připomíná, že vrácení věci do daňového řízení je namísto zpravidla tehdy, existuje-li alespoň nějaká rozumná indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného odběratele. V tomto případě však žádnou takovou indicii nalézt nelze, neboť žalobkyně od počátku trvá na skutečnosti, že prokázala dodání zboží společnosti Black Lion.

IV. Další vyjádření účastníků

18. V replice žalobkyně zopakovala, že mezinárodní dožádání zasláné polskému správci daně 19. 4. 2017 nesplňovalo kumulativní podmínky pro stavení prekluzivní lhůty. Mířilo totiž paušálně na veškeré obchodní transakce uskutečněné mezi žalobkyní a Black Lion, nikoli na konkrétní zdaňovací období února 2017. Žalobkyně dále poukázala na některé rozsudky zdejšího soudu a rozsudek SDEU ze dne 29. 2. 2024, ve věci C-676/22, *B2 Energy* (dále jen „*B2 Energy*“), které v obdobných případech aplikovaly závěry vyslovené v rozsudku SDEU *Kemwater*.
19. V triplice žalovaný uvedl, že mezinárodní dožádání stavělo v daném případě prekluzivní lhůtu, byť se vztahovalo k vícero zdaňovacím obdobím. Napadené rozhodnutí ob stojí i ve světle rozsudku *B2 Energy*. V nynějším případě v průběhu daňového řízení nevyplynuly indicie, že by sporná plnění mohla fakticky odebrat jiná osoba povinná k dani v jiném členském státu. Takovými indiciemi nejsou vážené pochybnosti ohledně údajů na daňových dokladech. Daňové orgány žalobkyni umožnily, aby objasnila, kdo zboží skutečně odebral. Žalobkyně tvrdila, že společnost Wega poskytovala služby skladování, a statutární zástupkyně této společnosti uvedla, že s žalobkyní neměla žádný obchodní vztah. Samotná vysoká hodnota plnění nemusí nutně znamenat, že žalobkyně zboží dodala osobě povinné k dani.
20. Ve vyjádření k judikaturnímu vývoji žalobkyně namítla, že v mezidobí NSS v její věci vydal rozsudky ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 241/2022-115 a č. j. 1 Afs 53/2023-76, které však považuje za rozporné s názorem vysloveným v rozsudku SDEU *B2 Energy*. NSS v těchto rozsudcích vycházel z již překonané teze, že pokud není prokázán odběratel deklarovaný na dokladech, není následná možnost zkoumání alternativního odběratele. V podstatě tak vyslovil nevyvratitelnou domněnku, že mohlo být dodáno výhradně osobám neregistrovaným k dani, což je však absurdní, a zvláště ve vztahu k žalobkyni, neboť na jí doložených dokladech jsou uvedeni vždy pouze dva odběratelé. Tyto závěry jsou pro rozpor s unijní úpravou a judikaturou SDEU neaplikovatelné. Žalobkyně poukazuje na odlišné závěry rozsudku NSS ze dne 13. 6. 2024, č. j. 7 Afs 238/2021-73, který je naopak souladný se závěry rozsudku SDEU *B2 Energy*.

21. Žalovaný v reakci na závěry NSS v jiných věcech žalobkyně uvedl, že jsou souladné s judikaturou SDEU. Žalobkyně ani v posledním podání netvrdí konkrétní indicie, které by mohly odkazovat na osobu odlišnou od deklarovaného odběratele.

V. Jednání soudu

22. Žalobkyně i žalovaný při ústním jednání setrvali na svých procesních stanoviscích a shrnuli podstatné argumentační body. Žalobkyně poukázala na vyjádření k judikatornímu vývoji. Podle rozsudku SDEU *B2 Energy* již není nutné prokazovat odběratele uvedeného na dokladech, postačuje prokázat, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu osobě povinné k dani. Žalobkyně již netrvá na deklarovaném odběrateli. Ze spisu plynou indicie, že zboží skončilo u polského subjektu Wega. Tomu nasvědčuje například svědecká výpověď paní Górecké. Žalovaný poukázal na obdobné případy žalobkyně, které již soud řešil a ve kterých také figuroval deklarovaný odběratel Black Lion. Napadené rozhodnutí ob stojí i po rozsudku SDEU *B2 Energy*. Společnost Wega byla pouhým skladovatelem, což žalobkyně tvrdila v daňovém řízení i v žalobě. Nelze ji proto považovat za alternativního odběratele.
23. Dokazování soud neprováděl.

VI. Posouzení žaloby

Splnění procesních podmínek

24. Soud ověřil, že žalobu podala včas osoba k tomu oprávněná. Žaloba splňuje i všechny ostatní formální náležitosti na ni kladené, proto ji soud projednal. Soud vycházel při přezkumu napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).

K otázce prekluze

25. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu „[d]aň 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.“
26. Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu „[l]hůta 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.“
27. V posuzované věci není sporné, že ve vztahu ke zdaňovacímu období února 2017 začala lhůta ke stanovení daně běžet dne 27. 3. 2017 (§ 148 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 33 odst. 4 téhož zákona, neboť poslední den lhůty pro podání řádného daňového přiznání k DPH za únor 2017 připadl na sobotu 25. 3. 2017).
28. Dne 15. 10. 2020 správce daně zahájil daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období února 2017, a to v rozsahu „dodávky zboží (řepkového oleje) odběrateli [Black Lion], včetně všech souvisejících skutečností týkajících se uvedených transakcí za vymezené zdaňovací období“.
29. Žalobkyně namítá, že daňová kontrola byla zahájena po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty. K jejímu uplynutí podle žalobkyně došlo dne 27. 3. 2020, neboť mezinárodní dožádání do Polska, které správce daně odeslal dne 19. 4. 2017, prekluzivní lhůtu nestavělo. Je nesporné,

že daňovým orgánům by lhůta k doměření daně marně uplynula, pokud by nedošlo k jejímu stavení kvůli mezinárodnímu dožádání polským orgánům.

30. Soud z daňového spisu ověřil, že správce daně dne 19. 4. 2017 odeslal žádost o mezinárodní spolupráci při správě daní ze dne 31. 3. 2017, č. j. 1534904/17 (podle tabulky „odchozí L3“ jde o č. j. O20170114). Částečnou odpověď obdržel dne 24. 5. 2017 (č. j. 3026008/17), konečnou odpověď pak 13. 11. 2017 (č. j. 4781807/17). Předmětem žádosti byly dodávky řepkového oleje od žalobkyně společnosti **Black Lion** ve zdaňovacích obdobích září 2016 až **únor 2017** (v posledně uvedeném zdaňovacím období, které je nyní předmětem žaloby, šlo o dodávky v hodnotě 13 369 277 Kč, tedy v hodnotě, kterou žalobkyně ve vztahu k dodávkám Black Lion vykazala v souhrnném hlášení). Český správce daně požadoval mnoho informací o tvrzeném odběrateli a dodávkách od žalobkyně (stran plateb za dodané zboží, dostupné údaje o odběrateli, zda souhlasí hodnota dodaného zboží, jak probíhala nakládka a vykládka, kdo prováděl kontrolu, zda bylo zboží předprodáno, zda měl odběratel skladovací prostory, zaměstnance atd.). Polský správce daně v konečné odpovědi uvedl, že společnost Black Lion je nekontaktní, sídlí na virtuální adrese, nepřebírá korespondenci a bude vyškrtuta z registru plátců DPH. V daném zdaňovacím období tato společnost nepřiznala žádné intrakomunitární transakce.
31. Odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní je samostatným, na daňové kontrole nezávislým procesem. Jeho cílem je získat informace, odstranit nejasnosti nebo pořídit důkazy, které správce daně nemůže získat vlastní činností v rámci výkonu svých pravomocí, ale pouze za pomoci správce daně jiného státu (rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2010, č. j. 5 Afs 71/2009-48, č. 2067/2010 Sb. NSS). V rozsudku ze dne 29. 7. 2021, č. j. 2 Afs 39/2020-56, NSS konstatoval, že má-li dojít ke stavení prekluzivní lhůty v důsledku žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní, musí správce daně zdůvodnit věcnou souvislost a potřebu mezinárodního dožádání pro posouzení případu. Současně však konstatoval, že není podstatné, že dožádáním nebylo zjištěno nic, co by pro posouzení věci mělo význam. Důvodnost mezinárodního dožádání není možné posuzovat jen podle jeho úspěšnosti.
32. Rozhodnou právní úpravu a judikaturu lze tedy shrnout stručně tak, že (a) zde musí existovat **objektivní potřeba mezinárodní spolupráce**, neboť správce daně nemohl příslušné informace či důkazy získat vlastní činností; (b) z hlediska účelu řízení **nesmějí být informace či důkazy** požadované v rámci mezinárodní spolupráce **zjevně nadbytečné** – naopak se musejí týkat podstatných skutkových okolností a (c) úspěšnost žádosti o mezinárodní spolupráci není rozhodující (srov. rozsudky NSS 23. 8. 2022, č. j. 3 Afs 24/2021-75, bod 31, ze dne 25. 7. 2023, č. j. 4 Afs 48/2023-40, bod 31, či ze dne 10. 4. 2025, č. j. 6 Afs 169/2023-32, bod 30 a tam citovanou judikaturu).
33. Těmto podmínkám žalobkyně zpochybňované mezinárodní dožádání odeslané dne 19. 4. 2017 plně vyhovuje. Daná žádost se týkala žalobkyně deklarovaného odběratele (Black Lion) v daném zdaňovacím období (únor 2017) a deklarovaných dodávek této společnosti, která sídlila v Polsku. Je tedy objektivně zřejmé, že správce daně nemohl informace o tomto zahraničním odběrateli získat vlastní vyhledávací činností. Požadované informace se týkaly podstatných okolností případu, neboť mířily přímo na žalobkyně deklarovaného odběratele. V tomto ohledu je tedy potřebnost těchto informací bez dalšího zcela zřejmá. Byť není úspěšnost žádosti o mezinárodní spolupráci rozhodující, je též vidno, že správce daně obdržel informace o deklarovaném odběrateli, se kterými následně pracoval v průběhu daňové

kontroly (šlo o okolnosti týkající se fungování společnosti Black Lion, které prohloubily pochybnosti správce daně ohledně dodání zboží deklarovanému odběrateli).

34. Žalobkyně účelnost (důvodnost) mezinárodního dožádání zpochybňuje tvrzením, že nemělo vztah ke konkrétnímu daňovému řízení. To s ohledem na shora uvedené není pravda, neboť se vztahovalo k tvrzenému odběrateli ve zdaňovacím období, ohledně něž správce daně následně zahájil daňovou kontrolu.
35. Namítá-li žalobkyně, že dané dožádání bylo nadbytečné, neboť ve výzvě k podání dodatečného daňového přiznání za únor 2017 ze dne 1. 10. 2020 správce daně uvedl, že informace o společnosti Black Lion získané v rámci mezinárodního dožádání jsou žalobkyni známy z daňových kontrol na DPH za červen a červenec 2017, a proto nebylo třeba provádět další mezinárodní dožádání, musí soud shodně s vyjádřením žalovaného konstatovat, že tato argumentace je zavádějící. Shora posuzované mezinárodní dožádání (žádost odeslaná 19. 4. 2017) je totiž právě tím dožádáním, na základě jehož výsledků zjistil správce daně informace o společnosti Black Lion (i) za červen a červenec 2017 (viz konečná odpověď polského správce daně). Není tedy pravdou, že by zde existovalo nějaké původní mezinárodní dožádání ohledně zdaňovacích období června a července 2017 a následující (podle žalobkyně nadbytečné) mezinárodní dožádání, z něž by vyplývaly totožné informace ohledně nyní posuzovaného zdaňovacího období. Zjištění k těmto zdaňovacím obdobím byla souhrnně obsažena v odpovědi polského správce ze dne 13. 11. 2017.
36. Soud zde pouze nad rámec nutného doplňuje, že i kdyby správce daně disponoval ve vztahu k určitému odběrateli informacemi od zahraničního správce daně k některým zdaňovacím obdobím, nebylo by zjevně neúčelné tázat se na okolnosti spolupráce žalobkyně s tímto odběratelem dalším mezinárodním dožádáním. Naopak, ne vždy lze zjištění učiněná k určitému zdaňovacímu období přenášet i na jiná zdaňovací období.
37. Účinek mezinárodního dožádání spočívající ve stavení prekluzivní lhůty nemůže narušit ani skutečnost, že daňová kontrola byla zahájena až téměř tři roky po obdržení konečné odpovědi polského správce daně. Zákon ani judikatura pro předpokládaný účinek mezinárodního dožádání nepožadují, aby zahájení daňové kontroly (či další úkony způsobující také stavení prekluzivní lhůty) bezprostředně navazovaly na provedené mezinárodní dožádání. Jak soud připomněl shora, žádost o mezinárodní spolupráci při správě daní je samostatným, na daňové kontrole nezávislým procesem.
38. Nedůvodná je též argumentace, že mezinárodní dožádání bylo zjevně účelové, za účelem získání času pro hrozící uplynutí prekluzivní lhůty, neboť v nynějším případě byla žádost o mezinárodní spolupráci odeslána méně než měsíc poté, kdy začala plynout prekluzivní lhůta. V této době tedy její uplynutí zcela jistě nehrozilo a správci daně ani nemohlo být jasné, co (a zda vůbec něco) prostřednictvím mezinárodní výměny informací zjistí a zda tedy bude důvod následně stran tohoto zdaňovacího období zahajovat daňovou kontrolu (či jiný kontrolní postup), nebo věc skončí vymeřením daně dle tvrzení žalobkyně.
39. Soud tedy uzavírá, že v daném případě začala lhůta pro stanovení daně běžet dnem 27. 3. 2017, přičemž od 19. 4. 2017 do 13. 11. 2017 (tedy po 208 dnů) byla stavěna z důvodu podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, a měla tak skončit 22. 10. 2020. Zahájil-li správce daně dne 15. 10. 2022 daňovou kontrolu, učinil tak v rámci běžící prekluzivní lhůty. Dnem zahájení daňové kontroly začala běžet nová tříletá lhůta (§ 148 odst. 3 daňového řádu). Tato lhůta měla uplynout dne 15. 10. 2025 (jde totiž o lhůtu hmotněprávní – srov. rozsudek NSS

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

ze dne 29. 7. 2021, č. j. 9 Afs 168/2019-38). Lhůta pro stanovení daně se pak stavěla v důsledku druhého mezinárodního dožádání, které na žalobkynin návrh správce daně učinil za účelem provedení výsledku statutární zástupkyně společnosti Wega paní Górecké, a to od 8. 4. 2021 do 28. 6. 2021, tedy 81 dnů. Soud na tomto místě zdůrazňuje, že ohledně účinku spočívajícího ve stavení prekluzivní lhůty tímto (druhým) mezinárodním dožádáním žalobkyně nic nenamítá. Soud proto jen stručně konstatuje, že i toto mezinárodní dožádání splňovalo shora uvedené judikatorní požadavky pro to, aby stavělo prekluzivní lhůtu. Konec lhůty pro stanovení daně tak připadl na 4. 1. 2024. Jestliže tedy bylo žalobkyni napadené rozhodnutí oznámeno dne 7. 11. 2023, byla tato lhůta zachována. Žalobní bod je nedůvodný.

40. Soud dále konstatuje, že žalovaný se odvolací námitkou prekluze práva stanovit daň podrobně zabýval v bodu 45 napadeného rozhodnutí. Nedůvodná je tedy též námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí

Obecná východiska a judikatorní vývoj

41. K otázce splnění podmínek pro osvobození od DPH soud připomíná, že spor mezi žalobkyní a orgány daňové správy týkající se dodání řepkového oleje deklarovaným odběratelům registrovaným k DPH v jiném členském státě již několikrát řešil.
42. Namátkou lze uvést například rozsudky zdejšího soudu ze dne 29. 11. 2024, č. j. 55 Af 57/2020-172, ze dne 17. 3. 2023, č. j. 51 Af 1/2021-91, ze dne 19. 12. 2023, č. j. 43 Af 25/2021-98, ze dne 19. 12. 2023, č. j. 43 Af 11/2021-91, ze dne 19. 11. 2024, č. j. 55 Af 7/2021-129, ze dne 19. 11. 2024, č. j. 54 Af 13/2021-161, ze dne 19. 12. 2024, č. j. 43 Af 33/2020-108, ze dne 16. 12. 2024, č. j. 54 Af 6/2021-129, ze dne 28. 1. 2025, č. j. 43 Af 3/2022-139, a v nedávné době též rozsudek ze dne 15. 4. 2025, č. j. 59 Af 2/2022-128, který se mimo jiné týkal také deklarovaného odběratele Black Lion, ale také mnohé další. Všechny uvedené rozsudky se týkaly obchodních případů žalobkyně a ve všech bylo jádrem sporu prokázání dodání řepkového oleje odběrateli v zahraničí registrovanému k DPH. Lišila se především zdaňovací období a deklarování odběratelů, nicméně klíčová sporná otázka byla stejná jako v nyní posuzované věci.
43. Ve všech odkazovaných rozsudcích byla podrobně vysvětlena jak obecná východiska osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu a výklad podmínek dle § 64 zákona o DPH i čl. 138 odst. 1 Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému DPH, tak i principy rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Soud považuje za nadbytečné tato základní východiska opět opakovat, proto v podrobnostech odkazuje účastníky na příslušné pasáže shora odkazovaných rozsudků.
44. Část shora zmiňovaných rozsudků již prošla i kasačním přezkumem u NSS. Ten opakovaně zodpověděl i otázku, zda na případ žalobkyně lze aplikovat právní závěry vyslovené v rozsudcích SDEU a rozšířeného senátu NSS ve věci *Kemwater*, jakož i navazující rozsudek NSS *Vymětalík* a rozsudek SDEU *B2 Energy*.
45. Patrně nejkomplexnější odpověď na danou otázku poskytl NSS v rozsudku č. j. 1 Afs 241/2022-115, bod 37: „*Odpověď SDEU nelze číst tak, že by měla paušálně ovlivnit výsledek všech řízení o osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu. Ostatně ani převažující linie judikatury navazující na rozhodnutí ve věci Kemwater nepřistoupila k automatickému rušení všech dřívějších zamítavých soudních i správních rozhodnutí bez ohledu na okolnosti konkrétní věci, tedy bez ohledu na to, zda ve věci existovaly nějaké indicie o jiném než* Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

deklarovaném dodavateli v postavení osoby povinné k dani (srov. např. rozsudky ze dne 27. 6. 2022, č. j. [4 Afs 237/2021](#) - 52, ze dne 29. 6. 2022, č. j. [10 Afs 66/2019](#) - 51, ze dne 29. 6. 2022, č. j. [10 Afs 53/2020](#) - 51, ze dne 20. 7. 2022, č. j. [10 Afs 281/2020](#) - 70, ze dne 16. 8. 2022, č. j. [9 Afs 409/2018](#) - 73, ze dne 18. 8. 2022, č. j. [2 Afs 331/2018](#), ze dne 23. 8. 2022, č. j. [5 Afs 47/2021](#) - 47, ze dne 10. 1. 2023, č. j. [2 Afs 92/2021](#) - 51, ze dne 3. 4. 2023, č. j. [5 Afs 241/2022](#) - 43, ze dne 7. 8. 2023, č. j. [4 Afs 227/2022](#) - 54, ze dne 20. 12. 2023, č. j. [9 Afs 88/2022](#) - 51, či ze dne 16. 4. 2024, č. j. [10 Afs 231/2022](#) - 53). Ani z rozsudku B2 Energy však nelze dovodit, že by daňový subjekt mohl bez jakékoli indicie nově zcela změnit svá tvrzení. Optikou tohoto rozhodnutí lze případ toliko odlišně právně posoudit. Vrátit věc až do daňového řízení je namísto zpravidla tehdy, pokud tu existuje nějaká skutková indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného odběratele, která mohla fakticky (namísto něho) odebrat sporná plnění.“

46. Týž závěr převzaly i navazující rozsudky NSS č. j. 1 Afs 53/2023-79, body 38-42, ze dne 20. 8. 2024, č. j. 10 Afs 216/2023-83, bod 22, a ze dne 15. 7. 2024, č. j. 10 Afs 64/2023-98, body 23-26. V posledně zmiňovaném rozsudku NSS též vyložil, že rozsudek SDEU B2 Energy vycházel z předpokladu, že byly k dispozici údaje potřebné k ověření postavení deklarovaného odběratele coby osoby povinné k DPH, nicméně pokud orgány daňové správy takové údaje k dispozici neměly, je nutné nadále trvat na tom, aby daňový subjekt prokázal, že zboží bylo dodáno odběrateli, který má v jiném členském státě postavení osoby povinné k dani.
47. Na nosné závěry vyslovené v shora citovaných rozsudcích NSS k aplikaci východisek *Kemwater*, *Vymětalík* i *B2 Energy* lze v podrobnostech plně odkázat a v nyní posuzované věci není důvod se od nich odchylovat.

Daňové orgány unesly své důkazní břemeno

48. Podstatná část žalobní argumentace stojí na tom, že žalovaný a správce daně se omezili jen na rozporování žalobkyní předložených dokladů, aniž by se sami snažili zjistili skutkový stav bez důvodných pochybností.
49. Soud konstatuje, že tato argumentace vychází z celkově nesprávné úvahy o způsobu jeho rozložení v daňovém řízení.
50. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se soudy již opakovaně zabývaly (viz např. rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2021, č. j. 1 Afs 73/2019-71, ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52, nebo ze dne 15. 5. 2014, č. j. 8 Afs 67/2013-49, viz také např. náleží Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08).
51. Tyto judikатурní závěry lze shrnout následovně: Z § 92 daňového řádu vyplývá, že daňový subjekt nese břemeno tvrzení i důkazní břemeno ohledně své daňové povinnosti. Tuto povinnost plní předložením podkladů, obvykle účetnictví a povinných záznamů. Pokud i přes formálně bezvadné doklady vzniknou správci daně pochybnosti o jejich věrohodnosti či správnosti, je podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu povinen prokázat skutečnosti zakládající takové pochybnosti; viz např. rozsudky NSS ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 82/2019-42, či ze dne 29. 4. 2015, č. j. 8 Afs 113/2014-61). Není však jeho povinností postavit najisto rozpor účetních údajů se skutečností, ale pouze své pochybnosti o jejich správnosti a věrohodnosti. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno, přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, který je povinen vzniklé pochybnosti vyvrátit, pravdivost svých tvrzení prokázat dalšími důkazy, případně tato tvrzení korigovat a prokázat je (srov. např.

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

rozsudky NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, či ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016-36).

52. Soud připomíná, že k otázce rozložení důkazního břemene opakovaně vyjadřoval téměř ve všech rozsudcích týkající se sporu mezi žalobkyní a orgány daňové správy (viz bod 42 výše; specificky lze odkázat např. rozsudek č. j. 43 Af 33/2020, v jehož bodech 77-90 je podán zevrubný výklad k dané otázce i v kontextu navazující judikatury SDEU). Na výklad podaný v těchto dřívějších rozsudcích soud žalobkyni v plném rozsahu odkazuje.
53. Navzdory tomu, že s judikatorním výkladem dané otázky byla žalobkyně již opakovaně seznámena i ve starších rozsudcích vydaných již před podáním této žaloby, opětovně argumentuje tím, že orgány daňové správy byly povinny vyhnout se stavu *non liquet* a měly samy zjišťovat stav bez důvodných pochybností. To je však mylná úvaha, neboť daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na výše popsaném rozložení důkazního břemene.
54. V posuzované věci přitom nebylo sporu o tom, že žalobkyně splnila svou prvotní důkazní povinnost, neboť předložila primární doklady k prokázání svých daňových tvrzení, zejména samotné daňové doklady (faktury), ale též CMR listy, dodací listy, či vážní lístky. Pakliže žalovaný a správce daně shledali důvodné pochybnosti o souladu předložených záznamů se skutečností, nebylo jejich povinností aktivně došetřovat okolnosti k vyvrácení těchto pochybností, ani prokazovat, že se plnění neuskutečnilo tak, jak tvrdí žalobkyně, ani namísto ní prokazovat, jak se uskutečnilo. Bylo naopak na žalobkyni, aby dané pochybnosti vyvrátila a navrhla k tomu další důkazy. Napadené rozhodnutí je tedy založeno na správné výchozí úvaze o rozložení důkazního břemene, a naopak jsou liché veškeré žalobní námitky založené na argumentaci, že orgány daňové správy po žalobkyni požadovaly prokázání skutečností, které nebyla povinna uvádět v daňových tvrzeních.

Orgány daňové správy důvodně zpochybnily předložené doklady

55. Soud rovněž shledal, že pochybnosti vyslovené žalovaným a správcem daně ve vztahu k žalobkyní předloženým dokladům jsou důvodné.
56. V žalobě jsou závěry daňových orgánů stran pochybností rozporovány sice velmi obsáhle, zároveň však značně obecně až povrchně. Na jednu stranu je v žalobě opakovaně zdůrazňováno, že žalovaný či správce daně si při hodnocení předložených důkazů vybírali jen skutečnosti v neprospěch žalobkyně, na druhou stranu však žaloba neobsahuje prakticky žádnou zmínku o tom, jaké konkrétní skutečnosti svědčící ve prospěch měly být opomenuty či přehlédnuty. V tomto směru je v zásadě dokola opakováno, že žalobkyně „*předložila zcela vyčerpávající a vzájemně korespondující důkazy*“, aniž by byl jakkoli reflektován obsah rozporů a nesrovnalostí, na které ve vztahu k žalobkyní předkládaným dokladům opakovaně odkazovaly daňové orgány obou stupňů.
57. Ve vztahu k nyní posuzovanému zdaňovacímu období února 2017 vyjádřil správce daně pochybnosti ohledně žalobkyní předložených dokladů ve vztahu k deklarovanému odběrateli Black Lion zejména ve výzvě ze dne 5. 3. 2021.
58. Zde poukázal zejména na to, že ačkoli je na daňových dokladech jako odběratel zboží uvedena společnost Black Lion, na předložených CMR listech je v položce 3 (místo vykládky zboží) uvedeno Knurów, ale nebyl doložen žádný doklad z místa vykládky (např. vážní lístek), a v položce 24 (zboží obdržel) je otisk razítka Wega a nečitelný podpis a datum (otisk červeného datumového razítka), nad položkou 24 se v jednom případě nacházel otisk razítka Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

Black Lion a nečitelný podpis, v ostatních případech se nachází otisk razítka a podpis bez uvedení data v položce „potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“. Dodací listy k faktuře neobsahují žádný údaj prokazující převzetí zboží (není uvedeno datum, kdy zboží mělo být převzato, ani místo, kam bylo dodáno). V kupních smlouvách není žádná zmínka o společnosti Wega, která je uvedena na CMR listech. Žalobkyně neposkytla (ani přes ujištění při zahájení daňové kontroly) žádné informace ohledně navázání spolupráce a způsobu sjednávání zakázek se společností Black Lion. Z mezinárodní výměny informací vyplynulo, že Black Lion sídlí na virtuální adrese, je nekontaktní, nepřebírá korespondenci, neplní své daňové povinnosti a existují pochybnosti o její ekonomické činnosti. Intrakomunitární transakce v daném zdaňovacím období nepřiznala. Souhrnné hlášení za únor 2017 nepodala. V únoru 2018 jí byla zrušena registrace k DPH.

59. Soud konstatuje, že shora popsané rozpory považuje za nikoli nevýznamné, a zcela přisvědčuje orgánům daňové správy, že jde o pochybnosti jednoznačně důvodné. Namítá-li žalobkyně, že jí předložené doklady jsou vzájemně provázané a mají logickou souvislost, pak s tímto soud nesouhlasí, neboť právě ze vzájemného porovnání jednotlivých důkazů je naopak zřejmé, že údaje na nich spolu nekorespondují a vykazují nelogičnosti (např. odlišnost údajů na fakturách oproti údajům na CMR listech či vážních lístcích, či rozpor obsahu CMR listů či vážních lístků s obsahem ujednání v kupních smlouvách). Na tomto místě lze připomenout zásadní důkazní váhu CMR listů, kterou opakovaně dovodila judikatura (srov. zejm. rozsudky NSS ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42, body 33-32, či ze dne 30. 6. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195). Právě jejich řádné vyplnění je klíčový předpoklad pro to, aby mohly být považovány za věrohodný důkazní prostředek. Vypovídací hodnota CMR listu je totiž založena mimo jiné na tom, že na jeho vyhotovení by měly spolupůsobit tři na sobě většinou nezávislé osoby, tj. prodejce, dopravce a kupující. Proto není-li CMR list řádně vyplněn (popř. způsob jeho vyplnění nekoresponduje s dalšími předloženými doklady), nemůže jím být prokázáno dodání tvrzenému odběrateli. Pokud se tedy na žalobkynin předložených CMR listech vyskytovala další společnost, jejíž roli v obchodním řetězci nedokázala žalobkyně objasnit (a nečiní tak ani v žalobě), pak tyto skutečnosti důkazní hodnotu CMR listů zásadně zpochybňují.
60. Právě hodnocení jednotlivých důkazů v kontextu jiných představuje ohnisko pochybností. Soud naopak příliš nerozumí žalobní argumentaci o údajně selektivním, izolovaném či formalistickém hodnocení důkazů, neboť z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že daňové orgány pojaly daný případ komplexně. V této souvislosti lze doplnit, že i když soud v této věci hodnotí doklady vztahující se ke zdaňovacímu období únor 2017, nemůže přehlédnout širší kontext sporu mezi žalobkyní a orgány daňové správy. Pochybnosti o předložených dokladech se totiž vyskytují také v dalších zdaňovacích obdobích (srov. rozsudky zdejšího soudu ze dne 17. 2. 2022, č. j. 55 Af 48/2020-61, ze dne 29. 11. 2024, č. j. 55 Af 57/2020-172, a 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 19. 11. 2024, č. j. 55 Af 7/2021-129, nebo ze dne 19. 12. 2024, č. j. 43 Af 43/2020-108). Za této situace k založení důvodných pochybností postačily i nesrovnalosti nižší intenzity, jelikož je zřejmé, že nejde o ojedinělá pochybení či nedostatky, ale že pochybnosti vzbuzuje dlouhodobá obchodní praxe žalobkyně.

Žalobkyně neunesla své důkazní břemeno

61. Soud opětovně zdůrazňuje, že správce daně není povinen prokázat, že se plnění neuskutečnilo tak, jak tvrdí žalobkyně, ani namísto žalobkyně prokázat, jak se plnění

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

uskutečnilo. Je pouze povinen prokázat, že o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených důkazních prostředků existují důvodné pochybnosti.

62. Soud opakuje, že zjištění správce daně byla způsobilá vzbudit důvodné pochybnosti ohledně dodání Black Lion (a tedy i o tom, zda došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník tuto společnost v jiném členském státě a spojení takového dodání s přepravou) a vedla k přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni, která ho však neunesla.
63. Soud musí předně konstatovat, že žalobkyně proti zjištěným a srozumitelně vyjádřeným pochybnostem ohledně úplnosti, správnosti a přesvědčivosti předložených dokladů v žalobě přináší zcela obecnou polemiku (spočívající v zásadě v obecných odkazech na rozhodnou právní úpravu týkající se dokazování v daňovém řízení a na související judikaturu), aniž by jakkoli konkrétně zpochybňovala závěry daňových orgánů. Zmiňuje pouze hodnocení některých z předložených dokladů, aniž by reflektovala, že pochybnosti daňových orgánů byly komplexní a logicky vyjádřené. Sama se tedy dopouští izolovaného a z kontextu vytrženého hodnocení jednotlivých důkazů, tedy toho, co vytýká daňovým orgánům. Její výtky v tomto směru jsou však neopodstatněné. Soud pak také uvádí, že daňové orgány všechny argumenty uplatněné v daňovém řízení (které se v zásadě shodují s žalobními námitkami) podrobně a přezkoumatelně vypořádaly zejména ve zprávě o daňové kontrole a v napadeném rozhodnutí.
64. Ke konkrétnějším námitkám uplatněným v žalobě soud konstatuje, že žalobkyně sice v reakci na výzvu k prokázání skutečností doložila „smlouvu o skladování“ v polském jazyce ze dne 17. 10. 2016 uzavřenou mezi Black Lion a Wega, avšak předložená smlouva představuje nikoli smlouvu o skladování, ale podnájemní smlouvu, v níž vystupuje Wega jako pronajímatel a Black Lion jako nájemce s tím, že Wega vlastní nemovitosti s plochou 15 000 m² v obci Knurów a Black Lion si od ní pronajímá část plochy o rozloze 500 m². Jak upozornil i správce daně, jednalo se o uskladnění zboží na paletách, což neodpovídá charakteru obchodovaného zboží – řepkový olej, který je přepravován v cisternách a stáčen do nádrží. Ve „smlouvě o skladování“ navíc nebylo uvedeno nic o tom, že by měla být Wega příjemcem zboží a že má pro Black Lion potvrzovat přijetí zboží na CMR listech. Pochybnosti, které správce daně popsal ve výzvě k prokázání skutečností, resp. ve sdělení výsledku kontrolního zjištění či ve zprávě o daňové kontrole, tato smlouva neodstranila. Lze přitom dát zapravdu daňovým orgánům, že původně vyslovené pochybnosti se v průběhu daňové kontroly prohloubily, neboť vyvstaly nové nesrovnalosti (např. sjednaný způsob skladování neodpovídal charakteru obchodované komodity, absence ujednání mezi Black Lion a Wega ohledně případného potvrzování přijetí zboží na CMR listech a jiných dokladech, nesrovnalosti ohledně údajů o vozidle, které dopravku konkrétního zboží zajišťovalo).
65. Žalobkyně má za to, že smlouvou o skladování doložila, že vykládku pro Black Lion zajišťovala Wega, ovšem i v tomto dává soud zapravdu daňovým orgánům, neboť ze smlouvy o skladování žádná taková dohoda neplyne. Uvedenou smlouvu nelze interpretovat jako smlouvu o zajištění skladování, jedná se o podnájemní smlouvu, a navíc způsob skladování zboží ani neodpovídá druhu obchodované komodity (obchodován byl olej, sjednáno přitom bylo skladování na paletách).
66. Soud tedy shodně s daňovými orgány shrnuje, že smlouva o skladování nijak nedokládá, komu byl řepkový olej skutečně dodán. Pokud žalobkyně v daňovém řízení (i nyní v žalobě) tvrdila, že Wega poskytuje odběratelům v Polsku skladovací prostory a vlastní váhu (což Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

měla potvrdit i svědkyně Górecká), nijak to nerozptyluje pochybnosti vyplývající z předložených dokladů (ohledně naplnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH).

67. Daňové orgány nekladly žalobkyni k tíži, že si neprověřovala vztahy mezi deklarovaným odběratelem Black Lion a jiným subjektem uvedeným na CMR listech – společností Wega. Pokud ale žalobkyně tvrdila, že zboží dodala Black Lion, bylo na ní (hodlala-li uplatňovat osvobození od DPH), aby pro takové tvrzení disponovala dostatečnými a vzájemně nerozpornými důkazními prostředky.
68. Žalobkyně sice namítala, že se potvrzení o převzetí zboží Black Lion nacházelo *v prostoru* položky 24, ovšem je třeba trvat na dodržení formálních náležitostí, aby mohl mít CMR list náležitou vypovídací hodnotu. Nejde totiž pouze o to, že by se razítka a podpis na CMR listech nacházelo v prostoru položky 24, ale že byl v této položce uveden jiný subjekt, u kterého žalobkyně ani netvrdila, že jde o deklarovaného odběratele (toto tvrzení poprvé vznesla až při jednání soudu). Aby bylo možné pokládat tvrzení žalobkyně za prokázaná právě CMR listy, musely by být tyto listiny jasné, srozumitelné a není přípustné, aby byl jejich obsah interpretovatelný různými způsoby. V takovém případě se vypovídací hodnota takového důkazu výrazně snižuje. Je třeba připomenout, že u typu a rozsahu obchodu, jakému se žalobkyně věnovala, je adekvátní po žalobkyni důsledně požadovat profesionální přístup, a tedy i formálně bezvadně vyplněné doklady. Pokud není takové povinnosti učiněno zadost, nelze takový dokument vyhodnotit jako perfektní a podporující tvrzení žalobkyně, pokud právě s těmito tvrzeními není plně v souladu. Soud tak nesouhlasí s názorem žalobkyně, že na skutečnosti, že pořizovatelem podle § 64 zákona o DPH je Black Lion nic nemění, pokud jsou na stejném CMR listu případně otištěna razítka ještě jiných společností. Soud naopak považuje za podstatné, jak je formálně CMR list vyplněn a zda údaje uvedené v položce 24 CMR listu odpovídají tvrzením žalobkyně, což se v projednávaném případě nestalo. Není přípustné libovolně vyhodnocovat, ke kterým razítkům a podpisům na CMR listech se bude přihlížet.
69. Není tedy pravdou, že by spolu předložené doklady a další provedené důkazy korespondovaly a potvrzovaly, že skutečným pořizovatelem byl deklarovaný odběratel, jak žalobkyně tvrdí v žalobě. V daňovém řízení přitom žalobkyně nebyla schopna nesrovnalosti na dokladech vysvětlit. Nynější tvrzení, že Wega mohla být skutečným odběratelem, je přitom nekonkrétní a nepodložené. Výskyt tohoto subjektu na předložených dokladech přitom nebylo možné považovat za indicii, která by měla vést daňové orgány k dalšímu dokazování ve vztahu k této společnosti. Nutno navíc dodat, že daňové orgány k návrhu žalobkyně provedly výslech (v rámci mezinárodní spolupráce) paní Górecké, která uvedla, že žalobkyni nezná a společnost Wega s ní neobchodovala.
70. Co se týče argumentu, že Black Lion uhradila žalobkyni kupní cenu zboží, tak jak správně konstatoval žalovaný, úhrada kupní ceny je pouze indicií o tom, že k deklarovanému plnění fakticky došlo způsobem tvrzeným žalobkyní. Nemůže ale jít o indicii jedinou. Musí korespondovat s ostatními důkazy, což se v tomto případě nestalo. K argumentu žalobkyně, že deklarovaný odběratel by neměl důvod platit kupní cenu, pokud by mu zboží nebylo dodáno, lze poznamenat, že jím může být například daňový podvod (podobně jako u účelového přiznání plnění) či určité propojení skupiny osob. To však není podstatné a není třeba o tom spekulovat, neboť prokázání zaplacení kupní ceny samo o sobě neprokazuje

dodání zboží 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).

71. Námitce žalobkyně, že jí nelze klást k tíži skutečnosti zjištěné ohledně Black Lion v rámci mezinárodního dožádání, nelze přisvědčit. Byla to ona, kdy si tuto společnost vybral za svého obchodního partnera. Proto bylo legitimní vůči ní požadovat, aby dodržela alespoň minimální standardy obezřetnosti odpovídající tomu, že se s určitým obchodním partnerem pouští do zahraničních obchodů s rizikovou komoditou o vysoké hodnotě, u nichž hodlá uplatňovat osvobození od daně. Nadto, daňové orgány nikdy netvrdily, že nekontaktnost, neuvádění intrakomunitárních transakcí v daňových tvrzeních, nepodávání souhrnných hlášení apod. jsou „chybou“ žalobkyně. V užším slova smyslu jí tyto skutečnosti k tíži nijak nekladly. Jak však opakovaně zdůraznily, informace od polského správce daně toliko prohloubily již existující pochybnosti o skutečném odběrateli, a dotvořily tak komplexní mozaiku pochybností, které žalobkyně nikdy nedokázala spolehlivě rozptýlit.
72. Lze shrnout, že v daňovém řízení proti tvrzení žalobkyně, že skutečným odběratelem byla společnost Black Lion, stála celá řada přetrvávajících, nikdy přesvědčivě nevysvětlených a zásadních pochybností plynoucích z předložených dokladů (nevedení deklarovaného odběratele na CMR listech v příslušné kolonce, nejasnosti na vážních lístcích, uvedení odlišného subjektu na těchto dokladech či neúplnost dodacích listů) a mezinárodní výměny informací.
73. Za této situace je nutno souhlasit s žalovaným, že žalobkyně nevyvrátila pochybnosti správce daně a neprokázala, že zboží dodala deklarovanému odběrateli. Současně je třeba odmítnout námitku, že by žalovaný hodnotil důkazy v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů podle § 8 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný naopak vzal řádně v potaz veškeré důkazy a poznatky z nich plynoucí, které logicky vyhodnotil v jejich vzájemné souvislosti, plně v souladu s judikaturou, kterou žalobkyně cituje v žalobě a replice. Je to naopak žalobkyně, která se selektivně soustředí na skutečnosti, které svědčí v její prospěch (např. úhrada kupní ceny), ale upozaduje ty, z nichž vyplývají zásadní pochybnosti o jejích tvrzeních, a jichž je naprostá většina. Znovu je třeba zdůraznit, že žalobkyně žádným vyjádřením ani provedeným důkazem neodstranila ani iniciální pochybnosti plynoucí již z předložených dokladů.

Aplikace závěrů rozsudků SDEU Kemwater a NSS Vymětalík

74. Jak soud již vyložil, k aplikaci závěrů rozsudků SDEU *Kemwater* a NSS *Vymětalík* se ve vztahu k obchodním případům žalobkyně opakovaně vyjadřoval NSS. Na tomto místě lze pouze zopakovat, že aplikace závěrů rozsudků SDEU *Kemwater* a NSS *Vymětalík* (stejně jako SDEU *B2 Energy*) by připadala v úvahu jedině tehdy, pokud by orgány daňové správy měly k dispozici nějaké relevantní indicie, že skutečný odběratel daňového subjektu měl postavení osoby povinné k dani.
75. Soud konstatuje, že stejně jako v jiných dříve rozhodnutých případech (srov. např. rozsudky č. j. 51 Af 1/2021, body 42-45, č. j. 55 Af 7/2021-129, body 178-179, č. j. 54 Af 13/2021-161, body 50-51, č. j. 55 Af 7/2021-129, bod 179, č. j. 43 Af 33/2020-108, bod 122), ani v nyní posuzované věci takové relevantní indicie k dispozici nebyly.
76. Naopak žalobkyně od samého počátku daňového řízení trvala na tom, že bez pochybností prokázala dodání zboží deklarovanému odběrateli. V průběhu daňového řízení nikdy nepředestřela žádné vysvětlení, proč by měly být odběratelem jiný subjekt. K výzvam Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

správce daně nedovedla žalobkyně nikdy spolehlivě vysvětlit ani roli společnosti Wega vyskytující se na CMR listech, resp. nikdy ji nepopsala jako konečného odběratele. Pokud u jednání poprvé vyslovila domněnku, že „zboží mohlo skončit u této společnosti“, jde o zcela obecné a ničím nepodložené tvrzení.

77. Ani soud přitom nenalézá žádnou indicii poukazující na osobu odlišnou od deklarovaného odběratele žalobkyně.
78. Nutno podotknout, že i žalobní argumentace je z hlediska aplikace závěrů rozsudků SDEU *Kemwater* a NSS *Vymětalík* velmi nekonzistentní až rozporná, neboť žalobkyně se na jednu stranu dovolává závěrů zmiňovaných rozsudků, ačkoliv v jiných částech žaloby opakovaně zdůrazňuje, že jí předložené doklady jednoznačně prokazují dodání řepkového oleje právě společnosti Black Lion. Pokud je však tvrzeno prokázání dodání konkrétnímu odběrateli, pak se logicky nelze současně dovolávat toho, že zboží ve skutečnosti převzal jiný odběratel registrovaný k DPH.

K namítanému rozkolu mezi senáty NSS

79. Podle žalobkyně závěry rozsudků NSS ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 241/2022-115 a č. j. 1 Afs 53/2023-76, nejsou v souladu s rozsudkem SDEU *B2 Energy*, s nímž je naopak v souladu rozsudek NSS ze dne 13. 6. 2024, č. j. 7 Afs 238/2021-73.
80. K tomu soud předně zdůrazňuje, že mu jakožto soudu krajskému nepřísluší stavět se do role arbitra mezi právními názory různých senátů NSS či korigovat jejich výkladové závěry. Přesto lze obecně uvést, že argumentace žalobkyně obsažená v jejím doplňujícím podání v podstatě směřuje k požadavku na převzetí skutkového posouzení SDEU. To však není možné, neboť vnitrostátní soudy nejsou a nemohou být vázány skutkovým posouzením ze strany SDEU, který poskytuje výklad pouze právních otázek, a nikoliv skutkových. Nesouhlas žalobkyně se skutkovým posouzením její věci tak, jak vyložil první senát NSS v rozsudcích č. j. 1 Afs 241/2022-115 a č. j. 1 Afs 53/2023-76, proto nelze považovat za nerespektování právních závěrů vyslovených SDEU (shodně srov. rozsudek zdejšího soudu č. j. 51 Af 13/2021, bod 50).
81. K žalobkyni připomínanému „oponentnímu“ rozsudku NSS č. j. 7 Afs 238/2021-73 lze dodat, že se jednak netýkal obchodního případu žalobkyně (na rozdíl od shora zmiňovaných rozsudků), ale především se vyjadřoval ke zcela odlišným skutkovým okolnostem. V dané věci šlo o to, že daňový subjekt v posuzovaném období jednal s osobou, která domlouvala dodávky pro několik společností, a připustil, že zboží možná nebylo dodáno tvrzenému odběrateli, ale jiné z těchto společností, přičemž k této verzi také směřovala skutková zjištění orgánů daňové správy. Uplatnění závěrů rozsudku *B2 Energy* proto bylo – na rozdíl od nyní posuzované věci – opodstatněné.

VII. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

82. S ohledem na shora uvedené závěry soud žalobu zamítl jako nedůvodnou (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
83. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně, která byla ve věci neúspěšná, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl naopak plně úspěšný, nevznikly žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti. Soud tedy rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha 27. května 2025

Lenka Bursíková v. r.
předsedkyně senátu