



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Oulíkové, soudce Josefa Straky a soudkyně Martiny Kotouček Mikoláškové 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 9. 5. 2024, č. j. 479/24/5300-22442-706033,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh daňového řízení

1. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 3. 2. 2022, č. j. 480632/22/2111-50523-204139 (dále jen „platební výměr“), doměřil žalobkyni DPH ve výši 2 380 606 Kč za zdaňovací období září 2016 a uložil jí penále ve výši 476 121 Kč. Odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru žalovaný rozhodnutím ze dne 9. 5. 2024, č. j. 479/24/5300-22442-706033 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

2. 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 podle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“), a to, že zboží skutečně dodala deklarovaným odběratelům
 - NEXT THEORY SPÓLKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIA, Biała 4 M8a, 00-895 Warszawa (dále jen „NEXT THEORY“),
 - SELECT M&T LTD, 1B Bournville Lane, Birmingham B30 2JY (dále jen „SELECT“),
 - a TAX LEX LTD, 476 Kingsland road, E8AE London (dále jen „TAX LEX“).
3. Orgány daňové správy předně poukázaly na nesprávný způsob vyplnění žalobkyní předložených mezinárodních nákladních listů (dále též jen „CMR listy“), na nichž se objevovala razítka jiných společností a zároveň nebylo možno dovodit, kdo je podepisoval. Podobné nedostatky vykazovaly i přiložené dodací listy a vážní lístky. Nadto ani z přiložených kupních smluv nebylo zřejmé, proč se na CMR listech objevují jiné společnosti. Tyto nedostatky na žalobkyní předložených dokladech přitom neodstranily ani doplňující důkazy, ať již šlo o mezinárodní dožádání u polského správce daně, případně výpovědi svědků – J. O., W. J. P. a R. H. Žalovaný v napadeném rozhodnutí také konstatoval, že v daném případě nelze aplikovat závěry rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie s.r.o.* (dále jen „rozsudek SDEU *Kemwater*“) a rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45, ve věci *VYMĚTALÍK - INPOS s.r.o.* (dále jen „rozsudek *Vymětalík*“).
4. Proti napadenému rozhodnutí se žalobkyně brání žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“).

II. Obsah žaloby

5. Žalobkyně předně namítá, že orgány daňové správy se dostatečně nevypořádaly s její námitkou uplynutí prekluzivní lhůty pro doměření daně. Má za to, že na danou věc se měla uplatnit obecná úprava dle § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále „daňový řád“), podle níž nelze daň stanovit po uplynutí lhůty 3 let, která počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou. Ve zdaňovacím období září 2016 přitom byla žalobkyně povinna podat daňové přiznání nejpozději do 25. 10. 2016, a toto datum bylo rovněž počátkem běhu tříleté prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 1 daňového řádu, která by tedy uplynula dne 25. 10. 2019. Správce daně vyzval žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání až dne 1. 10. 2020, a daňová kontrola byla zahájena až při ústním jednání dne 15. 10. 2020, tedy více než 11 měsíců po uplynutí prekluzivní lhůty. Za nesprávný považuje žalobkyně závěr daňových orgánů o stavění běhu této prekluzivní lhůty v důsledku mezinárodního dožádání. K tomu by mohlo dojít leda tehdy, pokud by mezinárodní dožádání mělo vztah ke konkrétnímu daňovému řízení a bylo by účelné a důvodné, k čemuž žalobkyně odkazuje na závěry rozsudku NSS ze dne 21. 9. 2023, č. j. 6 Afs 59/2023-59. Účinky stavění lhůty proto nelze přiznat takovému mezinárodnímu dožádání, které se nevztahuje ke konkrétnímu daňovému řízení a které je prováděno neúčelně nebo se zanedbatelným přínosem. Žalobkyně je přitom přesvědčena, že mezinárodní dožádání zmiňované správcem daně ve výzvě ze dne 1. 10. 2020 (tj. *dožádání britskému správci daně – pozn. soudu*) nemělo vztah ke konkrétnímu řízení

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

o doměření daně za zdaňovací období 2016, ale bylo správcem daně prováděno pouze účelově kvůli získání času. To žalobkyně dovozuje zejména z obsahu výzvy správce daně ze dne 1. 10. 2020, ve které bylo zmíněno, že správce daně disponuje poznatky získanými v rámci mezinárodní výměny informací z daňových kontrol za období květen až srpen 2016 a listopad až prosinec 2016. 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 nestavělo prekluzivní lhůtu ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Správce daně navíc obdržel reakci na původní mezinárodní dožádání již dne 9. 10. 2018, ale přesto přistoupil k vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání ze dne 1. 10. 2020 až po dvou letech, což dle názoru žalobkyně jen umocňuje neúčelnost mezinárodního dožádání a jeho učinění jen kvůli získání času. Správci daně přitom nic nebránilo, aby zahájil daňovou kontrolu nebo vydal jakoukoliv výzvu ještě ve lhůtě pro stanovení daně. S ohledem na uvedené je žalobkyně přesvědčena, že s mezinárodním dožádáním nešlo spojit účinky stavění prekluzivní lhůty, tudíž k doměření DPH za období září 2016 došlo až po jejím uplynutí.

6. Žalobkyně dále nesouhlasí s tím, že by neunesla své důkazní břemeno. Je přesvědčena, že předložila zcela vyčerpávající a vzájemně korespondující důkazy, které prokázaly naplnění hmotněprávních podmínek pro osvobození ve smyslu § 64 zákona o DPH. K odepření tohoto osvobození by mohlo dojít pouze v případě, že by 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 cíl správy daní vyjádřený v § 1 daňového řádu. Žalobkyně má rovněž za to, že ač je dle § 92 odst. 3 daňového řádu 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 přitom vyzvaly žalobkyni k prokázání skutečností, které nebyla povinna uvádět v daňových tvrzeních a jejich prokázání nebylo v jejich silách.
7. Žalobkyně dále vytýká daňovým orgánům, že si při hodnocení předložených důkazů vybíraly jen ty skutečnosti, které byly 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 uskutečnění plnění neprokazují, aniž by je hodnotily v kontextu celého případu. Dle žalobkyně lze přitom právě ze vzájemné souvislosti jí předložených důkazních prostředků dovodit, že spolu korespondují a mají logickou spojitost, takže z nich uskutečnění obchodu jednoznačně vyplývá. K tomu poukazuje zejména na jednotlivé CMR listy, na nichž se u příslušné položky č. 24 nebo v její blízkosti nacházejí razítka společností NEXT THEORY, SELECT či TAX LEX, jakož i dodací listy k fakturám, u nichž opětovně zdůrazňuje vzájemnou provázanost a logickou souvislost. Daňové orgány však tyto důkazy hodnotily selektivně, izolovaně a formalisticky.
8. Žalobkyni není jasné, proč v souvislosti s plněními pro deklarované dodavatele NEXT THEORY a SELECT žalovaný odkazoval na výpověď svědkyně M. G., které vypovídala o obchodních vztazích mezi společnostmi WEGA Sp. z o.o. (dále jen „WEGA“) a Black Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

Lion Sp. z o.o. (dále jen „Black Lion“). Žalobkyně připouští, že na CMR listech, kterými dokládala uskutečnění dodávek NEXT THEORY a SELECT, se sice nacházel otisk razítka společnosti WEGA, avšak ve vztahu k její ekonomické činnosti poskytla svědkyně M. G. vyčerpávající vysvětlení, v němž objasnila, že WEGA poskytuje odběratelům v Polsku svůj skladovací areál včetně vlastní váhy. Skutečnost, že si M. G. nebyla schopna vzpomenout na to, zda byl řepkový olej skladován i pro společnost Black Lion, dle žalobkyně není vůbec relevantní z hlediska posouzení uskutečnění plnění NEXT THEORY a SELECT v období září 2016. Žalobkyně přitom nemůže mít objektivně k dispozici veškeré informace týkající se obchodních vztahů mezi jí deklarovanými dodavateli a společností WEGA. V této souvislosti žalobkyně opět zmiňuje otázku unesení důkazního břemene a má za to, že jí není možno klást k tíži neprokázání skutečnosti, jejichž prokázání nebylo v jejich silách a možnostech.

9. Žalobkyně dále nesouhlasí se závěrem žalovaného, že by nebyla v dobré víře. Je přesvědčena, že si nepočínala nijak neobezřetně, pokud si vzhledem k praxi v daném oboru nijak neprověřovala vztahy mezi svými odběrateli a jinými subjekty uvedenými na daňových dokladech. Deklarovaní odběratelé navíc žalobkyni řádně zaplatili kupní cenu za dodané zboží a na příslušných dokladech potvrdili její převzetí, k čemuž žalobkyně opětovně poukazuje na příslušné položky na doložených CMR listech. Dle žalobkyně nemůže jít k její tíži ani to, že na základě odpovědí z mezinárodních dožádání se odběratelé NEXT THEORY (dle sdělení polského správce daně) a TAX LEX (dle sdělení britského správce daně) později ukázali být nekontaktní a že u nich došlo ke zrušení registrace k DPH k zahájení řízení o zrušení registrace k DPH. Navíc k tomu došlo až v roce 2017, což žalobkyně v září 2016 nemohla rozumně předvídat ani ovlivnit.
10. Žalobkyně dále zdůrazňuje, že dle judikatury není nutnou podmínkou k osvobození od DPH prokázání konkrétního odběratele. K tomu poukazuje zejména na závěry rozsudků SDEU *Kemwater* a *Vymětalík*. Má za to, že žalovaný postupoval v rozporu s těmito judikatorními závěry.

III. Vyjádření žalovaného

11. Žalovaný s žalobou nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí.
12. Žalovaný nesouhlasí s námitkou uplynutí prekluzivní lhůty. Na rozdíl od žalobkyně má za to, že mezinárodní dožádání byla účelná, neboť souvisela s žalobkyní tvrzenými transakcemi. K tomu rekapituluje výčet sedmi mezinárodních dožádání a vysvětluje důvody jejich spojitosti s daným daňovým řízením a dotčenými transakcemi. Současně vylučuje, že by tato dožádání vypovídala o účelovosti postupu správce daně. Lhůta pro stanovení daně by tak uplynula dne 9. 3. 2024, nicméně napadené rozhodnutí bylo doručeno dne 10. 1. 2024, tedy před uplynutím prekluzivní lhůty.
13. Žalovaný dále nesouhlasí s námitkou neunesení důkazního břemene. V této souvislosti rozebírá otázku rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a s odkazem na konkrétní části napadeného rozhodnutí poukazuje na nedostatky v žalobkyní předložených listinách (zejména CMR listech), které vedly k pochybnostem ohledně faktického uskutečnění plnění. Tyto pochybnosti byly založeny zejména na skutečnosti, že se v položce č. 24 CMR listů nacházely i jiné subjekty než NEXT THEORY, SELECT či TAX LEX. V této souvislosti žalovaný odkazuje na vypovídací hodnotu CMR listů ve světle závěrů rozsudku NSS ze dne 30. 6. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-15, a na pochybnosti, které ve vztahu k žalobkyní předloženým CMR listům vyslovil v napadeném rozhodnutí. Žalovaný rovněž nesouhlasí s Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

námítkou tendenčního hodnocení listinných důkazů a má za to, že se dostatečně zabýval všemi důkazy jak samostatně, tak i ve vzájemné souvislosti, a učinil na jejich základě adekvátní a přezkoumatelné závěry. Navíc žalobkyně nenamítá nic proti hodnocení dodacích listů, kupních smluv, vážných lístků ani ke zjištěním plynoucím z mezinárodního dožádání.

14. Žalovaný rovněž předkládá obsáhlou argumentaci k aplikaci závěrů rozsudků SDEU *Kemwater* a rozsudku NSS *Vymětalík*. S odkazem na rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, ve věci *Kemwater ProChemie* (dále jen „rozsudek RS NSS *Kemwater*“) 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 deklarovaným odběratelům.

IV. Další vyjádření účastníků

15. Žalobkyně na vyjádření žalovaného zareagovala replikou, ve které vyslovila nesouhlas s argumentací ve vyjádření žalovaného a zopakovala nosné žalobní námítky.
16. V dalším doplňujícím vyjádření žalobkyně namítla, že v mezidobí NSS v její věci vydal rozsudky ze dne 30. 5. 2024, č.j. 1 Afs 241/2022-155 a č. j. 1 Afs 53/2023-76, které však považuje za rozporné s názorem vysloveným v rozsudku SDEU ze dne 29. 2. 2024 ve věci C-676/22, *B2 Energy* (dále jen „*B2 Energy*“). Dle žalobkyně totiž první senát NSS 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. 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*.
17. Žalovaný v doplňujícím vyjádření uvedl, že napadené rozhodnutí ob stojí i po rozsudku *B2 Energy*. Rozsudek NSS č. j. 1 Afs 241/2022-155 s ním není v rozporu.

V. Jednání soudu

18. Žalobkyně i žalovaný při ústním jednání setrvali na svých procesních stanoviscích a shrnuli podstatné argumentační body.

VI. Posouzení žaloby

Splnění procesních podmínek

19. 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 žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
20. Před vlastním vypořádáním žalobních námitek soud s ohledem na obecnou formulaci žaloby připomíná, že „[m]íra obecnosti a kvalita žalobních bodů přitom předurčuje míru obecnosti a kvalitu soudního přezkumu napadeného rozhodnutí, neboť není úkolem soudu aktivně Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

vyhledávat důvody pro vyhovění žalobě nebo za žalobkyni dotvářet její argumentaci. Opačný postup by znamenal porušení zásady rovnosti účastníků soudního řízení, jelikož by soud přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta“ (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, nebo rozsudek téhož soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012-42).

K otázce prekluze

21. 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.“
22. 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.“
23. V posuzované věci není sporné, že ve vztahu ke zdaňovacímu období září 2016 začala lhůta ke stanovení daně běžet dne 25. 10. 2016.
24. Jádrem sporu tkívá v tom, zda tato lhůta v důsledku odeslání žádostí o mezinárodních dožádání po určitou dobu skutečně neběžela. Žalobkyně totiž účelnost mezinárodních dožádání zpochybňuje. Poukazuje přitom na odůvodnění výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, ve které jí měl správce daně sdělit, že disponuje informacemi získanými v rámci mezinárodní výměny informací za období srpen, listopad a prosinec 2016. Pokud však správce daně takovými informacemi již disponoval, pak bylo dle názoru žalobkyně zbytečné činit jakákoli další mezinárodní dožádání, která již nemohla být účelná, a tedy ani stavět běh prekluzivní lhůty.
25. K tomu soud předně uvádí, že obsah shora odkazovaného odůvodnění výzvy k podání dodatečného daňového přiznání si žalobkyně vykládá mylně. Jak soud zjistil ze správního spisu, správce daně ve své výzvě ze dne 1. 10. 2020, č. j. 4603280/20/2111-50523-202055, jednak vyzval žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání k DPH za období září 2016, a jednak jí předestřel rámcová skutková zjištění týkající se NEXT THEORY a SELECT, přičemž dodal, že jde o informace, které jsou mu známy z mezinárodních dožádání období květen-srpen 2016, listopad 2016 a prosinec 2016, v nichž se kontrolní zjištění týkala obchodních případů zmiňovaných společností.
26. Žalobkyně má tedy pravdu v tom, že správce daně jí v rámci výzvy ze dne 1. 10. 2020 skutečně sdělil, že disponuje informacemi z jiných mezinárodních dožádání. Není však již pravdou, že by správce daně na základě toho činil ještě nějaká další nová mezinárodní dožádání, z nichž by dovozoval účinek stavění prekluzivní lhůty, že by zde tedy existovalo nějaké *původní* mezinárodní dožádání ohledně zdaňovacího období září 2016 a následující (podle žalobkyně nadbytečné) mezinárodní dožádání, z něž by vyplývaly totožné informace ohledně nyní posuzovaného zdaňovacího období. Podstatou výzvy správce daně bylo sdělení, že již dříve opatřená mezinárodní dožádání vztahující se také k některým jiným zdaňovacím obdobím byla využita i v této věci, a právě od nich odvozoval správce daně stavění prekluzivní lhůty (tj. pro období od 23. 11. 2016 do 9. 2. 2017, od 19. 4. 2017 do 13. 11. 2017, a od 19. 7. 2018 do 9. 10. 2018). O žádných dalších (resp. jiných, než ve výzvě označených) mezinárodních dožádáních ze strany správce daně, vůbec nebyla řeč.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

27. Žalobní námitka ohledně neúčelnosti *dalších* mezinárodních dožádání je proto nedůvodná, neboť žádná další mezinárodní dožádání, z nichž by správce daně dovozoval účinek stavění běhu lhůty ke stanovení daně, se již neuskutečňovala. Vliv na běh lhůty ke stanovení daně měla jen ta mezinárodní dožádání, jimiž správce daně disponoval ještě před vydáním výzvy ze dne 1. 10. 2020, a už žádná další.
28. 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.
29. Žalobkyně dále dovozuje neúčelnost učiněných mezinárodních dožádání i od prodlení, které podle ní nastalo při odeslání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, k jejímuž vydání přistoupil správce daně až po 2 letech od obdržení poslední odpovědi na tato mezinárodní dožádání. Žalobkyně má za to, že pokud správce daně informace z mezinárodních dožádání již měl, nic mu nebránilo zahájit daňovou kontrolu nebo vydat jakoukoliv výzvu ještě ve lhůtě pro stanovení daně, a že žalovaný pochybil, pokud takový postup správce daně „schvaluje“. Soudu však z této žalobní argumentace není zřejmé, jak by měl okamžik odeslání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání souviset s naplněním podmínek pro stavění lhůty pro stanovení daně v důsledku odeslání mezinárodního dožádání. Žalobkyně sice obecně správně uvádí, že aby mohly být mezinárodnímu dožádání přiznány účinky stavění lhůty pro stanovení daně, musí mít mezinárodní dožádání vztah ke konkrétnímu daňovému řízení a musí být účelné a důvodné, avšak nijak nevysvětluje, jak by ve vztahu k nyní posuzované věci měl s účelností či důvodností mezinárodního dožádání souviset okamžik vydání či vypravení výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. Odeslání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání nemůže zpětně zpochybnit obsah dříve učiněných mezinárodních dožádání, resp. jejich vztah ke konkrétnímu řízení. Zákon ani judikatura pro předpokládaný účinek mezinárodního dožádání nepožadují, aby další úkony způsobující také stavení prekluzivní lhůty bezprostředně navazovaly na provedené mezinárodní dožádání. Žádost o mezinárodní spolupráci při správě daní je samostatným, na dalších úkonech (daňové kontrole/výzvě k podání dodatečného daňového přiznání) nezávislým procesem. Žalobní bod proto není důvodný.
30. Je třeba uvést, že v žalobě schází konkrétní argumentace zpochybňující vlastní účelnost či důvodnost mezinárodních dožádání použitých v této věci. Soud sice nepřehlíží, že na str. 4-8 žaloby je předkládán rozsáhlý popis problematiky neúčelnosti či nedůvodnosti mezinárodních dožádání a jejich vlivu na prekluzi daně, zároveň se ani v této části nenachází konkrétní tvrzení k tomu, proč by měla být neúčelná zrovna mezinárodní dožádání použitá v této věci. Jinak řečeno žaloba postrádá individualizovanou argumentaci, kterou by se mohl soud v odpovídající míře podrobnosti zabývat. Soud si je samozřejmě vědom úzké souvislosti s otázkou prekluze, kterou je obecně povinen zkoumat i bez návrhu. Navzdory tomu nemůže pomíjet, že posuzovaná problematika se netýká ani tak otázky samotného běhu lhůty ke stanovení daně, ale spíše otázky zpochybnění existence konkrétní okolnosti mající vliv na běh lhůty. Nastala-li však v průběhu daňového řízení okolnost stavící běh lhůty ke stanovení daně, pak má soud za to, že tím, kdo by měl tvrdit a prokazovat pochybnosti ohledně této okolnosti, je primárně daňový subjekt, který tyto pochybnosti do řízení vnáší. Pouze obecné označení určité okolnosti za spornou (například paušální tvrzení o zbytečnosti mezinárodních dožádání) bez uvedení jakýchkoli relevantních důvodů nemůže samo o sobě

postačovat k tomu, aby byly orgány veřejné moci povinny provést zcela novou podrobnou skutkovou a právní analýzu každé dílčí skutečnosti jen proto, že je zde namítaná potenciální souvislost s prekluzí, ke které se přihlíží *ex officio*. Tento závěr je přitom plně aplikovatelný i ve vztahu k formulaci uplatněných žalobních námitek.

31. Z podané žaloby je patrné, že adresněji je zpochybňováno toliko mezinárodní dožádání, které mělo stavět běh lhůty pro stanovení daně v období od 19. 4. 2017 do 13. 11. 2017 (viz odst. 6 žaloby). Ve vztahu k tomuto dožádání žalobkyně namítá, že ho správce daně využil pro stavení lhůty pro stanovení daně i v řízeních týkajících se jiných zdaňovacích období, a dále žalobkyně zdůraznila závěr rozsudku NSS ze dne 21. 9. 2023, č. j. 6 Afs 59/2023-52, že mezinárodní dožádání musí být účelné a důvodné, aby vyvolalo účinky podle § 148 odst. 1 daňového řádu.
32. Jak soud ověřil ze správního spisu, mezinárodní dožádání odeslané správcem daně dne 19. 4. 2017 polskému správci daně bylo specifikováno obdobími září-prosinec 2016 a leden-únor 2017, přičemž jeho předmětem byly dotazy týkající se společnosti Black Lion. Soud připouští, že ve vztahu k posuzovanému zdaňovacímu období září 2016 se na dokladech předložených žalobkyní společnost Black Lion nevyskytuje, a ani žalobkyně ji ve vztahu k danému období za odběratele neoznačila. To ale ještě samo o sobě neznamená, že by bylo mezinárodní dožádání neúčelné. Správce daně se totiž ve vztahu k subjektu Black Lion dotazoval mj. i na to, „*zda mezi jeho obchodní partnery patřil/patřila v období 9/2016- 02/2017 firma SELECT (...)*“ a „*zda na dokladech firmy SELECT (...) figuruje náš daňový subjekt BIOENERGO (...).* a *v jakém postavení (pokud ano, žádáme o kopie těchto dokladů).*“ Dotazy správce daně tak cílily i na objasnění skutečností týkající se vztahů mezi žalobkyní a SELECT, byť prostřednictvím informací, jež by mohly být obsaženy v účetních dokladech, jimiž mohla disponovat Black Lion coby možný obchodní partner SELECT. Dotaz navíc výslovně cílil na časový interval zahrnující i období září 2016. Soud tak dospěl k závěru, že zmiňované dožádání mělo s předmětným daňovým řízením úzkou souvislost časovou (období září 2016) i věcnou (obchodní spolupráce společnosti SELECT, kterou žalobkyně označila za svého odběratele v daném období), a proto považuje dané mezinárodní dožádání za účelné i důvodné.
33. V době odeslání předmětného dožádání (19. 4. 2017) bylo navíc objasňování obchodních řetězců týkajících se dodávek řepkového oleje do jiného členského státu na samém počátku, a správce daně ještě nedisponoval informacemi o odběratelích deklarovaných žalobkyní. Ostatně i úvodní dotazy obsažené v předmětném dožádání naznačují, že jeho cílem bylo též prověřit podezření na možné zapojení do řetězového podvodu, k čemuž směřují i navazující dotazy ohledně povahy zboží, jeho odhadované hodnoty, místa a způsobu vykládky a nakládky, místa skladování, okruhu obchodních partnerů atd. Soud má za to, že takto koncipované dožádání naznačuje snahu správce daně „zmapovat terén“ za účelem sběru podkladových informací. Zároveň ještě nedocházelo k vlastnímu vyhodnocování podkladových informací, ale toliko k jejich prvotnímu opatřování, proto nemohlo mít předmětné dožádání ve vztahu ke zdaňovacímu období září 2016 vůči žalobkyni materiálně účinky zahájení daňové kontroly (srov. rozsudky NSS dne 27. 7. 2005, č. j. 1 Afs 70/2004–80, ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017–36, ze dne 2. 7. 2020, č. j. 7 Afs 390/2019–44, ze dne 10. 5. 2021, č. j. 5 Afs 301/2019–30, ze dne 1. 3. 2022, č. j. 7 Afs 231/2021-31, a ze dne 15. 3. 2022, č. j. 7 Afs 39/2020-29).
34. Soud tedy shrnuje, že mezinárodní dožádání odeslané správcem daně dne 19. 4. 2017 bylo účelné i důvodné, a zároveň nemělo materiálně účinky faktického zahájení daňové kontroly. Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

Od doby jeho odeslání (19. 4. 2017) až do obdržení odpovědi polského správce daně (13. 11. 2017) proto došlo ke stavění běhu lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Žalobní bod zpochybnující danou okolnost je tedy nedůvodný.

35. Pokud jde o ostatní mezinárodní dožádání užitá v této věci, od kterých správce daně odvozoval stavění lhůty ke stanovení daně, soud konstatuje, že je ze správního spisu zřejmé, že byla činěna ve vztahu k předmětnému zdaňovacímu období září 2016 a, nad rámec již výše vypořádaného mezinárodního dožádání, se týkala subjektů žalobkyní označených jako odběratelé. Mezinárodní dožádání odeslané dne 23. 11. 2016 stavící lhůtu pro stanovení daně do 26. 1. 2017 se týkalo odběratele SELECT a výhradně období září 2016; mezinárodní dožádání odeslané dne 29. 11. 2016 a stavící lhůtu pro stanovení daně do 9. 2. 2017 se týkalo odběratele TAX LEX a výhradně období září 2016; mezinárodní dožádání odeslané dne 24. 5. 2017 a stavící lhůtu pro stanovení daně do 20. 6. 2017, se týkalo odběratele NEXT THEORY a bylo učiněno pro zdaňovací období od července do prosince 2016 a leden 2017; mezinárodní dožádání odeslané dne 19. 7. 2018 a stavící lhůtu pro stanovení daně do 9. 10. 2018 se sice primárně týkalo odběratele M. C., ale svědecká výpověď se vztahovala k odběrateli SELECT a zahrnovala daňové období od září do prosince 2016. Žalobní bod tak není důvodný.

*Podmínky pro osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu
- obecná východiska a judikatorní vývoj*

36. 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.
37. Namátkou lze uvést například 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 8. 1. 2024, č. j. 43 Af 25/2021-98, ze dne 17. 1. 2024, č. j. 43 Af 11/2021-91, ze dne 19. 11. 2024, č. j. 55 Af 7/2021-129, ze dne 18. 12. 2024, č. j. 54 Af 13/2021-161, ze dne 19. 12. 2024, č. j. 43 Af 33/2020-108, ze dne 16. 1. 2025, č. j. 54 Af 6/2021-129, nebo ze dne 20. 1. 2025, č. j. 43 Af 33/2020-108, 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 deklarovaní odběratelé, nicméně klíčová sporná otázka byla stejná jako v nyní posuzované věci.
38. 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.
39. 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*.

40. Patrně nejkomplexnější odpověď na danou otázku poskytl NSS v rozsudku č. j. 1 Afs 241/2022-115, odst. 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 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.“
41. 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* při rozhodování vycházel z předpokladu, že byly k dispozici údaje potřebné k ověření o 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.
42. 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.

Došlo k přenesení důkazního břemene na žalobkyni

43. 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.
44. Soud konstatuje, že tato argumentace vychází z celkově nesprávné úvahy o způsobu jeho rozložení v daňovém řízení.
45. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se soudy již opakovaně zabývaly (viz např. rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2021, č. j. 1 Afs 73/2019-71, ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52, nebo ze dne 15. 5. 2014, č. j. 8 Afs 67/2013-49, viz také např. nález Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08).
46. Tyto judikaturní 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 povinen prokázat existenci konkrétních skutečností zakládajících takové pochybnosti § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu; 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. 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 jejich nové znění (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, či ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016-36).

47. Soud připomíná, že k otázce rozložení důkazního břemene opakovaně vyjadřoval téměř ve všech rozsudcích týkající se sporu mezi žalobkyní a orgány daňové správy (viz odst. 37 výše; specificky lze odkázat např. na odst. 77-90 rozsudku č. j. 43 Af 33/2020, v jehož odst. 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.
48. Navzdory tomu, že s judikatorním výkladem dané otázky byla žalobkyně již opakovaně seznámena i ve starších rozsudcích vydaných již před podáním této žaloby, tak její autor se s nimi patrně dostatečně neseznámil, neboť 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 popsáném rozložení daňového břemene.
49. 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 listky. Pakliže žalovaný a správce daně shledaly 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

50. Soud rovněž shledal, že pochybnosti vyslovené žalovaným a správcem daně ve vztahu k žalobkyni předloženým dokladům jsou důvodné.
51. V žalobě je opakovaně zdůrazňováno, že žalovaný či správce daně si při hodnocení předložených důkazů vybírali jen skutečnosti v neprospěch žalobkyně, avšak žaloba neobsahuje prakticky žádnou zmínku o tom, jaké konkrétní skutečnosti svědčící ve prospěch žalobkyně měly být opomenuty či přehlédnuty. Žalobkyně toliko opakuje, že „předložila zcela vyčerpávající a vzájemně korespondující důkazy“, aniž by jakkoli reflektovala obsah rozporů a nesrovnalostí, na které opakovaně odkazovaly daňové orgány obou stupňů.
52. K období září 2016 vyjádřil správce daně své pochybnosti ohledně žalobkyni předložených dokladů ve výzvě ze dne 15. 10. 2020, a to ve vztahu k deklarováným odběratelům NEXT THEORY, SELECT i TAX LEX.
53. Ve vztahu k odběrateli NEXT THEORY správce daně (shodně jako později žalovaný) poukázal na to, že na žalobkyni předložených CMR listech k fakturám č. 21601038, 21601049, 21601057, 21601068, 21601090, 21601092, 21601095, 21601096, 21601111 a Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

21601113 se v položce 24 „Zboží obdržel“ nachází otisk razítka AMOS Spółka z organiczona odpowiedzialnoscia (dále jen „AMOS“), současně je zde nečitelný podpis bez uvedené jména jednající osoby a chybí datum a údaj o převzetí. V případě CMR listu k faktuře č. 21601071 se otisk razítka AMOS nachází jen v položce „potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“, avšak v položce obdržení zboží je razítko NEXT THEORY. Dále na CMR listech k fakturám č. 21601083 a 21601091 se v položce 24 „Zboží obdržel“ nachází otisk razítka KRONO OPOLIS Sp. z o. o. (dále jen „KRONO OPOLIS“) bez data a podpisu, nebo se vedle něj nachází otisk razítka „PREZES ZARADU Zbigniew Kostrewa“, také bez data a podpisu. Dále na CMR listech k fakturám 21601050, 21601062, 21601075, 21601076 a 21601080 se v položce 24 „Zboží obdržel“ nachází otisk razítka WEGA a současně i otisk razítka NEXT THEORY s nečitelnými podpisy, jako místo vykládky je uváděn Knurów, ale v jednom případě (u faktury 21601050) je uváděn nad přeškrtnutým místem Czechowice-Dziece. Konečně v případě CMR listů k fakturám č. 21601035, 21601083 a 21601091 se v položce 24 „Zboží obdržel“ nachází pouze otisk razítka NEXT THEORY s nečitelným podpisem a datem s místem vykládky Lututów. Pokud jde o předložené kupní smlouvy mezi žalobkyní a NEXT THEORY, tak v nich jednak není žádná zmínka o subjektech WEGA, KRONO OPOLIS či AMOS označených na CMR listech, z nichž je navíc zřejmé, že přepravu zajišťoval prodávající, ačkoliv dle čl. V těchto kupních smluv měl přepravu a veškeré náklady s ní spojené zajišťovat kupující. Rovněž bylo odkázáno na obsah svědeckých výpovědí svědky J. O., W. J. P. a R. H., z nichž nebylo možno spolehlivě dovodit spojitost s konkrétními dodávkami pro žalobkyní deklarovaného dodavatele NEXT THEORY. V neposlední řadě byla připomenuta informace polského správce daně o tom, že společnosti NEXT THEORY byla od 16. 3. 2017 zrušena registrace k DPH z důvodu, že přestala být kontaktní.

54. Ve vztahu k odběrateli SELECT správce daně (shodně jako později žalovaný) poukázal na to, že na žalobkyní předložených CMR listech k fakturám č. 21601099, 21601049, 21601057, 21601068, 21601090, 21601092, 21601095, 21601096, 21601111 a 21601113 se v položce 24 „Zboží obdržel“ nachází otisk razítka WEGA, současně je zde nečitelný podpis bez uvedené jména jednající osoby. Naproti tomu polské vážní listky uvádějí společnost WEGA bez bližší identifikace její pozice, ale současně je na nich jako příjemce uváděna společnost CARBO HOLDING Sp. z o. o. (dále jen „CARBO HOLDING“). Ty se zase neshodují s údaji na vážních listcích poskytnutých britskou daňovou správou. Dále je poukazováno odpověď britské daňové správy, podle níž má být jednatelem SELECT K. B., který neměl žádný kontakt na žalobkyni, ale ohledně obchodů komunikoval pouze s paní E. R. a panem M. C. Rovněž je poukazováno na obsah svědecké výpovědi M. C., která byla celkově velmi neurčitá a neobsahovala žádné konkrétní informace o uskutečnění obchodů mezi žalobkyní a SELECT. Konečně je poukazováno na obsah svědecké výpovědi paní E. R., která potvrdila svou spolupráci s M. C., aniž by byla schopna si vybavit odběratele SELECT či jiné konkrétní odběratele.
55. Ve vztahu k odběrateli TAX LEX správce daně (shodně jako později žalovaný) poukázal na to, že na žalobkyní předloženém CMR listu k faktuře č. 2160112 se v položce 24 „Zboží obdržel“ nachází otisk razítka WEGA, současně je zde nečitelný podpis bez uvedené jména jednající osoby, údaj o místu vykládky zboží chybí a nelze jej nalézt ani v dodacím listu. Na žalobkyní CMR listu k faktuře č. 21601105 je položka 24 „Zboží obdržel“ nevyplněna a pouze u položky „Odevzdání celního tranzitního dokladu“ se nachází razítko WEGA bez uvedení data a identifikace podepisující osoby, zatímco na vážních listcích je v poznámce

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

uvedena společnost SELECT, která je rovněž uvedena jako odběratel na průvodce výdejem materiálu. Bylo poukazováno též na odpověď britské daňové správy, podle níž je společnost TAX LEX považována za zmizelou a bylo vůči ní od 9. 2. 2017 zahájeno řízení o zrušení registrace k DPH.

56. 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). Žalobkyně sice opakovaně vyjádřila přesvědčení o tom, že prokázala dodání zboží deklarovaným odběratelům, a žalovaný podle ní přehlíží, že na všech doložených CMR listech ve vztahu k dodávkám uskutečněných pro deklarované odběratele se otisk razítka deklarovaného odběratele nachází „*v položce č. 24 ‚Zboží obdržel‘ nebo v těsné blízkosti této položky (pod ní nebo nad ní)*“. Je ovšem třeba 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 k tomu, 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.
57. 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 podpisy na CMR listech nacházely *v prostoru* (resp. v těsné blízkosti, and nebo pod) položky 24, ale že byly v této položce uvedeny i jiné subjekty, u kterých žalobkyně ani netvrdila, že jde o deklarované odběratele. Aby bylo možné pokládat tvrzení žalobkyně za prokázaná právě CMR listy, musely by být tyto listiny jasné, srozumitelné a není přípustné, aby byl jejich obsah interpretovatelný různými způsoby. V takovém případě se vypovídací hodnota takového důkazu výrazně snižuje. Je třeba připomenout, že u typu a rozsahu obchodu, jakému se žalobkyně věnovala, je adekvátní po žalobkyni důsledně požadovat profesionální přístup, a tedy i formálně bezvadně vyplněné doklady. Pokud není takové povinnosti učiněno zadost, nelze takový dokument vyhodnotit jako perfektní a podporující tvrzení žalobkyně, pokud právě s těmito tvrzeními není plně v souladu. Soud tak nesouhlasí s názorem žalobkyně, že je pro prokázání pořizovatele podle § 64 zákona o DPH dostatečné, když jsou na předložených CMR listech otisky razítka uvedeny toliko *v prostoru* položky č. 24. 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. Proto pokud se na žalobkyní předložených CMR listech vyskytovaly další společnosti, jejichž roli v obchodním řetězci nedokázala žalobkyně objasnit (a nečiní tak ani v žalobě), pak tyto skutečnosti důkazní hodnotu CMR listů zásadně zpochybňují a nelze zohlednit prosté umístění razítka deklarovaného odběratele *v prostoru* položky č. 24.

58. Hodnocení jednotlivých důkazů v kontextu jiných představuje ohnisko pochybností. Soud má přitom za to, že z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že orgány daňové správy pojaly daný případ komplexně a snažily se čerpat poznatky i z řízení vztahujících se k jiným zdaňovacím obdobím. V této souvislosti lze doplnit, že i když soud v této věci hodnotí doklady vztahující se ke zdaňovacímu období září 2016, 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.
59. Nutno podotknout, že na rozdíl od jiných řízení týkajících se sporů žalobkyně s orgány daňové správy v nyní posuzované věci ani nebyly uplatňovány námitky proti závěrům dovozených z jednotlivých důkazů, zejména pokud jde o výpovědi svědků.
60. Ve vztahu k hodnocení jednotlivých důkazů žalobkyně zpochybňovala, nad rámec vyhodnocení obsahu CMR listů, ještě využitelnost výpovědi svědkyně M. G. Je třeba předeslat, že daňové orgány založily své pochybnosti na vyhodnocení celé řady podkladů, nikoli pouze na svědecké výpovědi svědkyně G. Touto žalobní námitkou by tak žalobkyně nemohla zvrátit již dříve přijaté závěry o pochybnostech v dokladech předložených žalobkyní.
61. Žalobkyně v žalobě namítala, že jí není jasné, proč žalovaný v souvislosti s plněním uskutečněným pro NEXT THEORY a SELECT v předmětném zdaňovacím období odkazuje na vyjádření svědkyně G. ohledně existence vztahu mezi společnostmi BLACK LION a WEGA. Žalovaný ovšem žalobkyni v napadeném rozhodnutí svůj postup srozumitelně vysvětlil. Daňové orgány reagovaly na to, že žalobkyně nesouhlasila se závěry předestřeny správcem daně a setrvala na svém tvrzení o dodání řepkového oleje společnosti NEXT THEORY, aniž by předložila nějaké další doklady či jiné důkazní prostředky, kterými by svá tvrzení prokázala. Za účelem ověření těchto tvrzení daňové orgány využily důkazní návrh, který žalobkyně označila v souvislosti s jiným zdaňovacím obdobím (konkrétně duben 2017 a květen 2017), ale který mohl poskytnout relevantní informace i pro zdaňovací období září 2016 a ve vztahu k nyní deklarovaným odběratelům. Tímto důkazním návrhem byl právě výslech svědkyně M. G. jakožto statutárního orgánu (jednatelky) společnosti WEGA, přičemž tato společnost potvrzovala některé CMR listy předložené žalobkyní pro zdaňovací období září 2016 v kolonce „zboží obdržel“. Jelikož se společnost WEGA vyskytovala na dokladech předložených žalobkyní ve vztahu k deklarovaným dodavatelům, mohl být výslech její jednatelky přínosný i pro zjištění podstatných skutečností ve zdaňovacím období září 2016, neboť mohl objasnit roli této společnosti v žalobkyní deklarovaných obchodních vztazích. Dle soudu jde o relevantní souvislost, kterou žalovaný dostatečně vysvětlil. Žalobkyně však v žalobě s tímto vysvětlením nijak nepolemizuje. Toliko izolovaně poukazuje na skutečnost, že byl výslech svědkyně *primárně* učiněn ve vztahu k ověření existence vztahu mezi BLACK LION a WEGA, avšak pomíjí další skutečnosti, které byly ve vztahu k tomuto důkaznímu prostředku uvedeny. Žalobkyně tedy nijak nezpochybnila použitý důkaz, a ani jeho případné zpochybnění by nemělo v konečném důsledku vliv na závěr, že orgány daňové

správy důvodně zpochybnily předložené doklady. Daňové orgány své závěry vystavěly na celé řadě skutečností, nikoli pouze na výsledku této svědkyně. Naopak je třeba poukázat na to, že skutečnosti zjištěné z tohoto výsledku jsou spíše podpůrné. Žalobní bod není důvodný.

Význam doložených úhrad

62. Argumentuje-li žalobkyně tím, že jí deklarovaní odběratelé zaplatili kupní cenu, pak soud připomíná, že toto nebylo ze strany orgánů daňové správy výslovně zpochybňováno. Nicméně samotný tok finančních prostředků ještě neprokazuje dodání zboží do jiného členského státu, ale musela by zde existovat i vazba na jiné důkazní prostředky. To ostatně potvrdil i NSS v již zmiňovaném rozsudku č. j. 10 Afs 216/2023-83, bod 28, v němž vyložil, že *„nesouhlasí ani s tvrzením, že už jen z rozsahu dodávaných plnění je zřejmé plátcovství odběratelů. Nelze přece 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.“* Podobně i dřívější judikatura dospěla k závěru, že zaslal-li tvrzený odběratel na bankovní účet daňového subjektu platbu, prokazuje pouze to, že mezi nimi došlo k převodu finančních prostředků, avšak sám o sobě neprokazuje faktický převod zboží, zvláště za situace, kdy z předložených dokladů i dalších provedených důkazů vyplynou zjevné nesrovnalosti ohledně skutečného příjemce zboží, jehož dodání mělo být osvobozeno od DPH (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2022, č. j. [10 Afs 374/2020](#), bod 27, nebo žalovaným odkazovaný rozsudek ze dne 10. 2. 2022, č. j. 9 Afs 274/2020-61, bod 36).
63. Pomine-li soud, že v žalobě kromě obecných tvrzení o úhradě kupní ceny není ani poukazováno na konkrétní bankovní transakce či pohyby na účtech, tak ani tyto by neobstály v konfrontaci s nesrovnalostmi plynoucími z jí předložených dokladů a provedených svědeckých výpovědí, případně i z mezinárodních dožádání.

Dobrá víra

64. Za nedůvodnou považuje soud i argumentaci ohledně dobré víry a obezřetnosti ohledně volby odběratelů.
65. Otázce posouzení dobré víry daňového subjektu, že fakticky dodal zboží do jiného členského státu, se zabýval zejména rozsudek SDEU *Teleos*, podle kterého *„[ne]ní v rozporu s právem Společenství požadovat, aby dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu (...). Okolnosti, že dodavatel jednal v dobré víře, že přijal všechna opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, a že je vyloučena jeho účast na podvodu, tudíž představují důležité skutečnosti pro určení možnosti uložit tomuto dodavateli povinnost zaplatit DPH a posteriori. Čl. 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice je třeba vykládat v tom smyslu, že brání tomu, aby příslušné orgány členského státu dodání uložily dodavateli, který jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující prima facie jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství, povinnost doplatit DPH za toto zboží, jestliže se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, aniž by nicméně byla prokázána účast tohoto dodavatele na podvodu, pokud* Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že dodání uvnitř Společenství, které provádí, jej nepovedou k účasti na takovém podvodu.“

66. Závěry citovaného rozsudku se uplatní pouze za situace, kdy daňový subjekt jednající v dobré víře ohledně dodání zboží do jiného členského státu poskytl důkazy prokazující *prima facie* toto dodání. Jinými slovy, splní-li daňový subjekt (plátce daně) svoji primární důkazní povinnost ohledně *faktického dodání zboží* do jiného členského státu a osvědčí-li svoji dobrou víru ohledně tohoto faktického dodání, která bude z povahy věci odvislá zejména od toho, jakými důkazními prostředky disponoval v době dodání, jsou orgány finanční správy oprávněny daňovému subjektu neuznat jím nárokované osvobození od daně, pouze pokud prokážou zapojení daňového subjektu do podvodného jednání (viz zmíněný rozsudek *Teleos*, na který navazuje i judikatura NSS, srov. např. rozsudek ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 82/2019-42, či ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42). V rozsudku ze dne 21. 2. 2024, č. j. 3 Afs 289/2022-48, NSS dodal, že pokud daňový subjekt nepředloží podklady, ze kterých by *prima facie* vyplynulo, že došlo k dodání zboží do jiného členského státu, nemůže být ani v dobré víře ohledně dostatečnosti a průkaznosti dokladů sloužících k prokázání splnění podmínek pro osvobození od DPH.
67. Lze tedy shrnout, že dobrá víra přímo souvisí i s kvalitou důkazních prostředků, jimiž daňový subjekt disponoval v době tvrzeného dodání zboží. Samotná dobrá víra přitom nemůže nahradit nedostatečné prokázání konkrétních odběratelů.
68. V nyní posuzované věci přitom žalovaný a správce daně důvodně zpochybnili, zda žalobkyně dodala zboží deklarovaným odběratelům. Žalobkyní předložené doklady (faktury, vážní lístky, CMR listy) přitom vykazovaly zásadní nedostatky, proto je nelze považovat za důkazy, které by *prima facie* prokazovaly dodání deklarovaným odběratelům.
69. Neodstranění těchto pochybností ze strany žalobkyně a neprokázání skutečného dodání právě těmto deklarovaným odběratelům přitom nelze nahradit tím, že žalobkyně si obě zmiňované společnosti prověřila v příslušných veřejných rejstřících či v systému VIES, a že si průběžně kontrolovala jejich registraci k DPH.
70. Pokud jde o nekonstantnost společnosti NEXT THEORY a TAX LEX a pozdější zrušení jejich registrace, jež vyplynuly z informací od polské a britské daňové správy, pak má žalobkyně pravdu v tom, že ke zrušení registrace k DPH (resp. k zahájení řízení k tomu směřující) u těchto společností skutečně došlo až v roce 2017, tedy později než ve zkoumaném zdaňovacím období září 2016. Žalobkyně se však mylně domnívá, že by jí ze strany orgánů daňové správy bylo dáváno k tíži samotné zrušení registrace k DPH až po příslušném zdaňovacím. Podstatný je celkový kontext, tj. že k dokladům předkládaným žalobkyní, jež samy o sobě vykazovaly významné rozpory, dále přibyla i informace o tom, že subjekty označované v těchto dokladech jsou v zemích své registrace považovány za nekontaktní subjekty. Jiná situace by byla, pokud by žalobkyně předložila hodnověrný důkaz o tom, že v rozhodném období (září 2016) byly společnosti NEXT THEORY a TAX LEX aktivní a kontaktní plátcí DPH, v takovém případě by jí skutečně těžko bylo možno vyčítat pozdější zahájení deregistračního procesu vůči zmiňovaným společnostem. To však žalobkyně neučinila, omezila se pouze na opakování svého tvrzení o údajně vyčerpávající důkazní hodnotě jí předložených dokladů, aniž by jakkoli reflektovala rozpory předestřené ze strany daňových orgánů.
71. S ohledem na uvedené soud souhlasí se žalovaným i správcem daně, že žalobkyně za daných okolností nemohla být v dobré víře, že dodávky zboží proběhly skutečně tak, jak Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

deklarovala, neboť nedostatky předložených dokladů jí musely být zřejmé již při jejich obdržení.

Aplikace závěrů rozsudků SDEU Kemwater a NSS Vymětalík

72. 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.
73. 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.
74. Naopak žalobkyně od samého počátku daňového řízení trvala na tom, že bez pochybností prokázala dodání zboží deklarovaným odběratelům. V průběhu daňového řízení nikdy nepředestřela žádné vysvětlení, proč by měly být odběrateli jiné společnosti. K výzvám správce daně nedovedla žalobkyně nikdy spolehlivě vysvětlit ani role jiných subjektů vyskytujících se na CMR listech, resp. nikdy je nepopsala jako konečné odběratele.
75. Ani soud přitom nenalézá žádnou indicii poukazující na osobu odlišnou od deklarovaného odběratele žalobkyně.
76. 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 společností NEXT THEORY, SELECT a TAX LEX. Pokud je však tvrzeno prokázání dodání konkrétním odběratelům, pak se logicky nelze současně dovolávat toho, že zboží ve skutečnosti převzal jiný odběratel registrovaný k DPH.

K namítanému rozkolu mezi senáty NSS

77. Podle žalobkyně závěry rozsudků NSS ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 241/2022-155 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.
78. 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 241/2022-155 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).
79. K žalobkyní připomínanému „oponentnímu“ rozsudku NSS č. j. 7 Afs 238/2021-73 lze dodat, že se jedná o netýkal obchodního případu žalobkyně (na rozdíl od shora zmiňovaných Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

prvního senátu), 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

80. S ohledem na shora uvedené závěry soud žalobu zamítl jako nedůvodnou (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
81. 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.

Poučení:

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

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

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

Praha 15. dubna 2025

Lenka Oulíková v. r.
předsedkyně senátu