



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Miroslava Makajeva a soudců Davida Krysky a Věry Pazderové ve věci

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

zastoupená **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 21. 7. 2020, č. j. 28166/20/5300-22442-712871,

takto:

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

Odůvodnění:

**Vymezení věci a obsah podání účastníků**

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí (platební výměr na daň z přidané hodnoty) Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 27. 3. 2019, č. j. 1378820/19/2111-50523-202055 (dále jen „platební výměr“), kterým byla vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden 2016 ve výši 1 045 230 Kč. Správce daně a žalovaný dospěli k závěru, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro osvobození od daně dle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 30. 4. 2016 (dále jen „zákon o DPH“), při dodání zboží (surového řepkového oleje) do jiného členského státu pro odběratele Damian Giera, Stefana Żeromskiego 44C, SŁUPNO 05-250 Radzymin (dále jen „Damian Giera“), a odběratele RED Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

DOT SPÓŁKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ, Wałbrzyska 11 M253A, 02-739 Warszawa (dále jen „RED DOT“), konkrétně podmínku dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě.

### Obsah žaloby

2. S ohledem na značný rozsah podání účastníků a skutečnost, že se jejich obsahem soud podrobně zabývá níže při vypořádání jednotlivých námitek, bude soud rekapitulovat podání účastníků jen velmi stručně.
3. Žalobkyně v podané žalobě nesouhlasila s žalovaným, že neprokázala dodání zboží osobě registrované k dani, tj. na daňovém dokladu deklarovaným odběratelům RED DOT a Damian Giera. Poukázala na množství důkazů, které k prokázání dodání zboží předložila, a polemizovala s jejich hodnocením správními orgány, které dle žalobkyně neunesly své důkazní břemeno a neprokázaly skutečnosti, které by zpochybnilly tvrzení a důkazní prostředky navržené či předložené žalobkyní. Rovněž odmítla závěr žalovaného, kterým zpochybňoval její dobrou víru.
4. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě odmítl, že by správce daně naplnění podmínky přepravení zboží do jiného členského státu nerozporoval a měl ji za prokázanou. Nezaměřila-li žalobkyně svou argumentaci v odvolání na (ne)naplnění podmínky přepravení zboží do jiného členského státu, jde to pouze k její tíži. Správce daně kvalifikovaně vyjádřil vzniklé pochybnosti o oprávněnosti uplatnění osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, a tudíž unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Současně na žalobkyni přenesl důkazní břemeno stran vyvrácení zjištěných pochybností ohledně nesplnění podmínek pro přiznání osvobození v souvislosti s dodáním zboží do jiného členského státu. Bylo pak v zájmu žalobkyně, aby si opatřila podklady, které mohou relevantním způsobem prokázat, že k dodání do jiného členského státu deklarovanému odběrateli skutečně došlo. Správce daně či žalovaný nebyl povinen prokazovat tyto skutečnosti za žalobkyni. Nepřípadná je též námitka žalobkyně, že pokud žalovaný rozporuje, že skutečný stav věci je odlišný od stavu formálně deklarovaného, je jeho důkazní povinností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu tento skutečný stav prokázat.
5. Žalobkyně v replice uvedla, že ze závěrů zprávy o daňové kontrole ani z napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by nebyla prokázána podmínka odeslání zboží do jiného členského státu ve smyslu § 64 odst. 1 zákona o DPH. Jedná se o uměle a nově vytvořený názor žalovaného, a žalobkyně neměla ani možnost se k němu vyjádřit.
6. Žalovaný v duplice reagoval na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 17. 2. 2022, č. j. 55 Af 48/2020-61, v obdobné věci žalobkyně. Žalovaný vyjádřil nesouhlas s aplikací závěrů rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále též jen „SDEU“) ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie s.r.o.* (dále jen „*Kemwater*“) při posuzování hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu a rozsudku NSS ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45, ve věci *VYMĚTALÍK - INPOS s.r.o.* (dále jen „*Vymětalík*“).
7. Žalobkyně v triplice nesouhlasí s názorem žalovaného, že nemají být aplikovány závěry rozsudku ve věci *Vymětalík*. Nesdílí ani názor, že by se rozsudek *Kemwater* odchyloval od ustálené judikatury SDEU.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

8. Žalovaný v dalším vyjádření uvedl, že závěr, že rozsudek ve věci *Vymětalík* nelze brát jako judikaturní východisko pro další případy, plyne z rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu. Žalovaný již v dřívějším vyjádření poukázal na rozsudek ze dne 24. 2. 2022, č. j. 1 Afs 238/2020-59 (dále též jen „*Steris*“), v němž se soud zabýval osvobozením od daně při dodání zboží do jiného členského státu, aniž by aplikoval závěry rozsudku ve věci *Kemwater* či ve věci *Vymětalík*. Ačkoliv byl tento rozsudek vydán až poté, co byl vydán rozsudek ve věci *Vymětalík*, Nejvyšší správní soud rozhodoval v souladu s dlouhodobě ustálenou judikaturní praxí, která zde byla před vydáním rozsudku ve věci *Vymětalík*.

#### **Předcházející řízení před soudem a zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu**

9. Krajský soud v Praze rozsudkem ze dne 7. 10. 2022, č. j. 55 Af 52/2020-81, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Soud vycházel především z judikatury SDEU ve věci *Kemwater* a navazující judikatury ve věci *Vymětalík*, ze které dovodil, že nelze odeprít nárok na osvobození jen proto, že daňový subjekt neprokázal dodání deklarovanému odběrateli, je-li ze skutkových okolností případu zřejmé, že zboží dodal do jiného členského státu a skuteční odběratelé zboží byli v postavení osoby povinné k DPH. Dle názoru soudu správce daně a žalovaný vycházeli z nesprávného právního názoru, že pro závěr o nesplnění podmínek pro osvobození při dodání do jiného členského státu a posouzení plnění jako tuzemského postačí, že nebylo prokázáno dodání deklarovanému odběrateli. Nezabývali se tím, zda s ohledem na skutkové okolnosti případu neexistují údaje svědčící o tom, že zboží bylo žalobkyní dodáno do jiného členského státu odběrateli, který byl nutně v postavení plátce daně. Nevěnovali se tomu, zda žalobkyně v tomto ohledu unesla důkazní břemeno či zda samy orgány finanční správy nedisponovaly důkazy osvědčujícími tyto skutečnosti. V tomto ohledu napadené rozhodnutí postrádalo přezkoumatelnou úvahu. V této souvislosti pak krajský soud shledal vadu řízení, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť žalobkyně nebyla v daňovém řízení vyzvána, aby se k těmto okolnostem vyjádřila a případně navrhla důkazy. Nelze předjímat, co by uvedla a jaké by označila důkazy. Žalobkyně nebyla seznámena s tím, že může svá tvrzení a důkazní návrhy směřovat i tímto směrem. Stejně tak si žalovaný nebyl vědom, že má posuzovat, zda v tomto směru žalobkyně důkazní břemeno unesla, případně zda takové okolnosti nevyplývají z informací, které má k dispozici.
10. Na základě podané kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 12. 5. 2025, č. j. 2 Afs 251/2022-104, výše uvedený rozsudek Krajského soudu v Praze zrušil a věc vrátil zdejšímu soudu k dalšímu řízení. Předně posoudil otázku, zda i v případě, že daňový subjekt po celé daňové řízení a následně i v řízení soudním trvá na tom, že plnění dodal deklarovaným odběratelům, je třeba, aby správní orgány znovu posuzovaly uplatněný nárok na osvobození od DPH, a to optikou závěrů rozsudků *Kemwater* a nově i rozsudku SDEU ze dne 29. 2. 2024 ve věci C-676/22, *B2 Energy* (dále jen „*B2 Energy*“). Přitom dospěl k závěru, že nikoliv. Ani z rozsudku *B2 Energy* nelze dovodit, že by daňový subjekt mohl bez jakékoliv indicie nově zcela změnit svá tvrzení. Vrátit věc až do daňového řízení je dle Nejvyššího správního soudu namístě zpravidla tehdy, pokud tu existuje nějaká skutková indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného odběratele, která mohla fakticky (namísto něho) odebrat sporná plnění. V této věci takové indicie ze spisu nevyplývají a ani žalobkyně nic takového netvrdila, přestože si byla vědoma možnosti prokázat dodání zboží jinému než deklarovanému odběrateli. Naopak po celé daňové i soudní řízení trvala na tom, že prokázala dodání řepkového oleje deklarovaným odběratelům. Na dodání zboží deklarovaným odběratelům trvala i v reakci na vyjádření stěžovatele k rozsudku ve věci *Shodu* s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

SDEU ve věci *B2 Energy*. Nepřipustila, že by jakékoliv třetí subjekty (např. ty, které figurovaly na CMR listech, či měly nějaký vztah k deklarovaným odběratelům) mohly být možnými odběrateli komodity. Nejvyšší správní soud tedy uzavřel, že ani z rozsudků SDEU ve věci *Kemwater* a *B2 Energy* nevyplývá, že by nárok na odpočet DPH či osvobození od daně bylo možné uplatňovat způsobem požadovaným žalobkyní. Rozhodné skutečnosti tvrdí a prokazuje daňový subjekt a není věcí správce daně, aby je aktivně vyhledával on (pouze je musí vzít v úvahu a nepřehlížet je, plynou-li z podkladů opatřených v daňovém řízení). Judikatura SDEU a především ji rozvíjející judikatura Nejvyššího správního soudu oproti koncepci vyjádřené v původním rozsudku krajského soudu kladou větší důraz na procesní aktivitu daňového subjektu a vyžadují, aby to byl on, kdo tvrdí a prokazuje „alternativní“ skutkové verze v situaci, kdy bude dodání zboží původně deklarovanému odběrateli v jiném členském státě relevantně zpochybněno. Proto Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo než rozsudek krajského soudu zrušit, neboť jeho právní závěry nebyly v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu.

### Průběh jednání před soudem

11. Při jednání dne 25. 6. 2025 účastníci setrvali na již dříve písemně vyjádřené argumentaci. Žalobkyně při jednání zdůraznila, že označit skutečného dodavatele již v daňovém řízení by s ohledem na tehdejší judikaturu nebylo účelné. Dále uvedla, že na deklarovaných dodavatelích již netrvá a označila reálné dodavatele, přičemž uvedla, že indicie o nich existovaly již v daňovém řízení.
12. Soud neprováděl dokazování správním spisem nebo listinami navrženými žalobkyní k důkazu (v žalobě navržené napadené rozhodnutí), neboť obsahem správního spisu se dokazování neprovádí (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 – 117).

### Posouzení věci soudem

13. Soud opětovně ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků a že obsahuje všechny formální náležitosti na ni kladené, přičemž shledal, že se jedná o žalobu věcně projednatelnou.
14. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlídnout z moci úřední, soud neshledal. Po přezkumu napadeného rozhodnutí dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.
15. Jelikož je soud vázán závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v této věci (§ 110 odst. 4 s.ř.s.), převzal při novém posouzení závěry vyslovené ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2025, č. j. 2 Afs 251/2022-104. Po zrušení rozsudku zdejšího soudu a vrácení věci byl soud povinen uvést své právní závěry do souladu s judikaturou precedenčních soudů. Ve zbytku soud zopakoval argumentaci již uvedenou v rozsudku č. j. 55 Af 52/2020, neboť ta nebyla závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 251/2022-104 nijak dotčena.

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

16. Podle čl. 20 Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému DPH (dále též jen „směrnice o DPH“) pořízení zboží uvnitř Společenství se rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořizovateli odeslán nebo Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

přepraven prodávajícím nebo samotným pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich do jiného členského státu než státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží.

17. Čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH upravuje povinnost členských států osvobodit od daně dodání zboží splňující podmínky, které jsou v něm vyjmenovány (rozsudek ze dne 9. 10. 2014 ve věci C-492/13, *Traum*, bod 46). Podle tohoto ustanovení členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží.
18. Podle § 13 odst. 1 zákona o DPH dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Podle § 13 odst. 2 zákona o DPH dodáním zboží do jiného členského státu se pro účely tohoto zákona rozumí dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.
19. Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.
20. Otázkou uplatňování osvobození od daně s nárokem na odpočet daně při dodání zboží do jiného členského státu se opakovaně zabývala judikatura Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudky ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45, ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014-49, ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015-30, ze dne 27. 6. 2019 č. j. 9 Afs 82/2019-42, ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019-37, či ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45) i SDEU [např. rozsudek ze dne 6. 4. 2006 ve věci C-245/04, *EMAG Handel Eder* (dále jen „*EMAG Handel Eder*“), rozsudek z téhož dne ve věci C-430/09 *Euro Tyre Holding* (dále jen „*Euro Tyre Holding*“), rozsudek ze dne 27. 9. 2012 ve věci C-587/10 *VSTR* (dále též jen „*VSTR*“), či rozsudek ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-409/04, *Teleos a další proti Commissioners of Customs & Excise* (dále též „*Teleos*“)].
21. Z právě citovaných rozhodnutí plyne, že aby byla transakce kvalifikována jako dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie, a mohl být tedy uplatněn nárok na osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH, musí být kumulativně splněny tři podmínky: 1) zboží musí být dodáno do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě; 2) zboží musí být odesláno (přepraveno) do jiného členského státu a 3) přeprava zboží musí být zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou.
22. Osvobození dodání zboží od daně ve smyslu čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH lze uplatnit pouze tehdy, jestliže právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, jestliže dodavatel prokáže, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a opustilo-li zboží v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy fyzicky území členského státu dodání [viz rozsudek *Euro Tyre Holding* či rozsudek ze dne 6. 9. 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11 (dále jen „*Mecsek-Gabona*“), bod 31 a v něm citovanou judikaturu]. Převod práva nakládat se zbožím jako vlastník na pořizovatele představuje neodmyslitelnou součást každého dodání zboží a jako takový představuje první hmotněprávní podmínku osvobození při dodání zboží uvnitř Evropské unie (rozsudek *Mecsek-Gabona*, bod 32). Aby bylo možné

kvalifikovat transakci jako dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie, musí dojít k odeslání nebo přepravě zboží prodávajícím nebo samotným pořizovatelem, nebo jejich jménem, do jiného členského státu. Základním znakem intrakomunitární operace je totiž fyzický pohyb zboží z členského státu dodání do jiného členského státu (srov. body 40 až 42 rozsudku *Teleos*, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-31). Nepostačí, pokud plátce daně zboží předal pořizovateli z jiného členského státu k odebrání, který pouze projevil úmysl zboží vyvézt do jiného členského státu (body 31 až 42 rozsudku *Teleos*).

23. Prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně při intrakomunitárním dodání zboží přitom leží na daňovém subjektu, který se domáhá osvobození od DPH, tedy dodavateli zboží (rozsudek SDEU ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-184/05, *Twoh International*, bod 26, rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, či ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012-45).
24. Zásada daňové neutrality si žádá, aby osvobození od DPH bylo přiznáno, jestliže jsou splněny věcné hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým požadavkům formálním [viz rozsudek SDEU ze dne 20. 10. 2016 ve věci C-24/15, *Plöckl* (dále též jen „*Plöckl*“), bod 39]. Čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH ani judikatura SDEU nezahrnují mezi hmotněprávní podmínky osvobození, které jsou taxativně vyjmenovány, povinnost pořizovatele mít identifikační číslo pro účely DPH. Přidělení tohoto čísla prokazuje daňový status osoby povinné k dani pro účely DPH, jedná se však o formální požadavek, který nemůže zpochybnit nárok na osvobození od DPH, jestliže jsou splněny hmotněprávní podmínky plnění uvnitř Společenství (viz body 59 a 60 rozsudku *Mecsek-Gabona*, body 29 až 34 rozsudku *Euro Tyre BV – Sucursalem Portugal*, bod 51 rozsudku SDEU ze dne 20. 6. 2018 ve věci C-108/17, „*Enteco Baltic*“ UAB). K odepření osvobození může dojít, pokud by porušení formálního požadavku mělo za následek nemožnost předložit jednoznačný důkaz, že hmotněprávní podmínky byly splněny, nebo pokud by osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že plnění, které uskutečnila, bylo součástí daňového podvodu. Soud podotýká, že změnu v tomto směru přinesla směrnice Rady (EU) 2018/1910 ze dne 4. 12. 2018, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o harmonizaci a zjednodušení určitých pravidel v systému daně z přidané hodnoty pro obchod mezi členskými státy (transponovaná do § 64 zákona o DPH zákonem č. 343/2020 Sb.), která však na posuzovanou věc nedopadá.
25. Dle Nejvyššího správního soudu ve zrušujícím rozsudku ze dne 12. 5. 2025, č. j. 2 Afs 251/2022-104, totiž nelze číst odpověď SDEU tak, že by měla paušálně ovlivnit výsledek všech řízení o osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu. Jak uvedl: „*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, a ze dne 29. 6. 2022, č. j. 10 Afs 66/2019 - 51). Ani z rozsudku B2 Energy nic takového neplyne. Vrátit věc k dalšímu řízení správci daně by bylo namístě, pokud by byla patrná indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného odběratele, která mohla fakticky (namísto něho) odebrat sporná plnění.*“ (bod 43 rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 251/2022-104). Jak kasační soud dále vysvětlil v následujícím bodu rozsudku: „*Žalobkyně si byla vědoma možnosti prokázat dodání zboží jinému než deklarovanému odběrateli (postačilo by prokázat, že nějaký takový jiný Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.*

odběratel existoval a že s ohledem na okolnosti poskytnutí plnění musel mít postavení osoby povinné k dani). Žádné indicie o jiném než deklarovaném odběrateli však nenabídla. Naopak trvala na tom, že řepkový olej deklarovaným odběratelům dodala. Na dodání zboží deklarovaným dodavatelům trvala i v reakci na vyjádření stěžovatele k rozsudku ve věci SDEU ve věci B2 Energy. Příležitost se k nesrovnalostem vyjádřit měla v průběhu řízení (např. žalobkyně označila společnost RED DOT jako odběratele, ale na CMR listech bylo pod "Zboží odběratel" razítko jiné společnosti), čehož nevyužila. Její argumenty byly zcela obecné. Pochybnosti ohledně toho, komu bylo dodáno, tak nebyly rozptýleny.“

26. Nejvyšší správní soud v jiné věci žalobkyně v rozsudku ze dne 20. 9. 2024, č. j. 3 Afs 148/2022-103 dále dodal, že: „Zároveň dle kasačního soudu nelze judikaturu Soudního dvora vykládat tak, že by správce daně musel prokazovat, že odběratel nebyl osobou povinnou k dani, jak tvrdí žalobce. Tím by bylo zcela převráceno důkazní břemeno, jak ho konstruuje daňový řád. Skutečnost, že zboží bylo dodáno osobě povinné k dani, která nebyla uvedena na daňovém dokladu, musí stále prokazovat daňový subjekt. Neunesení důkazního břemene postačuje k odepření nároku na osvobození od daně, aniž by bylo nutné prokazovat, že odběratel v postavení plátce DPH jistě nebyl. Z rozsudku SDEU ve věci B2 Energy totiž vyplývá pouze to, že jakmile má daňový orgán k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný odběratel daňového subjektu měl postavení osoby povinné k dani, nemůže nadále trvat na tom, aby to prokazoval daňový subjekt (srov. bod 23 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2024, č. j. 10 Afs 64/2023 - 98)“.
27. Lze tedy shrnout, že důkazní břemeno stran prokázání podmínek pro osvobození od DPH leží nadále na daňovém subjektu, který se jej domáhá. Stále platí, že daňový subjekt musí prokázat, že zboží bylo v jiném členském státě dodáno osobě povinné k dani. Neprokáže-li dodání zboží v jiném členském státě osobě povinné k dani, neunesení důkazního břemene postačuje k odepření nároku na osvobození od daně, aniž by bylo nutné prokazovat, že odběratel v postavení plátce DPH jistě nebyl. Změna nastala v tom, že jakmile má daňový orgán k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný odběratel daňového subjektu měl postavení osoby povinné k dani, nemůže nadále trvat na tom, aby to prokazoval daňový subjekt, jak vyplývá z rozsudku SDEU B2 Energy. Ovšem v projednávané věci, jak již bylo řečeno výše, žalobkyně žádné takové indicie nenabídla a ani nevyplývaly z daňového řízení. Tímto se projednávaný případ liší např. od věci, na kterou odkazovala žalobkyně v průběhu kasačního řízení, řešené v rozsudku ze dne 25. 4. 2024, č. j. 4 Afs 291/2021-84, bod 37, v němž soud dospěl k závěru o existenci určité indicie o jiných odběratelích a daňový subjekt tímto směrem argumentoval a netrval na dodání deklarovanému odběrateli (neprokázal dodání zboží deklarovaným odběratelkám - společností OOV-Družstvo Malinovo a BICOTEC, avšak z daňových spisů bylo zřejmé, že předmětné dodávky řepkového oleje byly přepraveny do Polska a následně stočeny z cisteren dopravce jiným odběratelům, které daňový subjekt neidentifikoval v daňových priznáních).
28. Soud dále připomíná, že právní úprava ve směrnici o DPH týkající se přeshraničního odesílání zboží vychází ze zásady místa určení, podle níž má být zajištěno, aby byla DPH jakožto daň ze spotřeby odváděna v členském státě, kde dochází ke konečné spotřebě. Z tohoto důvodu je v případě přeshraničního dodání podle čl. 2 odst. 1 písm. a) bodu i) a článku 40 směrnice o DPH třeba zdanit pořízení zboží v členském státě určení. Dodání téhož zboží v zemi původu musí být osvobozeno od daně, aby se zamezilo dvojímu zdanění. Dodání zboží uvnitř Společenství a pořízení tohoto zboží uvnitř Společenství tudíž představují jednu a tutéž hospodářskou operaci. Logickým důsledkem dodání zboží uvnitř Společenství, na Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

kteře se vztahuje řl. 138 odst. 1 smřrnice o DPH, je pořizenı zboží uvnitř Spoleřenství vymezeně v řl. 20 tēto smřrnice, a je tudıř třeba tato dvě ustanovenı vykládat způsobem, kterı jim poskytne totožnı vıznam a dosah [viz rozsudky SDEU *Teleos*, bod 34, *EMAG Handel Eder*, bod 29, ři rozsudek ze dne 26. 7. 2017 ve vēcı C-386/16, UAB „*Toridas*“, (dále jen „*Toridas*“) bod 31]. Z řlánku 20 smřrnice o DPH vyplývá, že pořizenı mŭže bŭt kvalifikováno jako pořizenı uvnitř Spoleřenství jen za podmıanky, že zboží bylo přepraveno nebo odesláno pořizovateli (bod 32 rozsudku *Toridas*).

29. V přıpade, že dvě po sobě následujıcı dodanı tēhož zboží uskutečněná za protıplněnı mezi osobami povinnımi k dani, kterě jednají jako takově, zakládají jedno odesláni nebo jednu přepravu zboží uvnitř Spoleřenství, mŭže bŭt toto odesláni nebo přeprava přıřtena pouze jednomu z obou dodanı a pouze toto dodanı bude osvobozeno od daně podle řl. 138 odst. 1 smřrnice o DPH (v tomto smyslu viz rozsudek *EMAG Handel Eder*, bod 45). Otázkou přıřtenı pohybu zboží urřitěmu dodanı v přıpade tzv. řetězověho plněnı uvnitř Spoleřenství se SDEU zabýval např. v rozsudcích *EMAG Handel Eder*, *Euro Tyre*, *Toridas*, *VSTR*, ři ze dne 21. 2. 2018 ve vēcı C-628/16, *Kreuzmayr*. Pokud je dodanı zakládajıcı odesláni nebo přepravu zboží uvnitř Spoleřenství, kterě má za logickı dŭsledek pořizenı uvnitř Spoleřenství zdaněné v řlenském státe, v němž zmıněné odesláni nebo přeprava konřı, prvnm ze dvou po sobě následujıcıch dodanı, za mısto druhěho dodanı se považuje mısto pořizenı uvnitř Spoleřenství, kterě mu předcházelo, to jest mısto v řlenském státe urřenı. Naopak, pokud je dodanı zakládajıcı odesláni nebo přepravu zboží uvnitř Spoleřenství druhým ze dvou po sobě následujıcıch dodanı, k prvnmu dodanı, kterě bylo v tomto přıpade uskutečněno před odesláni nebo přepravou zboží, došlo v řlenském státe, v němž se toto odesláni nebo přeprava začaly uskuteřnovat. Přıřtenı přeshranıřnı přepravy urřitěmu dodanı v rámci řetězce prodejŭ je nutno provést na základě celkověho posouzenı vřech konkrětnıch okolnostı projednáváněho přıpade. Přepravu nelze přıřıtat „prvnmu“ dodanı, pokud právo nakládat s dotřeným majetkem jako vlastnık bylo jıř před přepravou převedeno na koneřného odběratele, tedy přıjemce „druhěho“ dodanı. Kdo jıř s dotřeným majetkem nakládá „jako vlastnık“, totıř zpravidla nese i riziko jeho nahodılě zkázy. To platı nezávisle na tom, kdo přepravu navenek provádı (touto osobou byl v přıpadech, kterě byly rozhodnuty, vřetřinou zprostředkujıcı subjekt). Ze zněni řl. 20 a řl. 138 odst. 1 smřrnice o DPH vyplývá, že mısto identifikace subjektu pro ŭčely DPH není kritēriem kvalifikace dodanı uvnitř Spoleřenství nebo pořizenı uvnitř Spoleřenství. Identifikace prvnmıho pořizovatele pro ŭčely DPH v jiném řlenském státe, neř je stát mısta prvnmıho dodanı nebo stát mısta koneřného pořizenı, není kritēriem kvalifikace plněnı jako plněnı uvnitř Spoleřenství ani sama o sobě dostateřným dŭkazem o tom, že plněnı má povahu plněnı uvnitř Spoleřenství (*Toridas*, body 41 a 44).
30. Podle ř 92 odst. 3 dařověho řádu je povinností dařověho subjektu prokázat vřechny skuteřnosti, kterě je povinen uvádět v řádném dařovém tvrzenı, dodateřném dařovém tvrzenı a dalřıch podanıch. Podle odst. 4 tēhož ustanovenı, pokud to vyřaduje přŭběh řızenı, mŭže správce daně vyzvat dařovı subjekt k prokázanı skuteřností potřebnıch pro správně stanovenı daně, a to za předpokladu, že potřebně informace nelze zıskat z vlastnı ŭřednı evidence. Správce daně podle ř 92 odst. 5 pısm. c) dařověho řádu prokazuje skuteřnosti vyvracejıcı věrohodnost, přıkaznost, správnost ři ŭplnost povinnıch evidencı, ŭčetnıch záznamŭ, jakoř i jinıch záznamŭ, listin a dalřıch dŭkaznıch přostředkŭ uplatněnıch dařovým subjektem.

31. K otázce důkazního břemene v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře již mnohokrát vyjadřoval (viz např. rozsudky ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 87/2016-45, či ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-82, bod 31). V druhém z těchto rozsudků shrnul svoji judikaturu tak, že *„dle výše citovaných ustanovení je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsáným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, 9 Afs 152/2013-49).“*
32. Důkazní břemeno ohledně splnění podmínek vzniku nároku na osvobození plynoucích z čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH, resp. § 64 zákona o DPH, nese ten, kdo se domáhá osvobození od DPH, tj. dodavatel zboží. Je proto v jeho zájmu, aby si opatřil takové podklady, které mohou relevantním způsobem prokázat, že k dodání do jiného členského státu skutečně došlo (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, nebo ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012-45). Za okolností, kdy je právo nakládat se zbožím jako vlastník převedeno na pořizovatele na území členského státu odesláním nebo přepravou zboží a je na pořizovateli, aby zboží odeslal nebo přepravil mimo tento členský stát, závisí důkaz, který je dodavatel schopen předložit daňovým orgánům, hlavně na skutečnostech, které se dozví od pořizovatele (viz rozsudek *Euro Tyre Holding*, bod 37). Daňové orgány proto nemohou uložit povinnost doplatit DPH dodavateli, který jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující prima facie jeho nárok na osvobození při dodání zboží do jiného členského státu, byť se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, aniž by byla prokázána účast dodavatele na podvodu, pokud dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že dodání zboží do jiného členského státu nepovede k účasti na podvodu (viz rozsudek *Teleos*, bod 68).
33. K důkazním prostředkům, jimiž lze prokazovat splnění podmínek pro osvobození od daně při dodání do jiného členského státu, se podrobně vyjádřila generální advokátka Juliane Kokott ve svém stanovisku ze dne 11. 1. 2007 ve věci *Teleos* (body 66 až 69). V něm uvedla, že *„dokud ještě existovaly hraniční kontroly, mohly se osoby povinné k dani při prokazování vývozu dodaného zboží opírat o dokumenty vystavené celními orgány. Po zrušení vnitřních hranic nemají už osoby povinné k dani tento obzvláště důvěryhodný důkazní prostředek k dispozici. Prokázání skutečnosti, že zboží bylo přepraveno přes hranice, je namísto toho možno učinit obecně již jen na základě prohlášení soukromých osob. K tomuto účelu se nabízí obzvláště nákladní list, vystavený v souladu s ustanoveními Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (Convention on the Contract for the International Carriage of Goods*

*by Road – CMR), na kterém příjemce vyznačí obdržení zboží v jiném členském státě. Nákladní list CMR je podepsán odesílatelem zboží a dopravcem a slouží jako doklad toho, že dopravce zboží převzal. Jedno vyhotovení doprovází zboží a je předáno pořizovateli na jeho žádost. Vyznačí-li pořizovatel přijetí zboží na nákladním listu, potom spolupůsobily na vyhotovení tohoto dokladu o přepravě zboží do jiného členského státu tři na sobě většinou nezávislé osoby. Toto snižuje nebezpečí manipulací, ale nemůže je samozřejmě zcela vyloučit. Pokud osoba povinná k dani předloží tímto způsobem vystavený nákladní list, zpravidla to postačuje jako důkaz přepravy nebo odeslání ze státu dodání do jiného členského státu. Pokud jsou splněny i ostatní podmínky, vzniká tím nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně.“ V bodech 75 a 76 téhož stanoviska dále uvedla, že „dodavatel má zajisté povinnost učinit vše, co je v jeho moci, aby zajistil řádné provedení dodání zboží uvnitř Společenství. Pokud smluvně přenechá přepravu zboží do jiného členského státu pořizovateli, musí nést případné následky (...) nesplnění této povinnosti ze strany pořizovatele. Dále se musí prodávající ujistit o důvěryhodnosti svého obchodního partnera. Cíl předcházení daňovým únikům odůvodňuje vysoké nároky kladené na tuto povinnost.“*

34. Z těchto závěrů vychází i judikatura Nejvyššího správního soudu, podle níž mohou mít mezinárodní nákladní listy (dále též jako „CMR listy“) vystavené v souladu s ustanovením Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční dopravě (CMR) s vyznačením příjemce, že zboží převzal, zásadní váhu při prokazování dodání zboží, zejména v situacích, kdy dodavatel nezajišťuje přepravu zboží, přičemž jejich vypovídací hodnota je založena tím, že na vyhotovení by měly spolupůsobit tři na sobě většinou nezávislé osoby, prodejce, dopravce a kupující (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, či ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 82/2019-42). Zákon o DPH v § 64 odst. 5 uvádí, že dodání zboží do jiného členského státu lze prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky. Ani písemné prohlášení o přepravě zboží do jiného členského státu však nelze považovat za důkaz jediný a absolutní (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195), ale musí odpovídat zjištěnému skutkovému stavu, aby je bylo možné považovat za věrohodné a dostatečně průkazné (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014-49, či ze dne 7. 5. 2019, č. j. 7 Afs 140/2018-31). Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, „daňový subjekt, jehož tíží důkazní břemeno, musí své obchodní aktivity přizpůsobit konkrétním podmínkám tohoto rizika a při obchodování (zvláště se značným finančním rozsahem) využít příslušných institutů.“
35. Pokud plátce daně neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení daňového řádu stanovíci důkazní povinnost správce daně (§ 92 odst. 5 daňového řádu) dovozovat, že je to správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti za něho prokazovat, a že pokud tak neučinil, bylo jeho rozhodnutí vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2015, č. j. 5 Afs 188/2014-63). Důkazního břemene se daňový subjekt nemůže zbavit ani s odkazem na vyhledávací povinnost správce daně zakotvenou v § 92 odst. 2 daňového řádu. Tuto povinnost totiž nelze vykládat tak, že by zcela nahradila povinnost daňového subjektu tvrdit a dokazovat rozhodné skutečnosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30). Daňové řízení totiž není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Je na plátcích, aby na

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

základě objektivních důkazů prokázal splnění hmotněprávních podmínek, ledaže potřebné údaje má správce daně k dispozici.

*Unesení důkazního břemene a prokázání dodání zboží plátcí daně*

36. Soud se předně neztotožnil s žalobkyní, že předloženými listinami prokázala, že zboží skutečně dodala deklarovaným odběratelům a že žalovaný nehodnotil všechny důkazní prostředky.
37. Žalobkyně sice předložila primární doklady k prokázání svých daňových tvrzení, avšak správce daně vyslovil důvodné pochybnosti o jejich věrohodnosti, správnosti, přesvědčivosti a úplnosti [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu] a vyzval žalobkyni k prokázání splnění podmínek pro osvobození od DPH dle § 64 zákona o DPH.
38. Soud úvodem předesílá, že přestože níže hodnotí doklady a výpovědi ve vztahu k projednávané věci, nelze přehlédnout širší kontext sporu mezi žalobkyní a správními orgány. Pochybnosti o předložených dokladech (stejně jako zpochybnění možné dobré víry žalobkyně) se totiž nevyskytují pouze v tomto případě, ale táhnou se i dalšími zdaňovacími obdobími (srovnej věci vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 43 Af 34/2019, 55 Af 57/2020 a mnohé další – věci žalobkyně je u zdejšího soudu několik desítek, přičemž přes dílčí odlišnosti je jádro sporů žalobkyně s orgány finanční správy obdobné). Za této situace k založení důvodných pochybností postačí i nesrovnalosti nižší intenzity, jelikož je zřejmé, že se nejedná o ojedinělá pochybení či nedostatky, ale že pochybnosti vzbuzuje dlouhodobá obchodní praxe žalobkyně.
39. Správce daně ve výzvě ze dne 14. 12. 2016 k prokázání dodání zboží do jiného členského státu formuloval pochybnosti o správnosti a úplnosti předložených listin (na předložených CMR listech byl u všech faktur vydaných kromě faktury č. 21600021 – na které byl pouze neurčitý podpis a datum – uveden v položce č. 24 „Zboží obdržel“ subjekt odlišný od deklarovaných odběratelů, a nesrovnalosti týkající se zajištění přepravy, kdy žalobkyně odkazovala na dodací podmínku FCA, byť fakturovala i cenu dopravy). Dále z výsledků mezinárodních dožádání vyplynulo, že deklarovaný odběratel RED DOT je pro polského správce daně nekontaktní, sídlo společnosti se nachází na adrese virtuální kanceláře, která je registrační adresou mnoha společností, a tento deklarovaný odběratel nepřiznal pořízení zboží z jiného členského státu. Z výsledků dožádání dále vyplynulo, že skutečnou hlavní činností deklarovaného odběratele Damian Giera je zprostředkování pojištění a uvedený žádné pořízení zboží od žalobkyně nepřiznal. S pochybnostmi správce daně byla žalobkyně seznámena a byla jí dána příležitost je vysvětlit a doložit, že obchodní transakce proběhla tak, jak deklarovala, a že hmotněprávní podmínky pro osvobození při dodání zboží do jiného členského státu byly splněny.
40. Soud zdůrazňuje, že správce daně není povinen prokázat, že se plnění neuskutečnilo tak, jak tvrdí daňový subjekt, ani namísto daňového subjektu prokázat, jak se plnění uskutečnilo. Je pouze povinen prokázat, že o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených důkazních prostředků existují důvodné pochybnosti.
41. Soud se shoduje s daňovými orgány, že zjištění správce daně byla způsobilá vzbudit důvodné pochybnosti ohledně dodání zboží deklarovaným odběratelům (a tedy i o tom, zda došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem na tuto osobu povinnou k dani v jiném

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

členském státě a spojení takového dodání s přepravou) a vedla k přenesení důkazního břemene na žalobkyni, která břemeno neunesla.

42. Soud dále souhlasí s žalovaným, že listiny předložené žalobkyní vykazovaly nesrovnalosti. Pokud jde o společnost **RED DOT**, ačkoli ji žalobkyně na fakturách označila jako odběratele i konečného příjemce zboží, na všech předložených CMR listech (vyjma CMR listu č. 3805789, na kterém byl uveden pouze neurčitý podpis a datum) bylo v položce 24 „Zboží obdržel“ razítko LOGISTYK Bazy Magazynowej Wroclawia-Biodiesel S.A. (dále jen „LOGISTYK“), která byla uvedena též na všech polských dokladech (*kwit wagowy*). U polských dokladů řady KW je uveden rovněž odlišný subjekt od společnosti RED DOT, a to pod označením vlastník (*nazwa właściciela*) Wroclawia – BIO Sp. z o.o., a klienta (*nazwa klienta*) společnost Dreamway. Ačkoliv se téměř na všech CMR listech (vyjma CMR listu č. 3829166 a č. 3805741) nacházelo pod kolonkou příjemce razítko společnosti RED DOT a neurčitý podpis (zpravidla pod razítky odlišného subjektu v položce o potvrzení zboží), není uvedeno, kdy a kým bylo připojeno. Pochybnosti k průběhu obchodních transakcí, které žalobkyně neodstranila svými obecnými vyjádřeními, tak přetrvávaly a žalobkyně je naopak posílila. Např. při ústním jednání dne 5. 10. 2016 žalobkyně uvedla, že za odběratele vystupoval pan H., na kupních smlouvách byl ovšem podepsán pan K. a týž podpis se objevoval i u razítka společnosti RED DOT na CMR listech. Ačkoliv žalobkyně v žalobě uvedla, že podmínky jednotlivých dodávek byly konkretizovány ústně či přes e-mail, žádnou e-mailovou korespondenci s deklarovanými odběrateli ohledně předmětných dodávek nikdy nedoložila. Stejně tak, ani přes výzvu správce daně, nedoložila objednávky, ve kterých by bylo uvedeno místo vykládky. Žalobkyni přitom byly nesrovnalosti zjištěné z předložených důkazních prostředků sděleny správcem daně dne 5. 10. 2016 a následně i ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 14. 12. 2016.
43. Žalobkyně považovala pro posouzení věci za podstatné předložené kupní smlouvy, CMR listy a dodací listy, na nichž je jako příjemce zboží uveden deklarovaný odběratel, a bankovní výpisy dokládající, že deklarovaný odběratel dohodnutou kupní cenu za zboží zaplatil. Žalobkyně rovněž odkázala na prohlášení pořizovatele zboží vystavené deklarovaným odběratelem, a na výpovědi svědků, kteří se účastnili předmětných obchodních transakcí. Dle žalobkyně spolu tyto důkazní prostředky vzájemně korespondovaly a jednoznačně potvrzovaly, že skutečným pořizovatelem zboží jsou deklarovaní odběratelé. Soud žalobkyni ovšem nemůže dát za pravdu z následujících důvodů.
44. Pokud jde o výslech svědka R. H., žalobkyně v žalobě namítala, že jeho výpověď byla dezinterpretována. Dle správce daně ale ani z výpovědi tohoto svědka nebyly odstraněny pochybnosti ohledně splnění podmínek podle § 64 zákona o DPH (viz str. 5 a 6 výzvy správce daně). Rovněž žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že výpověď svědka H. byla neurčitá a obecná, neboť svědek vypověděl, že vezl olej pro společnost, která byla uvedena v položce č. 24 „Zboží obdržel“, což ale dle předložených dokladů nebyl deklarovaný odběratel. Svědek zároveň nevěděl, kdo zboží od přepravce odebíral, které díly CMR listu se kde a komu předávají, neovládal podmínky INCOTERMS 2010 a s jistotou nevěděl ani to, komu by vznikla škoda v případě znehodnocení převáženého zboží (viz odst. 59 napadeného rozhodnutí). Soud ze spisu zjistil, že svědek H. vypověděl, že místo vykládky určuje společnost, která olej odebírá. Dozví se adresu vykládky a konkrétní subjekt, který olej odebírá. Řidič se dozví, jaký subjekt má zboží obdržet (položka č. 24 CMR listu) právě od svědka H. a podle CMR listu, kde má jasnou adresu vykládky. Svědek však zároveň Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

vypověděl, že CMR listy obdrží od žalobkyně, přičemž při nakládce nechává 1. list žalobkyni (to uvedl až po opravě oprávněné osoby žalobkyně), zbytek vyplňuje on nebo řidič na základě objednávky z obchodního oddělení žalobkyně. Žalobkyně sděluje, kdo je odesílatel a kdo příjemce. Na místě vykládky jsou přítomni řidič a zaměstnanec dané společnosti, přičemž řidič ověřuje, že dovezl zboží oprávněné osobě, přes název společnosti, PIN kód, který svědkovi H. zasílá společnost, které olej veze, a razítko společnosti. Dále si ověřuje SPZ tahače a cisterny, váhu řepkového oleje. Při nahlédnutí do CMR listu a otázce, proč je na některých CMR listech uvedena jiná společnost než společnost uvedená jako příjemce nebo v kolonce „potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“, svědek H. odpověděl, že razítko je „*dodavatele RED DOT a razítko magazyna, kde je asi jejich sklad*“. Dále vypověděl, že přeprava pro žalobkyni se týkala i společnosti RED DOT.

45. Z výše uvedeného dle soudu vyplývá, že správce daně sice interpretoval odpovědi svědka H. jinými slovy právě v žalobkyní namítaných tvrzeních, nic to ovšem nemění na závěrech, které z výpovědi vyplynuly. Nelze totiž vytrhávat jednotlivé věty z kontextu. Z jeho odpovědi lze usuzovat, že vezl zboží na žalobkyní nebo odběratelem určené místo vykládky (str. 4, otázka č. 15 protokolu o výslechu svědka H., č. j. 4609836/16/2113-60561-203542) a že mu žalobkyně sdělila, kdo je příjemcem (str. 7, otázka č. 39 protokolu). Stejně tak z odpovědi svědka H. vyplynulo, že pravděpodobně komunikoval s „*odběratelem – příjemcem*“ zboží, spíše než s deklarovaným odběratelem, pokud si s „*odběratelem*“ ověřuje SPZ tahače, cisterny a váhu oleje, přičemž je z CMR listu zjevné, že tahač a cisterna přijeli na místo vykládky LOGISTYK. Sám svědek H. vypověděl, že je při vykládce přítomen zaměstnanec dané společnosti a že PIN kód obdrží od společnosti, které veze olej. Navíc, jak uvedl i správce daně: „*O odběrateli, deklarovaném plátcem, měl svědek informace pouze od plátce, znal v podstatě pouze název odběratele, protože dle instrukcí plátce jej uvedl na mezinárodní nákladní listy. Také proto si většinu odběratelů nepamatoval.*“ Nadto žalovaný, stejně jako správce daně, založil své pochybnosti i na jiných tvrzeních svědka H. a odůvodnil, proč z nich měl dojem o celkové nejasnosti a nejistotě jeho odpovědi (viz str. 25 odst. 95 a str. 31 odst. 118 a 119 napadeného rozhodnutí, str. 67 zprávy o daňové kontrole a str. 6 odst. 1 výzvy). Co je navíc podstatné pro posuzovanou otázku, ani svědek H. blíže neobjasnil, proč na některých CMR listech v položce č. 24 „*Zboží obdržel*“ figuroval jiný subjekt než deklarovaný odběratel. Žalobkyně pak měla pravdu také v tom, že svědek H. výslovně potvrdil, že odběratelem zboží byla společnost RED DOT, což vyplývá i z jeho vyjádření k předloženým CMR listům při výslechu. Nicméně i zde se soud přiklání k argumentaci správce daně, že z průběhu výslechu je zjevné, že tak svědek H. činil až po předložení příslušných CMR listů, kde se nacházelo razítko společnosti RED DOT, ke kterým se měl vyjádřit a ze kterých četl tyto údaje. Pokud vypověděl, že byl osobně ve Vratislavi, kam vezl zboží společnosti RED DOT, sám uvedl, že si to již nepamatuje přesně. Správce daně se pak vypořádal s touto námitkou i ve zprávě o daňové kontrole, kde mj. také uvedl, že svědecké výpovědi je nutno hodnotit komplexně se všemi souvislostmi (viz str. 67 a 68 zprávy o daňové kontrole). Soud se tedy ztotožňuje s orgány finanční správy, že ani na základě výslechu svědka H. nebyly odstraněny pochybnosti ohledně splnění podmínek podle § 64 zákona o DPH. Pokud žalobkyně namítala, že žalovaný vyhodnotil výslech svědka H. v jiných řízeních tak, že naopak potvrzoval přepravu dopravcem TRANSPORTSTAV s.r.o. (dále též jen „TRANSPORTSTAV“), pak by přesto tento závěr neměl dle názoru soudu význam pro odlišné posouzení této věci. Žalobní námitka ohledně

nesprávné hodnocení výpovědi svědka H. správcem daně, resp. žalovaným, je proto nedůvodná.

46. Soud se dále ztotožňuje s žalovaným, že pochybnosti vyvolává i skutečnost, že žalobkyně neprokázala, na základě jakého oprávnění jednal pan H. za deklarovaného odběratele, a ani nesdělila, jakou funkci měl pan H. u deklarovaného odběratele zastávat. Žalobkyně totiž při ústním jednání ze dne 5. 10. 2016 (viz protokol č. j. 4151883/16/2113-60561-203542) uvedla, že odběratel RED DOT vyhledal žalobkyni, nepamatovala si však, kdy, kde a jakým způsobem, a že za odběratele vystupoval pan H. Z doložených kupních smluv navíc vyplývá, že společnost RED DOT neuvedla žádnou konkrétní osobu oprávněnou komunikovat za kupujícího, nicméně jako kupující je uveden A. K., který je i na kupních smlouvách za společnost RED DOT podepsán (viz např. kupní smlouva č. PR\_OL\_1\_2016). Žalobkyně nedoložila oprávnění pana H. jednat za společnost RED DOT a ani svědek H. se nevyjadřoval ke společnosti RED DOT přesně a jistě. Lze mít tedy pochybnosti o tom, zda za společnost RED DOT jednala oprávněná osoba a zda jí bylo zboží skutečně dodáno, vzhledem k odlišným subjektům na CMR listech a polských dokladech. Pochybnosti posilovala i skutečnost, že žalobkyně předložila prohlášení pořizovatele RED DOT, kde je odkazováno na Potvrzení o přijetí zboží, avšak žádné takové potvrzení předloženo nebylo. Podpis pořizovatele RED DOT na prohlášení je výrazně odlišný od podpisu pana K. na kupních smlouvách. Ačkoliv pak žalobkyně v žalobě uvedla, že podmínky jednotlivých dodávek byly konkretizovány ústně či přes e-mail, žádnou e-mailovou korespondenci s deklarovanými odběrateli ohledně předmětných dodávek nikdy nedoložila. Stejně tak, ani přes výzvu správce daně, nedoložila objednávky, ve kterých by bylo uvedeno místo vykládky. Pochybnosti nebyly odstraněny ani na základě informací z mezinárodního dožádání.
47. Obdobné pochybnosti vznikly správci daně i ve vztahu k dodávkám pro deklarovaného odběratele **Damian Giera**. Stejně jako v případě RED DOT byla společnost Damian Giera na fakturách označena jako odběratel i konečný příjemce zboží, avšak na CMR listech je uváděn odlišný subjekt v položce 24 „Zboží obdržel“, který je rovněž na polských dokladech, společnost Damian Giera sice je označena razítkem (bez parafy, data či podpisu) na CMR listech pod kolonkou příjemce, není však uvedena na žádném z polských dokladů.
48. Na CMR listech s místem dodání Lubrza potvrzovala přijetí zboží společnost Brassica Trade Sp. z o.o. (dále jen „Brassica Trade“). S výjimkou CMR listu č. 3994431 připojeného k faktuře č. 21600045, kde se otisk razítka Brassica Trade nachází v části potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu, je otisk razítka této společnosti v položce č. 24 „Zboží obdržel“, přičemž na všech polských vážních lístcích (*kwit wagowy*) je označena Brassica Trade a jako dodavatel (*dostawca*) je uvedena společnost OIL SERVICE SP. z. o.o. (dále jen „Oil Service“) a deklarovaný dodavatel se na nich nevyskytuje. V případě razítek DAMIAN GIERA na kopiích CMR listů (zpravidla pod razítky odlišného subjektu v položce o potvrzení zboží) není uvedeno, kdy a kým bylo připojeno. Jak poukázal správce daně, místa dodání nekorespondují se sídlem deklarovaného odběratele a nebylo prokázáno, že by se zde nacházely sklady této společnosti. Ve smlouvách nebylo sjednáno místo dodání v Polsku (ve smlouvě byla uvedena dodací podmínka FCA Kolín), ani osoby oprávněné převzít zboží za deklarovaného odběratele.

49. Pochybnosti vyplývají i z výsledku svědků navržených žalobkyní. Žalobkyně při ústním jednání ze dne 5. 10. 2016 (viz protokol č. j. 4151883/16/2113-60561-203542) uvedla, že za odběratele Damian Giera vystupovala kontaktní osoba uvedená v kupních smlouvách, pan O. Svědek J. O. při výslechu v rozporu s tvrzením žalobkyně vypověděl, že polské společnosti nezastupoval, pro nikoho z odběratelů nepracoval a byl ve smluvním vztahu pouze s panem W. J. P., s nímž měl dohodu, že se s ním bude v rámci České republiky spolupodílet na „*servisu služeb pro Poláky v rámci České republiky a Slovenska*“, přičemž poskytovali „*polské straně, která chtěla nakupovat zboží, servis k realizaci*“. K dotazu, jakým společnostem poskytovali služby, si sám vzpomněl pouze na „*Strategy, Canolla a Blue něco*“. Nebyl schopen uvést, kdo jednotlivé odběratele zastupoval, jak byla navázána spolupráce, kde se setkali, co bylo předmětem jejich činnosti, na jakých adresách provozovali činnost, ani zda měli nějaké provozovny či sklady. K dotazu, na jakých adresách odběratelé provozovali obchodní činnost, pouze obecně odkázal na sídlo zapsané v KRS a zmínil, že někdy přijeli na jednání do Katovic, s tím, že se to nedá specifikovat, paušalizovat a „*nedá se to dělat černo-bíle*“. K dotazu na konkrétní místo v Katovicích uvedl, že se jednalo o „*restaurace, obchodní domy, tak jak se to běžně dělá*“. K dotazu na podrobnosti ohledně navázání spolupráce s jednotlivými odběrateli a kde se s nimi setkal, odpověděl, že si již nevzpomene, a „*Jezdilo se do Polska, oni jezdili do Ostravy. Nevzpomenou si, je to příliš velký detail*“. K otázce, z jakého místa uskutečňoval svou činnost, uvedl, že „*nelze specifikovat*“. U žádných nakládek ani vykládek zboží svědek nebyl přítomen. Až k dotazu zástupce žalobkyně, zda jsou mu známy společnosti BLUE FREE Sp. z o.o., Damian Giera a NEXT THEORY a zda pro ně vykonával činnost, potvrdil, že pro ně „*byl vykonáván servis*“, nic bližšího však neuvedl.
50. I svědek P., který měl mít dle svědka O. uzavřenu smlouvu s dotyčným subjektem, vypověděl, že zprostředkovatelskou činnost poskytoval prostřednictvím DENWOJ Czech s. r. o. a stejně jako svědek O. konkrétně zmínil pouze společnosti „*CANOLLA Ltd., Blue free, přes kterou vozili do Knurowa, Strategy*“. Vypověděl, že jedna firma neznámá jedno místo vykládky, destinací bylo více, např. Lubrza, Pawonków, Wroclawia z Wrocławu. Deklarované odběratele žalobkyně nezmínil. Nebyl schopen uvést konkrétní osoby, které jednaly za polské odběratele (zmínil pouze majitele CANOLLA Ltd.). Dle názoru soudu ovšem časový odstup necelých dvou let není tak velký, aby svědci nemohli popsat případný průběh obchodní spolupráce s jednotlivými společnostmi, pokud probíhala. Navíc v případě společnosti Damian Giera na adrese místa dodání Wolnosci 8, Lubrza, kde mělo být přepraveno i zboží dle výpovědi svědka H., se nacházel rodinný dům, který se dle správce daně nejevil jako objekt, ve kterém by se skladovalo nebo zpracovávalo množství rostlinných olejů (viz str. 43 zprávy o daňové kontrole), což by jistě svědci věděli, kdyby byli v daném místě přítomni některé z vykládek.
51. Pokud žalobkyně v této souvislosti namítala, že žalovaný hodnotil výše popsané výpovědi svědků O. a P. izolovaně a nesprávně i ve vztahu k deklarovanému odběrateli RED DOT (viz např. odst. 65 napadeného rozhodnutí), pak soud uvádí následující. Žalobkyně navrhla výslech jmenovaných svědků ve vztahu i k jiným zdaňovacím obdobím a jiným deklarovaným odběratelům, kde se svědek O. účastnil jednání jako obchodní zástupce. Tady lze dát žalobkyni za pravdu v tom, že se nejednalo o deklarovaného odběratele RED DOT. Sami svědci ovšem hovořili obecně o zprostředkování nákupu řepkového oleje polskými odběrateli, a pokud orgány finanční správy uzavřely, že z výpovědi výše jmenovaných svědků nevyplývá, že zboží bylo dodáno deklarovaným odběratelům RED DOT a Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

Damian Giera, pak je takové tvrzení sice nepřesné, ale nic nemění na vysloveném závěru, že ani výsledky těchto svědků nijak nevyvrátily pochybnosti správce daně, resp. žalovaného, ohledně prokázání dodání zboží deklarovaným odběratelům žalobkyní.

52. Je pak jistě pravdou, že převod práva nakládat s věcí jako vlastník nevyžaduje, aby deklarovaný odběratel zboží fyzicky převzal. Pochybnosti správce daně a žalovaného však nevychází pouze z toho, že nebylo prokázáno, zda deklarovaný odběratel v místě vykládky zboží fakticky převzal. K výše popsaným zjištěním přistupovala stejně jako v případě deklarovaného odběratele RED DOT skutečnost, že nebylo prokázáno oprávnění svědka O. jednat za Damian Giera a její zástupci přímo nejednali s jinými osobami oprávněnými jednat za tuto společnost. J. O. byl sice v česky psané kupní smlouvě označen jako osoba oprávněná „komunikovat“ za společnost Damian Giera, v rámci své výpovědi však uvedl, že polské odběratele nezastupoval. Na otázku, které osoby se zúčastnily uzavírání jednotlivých obchodních transakcí, uvedl, že on sám žádnou smlouvu neuzavíral. Přitom ze smlouvy žalobkyně se společností Damian Giera je zjevné, že ta byla podepsána panem Damianem Gierou, nikoli panem O. (viz též str. 40 poslední odstavec zprávy o daňové kontrole). Svědek P., který měl dle svědka O. mít uzavřené smlouvy s polskými odběrateli, společnost Damian Giera nezmínil a nepotvrdil, zda a s kým za tuto společnost jednal. K tomu přistupuje skutečnost, že stejně jako RED DOT ani Damian Giera dle informací od polského správce daně pořízení zboží od žalobkyně nepřiznala. Žalobkyně nepředložila žádné objednávky či e-maily ani nespécifikovala, jakým způsobem mělo být dodání nad rámec smlouvy sjednáno. Pochybnosti posiluje i to, že dodávky byly v případě deklarovaného odběratele, za které žalobkyně jednala s osobou, jejíž plnou moc k zastupování nedoložila, dodávány na místo, kde přijetí potvrzovala společnost odlišná od deklarovaného odběratele, jejímž obchodním partnerem dle polských dokladů nebyl deklarovaný odběratel.
53. Soud dále souhlasí se správcem daně a žalovaným, že pochybnosti o údajích na CMR listech a prohlášeních posiluje i uvedená adresa vykládky na části CMR listů (předložených k fakturám 21600045, 21600056, 21600057, 21600065, 21600070, 21600071, 21600079, 21600080, 21600087, 21600088, 21600091, 21600092, 21600094, 21600095) a předloženém prohlášení pořizovatele, ul. Wolności 86, Lubrza, na které se dle zjištění správce daně náhledem na [www.google.cz/maps/](http://www.google.cz/maps/) nachází rodinný dům, který se nejeví jako objekt, v němž by se skladovalo či zpracovávalo větší množství rostlinných olejů.
54. Obdobně jako RED DOT dle informací získaných od polské daňové správy nepřiznala společnost Damian Giera žádné intrakomunitární transakce. Pochybnosti posiluje také to, že hlavní činností deklarovaného odběratele Damian Giera je zprostředkování pojištění.
55. Soud se s ohledem na výše uvedené ztotožnil s daňovými orgány, že žalobkyně neprokázala dodání zboží deklarovaným odběratelům. Žalovaný a správce daně přihlédli ke všem důkazním prostředkům, které hodnotili jak jednotlivě, tak i ve vzájemných souvislostech.
56. Soud nesouhlasí s žalobkyní ani v tom, že si žalovaný v otázce doložení obchodních vazeb subjektů odlišných od pořizovatele zboží protiřečí. Dle soudu je z napadeného rozhodnutí naopak zřejmé, že žalobkyně měla objasnit vztahy subjektů uvedených na CMR listech. Jak žalovaný vysvětlil, z důvodu předložení neúplných listin bylo úkolem žalobkyně, aby vysvětlila nesrovnalosti z nich vyplývající, tedy aby doložila splnění podmínek pro přiznání osvobození od DPH. Soud v takovém postupu orgánů finanční správy, na rozdíl od žalobkyně, nevidí nezákonné „rozšiřování“ důkazního břemene, a to i právě s ohledem na Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

již výše uvedené k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Naopak z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný měl postaveno najisto, jaká otázka je ve věci podstatná, a proč žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro přiznání osvobození od DPH. Vysvětlení vazeb mezi subjekty uvedenými na dokladech a odběratelem žalobkyně a jejich doložení mohlo rozptýlit pochybnosti správce daně, nejde o situaci, kdy by správce daně rozšiřoval důkazní břemeno, nýbrž žalobkyně by poskytnutím věrohodného vysvětlení mohla unést důkazní břemeno ve vztahu k prokázání osoby, které bylo zboží dodáno.

57. Soud se též shoduje s daňovými orgány, že aby bylo možné přiznat CMR listům zásadní váhu, musí být vyplněny v souladu s Úmluvou o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (CMR), potvrzeny odesílatelem, přepravcem a příjemcem a korespondovat s dalšími předloženými doklady, což předložené CMR listy nespĺňovaly. I z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že neúplně vyplněné CMR listy mají sníženou vypovídací hodnotu (srov. např. rozsudek ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019-37, bod 28).
58. Jak bylo výše uvedeno, u převážné většiny předložených CMR listů byly v položce č. 24, kterou má potvrdit příjemce zboží, uvedeny bez rozumného vysvětlení odlišné subjekty od deklarovaných odběratelů. Pokud byly na CMR listech otisky razítek deklarovaných odběratelů, byly bez data, a s neurčitou parafou. U jednoho CMR listu týkajícího se deklarovaného odběratele RED DOT byl v položce č. 24 uveden pouze podpis a datum (č. 3805789), u CMR listu č. 3829166 a č. 3805741 pak chybělo razítko deklarovaného odběratele zcela (jako příjemce uveden LOGISTYK). U CMR listů týkajících se deklarovaného odběratele Damian Giera se v jednom případě otisk razítka Brassica Trade na CMR listu č. 3994431 nacházel v části potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu a v kolonce č. 24 „Zboží převzal“ se nacházelo razítko Damian Giera a parafa.
59. Důležitost potvrzení v položce č. 24 CMR listu Nejvyšší správní soud potvrdil v bodech 32 a 33 svého rozsudku ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42: *„Nejvyšší správní soud plně aprobuje závěr orgánů finanční správy, že stěžovatel toto své primární důkazní břemeno neunesl a nepředložil důkazní prostředky prokazující na první pohled faktické dodání betonářské oceli do jiného členského státu (a jeho související dobrou víru ohledně tohoto dodání). Stěžovatel totiž správci daně předložil předně faktury a příjmové pokladní doklady týkající se daných transakcí. Tyto ovšem z povahy věci nemohou prokázat faktické dodání zboží do zahraničí. Nutno poukázat i na to, že předmětné faktury neměly náležitosti daňového dokladu podle zákona o DPH, neboť neobsahovaly sdělení, že se jedná o plnění osvobozená od daně s odkazem na příslušné zákonné ustanovení. Faktury pak neobsahovaly ani způsob dopravy a dodací podmínky, ačkoliv se mělo jednat o mezinárodní transakci. Dále stěžovatel předložil CMR listy (mezinárodní nákladní listy) týkající se předmětných dodání. CMR listy mají přitom při prokazování dodání zboží (zvláště v situacích, kdy dodavatel nezajišťuje přepravu zboží, jako tomu bylo v souzené věci) zásadní váhu. Vypovídací hodnota CMR listu je totiž založena mimo jiné tím, že na jeho vyhotovení by měly spolupůsobit tři na sobě většinou nezávislé osoby, tj. prodejce, dopravce a kupující (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 6. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195). V souzené věci nicméně prakticky veškeré mezinárodní nákladní listy (kromě jediného), kterými stěžovatel prokazoval dodání do Polska a na Slovensko, neměly vyplněny oddíl 24, ve kterém příjemce zboží potvrzuje, že zboží obdržel (CMR listy týkající se společnosti PROZAMET navíc neměly vyplněn ani oddíl 3 obsahující údaje o vykládce zboží). Uvedená skutečnost zásadním způsobem znevěrohodňuje dané CMR listy, které nelze v žádném případě považovat za důkazy prokazující prima facie nárok na Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.*

osvobození dodání zboží uvnitř Společenství ve smyslu výše citované judikatury (ve věci *Teleos* plátcí daně disponovali kompletními CMR listy, což SDEU opakovaně zdůraznil). Popsaná nekompletnost CMR listů nadto měla ve stěžovateli vzbudit pochybnosti o tom, zda bylo zboží skutečně dodáno, jak bylo sjednáno, či nikoliv. Měl proto požadovat další důkazy osvědčující reálné dopravení zboží na Slovensko a do Polska. Takto ovšem v době realizace daných obchodů a v době jejich zanesení do daňových příznání jako obchodů intrakomunitárních nepostupoval.“ Není pravdou, že by závěry tohoto rozsudku nebyly přiměřeně aplikovatelné i na projednávanou věc, neboť i v tomto případě lze vycházet ze závěru, že absence potvrzení obdržení zboží v položce č. 24 CMR listů deklarovaným odběratelem, resp. potvrzení cizími subjekty, jejichž vztah k transakci žalobkyně nevedla, oslabuje výpovědní hodnotu tohoto důkazního prostředku. Skutečnost, že v citovaném rozsudku dospěl soud k závěru, že nebylo prokázáno dodání do jiného členského státu, což vyloučilo ze záznamů z mýtných bran, neznamená, že nejsou aplikovatelné závěry týkající se významu potvrzení v položce č. 24. Z výše uvedeného je zřejmé, že se nejednalo pouze o ojedinělé či občasné nepřesné umístění otisku razítka. Ve spojení s odlišnými subjekty na všech předložených polských dokladech a dalšími výše uvedenými zjištěními správce daně (mj. stran jednání za deklarované odběratele) vyvolávají vyplněné údaje pochybnosti o průběhu transakce tak, jak byla deklarována, včetně toho, zda bylo skutečně převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník na deklarované odběratele.

60. Pokud se na CMR listech nacházela razítka deklarovaných odběratelů, v převážné většině případů byla umístěna mezi položkou č. 24 a položkou *Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu* (vyjma jednoho případu, kdy bylo razítko a parafa Damian Giera přímo v položce č. 24 – viz CMR list č. 3994431). Jak bylo výše uvedeno, jedná se o případy, kdy v položce č. 24 převzetí zboží potvrdil jiný subjekt, který byl současně označen i na předložených polských dokladech, na nichž byly vždy subjekty odlišné od deklarovaných odběratelů. Případný není ani názor žalobkyně, že žalovaný hodnotí CMR list čistě formálně, když vychází pouze z položky č. 24 a k potvrzení odběratele uvedenému na jiném místě CMR listu nepřihlíží. Byla to žalobkyně, která předložením CMR listů chtěla prokázat, že plnění byla uskutečněna tak, jak tvrdila, a bylo její povinností předložit tomu odpovídající důkazní prostředky. Správci daně a žalovanému stačilo poukázat na důvodné pochybnosti o uskutečněných transakcích. Zdrojem pochybností však nebylo pouze potvrzení přijetí na CMR listech odlišnými osobami, jak ostatně správce daně i žalovaný dostatečně vysvětlili.
61. Soud tedy souhlasí s daňovými orgány, že za dané situace nemohly takto vyplněné CMR listy ve spojení s polskými doklady *prima facie* doložit uskutečnění dodání zboží do jiného členského státu tak, jak žalobkyně deklarovala, resp. že skutečným příjemcem zboží byli deklarovaní odběratelé RED DOT a Damian Giera, jak žalobkyně tvrdí v žalobě. Bylo přitom na žalobkyni, aby postupovala obezřetně a zajistila si řádné doklady, uplatňovala-li osvobození od daně při dodání do jiného členského státu. Není ani rozhodné, že CMR list vyplňoval někdo jiný (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2017, č. j. 7 Afs 50/2016-73, či ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019-37, bod 30).
62. Žalobkyně ve fakturách uváděla, že deklarovaní odběratelé jsou též konečnými příjemci zboží, což nekorespondovalo s údaji na CMR listech a polských dokladech. Nelze se ztotožnit s názorem žalobkyně, že by žalovaný nezohlednil, že na CMR listech byla (též) razítka a podpisy deklarovaných odběratelů. Avšak jejich nestandardní umístění pod jinými subjekty, které potvrzovaly převzetí zboží v položce k tomu určené, ve spojení s razítky Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

jiných subjektů a dalšími výše uvedenými zjištěními vyvolalo zásadní pochybnosti. Žalobkyně nebyla schopna či ochotna vysvětlit, z jakého důvodu jsou na CMR listech odlišné subjekty, když pouze obecně tvrdila, že se může jednat například o skladovatele, zpracovatele nebo obchodní partnery deklarovaných odběratelů, kterému bylo zboží dále prodáno. Z CMR listů není ani patrné, jaká konkrétní fyzická osoba a kdy razítka deklarovaných odběratelů připojila. Absence těchto údajů by nemusela být zdrojem pochybností, pokud by všechny předložené doklady vzájemně korespondovaly, tak tomu však nebylo. Pochybnosti nemůže odstranit ani skutečnost, že se shodují čísla plomb na českých vážních listcích s čísly plomb na CMR listech a hmotnost zboží. Nikterak to totiž neprokazuje (ani ve spojení s dalšími předloženými důkazy), že zboží bylo dodáno deklarovaným odběratelům. Pokud žalobkyně namítala, že je běžnou praxí, že v místě vykládky zboží není provozovna odběratele a odběratel není přítomen u vykládky, soud nespornuje, že tomu tak být může, pro nyní projednávanou věc je ovšem podstatné, že žalobkyně předloženými listinami neprokázala, že zboží dodala deklarovanému odběrateli.

63. Dodání zboží deklarovaným odběratelům jednoznačně nevyplývalo ani z dalších předložených listin (české a polské doklady), a to ani v jejich souhrnu. Jsou vystavené buď toliko žalobkyní, což přirozeně nemůže prokázat identitu odběratele, anebo zcela jinými subjekty (např. Wratislavia – BIO nebo Brassica Trade), což rovněž neprokazuje, že žalobkyně zboží dodala do jiného členského státu deklarovaným odběratelům. Na polských dokladech *kwit* *wagovy* (KW) a PZ (*przycie materialów z zewnątrz*) ani na fakturách nejsou žalobkyně, deklarovaní odběratelé a koneční příjemci vůbec uvedeni. Jak bylo již výše popsáno, na polských dokladech KW připojených k fakturám, na nichž je jakožto odběratel i konečný příjemce zboží označena RED DOT, je označena Wratislavia – BIO (jako osoba, která provedla vážení) a jako název klienta Dreamway. V případě deklarovaného odběratele Damian Giera je na polských dokladech PZ připojených k fakturám, na nichž je jako odběratel a konečný příjemce Damian Giera, označena společnost Brassica Trade a jako dodavatel Oil Service.
64. Žalobkyně k polským dokladům uvedla, že je předložila pouze jako důkaz o tom, že zboží bylo na území jiného členského státu přepraveno a tam váženo, nikoli jako doklad o předání a převzetí přepravovaného zboží. To ovšem neznamená, že nemohou být spolu s dalšími listinami zdrojem pochybností o tom, komu bylo zboží dodáno. Pokud žalobkyně poukazuje na výpověď svědka P., podle nějž pořízení váhy je dosti nákladné, a proto v areálu bývá jedna společnost, která vlastní váhu a váží zboží na požádání zákazníka, nikterak to nevysvětluje, proč jsou na polských dokladech o vážení uvedeny společnosti, které současně potvrzují převzetí zboží na CMR listech, a další subjekty odlišné od deklarovaných odběratelů jako dodavatelé. Navíc, jak uvedla sama žalobkyně (viz sdělení ze dne 1. 7. 2016), LOGISTYK ani Wratislavia – Biodiesel s. a., jí není známa, pouze je jí známa skutečnost, že se zabývají zpracováním a výrobou MEŘO.
65. Prokázat dodání zboží deklarovaným odběratelům nemohly ani dodací listy k fakturám, byť na nich bylo razítko deklarovaného odběratele a parafa (k části dodávek byly předloženy pouze nepotvrzené dodací listy - k fakturám č. 21600098, 21600093, 21600081, 21600032, 21600025, 21600020, 21600015, 21600088, 21600065, 21600057, nebo pouze potvrzené společnosti Damian Giera – k fakturám č. 21600070 a 21600071). Lze souhlasit s žalovaným, že pochybnosti vyvolává skutečnost, že není patrné, kdo a kdy dodací listy k fakturám potvrdil a zda tak učinila osoba oprávněná jednat za deklarované odběratele. Dokumenty Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

měly být patrně předávány prostřednictvím osob, jejichž oprávnění jednat za deklarované odběratele nebylo prokázáno, přičemž podpisy na jednotlivých listinách jsou na pohled odlišné. U podpisů na dodacích listech k fakturám týkajícím se dodávek RED DOT a DAMIAN GIERA není patrné, kdo je připojil, ačkoli dle smluvního ujednání byl kupující povinen potvrdit dodací list čitelným jménem a podpisem (čl. VI bod 7 smlouvy), a jsou odlišné od podpisu na předloženém prohlášení pořizovatele. Z výpovědi svědka H. neplyne, že by dodací listy k fakturám byly potvrzovány v místě nakládky či vykládky, ačkoli strany ve smlouvě sjednaly, že dodací list bude nejpozději současně s dodáním předmětu dodání doručen kupujícímu, který byl povinen jej potvrdit (čl. VI bod 5 smlouvy). Je pak nutno zdůraznit, že žalovaný ani správce daně z otisku tohoto razítka nevyvodily závěr, že tyto společnosti byly skutečnými odběrateli, nýbrž závěr, že žalobkyně neprokázala, že zboží bylo deklarovaným odběratelům skutečně dodáno. Šlo pouze o jedno ze zjištění, které zakládalo pochybnosti o průběhu transakcí tak, jak byl deklarován.

66. Lze souhlasit i s názorem žalovaného a správce daně, že ani předložené kopie prohlášení odběratelů pochybnosti neodstranily. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, jakou úvahou byly správce daně a žalovaný při jejich hodnocení vedeni (viz str. 42 a 43, 65, 71, 73, 79 a 80 zprávy o daňové kontrole a str. 8 a 9 napadeného rozhodnutí). Soud připomíná, že nesouhlas s odůvodněním a závěry napadeného rozhodnutí nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. Soud se ztotožňuje s žalovaným a správcem daně v tom, že samotná prohlášení nebyla způsobilá odstranit vzniklé pochybnosti. V případě společnosti RED DOT je prohlášení datováno k 5. 2. 2016 a chybí na něm razítko deklarovaného odběratele, předtištěné položky „*Jméno*“ a „*Funkce*“ nejsou vyplněny, pouze jako podpis je čitelně uvedeno příjmení jednatele. Jak navíc uvedl žalovaný, žalobkyně předložila vizuálně shodná prohlášení pořizovatele RED DOT, která jsou datována téhož dne, i za jiná zdaňovací období (leden – duben 2016). Prohlášení společnosti Damian Giera je datováno k prosinci 2016, tedy téměř rok po realizaci (posuzovaných) obchodních transakcí. Jak trefně shrnul žalovaný, písemné prohlášení deklarovaného odběratele lze považovat za způsobilý důkazní prostředek pouze za předpokladu, že se shoduje se skutečným skutkovým stavem, což se v projednávaném případě nestalo (str. 9 napadeného rozhodnutí). Soud navíc porovnáním potvrzení s kupní smlouvou zjistil, že podpis na potvrzení o převzetí zboží se neshoduje s podpisem na kupní smlouvě. Soud má tedy stejně jako daňové orgány za to, že prohlášení nebyla způsobilá odstranit vzniklé pochybnosti.
67. Soud považuje za zásadní, že zde existují pochybnosti o tom, kým byla předmětná typizovaná prohlášení s přílohami sestavenými patrně na základě CMR listů podepsána a zda je podepsala osoba oprávněná jednat za deklarované odběratele. Podpis jednatele RED DOT na kopii prohlášení se na pohled nejeví shodný s podpisem na kupních smlouvách (např. viz kopie smlouvy č. PR\_OL\_2\_2016). Z kopií prohlášení opatřených otisky razítek Damian Giera není ani patrné, jaká konkrétní fyzická osoba měla tato prohlášení podepsat, přičemž připojený podpis je spíše paraťou a je na první pohled odlišný od podpisů uvedených na dodacích listech či kupních smlouvách (viz např. podpis odběratele na kopii smlouvy č. PR\_OL\_09\_2016 či PR\_OL\_10\_2016). K tomu navíc přistupují výše popsání skutečnosti, tedy že žalobkyně neprokázala dodání zboží deklarovaným odběratelům ani CMR listy, dodacími listy k fakturám,

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

a dodání zboží deklarovaným odběratelům jednoznačně nevyplývalo ani z předložených českých a polských dokladů. Pochybnosti pak nebyly rozptýleny ani vypovědí žalobkyní navržených svědků, a pochybnosti byly naopak posíleny zjištěními z mezinárodního dožádání.

68. Soud neshledal důvodnou ani námitku, že žalovaný postupoval v rozporu se závěry Nejvyššího správního soudu vyslovenými v rozsudku ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46. Z výše uvedeného vyplývá, že údaje získané z mezinárodních dožádání nebyly jediným ani určujícím zdrojem pochybností o tom, komu bylo zboží žalobkyní dodáno. Tyto údaje pochybnosti pouze posílily. Oproti věci řešené v uvedeném rozsudku žalobkyně nepředložila notářsky ověřená prohlášení pořizovatele, ale pouze kopie prohlášení, u nichž existovaly důvodné pochybnosti o tom, zda je podepsala osoba oprávněná jednat za deklarované odběratele. Jak též vyplývá z uvedeného rozsudku, daňový subjekt jakožto dodavatel si nemůže při svých obchodních aktivitách počínat neopatrně.
69. Stejně tak soud nesouhlasí s tím, že by žalovaný v napadeném rozhodnutí odkazoval na nepřiléhavé rozsudky. Žalovaný výslovně uvedl, že k důležitosti CMR odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42, přičemž citoval část rozsudku zabývající se (obecně) vypovídající hodnotou CMR listů při prokazování dodání zboží. Dále žalovaný odkazoval i na tu část rozsudku, ve které Nejvyšší správní soud upozornil na nutnost disponovat věrohodnými doklady o tom, že dodávka zboží byla uskutečněna tak, jak bylo sjednáno. Na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 48/2016-92, pak žalovaný odkazoval v souvislosti s posuzováním dobré víry. Na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, pak odkázal s odůvodněním, že v případě nenaplnění podmínek intrakomunitárního plnění se ve smyslu zákona o DPH jedná o plnění vnitrostátní a plátce daně má povinnost přiznat DPH za poskytnuté plnění. I když má žalobkyně pravdu v tom, že se v případě citovaných rozsudků Nejvyššího správního soudu nejednalo o skutkově shodné případy, i v těchto rozsudcích se jednalo o prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně při intrakomunitárním dodání zboží, a soud nevidí důvodu, proč by na ně žalovaný nemohl v odpovídajících pasážích odkázat.
70. Pokud žalobkyně poukazuje na zaplacení kupní ceny, je třeba shodně s žalovaným zdůraznit, že samotná platba nemůže prokázat skutečné dodání zboží, navíc za situace, kdy správci daně vznikly z dalších důkazních prostředků pochybnosti (viz str. 21 odst. 85 napadeného rozhodnutí). Na předložených bankovních výpisech je ve vztahu k platbám za dodávky deklarovanému odběrateli Damian Giera patrné pouze to, že úhrady byly provedeny z českého účtu s označením AKCENTA CZ, nikoli, kdo ji konkrétně provedl (dal příkaz k úhradě). Žalovaný poukázal na to, že ani ve vztahu k RED DOT nebylo prokázáno, kdo platbu skutečně realizoval, byť u popisu plateb bylo uvedeno „RED DOT SPOLKA Z o.o“. Lze souhlasit s daňovými orgány, že zaplacení kupní ceny samo o sobě neprokazuje, že zboží bylo skutečně dodáno do jiného členského státu deklarovanému odběrateli. Platba za zboží může být považována za indicii, že k deklarovanému plnění fakticky došlo, ale nemůže to být indicie jediná, ale musí korespondovat s dalšími důkazy. Žalobkyně namítala, že zaplacení kupní ceny prostřednictvím AKCENTA CZ bylo v souladu s kupní smlouvou, dle obsahu kupních smluv s odběratelem Damian Giera měl ovšem kupní cenu zaplatit kupující a o žádné jiné společnosti, jejímž prostřednictvím by byla kupní cena zaplácena, zde nebyla zmínka. Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

Taková platba pak nijak neprokazuje deklarovaného odběratele. Pokud žalobkyně uvedla, že k zaplacení kupní ceny by neměl deklarovaný odběratel důvod, pokud by mu zboží nebylo dodáno, lze poznamenat, že tímto důvodem může být například daňový podvod či určité propojení skupiny osob. To však není podstatné a není třeba o tom spekulovat, neboť prokázání zaplacení kupní ceny samo o sobě neprokazuje, že zboží bylo skutečně dodáno deklarovanému odběrateli, natož do jiného členského státu, a jeho spojení s přepravou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2022, č. j. 9 Afs 274/2020-61).

71. S ohledem na výše uvedené nelze souhlasit s žalobkyní, že by kupní smlouvy a další předložené listiny tvořily logický na sebe vzájemně navazující celek prokazující dodání zboží do jiného členského státu deklarovaným odběratelům.
72. Soud též souhlasí s žalovaným a správcem daně, že pochybnosti neodstranily ani svědecké výpovědi svědků O. a P. Předně je třeba uvést, že výpovědi byly velmi obecné a nikterak se nedotýkaly konkrétních dodávek zboží. Sice lze souhlasit s žalobkyní, že pan O. potvrdil, že je mu Damian Giera znám a že pro ně byl vykonáván servis, je však třeba zdůraznit, že tak učinil až na výslovný, a pokud jde o poskytování činností, návodný dotaz zástupce žalobkyně. Sám si na společnost Damian Giera nevzpomněl a nic bližšího nevypověděl (např. kde a jakou činnost vykonávala a s kým za tuto společnost jednal), přičemž obecně uvedl, že se nakládek a vykládek neúčastnil. Pokud pak na dotaz na společnost Brassica Trade uvedl, že ji zná, že je to zpracovatel, i zde se soud ztotožňuje s názorem, že samotné vyjádření nepotvrzuje, že předmětné zboží Damian Giera převzal. Z toho, že obecně vypověděl, že na místě vykládky přebírá zboží někdo od kupujícího, zpravidla někdo na váze, který deklaruje, že zboží přijelo, a zkontroluje váhu a kvalitu, nevyplývá, kdo zboží v konkrétních případech převzal. Svědek O. se dle své výpovědi ani neseznamoval s doklady týkajícími se dodávek pro polské odběratele, neboť obálku, ve kterých dorazily, měl předávat panu P., přičemž polské odběratele nezastupoval. Dle výpovědi svědka O. měl smlouvy s „polskou stranou“ zajišťovat svědek P., který však deklarované odběratele vůbec nezminil. Pouze obecně uvedl některá místa vykládek, která se objevovala na CMR listech, a to ve spojení s jinými subjekty (např. „přes Blue free jsme vozili do Knurawa“). Nebyl zpravidla osobně přítomen nakládkám ani vykládkám zboží (osobně byl jen u některých vykládek, které nespécifikoval osobou odběratele, datem ani místem). Neuvedl žádné konkrétní skutečnosti, které by potvrzovaly dodání zboží těmto společnostem (nepopsal, zda a případně s kým a jakým způsobem za tyto společnosti jednal, jak probíhala spolupráce, ani od koho obdržel podepsané listiny). Rovněž z jeho výpovědi nevyplývalo, že by se osobně účastnil dodávek nebo byl přítomen některé vykládce zboží pro deklarované odběratele. Pokud obecně uvedl, že nespécifikovaní odběratelé si zajišťovali vykládku, váženku a potvrzení CMR listu a stávalo se, že si nechávali vážit zboží u jiné společnosti, důkazní prostředky nevypovídají o tom, že tomu tak bylo v případě deklarovaných odběratelů. Na polských vážních listcích deklarovaní odběratelé, jež měli být dle údajů uvedených na faktuře konečnými příjemci, nejsou vůbec uvedeni. Soud se ztotožňuje s žalovaným, že výsledky svědků O. a P. nepřispěly k odstranění pochybností a nelze na jejich základě dospět k závěru, že bylo žalobkyní převedeno právo nakládat s věcí jako vlastník na deklarované odběratele.
73. Soud souhlasí s daňovými orgány i v tom, že tvrzení žalobkyně neprokázala ani výpověď svědka H., dispečera TRANSPORTSTAV, která byla rovněž značně obecná a neplyne z ní, že by byl osobně přítomen vykládce zboží pro deklarované odběratele. Svědek zajišťoval realizaci přepravy, neznal však souvislost mezi deklarovanými odběrateli a dalšími subjekty, jež se vyskytovaly na dokladech. Obecně vypověděl, že na počátku dojde k ústní či Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

telefonické objednávce z obchodního oddělení žalobkyně a po dohodě s klientem, kdy dostane místo určení, realizuje přepravu. Uvedl, že místo určení má od žalobkyně a od odběratele telefonicky či formou SMS, místo vykládky sděluje firma, která olej odebírá, CMR list vyplňoval řidič nebo svědek na základě objednávky od žalobkyně. Místem vykládky jsou většinou rafinerie či sklady, kde mají označené nádrže, zboží většinou přebírá „pracovník dané firmy, skladník“, u vykládky je přítomen řidič a „zaměstnanec dané firmy“. To, že se zboží předává správné osobě, ověřuje řidič na telefonním čísle, které obdrží spolu s PIN kódem od svědka, který je obdrží „od firmy, pro kterou veze řepkový olej“. Konkrétní osoby, s nimiž jednal, nevedl. Svědek zmínil několik míst dodání v Polsku, Wrocław, Knurów, Czechowice-Dziedzice a Lubrzu, která se týkala i jiných odběratelů (PETHER Sp. z o.o., RED DOT Sp. z o.o., Michala Ciepy, HEDONIS Sp. z o.o., VZ CORPORATION Kft., SKY CASH či pana Orsága). K dodávce týkající se odběratele Damian Giera až na základě nahlédnutí do předloženého CMR listu uvedl, že přepravu objednávala a hradila asi žalobkyně, místem vykládky byla Lubrza, přičemž zboží „převzal sklad Brassica Trade“. K dotazu, kdy byl CMR list potvrzen Damianem Gierou, doplnil, že na místě vykládky dne 9. 2. 2016. Tyto informace však svědek vyčetl z CMR listů, které mu dal správce daně k nahlédnutí. Nevedl, zda se společnost, které se zboží vezlo, shodovala s deklarovanými odběrateli, a zda zboží přebírali v místech dodání zaměstnanci deklarovaných odběratelů, ani od koho konkrétně obdržel telefonní číslo a PIN, jehož prostřednictvím měli řidiči ověřovat, zda bylo zboží přepraveno správné osobě. Stejně tomu bylo v případě deklarovaného odběratele RED DOT, pokud uvedl, že si již nepamatuje, kdo objednával a hradil přepravu, ale myslí, že to byla žalobkyně, že bylo přepraveno „dle CMR do Wrocławu do BIODIESELu“, že zboží převzala rafinerie ve Wratislavi a CMR list byl potvrzen RED DOT na místě vykládky dne 25. 2. 2015.

74. Lze souhlasit se správcem daně a žalovaným, že nejasnosti se týkaly i zajištění přepravy zboží. Žalobkyně do protokolu ze dne 23. 8. 2016 (k obchodní spolupráci s odběratelem Damian Giera za zdaňovací období leden až duben 2016) uvedla, že doprava byla plně hrazena kupujícím, jemuž pouze předala kontakt na dispečera přepravce TRANSPORTSTAV, čímž její role při organizaci dopravy skončila, kupující si detaily sjednával přímo s dispečerem. Jednatel žalobkyně Ing. Ž. v protokolu ze dne 5. 10. 2016 odkazoval na dodací podmínku FCA pravidel INCOTERMS, podle níž prodávající předá celně odbavené zboží pro vývoz dopravci, kterého jmenoval kupující, a to v místě svého podnikání nebo na jiném ujednaném místě. Po předání zboží dopravci přechází riziko i další náklady spojené s přepravou do místa určení z prodávajícího na kupujícího. Tomu však zcela neodpovídá skutečnost, že žalobkyně deklarovaným odběratelům vždy fakturovala i cenu za dopravu, přičemž dle svědka H. dopravu objednávala u TRANSPORTSTAV žalobkyně a CMR listy vyplňovali dle její objednávky. Současně ovšem uváděl, že místo vykládky mu sdělila firma, které se zboží vezlo, která mu poskytovala i údaje k předání zboží v místě vykládky. Následně žalobkyně pouze obecně uváděla, že dopravu organizovala ona či pořizovatel, přičemž žalobkyně domlouvala cenu, zatímco čas nakládky a místo a čas vykládky si sjednával odběratel (který ovšem nebyl prokázán). Spisová dokumentace obsahuje též faktury vydané TRANSPORTSTAV žalobkyni jako odběrateli za dopravní služby.
75. Správce daně i žalovaný na základě podrobně popsanych úvah a hodnocení předložených důkazních prostředků jednotlivě i ve vzájemných souvislostech dospěli k závěru, že

žalobkyně neprokázala, že zboží bylo dodáno deklarovaným odběratelům, s čímž se soud ztotožnil.

76. Žalobkyně v žalobě velmi obecně namítla, že předložila faktury (daňové doklady), kupní smlouvy, dodací listy, CMR listy, bankovní výpisy, prohlášení pořizovatele a další doklady (karty zásob, průvodky výdejem materiálu, vážní lístky, polské doklady), jež spolu vzájemně korespondují a jednoznačně potvrzují, že skutečnými pořizovateli zboží jsou deklarovaní odběratelé. Na konkrétní výhrady správce daně k předloženým listinám v podstatě nereagovala. K pochybnostem a rozporům v předložených dokladech soud proto odkazuje na výše uvedené.
77. Pokud žalobkyně příkladmo poukázala na doklady k faktuře č. 2160005 (RED DOT), ve vztahu k předložené kupní smlouvě soud opakuje, že existují pochybnosti o tom, kým byla podepsána. Žalobkyně tvrdila, že jednala s panem H., který měl zastupovat odběratele RED DOT, kupní smlouvy byly ovšem podepsány panem K. Žalobkyně nedoložila oprávnění pana H. jednat za společnost RED DOT. Na předloženém prohlášení je u této dodávky odkaz na smlouvu č. PR\_OL\_01\_2016, kterou se žalobkyně zavázala dodat 100 tun surového řepkového oleje v termínu 1. týden roku 2016, přičemž celkové množství, které mělo být podle prohlášení na základě této smlouvy dodáno, smluvnímu ujednání neodpovídá (je větší). Na faktuře je jako odběratel i konečný příjemce uvedena RED DOT, nicméně na CMR listu se v položce č. 24 nachází otisk razítka společnosti LOGISTYK, až pod ním je otisk razítka deklarovaného odběratele s paraťou (výraznější, bez data a označení osoby, která razítko připojila), přičemž na polském dokladu je označena pouze Wratislavia – BIO Sp. z o.o. a Dreamway jako její dodavatel. Čísla plomb pak nedokládají, komu bylo zboží dodáno, stejně jako platba učiněná prostřednictvím účtu RED DOT. Jak bylo výše uvedeno, existují pochybnosti o tom, kdo kupní smlouvu, dodací list k faktuře a prohlášení dle § 64 odst. 5 zákona o DPH podepsal. Nelze tedy souhlasit s žalobkyní, že veškeré předložené listiny tvoří logický celek, vzájemně spolu korespondují a dokládají, že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli.
78. S ohledem na důkazní břemeno je na plátcí, aby si ve svém zájmu zajistil důkazy, kterými bude schopen prokázat uskutečnění plnění v souladu s daňovými doklady. K tomu Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232, uvedl, že *„[k]aždý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění eventuálních práv a povinností dle příslušných ustanovení zákona o DPH“*. Volba důkazních prostředků, kterými daňový subjekt svá tvrzení prokáže, je přitom na jeho úvaze a není povinností správce daně mu sdělovat, kterými důkazními prostředky může případně soulad daňových dokladů se skutečností prokázat (viz rozsudek ze dne 11. 8. 2009, č. j. 1 Afs 63/2009-102). Jak Nejvyšší správní soud konstatoval v bodě 38 rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, je zcela na daňovém subjektu, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje, uzpůsobil tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní. Na citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 103/2009-232 odkazoval již žalovaný a soud se neztotožňuje s žalobkyní ani v tom, že takový odkaz není pro projednávanou věc přílehlavý. Jak uvedl i žalovaný, zachování náležité míry obezřetnosti daňových subjektů v obchodních vztazích není další podmínkou, kterou by správce daně stanovil nad rámec § 64 zákona o DPH, nýbrž tato povinnost plyne daňovým subjektům přímo z judikatury Nejvyššího správního soudu. Taková povinnost Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

pak plyne i z rozhodnutí SDEU např. ve věci *Teleos* či *Mecsek-Gabona* (k dobré víře též odst. 89 a násl. tohoto rozsudku). Není tedy pravdou, jak žalobkyně tvrdila v žalobě, že z citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu nevyplývala žádná další podmínka pro osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH.

79. Soud neshledal, že by daňové orgány při hodnocení provedených listinných důkazů porušily zásadu volného hodnocení důkazů, pokud na jejich základě dospěly k závěru o neprokázání dodání zboží deklarovaným odběratelům. Správce daně i žalovaný hodnotili jednotlivé důkazy včetně všech listin předložených žalobkyní (mj. i bankovní výpisy, smlouvy a dodací listy) samostatně i ve vzájemných souvislostech. Je to naopak žalobkyně, která některé podstatné okolnosti, na které poukázaly daňové orgány, zcela pomíjí (např. nedoložení tvrzené plné moci deklarovaných odběratelů pro osoby, s nimiž za žalobkyni jednala její obchodní ředitelka, zjevná odlišnost podpisů na předložených listinách, nepředložení originálu listin). Soud se ztotožnil s žalovaným a správcem daně, že z předložených listin věrohodně nevyplývá, že žalobkyně zboží dodala do jiného členského státu odběrateli, jehož uvedla v předložených fakturách.
80. Co se týče návrhu žalobkyně na zjištění vztahů subjektů označených na předložených dokladech prostřednictvím mezinárodního dožádání, je třeba nejprve uvést, že ve vztahu k deklarovaným odběratelům daňové orgány mezinárodní dožádání učinily, nicméně jejich prostřednictvím pochybnosti vzniklé na základě žalobkyní předložených listin odstraněny nebyly, naopak získanými informacemi byly ještě více prohloubeny. Není procesní vadou, pokud daňové orgány na základě návrhu žalobkyně nepodalý žádost o mezinárodní výměnu informací o společnostech, které se vyskytují na CMR listech a polských dokladech, neboť žalobkyně netvrdila, že by dodávala zboží do jiného členského státu těmto osobám. Relevantní skutečnost, že žalobkyně dodala zboží deklarovanému odběrateli, nemohla být prokázána informacemi o těchto subjektech. Žalobkyně měla široký prostor, aby vysvětlila, z jakého důvodu se na převážné většině CMR listů objevuje potvrzení o převzetí jinými společnostmi, které jsou též na polských dokladech z místa dodání, či jiným způsobem prokázala dodání deklarovaným odběratelům. Lze souhlasit s názorem žalovaného, že žalobkyně nevysvětlila, jakou pozici v posuzovaných obchodních transakcích měly jiné společnosti uvedené na CMR listech zastávat. Pouze vyjádřila domněnku, že se mohlo jednat o obchodní partnery deklarovaných odběratelů. Roli jiných subjektů neznala a ani se svých odběratelů nedotázala, proč jsou uvedeny na CMR listech. Namísto toho, aby sama vynaložila snahu objasnit údaje na CMR listech, pouze navrhla provedení dalších mezinárodních dožádání.
81. Soud navíc nerozumí argumentaci žalobkyně, která na jednu stranu žalovanému vytýká, že neučinil mezinárodní dožádání, na druhou stranu tvrdí, že by nevedla k získání dodatečných důkazů. Současně je třeba souhlasit se žalovaným, že důkaz o tom, že podmínky stanovené v § 64 odst. 1 zákona o DPH jsou splněny, musí předložit osoba, která se domáhá osvobození od DPH.
82. Meziúčetní výměna informací v rámci správy daní nebyla zavedena proto, aby umožnila daňovým subjektům získat dodatečné důkazy, které si měly samy dříve zajistit, aby doložily splnění podmínek pro přiznání osvobození. K tomu lze odkázat na body 103 až 105 rozsudku SDEU ve věci *Enteco Baltic*. V něm SDEU konstatoval, že „pokud jde o plnění uvnitř Společenství, z judikatury Soudního dvora vyplývá, že v případě, že dodavatel není s to předložit důkazy nezbytné k tomu, aby bylo možné konstatovat, že byly splněny podmínky pro

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

*osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně, daňové orgány členského státu odeslání či přepravy zboží nemají povinnost vyžádat si informace od orgánů členského státu určení na základě ustanovení nařízení č. 1798/2003 týkajícího se režimu výměny informací mezi orgány daňové správy členských států (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. dubna 2010, X a fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 a C-539/08, EU:C:2010:217, bod 37, jakož i obdobně rozsudek ze dne 27. září 2007, Twob International, C-184/05, EU:C:2007:550, body 28, 34 a 38). Takový výklad lze použít i ve vztahu k nařízení č. 904/2010, které se v souladu se svým článkem 62 druhým pododstavcem použije od 1. ledna 2012 a kterým se na základě jeho článku 61 prvního pododstavce zrušuje od téhož data nařízení č. 1798/2003. Jak totiž vyplývá konkrétně z bodů 3, 4 a 7 odůvodnění nařízení č. 904/2010, jeho cílem je boj proti podvodům s DPH a vyhýbání se daňové povinnosti a pomoc pro správné vyměřování DPH. Za tímto účelem uvedené nařízení stanoví v čl. 1 odst. 1 druhém pododstavci pravidla a postupy, jež umožňují příslušným orgánům členských států spolupráci a vzájemnou výměnu všech informací, které mohou pomoci správně vyměřit DPH, kontrolovat správné uplatňování DPH, zejména u plnění uvnitř Společenství, a bojovat proti podvodům souvisejícím s DPH. Článek 7 odst. 1 téhož nařízení konkrétně stanoví, že za tímto účelem poskytne dožádaný orgán na žádost vnitrostátního orgánu veškeré informace, které mohou pomoci správně vyměřit DPH. Článek 54 odst. 1 uvedeného nařízení stanoví meze pro výměnu těchto informací mezi vnitrostátními orgány, které nejsou povinny poskytovat požadované informace za všech okolností. Jelikož toto nařízení neobsahuje v tomto směru výslovné ustanovení, nezakládá osobě povinné k dani zvláštní nárok na to požadovat předání informací v případě, že sama není s to předložit důkazy, které by dokládaly její nárok na osvobození od DPH (viz obdobně rozsudek ze dne 27. září 2007, Twob International, C-184/05, EU:C:2007:550, body 30 až 34).“*

83. Z těchto závěrů vychází též judikatura Nejvyššího správního soudu, která potvrzuje, že daňový subjekt se nemůže dovolávat povinnosti správce daně obstatat důkaz o uskutečnění intrakomunitárního dodání od správce daně z jiného členského státu, neboť důkazní povinnost ohledně prokázání dodání do jiného členského státu osobě povinné k dani spočívá v první řadě na odesílateli zboží (viz rozsudek ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45). Důkazní povinnost žalobkyně tedy nelze přenášet na správce daně jiných členských států. Žalobkyně navíc neuvedla, jaká konkrétní tvrzení hodlala mezinárodním dožádáním prokázat. Za takové nelze považovat „ověření obchodního vztahu“. Je třeba zdůraznit, že u každého deklarovaného odběratele mezinárodní dožádání učiněno bylo, ovšem jejich prostřednictvím pochybnosti vzniklé na základě předložených listin odstraněny nebyly, naopak informacemi získanými od polské daňové správy byly ještě prohloubeny. Námitka není důvodná.
84. V posuzované věci nebylo sporné, že předmětné zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nicméně prostý fakt, že se zboží v konečném důsledku dostalo do jiného členského státu, však nemůže založit nárok na osvobození od DPH. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku *Steris*, zdanitelné plnění je dáno určitou hodnotou plnění v obchodním vztahu mezi jednotlivými dodavateli dle vystavených dokladů, od něhož se odvíjí i daňová povinnost, a je proto zásadně nezbytné doložit intrakomunitární vztah mezi dodavatelem a odběratelem tak, jak byl sjednán a fakturován.

*Posuzování dobré víry*

85. Žalobkyně dále namítala, že žalovaný tvrdil, že žalobkyně měla mít pochybnosti o průběhu obchodních transakcí, tedy dovodil, že žalobkyně neměla být v dobré víře, že nárok na osvobození prokáže. Takové tvrzení však dle žalobkyně postrádá logiku.
86. K tomu soud uvádí, že posouzení dobré víry daňového subjektu, že fakticky dodal zboží do jiného členského státu vychází zejména z rozsudku SDEU *Teleos*, podle kterého „[ne]ní v rozporu s právem Společenství požadovat, aby dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu (...). Okolnosti, že dodavatel jednal v dobré víře, že přijal všechna opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, a že je vyloučena jeho účast na podvodu, tudíž představují důležité skutečnosti pro určení možnosti uložit tomuto dodavateli povinnost zaplatit DPH a posteriori. Čl. 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice je třeba vykládat v tom smyslu, že brání tomu, aby příslušné orgány členského státu dodání uložily dodavateli, který jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující *prima facie* jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství, povinnost doplatit DPH za toto zboží, jestliže se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, aniž by nicméně byla prokázána účast tohoto dodavatele na podvodu, pokud dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že dodání uvnitř Společenství, které provádí, jej nepovedou k účasti na takovém podvodu.“ Výše uvedené závěry se plně uplatní i ve vztahu k čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH. Závěry odkazovaného rozsudku *Teleos* se uplatní pouze za situace, kdy daňový subjekt jednající v dobré víře ohledně dodání zboží do jiného členského státu poskytl důkazy prokazující *prima facie* toto dodání. Jinými slovy, splní-li daňový subjekt (plátce daně) svoji primární důkazní povinnost ohledně *faktického dodání zboží* do jiného členského státu a osvědčí-li svoji dobrou víru ohledně tohoto *faktického dodání*, která bude z povahy věci odvislá zejména od toho, jakými důkazními prostředky disponoval v době dodání, jsou orgány finanční správy oprávněny daňovému subjektu neuznat jím nárokováné 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).
87. V rozsudku ze dne 21. 2. 2024, č. j. 3 Afs 289/2022-48, Nejvyšší správní soud dodal, že pokud stěžovatelka (na níž vázlo důkazní břemeno) nepředložila podklady, ze kterých by *prima facie* vyplynulo, že došlo k dodání zboží do Polska, nemohla být ani v dobré víře ohledně dostatečnosti a průkaznosti dokladů sloužících k prokázání splnění podmínek pro osvobození od DPH. Dobrá víra totiž přímo souvisí i s kvalitou důkazních prostředků, jimiž stěžovatelka disponovala v době tvrzeného dodání zboží.
88. Možnost prokázání dobré víry ve vztahu k *faktickému dodání zboží* do jiného členského státu (což je hmotněprávní podmínkou) je specifická pro osvobození při dodání do jiného členského státu. S ohledem na volný pohyb zboží, a tedy absenci hraničních kontrol, které by mohly přinést důkazy o přepravě přes hranice, je tak daňovému subjektu dána možnost prokázat, že byl v dobré víře, že dodal zboží do jiného členského státu, a zároveň že nemohl vědět o podvodu v řetězci, byl-li spáchán.
89. V případě žalobkyně daňové orgány nezpochybnily, že fakticky dodala zboží do jiného členského státu. Důvodně však zpochybnily, zda dodala zboží deklarovaným odběratelům, resp. žalobkyně neprokázala, že dodala zboží konkrétnímu příjemci, který má v jiném členském státě postavení osoby povinné k dani. Nesplnění této podmínky nesouvisí s absencí hraničních kontrol uvnitř EU a z judikatury Soudního dvora nevyplývá, že by bylo

možné nahradit neprokázání skutečného odběratele dobrou vírou. I pokud by však byly přiměřeně aplikovány výše uvedené závěry týkající se dobré víry, že zboží bylo fakticky dodáno do jiného členského státu, na nynější skutkové okolnosti, nebylo by možné uzavřít, že žalobkyně byla v dobré víře, že dodala zboží deklarovaným odběratelům. Soud též souhlasí s žalovaným a správcem daně, že žalobkyně za daných okolností nemohla být v dobré víře, že dodávky zboží skutečně proběhly, jak deklarovala, neboť jí nedostatky předložených dokladů musely být zřejmé již při jejich obdržení.

90. Žalobkyni muselo být po převzetí prvních CMR listů zřejmé, že společnosti potvrzující převzetí zboží a uvedené na polských dokladech jsou odlišné od deklarovaného odběratele, případně že přijetí zboží nebylo nikým potvrzeno. Jistě bylo v jejích silách coby dodavatele zboží požadovat potvrzení, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu deklarovanému obchodnímu partnerovi. Žalobkyně se nezajímala o další osud zboží, přestože z CMR listů a dalších listin lze usuzovat, že deklarovaný odběratel nebyl jeho konečným příjemcem (pokud vůbec příjemcem zboží byl), jak deklarovala na daňových dokladech. Nesnažila se získat řádně vyplněné doklady potvrzující dodání zboží deklarovaným odběratelům, tedy řádně vyplněné CMR listy, popř. doklady objasňující uvedení odlišných subjektů na těchto dokladech, a nevyžadovala, aby dodací listy byly řádně potvrzeny ihned v místě dodání zboží. Pokud CMR listy vykazovaly nedostatky, např. nebyly vůbec potvrzeny nebo se na nich a na polských dokladech vyskytovaly odlišné subjekty, mohla požadovat vysvětlení a další důkazy, které by dodání zboží deklarovaným odběratelům dokládaly. Jestliže žalobkyně dopravu neuskutečňovala vlastními silami, měla tím spíše dbát na to, aby disponovala věrohodnými doklady o tom, že dodávka zboží (dle smlouvy s dodací podmínkou FCA) byla uskutečněna tak, jak bylo deklarováno, a aby si osud zboží a předkládání dokladů ho osvědčujících zajistila např. smluvním ujednáním s odběratelem či přepravcem. Je přitom v zájmu daňového subjektu, aby si opatřil takové podklady, které splnění hmotněprávních podmínek tak, jak deklaruje, prokáží. Žalobkyně si počínala velmi neobezřetně, jestliže přes vysokou hodnotu transakcí nepožadovala prokázat oprávnění pana H. k zastupování RED DOT. Nemohla tedy ani s jistotou vědět, s kým jedná a koho tato osoba zastupuje. Hodnověrně neosvědčila ani oprávnění J. O. k jednání za Damian Giera (plnou moc, kterou zmínila ve svém vyjádření, nikdy nedoložila). Žalobkyně tak nemohla být v dobré víře, že jedná s oprávněnými osobami a že bude schopna předloženými listinami prokázat skutečného příjemce zboží, jehož dodání mělo být osvobozeno od DPH. Jak bylo výše uvedeno, podpisy na kupních smlouvách s Damian Giera k tomuto zdaňovacímu období byly přitom zcela zjevně odlišné od podpisu na smlouvě dřívějšího data, kterou měla podepsat táž osoba. Navíc dodávky předcházely uzavření smlouvy a žalobkyně neuvedla, jak a s kým byly sjednány. Žalobkyně zvolila velmi laxní přístup, přestože obchodovala s rizikovou komoditou ve značných částkách. Jak upozornil správce daně a žalovaný, deklarovaní odběratelé ani nebyli na trhu zavedenými společnostmi, ale jednalo se o nově vzniklé, resp. nově k DPH registrované společnosti s minimálním základním kapitálem. Pochybnosti na straně žalobkyně měla vzbudit i skutečnost, že pan O., o jehož zástupčím oprávnění existují pochybnosti, měl obdobně zajišťovat dodávky surového řepkového oleje do týchž míst v Polsku prostřednictvím značného množství společností. Pokud by žalobkyně postupovala obezřetně, nepochybně si měla ověřit, zda jedná s osobami oprávněnými jednat za deklarované odběratele. Lze poznamenat, že žalobkyně nedoložila ani své tvrzení, že si deklarované odběratele prověřila.

91. K námitce žalobkyně uvedené v triplice, že jí daňové orgány nedaly možnost vyjádřit se k tomu, že nebyla v dobré víře, soud uvádí, že rozšířit žalobu o další žalobní body je možné jen ve lhůtě pro podání žaloby (§ 71 odst. 2 s. ř. s.). Tento žalobní bod žalobkyně v žalobě neuplatnila a předestřela jej až v triplice ze dne 25. 3. 2022, tedy po uplynutí dvouměsíční lhůty pro podání žaloby, a soud k němu tedy nemohl přihlídnout.

*Posouzení plnění jako tuzemských*

92. Žalobkyně dále namítala, že žalovaný nesprávně posoudil dodání zboží jako tuzemská plnění. Současně má za to, že bylo povinností správce daně a žalovaného prokázat, že příjemcem zboží nebyla osoba povinná k dani. Přitom skutečnost, že zboží pořídily osoby povinné k dani, vyplývá i ze samotného charakteru dodávaného zboží a jeho množství, tj. surový řepkový olej určený pro výrobu biopaliv v objemu stovek tun.
93. Soud předně uvádí, že neshledal napadené rozhodnutí v části, v níž žalovaný deklarované plnění posoudil jako tuzemské plnění, nepřezkoumatelným. Má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal posuzující orgán za rozhodný, jakými úvahami byl veden při hodnocení podkladů pro vydání rozhodnutí a při výkladu právních předpisů a jak se vypořádal s návrhy a námitkami účastníků (§ 102 odst. 3 daňového řádu). To platí i pro rozhodnutí v odvolacím řízení (§ 116 odst. 2 daňového řádu). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno. Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán, resp. soud podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky a dopustí se (toliko) dílčího nedostatku odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64, ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38, či ze dne 7. 5. 2019, č. j. 7 As 362/2018-23). Takovými vadami napadené rozhodnutí netrpí.
94. To, z jakého důvodu daňové orgány deklarované plnění posuzovaly jako tuzemské plnění, odůvodnil žalovaný v bodě 112 ve spojení s bodem 24 napadeného rozhodnutí. Z napadeného rozhodnutí je patrné, že žalovaný vycházel z toho, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro přiznání osvobození dle § 64 zákona o DPH, neboť neprokázala, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu osobě registrované k dani, a současně nemohla být v dobré víře stran splnění těchto podmínek, a správcem daně tedy byla plnění správně posouzena jako zdanitelná plnění s povinností přiznat daň na výstupu. Současně přílehlavě poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 45/2016-82, v němž soud uzavřel, že „jelikož tak nebylo prokázáno, že byly naplněny podmínky dané v § 64 odst. 1 zákona o DPH, respektive bylo prokázáno, že naplněny nebyly, a ani stěžovatelka nebyla v dobré víře ve smyslu rozsudku Teleos, nejednalo se o intrakomunitární plnění, ale ve smyslu zákona o DPH o plnění vnitrostátní a měla tak povinnost přiznat DPH za poskytnuté plnění.“ V tomto směru lze také přiměřeně poukázat na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2016, č. j. 4 Afs 37/2016-34. Z napadeného rozhodnutí je patrné, že správce daně ani žalovaný nezpochybovali, že k

dodání zboží došlo (a ani žalobkyně netvrdila, že by k plnění vůbec nedošlo), ale pouze to, že nebyly splněny předpoklady pro přiznání osvobození dle § 64 zákona o DPH. Námitka nepřezkoumatelnosti této části napadeného rozhodnutí tudíž není důvodná.

95. Soud souhlasí s žalovaným, že jestliže podmínky § 64 odst. 1 zákona o DPH nejsou splněny, je plátce povinen přiznat daň v České republice, a to k datu dodání zboží či k datu přijetí úplaty za dané zboží podle toho, které datum nastane či nastalo dříve (viz též Drábová, M., Holubová, O., Tomíček, M. Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář. Wolters Kluwer, a. s., Praha 2019, k § 64 zákona o DPH, dostupný v právním informačním systému ASPI, či rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 14/2010-195). Soud dodává, že místo plnění je určeno dle § 7 odst. 1 či 2 zákona o DPH. Uskutečnění plnění nebylo zpochybněno a ani žalobkyně netvrdí, že by k dodání zboží nedošlo. Jelikož ze shora uvedených důvodů ob stojí závěr žalovaného, že nebylo prokázáno dodání plnění do jiného členského státu, je třeba dané plnění posoudit jako plnění tuzemské.

#### **Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení**

96. Soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto jí zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
97. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.
98. Po zrušení prvního rozsudku je zdejší soud povinen rozhodnout rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 2 Afs 251/2022-104 (srov. § 110 odst. 3 věta třetí s. ř. s.). Žalovaný správní orgán byl sice se svou kasační stížností úspěšný, nevznikly mu však náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti, a proto soud nemohl přiznat žalovanému ani náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

#### **Poučení :**

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

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

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

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

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

Praha 25. června 2025

**Miroslav Makajev v. r.**  
předseda senátu