



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

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

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 12. 2023, č. j. 41475/23/5300-22442-706033,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a dosavadní průběh řízení

1. V této věci se soud zabývá otázkou prokázání podmínek pro osvobození od daně z přidané hodnoty (dále „DPH“ či „daň“) při dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“). Zejména se zabývá otázkou hodnocení důkazů provedených v průběhu daňového řízení a jejich způsobilostí vyvrátit pochybnosti orgánů finanční správy ohledně splnění podmínky dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě, a dále otázkou aplikace závěrů judikatury Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále „SDEU“) a Nejvyššího správního soudu (dále „NSS“) při posuzování hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu.

2. Žalovaný nejprve rozhodnutím ze dne 3. 11. 2020, č. j. 41805/20/5300-22442-605186 (dále „první rozhodnutí žalovaného“), změnil rozhodnutí (platební výměr na DPH) Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále „správce daně“) ze dne 28. 8. 2018, č. j. 4154590/18/2111-50523-202055 (dále „platební výměr“), kterým byla žalobkyni vyměřena DPH za zdaňovací období listopad 2016 ve výši 1 151 855 Kč, tak, že ve výroku na str. 1 a 3 v části *I. Zdanitelná plnění* a v části *VI. Výpočet daně* změnil hodnoty na ř. č. 1, 2, 62 a 64 daňového přiznání, a ve výroku na str. 3 v první větě začínající slovy „*Vyměřená daň ve výši ...*“ změnil částku z 1 151 855 Kč na částku 1 893 067 Kč, ve zbytku zůstal výrok beze změny.
3. Správce daně a žalovaný dospěli shodně k závěru, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH při dodání zboží (surového řepkového oleje) do jiného členského státu pro odběratele NEXT THEORY SPÓŁKA Z OGRANICZONA ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ (dále „NEXT THEORY“), a SELECT M&T LTD (dále „SELECT“), konkrétně podmínku dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě.
4. První rozhodnutí žalovaného zrušil Krajský soud v Praze rozsudkem ze dne 17. 3. 2023, č. j. 51 Af 1/2021-91 (dále „zrušující rozsudek“). Soud se ztotožnil s orgány finanční správy, že žalobkyně neprokázala dodání zboží deklarovanému odběrateli NEXT THEORY. V případě druhého deklarovaného odběratele SELECT soud přisvědčil žalovanému potud, že žalobkyně předložila správci daně primární podklady, které vzbuzovaly důvodné pochybnosti o dodání řepkového oleje této společnosti. Následně však žalovaný nezákonně odmítl oprávněně navržený důkazní prostředek a opominul podklad založený ve spisu, proto soud první rozhodnutí žalovaného zrušil. Konkrétně soud žalovanému vytkl, že pominul odpověď britské finanční správy ze dne 6. 2. 2017, č. j. 525595/17/2113-60561-606257, kterou tak nehodnotil s ostatními důkazy ve vzájemné souvislosti. Další pochybení soud spatřoval v tom, že žalovaný odmítl návrh na provedení výslechu E. R., mj. s níž měla žalobkyně dle svých vyjádření komunikovat ohledně obchodů se společností SELECT.
5. V záhlaví označeným rozhodnutím (dále „napadené rozhodnutí“) žalovaný opět rozhodl o změně platebního výměru jako v případě jeho prvního rozhodnutí.
6. Žalovaný setrval na závěru, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro osvobození od DPH při dodání zboží deklarovaným odběratelům. Žalovaný předně poukázal na nesprávný způsob vyplnění žalobkyní předložených mezinárodních nákladní listů (dále „CMR listy“), které vykazovaly různé vady (objevovala se na nich razítka úplně jiných společností; nebylo zřejmé, kdo je podepisoval; položka 24 nebyla vyplněna apod.). Podobné nedostatky vykazovaly i další doklady (dodací listy, vážní lístky, potvrzení o přijetí zboží, kupní smlouvy). Pochybnosti orgánů finanční správy neodstranily ani doplňující důkazy, ať již šlo o mezinárodní dožádání u polského nebo britského správce daně, případně výpovědi svědků – J. O., W. J. P., R. H. (ve vztahu k NEXT THEORY) a E. R. a M. C. (ve vztahu k SELECT). Žalovaný na svých závěrech setrval i poté, co zohlednil obsah odpovědi britské finanční správy ze dne 6. 2. 2017 a hodnotil ji v souvislosti s výpovědí E. R. a dalšími důkazy.

7. Proti napadenému rozhodnutí se žalobkyně brání žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále „s. ř. s.“).

II. Obsah žaloby

8. Žalobkyně namítá, že žalovaný hodnotil důkazní prostředky zcela formálně a vyzdvihoval jen jednotlivé skutečnosti tak, aby mohl potvrdit své dřívější závěry. O nezákonnosti postupu žalovaného svědčí i to, že zatajoval část obsahu odpovědí na mezinárodní dožádání, ačkoli k jejich zneprístupnění neexistuje zákonný důvod.
9. Žalobkyně má dále za to, že je třeba vyčkat na vyřešení předběžné otázky položené NSS usnesením ze dne 26. 10. 2022, č. j. 4 Afs 291/2021-34, ve věci *B2 Energy*, a tedy zda mají být podmínky osvobození od daně v případě dodání zboží do jiného členského státu EU vykládány v intencích rozsudku *Kemwater* (rozsudek SDEU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*). Žalobkyně je přesvědčená, že prokázala dodání zboží deklarovaným odběratelům. Nicméně, jak uvedl NSS v rozsudku *Vymětalík* (rozsudek ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45, ve věci *VYMĚTALÍK - INPOS s.r.o.*), nelze odhlédnout od skutečnosti, že řepkový olej byl doručován do rafinérií, a to v hmotnosti přesahující desítky tun. Lze si tak jen těžko představit, že by skuteční odběratelé nebyli plátcí DPH. Obdobně v případě žalobkyně z charakteru a množství dodávaného zboží plyne, že je mohly pořídit výlučně osoby povinné k dani. Ze spisu je rovněž zřejmé, že zboží neodebralo vícero subjektů, resp. že nedošlo k rozdělení dodávek pro deklarované odběratele. Navíc, byly-li na daňových dokladech uvedeny i jiné společnosti, nelze tvrdit, že nevyvstaly žádné indicie, které by na alternativního odběratele ukazovaly.
10. Orgány finanční správy dále nezákonně odmítly provést navržené mezinárodní dožádání k ověření existence smluvního vztahu mezi odběratelem žalobkyně a obchodními korporacemi uvedenými na důkazních prostředcích. Žalobkyně tím přitom reagovala na požadavek správce daně, aby doložila vazbu a souvislost subjektů uvedených na CMR listech. V tomto ohledu žalobkyni přisvědčil Krajský soud v Praze v rozsudku ze dne 1. 3. 2023, č. j. 54 Af 18/2020-97.
11. Žalobkyně též namítá, že orgány finanční správy setrvávají na ryze formalistickém pojetí a účelovém hodnocení důkazů provedených v průběhu daňového řízení. Zdůrazňuje, že v rámci kontroly předložila všechny relevantní listiny jako vydané faktury, kupní smlouvy, CMR listy, bankovní výpisy, prohlášení pořizovatele, vážní listy, dodací listy a další doklady související s dotčenými obchody. Daňové orgány však tyto důkazy hodnotily selektivně a na každém důkazu hledaly *a priori* formální nedostatky. Přitom žalobkyně prokázala, že společnosti NEXT THEORY a SELECT byly deklarovanými odběrateli. Důkazní prostředky prokázaly i její dobrou víru ohledně naplnění podmínek § 64 zákona o DPH, resp. ohledně deklarovaných odběratelů. Žalovaný tudíž ani nemohl posoudit zkoumaná plnění jako tuzemská (*soud na tomto místě z důvodu stručnosti nerozvádí argumenty žalobkyně, jimiž zpochybňovala hodnocení důkazních prostředků; jednotlivě na ně reaguje níže v odůvodnění – pozn. soudu*).
12. Žalovaný pochybil i při hodnocení svědeckých výpovědí. Žalobkyně trvá na tom, že svědecké výpovědi spolu vzájemně i s ostatními důkazy korespondují a potvrzují její tvrzení o dodání zboží deklarovaným odběratelům. Žalovaný je však hodnotil izolovaně a neobjektivně.

13. Z provedeného mezinárodního dožádání rovněž vyplynulo, že společnost NEXT THEORY byla v době uskutečnění dodávek prokazatelně plátcem DPH. Pokud tato společnost neplnila své daňové povinnosti, nemůže to být přičítáno k tíži žalobkyně.
14. V případě společnosti SELECT žalovaný provedl dokazování pouze formálně a zdůrazňoval vybrané skutečnosti tak, aby mohl potvrdit své původní závěry. Nenapravil vadu, kterou mu vyčetl soud ve zrušujícím rozsudku. Za stěžejní považoval jen tu skutečnost, na základě čeho jednali svědci C. a R. Vůbec nezohlednil, co konkrétně z důkazních prostředků vyplynulo.
15. Zcela irelevantní pak bylo, co žalovaný zjistil z mezinárodní výměny informací ve vztahu ke společnosti Black Lion Sp. z o.o. (dále „Black Lion“; *dle žalobkyně konečný příjemce zboží – pozn. soudu*). Jak pan C., tak pan B. i paní R. dodání konečnému odběrateli do Polska potvrdili, přičemž první dva jmenovaní výslovně uvedli společnost Black Lion. E. R. pak uvedla místo vykládky Knurów, přičemž žalobkyně v rámci daňového řízení doložila i vztah obchodní korporace Black Lion a skladovatele zboží – společnosti WEGA Sp. z o.o. (dále „WEGA“).

III. Vyjádření žalovaného

16. Žalovaný navrhuje žalobu zamítnout.
17. Předně tvrdí, že postupoval v souladu se zákonem, pokud žalobkyni poskytl odpověď britského správce daně v částečně anonymizované podobě. Některé údaje musel ponechat anonymizované, neboť se týkaly samotné společnosti SELECT (např. počátky její ekonomické činnosti, vedení účetnictví včetně jména účetního, zisk z jednotlivých dodávek řepkového oleje a jeho rozdělení). Žalobkyně jen spekuluje, domnívá-li se, že v odpovědích britské finanční správy mohou být uvedeny skutečnosti svědčící v její prospěch.
18. Žalovaný rovněž zdůvodnil, proč neprovedl navržené mezinárodní dožádání. Důkazní břemeno leželo na žalobkyni a tímto požadavkem *de facto* požadovala, aby důkazní povinnost za ni nesl správce daně, resp. žalovaný. Krajský soud v Praze se v řadě rozsudků s žalovaným ztotožnil (dokonce i ve zrušujícím rozsudku). Proti rozsudku č. j. 54 Af 18/2020-97 žalovaný brojí kasační stížností.
19. Žalovaný má dále za to, že veškeré důkazy posoudil samostatně i ve vzájemné souvislosti a následně z nich vyvodil přezkoumatelné závěry. Postupoval tak v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a neporušil § 8 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Na základě toho dospěl k závěru, že žalobkyně nevyvrátila správcem daně vyjádřené pochybnosti a své důkazní břemeno neunesla. V případě společnosti NEXT THEORY to shodně konstatoval i soud ve zrušujícím rozsudku. Ve vztahu ke společnosti SELECT žalovaný postupoval v souladu se závazným právním názorem a v odvolacím řízení doplnil dokazování o odpověď britské finanční správy č. j. 525595/17/2113-60561-606257 a svědeckou výpověď E. R., přičemž odpověď britské finanční správy hodnotil mj. ve vzájemné souvislosti se svědeckou výpovědí M. C. Žalovaný proto odmítá, že by dokazování vedl jen formálně. Ani přes doplnění dokazování nebylo postaveno najisto, kdo byl oprávněn jednat za společnost SELECT, ani nebylo potvrzeno, že konečným příjemcem zboží byla společnost Black Lion. Svědecké výpovědi ani zmíněná odpověď britského správce daně nevyvrátily pochybnosti správce daně.

20. Ve vztahu k námitce, že žalobkyně prokázala svou dobrou víru a že žalovaný nesprávně posoudil plnění jako tuzemské transakce, žalovaný odkazuje na závěry zrušujícího rozsudku, které ji vyvrací. Nadto žalovaný se k těmto okolnostem dostatečně vyjádřil i v napadeném rozhodnutí, proti čemuž žalobkyně konkrétně nebrojí.
21. Závěrem se žalovaný vyjadřuje k aplikaci rozsudku *Kemwater*. Žalovaný byl vázán zrušujícím rozsudkem a v souladu s ním shrnul, že žalobkyně společností KRONO OPOLIS Sp. z o. o. (dále „KRONO OPOLIS“) a WEGA přiřadila jiné postavení, setrvala na tvrzení, že prokázala dodání zboží deklarovaným odběratelům NEXT THEORY a SELECT (tj. alternativního odběratele netvrdila, což potvrzuje i v žalobě), a že ani v celém daňovém řízení nevyvstaly žádné indicie, které by na takového odběratele ukazovaly. Toto posouzení plně koresponduje s rozsudkem SDEU ve věci *B2 Energy* (rozsudek ze dne 29. 02. 2024 ve věci C-676/22, *B2 Energy*). Žalovaný dodává, že samotná vysoká hodnota plnění (resp. jeho objem) nutně nemusí znamenat, že žalobkyně dodala sporná plnění osobě povinné k dani. Nelze např. vyloučit, že zboží odebralo současně vícero subjektů, čímž by došlo ke snížení hodnoty jednotlivých (takto rozdělených) plnění, či že odběratelem byl konečný spotřebitel, tedy osoba, která zboží nepoužívá ke své ekonomické činnosti, a nebyla by proto povinná k dani.

IV. Další vyjádření účastníků

22. V replice žalobkyně uvádí, že žalovaným dodatečně zpřístupněné údaje v odpovědi britského správce daně nikdy nebylo důvodné anonymizovat. Správce daně anonymizoval údaje, které popisovaly průběh dodávek a zapojení E. R., jejíž svědeckou výpověď žalobkyně navrhovala. K zatajování těchto informací nebyl žádný důvod. Jelikož žalobkyni není známo, jaké další informace zůstaly anonymizovány, nemůže je blíže konkretizovat. Proto svou námitku mohla vznést jen obecně. V případě odmítnutého mezinárodního dožádání poukazuje na fakt, že rozsudky s opačným výkladem napadla u NSS. Dále žalobkyně nesouhlasí s tím, že by žalovaný jednal v souladu s rozsudkem ve věci *B2 Energy*. Ten nelze v kontextu rozsudků *Kemwater* a *Vymětalík* vnímat jinak, než že v případě dodávek řepkového oleje ve větších objemech je jednoznačné, že skuteční odběratelé museli být v postavení osoby povinné k dani. V daném případě i jediná cisterna měla hodnotu, která znamenala a stále znamená povinnost odběratele registrovat se. Pokud žalovaný poukazuje na osoby odlišné od deklarovaných odběratelů, nemůže tvrdit, že nevyvstaly žádné indicie, které by na možného alternativního odběratele poukazovaly. V posledku žalobkyně sporuje vyjádření žalovaného k jednotlivým důkazním prostředkům.
23. Žalobkyně v doplňujícím vyjádření namítá, že v mezidobí byly v její věci vydány rozsudky NSS ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 241/2022-155 a č. j. 1 Afs 53/2023-76, které však považuje za rozporné s názorem vysloveným v rozsudku SDEU ve věci *B2 Energy*. Dle žalobkyně totiž první senát NSS vycházel z již překonané teze, že pokud není prokázán odběratel deklarovaný na dokladech, není následně možné zkoumat alternativního odběratele. V podstatě tak vyslovil nevyvratitelnou domněnku, že mohlo být dodáno výhradně osobám neregistrovaným k dani, což je však absurdní, a zvláště ve vztahu k žalobkyni, neboť na jí doložených dokladech jsou uvedeni vždy pouze dva odběratelé. Žalobkyně naproti tomu poukazuje na závěry rozsudku NSS ze dne 13. 6. 2024, č. j. 7 Afs 238/2021-73, který je souladný s rozsudkem SDEU ve věci *B2 Energy*.
24. Žalovaný naopak v dalším vyjádření uzavírá, že napadené rozhodnutí ob stojí i po rozsudku SDEU ve věci *B2 Energy* a rozsudku NSS č. j. 1 Afs 241/2022-155. Nesouhlasí, že by se NSS Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

od závěrů přijatých SDEU odchýlil. NSS v rozsudku č. j. 1 Afs 53/2023-76 rovněž vyřešil námitku stran neprovedení navrženého mezinárodního dožádání a odmítl argumentaci vyjádřenou v rozsudku Krajského soudu v Praze č. j. 54 Af 18/2020-97.

V. Jednání soudu

25. Při ústním jednání účastníci setrvali na svých stanoviscích a odkázali na svá písemná podání.
26. Zástupce žalobkyně uvedl, že žalobkyně již netrvá na deklarovaných odběratelích. Ve světle rozsudku *B2 Energy* zde byly indicie o jiných skutečných odběratelích. U deklarovaného odběratele NEXT THEORY vedly indicie ke společnosti KRONO OPOLIS a u deklarovaného odběratele SELECT ke společnosti Black Lion.
27. Pověřená pracovnice žalovaného poukázala na zamítavé rozsudky zdejšího soudu týkající se těchto deklarovaných odběratelů vydané pod sp. zn. 51 Af 2/2024 a 55 Af 57/2020. Šlo o skutkově obdobné věci. K novému tvrzení žalobkyně, že skutečným odběratelem mohla být společnost KRONO OPOLIS, poukázala na str. 18 žaloby, kde žalobkyně uvedla, že tato společnost pouze zajišťovala vážení zboží pro pořizovatele. V daňovém řízení žalobkyně uvedla, že s touto společností nebyla v žádném obchodním vztahu. Žalobkyně si tak protirečí. Žalovaný se zabýval též postavením společnosti Black Lion, neboť byla uvedena v kupní smlouvě, nicméně v CMR listech ani jiných dokladech tato společnost nefigurovala.
28. Soud neprováděl dokazování napadeným rozhodnutím, doručenkou k němu ani dalšími listinami ze spisu, neboť obsahem správního spisu se dokazování neprovádí (viz např. rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS).

VI. Posouzení žaloby soudem

Splnění procesních podmínek

29. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje i všechny ostatní formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).

Obecná východiska a judikatorní vývoj

30. Úvodem soud připomíná, že spor mezi žalobkyní a orgány finanční správy týkající se dodání surového řepkového oleje odběratelům registrovaným k DPH v jiném členském státě již několikrát řešil.
31. Namátkou lze uvést například rozsudky zdejšího soudu ze dne 17. 2. 2022, č. j. 55 Af 48/2020-61, ze dne 29. 11. 2024, č. j. 55 Af 57/2020-172, ze dne 19. 12. 2023, č. j. 43 Af 25/2021-98, ze dne 19. 12. 2023, č. j. 43 Af 11/2021-91, ze dne 19. 11. 2024, č. j. 55 Af 7/2021-129, ze dne 19. 11. 2024, č. j. 54 Af 13/2021-161, ze dne 19. 12. 2024, č. j. 43 Af 33/2020-108, ze dne 16. 12. 2024, č. j. 54 Af 6/2021-129, ze dne 28. 1. 2025, č. j. 43 Af 3/2022-139, nebo ze dne 27. 2. 2025, č. j. 51 Af 2/2024-88, ale také mnohé další. Všechny uvedené rozsudky se týkaly obchodních případů žalobkyně a ve všech bylo jádrem sporu prokázání dodání řepkového oleje odběrateli v jiném členském státě. Lišila se především zdaňovací období a deklarování odběratele, nicméně klíčová sporná otázka byla stejná jako v nyní posuzované věci.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

32. Ve většině odkazovaných rozsudků soud podrobně předestřel jak obecná východiska osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu a výklad podmínek dle § 64 zákona o DPH i čl. 138 odst. 1 Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému DPH, tak i principy rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Soud považuje za nadbytečné tato základní východiska opět opakovat, proto v podrobnostech odkazuje účastníky na příslušné pasáže shora uvedených rozsudků.
33. Část shora zmiňovaných rozsudků již prošla i kasačním přezkumem u NSS. Ten opakovaně zodpověděl i otázku, zda na případ žalobkyně lze aplikovat právní závěry vyslovené v rozsudcích SDEU a rozšířeného senátu NSS ve věci *Kemwater*, jakož i navazující rozsudek NSS *Vymětalík* a rozsudek SDEU ve věci *B2 Energy*.
34. Patrně nejkompexnější odpověď na danou otázku poskytl NSS v rozsudku ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 241/2022-115, odst. 37: *„Odpověď SDEU nelze číst tak, že by měla paušálně ovlivnit výsledek všech řízení o osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu. Ostatně ani převažující linie judikatury navazující na rozhodnutí ve věci Kemwater nepřistoupila k automatickému rušení všech dřívějších zamítavých soudních i správních rozhodnutí bez ohledu na okolnosti konkrétní věci, tedy bez ohledu na to, zda ve věci existovaly nějaké indicie o jiném než deklarovaném dodavateli v postavení osoby povinné k dani (srov. např. rozsudky ze dne 27. 6. 2022, č. j. 4 Afs 237/2021 - 52, ze dne 29. 6. 2022, č. j. 10 Afs 66/2019 - 51, ze dne 29. 6. 2022, č. j. 10 Afs 53/2020 - 51, ze dne 20. 7. 2022, č. j. 10 Afs 281/2020 - 70, ze dne 16. 8. 2022, č. j. 9 Afs 409/2018 - 73, ze dne 18. 8. 2022, č. j. 2 Afs 331/2018, ze dne 23. 8. 2022, č. j. 5 Afs 47/2021 - 47, ze dne 10. 1. 2023, č. j. 2 Afs 92/2021 - 51, ze dne 3. 4. 2023, č. j. 5 Afs 241/2022 - 43, ze dne 7. 8. 2023, č. j. 4 Afs 227/2022 - 54, ze dne 20. 12. 2023, č. j. 9 Afs 88/2022 - 51, či ze dne 16. 4. 2024, č. j. 10 Afs 231/2022 - 53). Ani z rozsudku B2 Energy však nelze dovodit, že by daňový subjekt mohl bez jakékoli indicie nově zcela změnit svá tvrzení. Optikou tohoto rozhodnutí lze případ toliko odlišně právně posoudit. Vrátit věc až do daňového řízení je namísto zpravidla tehdy, pokud tu existuje nějaká skutková indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného odběratele, která mohla fakticky (namísto něho) odebrat sporná plnění.“*
35. Tentýž závěr převzaly i navazující rozsudky NSS ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 53/2023-79, odst. 38–42, ze dne 20. 8. 2024, č. j. 10 Afs 216/2023-83, odst. 22, a ze dne 15. 7. 2024, č. j. 10 Afs 64/2023-98, odst. 23–26. V posledně zmiňovaném rozsudku NSS též vyložil, že rozsudek SDEU *B2 Energy* vycházel z předpokladu, že byly k dispozici údaje potřebné k ověření o postavení deklarovaného odběratele coby osoby povinné k DPH, nicméně pokud orgány finanční správy takové údaje k dispozici neměly, je nutné nadále trvat na tom, aby daňový subjekt prokázal, že zboží bylo dodáno odběrateli, který má v jiném členském státě postavení osoby povinné k dani.
36. Na nosné závěry vyslovené v shora citovaných rozsudcích NSS k aplikaci východisek *Kemwater*, *Vymětalík* i *B2 Energy* lze v podrobnostech plně odkázat a v nyní posuzované věci není důvod se od nich odchylovat.
37. Dále soud zdůrazňuje, že v této konkrétní věci rozhoduje již podruhé, neboť první rozhodnutí žalovaného zrušil zrušujícím rozsudkem. Z toho vyplývají významné důsledky pro přezkum napadeného rozhodnutí. Při opakovaném posuzování stejné věci je totiž krajský soud vázán svým dříve vysloveným právním názorem. V řízení o žalobě proti novému rozhodnutí správního orgánu se u těch otázek, které byly krajským soudem zodpovězeny při zrušení původního správního rozhodnutí, přezkoumává pouze to, zda správní orgán postupoval v souladu se závazným právním názorem krajského soudu. Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

Ohledně takto vyřešených otázek totiž již „*není prostor pro polemiku*“. Kasační závaznost lze výjimečně prolomit v případě změny skutkových či právních poměrů a dále při podstatné změně judikatury, a to na úrovni, kterou by byl krajský soud povinen akceptovat v novém rozhodnutí (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 2. 2022, č. j. 1 Azs 16/2021-50, č. 4321/2022 Sb. NSS, nebo rozsudek NSS ze dne 20. 5. 2024, č. j. 9 As 66/2023-72, č. 4615/2024 Sb. NSS).

Žalobkyně neprokázala dodání zboží společnosti NEXT THEORY

38. Soud se v první řadě zabýval tím, zda žalobkyně prokázala dodání zboží deklarovanému odběrateli NEXT THEORY. Přitom byl vázán závěry vyjádřenými již ve zrušujícím rozsudku. Žalobkyně neargumentovala změnou skutkových či právních poměrů nebo judikatury, která by měla vést k přehodnocení závazného právního názoru. Soud proto i nyní konstatuje, že žalovaný nijak nepochybil a správně uzavřel, že žalobkyně dodání zboží společnosti NEXT THEORY neprokázala.
39. Mezi účastníky není sporné, že žalobkyně předložila primární doklady k prokázání svých daňových tvrzení. Nelze však souhlasit s tím, že by správce daně neunesl důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, tedy že by neprokázal důvodné pochybnosti o věrohodnosti, správnosti, přesvědčivosti a úplnosti předložených primárních dokladů.
40. V této souvislosti 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. Přestože soud níže hodnotí doklady či výpovědi ve vztahu k projednávané věci, nelze též přehlédnout širší kontext sporu mezi žalobkyní a daňovými orgány. Pochybnosti o předložených dokladech (stejně jako zpochybnění možné dobré víry žalobkyně) se totiž nevyskytují pouze v tomto případě, ale také v celé řadě dalších zdaňovacích obdobích (viz rozsudky citované v odst. 31 výše). Všechny jsou přitom obdobného rázu – neúplně vyplněné CMR listy či subjekty odlišné od deklarovaných odběratelů vyskytující se na CMR listech, vážních lístcích a dalších dokladech. Za této situace k založení důvodných pochybností postačí podle soudu i nesrovnalosti nižší intenzity, jelikož je zřejmé, že nejde o ojedinělá pochybení či nedostatky, ale že pochybnosti vzbuzuje dlouhodobá obchodní praxe žalobkyně.
42. Správce daně ve výzvě ze dne 11. 9. 2017 k prokázání dodání zboží do jiného členského státu formuloval pochybnosti o správnosti a úplnosti předložených listin. U společnosti NEXT THEORY konkrétně uvedl, že převzetí zboží bylo na CMR listech potvrzeno jiným subjektem (KRONO OPOLIS) oproti údajům na fakturách, na CMR listu k faktuře č. 21601283 není položka 24 „Zboží obdržel“ vůbec vyplněna, na CMR listech obsahujících otisk razítka NEXT THEORY absentuje datum převzetí zboží a v položce „Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“ je otisk razítka KRONO OPOLIS (bez podpisu a data a bez zdůvodnění, proč se v této položce otisk razítka této společnosti nachází); všechny CMR listy obsahují pouze datum vystavení CMR listu a datum nakládky zboží (dva CMR listy neobsahují ani toto datum), datum převzetí zboží není nikde uvedeno. Z předložených „Potvrzení o převzetí zboží“ nebylo jednoznačně zřejmé, který ze subjektů je příjemcem zboží a kdy k převzetí zboží došlo. Doložené „Dodací listy k faktuře č.“ neobsahovaly údaje prokazující převzetí zboží, tj. datum, kdy by zboží mělo být převzato, a místo, kam mělo

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

být dodáno. V předložených kupních smlouvách není uvedeno místo vykládky ani společnost KRONO OPOLIS, nebylo zde uvedeno ani celé jméno jednatele společnosti NEXT THEORY. Odkazovaná příloha č. 1 kupních smluv nebyla správci daně nikdy předložena. Kopie výstupů o registraci NEXT THEORY byly pořízeny dne 28. 2. 2017, proto jsou pro dodání zboží v měsíci listopadu 2016 irelevantní. Žalobkyně nevysvětlila správci daně, jaké postavení měla v obchodním vztahu zastávat společnost KRONO OPOLIS. Nevyjadřuje se ani ke společnosti CV TRANS, jež figuruje na některých CMR listech. Z mezinárodní výměny informací vyplynulo, že společnosti NEXT THEORY byla zrušena registrace k DPH kvůli její nekontaktnosti ke dni 16. 3. 2017, společnost nepodala souhrnné hlášení a v daňovém přiznání nedeklarovala žádné intrakomunitární transakce.

43. Správce daně k důkazním prostředkům vztahujícím se k obchodním transakcím obou deklarovaných odběratelů uvedl, že ani výslech svědka H., dispečera společnosti TRANSPORTSTAV, která je smluvním dopravcem plátce, nepřispěla k odstranění pochybností správce daně. Svědek H. uvedl, že veze olej pro „firmu“, která je uvedena v položce „Zboží obdržel“, což ale není odběratel plátce. Dále neuměl vysvětlit, z jakého důvodu je v některých případech uveden na CMR listu v položce „Odesílatel“ jiný subjekt než žalobkyně, nevěděl s jistotou, kdo zboží od přepravce přebírá. Po předložení konkrétních CMR listů buď údaje přečetl, nebo s jistotou neuměl odpovědět. 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.
44. Soud se shoduje s daňovými orgány, že zjištění správce daně byla způsobila vzbudit důvodné pochybnosti ohledně dodání zboží deklarovanému odběrateli NEXT THEORY (a tedy i o tom, zda došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem na tuto osobu povinnou k dani v jiném členském státě a spojení takového dodání s přepravou) a vedla k přenesení důkazního břemene na žalobkyni, které žalobkyně neunesla.
45. Soud souhlasí s žalovaným, že listiny předložené žalobkyní vykazovaly nesrovnalosti. Pokud jde o společnost NEXT THEORY, ačkoli ji žalobkyně na fakturách označila jako odběratele i konečného příjemce zboží, na předložených CMR listech, které jsou přílohou faktur č. 21601267, 21601273, 21601276, 21601282, 21601288, 21601290, 21601295, 21601300, 21601301, 21601302, 21601307 a 21601309 je v položce 24 „Zboží obdržel“ uveden odlišný subjekt od deklarovaného odběratele, konkrétně KRONO OPOLIS (razítka NEXT THEORY s parafou se nachází na jiných položkách CMR listů). Na CMR listu k faktuře č. 21601283 není položka 24 „Zboží obdržel“ vůbec vyplněna (až pod ní se nachází razítka KRONO OPOLIS a pod ním v kolonce „Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“ otisk razítka NEXT THEORY s parafou). CMR listy k fakturám č. 21601225, 21601226, 21601230, 21601237, 21601243, 21601252 a 21601253 sice v položce 24 „Zboží obdržel“ obsahují otisk razítka NEXT THEORY a také podpis (s výjimkou CMR listu k faktuře č. 21601225), ale již není uvedeno datum převzetí zboží. I na těchto CMR listech se nachází otisk razítka společnosti KRONO OPOLIS (bez podpisu a data), a to v položce „Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“ (s výjimkou CMR listů č. 4693348 a 4693345). Žádný z předložených CMR listů neobsahuje datum převzetí zboží. Předložená „Potvrzení o převzetí zboží“ obsahují razítka jak společnosti NEXT THEORY (v případě potvrzení k fakturám č. 21601302 a 21601307 toto razítka chybí), tak KRONO OPOLIS (nenachází

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

se na potvrzení k faktuře č. 21601225, avšak razítko NEXT THEORY je uvedeno toliko s neurčitou paraťou – není tedy zřejmé, kdo měl toto potvrzení vystavit). Razítko deklarovaného odběratele se zde nacházelo opět pouze s neurčitou paraťou. Soud tak souhlasí s orgány finanční správy, že ani z těchto dokladů jednoznačně nevyplývá, který ze subjektů převzal zboží. Dodací listy neobsahují potvrzení o převzetí zboží, případně ani místo či datum převzetí.

46. Žalobkyně pak ani svými obecnými vyjádřeními k průběhu obchodních transakcí pochybnosti neodstranila, ale naopak posílila. Co se týče předložených kupních smluv, ty jsou podepsány J. J. Ze správního spisu ale vyplývá, že celé jméno jednatele společnosti NEXT THEORY je J. J. F., přičemž jeho podpis na kupních smlouvách je zcela odlišný od podpisu na dodatku ke kupním smlouvám ohledně zajišťování dopravy. Byť je tedy na dodatku ze dne 28. 10. 2016 celé jméno jednatele NEXT THEORY, pochybnosti vyvolává, že se podpisy, které mají pocházet od totožné osoby, liší. I této okolnosti si žalovaný povšiml. Nadto poukázal i na fakt, že se v kupních smlouvách neshodují ceny za tunu dodaného oleje s cenou na daňových dokladech a že kupní smlouvy nekorespondují s uvedeným dodatkem v otázce dopravy (viz odst. 28 napadeného rozhodnutí). Neuvedení celého jména jednatele NEXT THEORY na kupních smlouvách tak zdaleka není jedinou skutečností, která zadržává důvod k pochybám o uskutečnění obchodů způsobem, jaký tvrdila žalobkyně.
47. Dále z mezinárodní výměny informací vyplynulo, že společnosti NEXT THEORY byla zrušena registrace k DPH kvůli její nekontaktnosti ke dni 16. 3. 2017, společnost nepodala souhrnné hlášení a v daňovém přiznání nedeklarovala žádné intrakomunitární transakce. Ačkoli žalobkyně v žalobě uvádí, že podmínky jednotlivých dodávek byly konkretizovány ústně či přes e-mail, žádnou e-mailovou korespondenci s deklarovanými odběrateli ohledně dodávek nedoložila.
48. Soud se dále ztotožňuje s žalovaným, že zásadní pochybnosti vyvolává i skutečnost, že žalobkyně neprokázala oprávnění J. O. jednat za NEXT THEORY (na kupních smlouvách označený jako kontaktní osoba), neboť tvrzenou plnou moc nepředložila a svědek J. O. v rámci své výpovědi uvedl, že polské odběratele nezastupoval, přičemž podpis kupní smlouvy (v níž je J. O. zmíněn jako osoba oprávněná „komunikovat“ za NEXT THEORY) měl proběhnout na dálku právě jeho prostřednictvím.
49. Soud shodně s žalovaným považuje za významné, že žalobkyně neprokázala, že by kdy jednala přímo s osobami oprávněnými jednat za deklarované odběratele. Žalobkyně sice tvrdila, že za NEXT THEORY vystupoval J. O. a že si jeho oprávnění ověřila na základě doložené plné moci, plnou moc však v daňovém řízení nepředložila (viz protokol z ústního jednání ze dne 9. 11. 2016, č. j. 4524210/16/2113-60561-606257). Žalobkyně sice doložila e-mailovou komunikaci včetně dokumentu „*Oświadczenie*“, který označila za plnou moc, správce daně ovšem podrobně vysvětlil, proč tento dokument za plnou moc nemohl považovat (viz str. 8 zprávy o daňové kontrole).
50. Svědek J. O. v rozporu s tvrzením žalobkyně dále vypověděl, že polské společnosti nezastupoval, pro nikoho z odběratelů nepracoval a byl ve smluvním vztahu pouze s W. J. P., s nímž měl dohodu, že se s ním bude v rámci České republiky spolupodílet na „*servisu těch služeb pro Poláky v rámci České republiky a Slovenska*“, přičemž poskytovali „*polské straně, která chtěla nakupovat zboží, servis k realizaci*“. K dotazu, jakým společností poskytovali služby, si sám vzpomněl pouze na „*Strategy, Canolla a Blue něco*“. Nebyl schopen uvést, kdo Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

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 (*polském obchodním rejstříku – pozn. soudu*) a zmínil, že někdy přijeli na jednání do Katowic, s tím, že se to nedá specifikovat, paušalizovat a „*nedá se to dělat černo-bíle*“. K dotazu na konkrétní místo v Katowicích 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.

51. I svědek P., který měl mít dle svědka Orsága uzavřenu smlouvu s dotyčným subjektem, vypověděl, že zprostředkovatelskou činnost poskytoval prostřednictvím DENWOJ Czech s. r. o. a stejně jako svědek Orság 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, Pawonkow, Wratistawia a Wroclaw. Deklarované odběratele žalobkyně nezmínil. Nebyl schopen uvést konkrétní osoby, které jednaly za polské odběratele (zmínil pouze majitele CANOLLA Ltd.). Dle názoru soudu časový odstup necelých dvou let není tak velký, aby svědci nemohli popsat případný průběh obchodní spolupráce s jednotlivými společnostmi, pokud probíhala.
52. Za situace, kdy svědek O. uvedl, že polské odběratele nezastupoval, a svědek P. NEXT THEORY vůbec nezmínil a neuvedl, s kým a jakým způsobem za tuto společnost jednal, lze mít pochybnosti o tom, zda za NEXT THEORY jednala oprávněná osoba a zda jí bylo zboží skutečně dodáno, vzhledem k odlišným subjektům na CMR listech. Pochybnosti posilovala i skutečnost, že dle informace od polského správce daně NEXT THEORY nepodala souhrnné hlášení, žádné porizení zboží z jiného členského státu nepřiznala a ke dni 16. 3. 2017 byla této společnosti zrušena registrace k DPH kvůli její nekontaktnosti.
53. Soud se s ohledem na výše uvedené ztotožnil s daňovými orgány, že žalobkyně neprokázala dodání zboží deklarovanému odběrateli NEXT THEORY. Žalovaný i správce daně přihlédli ke všem důkazním prostředkům, které hodnotili jak jednotlivě, tak i ve vzájemných souvislostech.
54. CMR listům lze přiznat zásadní váhu jen tehdy, jsou-li vyplněny v souladu s Úmluvou o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (CMR), potvrzeny odesílatelem, přepravcem a příjemcem a korespondují s dalšími předloženými doklady, což předložené CMR listy nesplňovaly. I z judikatury NSS 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, odst. 28).
55. Jak bylo výše uvedeno, u velké části předložených CMR listů byly v položce č. 24, kterou má potvrdit příjemce zboží, uveden bez rozumného vysvětlení, resp. řádného doložení tvrzené skutečnosti odlišný subjekt od deklarovaného odběratele. Pokud již položka č. 24 razítko společnosti NEXT THEORY obsahovala, tak nebylo možné identifikovat Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

konkrétní osobu, která potvrzení provedla. Lze též konstatovat, že CMR listy neobsahovaly data vyplnění položky č. 24.

56. Poukázala-li žalobkyně konkrétně na CMR list k faktuře č. 21601283, na němž není položka 24 „Zboží obdržel“ vůbec vyplněna s tím, že razítka a podpis deklarovaného odběratele je pod touto kolonkou, musí soud uvést, že otisk razítka NEXT THEORY s parafou je až v kolonce „Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“ pod razítkem KRONO OPOLIS. Ani v tomto případě tak nelze mít CMR list za řádně vyplněný, a tedy průkazný.
57. V této souvislosti soud připomíná zásadní důkazní váhu CMR listů, které opakovaně dovodila judikatura (srov. zejm. rozsudky NSS ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42, odst. 33–32, či ze dne 30. 6. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195). Právě jejich řádné vyplnění je klíčový předpoklad k tomu, aby mohly být považovány za věrohodný důkazní prostředek. Vypovídací hodnota CMR listu je totiž založena mimo jiné na tom, že na jeho vyhotovení by měly spolupůsobit tři na sobě většinou nezávislé osoby, tj. prodejce, dopravce a kupující. Proto není-li CMR list řádně vyplněn (popř. způsob jeho vyplnění nekoresponduje s dalšími předloženými doklady), nemůže jím být prokázáno dodání tvrzenému odběrateli.
58. V tomto směru soud nepovažuje za relevantní argumentaci žalobkyně, která se snaží přítomnost razítek jiných společností na CMR listech vysvětlit tím, že jedna společnost je příjemcem zboží a jiná např. skladovatelem či osobou vážící zboží. Jednak nedává smysl, proč by měla CMR list vyplňovat právě tato odlišná osoba, neboť jak již soud uvedl, smyslem CMR listu je zdokumentovat spolupůsobení prodejce, dopravce a kupujícího. Žalobkyně přitom nikdy nevysvětlila, proč se ve své obchodní praxi spokojovala se zcela neobvyklým vyplňováním CMR listu např. ze strany skladovatele. Nicméně i kdyby soud připustil, že CMR či vážní listky byly opatřeny razítkem skladovatele či jiné osoby namísto razítka odběratele, tak mu není zřejmé, jak tato skutečnost prokazuje, že by právě na odběratele přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastníkem, což je jedna z nezbytných podmínek z hlediska přiznání nároku na osvobození.
59. Případný není ani názor žalobkyně, že se v praxi běžně stává, že příjemci zboží neumístí zcela přesně své potvrzení o přijetí zboží do příslušné kolonky. Správce daně a žalovaný nebyli za dané situace povinni zjistit a uvést, z jakého důvodu jsou na CMR listech uvedeny subjekty odlišné od deklarovaného odběratele. Byla to žalobkyně, která předložením CMR listů chtěla prokázat, že plnění byla uskutečněna tak, jak tvrdila, a bylo její povinností předložit tomu odpovídající důkazní prostředky. Správci daně a žalovanému stačilo poukázat na důvodné pochybnosti o uskutečněných transakcích. Je přitom třeba zdůraznit, že zdrojem pochybností nebylo pouze potvrzení přijetí na CMR listech odlišnými osobami.
60. Za dané situace proto nemohly takto vyplněné CMR listy za současné absence dalších dokladů *prima facie* doložit uskutečnění dodání zboží do jiného členského státu tak, jak žalobkyně deklarovala, resp. že skutečným příjemcem zboží byl deklarovaný odběratel NEXT THEORY. 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 NSS 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, odst. 30).
61. Žalobkyně ve fakturách uváděla, že deklarovaný odběratel je též konečným příjemcem zboží, což nekorespondovalo s údaji na většině CMR listů. Nelze se ztotožnit s názorem žalobkyně, že by žalovaný nezohlednil, že na CMR listech byla (též) razítka a podpisy

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

deklarovaného odběratele. Avšak jejich nestandardní umístění např. pod jiným subjektem, který potvrzoval převzetí zboží v položce k tomu určené, ve spojení s razítky 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. Pouze obecně tvrdila, že se může jednat například o skladovatele, zpracovatele nebo obchodní partnery deklarovaných odběratelů, kterým bylo zboží dále prodáno. Ve vztahu ke společnosti KRONO OPOLIS žalobkyně nepředložila žádnou smlouvu či jiný důkazní prostředek, jenž by osvětloval její postavení v obchodních transakcích. Z CMR listů není ani patrné, jaká konkrétní fyzická osoba a kdy razítka deklarovaného odběratele 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 lístcích s čísly plomb na CMR listech a hmotnost zboží. Nikterak totiž neprokazuje (ani ve spojení s dalšími předloženými důkazy), že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli. Pokud žalobkyně namítala, že je běžnou praxí, že v místě vykládky zboží není provozovna odběratele (ve vztahu k odběrateli NEXT THEORY uvedla, že dotazem u pověřené osoby odběratele J. O. zjistila, že společnost KRONO OPOLIS zajišťovala vážení zboží pro pořizovatele, a z toho důvodu je uvedena i na CMR listech), soud nespornuje, že tomu tak být může, pro nyní projednávanou věc je ovšem podstatné, že žalobkyně předloženými listinami neprokázala, že zboží dodala deklarovanému odběrateli.

62. Dodání zboží odběrateli NEXT THEORY jednoznačně nevyplývalo ani z dalších předložených listin, a to ani v jejich souhrnu. Předložená „Potvrzení o převzetí zboží“ obsahovala ve valné většině razítka obou společností NEXT THEORY a KRONO OPOLIS. Razítka deklarovaného odběratele se zde nacházela opět pouze s neurčitou parafou. Ke společnosti KRONO OPOLIS žalovaný podotkl, že je nepochopitelné, proč je její razítka právě i na potvrzeních o převzetí zboží, pokud dle žalobkyně zajišťovala pouze vážení zboží. S tím soud souhlasí. I kdyby tato společnost dodávané zboží opravdu vážila, potvrdit jeho přijetí by měl právě deklarovaný odběratel. Žalobkyně může namítat, že NEXT THEORY přijetí zboží na těchto listinách také potvrdila, avšak přehlíží, že jí předložené doklady v souhrnu zakládají vážné pochybnosti o průběhu deklarovaných obchodů. Žalovaný má rovněž pravdu, že se na potvrzeních uvádí jen datum ukončení přepravy, a nikoli datum převzetí zboží. Nebyly-li zároveň CMR listy vyplněny tak, aby podpořily žalobkynina tvrzení, je pochopitelné, proč žalovaný nepovažoval předložená „Potvrzení o převzetí zboží“ za rozhodující důkazní prostředek o dodání zboží společnosti NEXT THEORY.
63. Prokázat dodání zboží společnosti NEXT THEORY nemohly ani dodací listy k fakturám, byť na nich bylo razítka deklarovaného odběratele a podpis. Lze souhlasit se správcem daně, že pochybnosti vyvolává skutečnost, že není patrné, kdo a kdy dodací listy k fakturám potvrdil a kde a kdy došlo k převzetí zboží.
64. Pokud žalobkyně poukazuje na zaplacení kupní ceny, je třeba shodně s žalovaným zdůraznit, že na předložených bankovních výpisech je ve vztahu k platbám za dodávky deklarovanému odběrateli NEXT THEORY pouze patrné, že úhrady byly provedeny z českého účtu s označením AKCENTA CZ, což neprokazuje, že zboží bylo dodáno deklarovanému zahraničnímu odběrateli společnosti NEXT THEORY. Platba za zboží

může být považována za indicii, že k deklarovanému plnění fakticky došlo, ale nemůže to být indicie jediná a musí korespondovat s dalšími důkazy.

65. To ostatně potvrzuje i judikatura NSS, která dospěla k závěru, že zaslal-li tvrzený odběratel na bankovní účet daňového subjektu platbu, prokazuje to pouze, že mezi nimi došlo k převodu finančních prostředků, avšak samo o sobě nikoli faktický převod zboží, zvláště za situace, vplynuly-li z předložených dokladů i dalších provedených důkazů zjevné nesrovnalosti ohledně skutečného příjemce zboží, jehož dodání mělo být osvobozeno od DPH (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020-59, odst. 27, nebo rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2022, č. j. 9 Afs 274/2020-61, odst. 36).
66. Argumentuje-li žalobkyně, 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 zaplacení kupní ceny samo o sobě neprokazuje, že zboží bylo skutečně dodáno deklarovanému odběrateli, natož do jiného členského státu, a jeho spojení s přepravou.
67. 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 deklarovanému odběrateli NEXT THEORY.
68. Soud též souhlasí s žalovaným a správcem daně, že pochybnosti neodstranily ani svědecké výpovědi svědků O. a P.
69. Předně je třeba uvést, že výpovědi byly velmi obecné a nikterak se nedotýkaly konkrétních dodávek zboží. Sice lze souhlasit s žalobkyní, že J. O. potvrdil, že je mu společnost NEXT THEORY známa a že pro ni 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 NEXT THEORY nevzpomněl a nic bližšího k této společnosti nevyprávěl (např. kde a jakou činnost vykonával a s kým za společnost jednal). Proto soud nepovažuje za problematické, že žalovaný na formulaci otázky zástupcem žalobkyně poukázal. Za stěžejní však pokládal zejména to, že svědek jen obecně uvedl, že se nakládek a vykládek neúčastnil, a proto nemohl s určitostí potvrdit, komu bylo zboží skutečně dodáno. 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.
70. Svědek O. se dle své výpovědi ani neseznamoval s doklady týkajícími se dodávek pro polské odběratele, neboť obálku, ve kterých dorazily, měl předávat W. P., přičemž polské odběratele nezastupoval. Dle výpovědi svědka O. měl smlouvy s „polskou stranou“ zajišťovat svědek P., který však deklarovaného odběratele NEXT THEORY vůbec nezmínil. 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 Knurowa*“). 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 této společnosti (nepopsal, zda a případně s kým a jakým způsobem za tuto společnost 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 deklarovaného odběratele. Pokud

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

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 nevyovídají o tom, že tomu tak bylo v případě NEXT THEORY. Rovněž obecný popis o průběhu dodání zboží nesvědčí o tom, že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli.

71. Soud se tak 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 vlastníkem na deklarovaného odběratele NEXT THEORY.
72. Soud souhlasí s daňovými orgány i v tom, že tvrzení žalobkyně neprokázala ani výpověď svědka H., dispečera společnosti TRANSPORTSTAV, která byla rovněž značně obecná a neplyne z ní, že by byl osobně přítomen vykládce zboží pro deklarovaného 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 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 správně 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, neuvěd. Svědek zmínil několik míst dodání v Polsku - Wrocław, Knurów, Czechovice-Dziedzice a Lubrzu, která se týkala i jiných odběratelů. Společnosti NEXT THEORY či SELECT sám nezmínil.
73. Ani z výpovědi svědka H. tedy nelze dovést spojitost s žalobkyní deklarovanými odběrateli. Vybavil-li se svědek konkrétní místa, kam byl olej dovážen, pak žádné z jím zmiňovaných míst nelze nijak ztotožnit se sídlem či provozovnou NEXT THEORY. Výpověď zmiňovaného svědka rovněž neobjasnila, kdo konkrétně měl zboží od přepravce přebírat, byl schopen toliko zopakovat údaje na konkrétních CMR listech po jejich předložení.
74. Žalobkyně dále namítá, že z mezinárodního dožádání ve vztahu k NEXT THEORY plyne, že v daném zdaňovacím období byla plátcem DPH. Současně ale žalobkyně nebere v potaz, že tato společnost ve svém daňovém přiznání nedeklarovala žádné intrakomunitární transakce. To samozřejmě nemůže být jediným důvodem pro závěr, že jí žalobkyně žádné zboží nedodala. Nicméně ve spojení s výše popsanými pochybnostmi se jedná o další indicii, která závěry žalovaného podporuje. Za takové situace není rozhodné, že společnost NEXT THEORY byla v rozhodném období osobou povinnou k dani. Z napadeného rozhodnutí rovněž nevyplývá, že by žalovaný kladl k tíži žalobkyně, že společnost NEXT THEORY neplnila své daňové povinnosti.
75. Lze shrnout, že správce daně i žalovaný na základě podrobně popsaných úvah a hodnocení předložených důkazních prostředků jednotlivě i ve vzájemných souvislostech dospěli k závěru, že žalobkyně neprokázala, že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli NEXT THEORY, s čímž se soud ztotožnil.
76. Žalobkyně v žalobě velmi obecně namítla, že předložila faktury (daňové doklady), kupní smlouvy, CMR listy, bankovní výpisy a další doklady (potvrzení o převzetí zboží, vážní

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

lístky), jež spolu vzájemně korespondují a jednoznačně potvrzují, že skutečným pořizovatelem zboží je deklarovaný odběratel. Na konkrétní výhrady správce daně k předloženým listinám ale v podstatě nereagovala. K pochybnostem a rozporům v předložených dokladech soud proto odkazuje na výše uvedené.

77. S ohledem na důkazní břemeno je na plátcích, aby si ve svém zájmu zajistil důkazy, kterými bude schopen prokázat uskutečnění plnění v souladu s daňovými doklady. K tomu NSS 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 NSS ze dne 11. 8. 2009, č. j. 1 Afs 63/2009-102). Jak NSS konstatoval v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, odst. 38, 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. 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 daňového řádu a navazující judikatury NSS.
78. 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 deklarovanému odběrateli. 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. nedostatečné prokázání oprávnění jednat za deklarovaného odběratele).

Žalobkyně neprokázala dodání zboží společnosti SELECT

79. Rovněž ve vztahu k deklarovanému odběrateli SELECT dospěl soud k závěru, že správce daně relevantně zpochybnil primární doklady předložené žalobkyní. Ve výzvě k prokázání skutečností vyjádřil správce daně své pochybnosti následovně:
80. Oproti fakturám je na CMR listech v položce 24 „Zboží obdržel“ otisk razítka společnosti WEGA s neidentifikovaným podpisem a datem. Razítka této společnosti se nachází též na doloženém potvrzení o přijetí zboží. Dodací listy obsahují otisky razítka odběratele SELECT s podpisem, avšak chybí v nich údaje o místu a datu převzetí zboží. Správce daně podotkl, že žalobkyně neprokázala, že by zboží bylo dodáno do pronajatých skladů, které má mít konečný příjemce Black Lion pronajaté od společnosti WEGA. Žalobkyně správci daně nedoložila ani to, že by zboží bylo dodáno společnosti Black Lion. Správce daně vyjádřil své výhrady i k doložené plné moci, na základě které měl za SELECT s žalobkyní jednat pan C. Z plné moci není zřejmé, před kým má M. C. SELECT zastupovat (není zde uveden subjekt, kterému je plná moc určena) a současně obsahuje pouze otisk razítka SELECT a podpis, aniž by bylo zřejmé, kdo plnou moc podepsal. Správce daně požádal žalobkyni o předložení originálů CMR listů, které oproti dříve doloženým kopiím obsahovaly v položce „Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“ otisk razítka SELECT a podpis. Ani originál potvrzení o přijetí zboží k faktuře č. 21601281 se neshodoval Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

s původně doloženou kopií. Z mezinárodní výměny informací dále vyplynulo, že v rozporu s tvrzením žalobkyně T. B. (ředitel SELECT) neposkytl daňové správě žádnou plnou moc a ani se nezmínil, že by byla vystavena, naopak uvedl, že M. C. nebyl kontaktní osobou mezi společnostmi SELECT a žalobkyní, britský správce daně současně uvedl, že nemá žádné informace k prodeji zboží společnosti WEGA. Správce daně v rámci mezinárodní výměny informací v oblasti DPH ověřoval také dodání zboží konečnému příjemci Black Lion, v rámci jiného řízení ovšem získal od polské daňové správy informace, že tato společnost je nekontaktní, zasílanou poštu nepřebírá (virtuální adresa) a podala pouze jedno souhrnné hlášení za květen 2017.

81. Pochybnosti správce daně a žalovaného nevycházely pouze z toho, že nebylo prokázáno, zda deklarovaný odběratel v místě vykládky zboží fakticky převzal. K výše popsáním zjištěním přistupovala skutečnost, že podpisy jednatele společnosti SELECT (T. B.) na kupních smlouvách č. PR_OL_93_2016 a PR_OL_95_2016 se neshodují s podpisy na některých dodacích listech. Žalovaný tedy vyjádřil pochybnosti i ohledně toho, zda kupní smlouvy podepsal jmenovaný jednatel či někdo jiný. Stejně tak se v některých případech neshodují podpisy řidičů na vážních lístcích a potvrzeních o přijetí zboží (viz uvedené listiny k fakturám č. 21601281 a 21601287).
82. Soud i nyní souhlasí, že uvedená zjištění vedla k přenesení důkazního břemene na žalobkyni, a správce daně tak mohl oprávněně požadovat předložení i jiných důkazních prostředků. Doložené primární doklady totiž vzbuzovaly důvodné pochybnosti o dodání řepkového oleje společnosti SELECT.
83. Co se týče doložených CMR listů, ty byly potvrzeny v položce 24 „Zboží obdržel“ společností WEGA, která měla dle tvrzení žalobkyně zajišťovat pro konečného příjemce zboží Black Lion logistiku a vykládku zboží. Obdobně se razítka společnosti WEGA nacházejí i na potvrzeních o přijetí zboží.
84. K prokázání svého tvrzení žalobkyně doložila správci daně smlouvu uzavřenou dne 17. 10. 2016 společnostmi WEGA a Black Lion, na základě které si společnost Black Lion pronajala plochu o výměře 500 m² s nakládací rampou na adrese *Knurow, Przemysłowa 18*. Je pravdou, že tato adresa se shoduje s adresou dodání na CMR listech, nicméně dle této smlouvy je společnost Black Lion oprávněna využívat pronajatou plochu ke skladování zboží na paletách, což neodpovídá způsobu, kterým se typicky uskládňuje tekutý řepkový olej. Proto nelze mít za to, že by tato smlouva mohla být bez dalšího vysvětlením, proč se na CMR listech místo deklarovaného odběratele SELECT či místo uváděného konečného příjemce Black Lion nachází razítka této společnosti.
85. Svědek C. sice vypověděl, že zboží bylo nejčastěji dodáváno na tuto adresu, kde se měly nacházet *tankery* na olej, ale on sám se vykládek neúčastnil. K hodnocení výpovědi svědka H. odkazuje soud na již výše vyřčené. Smlouva ohledně užívání plochy k uskladnění zboží na paletách tudíž nepředstavuje právní základ ke skladování řepkového oleje v *tankerech*, jak uvedl svědek C. Žalovaný se touto smlouvou zabýval na straně 18 napadeného rozhodnutí, přičemž mu lze přitakat i v tom, že z doložené smlouvy nevyplývá, že by společnost WEGA měla být příjemcem dodávaného zboží či že by měla jeho přijetí potvrzovat. Předložená smlouva tedy ani ve spojení s CMR listy a svědeckými výpověďmi nemůže prokazovat dodání zboží společnosti SELECT ani Black Lion. Soud jen na okraj poznamenává, že nevylučuje, že společnost WEGA poskytuje skladovací služby na adrese *Knurow, Przemysłowa 18*, nicméně žalobkyni se nepodařilo prokázat, že by v tomto konkrétním Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

případě byla společnost WEGA oprávněna zboží za odběratele či konečného příjemce převzít, tedy se nepodařilo prokázat ani dodání zboží těmto subjektům.

86. Soud opětovně připomíná důležitost řádného vyplnění CMR listů, aby jim mohla být přiznána odpovídající výpovědní hodnota. Pakliže byly potvrzovány jinou společností než konečným příjemcem či odběratelem, měla žalobkyně zajistit takové důkazní prostředky, které postavení společnosti WEGA dostatečně vysvětlí. Jak však soud uvedl, takovým důkazním prostředkem nemůže být předložená smlouva uzavřená mezi WEGA a Black Lion. Z tohoto důvodu dodání zboží odběrateli či konečnému příjemci neprokazují ani potvrzení o dodání zboží, neboť se na nich rovněž nacházejí razítka společnosti WEGA s paraťou. Dodací listy zase neobsahují místo a datum převzetí zboží a jsou na nich odlišné podpisy jednatele společnosti SELECT oproti kupním smlouvám. Ve vztahu k platbě kupní ceny soud odkazuje na odůvodnění v odst. 64–66 výše, které je přílehlavé i v tomto případě, byť zde nefigurovala AKCENTA CZ.
87. Soud přisvědčuje žalovanému, že věrohodnost předložených dokladů snižuje i ta skutečnost, že žalobkyně nejprve správci daně předložila kopie CMR listů, na nichž se razítko odběratele SELECT nenacházelo, aby následně předložila originály těchto listin, kde toto razítko s nečitelným podpisem v kolonce „Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“ již bylo (neshodoval se ani originál a kopie potvrzení o přijetí zboží k faktuře č. 21601281).
88. Na základě mezinárodního dožádání správce daně získal od britského správce daně faktury od odběratele SELECT, které se shodovaly s fakturami předloženými žalobkyní, stejně tak i CMR listy. Avšak předložené CMR listy neobsahují otisk razítka SELECT oproti dodatečně předloženým žalobkyní, aniž by tuto skutečnost žalobkyně vysvětlila. Nadto nelze pominout fakt, že i tyto CMR listy obsahují potvrzení od společnosti WEGA, nikoliv odběratele SELECT. Z toho důvodu ani tyto doklady nepotvrdily dodání zboží deklarovanému odběrateli, resp. konečnému příjemci.
89. Žalovaný poukázal i na poskytnuté polské vážní lístky, na nichž figuruje pouze společnost WEGA a CARBO HOLDING SP. z o.o. (dále „CARBO HOLDING“), která dle britského správce daně zajišťovala vážení zboží. Zde jen pro úplnost soud uvádí, že žalovaný nesprávně v odst. 54 napadeného rozhodnutí uvedl, že pozice posledně jmenovaného subjektu nebyla nikým objasněna. Nicméně nevypořádání se s tímto zjištěním britského správce daně nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť objasnění, jakou činnost tato společnost pravděpodobně vykonávala, nevedlo k odstranění ostatních pochybností o průběhu transakcí, a tedy k prokázání dodání zboží deklarovanému odběrateli.
90. Správce daně dále ověřoval dodání společnosti Black Lion u polského správce daně, který uvedl, že subjekt nekomunikuje ani nepodal souhrnná hlášení za kontrolované období. Adresa společnosti je „virtuální adresou“ (viz odpověď ze dne 21. 11. 2017, č. j. 4781807/17/2113-60561-205409). I tyto nesrovnalosti tedy přispěly k pochybnostem správce daně o průběhu obchodních transakcí ve vztahu k odběrateli SELECT. Zároveň však neplatí, že by výlučně informace získané z mezinárodních dožádání fakticky vedly jak v případě odběratele SELECT, tak odběratele NEXT THEORY k neuznání nároku na osvobození od DPH. Žalovaný (stejně jako již správce daně) podrobně popsal nesrovnalosti, které doklady předložené žalobkyní vykazují, a které tak vzbudily pochybnosti o dodání zboží deklarovaným odběratelům. Daňové orgány tedy svůj závěr neopřely jen o skutečnost, zdali deklarovaní odběratelé odvedli, či neodvedli daň. Lze též zdůraznit, že kromě kupních

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

smluv společnost Black Lion nefiguruje na žádných dalších dokladech (potvrzení na dokumentech od společnosti WEGA nelze mít za potvrzení od společnosti Black Lion).

91. Žalovaný se zároveň vypořádal s námitkou žalobkyně, že dodání odběrateli Black Lion se odehrávalo v režimu zjednodušeného postupu při dodání zboží uvnitř území Evropské unie formou třístranného obchodu podle § 17 zákona o DPH (odst. 82 napadeného rozhodnutí) a dospěl k závěru, že toto své tvrzení neprokázala. Společnost Black Lion totiž převzetí zboží na CMR listech nepotvrdila a zároveň žádné intrakomunitární transakce ve svém daňovém přiznání neuvedla. Soud ve shodě s žalovaným dodává, že v této věci ani není významné, zda žalobkyně prokázala splnění podmínek třístranného obchodu (§ 17 zákona o DPH, resp. čl. 141 směrnice o DPH), ale zda prokázala splnění podmínek § 64 odst. 1 zákona o DPH. Otázka, zda dodání mezi prostřední osobou a třetím článkem (konečným pořizovatelem) splňuje podmínky vymezené čl. 141 směrnice o DPH (třístranného obchodu), je významná z hlediska povinnosti přiznat daň u pořizovatele – prostřední osoby, neboť při splnění podmínek tohoto ustanovení je osvobozen od povinnosti přiznat daň v členském státě konečného odběratele, kterou má konečný odběratel, nic to však nemění na rozsahu důkazního břemene žalobkyně jakožto dodavatele zboží (prvního subjektu v rámci třístranného obchodu).
92. Argumentaci žalobkyně o třístranném obchodu bylo proto třeba vnímat především tak, že žalobkyně tvrdila, že podmínky § 64 odst. 1 zákona o DPH byly splněné, neboť dodávala zboží osobě registrované v jiném členském státu, která je dodávala konečnému příjemci v Polsku, kam bylo zboží přepravováno přímo z České republiky. Zboží mělo být dodáno do pronajatých skladů konečného příjemce (Black Lion) a dle informací žalobkyně měl mít konečný příjemce pronajaté sklady od společnosti WEGA. Žalovaný se však i v těchto intencích námitkou zabýval. Uvedl, že dle žalobkyní předložené smlouvy si společnost Black Lion skutečně pronajímala část plochy s nakládací rampou od společnosti WEGA, posledně uvedená společnost ovšem nebyla ve smlouvě označena jako příjemce zboží (viz CMR listy). Soud s žalovaným souhlasí a opakovaně podotýká, že ani tato smlouva neprokazuje dodání zboží deklarovanému odběrateli - společnosti SELECT. Zmínkám o společnosti Black Lion ve svědecké výpovědi M. C. a v odpovědi britského správce daně se soud věnuje níže.
93. Pochybnosti dále vzbuzují i odlišné podpisy na kupních smlouvách na dodávky řepkového oleje uzavřené mezi žalobkyní a společností SELECT. Podpis jednatele odběratele SELECT se neshoduje s podpisy na dodacích listech k fakturám, které opět neobsahují místa ani data převzetí zboží. U žalovaného z toho důvodu vznikly pochybnosti o tom, kdo smlouvy za SELECT podepsal, neboť dle vyjádření žalobkyně měly být dodací listy podepsány přímo jednatelem SELECT (viz odst. 49 napadeného rozhodnutí). Na to navázaly pochybnosti správce daně ohledně oprávnění M. C. jednat za společnost SELECT, jelikož zpochybnil plnou moc, na základě které by měl společnost SELECT zastupovat (viz odst. 52 napadeného rozhodnutí).
94. V doložené plné moci totiž není uvedeno, vůči komu má M. C. vystupovat. Obecně jej zplnomocňuje k „zastupování a provádění převodů“ jménem této společnosti. Nicméně z ní není zřejmé, kdo ji za společnost SELECT podepsal, jelikož obsahuje razítko (s chybou v jednom písmenu v adrese a v jedné číslici identifikačního čísla) s neidentifikovaným podpisem.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

95. V dalším řízení se pak žalovanému podařilo napravit svá dřívější pochybení, která mu soud vytýkal ve zrušujícím rozsudku. Konkrétně soud v odst. 103 zrušujícího rozsudku dovedl, že žalovaný jednak částečně dezinterpretoval informace plynoucí z odpovědi britského správce daně ze dne 15. 6. 2017, č. j. 3276045/17/2113-60561-205409, a jednak zcela pominul odpověď britské finanční správy ze dne 6. 2. 2017, č. j. 525595/17/2113-60561-606257, v níž se T. B. vyjadřuje k obchodním vztahům se žalobkyní i v obecné rovině (nejen ve vztahu ke zdaňovacímu období září 2016) a zejména v ní dále popisuje spolupráci s M. C. a s žalobkyní. V důsledku toho žalovaný v „původním“ řízení nehodnotil svědeckou výpověď M. C. (případně i další podklady založené ve spisu) ve vzájemné souvislosti s opominutou odpovědí britské finanční správy, které obsahovala dodatečné informace ohledně jednání s žalobkyní a prodejů konečným příjemcům. Soud proto uzavřel, že „[p]řinejmenším předčasný byl (...) názor žalovaného, že se nepodařilo odstranit pochybnosti ohledně toho, za koho M. C. s žalobkyní jednal, jelikož žalovaný nezohlednil všechny relevantní podklady, případně je interpretoval nepřesně. Žalovaný se též nevypořádává s tím, že T. B. uváděl, kdo je kontaktní osobou s žalobkyní.“ Ve zrušujícím rozsudku soud shledal důvodnou i námitku, že žalovaný nezákonně odmítl návrh na provedení výslechu E. R., která dle vyjádření žalobkyně mohla mít relevantní informace k obchodním vztahům žalobkyně s jejími odběrateli, např. i se společností SELECT, za níž měl jednat M. C. (viz odst. 104 zrušujícího rozsudku).
96. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nejprve hodnotil uvedené důkazní prostředky jednotlivě (v odst. 58 výpověď M. C., v odst. 60 nově provedenou svědeckou výpověď E. R. a v odst. 63 odpověď britské finanční správy ze dne 6. 2. 2017, č. j. 525595/17/2113-60561-606257) a následně v jejich vzájemné souvislosti (v odst. 64). Odůvodnění soud považuje za logické a vnitřně soudržné. Žalovaný zohlednil nově zjištěné skutečnosti a vyvodil z nich odpovídající závěry, s nimiž se soud ztotožnil.
97. Ostatně výpověď M. C. a odpověď britské finanční správy ze dne 6. 2. 2017 zhodnotil zdejší soud již v rozsudku ze dne 29. 11. 2024, č. j. 55 Af 57/2020-172, v odst. 64, přičemž není důvodu, aby se soud v tomto případě od tohoto hodnocení odchyloval (ostatně kasační stížnost NSS zamítl rozsudkem ze dne 22. 5. 2025, č. j. 1 Afs 21/2025-54).
98. Z odpovědi britské správy ze dne 6. 2. 2017 vyplývá, že jednatel společnosti SELECT znal M. C. a E. R., v tom se tedy shoduje s výpovědí M. C. Nijak blíže ovšem zmocnění M. C. k zastupování společnosti SELECT neosvětlil. Je však zřejmé, že (stejně jako svědek C.) nebyl nikdy fyzicky přítomen u vykládek a nijak blíže si žalobkyni jako dodavatele neověřoval, pouze vystavoval faktury. Na dotaz, zda si nějak prověřoval žalobkyni, uvedl, že „E. by se to nelíbilo“, a proto se vyhýbal kontaktu se žalobkyní. Dále je nutno poukázat na zjevný rozpor ve výpovědi jednatele SELECT ohledně plateb za dodané zboží (zda bylo placeno společnosti SELECT nebo přímo žalobkyni). Ani odpověď polské finanční správy, resp. výpověď svědka C., nerozptýlila pochybnosti o oprávnění svědka C. jednat za společnost SELECT a o průběhu transakcí. Svědek C. sice popsal, jak probíhaly transakce mezi žalobkyní a společností SELECT v obecné rovině, neuvedl však nic konkrétního ohledně transakcí ani jak probíhala dodání zboží dalším odběratelům v řetězci, a proto jeho odpovědi nemohly rozptýlit pochybnosti ohledně otázky jeho zmocnění jednat se žalobkyní za společnost SELECT a o průběhu transakcí.

99. Žalobkyně namítla, že není rozhodné, zda byl svědek C. přítomen při vykládce zboží, neboť byl o dodávkách zcela jednoznačně informován svým odběratelem. Bez této informace by dle žalobkyně společnost SELECT nepotvrdila příjem zboží.
100. Soud však ve shodě s žalovaným konstatuje, že v tomto ohledu svědkova výpověď neodpovídá žalobkyní předloženým dokladům, neboť na některých dokladech (příkladem na dodacích listech k fakturám č. 21601268 nebo 21601281) je u razítka společnosti SELECT zřetelná část podpisu se jménem „T.“, což neodpovídá tomu, že by je měl potvrzovat M. C., jak ve své výpovědi uvedl. Společnost Black Lion sice zmínil, ale již si nevzpomněl na žádnou konkrétní osobu, s níž by měl jednat. Přitom dle žalobkyně to měli být právě další odběratelé, kteří jej měli informovat o příjmu zboží. I vzhledem k časovému odstupu by tak šlo očekávat, že si svědek na kontaktní osoby vzpomene.
101. Žalobkyně rovněž uvádí, že svědek C. hovořil o „*skládce paliva*“, resp. „*tankerech paliva*“ v Knurówě, což má korespondovat s tím, že společnost WEGA poskytovala společnosti Black Lion služby skladování a logistiky. I zde však platí, že žalobkyní doložená smlouva se na skladování oleje v cisternách nebo tankerech nevztahovala. Jednotlivé důkazy tak spolu neutvářejí ucelený řetězec vedoucí k jednoznačnému závěru o pravdivosti tvrzení žalobkyně.
102. Pokud jde o svědkyni E. R., k jejímu výsledku daňové orgány tentokrát přistoupily. Svědkyně R. vypověděla, že působila jako tlumočnice, potvrdila tlumočení M. C., identifikovala zaměstnankyni žalobkyně P., vzpomněla si na svědka H. coby osobu odpovědnou za přepravu zboží, a také si vzpomněla, že šlo o olej. Žalovaný též uznal, že potvrdila jednání žalobkyně s M. C. Zároveň však ani svědkyně R. nebyla přítomna při vykládce zboží (tu dle ní realizovala společnost, v níž byl *šéfem* pan H.), a proto nemohla jeho vykládku potvrdit. Z obsahu výpovědi svědkyně R. nelze ani dovodit nic ve vztahu k žalobkyní deklarovanému odběrateli SELECT. Svědkyně označovala za odběratele přímo M. C., aniž by dovedla sdělit, zda obchodoval prostřednictvím nějaké společnosti. Nedokázala si vzpomenout, zda zná mj. společnosti WEGA, SELECT či Black Lion. Žalovaný přílehavě argumentoval i tím, že E. R. nepodepisovala žádné dokumenty, nezajišťovala žádné odběratele a s panem C. spolupracovala jen při zajištění překladu. Soud proto nesouhlasí, že by její výpověď potvrzovala dodání zboží deklarovanému odběrateli SELECT, případně zástupčí oprávnění M. C.
103. Navíc si nelze nepovšimnout, že svědkyně R. se označovala za „pouhou“ tlumočnici, kdežto M. C. o ní vypověděl, že vyhledávala další dodavatele a v transakcích s žalobkyní byla zprostředkovatelem a překladatelem. Soud má za to, že popsany rozdíl v obou svědeckých výpovědích ohledně skutečné role svědkyně R. spíše jen umocňuje dosavadní pochybnosti a v žádném případě nepřispívá k jejich odstranění. Ani delší časový odstup by neměl být překážkou k tomu, aby si svědek rozpomněl na tak zásadní skutečnost, zda určitá osoba vystupovala v roli hlavního zprostředkovatele obchodů či v roli „pouhého“ tlumočnicka.
104. Nelze přitom pomíjet, že v odpovědi britského správce daně ze dne 15. 6. 2017, č. j. 3276045/17/2113-60561-205409, je zachycena výpověď jednatele SELECT (T. B.), který konstatoval, že kontaktem s žalobkyní byla E., tj. zjevně E. R., nikoli M. C. Soud proto nesouhlasí s žalobkyní, že by z této odpovědi vyplývalo zmocnění M. C. jednat za společnost SELECT. Je pravdou, že měl dle výpovědi vyhledávat zákazníky a ujednávat obchody, nicméně z odpovědi neplyne, že by to měl být případ jednání s žalobkyní. Jednání za SELECT však nepotvrdila ani E. R., jak je vidno z hodnocení její svědecké výpovědi výše.

105. Dále i v odpovědi britské finanční správy ze dne 6. 2. 2017, č. j. 525595/17/2113-60561-606257, T. B. sdělil, že zástupcem pro jednání s žalobkyní je E. R., která následně uzavře dohodu s M. C. v Polsku. To však zase nekoresponduje s výpovědí M. C. a E. R. Ohledně tvrzeného zastoupení společnosti SELECT při jednání s žalobkyní proto i po provedení dalšího dokazování stále panují pochybnosti, které se žalobkyní nepodařilo rozptýlit.
106. Namítá-li žalobkyně, že v poslední jmenované odpovědi britské finanční správy je na straně 11 v bodu C6 potvrzeno zdanění zboží přijaté od žalobkyně, nelze přehlížet, že učiněné mezinárodní dožádání se týkalo primárně zdaňovacího období září 2016, tj. nikoli listopadu 2016, který se řeší v této věci. Odpověď tak ani nepotvrzuje, že bylo zboží v listopadu 2016 dále přeprodáno společnosti Black Lion, která ani není jedinou společností, jíž mělo být zboží dle bodu C8 dále přeprodáváno. Nadto žalovaný poukázal na to, že dle odpovědi na straně 11 v bodu C6 nebylo přijaté zboží zaúčtováno. Z toho důvodu se žalobkyně nemůže s odkazem na tuto zprávu dovolávat prokázání dodání zboží v listopadu 2016.
107. K argumentu, že odpověď britského správce daně ze dne 15. 6. 2017, č. j. 3276045/17/2113-60561-205409, potvrzuje dodávky oleje, je nutné podotknout, že její přílohou sice byly faktury shodné s fakturami předloženými žalobkyní. Nicméně CMR listy oproti CMR listům předloženým žalobkyní neobsahovaly v položce „Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“ otisk razítka společnosti SELECT, což nasvědčuje úpravě CMR listů tak, aby vyhovovaly žalobkyniným tvrzením. Zcela se pak lišily vážní lístky, na nichž nebyla uvedena ani žalobkyně, ani společnost SELECT a ani Black Lion. Naopak na nich figuruje společnost WEGA, jejíž tvrzený vztah ke společnosti Black Lion ale žalobkyně neprokázala (viz výše), a společnost CARBO HOLDING. Nelze ani zapomínat, že CMR listy (jak od britského správce daně, tak od žalobkyně) obsahovaly v položce 24 „Zboží obdržel“ razítko společnosti WEGA, tj. nikoli SELECT nebo Black Lion. Z toho důvodu neprokazují dodání zboží deklarovanému odběrateli.
108. S žalobkyní soud nesouhlasí ani v tom, že by informace získané na základě mezinárodního dožádání ve vztahu ke společnosti Black Lion byly zcela irelevantní. Z odpovědi polského správce daně č. j. 4781807/17/2113-60561-205409 totiž vyplynulo, že společnost Black Lion v daňových přiznáních nevykázala žádné intrakomunitární transakce. Žalobkyně má obecně pravdu, že to samo o sobě ještě neznamená, že by zboží nedodala deklarovanému odběrateli. Nicméně se jedná o další indicii, která její tvrzení zpochybňuje. Je totiž třeba přihlídnout k tomu, že tato společnost přijetí zboží na CMR listech nepotvrzovala. V řízení nebylo ani prokázáno, že by k přijetí zboží za tuto společnost byla zmocněna společnost WEGA.
109. Pokud svědkyně R. zmiňovala zajištění přepravy prostřednictvím společnosti R. H., odkazuje soud na hodnocení jeho výpovědi výše. Jeho obecná výpověď nepřinesla žádné konkrétní skutečnosti ani o dodání zboží deklarovanému odběrateli SELECT. Žalovaný příhodně shrnul, že tento svědek nesrovnalosti nevyvrátil a konkrétního odběratele nepotvrdil. Jakožto dispečer přepravní společnosti potvrdil pouze to, že spolupracoval s žalobkyní, a dále byl schopen sdělit pouze ty podrobnosti, které mu byly jakožto dispečerovi známé.

Odpovědi na mezinárodní dožádání neobsahují další skutečnosti ve prospěch žalobkyně

110. Žalobkyně v souvislosti s odpověďmi britského správce daně ze dne 15. 6. 2017, č. j. 3276045/17/2113-60561-205409, a ze dne 6. 2. 2017, č. j. 525595/17/2113-60561-606257, dále namítla, že žalovaný před ní nezákonně zatajoval informace z nich plynoucí. Správce

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

daně totiž původně anonymizoval i informace týkající se průběhu dodávek a zapojení E. R., k čemuž neměl zákonný důvod. Tyto informace žalovaný zpřístupnil až na žádost žalobkyně. Z toho důvodu se žalobkyně domnívá, že uvedené odpovědi mohou obsahovat i další skutečnosti svědčící v její prospěch.

111. Soud neshledal tuto námitku důvodnou.
112. Žalobkyni lze přisvědčit, že žalovaný jí až se sdělením ze dne 5. 12. 2023, č. j. 40711/23/5300-22442-706033, zaslal uvedené odpovědi britského správce daně zpřístupněné v podobě, z jaké vycházel při seznámení žalobkyně se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení. Rovněž soud souhlasí s tím, že pro anonymizaci údajů ohledně role E. R. nebyl důvod, neboť žalobkyně se jejího výsledku dožadovala a argumentovala jejím zapojením do zkoumaných obchodů. Potud má žalobkyně pravdu.
113. Nicméně následným zpřístupněním těchto částí odpovědí britského správce daně již měla žalobkyně možnost, aby se s nimi seznámila a vyjádřila se k nim. Žalobkyně pak už ani netvrdila, že by žalovaný opřel napadené rozhodnutí o skutečnosti, které by měly z daných odpovědí vyplývat, ale které by žalobkyni neposkytl v neanonymizované podobě. Žalobkyně tak nebyla zkrácena na právu vyjádřit se ke všem rozhodným skutečnostem, které byly relevantní pro posouzení věci.
114. V odst. 99 napadeného rozhodnutí pak žalovaný vysvětluje, že některé části odpovědí britského správce daně zůstaly i nadále anonymizovány z důvodu ohrožení zájmu jiných subjektů. Jedná se především o informace o samotné společnosti SELECT ohledně počátků její ekonomické činnosti, vedení účetnictví včetně jména účetního, zisku z jednotlivých dodávek řepkového oleje a jeho rozdělení. Soud z neveřejné části daňového spisu, kde je založena odpověď č. j. 525595/17/2113-60561-606257, a dále z dodatečně vyžádané odpovědi č. j. 3276045/17/2113-60561-205409 ověřil, že tomu tak skutečně je. Anonymizované údaje neobsahovaly další informace, které by byly pro posouzení rozhodných otázek relevantní. Opravdu šlo o žalovaným jmenované skutečnosti v odst. 99 napadeného rozhodnutí, případně o kontaktní údaje oprávněných úředních osob zapojených do mezinárodní výměny informací či označení společnosti, s níž měla společnost SELECT dále obchodovat (nicméně bez jakékoli vazby na řešené zdaňovací období a tvrzení žalobkyně). Anonymizována byla rovněž jména dalších osob přítomných při šetření britského správce daně v sídle společnosti SELECT. Anonymizované údaje nebyly pro posouzení věci žalobkyně významné.

Daňové orgány nepochybily, pokud neprovedly další mezinárodní dožádání

115. V další námitce žalobkyně daňovým orgánům vytýká, že neprovedly jí navržené mezinárodní dožádání k ověření existence smluvního vztahu mezi jejími odběrateli a obchodními korporacemi uvedenými na důkazních prostředcích.
116. I touto námitkou se ale soud zabýval ve zrušujícím rozsudku a nepřisvědčil jí. K přehodnocení závazného právního názoru nevedla žádná změna okolností ani změna judikatury. Naopak, NSS potvrdil níže uvedené závěry zdejšího soudu i v jiných obdobných věcech žalobkyně.
117. Soud proto nejprve uvádí, že ve vztahu k deklarováným 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

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

žalobkyně nečinily žádost o mezinárodní výměnu informací ve vztahu ke společnostem, které se vyskytují na CMR listech, neboť žalobkyně netvrdila, že by dodávala zboží do jiného členského státu těmto osobám. Žalobkyně měla široký prostor, aby vysvětlila, z jakého důvodu se na převážné většině CMR listů objevuje potvrzení o převzetí jinou společností, či jiným způsobem prokázala dodání deklarovaným odběratelům. Žalobkyně se měla aktivně zajímat, proč na CMR listech v položce č. 24 figurují odlišné subjekty od deklarovaného odběratele, a případně si o jejich postavení měla zajistit potřebné doklady, aby byla schopna prokázat, že i přes uvedení těchto subjektů v položce č. 24 CMR listů bylo zboží dodáno deklarovanému odběrateli. Pouhé tvrzení o tom, že společnost KRONO OPOLIS zajišťovala vážení zboží pro pořizovatele, případně že společnost WEGA poskytovala služby spočívající ve skladování zboží, nemůže být dostačující. Namísto toho, aby žalobkyně sama vynaložila snahu objasnit údaje na CMR listech, pouze navrhla provedení dalších mezinárodních dožádání.

118. 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.
119. Meziátní výměna informací v rámci správy daní nebyla zavedena proto, aby umožnila daňovým subjektům získat dodatečné důkazy, které si měly samy dříve zajistit pro účely 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 osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně, daňové orgány členského státu odeslání či přepravy zboží nemají povinnost vyžádat si informace od orgánů členského státu určené 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, *Twoh 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 vyměňování 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, *Twoh International*, C-184/05, EU:C:2007:550, body 30 až 34).“

120. Z těchto závěrů vychází též judikatura NSS, 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 NSS 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 a britské daňové správy byly ještě prohloubeny.
121. Obdobný závěr k odmítnutí důkazního návrhu mezinárodním dožádáním soud učinil též v dřívějších věcech týkajících se žalobkyně (z poslední doby viz např. rozsudky č. j. 43 Af 25/2021-98, odst. 141–152, č. j. 43 Af 11/2021-91, odst. 127–139, č. j. 54 Af 18 2020-163, odst. 105–108, č. j. 55 Af 7/2021-129, odst. 167–173, č. j. 54 Af 13/2021-161, odst. 31–34, č. j. 54 Af 6/2021-129, odst. 123–127, č. j. 43 Af 33/2020-108, odst. 116–119 aj.).
122. Pokud se žalobkyně dovolávala rozsudku zdejšího soudu ze dne 1. 3. 2023, č. j. 54 Af 18/2020-97, tak ten zrušil NSS rozsudkem č. j. 1 Afs 53/2023-76 právě z důvodu chybného vyhodnocení, že daňové orgány k navrženým mezinárodním dožádáním přistoupit měly. Pro stručnost soud odkazuje na odůvodnění zmíněného rozsudku NSS, neboť jeho závěry se uplatní i v této věci.
123. Soud nemá ani za to, že by žalovaný v této souvislosti rozporně argumentoval. V odst. 72 a 90 napadeného rozhodnutí se totiž zabýval rozdílnými okolnostmi. V odst. 72 posuzoval, zda v průběhu daňového řízení vplynuly indicie o tom, zda žalobkyně dodala zboží jiným než deklarovaným odběratelům. Podotkl, že žalobkyně od počátku tvrdila, že zboží dodala společností NEXT THEORY a SELECT. Současně zmínil, že žalobkyně byla opakovaně vyzývána, aby doložila souvislosti a vazby subjektů uvedených na CMR listech ke zkoumaným obchodním transakcím. Společností WEGA a KRONO OPOLIS však žalobkyně přiřkla jiné postavení. Neargumentovala, že by řepkový olej odebraly tyto společnosti.
124. V odst. 90 napadeného rozhodnutí se žalovaný oproti tomu zabýval odvolací námitkou ohledně rozšiřování důkazního břemene žalobkyně. Podotkl, že žalobkyně byla povinna prokázat, že zboží dodala deklarovaným odběratelům. Správci daně však vznikly důvodné pochybnosti o tvrzeném průběhu obchodních transakcí. Za takové situace byla žalobkyně povinna pochybnosti rozptýlit a správci daně vysvětlit, jaká byla úloha subjektů uvedených na CMR listech, pokud chtěla ji tížící důkazní břemeno unést. Žalovaný zde sice rovněž uvedl, že po žalobkyni nikdy nebylo požadováno prokazování vazeb odlišných subjektů. Toto konstatování je ale třeba vnímat tak, že žalobkyně měla v první řadě prokázat svá tvrzení o dodání zboží deklarovaným odběratelům.
125. Jak žalovaný osvětlil, z důvodu předložení nedostatečných primárních dokladů bylo úkolem žalobkyně, aby vysvětlila nesrovnalosti z nich vyplývající, tedy aby doložila splnění podmínek pro přiznání osvobození od DPH. Soud v takovém postupu orgánů finanční správy nevidí nezákonné rozšiřování důkazního břemene nebo rozpornou argumentaci. Naopak z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný měl postaveno najisto, jaká otázka Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

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 tak o rozšiřování důkazního břemene žalobkyně. Naopak poskytnutím věrohodného vysvětlení by žalobkyně mohla unést důkazní břemeno ve vztahu k prokázání osoby, které bylo zboží dodáno. Toto své důkazní břemeno však nemůže přenášet na daňové orgány prostřednictvím žádosti o další mezinárodní dožádání.

Žalobkyně nemohla být v dobré víře, že dodávky zboží proběhly tak, jak deklarovala

126. 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.
127. Otázce posouzení dobré víry daňového subjektu, že fakticky dodal zboží do jiného členského státu, se zabýval zejména rozsudek SDEU *Teleos*, podle kterého „[ne]ní v rozporu s právem Společenství požadovat, aby dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu (...). Okolnosti, že dodavatel jednal v dobré víře, že přijal všechna opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, a že je vyloučena jeho účast na podvodu, tudíž představují důležité skutečnosti pro určení možnosti uložit tomuto dodavateli povinnost zaplatit DPH a posteriori. Čl. 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice je třeba vykládat v tom smyslu, že brání tomu, aby příslušné orgány členského státu dodání uložily dodavateli, který jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující prima facie jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství, povinnost doplatit DPH za toto zboží, jestliže se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, aniž by nicméně byla prokázána účast tohoto dodavatele na podvodu, pokud 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.“
128. Osvědčí-li tedy daňový subjekt svoji dobrou víru ohledně faktického dodání do jiného členského státu, která bude z povahy věci odvislá zejména od toho, jakými důkazními prostředky disponoval v době dodání, jsou orgány finanční správy oprávněny daňovému subjektu neuznat jím nárokované osvobození od daně, pouze pokud prokážou zapojení daňového subjektu do podvodného jednání (viz 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).
129. V projednávaném případě však musely být žalobkyni zřejmé nedostatky předložených dokladů již při jejich obdržení.
130. Již při převzetí prvních CMR listů si musela být žalobkyně vědoma, že společnosti potvrzující převzetí zboží 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. se na nich vyskytovaly odlišné

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

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 byla uskutečněna tak, jak deklarovala, a aby si osud zboží a předkládání dokladů ho osvědčujících zajistila např. smluvním ujednáním s odběratelem či přepravcem, resp. dle takového smluvního ujednání i postupovala a řádně potvrzené doklady si vyžádala (např. podle čl. VI. předložených smluv s odběratelem SELECT).

131. Je přitom v zájmu daňového subjektu, aby si opatřil takové podklady, které prokáží splnění hmotněprávních podmínek tak, jak tvrdí. Žalobkyně si počínala velmi neobezřetně, jestliže přes vysokou hodnotu transakcí nepožadovala prokázat oprávnění M. C. k jednání za společnost SELECT dostatečným způsobem (plnou mocí nevzbuzující pochybnosti). Otázky ohledně oprávnění M. C. zastupovat společnost SELECT byly řešeny a zjišťovány až dodatečně, např. prostřednictvím mezinárodní výměny informací. V případě odběratele SELECT se podpisy jednatele společnosti na kupních smlouvách neshodovaly s podpisy na dodacích listech. Tyto skutečnosti zpochybňují dobrou víru žalobkyně v to, že bude schopna předloženými listinami prokázat skutečného příjemce zboží, jehož dodání mělo být osvobozeno od DPH. Ve smlouvě s NEXT THEORY nebylo uvedeno ani příjmení jednatele, což neopravila ani osoba, která smlouvu opatřila nečitelným podpisem.
132. Žalobkyně tedy zvolila velmi laxní přístup, přestože obchodovala s rizikovou komoditou ve značných částkách. Pochybnosti na straně žalobkyně měla vzbudit i skutečnost, že J. 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. Soud tedy souhlasí s žalovaným, že žalobkyní provedené prověřování obchodních partnerů bylo vzhledem k uvedeným okolnostem nedostatečné.
133. Jelikož žalobkyně neprokázala dodání zboží deklarovaným odběratelům a ani to, že byla v dobré víře, nelze ji osvobození od DPH přiznat. V takovém případě žalovaný správně kvalifikoval sporná plnění jako dodání zboží s místem plnění v tuzemsku. Jelikož tento závěr žalobkyně v žalobě blíže nezpochybnila, soud z důvodu stručnosti odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, které je v souladu se zákonem o DPH i navazující judikaturou NSS (viz odst. 22, 42, 68 a 86). Tento závěr potvrdil soud i ve zrušujícím rozsudku v odst. 118–119.

Aplikace závěrů rozsudků SDEU Kemwater a NSS Vymětalík

134. Jak soud již vyložil, k aplikaci závěrů rozsudků SDEU *Kemwater* a NSS *Vymětalík* se ve vztahu k obchodním případům žalobkyně opakovaně vyjadřoval NSS. Na tomto místě lze pouze zopakovat, že aplikace závěrů rozsudků SDEU *Kemwater* a NSS *Vymětalík* (stejně jako SDEU *B2 Energy*) by připadala v úvahu jedině tehdy, pokud by orgány daňové správy měly k dispozici nějaké relevantní indicie, že skutečný odběratel daňového subjektu měl postavení osoby povinné k dani.
135. Soud konstatuje, že stejně jako v jiných dříve rozhodnutých případech (srov. např. rozsudky č. j. 55 Af 7/2021-129, odst. 178–179, č. j. 54 Af 13/2021-161, odst. 50–51, č. j. 43 Af 33/2020-108, odst. 122, č. j. 51 Af 1/2024-77, odst. 76–77, 51 Af 2/2024, odst. 69–71), ani v nyní posuzované věci takové relevantní indicie k dispozici nebyly.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

136. Žalobkyně totiž od počátku daňového řízení trvala na skutečnosti, že bez pochybností dodání zboží jí deklarovaným odběratelům prokázala. To ostatně nezpochybnila ani v podané žalobě. Přitom daňové orgány žalobkyni již v daňovém řízení umožnily, aby objasnila, kdo zboží skutečně odebral. Například již ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 11. 9. 2017, č. j. 4113252/17/2113-60561-203542, správce daně vyzval žalobkyni, aby prokázala, že zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě, přičemž poukázal na to, že u transakcí s deklarovaným odběratelem NEXT THEORY se na dokladech nacházel otisk razítka společnosti KRONO OPOLIS, jejíž postavení žalobkyně neobjasnila. V případech deklarovaných obchodů s odběratelem SELECT se zase vyskytovala společnost WEGA. K ní však žalobkyně ve vyjádření ze dne 20. 4. 2017 měla uvést, že zboží bylo dodáváno konečnému příjemci do pronajatých skladů od společnosti WEGA. Ke společnosti KRONO OPOLIS posléze doplnila, že dle pověřené osoby pořizovatele (J. O.) tato společnost zajišťovala vážení zboží pro pořizovatele. Ve vyjádření ze dne 30. 11. 2017 zase ke společnosti WEGA konstatovala, že pro společnost Black Lion zajišťovala vykládku zboží, a proto byla uvedena na CMR listech. Tedy žalobkyně se nevyjadřovala tak, že by společnosti KRONO OPOLIS či WEGA měly být přímo odběrateli, jimž bylo zboží do jiného členského státu dodáno.
137. Obdobně v odvolání žalobkyně odmítla, že by společnosti NEXT THEORY a SELECT nebyly skutečnými odběrateli zboží. Argumentovala, že postavení dalších společností vyskytujících se na dokladech vysvětlila (viz předchozí odstavec). Žalobkyně tedy po celou dobu daňového řízení setrvala zastávala názor, že prokázala dodání zboží deklarovaným odběratelům NEXT THEORY a SELECT.
138. Až při jednání u soudu dne 18. 6. 2025 žalobkyně poprvé uvedla, že na deklarovaných odběratelích již netrvá a že zde byly indicie vedoucí ke společnostem KRONO OPOLIS a Black Lion. V tomto ohledu však zůstala u obecného a ničím nepodloženého tvrzení, kterým nadto zpochybnila svoji dosavadní argumentaci. Soud pouze stručně opakuje, že sama žalobkyně společnosti KRONO OPOLIS v daňovém řízení přiřkla odlišné postavení (měla zajišťovat vážení zboží). V případě společnosti Black Lion sice tvrdila, že tato společnost byla konečným příjemcem, avšak kromě kupních smluv společnost Black Lion nefiguruje na žádných dalších dokladech, tj. ani nepotvrzovala přijetí zboží na CMR listech apod. Relevantní informace o případném dodání zboží této společnosti se nepodařilo zjistit ani u polského správce daně, neboť společnost Black Lion byla nekontaktní. Soud proto konstatuje, že stejně jako v jiných dříve rozhodnutých případech (srov. např. rozsudky č. j. 51 Af 1/2021, odst. 42–45, č. j. 55 Af 7/2021-129, odst. 178–179, č. j. 54 Af 13/2021-161, odst. 50–51, č. j. 55 Af 7/2021-129, odst. 79, č. j. 43 Af 33/2020-108 odst. 122) ani v této věci nezjistil žádné relevantní indicie poukazující na osobu odlišnou od deklarovaných odběratelů žalobkyně.
139. Ani argument, že i kdyby nebylo dodáno deklarovaným odběratelům, předmětné zboží musely pořídit výlučně osoby povinné k dani, a to vzhledem k charakteru dodávaného zboží a jeho množství, nemůže obstát. Shodně jako ve zrušujícím rozsudku soud zdůrazňuje, že samotná vysoká hodnota plnění (resp. jeho objem či charakter) nemusí nutně znamenat, že žalobkyně dodala sporná plnění osobě povinné k dani (viz obdobně rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020-59, odst. 27). Pokud není zřejmé, kdo konkrétně zboží odebral, totiž nelze např. vyloučit, že zboží odebralo současně vícero subjektů, čímž by došlo ke snížení hodnoty jednotlivých (takto rozdělených) plnění, či že odběratelem byl konečný

spotřebitel, tedy osoba, která zboží nepoužívá ke své ekonomické činnosti, a nebyla by proto povinná k dani.

140. Jak dále doplnil NSS v dalších z žalobkyniných případů: *„Nelze přece očekávat, že u všech plnění určitého rozsahu budou podmínky pro osvobození od daně automaticky považovány za splněné. Pokud by to takto zákonodárce (ať už unijní, nebo český) chtěl, pro plnění určitého rozsahu by stanovil odlišná pravidla. To se ale nestalo. Proto i při dodání (hmotově či cenově) rozsáhlého plnění do jiného členského státu je potřeba kromě přeshraniční přepravy buď prokázat, že odběratel měl postavení osoby povinné k dani, nebo zajistit, aby daňové orgány měly dostatek údajů potřebných k ověření, že odběratel takové postavení měl. Samotný rozsah plnění takovým (dostatečným) údajem být nemůže zvláště není-li jasné, zda bylo plnění skutečně dodáno v takovém rozsahu jedinému subjektu (rozsudek NSS ze dne 15. 7. 2024, č. j. 10 Afs 64/2023-98, odst. 27).*
141. Žalobkyně argumentuje, že fakt, že dodávané zboží mohly pořídit výlučně osoby povinné k dani, plyne z toho, že dodávky probíhaly stejným způsobem, jsou doloženy obdobnými doklady, probíhaly na základě obdobných smluv, komunikováno bylo se stejnými osobami a že rovněž platby probíhaly stejným způsobem.
142. Žalobkyně nicméně přehlíží, že v jí doložených dokladech byly zjištěny četné nesrovnalosti, které jejich průkaznost podstatně snižují, a na základě kterých tedy nelze dovozovat dodání zboží konkrétním odběratelům. Nelze jimi proto dokládat ani to, že zboží musel převzít výlučně jen jeden příjemce.
143. Ani v tomto případě nemá soud za to, že by si žalovaný ve svých závěrech protirečil. V odst. 27 napadeného rozhodnutí toliko vysvětlil, proč doložená potvrzení o přijetí zboží nemohou prokázat dodání zboží deklarovanému odběrateli (mj. vzhledem k přítomnosti razítek dvou různých společností). V odst. 72 pak srozumitelně vysvětlil, že žalobkyně o společnosti KRONO OPOLIS nikdy nehovořila jako o možném odběrateli, a tedy že ze spisu nejsou zřejmé indicie, které by na alternativního odběratele poukazovaly.

K namítanému rozkolu mezi senáty NSS

144. Podle žalobkyně závěry rozsudků NSS ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 241/2022-155 a č. j. 1 Afs 53/2023-76, nejsou v souladu s rozsudkem SDEU *B2 Energy*, s nímž je naopak v souladu rozsudek NSS ze dne 13. 6. 2024, č. j. 7 Afs 238/2021-73.
145. K tomu soud předně zdůrazňuje, že mu jakožto soudu krajskému nepřísluší stavět se do role arbitra mezi právními názory různých senátů NSS či korigovat jejich výkladové závěry. Přesto lze obecně uvést, že argumentace žalobkyně obsažená v jejím doplňujícím podání v podstatě směřuje k požadavku na převzetí skutkového posouzení SDEU. To však není možné, neboť vnitrostátní soudy nejsou a nemohou být vázány skutkovým posouzením ze strany SDEU, který poskytuje výklad pouze právních otázek, a nikoliv skutkových. Nesouhlas žalobkyně se skutkovým posouzením její věci tak, jak vyložil první senát NSS v rozsudcích č. j. 1 Afs 241/2022-155 a č. j. 1 Afs 53/2023-76, proto nelze považovat za nerespektování právních závěrů vyslovených SDEU (shodně srov. rozsudek zdejšího soudu č. j. 51 Af 13/2021, odst. 50).
146. K žalobkyni připomínanému „oponentnímu“ rozsudku NSS č. j. 7 Afs 238/2021-73 lze dodat, že se jedná o netýkal obchodního případu žalobkyně (na rozdíl od shora zmiňovaných rozsudků prvního senátu), ale především se vyjadřoval ke zcela odlišným skutkovým

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

okolnostem. V dané věci šlo o to, že daňový subjekt v posuzovaném období jednal s osobou, která domlouvala dodávky pro několik společností, a připustil, že zboží možná nebylo dodáno tvrzenému odběrateli, ale jiné z těchto společností, přičemž k této verzi také směřovala skutková zjištění orgánů finanční správy. Uplatnění závěrů rozsudku *B2 Energy* proto bylo – na rozdíl od nyní posuzované věci – opodstatněné.

VII. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

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

Poučení:

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

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

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

Praha 18. června 2025

Lenka Bursíková v. r.
předsedkyně senátu