ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK
# JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Oulíkové a soudců Miroslava Makajeva a Richarda Galise ve věci

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

zastoupená TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 10. 2021, č. j. 40432/21/5300-22442-712600,

**takto:**

**I. Žaloba se zamítá.**

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

## Odůvodnění:

### Vymezení věci a obsah podání účastníků

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí (dále též jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil platební výměry Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 9. 1. 2019, č. j. 45569/19/2111-50523-202055, kterým byla žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty (dále též jen „DPH“) za zdaňovací období září 2015 ve výši 1 475 998 Kč (dále jen „platební výměr za zdaňovací období září 2015“), a ze dne 14. 1. 2020, č. j. 69638/20/2111-50523-202055, kterým byla žalobkyni vyměřena daň za zdaňovací období říjen 2015 ve výši 1 625 162 Kč (dále jen „platební výměr za zdaňovací období říjen 2015“). Správce daně a žalovaný dospěli k závěru, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro osvobození od daně dle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2015 (dále jen „zákon o DPH“), při dodání zboží (surového řepkového oleje) do

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

jiného členského státu, konkrétně podmínku dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě, pro odběratele:

- „PETHER“ SPÓLKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIA, Fabryczna nr 7, lok, 64-610, ROGOŹNO (dále jen „**PETHER**“), VAT ID: PL7811774578, v hodnotě plnění ve výši 5 432 221,26 Kč za září 2015 a ve výši 3 996 914,39 Kč za říjen 2015,
- HEDONIS SPÓLKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIA, SP“EC 81B MA-51, 00-382 WARSZAWA, VAT ID: PL7010403275 (dále jen „**HEDONIS**“), v hodnotě plnění ve výši 11 624 473,41 Kč za září 2015 a ve výši 8 483 514,01 Kč za říjen 2015,
- BLUE FREE SPÓLKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIA, Aleje Jerozolimskie, nr 44, lok. 251, 00-024, WARSZAWA, VAT ID: PL5252612076 (dále jen „**BLUE FREE**“), v hodnotě plnění ve výši 1 400 834,08 Kč za září 2015 a ve výši 5 718 476,85 Kč za říjen 2015,
- FHU „SKY CASH“ MICHAL CIEJPA, Lysiec, Osiedlowa 12, 42-261 Starcza. VAT ID: PL5732292714 (dále jen „**MICHAL CIEJPA**“), v hodnotě plnění ve výši 5 929 339,45 Kč za září 2015 a ve výši 19 916 317,87 Kč za říjen 2015,
- VZ CORPORATION KERESKEDELMI ÉS SZOLGÁLTATÓ KORLÁTOLT FELELŐSSÉGŰ TÁRSASÁG, 4400 Nyíregyháza szabadság tér 5 fszt 3, VAT ID: HU25151983 (dále jen „**VZ CORPORATION**“), v hodnotě plnění ve výši 1 507 884,77 Kč za září 2015 a ve výši 2 992 012,45 Kč za říjen 2015,
- HOWITER SPÓLKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIA, Swięty Marcin 29 M8, 61-806 POZNAŇ VAT ID:PL7831713203 (dále též jen „**HOWITER**“), v hodnotě plnění ve výši 956 862 Kč za září 2015.

2. Žalobkyně úvodem konstatovala, že z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný nezpochybňuje, že zboží bylo dodáno a skutečně přepraveno (odesláno) do jiného členského státu, ani to, že přepravu zajistila žalobkyně jakožto dodavatelka, pořizovatelka či jimi zmocněná osoba. Žalovaný nesporuje dokonce ani skutečnost, že v době, kdy se měly předmětné dodávky zboží uskutečnit, byli deklarovaní odběratelé osobami registrovanými k dani v jiném členském státě. Předmětem sporu je tak pouze otázka, zda žalobkyně prokázala dodání zboží deklarovaným odběratelům PETHER, HEDONIS, BLUE FREE, MICHAL CIEJPA, VZ CORPORATION a HOWITER. Tedy zda splnila a prokázala všechny podmínky stanovené v § 64 zákona o DPH. Proti opačnému závěru žalovaného proto žalobkyně brojí s níže rozvedenou žalobní argumentací.

## Obsah podání účastníků a průběh řízení před soudem

3. S ohledem na značný rozsah podání účastníků a skutečnost, že se jejich obsahem soud podrobně zabývá níže při vypořádání jednotlivých námitek, bude soud rekapitulovat podání účastníků jen velmi stručně.

4. Žalobkyně nesouhlasila s žalovaným, že neprokázala dodání zboží osobě registrované k dani, tj. na daňovém dokladu deklarovaným odběratelům. Poukázala na množství důkazů, které k prokázání dodání zboží předložila, a polemizovala s jejich hodnocením správními orgány, které neunesly své důkazní břemeno a neprokázaly skutečnosti, které by zpochybnily

tvrzení a důkazní prostředky navržené či předložené žalobkyní. Navíc orgány finanční správy nezákonně rozšiřovaly důkazní břemeno žalobkyně. Dle žalobkyně nezpochybňují jí označené odběratele ani informace získané v rámci mezinárodní výměny informací. Rovněž odmítla závěr žalovaného, který zpochybňoval její dobrou víru. Žalobkyně rovněž namítala, že základem pro stanovení daně z moci úřední jsou nejen dodávky zboží uskutečněné ve zdaňovacím období září a říjen 2015, ale v důsledku (nezákonné) aplikace § 22 odst. 1 zákona o DPH, i přijaté zálohy na dodávky zboží ve zdaňovacích obdobích listopad a prosinec 2015 (o nichž je vedeno řízení pod sp. zn. 54 Af 6/2021, ve kterém žalobkyně obdobně namítá, že se jedná o osvobozená plnění dle § 64 zákona o DPH, a proto § 22 odst. 1 tohoto zákona nelze aplikovat).

5. Žalovaný ve vyjádření ze dne 18. 3. 2022 odmítl námitku neunesení důkazního břemene, když odkázal na výzvy k prokázání skutečností ze dne 14. 12. 2016, ve kterých kvalifikovaně vyjádřil vzniklé pochybnosti o oprávněnosti uplatnění osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu. Tímto bylo na žalobkyni přeneseno důkazní břemeno zcela v souladu s obecnými závěry dokazování v daňovém řízení i dle judikatury správních soudů, přičemž pokud žalobkyně neprokázala jí tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na § 92 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád dovodit, že by k tomu byl povinen žalovaný. Bylo v zájmu žalobkyně, aby si opatřila podklady, které mohou prokázat, že k dodání do jiného členského státu deklarovanému odběrateli skutečně došlo, což se v projednávané věci nestalo. Doložená prohlášení u většiny pořizovatelů vykazovala známky nevěrohodnosti a pochybnosti stran dodání zboží deklarovaným odběratelům neodstranily, naopak prohloubily. Správce daně v rámci mezinárodní výměny informací ověřoval faktické uskutečnění dodání zboží ve vztahu k deklarovaným odběratelům, přičemž ta potvrdila oprávněnost jeho pochybností. Argumentace rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, je nepřiléhavá, neboť v případě žalobkyně nebyly tyto informace jedinými, které znevěrohodnily žalobkyní předložené důkazy. Pochybnosti správce daně nerozptýlily ani provedené svědecké výpovědi. Žalovaný popsal konkrétní pochybnosti správce daně u jednotlivých deklarovaných odběratelů. Tvrzení žalobkyně o domnělém třístranném obchodu ve vztahu k odběrateli VZ CORPORATION, kterým se snažila vysvětlit nesrovnalosti stran třetích společností uváděných na dokladech, žalobkyně neprokázala. Žalovaný se také nedopustil nezákonného rozšiřování důkazního břemene, neboť po žalobkyni nepožadoval prokázat skutečnosti, jež jsou mimo sféru jejího vlivu. Žalovaný nevytvářel ani další podmínku pro uplatnění osvobození od daně při dodání zboží do JČS. K námitce ohledně zdaňovacích období listopad a prosinec 2015 žalovaný uvedl, že orgány finanční správy postupovaly při zdanění záloh v souladu s § 22 odst. 1 zákona o DPH. Napadené rozhodnutí také není založeno na neobjektivním hodnocení důkazních prostředků. Orgány finanční správy se nedopustily nezákonného odmítnutí důkazního návrhu. Žalovaný dále zdůraznil, že žalobkyně při realizaci obchodních případů nemohla být v dobré víře, že prokáže naplnění podmínek pro osvobození od DPH. Žalovaný se i řádně vypořádal s odvolacími námitkami. Jelikož žalobkyně neprokázala naplnění podmínek dle § 64 odst. 1 zákona o DPH, jednalo se o tuzemská plnění ve smyslu § 21 odst. 1 zákona o DPH, ze kterých je nutno odvést daň na výstupu. Ani podmínka pro přiznání osvobození od daně, aby bylo zboží dodáno osobě registrované k dani, není v rozporu se Směrnicí Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále též jen „směrnice“). Žalovaný závěrem uvedl důvody pro neaplikovatelnost rozsudků Soudního dvora Evropské unie (dále též jen „SDEU“) ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie s.r.o.* (dále jen „*Kemwater*“) při posuzování hmotněprávních

podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu a rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45, ve věci *VYMĚTALÍK - INPOS s.r.o.* (dále jen „*Vyměťalík*“). Učinil tak i v rámci vyjádření ze dne 25. 5. 2022.

6. Žalobkyně s vyjádřením žalovaného nesouhlasila. V replice ze dne 20. 5. 2022 namítla, že žalovaný se omezil pouze na opsání popisu vybraných údajů na vybraných důkazních prostředcích od správce daně, aniž by jím popsané nesrovnalosti vysvětlil nebo uvedl, proč by měly zpochybňovat deklarované odběratele jako skutečné pořizovatele zboží. Napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Dle žalobkyně z mezinárodní výměny informací (maďarská a polská finanční správa) vyplývá, že potvrdila dodávky zboží VZ CORPORATION a MICHALU CIEJPOVI. Byl to žalovaný, který překvalifikoval dodání zboží do jiného státu žalobkyní na dodání tuzemské. Žalobkyně tak neměla povinnost prokazovat, že se jednalo o tuzemské dodávky. Žalobkyně také nesouhlasila s názorem žalovaného, že nemají být aplikovány závěry rozsudku ve věci *Vyměťalík*. Nesdílela ani názor, že by se rozsudek *Kemwater* odchyloval od ustálené judikatury SDEU.

7. Žalovaný ve vyjádření ze dne 14. 9. 2022 nad rámec již uvedeného doplnil, že námitky týkající se informací od maďarského a polského správce daně jsou nepřípustné, neboť je žalobkyně uplatnila po lhůtě pro podání žaloby. Stejně tak jsou opožděné námitky poukazující na porušení zásady neutrality DPH a zásady místa určení a námitky, že žalobkyně neměla možnost se vyjádřit v průběhu daňového řízení k otázce dobré víry.

8. Žalobkyně v replice ze dne 21. 12. 2022 nad rámec již uvedeného odmítla opožděnost argumentace uvedené v replice a rozšířila svou polemiku ohledně hodnocení důkazních prostředků.

9. Soud usnesením ze dne 28. 6. 2023, č. j. 55 Af 29/2021-119, řízení přerušil, a to z důvodu předběžné otázky předložené Nejvyšším správním soudem, která byla vedena pod sp. zn. C-676/22. Předběžná otázka se týkala uplatnění nároku na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie a otázky prokázání dodavatele dodání zboží konkrétnímu příjemci v jiném členském státě EU, tedy otázky, která byla řešena i v nyní projednávaném případě. SDEU rozhodl rozsudkem ze dne 29. 2. 2024, ve věci C-676/22, *B2 Energy* (dále jen „*B2 Energy*“), tak, že dodavateli usazenému v členském státě, který dodal zboží do jiného členského státu, je třeba odepřít nárok na osvobození od DPH, pokud tento dodavatel neprokázal, že zboží bylo dodáno příjemci, který má v posledně uvedeném členském státě postavení osoby povinné k dani, a pokud s ohledem na skutkové okolnosti a na informace poskytnuté dodavatelem nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že tento příjemce toto postavení měl. Soud usnesením ze dne 2. 7. 2024, č. j. 55 Af 29/2021-139, rozhodl, že se v řízení pokračuje.

10. Žalobkyně se ve vyjádření ze dne 1. 7. 2024 zabývala judikaturním vývojem k otázce splnění podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do členského státu EU. Dle SDEU ve věci *B2 Energy* postačí ke splnění podmínek pro osvobození dodání zboží do členského státu, aby u první hmotněprávní podmínky bylo prokázáno, že zboží v jiném členském státě obdržela osoba registrovaná k dani, bez nutnosti její identifikace. Nárok na osvobození lze odepřít pouze v případě, ve kterém nevyplývají indicie o splnění podmínek pro nárok na osvobození. SDEU ani nenaznačil, že pokud daňový subjekt tvrdí deklarovaného dodavatele, je zkoumání alternativního dodavatele zapovězeno, k čemuž došel Nejvyšší správní soud. Žalobkyně poukazuje na intenzivní zásah do práva na majetek, neboť finanční

správa posuzuje při neprokázání osvobození předmětná plnění jako tuzemská. Pokud však daňový subjekt učiní plnění, které hodlá deklarovat jako tuzemské, zahrne daň do ceny tohoto plnění, kterou stanoví odběrateli a ten mu ji i zaplatí. Dodatečně stanovenou daň však v daném případě žalobkyně nikdy neobdržela, neboť ji ani zahraničním subjektům nebyla oprávněna účtovat. V případech žalobkyně je evidentní, že k přeshraničnímu obchodu došlo. Argumentace SDEU zachovávat neutralitu daně a možnost subjektů v jejím světle prokázat osvobození se shoduje i s argumentací Ústavního soudu. Osvobození od daně není dobrodiní státu, ale zákonná položka náležející do systému DPH. Ústavní principy přerůstají i zákonná pravidla DPH. Odmítnutí osvobození u předmětných transakcí tak naráží rovněž i na ústavní úroveň ochrany práva na majetek. Soud nemůže aplikovat závěry rozporné se závěry SDEU a ústavními principy.

11. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 25. 7. 2024 doplnil, že závěr žalovaného, že žalobkyni nelze uplatněné osvobození od daně uznat, obstojí i po rozsudku SDEU ve věci *B2 Energy*. Pro věc je zásadní, že žalobkyně po celou dobu řízení trvá na tom, že plnění dodala deklarovaným odběratelům. Buď nevěděla, kdo jsou další osoby uvedené na CMR listech, příp. jím přiřkla jiné postavení, a ze spisového materiálu nevyplývají žádné indicie o jiném než deklarovaném odběrateli v postavení osoby povinné k dani. Ani samotná vysoká hodnota plnění (resp. jeho objem) nutně nemusí znamenat, že žalobkyně dodala sporná plnění osobě povinné k dani. Za situace, kdy není zřejmé, kdo konkrétně zboží odebral, nelze ani 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 proto povinná k dani. Žalovaný neshledává v závěrech Nejvyššího správního soudu žádný rozpor s rozsudkem ve věci *B2 Energy*, který posuzoval okolnosti konkrétního případu žalobkyně a hodnotil je v souladu s tímto rozsudkem SDEU. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 241/2022-115, uvedl, že ani rozsudek *B2 Energy* nelze číst tak, že by měl paušálně ovlivnit výsledek všech řízení o osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu (obdobný názor vyslovil Nejvyšší správní soud též v rozsudku č. j. 1 Afs 53/2023-76). Žalovaný se také vyjádřil k tvrzenému nezákonnému odmítnutí provedení navrhovaného důkazního prostředku – mezinárodního dožádání za účelem ověření existence smluvního vztahu mezi odběrateli žalobkyně a společnostmi uvedenými na předložených listinách. Tato otázka již byla vyřešena v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 53/2023-76 (a to i v kontextu závěrů rozsudku *B2 Energy*), přičemž z předmětného rozsudku vyplývá nedůvodnost žalobní argumentace.

## Jednání před soudem

12. V rámci ústního jednání před soudem konaném dne 11. 3. 2025 účastníci řízení setrvali na svých stanoviscích.

13. Žalobkyně při ústním jednání trvala na závěru, že prokázala dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státu EU, byť ne nutně deklarovaným odběratelům. Dle žalobkyně spis obsahoval indicie, které poukazovaly na skutečné odběratele, kterými se žalovaný nezaobíral. Konkrétně u deklarovaného odběratele PETHER tyto indicie nasvědčovaly dodání zboží subjektu BRASSICA TRADE Sp. z o. o., u společnosti BLUE FREE společnosti TSP Invest Sp. z o. o. u MICHAL CIEJPA společnosti WEGA Sp. z o. o. a u společnosti VZ CORPORATION vše nasvědčovalo tomu, že zboží bylo dodáno společnosti PLYNEX na Slovensku.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

14. Soud neprováděl dokazování napadeným rozhodnutím a dalšími listinami ze spisu, neboť obsahem správního spisu se dokazování neprovádí (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117).

## První rozhodnutí ve věci a další průběh řízení

15. Rozsudkem ze dne 11. 3. 2025, č. j. 55 Af 29/2021-166, soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Žalobu shledal důvodnou ve vztahu k odběrateli VZ CORPORATION.

16. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný kasační stížnost, které Nejvyšší správní soud vyhověl a rozsudkem ze dne 29. 7. 2025, č. j. 1 Afs 74/2025-55, rozsudek zdejšího soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. V odůvodnění uvedl, že žalovaný dospěl ke správnému závěru, že žalobkyní předložené důkazy neodstranily důvodné pochybnosti správce daně ohledně prokázání dodání zboží deklarovanému odběrateli VZ CORPORATION.

## Posouzení věci soudem

17. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků a že obsahuje všechny formální náležitosti na ni kladené, přičemž shledal, že se jedná o žalobu věcně projednatelnou.

18. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední, soud neshledal. Po vrácení věci již soud znovu jednání nenařizoval, jelikož účastníci se na výzvu soudu, zda souhlasí s rozhodnutím bez jednání, ve stanovené lhůtě nevyjádřili. Po přezkumu napadeného rozhodnutí dospěl k závěru, že žaloba **je nedůvodná**.

19. Soud předesílá, že ve vztahu k odběratelům PETHER, HEDONIS, BLUE FREE, MICHAL CIEJPA a HOWITER setrvává na závěrech vyslovených ve svém prvním rozsudku. Ve vztahu k odběrateli VZ CORPORATION je pak vázán závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.)

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

20. Podle čl. 20 Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému DPH (dále též jen „směrnice o DPH“) pořízením zboží uvnitř Společenství se rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořizovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich do jiného členského státu než státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží.

21. Čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH upravuje povinnost členských států osvobodit od daně dodání zboží splňující podmínky, které jsou v něm vyjmenovány (rozsudek ze dne 9. 10. 2014 ve věci C-492/13, *Traum*, bod 46). Podle tohoto ustanovení členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží.

22. Podle § 13 odst. 1 zákona o DPH dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Podle § 13 odst. 2 zákona o DPH dodáním zboží do

jiného členského státu se pro účely tohoto zákona rozumí dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.

23. Na vnitrostátní úrovni je osvobození dodání zboží do jiného členského státu od DPH vymezeno v § 64 odst. 1 zákona o DPH, podle kterého ve znění účinném pro posuzovanou věc bylo osvobozeno od daně s nárokem na odpočet „[d]*odání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou,* [...] *s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně*".

24. Otázkou uplatňování osvobození od daně s nárokem na odpočet daně při dodání zboží do jiného členského státu se opakovaně zabývala judikatura Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudky ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45, ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014-49, ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015-30, ze dne 27. 6. 2019 č. j. 9 Afs 82/2019-42, ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019-37, či ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45) i SDEU [např. rozsudek ze dne 6. 4. 2006 ve věci C-245/04, *EMAG Handel Eder* (dále jen „*EMAG Handel Eder*"), rozsudek z téhož dne ve věci C-430/09 *Euro Tyre Holding* (dále jen „*Euro Tyre Holding*"), rozsudek ze dne 27. 9. 2012 ve věci C-587/10 *VSTR* (dále též jen „*VSTR*"), či rozsudek ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-409/04, *Teleos a další proti Commissioners of Customs & Excise* (dále též „*Teleos*")].

25. Z právě citovaných rozhodnutí plyne, že aby byla transakce kvalifikována jako dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie, a mohl být tedy uplatněn nárok na osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH, musí být kumulativně splněny tři podmínky: 1) zboží musí být dodáno do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě; 2) zboží musí být odesláno (přepraveno) do jiného členského státu a 3) přeprava zboží musí být zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou.

26. Osvobození dodání zboží od daně ve smyslu čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH lze uplatnit pouze tehdy, jestliže právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, jestliže dodavatel prokáže, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a opustilo-li zboží v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy fyzicky území členského státu dodání [viz rozsudek *Euro Tyre Holding* či rozsudek ze dne 6. 9. 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11 (dále jen „*Mecsek-Gabona*"), bod 31 a v něm citovanou judikaturu]. Převod práva nakládat se zbožím jako vlastník na pořizovatele představuje neodmyslitelnou součást každého dodání zboží a jako takový představuje první hmotněprávní podmínku osvobození při dodání zboží uvnitř Evropské unie (rozsudek *Mecsek-Gabona*, bod 32). Aby bylo možné kvalifikovat transakci jako dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie, musí dojít k odeslání nebo přepravě zboží prodávajícím nebo samotným pořizovatelem, nebo jejich jménem, do jiného členského státu. Základním znakem intrakomunitární operace je totiž fyzický pohyb zboží z členského státu dodání do jiného členského státu (srov. body 40 až 42 rozsudku *Teleos*, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-31). Nepostačí, pokud plátce daně zboží předal pořizovateli z jiného členského státu k odebrání, který pouze projevil úmysl zboží vyvézt do jiného členského státu (body 31 až 42 rozsudku *Teleos*).

27. Prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně při intrakomunitárním dodání zboží přitom leží na daňovém subjektu, který se domáhá osvobození od DPH, tedy dodavateli zboží (rozsudek SDEU ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-184/05, *Twoh International*, bod 26,

rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, či ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012-45).

28. Zásada daňové neutrality si žádá, aby osvobození od DPH bylo přiznáno, jestliže jsou splněny věcné hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým požadavkům formálním [viz rozsudek SDEU ze dne 20. 10. 2016 ve věci C-24/15, *Plöckl* (dále též jen „*Plöckl*“), bod 39]. Čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH ani judikatura SDEU nezahrnují mezi hmotněprávní podmínky osvobození, které jsou taxativně vyjmenovány, povinnost pořizovatele mít identifikační číslo pro účely DPH. Přidělení tohoto čísla prokazuje daňový status osoby povinné k dani pro účely DPH, jedná se však o formální požadavek, který nemůže zpochybnit nárok na osvobození od DPH, jestliže jsou splněny hmotněprávní podmínky plnění uvnitř Společenství (viz body 59 a 60 rozsudku *Mecsek-Gabona*, body 29 až 34 rozsudku *Euro Tyre BV – Sucursalem Portugal*, bod 51 rozsudku SDEU ze dne 20. 6. 2018 ve věci C-108/17, *„Enteco Baltic“ UAB*). K odepření osvobození může dojít, pokud by porušení formálního požadavku mělo za následek nemožnost předložit jednoznačný důkaz, že hmotněprávní podmínky byly splněny, nebo pokud by osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že plnění, které uskutečnila, bylo součástí daňového podvodu. Soud podotýká, že změnu v tomto směru přinesla směrnice Rady (EU) 2018/1910 ze dne 4. 12. 2018, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o harmonizaci a zjednodušení určitých pravidel v systému daně z přidané hodnoty pro obchod mezi členskými státy (transponovaná do § 64 zákona o DPH zákonem č. 343/2020 Sb.), která však na posuzovanou věc nedopadá.

29. Jelikož daňové orgány založily své závěry na neprokázání, že zboží bylo žalobkyní dodáno deklarovaným odběratelům, mezi účastníky se v průběhu soudního řízení rozhořel spor ohledně možnosti aplikace právních závěrů v rozsudcích SDEU a rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci *Kemwater*. Dle závěrů formulovaných v rozsudku SDEU *Kemwater* platí, že směrnice o DPH *„musí být vykládána v tom smyslu, že uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl.*“ To platí *„i za situace, kdy členský stát využil možnosti podle článku 287 směrnice 2006/112 poskytnout osvobození od daně osobám povinným k dani, jejichž roční obrat nepřekračuje určitou částku – pokud lze ze skutkových okolností, jako je objem a cena přijatého zboží či služeb, s jistotou dovodit, že roční obrat dodavatele tuto částku překračuje, takže se na tohoto dodavatele nemůže vztahovat osvobození upravené v tomto článku, a že je tento dodavatel nutně v postavení osoby povinné k dani.“*

30. Stranami byl rovněž zmiňován rozsudek ve věci *Vymětalík*. Jednalo se o případ, ve kterém správce daně doměřil daňovému subjektu DPH, neboť neunesl důkazní břemeno ohledně splnění jedné z podmínek pro osvobození od DPH s nárokem na odpočet při dodání zboží do jiného členského státu ve smyslu § 64 zákona o DPH, a to dodání zboží (řepkového oleje) deklarovaným odběratelům (viz rozsudek Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 16. 3. 2021, č. j. 65 Af 10/2019-75). V citované věci bylo za situace, kdy ze skutkových okolností případu vyplývalo faktické dodání řepkového oleje do Polska na

místa určení nacházející se ve městech Jaworzno a Bielsko-Biala a deklarovaní odběratelé nebyli skutečnými odběrateli, bylo dle Nejvyššího správního soudu nutno posoudit, zdali skuteční příjemci zboží byli osobami povinnými k dani, čímž se správce daně, žalovaný ani krajský soud nezabývali. Nejvyšší správní soud proto rozhodnutí žalovaného zrušil a uložil mu se v dalším řízení opětovně zabývat uplatněným nárokem. V tomto ohledu tedy Nejvyšší správní soud korigoval výklad právních norem, z něhož vycházeli správce daně a žalovaný, a totiž že nutnou podmínkou pro osvobození od DPH je prokázání dodání konkrétnímu deklarovanému odběrateli. Postačilo, lze-li z okolností s jistotou dovodit, že zboží bylo dodáno osobě povinné k dani v jiném členském státě.

31. SDEU vycházel ze závěrů rozsudku *Kemwater* i v navazujícím rozsudku *B2 Energy*, ve kterém šlo o dodávky řepkového oleje z České republiky do Polska. Plnění přitom nepřijali odběratelé uvedení na daňových dokladech, ale jiné společnosti; tyto společnosti přijetí plnění potvrdily (mimo jiné) na CMR listech. Daňový subjekt v průběhu daňového řízení připustil, že olej ve skutečnosti odebrala jedna ze společností uvedených na CMR listu (Wratislavia-Biodiesel namísto tvrzené konečné odběratelky Wratislavia-Bio). Nejvyšší správní soud se pak při projednávání kasační stížnosti daňového subjektu obrátil na SDEU s otázkou, zda se mají přiměřeně použít závěry vyslovené ve věci *Kemwater*. SDEU rozhodl, že se závěry rozsudku *Kemwater* uplatní, tedy že nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty lze odepřít, jen pokud dodavatel neprokázal, že zboží bylo dodáno odběrateli, který má v jiném členském státě postavení osoby povinné k dani, a pokud s ohledem na skutkové okolnosti a na informace poskytnuté dodavatelem jsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že odběratel toto postavení měl. SDEU tak vztáhnul možnost prokázat jiného dodavatele v postavení osoby povinné k dani při uplatnění nároku na odpočet DPH přiměřeně také na podmínky osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu odběrateli v postavení osoby povinné k dani (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 241/2022-115, bod 33).

32. S ohledem na rozsudek ve věci *B2 Energy* již nebylo třeba, aby se soud podrobně vypořádával s rozsáhlou argumentací žalobkyně a žalovaného v projednávaném případě, která se týká použitelnosti závěrů plynoucích z rozhodnutí *Kemwater* na osvobození od daně při dodání do jiného členského státu. Rozsudek ve věci *B2 Energy* totiž na tuto otázku odpovídá a zdejší soud je povinen jeho závěry respektovat.

33. S argumentací žalobkyně, podle které se Nejvyšší správní soud odchýlil od rozsudku *B2 Energy* (v rozsudcích ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 241/2022-115, a č. j. 1 Afs 53/2023-76), se již Nejvyšší správní soud vypořádal v rozsudku ze dne 15. 7. 2024, č. j. 10 Afs 64/2023-98, v bodech 23 až 26. Zdůraznil, že SDEU ve věci *B2 Energy* rozhodoval za přijetí předpokladu, že údaje potřebné k ověření, že skutečný odběratel daňového subjektu měl postavení osoby povinné k dani, k dispozici byly. Nejvyšší správní soud proto v žalobkyní citovaných rozsudcích nemohl rozhodnout v rozporu se závěry SDEU, pokud dospěl k závěru, že orgány finanční správy potřebné údaje k dispozici neměly. V takové situaci je nadále nutné trvat na tom, aby daňový subjekt prokázal, že zboží bylo dodáno odběrateli, který má v jiném členském státě postavení osoby povinné k dani.

34. Projednávaná věc se nadto odlišuje od skutkového stavu posuzovaného Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 13. 6. 2024, č. j. 7 Afs 238/2021-73. V tamním případě daňový subjekt jednal s osobou, která domlouvala dodávky pro několik společností, a připustil, že zboží možná nebylo dodáno tvrzenému odběrateli, ale jiné z těchto společností; k takovému závěru směřovala také skutková zjištění. Uplatnění závěrů rozsudku *B2 Energy* bylo proto

oproti případu žalobkyně namístě. Nejvyšší správní soud ani nedovodil rozpor s ústavním zákazem extenzivního výkladu daňového práva, neboť ve zrušujícím rozsudku neschvaloval rozšíření žalobkynina důkazního břemene nad rámec jí tvrzených skutečností; jen souhlasil s tím, že nelze přiznat nárok na osvobození určitých dodání od DPH, pokud žalobkyně neprokáže své tvrzení, že tato dodání pro to splňují zákonné podmínky (v podrobnostech soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2024, č. j. 10 Afs 64/2023-98, body 23 až 26).

35. Rozsudky Nejvyššího správního soudu, s nimiž žalobkyně nesouhlasila, proto nejsou v rozporu s unijní ani českou judikaturou. Není dán žádný důvod, aby se od nich zdejší soud (ve smyslu žalobkyní odkazovaného rozsudku SDEU *Global Ink Trade*) odchyloval. SDEU podal ve věci *B2 Energy* vnitrostátním soudům právní posouzení, kterým jsou vázány s ohledem na prioritu unijního práva. Toto právní posouzení judikatura plně respektuje.

36. V bodě 22 rozsudku ze dne 20. 8. 2024, č. j. 10 Afs 216/2023-83 (který se týkal přímo žalobkyně), Nejvyšší správní soud shrnul, že závěry SDEU vyslovené ve věci *B2 Energy* nelze číst tak, že by měly ovlivnit výsledek všech řízení o osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu. Nelze totiž umožnit, aby daňové subjekty své nároky uplatňovaly alibisticky – aby tvrdily a prokazovaly, že zboží dodaly tvrzeným odběratelům, a zároveň požadovaly, aby pro případ neunesení důkazního břemene soud uplatnil závěry rozsudků *Kemwater* a *B2 Energy*. V nynější věci se přitom v daňovém ani v soudním řízení neobjevila žádná konkrétní indicie, která by poukazovala na osobu odlišnou od deklarovaných odběratelů. Dále nelze ani přehlédnout, že žalobkyně ani v nynější věci (obdobně jako ve zmíněných věcech posuzovaných Nejvyšším správním soudem) v průběhu daňového řízení netvrdila žádné jiné skutečné odběratele. Na jednoznačném závěru, že deklarovaní odběratelé jsou skutečnými odběrateli, je postavena i celá žalobní argumentace a následná písemná podání. Teprve při jednání žalobkyně přichází s novým skutkovým tvrzením, že třetí subjekty uvedené na předložených listinách mohly být skutečnými odběrateli. Tato změna argumentace týkající se *skutkových* okolností působí dojmem, že žalobkyně přizpůsobuje předkládaný obraz reality podle právních požadavků soudů, což snižuje věrohodnost nově uplatněných tvrzení. Žalobkyně neupravuje pouze právní argumentaci v reakci na změnu právního názoru soudu (judikatorní obrat), ale zcela popírá svá předchozí jednoznačná skutková tvrzení a nahrazuje je zcela novými skutkovými tvrzeními, která jsou s těmi původními v rozporu. Zároveň je zřejmé, že celkový odklon žalobkyně od jejích vlastních původních tvrzení o rozhodných skutečnostech nebyl motivován pouze změnou právního výkladu rozhodných ustanovení v důsledku rozsudku *B2 Energy*, ale rovněž skutečností, že Nejvyšší správní soud již ve skutkově právně plně srovnatelných souvisejících věcech nepřisvědčil její argumentaci, podle které v daňovém řízení své důkazní břemeno unesla. Nově tvrzené (nadto velmi obecné a ničím nepodložené) skutečnosti proto nebyly způsobilé vyvolat potřebu doplnění dokazování a vrácení věci žalovanému za tímto účelem.

37. Nejvyšší správní soud v jiné věci žalobkyně v rozsudku ze dne 20. 9. 2024, č. j. 3 Afs 148/2022-103 k tomu uvedl, že: „*Zároveň dle kasačního soudu nelze judikaturu Soudního dvora vykládat tak, že by správce daně musel prokazovat, že odběratel nebyl osobou povinnou k dani, jak tvrdí žalobce. Tím by bylo zcela převráceno důkazní břemeno, jak ho konstruuje daňový řád. Skutečnost, že zboží bylo dodáno osobě povinné k dani, která nebyla uvedena na daňovém dokladu, musí stále prokazovat daňový subjekt. Neunesení důkazního břemene postačuje k odepření nároku na osvobození od daně, aniž by bylo nutné prokazovat, že*

*odběratel v postavení plátce DPH jistě nebyl. Z rozsudku SDEU ve věci B2 Energy totiž vyplývá pouze to, že jakmile má daňový orgán k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný odběratel daňového subjektu měl postavení osoby povinné k dani, nemůže nadále trvat na tom, aby to prokazoval daňový subjekt (srov. bod 23 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2024, č. j. 10 Afs 64/2023 - 98)*".

38. Lze tedy shrnout, že důkazní břemeno stran prokázání podmínek pro osvobození od DPH leží nadále na daňovém subjektu, který se jej domáhá. Stále platí, že daňový subjekt musí prokázat, že zboží bylo v jiném členském státě dodáno osobě povinné k dani. Neprokáže-li dodání zboží v jiném členském státě osobě povinné k dani, neunesení důkazního břemene postačuje k odepření nároku na osvobození od daně, aniž by bylo nutné prokazovat, že odběratel v postavení plátce DPH jistě nebyl. Změna nastala v tom, že jakmile má daňový orgán k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný odběratel daňového subjektu měl postavení osoby povinné k dani, nemůže nadále trvat na tom, aby to prokazoval daňový subjekt, jak vyplývá z rozsudku SDEU *B2 Energy*.

39. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle odst. 4 téhož ustanovení, pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

40. K otázce důkazního břemene v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře již mnohokrát vyjadřoval (viz např. rozsudky ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 87/2016-45, či ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-82, bod 31). V druhém z těchto rozsudků shrnul svoji judikaturu tak, že *„dle výše citovaných ustanovení je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, 9 Afs 152/2013-49).*"

41. Důkazní břemeno ohledně splnění podmínek vzniku nároku na osvobození plynoucích z čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH, resp. § 64 zákona o DPH, nese ten, kdo se domáhá osvobození od DPH, tj. dodavatel zboží. Je proto v jeho zájmu, aby si opatřil takové podklady, které

mohou relevantním způsobem prokázat, že k dodání do jiného členského státu skutečně došlo (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, nebo ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012-45). Za okolností, kdy je právo nakládat se zbožím jako vlastník převedeno na pořizovatele na území členského státu odeslání nebo přepravy zboží a je na pořizovateli, aby zboží odeslal nebo přepravil mimo tento členský stát, závisí důkaz, který je dodavatel schopen předložit daňovým orgánům, hlavně na skutečnostech, které se dozví od pořizovatele (viz rozsudek *Euro Tyre Holding*, bod 37). Daňové orgány proto nemohou uložit povinnost doplatit DPH dodavateli, který jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující *prima facie* jeho nárok na osvobození při dodání zboží do jiného členského státu, byť se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, aniž by byla prokázána účast dodavatele na podvodu, pokud dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že dodání zboží do jiného členského státu nepovede k účasti na podvodu (viz rozsudek *Teleos*, bod 68).

42. K důkazním prostředkům, jimiž lze prokazovat splnění podmínek pro osvobození od daně při dodání do jiného členského státu, se podrobně vyjádřila generální advokátka Juliane Kokott ve svém stanovisku ze dne 11. 1. 2007 ve věci *Teleos* (body 66 až 69). V něm uvedla, že „*dokud ještě existovaly hraniční kontroly, mohly se osoby povinné k dani při prokazování vývozu dodaného zboží opírat o dokumenty vystavené celními orgány. Po zrušení vnitřních hranic nemají už osoby povinné k dani tento obzvláště důvěryhodný důkazní prostředek k dispozici. Prokázání skutečnosti, že zboží bylo přepraveno přes hranice, je namísto toho možno učinit obecně již jen na základě prohlášení soukromých osob. K tomuto účelu se nabízí obzvláště nákladní list, vystavený v souladu s ustanoveními Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (Convention on the Contract for the International Carriage of Goods by Road – CMR), na kterém příjemce vyznačí obdržení zboží v jiném členském státě. Nákladní list CMR je podepsán odesílatelem zboží a dopravcem a slouží jako doklad toho, že dopravce zboží převzal. Jedno vyhotovení doprovází zboží a je předáno pořizovateli na jeho žádost. Vyznačí-li pořizovatel přijetí zboží na nákladním listu, potom spolupůsobily na vyhotovení tohoto dokladu o přepravení zboží do jiného členského státu tři na sobě většinou nezávislé osoby. Toto snižuje nebezpečí manipulací, ale nemůže je samozřejmě zcela vyloučit. Pokud osoba povinná k dani předloží tímto způsobem vystavený nákladní list, zpravidla to postačuje jako důkaz přepravy nebo odeslání ze státu dodání do jiného členského státu. Pokud jsou splněny i ostatní podmínky, vzniká tím nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně.*“ V bodech 75 a 76 téhož stanoviska dále uvedla, že „*dodavatel má zajisté povinnost učinit vše, co je v jeho moci, aby zajistil řádné provedení dodání zboží uvnitř Společenství. Pokud smluvně přenechá přepravu zboží do jiného členského státu pořizovateli, musí nést případné následky (...) nesplnění této povinnosti ze strany pořizovatele. Dále se musí prodávající ujistit o důvěryhodnosti svého obchodního partnera. Cíl předcházení daňovým únikům odůvodňuje vysoké nároky kladené na tuto povinnost.*“

43. Z těchto závěrů vychází i judikatura Nejvyššího správního soudu, podle níž mohou mít mezinárodní nákladní listy (dále též jako „CMR listy“) vystavené v souladu s ustanovením Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční dopravě (CMR) s vyznačením příjemce, že zboží převzal, zásadní váhu při prokazování dodání zboží, zejména v situacích, kdy dodavatel nezajišťuje přepravu zboží, přičemž jejich vypovídací hodnota je založena tím, že na vyhotovení by měly spolupůsobit tři na sobě většinou nezávislé osoby, prodejce, dopravce a kupující (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, či ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 82/2019-42). Zákon o DPH v § 64 odst. 5 uvádí,

že dodání zboží do jiného členského státu lze prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky. Ani písemné prohlášení o přepravě zboží do jiného členského státu však nelze považovat za důkaz jediný a absolutní (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195), ale musí odpovídat zjištěnému skutkovému stavu, aby je bylo možné považovat za věrohodné a dostatečně průkazné (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014-49, či ze dne 7. 5. 2019, č. j. 7 Afs 140/2018-31). Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, „*daňový subjekt, jehož tíží důkazní břemeno, musí své obchodní aktivity přizpůsobit konkrétním podmínkám tohoto rizika a při obchodování (zvláště se značným finančním rozsahem) využít příslušných institutů*."

44. Pokud plátce daně neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení daňového řádu stanovící důkazní povinnost správce daně (§ 92 odst. 5 daňového řádu) dovozovat, že je to správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti za něho prokazovat, a že pokud tak neučinil, bylo jeho rozhodnutí vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2015, č. j. 5 Afs 188/2014-63). Důkazního břemene se daňový subjekt nemůže zbavit ani s odkazem na vyhledávací povinnost správce daně zakotvenou v § 92 odst. 2 daňového řádu. Tuto povinnost totiž nelze vykládat tak, že by zcela nahradila povinnost daňového subjektu tvrdit a dokazovat rozhodné skutečnosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30). Daňové řízení totiž není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Je na plátci, aby na základě objektivních důkazů prokázal splnění hmotněprávních podmínek, ledaže potřebné údaje má správce daně k dispozici.

*Unesení důkazního břemene a prokázání dodání zboží plátci daně*

45. Soud se neztotožnil s žalobkyní, že předloženými listinami prokázala, že zboží skutečně dodala deklarovaným odběratelům a že žalovaný nehodnotil všechny důkazní prostředky.

46. Žalobkyně sice předložila primární doklady k prokázání svých daňových tvrzení, avšak správce daně vyslovil důvodné pochybnosti o jejich věrohodnosti, správnosti, přesvědčivosti a úplnosti
[§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu] a vyzval žalobkyni k prokázání splnění podmínek pro osvobození od DPH dle § 64 zákona o DPH.

47. Soud úvodem předesílá, že přestože níže hodnotí doklady a výpovědi ve vztahu k projednávané věci, nelze přehlédnout širší kontext sporu mezi žalobkyní a správními orgány. Pochybnosti o předložených dokladech (stejně jako zpochybnění možné dobré víry žalobkyně) se totiž nevyskytují pouze v tomto případě, ale táhnou se i dalšími zdaňovacími obdobími (srov. rozsudky zdejšího soudu ze dne 19. 11. 2024, č. j. 54 Af 13/2021-161 a ze dne 19. 11. 2024, č. j. 55 Af 7/2021-129, nebo ze dne 17. 2. 2022, č. j. 55 Af 48/2020-61). Za této situace k založení důvodných pochybností postačí i nesrovnalosti nižší intenzity, jelikož je zřejmé, že se nejedná o ojedinělá pochybení či nedostatky, ale že pochybnosti vzbuzuje dlouhodobá obchodní praxe žalobkyně.

48. Soud připomíná, že zdejší soud již v rozsudku ze dne 16. 12. 2024, č. j. 54 Af 6/2021-129, v němž se zabýval podmínkami pro osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu ve zdaňovacím období listopad a prosinec 2015 u týchž deklarovaných

odběratelů BLUE FREE, PETHER a HEDONIS, shledal v důkazně obdobné situaci, že daňovým orgánům vznikly důvodné pochybnosti o tom, že došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na deklarované odběratele, které žalobkyně nevyvrátila. Soud proto odkazuje též na odůvodnění výše uvedeného rozsudku, který je oběma účastníkům znám. Jelikož zdaňovací období listopad a prosinec 2015 v soudním přezkumu obstála, není důvodná argumentace žalobkyně poukazující na nezákonnost napadeného rozhodnutí ve vztahu k zálohám na dodávky zboží, které byly uskutečněny v těchto měsících, neboť z citovaného rozsudku vyplývá, že v listopadu a prosinci 2015 nebyly splněny podmínky pro osvobození od DPH u plnění od shora uvedených deklarovaných odběratelů.

49. Správce daně formuloval své pochybnosti o správnosti a úplnosti předložených listin u všech deklarovaných odběratelů za zdaňovací období **září 2015** ve výzvě ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4815451/16/2113-60561-202414, a u všech deklarovaných odběratelů vyjma HOWITER za zdaňovací období **říjen 2015** ve výzvě ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4815452/16/2113-60561-202414.

50. Správce daně u společnosti **PETHER** konkrétně uvedl, že v průběhu kontroly u žalobkyně za zdaňovací období **září 2015** zjistil, že dle faktur byla uvedená společnost odběratelem i konečným příjemcem zboží, avšak dle CMR listů k jednotlivým dodáním zboží je příjemcem zboží společnost BRASSICA TRADE Sp. z o. o. Kolonka „*Zboží obdržel*“ není potvrzena ani vyplněna, jen u faktury č. 21501022 je u části plnění potvrzena společností BRASSICA TRADE Sp. z o.o. Pouze na třech fakturách je na CMR listech jako „*Odesílatel*“ uvedena žalobkyně, na ostatních je uveden PETHER [faktura č. 21501022, č. 21501031 a č. 21501038]. U čtyř faktur je společnost BRASSICA TRADE Sp. z o. o. uvedena na CMR listech na neoznačeném neočíslovaném místě (pod kolonkou zboží obdržel) bez odůvodnění tohoto potvrzení [faktury č. 21501039, č. 21501059, č. 21501069 a č. 21501074] a u dvou CMR listů v kolonce „*Potvrzení odevzdání celního tranzitního dokladu*“ [faktury č. 21501043 a č. 21501067]. Na polských dokladech PZ přiložených k fakturám č. 21501039, 21501043, 21501059, 21501067 a 21501074 je jako dodavatel uvedena společnost MY CARS Sp. z o. o. a na polském dokladu k faktuře č. 21501069 společnost OJL SERVICE Sp. z o. o. Žalobkyně při ústním jednání dne 18. 10. 2016 uvedla, že se společnostmi BRASSICA TRADE Sp. z o. o., MY CARS Sp. z o. o. a OJL SERVICE Sp. z o. není v žádném obchodním vztahu, předpokládala, že se jedná o odběratele společnosti PETHER, jak se již v minulosti vyjadřovala. Správce daně měl pochybnosti o deklarovaných dodávkách zboží u deklarovaného odběratele i na základě daňové kontroly DPH za měsíc **říjen 2015**. U faktur č. 21501116 a č. 21501121 je na CMR listu příjemcem zboží společnost TRANS Sp. z o. o. Kolonka „*Zboží obdržel*“ není na CMR listech vyplněna ani potvrzena vůbec (faktura č. 21501152, č. 21501183, č. 21501185) nebo je opatřena podpisem, datem a místem bez bližší identifikace subjektu potvrzujícího obdržení (faktura č. 21501097), nebo je potvrzena společností BRASSICA TRADE Sp. z o.o. (faktura č. 21501188), WEGA (faktura č. 21501121) či pouze otiskem razítka PETHER bez dalších údajů (faktura č. 21501116 a č. 21501121). Dle polských dokladů KW (*kwit wagowy*) je jako kontrahent uveden TSP INVEST, u polských dokladů PZ je pod hlavičkou subjektu BRASSICA TRADE Sp. z o. o. jako dodavatel uvedena společnost MY CARS. U faktur č. 21501152, 21501185 a 21501188 je na CMR listech uveden otisk razítka PETHER bez bližší specifikace. U některých dodání zboží je kolonka „*Potvrzení odevzdání celního tranzitního dokladu*“ potvrzena subjektem BRASSICA TRADE Sp. z o. o. bez zdůvodnění tohoto potvrzení. U faktury č. 21501097 je v místě výklady uvedena společnost GRASPE TRADE Sp. z o. o. Žalobkyně se ke

společnostem odlišným od deklarovaného odběratele konkrétně nevyjádřila, popř. se vyjádřila v rámci jiných odběratelů za jiná zdaňovací období v tom smyslu, že jí nejsou společnosti známy nebo s nimi není v žádném obchodním vztahu. U obou zdaňovacích období z šetření polské daňové správy (č. j. 4469863/16/2113-60561-201145) vyplynulo, že nebylo potvrzeno přijetí zboží od žalobkyně ani zaúčtování, přiznání a zdanění deklarovaným odběratelem PETHER. Ten sice byl v Polsku registrován k DPH v období, kdy se měly předmětné dodávky zboží uskutečnit, zrušil však předložená přiznání k DPH od srpna 2015 a k datu 16. 12. 2015 byl vyškrtnut z registru plátců DPH z důvodu nekontaktnosti společnosti.

51. U společnosti **HEDONIS** správce daně ve výzvě ke zdaňovacímu období **září 2015** uvedl, že dle faktur je HEDONIS odběratelem i konečným příjemcem zboží, dle CMR listů k jednotlivým dodáním zboží je ale příjemcem společnost LOGISTYK Bazy Magazinowej Wratislavia_Biodiesel S.A. U všech plnění je kolonka „*Zboží obdržel*“ na CMR listech potvrzena buď jiným subjektem než žalobkyně, a to LOGISTYK Bazy Magazinowej Wratislavia-Biodiesel S.A., nebo není potvrzena vůbec. Jiná společnost je uvedena i v kolonce „*Místo vykládky zboží*“, a to EUROSERVICE Z.P.T. (faktury č. 21501013 a 21501014), u dalších dvou faktur BEST OIL, LASOCICE, LESZNO (faktury č. 21501027 a č. 21501036) a u jedné dodávky (faktury č. 21501032) společnost KOMAGRA TYCHY. Na polských dokladech KW, WZ (*wydanie z magazynu),* PZA a PZ se objevují i společnosti Fantin Wroclaw, Paradise Wroclaw, Paradise Trade Sp. z o. o., EUROSERVICE Z.P.T., BEST OIL Sp. z o. o. Lasocice, TOOLS OLSZTYN PIOTR DYBOWSKI a KOMAGRA Sp. z o. o. Žalobkyně se při ústním jednání dne 18. 10. 2016 k těmto společnostem konkrétně nevyjádřila, odkázala na vyjádření k odběrateli PETHER. Ke společnosti LOGISTYK Bazy Magazinowej Wratislavia-Biodiesel S.A. se žalobkyně vyjadřovala v rámci odběratelů MICHAL CIEJPA, VZ CORPORATION a RED DOT, přičemž sdělila, že s ní nemá žádné obchodní vztahy, pouze z veřejně dostupných zdrojů ví, že se zabývá zpracováním a výrobou MEŘO. Obdobné pochybnosti měl správce daně i z daňové kontroly DPH za zdaňovací období **říjen 2015** u společnosti HEDONIS, když uvedl, že kolonka „*Zboží obdržel*“ byla na CMR listech potvrzena jiným subjektem než deklarovaným odběratelem HEDONIS, a to LOGISTYK Bazy Magazinowej Wratislavia_Biodiesel S.A. a u faktury č. 21501158 byla kolonka „*Zboží obdržel*“ na souvisejícím CMR listu potvrzena subjektem Wratislavia-Biodiesel. Na CMR listech souvisejících s fakturami č. 21501164 a č. 21501238 nebyla kolonka „*Zboží obdržel*“ vůbec potvrzena. Jiná společnost byla uvedena i v kolonce „*Místo vykládky zboží*“ u faktury č. 21501164, a to KOMAGRA TYCHY. Na polských dokladech KW a PZA se objevily společnosti Paradise Wroclaw, Q1 Sp. z o. o. a GAP-TRADE Sp. z o. o., bez doložené souvislosti s danými obchody. Z šetření polské daňové správy (č. j. 4458855/16/2113-60561-203542) pro obě zdaňovací období vyplynulo, že odběratel HEDONIS sice byl v Polsku registrován k DPH v období, kdy se měly předmětné dodávky zboží uskutečnit, adresa jeho sídla byla virtuální, nepodával daňová přiznání ani souhrnná hlášení, a proto byl vyškrtnut z registru plátců DPH. Polská daňová správa nebyla schopna potvrdit transakce s odběratelem HEDONIS z důvodu jeho nekontaktnosti.

52. Správce daně obdobné pochybnosti předestřel ve výzvách i u deklarovaného odběratele **BLUE FREE**. Ke zdaňovacímu období **září 2015** uvedl, že dle faktur je sice odběratelem i konečným příjemcem zboží BLUE FREE, avšak na CMR listech buď vůbec není potvrzeno převzetí zboží, nebo je potvrzeno jinou společností odlišnou od deklarovaného odběratele. Odlišné společnosti jsou uvedeny i v jiných položkách CMR listů („*Příjemc*e“, „*Místo*

*vykládky zboží*“) a na dalších přiložených dokladech (průvodky výdejem materiálu, vážní lístky). Zároveň v položce „*Odesílatel*“ je uveden jiný subjekt než žalobkyně. Na CMR listu k faktuře č. 21501045 není v položce „*Zboží obdržel*“ žádné potvrzení, v položce „*Místo vykládky zboží*“ se nachází subjekt PEFREKT Sp. z o. o., na průvodce výdejem materiálu je jako odběratel uveden PETHER a na vážním lístku je odběratel BLUE přepsán (původně vytištěno PETHER). Na CMR listu k faktuře č. 21501051 je v kolonce „*Odesílatel*“ uveden BLUE FREE, v položce „*Příjemce*“ je subjekt GPX Invest Sp. z o. o., položka „*Zboží obdržel*“ není vyplněna a potvrzena, v položce „*Místo vykládky zboží*“ je Knúrow PL Przemyslowa, na dalších dokladech je jako odběratel označena společnost PETHER. Na CMR listu k faktuře č. 21501060 je v kolonce „*Odesílatel*“ uveden PETHER, v položce „*Příjemce*“ je společnost Trans Sp. z o. o., která se zároveň nachází i v položce „*Zboží obdržel*“, v položce „*Místo vykládky zboží*“ je uvedeno Tarnovkie Góry PL, na průvodce výdejem materiálu je jako odběratel označen PETHER, stejně tak je uveden na vážním lístku jako zákazník. U zdaňovacího období **říjen 2015** správce daně uvedl, že nesrovnalosti u deklarovaného odběratele BLUE FREE vyplývaly z CMR listů, ve kterých byla položka „*Zboží obdržel*“ potvrzena společností WEGA Sp. z o. o. Na všech polských dokladech KW s výjimkou dokladu k faktuře č. 21501106 byla v kolonce „*Kontrahent*“ uvedena společnost TSP INVEST Sp. z o. o., u faktury č. 21501106 je v této kolonce uveden FHU „SKY CASH“ MICHAL CIEJPA. Na polských dokladech KW/PZ k fakturám č. 21501082 a č. 21501103 se společnost TSP INVEST nacházela v kolonce „*odběratel*“. K faktuře č. 21501209 byly vystaveny dva CMR listy pod různými čísly č. 3784434 a č. 3784568, přičemž dle vážního lístku a průvodky výdejem materiálu je odběratel BLUE FREE přepisován z PETHER. K oběma zdaňovacím obdobím žalobkyně ani na výzvu nepředložila objednávky/smlouvy, ve kterých je uvedeno konkrétní místo vykládky, jelikož v předložených kupních smlouvách je pouze uvedena podmínka FCA Kolín. K některých společnostem se žalobkyně vyjádřila v rámci jiných zdaňovacích období, ovšem v tom smyslu, že jí nejsou známy. Z odpovědi z mezinárodního dožádání (č. j. 20241423728/17/2113-60561-202414) vyplynulo, že společnost BLUE FREE byla nekontaktní a k datu 10. 11. 2016 byla vyškrtnuta z registru subjektů oprávněných uskutečňovat IC transakce.

53. U deklarovaného odběratele **MICHAL CIEJPA** správce daně ve výzvě k prokázání skutečností u zdaňovacího období **září 2015** uvedl, že na CMR listech je u všech vydaných faktur, kromě faktur č. 21501034 a č. 21501028, v položce „*Zboží obdržel*“ uveden subjekt odlišný od deklarovaného odběratele, a to WEGA Sp. z o. o. U posledně zmiňované faktury je CMR list (polský formulář) potvrzen odběratelem, tj. razítkem a podpisem bez dalších údajů (datum a místo) prokazujících převzetí zboží. Další nesrovnalosti jsou u faktury č. 21501034, u které jsou vystaveny dva CMR listy (č. 3138766 a č. 3513975) lišící se místem vykládky. Doloženy jsou CMR exempláře 1.V případě CMR listu č. 3138766 je doložen i neočíslovaný exemplář, který není v položce obdržení zboží potvrzen žádným subjektem, pouze položka „*Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu*“ je potvrzena subjektem BRASSICA TRADE Sp. z o. o. K uvedenému plnění je dále doložen polský doklad PZ 69/0915 pod hlavičkou subjektu BRASSICA TRADE, ve kterém je jako dodavatel uveden subjekt PHU PRO-AGRA Sp. z o. o., KIETRZ. U faktury č. 21501057 je dle CMR listu exempláře 1 místo vykládky Knúrow, ale na neočíslovaném výtisku je dopsáno místo PANIOWKI, kromě KW a KW PZ, kde je uveden MICHAL CIEJPA jako kontrahent, je přiložen ještě další doklad KW PZ 671/09/2015 na množství 140 kg, na kterém je jako kontrahent uvedena společnost FTD Sp. z o. o., doklad je vystaven subjektem MC MIND S.C. Paniowki. Žalobkyně se vyjádřila jen k některým z uvedených společností, a to v rámci

jiných odběratelů za zdaňovací období, přičemž uvedla, že WEGA Sp. z o. o., BRASSICA TRADE Sp. z o. o. a FTD Sp. z o. o. jí nejsou známy. Správce daně ve výzvě ke zdaňovacímu období **říjen 2015** u odběratele MICHAL CIEJPA uvedl, že pochybnosti mu vyplývají z následujících dokumentů. Na všech předložených CMR listech k vydaným fakturám je v položce „*Zboží obdržel*" uveden subjekt odlišný od deklarovaného odběratele, a to WEGA Sp. z o. o. Dle odpovědí polského správce daně (č. j. 2501289/16/2113-60561-203542 a č. j. 3136858/16/2113-60561-203542), ze kterých správce daně vycházel u obou zdaňovacích období, je komunikace s deklarovaným odběratelem velmi obtížná, jelikož se vyhýbá kontaktu s kontrolorem a na položené otázky odpovídá e-mailem, přičemž jeho odpovědi nevyvrací vzniklé pochybnosti. Lakonické odpovědi pana Ciejpy, nekompletní daňová dokumentace a narušený kontakt s plátcem směřují k zamlžení skutečných obchodních případů. Polským správcem daně nebylo odsouhlaseno přiznání a zdanění intrakomunitárního plnění od žalobkyně.

54. Správce daně popsal obdobné pochybnosti i u deklarovaného odběratele **VZ CORPORATION**. Z výzvy ke zdaňovacímu období **září 2015** vyplývá, že na předložených CMR listech je u transakcí uveden odlišný subjekt než deklarovaný odběratel v položkách „*příjemce*" a „*Zboží obdržel*". Jako „*odesílatel*" je uvedena VZ CORPORATION, nikoli žalobkyně. Společností potvrzující obdržení zboží je Aquincum Invest SK s.r.o., která je zároveň uváděna i jako příjemce. Další společnosti odlišné od deklarovaného odběratele jsou i na přiložených dokladech (slovenské vážní lístky), a to dodavatel Bruto s.r.o. Sered a odběratel Nefrit financial s.r.o. bez jejich další identifikace. Správce daně k listinám předloženým ke zdaňovacímu období **říjen 2015** uvedl, že dle CMR listů je ve všech plněních příjemcem zboží společnost GINVEST Sp. z o. o. Obdržení zboží je potvrzeno společností LOGISTKYK Bazy Magazynowej Wratislavia-Biodiesel. Polské vážní lístky jsou vystaveny pod jménem vlastníka Wratislavia-BIO Sp. z o. o., pro klienta buď bez názvu, nebo ve většině případů je jako klient uvedena společnost Q1 Sp. z o. o. Další nesrovnalostí je, že odesílatelem by měla být žalobkyně, ale na CMR listech je jako odesílatel uváděna VZ CORPORATION. Žalobkyni byly nesrovnalosti sděleny při ústním jednání dne 31. 8. 2016, přičemž ta se vyjádřila tak, že má za to, že podmínky dle § 64 zákona o DPH splnila a že případně navrhne správci daně další důkazní prostředky, které ovšem do doby výzvy nepředložila. Dle odpovědi maďarské daňové správy nebylo splnění podmínek dle § 64 zákona o DPH v požadovaném období potvrzeno. Zástupce společnosti neměl v Maďarsku registrovanou adresu, proto s ním nemohlo být jednáno. VZ CORPORATION nemá zaměstnance, přepravní vozidla, sklady ani prostory.

55. U deklarovaného odběratele **HOWITER** správce daně ve výzvě ke zdaňovacímu období **září 2015** uvedl, že dle faktury a deklarovaného plnění v souhrnném hlášení je plátcem, který uskutečnil dodání zboží, žalobkyně, přesto na CMR listech č. 014380 a č. 014313 předložených dne 5. 4. 2016 ke kontrole byla jako odesílatel uvedena společnost HEDONIS, při kontrole v sídle žalobkyně dne 21. 7. 2016 byly zjištěny CMR listy shodného čísla, ale údaj o odesílateli byl přelepen samolepkou a opatřen razítkem žalobkyně. Dle vyjádření žalobkyně ze dne 20. 10. 2016 byla HEDONIS na CMR listech nesprávně uvedena a následně byl údaj opraven způsobem, jaký popsal správce daně, přičemž cílem nebylo zamlžení jakýchkoliv skutečností. Ke všem dotazům ohledně této nesrovnalosti se ale žalobkyně nevyjádřila. Další nesrovnalostí dle správce daně je subjekt odběratele, ve vazbě na údaje uvedené na CMR listu a faktuře. Dle vydané faktury je odběratel a konečný příjemce HOWITER, který fakturu opatřil razítkem včetně podpisu a údaje „Poznaň", dle CMR listu

je v položce „*Obdržení zboží*“ razítko HOWITER a podpis, ale bez vyplnění dalších předepsaných údajů o datu a místu, v položce „*Místo vykládky*“ je uveden subjekt EUROSERVICE Z.P.T. Z odpovědi polské daňové správy (č. j. 4459519/16/2113-60561/202414) vyplynulo, že deklarovaný odběratel byl z důvodu nekontaktnosti vyškrtnut z registru plátců DPH. Nebylo potvrzeno, že by přijal zboží, zaúčtoval, přiznal a zdanil intrakomunitární plnění. Společnost nepředložila souhrnná hlášení, nepředložila žádné doklady, nemá žádné zařízení, sklady, ani zaměstnance. Sídlo společnosti se nachází na adrese virtuální kanceláře.

56. K vyhodnocení svědecké výpovědi svědka R. H. (dispečera společnosti TRANSPORTSTAV, smluvního dopravce žalobkyně), jehož výslech byl proveden za účelem objasnění způsobu fungování přepravy zboží, ke zdaňovacímu období září a říjen 2015, správce daně uvedl, že ani tato svědecká výpověď neodstranila pochybnosti ohledně splnění podmínek dle § 64 zákona o DPH, jelikož svědek neznal souvislost mezi subjektem, který potvrzuje zboží a odběratelem žalobkyně. Nevěděl, jaká je souvislost mezi subjekty uvedenými na CMR listech v položce „*odesílatel*“, „*příjemce*“ a subjekty, které potvrzují CMR v položce „*zboží obdržel*“. Neuměl vysvětlit, z jakého důvodu je v některých případech uveden CMR listech v položce „*odesílatel*“ jiný subjekt než žalobkyně a nevěděl s jistotou, které díly CMR listů se kde a komu předávají. Svědek odpovídal na otázky přečtením údajů z CMR listů, ale na otázky, které nebylo možné z těchto listů přečíst, odpovědět s jistotou neuměl.

57. Správce daně uzavřel, že ačkoliv jsou deklarovaní odběratelé uvedeni na fakturách jako odběratelé i koneční příjemci zboží a byli v jiných členských státech registrovaní k DPH v období, kdy se měly předmětné dodávky zboží uskutečnit, z důvodu zjištěných pochybností nebylo splnění podmínek dle § 64 zákona o DPH prokázáno.

58. Soud ověřil, že výše uvedené nesrovnalosti a skutečnosti mají oporu v daňovém spisu a souhlasí s finančními orgány, že byly způsobilé založit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, správnosti, přesvědčivosti a úplnosti předložených dokladů. Uvedení jiných subjektů na CMR listech, dodacích a vážních lístcích i dalších dokladech totiž zpochybňuje, že obchodní transakce proběhla skutečně tak, jak žalobkyně tvrdí – tedy že deklarovaní odběratelé jsou skutečnými. Provedení svědeckých výpovědí či zjištění z mezinárodních dožádání vzbuzovaly další pochybnosti o skutečném průběhu transakcí.

59. S výše popsanými pochybnostmi správce daně byla žalobkyně seznámena a byla jí dána příležitost je vysvětlit a doložit, že obchodní transakce proběhly tak, jak deklarovala, a že hmotněprávní podmínky pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu byly splněny. Žalobkyně však svými obecnými vyjádřeními k průběhu obchodních transakcí pochybnosti neodstranila, ale naopak posílila.

60. Ve shodě se svými dalšími dříve vydanými rozsudky ve věcech žalobkyně a souvisejícími rozsudky Nejvyššího správního soudu dospěl soud i v nynější věci k jednoznačnému závěru, že žalobkyně ve vztahu k odběratelům PETHER, BLUE FREE, MICHAL CIEJPA, HOWITER a HEDONIS neprokázala podmínku pro osvobození od daně spočívající v dodání zboží osobě povinné k dani v jiném členském státu. Žalobní argumentace je v tomto směru velmi obecná a v zásadě je založena na subjektivním přesvědčení žalobkyně, že kombinace kupních smluv, bankovních výpisů, CMR listů, prohlášení pořizovatelů a výpovědi svědků byla dostatečným a bezrozporným souborem důkazů, který prokázal splnění podmínek pro osvobození od DPH. Tomuto tvrzení však nebylo možné přisvědčit.

61. Co se týče předložených CMR listů, soud se shoduje s daňovými orgány, že aby bylo možné přiznat CMR listům zásadní váhu, musí být vyplněny v souladu s Úmluvou o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (CMR), potvrzeny odesílatelem, přepravcem a příjemcem a korespondovat s dalšími předloženými doklady, což předložené CMR listy nesplňovaly. I z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že neúplně vyplněné CMR listy mají sníženou vypovídací hodnotu (srov. např. rozsudek ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019-37, bod 28).

62. Jak bylo výše uvedeno, u převážné většiny předložených CMR listů byly v položce č. 2 „*Příjemce*“ a v položce č. 24„*Zboží obdržel*“, kterou má potvrdit příjemce zboží, uvedeny bez rozumného vysvětlení odlišné subjekty od deklarovaných odběratelů, případně nebyla tato položka vůbec vyplněna. S ohledem na systematičnost této nesrovnalosti (v nynější věci i věcech souvisejících) je zřejmé, že se nejedná o ojedinělou chybu v psaní. Tyto nesrovnalosti proto vyvolávaly odůvodněné pochybnosti správce daně, zda obchodní transakce proběhly tak, jak žalobkyně tvrdí, zejména zda deklarovaný odběratel je skutečným odběratelem a žalobkyně odesílatelem (dodavatelem). Naopak není pravdou, že předložené doklady spolu korespondovaly a potvrzovaly, že skutečným pořizovatelem byl deklarovaný odběratel, jak žalobkyně tvrdí v žalobě. V daňovém řízení přitom žalobkyně nebyla schopna nesrovnalosti na dokladech vysvětlit a opakovaně připustila, že o třetích společnostech nic neví a nemá s nimi žádný obchodní vztah. Nynější tvrzení, že tyto jiné subjekty mohly být skutečnými odběrateli, je nekonkrétní a nepodložené. Výskyt těchto subjektů na předložených dokladech přitom nebylo možné považovat za indicii, která by měla vést daňové orgány k dalšímu dokazování ve vztahu k těmto třetím subjektům

63. Dále soud podotýká, že příčina chybného vyplnění CMR listů či vážních lístků je nerozhodná. Nemění totiž nic na tom, že tyto doklady neprokazují dodání deklarovanému odběrateli. Bylo na žalobkyni, aby si lépe ohlídala správnost údajů na nich uvedených, a případně požadovala jejich opravu. To, že jsou nyní neprůkazné, a žalobkyně se v důsledku toho ocitla v důkazní nouzi, jde plně k její tíži. S ohledem na důležitost správného vyplnění údajů v CMR listu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42) nemůže soud přisvědčit žalobkyni, že je irelevantní, kdo je v CMR listu uveden jako odesilatel. Sama žalobkyně předložila CMR listy k prokázání svých tvrzení o skutečném odběrateli. Tvrdí-li nyní, že CMR listy jsou pouze doklady vztahující se k přepravě, a nelze z nich dovozovat dalekosáhlé závěry pro účely osvobození od daně, není soudu zřejmé, jak tedy (jakým jiným způsobem) ověřovala uskutečnění dodávky deklarovanému odběrateli. Prohlášení pořizovatelů byla totiž vyhotovena až řadu měsíců po uskutečnění dodávek.

64. Absence potvrzení o obdržení zboží v položce č. 24 CMR listů deklarovaným odběratelem, resp. potvrzení cizím subjektem, oslabuje výpovědní hodnotu tohoto důkazního prostředku. Soud se neshoduje s žalobkyní ani v tom, že v kolonce příjemce jsou uvedeny společnosti, jejichž roli v celém obchodním řetězci žalobkyně nedokázala objasnit. Naopak, jde o skutečnost silně zpochybňující důkazní hodnotu CMR listu. Rozhodující je, že správce daně a žalovaný nebyli povinni zjistit, 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 postačilo poukázat na důvodné pochybnosti.

65. Soud tedy souhlasí s daňovými orgány, že za dané situace 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 byli deklarovaní odběratelé, jak žalobkyně tvrdí v žalobě. Bylo přitom na žalobkyni, aby postupovala obezřetně a zajistila si řádné doklady, uplatňovala-li osvobození od daně při dodání do jiného členského státu. Není ani rozhodné, že CMR list vyplňoval někdo jiný (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2017, č. j. 7 Afs 50/2016-73, či ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019-37, bod 30).

66. Nelze se ztotožnit s názorem žalobkyně, že by žalovaný nezohlednil, že na CMR listech byla (též) razítka a podpisy deklarovaných odběratelů. Avšak jejich nestandardní umístění pod jinými subjekty, které potvrzovaly převzetí zboží v položce k tomu určené, ve spojení s razítky jiných subjektů a dalšími výše uvedenými zjištěními vyvolalo zásadní pochybnosti. Žalobkyně nebyla schopna či ochotna vysvětlit, z jakého důvodu jsou na CMR listech odlišné subjekty, když pouze obecně tvrdila, že se může jednat například o skladovatele, zpracovatele nebo obchodní partnery deklarovaných odběratelů, kterým bylo zboží dále prodáno. Z CMR listů není ani patrné, jaká konkrétní fyzická osoba a kdy razítka deklarovaných odběratelů připojila. Absence těchto údajů by nemusela být zdrojem pochybností, pokud by všechny předložené doklady vzájemně korespondovaly, tak tomu však nebylo. Pochybnosti nemůže odstranit ani skutečnost, že se shodují čísla plomb na 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 deklarovaným odběratelům.

67. 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 nebo že je razítko pouze částečně vysunuto mimo tuto položku, neboť je zřejmé, že otisk razítka byl pravidelně připojován až pod razítka jiných subjektů. Správce daně a žalovaný nebyli za dané situace povinni zjistit a uvést, z jakého důvodu jsou na CMR listech uvedeny subjekty odlišné od deklarovaných odběratelů. 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 postačilo poukázat na důvodné pochybnosti o uskutečněných transakcích. Je přitom třeba zdůraznit, že zdrojem pochybností nebylo pouze potvrzení přijetí na CMR listech odlišnými osobami.

68. Namítá-li žalobkyně, že uvedení odlišných subjektů na CMR listech není nesrovnalostí, neboť v zahraničním obchodě je běžné, že v místě vykládky není provozovna odběratele, který u ní ani není přítomen, míjí se tato námitka s důvody napadeného rozhodnutí. Žalovaný totiž v tomto ohledu žádné nesrovnalosti na předložených dokladech (zejm. CMR listech) neshledal a ani je žalobkyni nevytýkal. Jinými slovy, nesrovnalostí není, že deklarovaní odběratelé neměli provozovnu v místě vykládky, ale že mnohdy nebyli na předložených dokladech (stejně jako žalobkyně) uvedeni a žalobkyně nebyla schopna vysvětlit, jaká je role subjektů uvedených na dokladech. Irelevantní jsou proto též odkazy žalobkyně na výpovědi svědků, kteří měli tuto praxi vyskytující se v zahraničním obchodu potvrdit. K dalším výtkám týkajícím se hodnocení CMR listů se soud vyjádří níže.

69. Výše zmíněné nesrovnalosti neodstranily ani výpovědi svědků, soud přitom nepřisvědčil námitce, podle které daňové orgány výslechy svědků dezinterpretovaly.

70. K výslechu svědka R. H. ze dne 15. 11. 2016, č. j. 4609836/16/2113-60561-203542, soud ze spisu zjistil, že vypověděl, že místo vykládky určuje společnost, která olej odebírá. Dozví se adresu vykládky a konkrétní subjekt, který olej odebírá. Řidič se dozví, jaký subjekt má zboží obdržet (položka č. 24 CMR listu) od svědka H. a podle CMR listu, kde má jasnou adresu vykládky. Svědek však zároveň vypověděl, že CMR listy obdrží od žalobkyně, přičemž při nakládce nechává první list žalobkyni (to uvedl až po opravě oprávněné osoby žalobkyně), zbytek vyplňuje on nebo řidič na základě objednávky z obchodního oddělení žalobkyně. Žalobkyně sděluje, kdo je odesílatel a kdo příjemce. Na místě vykládky jsou přítomni řidič a zaměstnanec dané společnosti, přičemž řidič ověřuje, že dovezl zboží oprávněné osobě, přes název společnosti, PIN kód, který svědkovi H. zasílá společnost, které olej veze, a razítko společnosti. Dále si svědek ověřuje SPZ tahače a cisterny, váhu řepkového oleje. *Při nahlédnutí do CMR listu* vztahujícímu se k faktuře vystavené žalobkyní pro odběratele „*RED DOT Sp. z o. o.*“ a otázce, proč je na některých CMR listech uvedena jiná společnost než společnost uvedená jako příjemce nebo v kolonce „*Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu*“, svědek H. odpověděl, že razítko je „*dodavatele RED DOT a razítko magazyna, kde je asi jejich sklad*“. Dále vypověděl, že přeprava pro žalobkyni se týkala i společnosti Sky Cash (pozn. soudu – tedy odběratele MICHAL CIEJPA). Také k odkazu žalobkyně na výpověď svědka H.ve vztahu ke společnostem PETHER, HEDONIS, VZ CORPORATION a MICHAL CIEJPA je třeba poukázat na to, že svědek pouze přečetl údaje z předloženého CMR listu.

71. Z odpovědí tohoto svědka lze usuzovat, že vezl zboží na žalobkyní nebo odběratelem určené místo vykládky a že mu žalobkyně sdělila, kdo je příjemcem. Stejně tak z jeho odpovědí vyplynulo, že pravděpodobně komunikoval s „*odebíratelem – příjemcem*“ zboží, spíše než s deklarovaným odběratelem, pokud si s „*odběratelem*“ ověřuje SPZ tahače, cisterny a váhu oleje, přičemž je z CMR listu zjevné, že tahač a cisterna přijeli na místo vykládky společností uvedených v položce č. 24, kde však není uveden žalobkyní deklarovaný odběratel. Současně vypověděl, že je při vykládce přítomen zaměstnanec dané společnosti a že PIN kód obdrží od společnosti, které veze olej. Nadto žalovaný, stejně jako správce daně, založil své pochybnosti i na jiných tvrzeních svědka H. a odůvodnil, proč z nich nabyl dojmu o celkové nejasnosti a nejistotě jeho odpovědí. Poukazuje-li žalobkyně na tvrzení svědka H., který měl potvrdit uskutečnění přeprav pro žalobkyni a jako rafinerii označil „*Komárno, Wroclaw*“, je třeba dodat, že ani toto zcela obecné tvrzení nemohlo rozptýlit konkrétní pochybnosti vyjádřené správcem daně a potvrdit konkrétní dodávky tvrzenému odběrateli v daném zdaňovacím období.

72. Podstatné je, že ani tento svědek blíže neobjasnil, proč na CMR listech v položce č. 24 „*Zboží obdržel*“ figuroval jiný subjekt než deklarovaný odběratel. Pokud zmínil deklarované odběratele, učinil tak až po předložení příslušných CMR listů, ze kterých četl tyto údaje. Pokud vypověděl, že byl osobně v Knurowě, kam vezl zboží odběrateli MICHAL CIEJPA, ani takové izolované tvrzení není vysvětlením nesrovnalostí v žalobkyní předložených dokladech ohledně tohoto deklarovaného odběratele. Soud se tedy ztotožňuje s daňovými orgány, že ani na základě výslechu svědka H. nebyly odstraněny pochybnosti ohledně splnění podmínek podle § 64 zákona o DPH. Z hodnocení této svědecké výpovědi daňovými orgány nevyplývá, že by jej hodnotily odtrženě od ostatních důkazních prostředků, jak obecně namítá žalobkyně. Naopak. Tuto svědeckou výpověď zasadily do kontextu zjištění vyplývajících z dalších provedených důkazů. Žalobní námitka ohledně nesprávného hodnocení výpovědi svědka H. správcem daně, resp. žalovaným, je proto nedůvodná.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

73. K odkazu žalobkyně na výslech svědka O., obchodního zástupce (protokol ze dne 22. 1. 2018, č. j. 157906/18/2113-60561-201145), je třeba konstatovat, že svědek při výslechu v rozporu s tvrzením žalobkyně vypověděl, že polské společnosti nezastupoval, pro nikoho z odběratelů nepracoval a byl ve smluvním vztahu pouze s panem W. J. P., s nímž měl dohodu, že 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 společnostem poskytovali služby, si sám vzpomněl pouze na „*Strategy, Canolla a Blue něco*“. Nebyl schopen uvést, kdo jednotlivé odběratele zastupoval, jak byla navázána spolupráce, kde se setkali, co bylo předmětem jejich činnosti, na jakých adresách provozovali činnost, ani zda měli nějaké provozovny či sklady. K dotazu, na jakých adresách odběratelé provozovali obchodní činnost, pouze obecně odkázal na sídlo zapsané v KRS (polská obdoba obchodního rejstříku) 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. Nevzpomenu 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 některé společnosti výslovně vyjmenované žalobkyní a zda pro ně vykonával činnost, potvrdil, že pro ně „*byl vykonáván servis*“, nic bližšího však neuvedl.

74. K výslechu svědka O. soud také doplňuje, že žalobkyně měla možnost během celého výslechu klást mu otázky. Tuto možnost nadto správce daně umožnil ihned na počátku výslechu, což zástupce žalobkyně odmítl s tím, že zatím žádné dotazy nemá. Zástupce žalobkyně ani sám svědek proti protokolu nevznesli žádné výhrady. Žalobkyně proto měla stejný prostor pro kladení otázek svědkovi jako správce dně. Ten nadto svědkovi postupně předestřel firmy několika společností, mezi kterými byly i ty, jejichž razítky byly opatřeny předložené doklady. Soud se shoduje se žalovaným, že svědek odpovídal velmi obecně (viz shora), nelze proto předpokládat, že by s ještě větším odstupem času byl schopen osvětlit okolnosti jednotlivých plnění (resp. spolupráce s jednotlivými dodavateli). Chtěla-li žalobkyně docílit toho, aby svědek vypovídal konkrétněji, měla možnost mu položit doplňující otázky. Nelze však pominout, že ani k otázkám zástupkyně žalobkyně svědek nebyl sdílnější (i na ně odpovídal obecně v tom smyslu, že pro polské společnosti *vykonával servis* apod.).

75. I svědek P., obchodní zástupce, který měl mít podle svědka O. uzavřenu smlouvu s „dotyčným subjektem“ (polskými odběrateli), vypověděl, že zprostředkovatelskou činnost poskytoval prostřednictvím DENWOJ Czech s. r. o. a stejně jako svědek O. konkrétně zmínil pouze společnosti „*CANOLLA Ltd., Blue free, přes kterou vozili do Knurowa, Strategy*“. Vypověděl, že jedna firma neznamená jedno místo vykládky, destinací bylo více, např. Lubrza, Pawonków, Wratislawia z Wroclawi. Deklarované odběratele žalobkyně nezmínil. Nebyl schopen uvést konkrétní osoby, které jednaly za polské odběratele (zmínil pouze majitele CANOLLA Ltd.). Podle názoru soudu ovšem časový odstup necelých dvou let není tak velký, aby svědci nemohli popsat případný průběh obchodní spolupráce s jednotlivými společnostmi, pokud probíhala. Ani samotná zmínka o společnosti Blue Free nebyla

s ohledem na četnost dalších nesrovnalostí schopna prokázat, že Blue Free byla skutečným odběratelem zboží.

76. Soud se shoduje s daňovými orgány, že výpovědi výše zmíněných svědků nevyvrátily pochybnosti ohledně prokázání dodání zboží deklarovaným odběratelům žalobkyní.

77. Soud nepřisvědčil ani námitce, podle které byl nezákonně odepřen návrh na opakovaný výslech svědků O. a P. I k této námitce se již soud vyjádřil a shledal ji nedůvodnou, např. ve věci vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 43 Af 34/2019. Soud má na rozdíl od žalobkyně za to, že opakování výslechu těchto svědků by bylo nadbytečné. Svědek O. i P. vyslechnuti již byli (svědek O. dne 22. 1. 2018 a svědek P. dne 15. 3. 2018) a žalobkyně jim měla možnost během celého výslechu klást otázky. Svědek O. sice v průběhu výslechu k dotazu správce daně, co mu je známo o dále konkrétně vyjmenovaných společnostech, uvedl, že mu *byl předložen nějaký seznam, musí reagovat v časové tísni, protože mu jede vlak, 2 minuty před koncem a žádal o pauzu na toaletu*, k jednotlivým společnostem se však následně vyjádřil, v 11:52 hodin se vzdálil na toaletu, v 11:55 hodin jednání pokračovalo, svědkovi následně kladl dotazy zástupce žalobkyně a jednání bylo ukončeno ve 12:15 hodin. Žalobkyni nelze přisvědčit, že by z důvodu svědkovy časové tísně neměla stejný prostor ke kladení otázek jako správce daně, nic takového z protokolu o výslechu neplyne a ani žalobkyně to při výslechu nenamítala. Správce daně umožnil zástupci žalobkyně klást svědkům dotazy, což zástupce žalobkyně buďto využil nebo odmítl (právě v případě svědka O. na začátku výslechu). Zástupce žalobkyně ani sám svědek proti protokolu nevznesli žádné výhrady. Odmítnutí provedení navrhovaných důkazů - opakovaných výslechů svědků O. a P. - proto nebylo nezákonné.

78. Žalobkyně dále namítala, že v rámci kontroly navrhovala provést výslech pana R. K., tehdejšího obchodního ředitele VZ CORPORATION, k prokázání, že zboží bylo dodáno této společnosti, žalovaný jej však neprovedl. S žalobkyní se lze ztotožnit v tom, že výslech obchodního zástupce VZ CORPORATION by byl relevantním důkazem k prokázání dodání zboží tomuto deklarovanému odběrateli. Soud ze spisu zjistil, že se žalovaný pokusil uskutečnit výslech R. K., avšak ten se na předvolání Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj nedostavil ani se neomluvil. Jelikož se jednalo o slovenského občana, učinil správce daně rovněž mezinárodní dožádání (viz bod 141 napadeného rozhodnutí). Dne 31.8.2018 obdržel správce daně odpověď slovenské finanční správy, že z důvodu nekontaktnosti nebylo možné prověřit požadované obchody. Svědek Vyoral se v rámci své výpovědi k R. K. vyjádřil velmi obecně, že „*Je to Slovák žijící v Praze*“. I na předložené plné moci, kterou VZ CORPORATION zmocnila pana K. k jejímu zastupování, je u R. K. uvedena adresa X. Z mezinárodní výměny informací vyplynulo, že žalobkyně poté, co byla s informací slovenského správce daně seznámena, navrhla kontaktovat pana Kubáče prostřednictvím společnosti APHAREOS, spol. s.r.o., se sídlem na Slovensku. Správce daně zjistil, že pan K. je jediným jednatelem této společnosti, jehož jediným zapsaným společníkem je společnost INTERNATIONAL CENTRUM LOGISTIC a. s., se sídlem v Krupce u Teplic, která byla ke dni 5. 11. 2018 vymazána z obchodního rejstříku. Je tedy nepochybné, že správce daně vynaložil nezanedbatelné úsilí k provedení výslechu navrhovaného svědka. Správce daně využil institut dožádání a snažil se zjistit adresu pana R. K. i v České republice prostřednictvím žalobkyní zmiňovaných společností. Pokud ovšem žalobkyně identifikovala navrženého svědka tak, že se je žalovanému nepodařilo ani prostřednictvím zahraničních správců daně kontaktovat či alespoň o nich získat bližší údaje, nelze klást k tíži daňových orgánů, že se jim navržené důkazní prostředky nepodařilo dohledat (k tomu viz

např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2015, č. j. 8 Afs 176/2014-40 nebo ze dne 7. 12. 2012, č. j. 1 Afs 71/2012-35). Ani tato žalobní námitka proto není důvodná.

79. Co se týče předložených kupních smluv uzavřených mezi žalobkyní a deklarovanými odběrateli, i z těch vyplývaly správci daně za obě zdaňovací období pochybnosti. U společnosti PETHER se jedná o neidentifikovatelnou osobu, která za společnost smlouvu podepisovala (smlouva obsahuje pouze otisk razítka a nečitelný podpis). V případě společnosti HEDONIS kontaktní osoba není uvedena jménem, nýbrž pouze telefonním číslem a e-mailovou adresou. Za zdaňovací období září 2015 by se termínem dodání náležejícím do tohoto období vztahovala ještě další smlouva, která však v příloze k prohlášení není provázána s fakturami (PR_OL_5_2015). Kupní smlouva PR_OL_12_2015 je provázána s plněním předcházejícím této smlouvě i termínu dodání. U jednoho plnění nesouhlasí místo vykládky (Knúrow, Tychy). U odběratele MICHAL CIEJPA neodpovídají údaje na smlouvách tvrzení žalobkyně ohledně maximálního množství hmotnosti zboží 250 t (ve smlouvě PR_OL_4_2015 je sjednáno 50 t a PR_OL_06_2015 max. 100 t). Další rozpor je v termínu dodání. Rovněž dodací podmínka je v obou smlouvách odlišná. Nesoulad byl zjištěn i v dalších údajích uvedených v kupních smlouvách, např. že kupující zajišťuje a hradí přepravu.

80. Lze dodat, že faktické dodání zboží do jiného členského státu nemohou z povahy věci prokázat ani faktury (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 209/2019-37, bod 28). Žalobkyně ve fakturách uváděla, že deklarovaní odběratelé jsou též konečnými příjemci zboží, což nekorespondovalo s údaji na CMR listech. K těmto nesrovnalostem žalobkyně v žalobě nenabízí žádné vysvětlení a zcela je přechází. Prokázat dodání zboží deklarovaným odběratelům nemohly ani dodací listy k fakturám, byť na některých bylo razítko deklarovaného odběratele a podpis. Lze souhlasit s žalovaným, že pochybnosti vyvolává skutečnost, že není patrné, kdo a kdy dodací listy k fakturám potvrdil a zda tak učinila osoba oprávněná jednat za deklarované odběratele. Dokumenty měly být patrně předávány prostřednictvím osob, jejichž oprávnění jednat za deklarované odběratele nebylo prokázáno (u deklarovaných odběratelů PETHER, BLUE FREE a HEDONIS měli být obchodními zástupci pan O. a pan P.). Ani z výpovědi svědka H. neplyne, že by dodací listy k fakturám byly potvrzovány v místě nakládky či vykládky, ačkoli strany ve smlouvě sjednaly, že dodací list bude nejpozději současně s dodáním předmětu dodání doručen kupujícímu, který byl povinen jej potvrdit. Také ony jsou tedy bez jakékoliv důkazní hodnoty; naopak jejich neúplnost vzbuzuje pochybnosti o skutečném průběhu transakce (jinými slovy, pokud by byly skutečnými odběrateli deklarovaní odběratelé, je otázkou, proč je žalobkyně ani tato společnost nepotvrdily, resp. neuvedly kdy, kde a kým byly dodací listy potvrzeny).

81. Správce daně účinně zpochybnil i předložené prohlášení pořizovatele, neboť bylo rozporné s dalšími předloženými listinami a lišilo se datum podpisu na originálu a kopii prohlášení, což žalobkyně nevysvětlila. Poukazuje-li žalobkyně v souvislosti se závěry žalovaného o nevěrohodnosti prohlášení na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, je nutno konstatovat, že v případě odběratelů daňové orgány pochybnosti o věrohodnosti prohlášení nezaložily pouze na zjištěných získaných z mezinárodního dožádání. Nadto žalobkyně závěry vyslovené v citovaném rozsudku značně zjednodušuje. Nejvyšší správní soud zde obecně nevyslovil, že pochybnosti o věrohodnosti prohlášení nemohou být založeny na vyhodnocení informací získaných prostřednictvím mezinárodního dožádání. Konstatoval, že má-li být prohlášení osvědčeno jako relevantní důkaz, nemohou být dány pochybnosti, které ho činí zcela nevěrohodným

(např. osoba, která jej měla vydat, neexistuje, obchod byl pouze fiktivní, nemohl reálně nastat, resp. se vůbec neuskutečnil, apod). V tehdy souzené *konkrétní* věci daňové orgány prohlášení zpochybnily na základě informace o tom, že 1) odběratel nebyl v době dožádání kontaktní, 2) nepodal daňové přiznání, 3) cizí daňová správa nemohla žádnými důkazy osvědčit, zda se zboží nachází na území jiného členského státu. Tak tomu ale v případě žalobkyně nebylo, neboť daňové orgány měly prohlášení za nevěrohodná primárně proto, že obsahovala vzájemně rozporné údaje či neodpovídala dalším listinám. Nadto bylo prohlášení v některých případech potvrzeno až více než rok po deklarovaném dodání zboží (PETHER, MICHAL CIEJPA), nebo není zřejmé, zda datum potvrzení nepředchází dni vyložení (BLUE FREE, HEDONIS, HOWITER). Prohlášení dále odkazuje na „*Potvrzení o přijetí zboží*", žádné potvrzení o přijetí zboží ale žalobkyní předloženo nebylo.

82. Konečně, jak již soud uvedl shora, úhrada kupní ceny může být indicií svědčící o tom, že obchodní případ proběhl tak, jak bylo deklarováno, nemůže být ovšem indicií jedinou, a to tím spíš za situace, kdy mezi ostatními důkazními prostředky panují zásadní rozpory. Pokud žalobkyně poukazuje na zaplacení kupní ceny deklarovaným odběratelem PETHER, je třeba shodně s žalovaným zdůraznit, že na předložených bankovních výpisech je ve vztahu k platbám za dodávky deklarovanému odběrateli PETHER pouze patrné, že byly úhrady provedeny z českého účtu s označením AKCENTA CZ, nikoli, kdo ji konkrétně provedl (dal příkaz k úhradě). Navíc byla společnosti AKCENTA CZ a.s. v průběhu daňové kontroly zaslána výzva k poskytnutí údajů, na kterou správce daně obdržel odpověď, že subjekt PETHER není klientem společnosti AKCENTA CZ a.s. (viz bod 54 napadeného rozhodnutí). U ostatních deklarovaných odběratelů datum úhrady u některých faktur nesouhlasí s údaji o úhradě zjištěnými v průběhu daňové kontroly (viz také bod 73, 94, 114, 129 napadeného rozhodnutí). Lze navíc souhlasit s daňovými orgány, že zaplacení kupní ceny samo o sobě neprokazuje, že zboží bylo skutečně dodáno do jiného členského státu deklarovanému odběrateli (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2022, č. j. 9 Afs 274/2020-61). Navíc žalovaný uvedl, že nebylo sporné, že by žalobkyně nedostala za zboží zaplaceno, avšak úhrada zboží nevyvracela pochybnosti, že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli (viz např. bod 184 napadeného rozhodnutí).

83. Pochybnosti prohloubily i zjištění z mezinárodních dožádání. Není pravdou, že by daňové orgány kladly žalobkyni k tíži skutečnosti, které nemá jak ověřit (že deklarovaný odběratel nepřiznal přijetí zboží od žalobkyně, či zda odvedl daň apod.). Podstatné je, že ani mezinárodní výměna informací neobjasnila nesrovnalosti v žalobkyní předložených dokladech.

84. Z odpovědi polské finanční správy č. j. 4469863/16/2113-60561-201145, vyplynulo, že společnost PETHER zrušila předložená přiznání k DPH od srpna 2015 a k 16. 12. 2015 byla vyškrtnuta z registru plátců DPH u plátců DPH EU z moci úřední. Zrušení registrace bylo provedeno po místním šetření na adrese ul. Fabryczna 7, Rogozno, v jehož průběhu byl potvrzen nedostatek kontaktu se společností a „neexistence společnosti". Místně příslušný správce daně dodatečně obdržel doklady od předešlého vedení společnosti, dle kterých byly ke dni 30. 6. 2015 prodány veškeré akcie ve prospěch pana P. S K.

85. Dle odpovědi polské finanční správy č. j. 4458855/16/2113-60561-203542, místně příslušný správce daně ke společnosti HEDONIS uvedl, že není schopen potvrdit transakce, neboť nemá kontakt se společností. Adresa sídla společnosti je virtuální. Společnost nepodala souhrnné hlášení na uskutečněné transakce stejně jako DSP. Z tohoto důvodu byla vyškrtnuta z registru plátců DPH v EU z moci úřední dne 26. 7. 2016.

86. V úplné odpovědi č. j. 23728/17/2113-60561-202414, polský místně příslušný správce daně ke společnosti **BLUE FREE** uvedl, že není schopen odpovědět na všechny otázky zahrnuté v žádosti vzhledem k nekontaktnosti daňového subjektu (poslední daňové přiznání je za čtvrté čtvrtletí 2015). K 10. 11. 2016 byl daňový subjekt vyškrtnut z registru subjektů oprávněných uskutečňovat IC transakce.

87. Z odpovědi polské finanční správy č. j. 3136858/16/2113-60561-203542, k subjektu **MICHAL CIEJPA,** vyplývá, že ten zahájil činnost v obchodu s řepkovým olejem ve druhém čtvrtletí roku 2015. Nemá zaměstnance, sklady ani přepravní základny. Spolupráce s daňovým subjektem je značně obtížná, neboť se pan C. vyhýbá kontaktu s kontrolorem, na položené otázky odpovídá e-mailem, přičemž odpovědi nevyvrací vzniklé pochybnosti. Během kontroly DPH pan C. doložil faktury žalobkyně za srpen a září 2015, které zohlednil v dodatečném daňovém přiznání. Pan C. nemá možnost skladovat zakoupený řepkový olej, neúčastnil se přepravy oleje, daňové dokumentaci chybí CMR dokumenty, nelze tedy přesně stanovit místo dodání a příjemce zboží. Povaha transakcí daňového subjektu, informace o jeho smluvních partnerech získané z žádosti správce daně potvrzují pochybnosti o skutečném obchodu se zbožím. Lakonické odpovědi pana C., nekompletní daňová dokumentace a narušený kontakt s panem C. směřují k zamlžení skutečných obchodních případů. V pozdější odpovědi polský správce daně doplnil, že daňovému subjektu byla zrušena registrace k DPH pro EU ke dni 14. 9. 2017 z moci úřední. Od okamžiku registrace jako plátce DPH deklaroval prodeje pouze ve druhém a třetím čtvrtletí roku 2015 a v nevýznamném objemu ve čtvrtém čtvrtletí roku 2015. Do tvrzení za toto období zahrnul dokumenty týkající se zprostředkování obchodu se surovým řepkovým olejem zakoupeným především v DE, SK a CZ. Skutečný předmět činnost neodpovídá registračním údajům – nahlášený předmět činnost je činnost pojišťovacích zprostředkovatelů. M. C. změnil profil činnosti až v prosinci roku 2015 a od 30. 6. 2016 zcela ukončil svou činnost.

88. Dle odpovědi maďarské finanční správy č. j. 344224/16/2111-60563-204998, ke společnosti **VZ CORPORATION**, zástupce společnosti je občan České republiky. Nemá v Maďarsku registrovanou adresu, proto ho kontroloři nemohli vyslechnout. Podle dostupných dokladů daňový subjekt pořídil zboží (řepkový olej) od žalobkyně a později ho přeprodal společnosti HEDONIS. VZ CORPORATION nemá zaměstnance, přepravní vozidla, sklady ani prostory. K transakci maďarská finanční správa neměla další informace. K žádosti o výslech svědka R. K. slovenská finanční správa sdělila, že zaslali předvolání jmenovanému svědkovi, zásilka byla vrácena s poznámkou pošty „*adresát neznámý*“, proto nebylo možné výslech provést. Slovenský správce daně správci daně doporučil, nechť si předvolá jednatele společnosti VZ CORPORATION z Maďarska.

89. Z odpovědi polského správce daně č. j. 4459519/16/2113-60561-202414, ke společnosti **HOWITER** vyplynulo, že byla vyškrtnuta z registru plátců DPH dne 24. 11. 2015 z důvodu nekontaktnosti, společnost nepřiznávala žádné transakce vč. IC transakcí za období duben 2014 až únor 2015, nepředložila souhrnná hlášení, adresa společnosti se nachází na virtuální adrese, která se zabývá mj. prodejem tzv. „*ready companies*“, prodej akcií se uskutečnil dne 24. 2. 2015, výše kapitálu je minimální, společnost nenahlásila číslo bankovního účtu správci daně. Společnost nepředložila žádné doklady, nevlastní žádné zařízení, nemá zaměstnance, není uváděna marketingová činnost. Podle VIESu následující společnosti přiznaly dodávky zboží pro polské společnosti – ve třetím čtvrtletí 2015: CZ 27561267, HU 25151983 (VZ CORPORATION), BE0438048535, DE 284834907, LT 100009475211, LT 415838515 a za čtvrté čtvrtletí 2015 LT 100009475211.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

90. Žalobkyně v žalobě také příkladmo poukázala na případy, u kterých měly důkazní prostředky spolu vzájemně korespondovat a osobu odběratele jednoznačně identifikovat. Pokud poukázala na doklad k faktuře č. 21501039, ve vztahu k předložené kupní smlouvě soud ovšem opakuje, že existují pochybnosti o tom, kdo podepsal smlouvu za společnost PETHER, pokud není zřejmé jméno a funkce podepisujícího za kupujícího. Na faktuře je jako odběratel i konečný příjemce uvedena společnost PETHER, nicméně na CMR listu není jako odesílatel uvedena žalobkyně, ale společnost „*PETHER Rogozno PL.*" a v položce č. 24 se nenachází otisk razítka společnosti, až pod ní je otisk razítka Brassica Trade Sp. z. o. o. Ani čísla plomb nedokládají, komu bylo zboží dodáno, stejně jako platba učiněná prostřednictvím účtu AKCENTA CZ, která nikterak nedokládá, jak se snaží tvrdit žalobkyně, že platbu za zboží zaslala na bankovní účet žalobkyně společnost PETHER. Navíc, jak správce daně zjistil, subjekt PETHER není klientem společnosti AKCENTA CZ a.s. Na polském dokladu (PZ) přiloženému k faktuře č. 21501039 je jako dodavatel uvedena společnost MY CARS Sp. z o. o. Žalobkyně přitom sama při ústním jednání dne 18. 10. 2016 uvedla, že se společnostmi BRASSICA TRADE Sp. z o. o., MY CARS Sp. z o. o. a OJL SERVICE Sp. z o. není v žádném obchodním vztahu. Jak bylo výše uvedeno, existují pochybnosti o tom, kdo kupní smlouvu podepsal, stejně tak není zřejmé, proč společnost PETHER nefiguruje na CMR listu k faktuře č. 21501039 jako subjekt, který převzal zboží. Nelze tedy souhlasit s žalobkyní, že veškeré předložené listiny tvoří logický celek, vzájemně spolu korespondují a dokládají, že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli.

91. Stejně tak žalobkyně poukázala na doklad k faktuře č. 21501027. Ve vztahu k předložené kupní smlouvě soud uvádí, že ze smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a společností HEDONIS není zřejmé jméno a funkce podepisujícího za kupujícího. Na faktuře je jako odběratel i konečný příjemce uvedena společnost HEDONIS, nicméně na CMR listu se v položce č. 24 nenachází otisk razítka této společnosti, až pod ní v položce *Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu* je otisk razítka deklarovaného odběratele. Jiný subjekt než deklarovaný odběratel je uveden i v kolonce „*Místo vykládky zboží*", a to BEST OIL, LASOCICE, LESZNO. V polských dokladech je jako odběratel uvedena BEST OIL Sp. z o.o. Lasocice, Leszno NIP: PL6972269632. Stejně jako v případě výše, čísla plomb nedokládají, komu bylo zboží dodáno, stejně jako platba učiněná prostřednictvím bankovního účtu, která nikterak nedokládá, jak se snaží tvrdit žalobkyně, že společnost HEDONIS byla deklarovaným odběratelem. I v tomto případě zde existují výše uvedené pochybnosti a nelze souhlasit s žalobkyní, že veškeré předložené listiny tvoří logický celek, vzájemně spolu korespondují a dokládají, že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli.

92. Podobným způsobem žalobkyně poukázala i na doklad k faktuře č. 21501045. Na faktuře je jako odběratel i konečný příjemce uvedena společnost BLUE FREE, nicméně ve spise se nachází pouze CMR list – výtisk 1, kopie, tedy CMR list s potvrzením o obdržení zboží není doložen, v položce č. 3 *Místo vykládky zboží* je uvedena společnost PERFEKT SP z. o. o. a v položce č. 24 se nenachází otisk razítka deklarovaného odběratele, v položce č. 23 je otisk razítka přepravce F.T.U.H. „AN-BUD", Katowice. Na vážním lístku (č. 008471) k této faktuře je údaj o odběrateli přeškrtnut a přepsán ručně na „*BLUE*", na průvodce výdejem materiálu je jako odběratel uveden PETHER. Stejně jako v případě výše, ani čísla plomb nedokládají, komu bylo zboží dodáno, stejně jako platba učiněná prostřednictvím účtu AKCENTA CZ, která nikterak nedokládá, jak se snaží tvrdit žalobkyně, že společnost BLUE FREE byla deklarovaným odběratelem. Navíc, jak správce daně zjistil, subjekt BLUE FREE není klientem společnosti AKCENTA CZ a.s. I v tomto případě zde existují výše

uvedené pochybnosti a nelze souhlasit s žalobkyní, že veškeré předložené listiny tvoří logický celek, vzájemně spolu korespondují a dokládají, že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli.

93. Obdobně na dokladu k faktuře č. 21501019, na který žalobkyně v žalobě odkazovala, je jako odběratel i konečný příjemce uveden MICHAL CIEJPA, nicméně na CMR listu se v položce č. 24 nachází otisk razítka společnosti WEGA, až pod ním je otisk razítka deklarovaného odběratele (v položce *Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu*). Stejně jako v případě výše, ani čísla plomb nedokládají, komu bylo zboží dodáno, stejně jako platba učiněná prostřednictvím bankovního účtu, která nikterak nedokládá, jak se snaží tvrdit žalobkyně, že MICHAL CIEJPA byl deklarovaným odběratelem. I v tomto případě zde existují výše uvedené pochybnosti a nelze souhlasit s žalobkyní, že veškeré předložené listiny tvoří logický celek, vzájemně spolu korespondují a dokládají, že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli.

94. V případě dodávky v měsíci září 2015 vyúčtované fakturou č. 21501030, na kterých je jako odběratel i konečný příjemce uvedena HOWITER, rovněž existují pochybnosti a nelze souhlasit s žalobkyní, že veškeré předložené listiny tvoří logický celek, které spolu vzájemně korespondují a dokládají, že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli. Na CMR listu je v položce č. 1 uveden odesílatel HEDONIS, v položce č. 3 *Místo vykládky zboží* je uveden subjekt EUROSERVICE Z. R. T. Jaroslaw. Stejně jako v případě výše, ani čísla plomb nedokládají, komu bylo zboží dodáno, stejně jako platba učiněná prostřednictvím bankovního účtu, která nikterak nedokládá, jak se snaží tvrdit žalobkyně, že platbu za zboží zaslala na bankovní účet žalobkyně společnost HOWITER. I v tomto případě zde existují výše uvedené pochybnosti a.

95. Soud se s ohledem na výše uvedené ztotožnil s daňovými orgány, že žalobkyně neprokázala dodání zboží deklarovaným odběratelům PETHER, HEDONIS, BLUE FREE, MICHAL CIEJPA a HOWITER. Soud neshledal, že by daňové orgány při hodnocení provedených listinných důkazů porušily zásadu volného hodnocení důkazů, pokud na jejich základě dospěly k závěru o neprokázání dodání zboží deklarovaným odběratelům. Správce daně i žalovaný hodnotili jednotlivé důkazy včetně všech listin předložených žalobkyní samostatně i ve vzájemných souvislostech.

96. Žalobkyně v replikách uplatnila i další námitky, které se vztahují k neunesení důkazního břemene správcem daně. Stalo se tak ale opožděně, tj. po uplynutí žalobní lhůty v rozporu s § 71 odst. 2 větou třetí s. ř. s. Nově tak žalobkyně v replice ze dne 20. 5. 2022 namítala, že polská finanční správa u odběratele MICHAL CIEJPA minimálně potvrdila dodávky od žalobce pro tohoto odběratele v období září 2015 (viz č. j. 3136858/16), včetně toho, že je odběratel zohlednil v daňovém přiznání. Stejně tak bylo opožděné vysvětlení žalobkyně ohledně zjištěného rozporu v prohlášeních, kdy se datum na originále a kopii neshodují, od odběratele MICHAL CIEJPA (viz vyjádření žalobkyně ze dne 21. 12. 2022). Jako opožděnou shledal soud i námitku žalobkyně ohledně zpřístupnění neanonymizované verze odpovědi polského správce daně v případě odběratele MICHALA CIEJPY (viz vyjádření žalobkyně ze dne 21. 12. 2022).

97. Soud zdůrazňuje, že s ohledem na důkazní břemeno je na plátci, aby si ve svém zájmu zajistil důkazy, kterými bude schopen prokázat uskutečnění plnění v souladu s daňovými doklady. K tomu Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232, uvedl, že *„[k]aždý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti*

*vzhledem k povaze své činnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění eventuálních práv a povinností dle příslušných ustanovení zákona o DPH*". Volba důkazních prostředků, kterými daňový subjekt svá tvrzení prokáže, je přitom na jeho úvaze a není povinností správce daně mu sdělovat, kterými důkazními prostředky může případně soulad daňových dokladů se skutečností prokázat (viz rozsudek ze dne 11. 8. 2009, č. j. 1 Afs 63/2009-102). Jak Nejvyšší správní soud konstatoval v bodě 38 rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, je zcela na daňovém subjektu, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje, uzpůsobil tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní. Jak uvedl i žalovaný, zachování náležité míry obezřetnosti daňových subjektů v obchodních vztazích není další podmínkou, kterou by správce daně stanovil nad rámec § 64 zákona o DPH, nýbrž tato povinnost plyne daňovým subjektům přímo z judikatury Nejvyššího správního soudu. Taková povinnost pak plyne i z rozhodnutí SDEU např. ve věci *Teleos* či *Mecsek-Gabona* (k dobré víře též odst. 84 a násl. tohoto rozsudku).

98. Lze uzavřít, že v daňovém řízení proti tvrzení žalobkyně, že skutečným odběratelem byli deklarovaní odběratelé, stála celá řada přetrvávajících, nikdy přesvědčivě nevysvětlených a zásadních pochybností plynoucích z předložených dokladů (neuvedení žalobkyně na CMR listech, nejasnosti na vážních lístcích a průvodkách výdejem, uvedení odlišných subjektů na těchto dokladech či neúplnost dodacích listů) a mezinárodní výměny informací. Za této situace je nutno souhlasit s žalovaným, že žalobkyně nevyvrátila pochybnosti správce daně a neprokázala, že zboží dodala deklarovaným odběratelům. Znova je třeba zdůraznit, že žalobkyně žádným vyjádřením ani provedeným důkazem neodstranila ani iniciální pochybnosti plynoucí již z předložených dokladů.

*Neprovedení mezinárodních dožádání ve vztahu k jiným subjektům*

99. Co se týče návrhu žalobkyně na zjištění vztahů subjektů označených na předložených dokladech prostřednictvím mezinárodního dožádání, je třeba nejprve uvést, že ve vztahu k deklarovaným odběratelům daňové orgány mezinárodní dožádání učinily, nicméně jejich prostřednictvím pochybnosti vzniklé na základě žalobkyní předložených listin odstraněny nebyly, naopak získanými informacemi byly ještě více prohloubeny. Není procesní vadou, pokud daňové orgány na základě návrhu žalobkyně nepodaly žádost o mezinárodní výměnu informací o společnostech, které se vyskytují na CMR listech, neboť žalobkyně netvrdila, že by dodávala zboží do jiného členského státu těmto osobám. Relevantní skutečnost, že žalobkyně dodala zboží deklarovanému odběrateli, nemohla být prokázána informacemi o těchto subjektech. Žalobkyně měla široký prostor, aby vysvětlila, z jakého důvodu se na převážné většině CMR listů objevuje potvrzení o převzetí jinými společnostmi, či jiným způsobem prokázala dodání deklarovaným odběratelům. Lze souhlasit s názorem žalovaného, že žalobkyně nevysvětlila, jakou pozici v posuzovaných obchodních transakcích měly jiné společnosti uvedené na CMR listech zastávat. Pouze vyjádřila domněnku, že se mohlo jednat o obchodní partnery deklarovaných odběratelů. Roli jiných subjektů neznala a ani se svých odběratelů nedotázala, proč jsou uvedeny na CMR listech. Namísto toho, aby sama vynaložila snahu objasnit údaje na CMR listech, pouze navrhla provedení dalších mezinárodních dožádání. 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.

100. Mezistátní výměna informací v rámci správy daní nebyla zavedena proto, aby umožnila daňovým subjektům získat dodatečné důkazy, které si měly samy dříve zajistit, aby doložily

splnění podmínek pro přiznání osvobození. K tomu lze odkázat na body 103 až 105 rozsudku SDEU ve věci *Enteco Baltic*. V něm SDEU konstatoval, že „*pokud jde o plnění uvnitř Společenství, z judikatury Soudního dvora vyplývá, že v případě, že dodavatel není s to předložit důkazy nezbytné k tomu, aby bylo možné konstatovat, že byly splněny podmínky pro osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně, daňové orgány členského státu odeslání či přepravy zboží nemají povinnost vyžádat si informace od orgánů členského státu určení na základě ustanovení nařízení č. 1798/2003 týkajícího se režimu výměny informací mezi orgány daňové správy členských států (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. dubna 2010, X a fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 a C-539/08, EU:C:2010:217, bod 37, jakož i obdobně rozsudek ze dne 27. září 2007, 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 vyměřování DPH. Za tímto účelem uvedené nařízení stanoví v čl. 1 odst. 1 druhém pododstavci pravidla a postupy, jež umožňují příslušným orgánům členských států spolupráci a vzájemnou výměnu všech informací, které mohou pomoci správně vyměřit DPH, kontrolovat správné uplatňování DPH, zejména u plnění uvnitř Společenství, a bojovat proti podvodům souvisejícím s DPH. Článek 7 odst. 1 téhož nařízení konkrétně stanoví, že za tímto účelem poskytne dožádaný orgán na žádost vnitrostátního orgánu veškeré informace, které mohou pomoci správně vyměřit DPH. Článek 54 odst. 1 uvedeného nařízení stanoví meze pro výměnu těchto informací mezi vnitrostátními orgány, které nejsou povinny poskytovat požadované informace za všech okolností. Jelikož toto nařízení neobsahuje v tomto směru výslovné ustanovení, nezakládá osobě povinné k dani zvláštní nárok na to požadovat předání informací v případě, že sama není s to předložit důkazy, které by dokládaly její nárok na osvobození od DPH (viz obdobně rozsudek ze dne 27. září 2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, body 30 až 34*).“

101. Z těchto závěrů vychází též judikatura Nejvyššího správního soudu, která potvrzuje, že daňový subjekt se nemůže dovolávat povinnosti správce daně obstarat 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 prvé řadě na odesílateli zboží (viz rozsudek ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45). Důkazní povinnost žalobkyně tedy nelze přenášet na správce daně jiných členských států. Žalobkyně navíc neuvedla, jaká konkrétní tvrzení hodlala mezinárodním dožádáním prokázat. Za takové nelze považovat „*ověření obchodního vztahu*“. Je třeba zdůraznit, že u každého deklarovaného odběratele mezinárodní dožádání učiněno bylo, ovšem jejich prostřednictvím pochybnosti vzniklé na základě předložených listin odstraněny nebyly, naopak informacemi získanými od polské a maďarské daňové správy byly ještě prohloubeny. Námitka není důvodná.

102. V posuzované věci nebylo sporné, že předmětné zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nicméně prostý fakt, že se zboží v konečném důsledku dostalo do jiného členského státu, však založit nárok na osvobození od DPH nemůže. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku *Steris*, zdanitelné plnění je dáno určitou hodnotou plnění v obchodním vztahu mezi jednotlivými dodavateli dle vystavených dokladů, od něhož se odvíjí i daňová povinnost, a je proto zásadně nezbytné doložit intrakomunitární vztah mezi dodavatelem a odběratelem tak, jak byl sjednán a fakturován.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

*VZ CORPORATION*

103. Ve vztahu k odběrateli **VZ CORPORATION** za obě zdaňovací období září a říjen 2015 je soud v souladu s § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným ve zrušujícím rozsudku č. j. 1 Afs 74/2025-55. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku dospěl k závěru, že žalovaný „*dospěl ke správnému závěru, že žalobkyní předložené důkazy neodstranily důvodné pochybnosti správce daně ohledně prokázání dodání zboží deklarovanému odběrateli VZ CORPORATION*“ (bod 49 zrušujícího rozsudku). Soud tedy uzavírá, že žalobkyně své důkazní břemeno neunesla ani ve vztahu k odběrateli VZ CORPORATION a v podrobnostech odkazuje na body 43-49 zrušujícího rozsudku.

*Posuzování dobré víry*

104. Žalobkyně dále namítala, že žalovaný tvrdil, že žalobkyně měla mít pochybnosti o průběhu obchodních transakcích, tedy dovodil, že žalobkyně neměla být v dobré víře, že nárok na osvobození prokáže. Takové tvrzení však dle žalobkyně postrádá logiku.

105. Předně soud uvádí, že dobrou víru daňového subjektu je při posuzování oprávněnosti osvobození dodání zboží do jiného členského státu nutno zkoumat vždy, i pokud nebylo prokázáno splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození (viz rozsudky SDEU *Teleos* či *Mecsek-Gabona*). Jak uvedl SDEU v rozsudku *Teleos*, „*není v rozporu s právem Společenství požadovat, aby dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu (...). Okolnosti, že dodavatel jednal v dobré víře, že přijal všechna opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, a že je vyloučena jeho účast na podvodu, tudíž představují důležité skutečnosti pro určení možnosti uložit tomuto dodavateli povinnost zaplatit DPH a posteriori. Čl. 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice je třeba vykládat v tom smyslu, že brání tomu, aby příslušné orgány členského státu dodání uložily dodavateli, který jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující prima facie jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství, povinnost doplatit DPH za toto zboží, jestliže se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, aniž by nicméně byla prokázána účast tohoto dodavatele na podvodu, pokud dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že dodání uvnitř Společenství, které provádí, jej nepovedou k účasti na takovém podvodu*.“ Výše uvedené závěry se plně uplatní i ve vztahu k čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH.

106. 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 Nejvyššího správního soudu, 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).

107. V rozsudku ze dne 21. 2. 2024, č. j. 3 Afs 289/2022 48, Nejvyšší správní soud dodal, že pokud stěžovatelka (na níž vázlo důkazní břemeno) nepředložila podklady, ze kterých by *prima facie* vyplynulo, že došlo k dodání zboží do Polska, nemohla být ani v dobré víře ohledně dostatečnosti a průkaznosti dokladů sloužících k prokázání splnění podmínek pro osvobození od DPH. Dobrá víra totiž přímo souvisí i s kvalitou důkazních prostředků, jimiž stěžovatelka disponovala v době tvrzeného dodání zboží.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

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

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

110. Soud též souhlasí s žalovaným a správcem daně, že žalobkyně za daných okolností nemohla být v dobré víře, že dodávky zboží skutečně proběhly, jak deklarovala, neboť jí nedostatky předložených dokladů musely být zřejmé již při jejich obdržení.

111. Žalobkyni muselo být po převzetí prvních CMR listů zřejmé, 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. nebyly vůbec potvrzeny nebo se na nich vyskytovaly odlišné subjekty, mohla požadovat vysvětlení a další důkazy, které by dodání zboží deklarovaným odběratelům dokládaly. Jestliže žalobkyně dopravu neuskutečňovala vlastními silami, měla tím spíše dbát na to, aby disponovala věrohodnými doklady o tom, že dodávka zboží byla uskutečněna tak, jak bylo deklarováno, a aby si osud zboží a předkládání dokladů ho osvědčujících zajistila např. smluvním ujednáním s odběratelem či přepravcem. Je přitom v zájmu daňového subjektu, aby si opatřil takové podklady, které splnění hmotněprávních podmínek tak, jak deklaruje, prokáží. Žalobkyně tedy zvolila laxní přístup, přestože obchodovala s rizikovou komoditou ve značných částkách.

112. K námitce žalobkyně uvedené v triplice, že jí daňové orgány nedaly možnost vyjádřit se k tomu, že nebyla v dobré víře, soud uvádí, že rozšířit žalobu o další žalobní body je možné jen ve lhůtě pro podání žaloby (§ 71 odst. 2 s. ř. s.). Tento žalobní bod žalobkyně v žalobě neuplatnila a předestřela jej až v replice ze dne 20. 5. 2022, tedy po uplynutí dvouměsíční lhůty pro podání žaloby, a soud k němu tedy nemohl přihlédnout.

*Posouzení plnění jako tuzemských*

113. Žalobkyně dále namítala, že žalovaný nesprávně posoudil dodání zboží jako tuzemská plnění. Současně má za to, že bylo povinností správce daně a žalovaného prokázat, že příjemcem zboží nebyla osoba povinná k dani. Přitom skutečnost, že zboží pořídily osoby povinné k dani, vyplývá i ze samotného charakteru dodávaného zboží a jeho množství, tj. surový řepkový olej určený pro výrobu biopaliv v objemu stovek tun.

114. Soud předně uvádí, že neshledal napadené rozhodnutí v části, v níž žalovaný deklarované plnění posoudil jako tuzemské plnění, nepřezkoumatelným. Má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal posuzující orgán za rozhodný, jakými úvahami byl veden při hodnocení podkladů pro vydání rozhodnutí a při výkladu právních předpisů a jak se vypořádal s návrhy a námitkami účastníků (§ 102 odst. 3 daňového řádu). To platí i pro rozhodnutí v odvolacím řízení (§ 116 odst. 2 daňového řádu). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno. Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán, resp. soud podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky a dopustí se (toliko) dílčího nedostatku odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64, ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38, či ze dne 7. 5. 2019, č. j. 7 As 362/2018-23). Takovými vadami napadené rozhodnutí netrpí.

115. To, z jakého důvodu daňové orgány deklarované plnění posuzovaly jako tuzemské plnění, odůvodnil žalovaný v bodě 37 ve spojení s body 61, 84, 105, 128 napadeného rozhodnutí. Z napadeného rozhodnutí je patrné, že žalovaný vycházel z toho, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro přiznání osvobození dle § 64 zákona o DPH, neboť neprokázala, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu osobě registrované k dani, a současně nemohla být v dobré víře stran splnění těchto podmínek, a správcem daně tedy byla plnění správně posouzena jako tuzemská s povinností přiznat daň na výstupu. Současně přiléhavě poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 14/2010-195, v němž uzavřel, že „*nebyla-li prokázána podstata plnění jako intrakomunitárního a přitom došlo k dodání, jde o plnění zatížené daní na výstupu, které bylo posouzeno jako tuzemské zdanitelné plnění*.“ V tomto směru lze přiměřeně poukázat i na závěry rozsudku ze dne 30. 6. 2016, č. j. 4 Afs 37/2016-34. Z napadeného rozhodnutí je patrné, že správce daně ani žalovaný nezpochybňovali, že k dodání zboží došlo (a ani žalobkyně netvrdila, že by k plnění vůbec nedošlo), ale pouze to, že nebyly splněny předpoklady pro přiznání osvobození dle § 64 zákona o DPH. Soud pouze doplňuje, že pokud nebyly splněny tyto předpoklady pro osvobození od daně, orgány finanční správy postupovaly v souladu se zákonem, když na věc aplikovaly i § 22 odst. 1 zákona o DPH.

116. Soud v obecné rovině souhlasí s žalovaným v tom, že jestliže podmínky § 64 odst. 1 zákona o DPH nejsou splněny, je plátce povinen přiznat daň v České republice, a to k datu dodání zboží či k datu přijetí úplaty za dané zboží podle toho, které datum nastane či nastalo dříve (viz též Drábová, M., Holubová, O., Tomíček, M. Zákon o dani z přidané hodnoty:

komentář. Wolters Kluwer, a. s., Praha 2019, k § 64 zákona o DPH, dostupný v právním informačním systému ASPI, či rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 14/2010-195). To plyne i z celé řady dalších rozsudků Nejvyššího správního soudu (viz rozsudky ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42, ze dne 30. 6. 2016, č. j. 4 Afs 37/2016-34, či ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019-37) počínající rozsudkem sp. zn. 8 Afs 14/2010, v němž uzavřel, že „*nebyla-li prokázána podstata plnění jako intrakomunitárního a přitom došlo k dodání, jde o plnění zatížené daní na výstupu, které bylo posouzeno jako tuzemské zdanitelné plnění*.“

117. Není úlohou správce daně, aby prokázal, že zboží bylo v jiném členském státu dodáno neplátci daně, jak namítá žalobkyně. Jak již soud opakovaně zdůraznil, důkazní břemeno k prokázání podmínek pro uplatnění nároku na osvobození od DPH tíží žalobkyni a úkolem daňových orgánů není prokázat, jakým způsobem proběhly sporné obchodní transakce. Nejsou-li splněny zákonné podmínky pro přiznání nároku na odpočet, je v souladu se shora citovanou judikaturou sporná plnění posoudit jako tuzemská. K tomu lze odkázat též na bod 49 rozsudku č. j. 5 Afs 8/2024-86 (shodně bod 45 rozsudku č. j. 5 Afs 8/2024-86).

118. Ani tento žalobní bod tedy není důvodný.

## Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

119. S ohledem na výše uvedené závěry soud shledal žalobu nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

120. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí proto nenáleží. Procesně úspěšnému žalovanému nevznikly náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

## Poučení :

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

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

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

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

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

Praha 2. říjen 2025

Lenka Oulíková v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.