

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a soudců Mgr. Bc. Petry Netoličkové a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobkyně: **AMBINS v.o.s.**, IČ 03059081
sídlem Vídeňská 228/7, 639 00 Brno
insolvenční správce dlužníka KOMA LIBEREC spol. s.r.o., IČ 25017306

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 11. 2025, č. j. 29275/25/5300-22441-711776

takto:

I. Žaloba se zamítá

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobou podanou v zákonné lhůtě se žalobkyně domáhá přezkumu shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo přezkoumáno odvolání společnosti X IČ X, X (dále jen „daňový subjekt“) proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2019 až březen 2020 ze dne 27. 3. 2024, č. j. 382614/24/2601-52522-507342, č. j. 383712/24/2601-52522-507342, č. j. 383971/24/2601-52522-507342, č. j. 384101/24/2601-52522-507342, č. j. 384262/24/2601-52522-507342, č. j. 384346/24/2601-52522-507342, č. j. 384454/24/2601-52522-507342 a č. j. 384766/24/2601-52522-507342.
2. Těmito dodatečnými platebními výměry byla daňovému subjektu doměřena celková částka daně z přidané hodnoty ve výši 30 383 620 Kč. Zároveň mu bylo stanoveno celkové penále ve výši 6 076 728 Kč. V rámci odvolacího řízení byl daňový subjekt úspěšný v rozsahu 8 580 638 Kč, o které byla původně doměřená daň snížena. Penále bylo v odvolacím řízení sníženo celkem o 1 716 128 Kč.
3. Správce daně zahájil u daňového subjektu dne 4. 2. 2022 daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2019 až březen 2020. Oznámením doručeným dne 14. 2. 2022 následně upřesnil její rozsah. Kontrola se týkala zejména přijatých zdanitelných plnění souvisejících s nákupem dopravních prostředků značky X, služeb spojených s jejich pořízením a dále plnění, u nichž daňový subjekt uplatnil osvobození od daně z titulu dodání nových dopravních prostředků do jiných členských států.
4. Správce daně dospěl k závěru, že daňový subjekt neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně u části plnění (nových dopravních prostředků) přijatých od společnosti X. Vyloučil proto nárok na odpočet daně v souhrnné výši 6 053 908 Kč. Současně uzavřel, že daňový subjekt u 116 ze 141 posuzovaných dopravních prostředků neprokázal splnění podmínek pro osvobození od daně při jejich dodání do jiného členského státu. Hodnotu těchto plnění proto vyloučil z příslušných řádků daňových přiznání a v případech, v nichž považoval uskutečnění dodání za prokázané, posoudil plnění jako tuzemská zdanitelná plnění. Z tohoto titulu daňovému subjektu doměřil daň na výstupu v souhrnné výši 24 329 712 Kč.
5. O výsledku kontroly správce daně sepsal zprávu o daňové kontrole č. j. 280890/24/2609-60563-507159. Daňová kontrola byla ukončena dne 25. 3. 2024 doručením oznámení o jejím ukončení spolu se zprávou o daňové kontrole. Na základě kontrolních zjištění vydal správce daně dne 27. 3. 2024 osm dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období od srpna 2019 do března 2020.
6. Daňový subjekt podal proti všem dodatečným platebním výměrům odvolání a domáhal se jejich zrušení.
7. V napadeném rozhodnutí se žalovaný nejprve zabýval nárokem daňového subjektu na odpočet daně z nákupu 20 nových dopravních prostředků od společnosti X. Na rozdíl od

správce daně dospěl k závěru, že daňový subjekt faktické přijetí těchto plnění prokázal. Přihlédl zejména k tomu, že vozidla existovala a byla postupně přeprodávána mezi autorizovaným prodejcem, jednotlivými subdodavateli, společností X a daňovým subjektem. Podle žalovaného nebylo pro převod práva nakládat s vozidly jako vlastník rozhodné, že jednotlivé články obchodního řetězce vozidla fyzicky nepřevzaly. Daňový subjekt mohl s vozidly nakládat jako vlastník nejpozději v okamžiku, kdy je jím najatí dopravci, popřípadě jeho odběratel, převzali od autorizovaného prodejce. Nesrovnalosti v datech uskutečnění zdanitelných plnění proto samy o sobě neodůvodňovaly závěr, že se plnění fakticky neuskutečnila. Žalovaný tak daňovému subjektu přiznal původně vyloučený nárok na odpočet daně v celkové výši 6 053 908 Kč. Ve vztahu k osvobození dodání nových dopravních prostředků do jiných členských států žalovaný vyšel z toho, že daňový subjekt musel prokázat převod práva nakládat se zbožím jako vlastník na pořizovatele, dodání zboží osobě v jiném členském státě splňující zákonné podmínky a skutečné odeslání nebo přepravu vozidel z tuzemska do jiného členského státu prodávajícím, kupujícím nebo jimi zmocněnou osobou. Důkazní břemeno ohledně splnění těchto podmínek tížilo daňový subjekt. Žalovaný se neztotožnil se závěrem správce daně, podle něhož daňový subjekt neprokázal podmínky osvobození u 116 ze 141 posuzovaných vozidel. Na základě dokazování provedeného v odvolacím řízení považoval nesplnění podmínek osvobození za prokázané pouze u 77 vozidel. U části vozidel přihlédl zejména k potvrzení odběratelů, daňovým dokladům, úplným mezinárodním nákladním listům, dokladům o přepravě, výsledkům mezinárodní výměny informací, údajům z mýtného systému a následné registraci vozidel v jiném členském státě. V těchto případech měl za prokázané, že vozidla skutečně opustila území České republiky a byla dodána odběratelům v jiných členských státech. U zbývajících vozidel naopak žalovaný uzavřel, že daňový subjekt své důkazní břemeno neunesl. Předložené mezinárodní nákladní listy byly v řadě případů neúplné, neobsahovaly povinné údaje či podpisy, vykazovaly rozpory nebo známky dodatečných změn. Přepravu některých vozidel nepotvrzovaly ani údaje z mýtného systému nebo výsledky mezinárodní výměny informací. Někteří odběratelé byli nekontaktní, nepřiznali daň z pořízení zboží z jiného členského státu nebo nepředložili doklady o přepravě. Obecná svědecká výpověď dopravce podle žalovaného neprokazovala přepravu konkrétních vozidel. V případech, kdy nebyla prokázána přeprava do jiného členského státu, avšak samotné dodání vozidla bylo nesporné, posoudil žalovaný plnění jako tuzemské zdanitelné plnění a stanovil daň na výstupu. Žalovaným byla v důsledku uvedených změn původně doměřená daň v celkové výši 30 383 620 Kč snížena na 21 802 982 Kč, tedy o 8 580 638 Kč. Penále bylo z původní celkové částky 6 076 728 Kč sníženo na 4 360 600 Kč, tedy o 1 716 128 Kč. U zdaňovacího období březen 2020 zůstala doměřená daň ve výši 2 001 310 Kč a penále ve výši 400 262 Kč beze změny.

II. Žaloba

8. V podané žalobě žalobkyně namítala, že žalovaný nezohlednil rozsudek Nejvyššího správního soudu (*pozn. soudu*: správně zřejmě Krajského soudu v Praze) ze dne 30. 6. 2023, č. j. 54 Af 13/2021-88, a dostatečně se nezabýval dobrou vírou daňového subjektu při dodání vozidel do jiných členských států. Poukázala na to, že žalovaný v bodě 46 napadeného rozhodnutí výslovně připustil dobrou víru daňového subjektu ohledně toho, že vozidla pořadových čísel 2, 3, 10, 20, 27 až 31, 47, 110, 121, 122 a 125 až 127 dodával osobám registrovaným k dani v jiném členském státě. Přesto u vozidel pořadových čísel 10, 20, 27, 29 až 31, 110, 121, 122 a 125 až 127 následně postupoval tak, jako by dobrá víra daňového subjektu zjištěna nebyla, a nadále požadoval prokázání jejich dodání do jiného členského státu.

9. Další žalobní námitka směřovala proti hodnocení mezinárodních nákladních listů CMR. Žalobkyně tvrdila, že správce daně i žalovaný byli povinni u každého nákladního listu jednotlivě označit a popsat konkrétní nedostatky. Dle žalobkyně žalovaný své výhrady formuloval pouze souhrnně, když u vyjmenovaných vozidel konstatoval, že datum převzetí zboží odběratelem buď chybí, nebo je nečitelné, aniž rozlišil, která z těchto vad se týká konkrétního dokladu. Obdobně žalovaný vytýkal absenci razítka či podpisu odesílatele pouze u části nákladních listů, tuto vadu však bez dostatečného odůvodnění vztáhl i na další vozidla, jejichž nákladních listů se uvedená vada netýkala. Podle žalobkyně nebylo nijak reflektováno, že tato vada se netýká CMR listů 8, 9, 20, 27, 29 až 31, 43 až 47, 52, 73, 78 až 80, 85, 90, 91, 121, 128 až 131, 134, 135 a 139.
10. Žalobkyně dále namítala, že žalovaný při posouzení důvodnosti výzvy správce daně argumentoval kruhem. Žalovaný neověřil, zda byly původní pochybnosti správce daně o předložených CMR listech důvodné, ale jejich nedostatečnost dovodil již ze samotného vydání výzvy a z toho, že daňový subjekt v reakci na ni předložil tytéž listiny jako dříve.
11. Podstatou dalšího žalobního bodu bylo tvrzení, že žalovaný hodnotil jednotlivé důkazy izolovaně a neposoudil je ve vzájemných souvislostech. Žalobkyně poukázala zejména na potvrzení odběratelů o převzetí vozidel, výpověď dopravce, doklady vystavené dopravcem a údaje o následné registraci vozidel v jiných členských státech. Nesouhlasila s tím, že potvrzením odběratelů byla upřena důkazní hodnota pouze proto, že byla vystavena dodatečně a měla obdobnou strukturu. I kdyby tato potvrzení nebyla sama o sobě způsobilá prokázat přepravu vozidel, tvořila společně s ostatními nepřímými důkazy ucelený řetězec svědčící o dodání vozidel do jiných členských států. Žalobkyně zdůraznila, že u řady vozidel byla zjištěna jejich registrace k provozu na pozemních komunikacích v jiném členském státě, a to přímo na její odběratele nebo na třetí osoby, v některých případech dokonce před datem tvrzené přepravy. Žalovaný podle ní nevysvětlil, proč tato zjištění ve spojení s výpovědí dopravce, přepravními doklady a potvrzeními odběratelů nepostačovala k prokázání splnění podmínek pro osvobození. Shrnutí žalovaného v bodech 78 a 79 napadeného rozhodnutí žalobkyně považovala za příliš obecné a nenahrazující řádné souhrnné hodnocení důkazů.
12. Závěrem žalobkyně navrhla, aby soud napadené rozhodnutí zrušil v části, ve které nebylo vyhověno odvolání daňového subjektu, a přiznal jí náhradu nákladů řízení.

III. Vyjádření žalovaného

13. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě uvedl, že se se závěry správce daně ztotožnil pouze částečně, neboť uznal faktické přijetí sporných vozidel od společnosti Bodega s.r.o. a podmínky osvobození od daně považoval za neprokázané pouze u 77 ze 141 posuzovaných vozidel. Dodatečné platební výměry proto odpovídajícím způsobem změnil.
14. K námitce nedostatečného posouzení dobré víry daňového subjektu žalovaný uvedl, že žalobkyně směšuje dvě samostatné podmínky osvobození od daně. V bodě 46 napadeného rozhodnutí posuzoval, zda byla vozidla dodána osobám registrovaným k dani v jiném členském státě. Dobrou víru daňového subjektu uznal pouze ve vztahu k registračnímu postavení odběratelů, neboť daňový subjekt jejich údaje ověřoval v příslušných registrech. Tento závěr však podle žalovaného nijak nevypovídal o splnění další podmínky, tedy o uskutečnění daňově relevantní přepravy vozidel z tuzemska do jiného členského státu. U některých vozidel přitom splnění této podmínky prokázáno nebylo.
15. Rozsudek Krajského soudu v Praze č. j. 54 Af 13/2021-88, na který žalobkyně odkazovala, považoval žalovaný za nepřiléhavý. Zdůraznil, že má-li přepravu do jiného členského státu

zajistit sám dodavatel prostřednictvím jím najatých dopravců, musí její uskutečnění prokázat a nemůže nedostatek důkazů nahradit pouhým odkazem na dobrou víru.

16. K námitkám týkajícím se nákladních listů CMR žalovaný uvedl, že v napadeném rozhodnutí dostatečně označil konkrétní doklady i jejich konkrétní nedostatky. Je zřejmé, že se každá vytčená vada netýkala všech nákladních listů. Nerozlišení, u kterého konkrétního dokladu datum převzetí zboží chybělo a u kterého bylo nečitelné, označil nanejvýš za marginální nedostatek bez vlivu na zákonnost rozhodnutí. Nečitelnost údaje byla patrná přímo z příslušného nákladního listu.

17. Žalovaný odmítl rovněž námitku, podle níž měl nesprávnost původně předložených dokladů dovodit pouze ze skutečnosti, že správce daně vydal výzvu k prokázání rozhodných skutečností. Uvedl, že takovou úvahu v bodě 54 napadeného rozhodnutí neučinil a žalobkyně ani neupřesnila, o kterou výzvu se její námitka opírá. V napadeném rozhodnutí naopak popsal vážné a důvodné pochybnosti správce daně o uskutečnění přepravy vozidel. Správce daně tím podle žalovaného unesl své důkazní břemeno, které následně přešlo zpět na daňový subjekt.

18. Žalovaný nesouhlasil ani s tvrzením, že důkazy hodnotil pouze izolovaně. Z napadeného rozhodnutí bylo podle něj patrné, jakými úvahami se řídil a z jakých důvodů dospěl ke svým závěrům. Žalobní námitku považoval za obecnou, neboť žalobkyně neuvedla, jak měly být jednotlivé důkazy správně hodnoceny a jaký konkrétní závěr měl z jejich souhrnu vyplynout.

19. K potvrzením odběratelů žalovaný uvedl, že výhrady vůči nim byly společné. Nešlo o autentické doklady vzniklé v době dodání vozidel, ale o listiny vytvořené a potvrzené až dodatečně v reakci na výzvu správce daně. U části vozidel byla tato skutečnost významná také proto, že potvrzení nebyla poskytnuta ve lhůtě stanovené právní úpravou účinnou od 1. 1. 2020.

20. Pokud jde o výpověď zástupce přepravce, potvrzení vystavená přepravcem a údaje o registraci vozidel v jiných státech, žalovaný uvedl, že tyto důkazy hodnotil v napadeném rozhodnutí. Bylo z nich možné dovodit nejvýše to, že někteří přepravci na základě smluvního vztahu s daňovým subjektem přepravovali určitá vozidla a že některá vozidla byla registrována v jiném státě. Ani ve spojení s ostatními důkazy však podle žalovaného neprokazovaly, že konkrétní vozidla byla do jiného členského státu přepravena daňově relevantním způsobem. Jednotlivé nepřímé důkazy sice mohly tvořit části důkazního řetězce, v posuzované věci však podle žalovaného nevytvořily úplný a přesvědčivý celek.

21. Žalovaný proto navrhoval, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Posouzení věci krajským soudem

22. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je dle § 75 odst. 1 s. ř. s. vázán. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s.

23. Podle § 19 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění účinném v jednotlivých posuzovaných zdaňovacích obdobích, *plátce, který dodává za úplatu nový dopravní prostředek do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, uskutečňuje plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně.*

24. Podle odst. 4 téhož ustanovení, *plátce, který dodává za úplatu nový dopravní prostředek do jiného členského státu osobě, která není osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, uskutečňuje plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, pokud je nový dopravní prostředek přemístěn do jiného členského státu a plátce společně s pořizovatelem předloží místně příslušnému správci daně hlášení o dodání nového dopravního prostředku do jiného členského státu ve lhůtě pro podání daňového přiznání, ke kterému přiloží kopii vystaveného daňového dokladu. Dodání nového dopravního prostředku do jiného členského státu osobě, která není osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, plátce neuvádí do souhrnného hlášení. Plátce, který pořizuje za úplatu nový dopravní prostředek z jiného členského státu od osoby, která není osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, uskutečňuje také pořízení zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně v tuzemsku, a k daňovému přiznání je povinen přiložit hlášení o pořízení nového dopravního prostředku a kopii daňového dokladu, který mu vystavil dodavatel.*

25. Podle § 64 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, *dodání nového dopravního prostředku do jiného členského státu plátcem osobě v jiném členském státě, který je odeslán nebo přepraven z tuzemska plátcem nebo osobou, která nový dopravní prostředek pořizuje, nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně.*

26. Podle § 64 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty, *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.*

27. Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném v době provádění jednotlivých procesních úkonů, prokazuje daňový subjekt skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Správce daně naproti tomu podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost evidencí, účetních záznamů, listin a jiných důkazních prostředků předložených daňovým subjektem. Prokáže-li správce daně konkrétní skutečnosti zakládající vážné a důvodné pochybnosti o předložených dokladech, přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, který musí tyto pochybnosti odstranit dalšími věrohodnými důkazy.

28. Z ustálené judikatury vyplývá, že pro osvobození intrakomunitárního dodání musí být kumulativně prokázán převod práva nakládat se zbožím jako vlastník na pořizovatele, skutečné odeslání či přeprava zboží z tuzemska do jiného členského státu a dodání osobě splňující zákonné podmínky. Důkazní břemeno ohledně splnění těchto podmínek tíží plátce, který osvobození uplatňuje (srov. zejména rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45 bod 31, ze dne 10. 2. 2022, č. j. 9 Afs 274/2020-61 bod 33 nebo ze dne 12. 6. 2026, č. j. 1 Afs 73/2025-42 bod 17).

29. Také Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku ze dne 27. 9. 2007, *Teleos*, C-409/04, zdůraznil, že osvobození předpokládá převod práva nakládat se zbožím jako vlastník a fyzické opuštění území členského státu dodání v důsledku odeslání nebo přepravy. V rozsudku ze dne 6. 9. 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, dále uvedl, že dodavatel musí prokázat splnění hmotněprávních podmínek osvobození a současně jednat v dobré víře a přijmout všechna opatření, která po něm lze rozumně požadovat, aby se jeho plnění nestalo součástí daňového podvodu.

30. Žalobkyně předně namítala, že žalovaný sice v bodě 46 napadeného rozhodnutí uznal dobrou víru daňového subjektu, následně však u některých vozidel nadále požadoval

prokázání jejich přepravy do jiného členského státu. Tato námitka však zjevně vychází z nesprávného ztotožnění dvou samostatných podmínek osvobození.

31. V bodě 46 napadeného rozhodnutí se žalovaný zabýval postavením odběratelů X, X a X jako osob registrovaných k dani v jiném členském státě. Zjistil, že si ž daňový subjekt jejich registraci ověřoval v systému VIES a že doklady o tomto ověření byly autentické. Dobrou víru uznal výhradně ve vztahu k registračnímu postavení těchto odběratelů. Neuzavřel však, že tím byla prokázána také skutečná přeprava jednotlivých vozidel z tuzemska do jiného členského státu, která je další podmínkou pro osvobození od daně z přidané hodnoty.

32. Daňový subjekt tedy sice mohl důvodně spoléhat na správnost údajů o registraci odběratelů, to jej však nezbavovalo povinnosti prokázat další samostatnou podmínku osvobození, totiž skutečné uskutečnění přeshraniční přepravy. Nešlo proto o vnitřně rozporné závěry žalovaného. Dobrá víra vztahující se k jedné z podmínek osvobození nemůže bez dalšího nahradit důkaz o splnění podmínky jiné. To platí tím spíše u vozidel, jejichž přepravu měl podle tvrzení daňového subjektu zajišťovat sám prostřednictvím jím najatých dopravců. Uskutečnění takové přepravy se nacházelo v jeho dispoziční sféře. Bylo proto na daňovém subjektu, aby si opatřil a uchoval věrohodné doklady umožňující spojit konkrétní vozidlo s konkrétní přepravou z tuzemska, jejím časovým průběhem, místem určení a předáním příjemci.

33. Ochrana dodavatele jednajícího v dobré víře, vyjádřená v rozsudku X, se uplatní zejména tehdy, jestliže dodavatel předloží důkazy, které prokazují intrakomunitární dodání, přijme všechna rozumně požadovatelná opatření a teprve následně se ukáže, že pořizovatel jednal podvodně. V nyní posuzované věci však žalovaný založil svůj závěr na tom, že již samotné doklady předložené daňovým subjektem vykazovaly četné vady a rozpory. Za této situace nebyly splněny předpoklady pro přenesení veškerého rizika neuskutečněné či neprokázané přepravy na daňovou správu.

34. Žalobkyně se nemůže úspěšně dovolávat ani rozsudku Krajského soudu v Praze č. j. 54 Af 13/2021-88, který v žalobě nesprávně označila za rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Tento rozsudek byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2024, č. j. 10 Afs 216/2023-83. Nejvyšší správní soud v něm zdůraznil, že daňový subjekt musí prokázat splnění jednotlivých kumulativních podmínek osvobození a že daňové orgány nejsou povinny nahrazovat jeho důkazní aktivitu. V navazujícím řízení Krajský soud v Praze rozsudkem ze dne 19. 11. 2024, č. j. 54 Af 13/2021-161, žalobu zamítl.

35. Žalobkyně dále namítala, že žalovaný nevytkl konkrétní vady každému jednotlivému nákladnímu listu CMR. Ani této námitce soud nepřisvědčil. Žalovaný v bodě 54 napadeného rozhodnutí roztřídil zjištěné nedostatky podle jejich povahy a u každé skupiny uvedl pořadová čísla vozidel, jichž se daná výhrada týkala. Označil zejména chybějící či nečitelné datum převzetí, absenci místa nebo data vystavení, chybějící údaje o místě a datu nakládky, absenci podpisu odesílatele nebo dopravce a případy dodatečných změn údajů na nákladních listech.

36. Žalovaný přitom při identifikování vad nezůstal u pouhého obecného popisu vad. Konkrétně uvedl např. že: „*na mezinárodních nákladních listech CMR předložených k dodání nových dopravních prostředků pořadová čísla 43 a 44 bylo ručně přepsáno datum převzetí vozidel odběratelem X ES z 23. 09. 2019 na 24. 10. 2019. K dodání nových dopravních prostředků pořadová čísla 53 až 55 pak byl předložen mezinárodní nákladní list CMR č. X, na kterém bylo původní místo nakládky i vystavení tohoto dokumentu přeškrtnuto a namísto toho byl uveden*

Liberec. Manipulováno bylo rovněž s mezinárodním nákladním listem CMR č. X předloženým k dodání nového dopravního prostředku pořadové číslo 72, kde bylo přeškrtnuto razítko odběratele X a namísto něj sem byl umístěn otisk razítka odběratele X. Mezinárodní nákladní list CMR předložený odvolatelem k dodání nového dopravního prostředku pořadové číslo 132 pak obsahuje jiné údaje o datu vystavení a převzetí odběratelem X než tento přepravní dokument obdržený od dopravce X. Zatímco na verzi předložené dopravcem bylo uvedeno datum vystavení dokladu i datum převzetí odběratelem 19. 02. 2020, na dokumentu předloženém odvolatelem bylo datum vystavení dokladu přepsáno na 19. 03. 2020 a datum převzetí nebylo kvůli razítku odběratele dostatečně čitelné."

37. Takový způsob odůvodnění dle krajského soudu umožňuje zjistit, kterou konkrétní vadu žalovaný spojoval s jakým vozidlem, a napadené rozhodnutí je proto v tomto směru přezkoumatelné a srozumitelné. Povinnost řádně odůvodnit rozhodnutí neznamená, že žalovaný musí hodnocení každého listinného důkazu uvést v samostatném odstavci, jestliže je jeho úvaha z rozhodnutí jako celku seznatelná. Žalobkyně ostatně ani netvrdila, že by některý z žalovaným posuzovaných listů CMR obsahoval požadované údaje nebo že by netrpěl žalovaným vytčenými vadami. Lze jí přisvědčit toliko potud, že žalovaný u některých nákladních listů nerozlišil, zda údaj o převzetí zcela chyběl, nebo byl nečitelný. Jde však nanejvýš o dílčí nepřesnost, která nemá vliv na zákonnost rozhodnutí. Žalovaný nadto své pochybnosti neopřel pouze o tuto okolnost, ale o soubor dalších nedostatků přepravních dokladů a o jejich rozpory s ostatními zjištěními.

38. Lze dodat, že absence podpisu či razítka se skutečně netýkala všech nákladních listů. Žalovaný však ani netvrdil, že každý nákladní list trpěl všemi vyjmenovanými nedostatky. U jednotlivých vozidel hodnotil vždy konkrétní kombinaci vad příslušného CMR listu a dalších zjištění. U vozidel č. 8, 9, 20, 27, 29 až 31, 43 až 47, 52, 73, 78 až 80, 85, 90, 91, 121, 128 až 131, 134, 135 a 139 shledal jiné nedostatky než vady CMR a nárok na osvobození neuznal z jiného důvodu. K tomu je vhodné doplnit, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2022, č. j. 9 Afs 274/2020-61, mohou být nákladní listy CMR významným důkazním prostředkem, jejich vypovídací hodnota však závisí na úplnosti, správnosti a souladu s ostatními důkazy. Neúplně nebo nesprávně vyplněné CMR listy mají zásadně sníženou vypovídací hodnotu. Žalovaný proto nepochybil, jestliže jejich formální nedostatky neposuzoval izolovaně, ale ve spojení s dalšími rozpory ohledně míst nakládky a vykládky, data přepravy, totožnosti příjemců a výsledků mezinárodní výměny informací.

39. Žalobkyně dále tvrdila, že žalovaný dovodil neprůkaznost původních dokladů již ze samotné skutečnosti, že správce daně vydal výzvu k prokázání přepravy. Taková úvaha však z napadeného rozhodnutí nevyplývá. Žalovaný odkázal na konkrétní pochybnosti popsané zejména v bodech 51 až 67 napadeného rozhodnutí. Teprve na jejich základě uzavřel, že správce daně unesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a že bylo namístě daňový subjekt vyzvat k předložení dalších důkazů. Skutečnost, že daňový subjekt v reakci na výzvu znovu předložil některé nákladní listy v nezměněné podobě, nebyla samostatným důvodem pro odepření osvobození. Význam měla proto, že opětovně předložené listiny neodstraňovaly již konkrétně vyjádřené pochybnosti a daňový subjekt jejich nedostatky nevysvětlil. Nejde tedy o žalobkyní tvrzenou argumentaci kruhem, ale o závěr, že opakované předložení téhož důkazu bez objasnění jeho rozporů nepředstavuje splnění důkazní povinnosti.

40. Žalobkyně dále namítala nesprávný postup při hodnocení důkazů. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu hodnotí správce daně každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich

vzájemné souvislosti. Soud neshledal, že by žalovaný tuto zásadu porušil. Z bodů 51 až 79 napadeného rozhodnutí je patrné, že žalovaný posoudil původní nákladní listy, doklady o úhradě přepravních služeb, údaje z mýtného systému, výsledky mezinárodní výměny informací, výpověď dopravce, dodatečná potvrzení odběratelů, prohlášení dopravců i údaje o registraci, pojištění a následném vývozu vozidel.

41. Žalovaný nesetrval toliko u izolovaného hodnocení jednotlivých důkazů. U každé skupiny důkazních prostředků vysvětlil jejich vztah k tvrzené přepravě a v bodech 77 až 79 provedl souhrnné vyhodnocení. Odkazoval přitom na předchozí části rozhodnutí, v nichž byly popsány konkrétní nedostatky. To, že závěrečné shrnutí není opakováním všech předchozích zjištění, nezpůsobuje jeho nesrozumitelnost nebo nedostatečnost.

42. Potvrzení odběratelů o převzetí vozidel žalovaný neodmítl pouze proto, že byla vyhotovena dodatečně. Přihlédl rovněž k tomu, že měla shodnou strukturu, vznikla více než dva roky po tvrzených dodávkách, byla formulována obecně, neidentifikovala konkrétního dopravce, přepravní vozidlo, přesnou trasu, datum ukončení přepravy ani osobu, která vozidlo převzala. U některých potvrzení zjistil také rozpory s údaji na CMR listech, včetně rozdílného města nebo roku dodání. Výslovně v bodě 69 napadeného rozhodnutí např. uvedl, že „*na mezinárodním nákladním listu CMR předloženém k dodání vozidla pořadové číslo 4 je uvedeno místo vykládky Frankfurt nad Mohanem, zatímco dle potvrzení odběratele X o převzetí vozidla mělo být toto vozidlo dodáno do města Herzogenrath nacházejícího se cca 280 km od Frankfurtu nad Mohanem.*“ Za těchto okolností nebyl závěr o jejich nízké důkazní hodnotě svévolný.

43. Obdobně se žalovaný v bodě 70 napadeného rozhodnutí podrobně zabýval prohlášeními dopravců. Tato prohlášení sice obsahovala identifikaci některých vozidel, neuváděla však konkrétní datum přepravy, použitý přepravní prostředek, přesnou adresu místa určení ani osobu, které bylo vozidlo předáno. Jejich věrohodnost dále oslabovaly rozpory v dokladech o fakturaci přepravy. Žalovaný proto mohl dospět k závěru, že tato obecná prohlášení neprokazují uskutečnění konkrétních přeprav.

44. Ani údaje o registraci vozidel v jiných členských státech nebyly opomenuty. Žalovaný v bodech 72 až 76 připustil, že část vozidel se v určitém okamžiku na území jiného členského státu nacházela a byla tam registrována. Současně však zjistil, že některá vozidla byla registrována v jiném členském státě před tvrzenou přepravou, jiná až s delším časovým odstupem, některá na třetí osoby a část vozidel zůstávala registrována rovněž v tuzemsku. U dalších vozidel nebyla zahraniční registrace zjištěna vůbec. Žalovaný proto důvodně uzavřel, že registrace sama o sobě neprokazuje časovou a věcnou souvislost s konkrétní dodávkou deklarovanou daňovým subjektem.

45. Registrace vozidla v jiném členském státě může být významnou indicií, nikoli však bez dalšího důkazem všech podmínek konkrétního intrakomunitárního dodání. Také Soudní dvůr v rozsudku ze dne 14. 6. 2017, C-26/16, *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis Lda*, vycházel z nutnosti celkového posouzení všech objektivních okolností, mezi něž registrace patří. Neučinil z ní však samostatný a rozhodující důkaz uskutečnění přepravy v rámci konkrétní obchodní transakce (srov. také s rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2023, č. j. 5 Afs 202/2021-35 bod 49 a ze dne 26. 11. 2025, č. j. 2 Afs 235/2024-46 body 25 až 29).

46. Žalobkyně v žalobě obecně uváděla, že jednotlivé nepřímé důkazy měly vytvořit ucelenou „skládanku“. Nekonkretizuje však u jednotlivých vozidel, jaká přesná kombinace listin a

dalších zjištění měla odstranit žalovaným popsané rozpory a prokázat datum, průběh a ukončení konkrétní přepravy. Pouhý odlišný názor na výslednou váhu souboru důkazů neprokazuje porušení § 8 odst. 1 daňového řádu. To platí zvláště za situace, kdy hodnocení žalovaného vychází z obsahu důkazů, respektuje pravidla logického uvažování a je přezkoumatelně odůvodněno. Proti těmto závěrům žalovaného nadto žalobkyně vznesla pouze zcela obecné námitky, jimiž na jeho jednotlivé argumenty konkrétně vůbec nereagovala.

47. Ve prospěch závěru, že žalovaný důkazy neposuzoval paušálně, svědčí rovněž skutečnost, že se v řadě případů od hodnocení správce daně odchýlil. Na základě konkrétních dokladů a výsledků mezinárodní výměny informací uznal splnění podmínek osvobození u části vozidel a odpovídajícím způsobem změnil sedm dodatečných platebních výměrů. U vozidel, která zůstala předmětem žaloby, naproti tomu nalezl konkrétní kombinaci pochybností, jež daňový subjekt neodstranil.

48. Soud proto uzavírá, že žalovaný neporušil pravidla rozložení důkazního břemene ani zásadu volného hodnocení důkazů. Jeho závěr, že daňový subjekt u vozidel dotčených žalobou neprokázal jejich přepravu z tuzemska do jiného členského státu způsobem odpovídajícím § 64 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, má oporu v provedeném dokazování a je v napadeném rozhodnutí dostatečně odůvodněn. Posouzení splnění podmínek pro osvobození u jednotlivých vozidel vyplývá z bodů 20 až 100 napadeného rozhodnutí, zejména ve spojení s tabulkami uvedenými v bodě 100. Žalovaný vozidla seskupil podle povahy sporné podmínky, způsobu zajištění přepravy a související důkazní situace. Odůvodnění je proto rozsáhlé a vyžaduje vzájemné propojení obecných východisek, hodnocení jednotlivých skupin důkazů a závěrečných tabulek. Je z něj však dostatečně seznatelné, u kterých vozidel a z jakých důvodů žalovaný považoval podmínky osvobození za prokázané či neprokázané. Rozsah a členitost odůvodnění odpovídají množství posuzovaných vozidel, rozdílným způsobům jejich přepravy a různým důkazním prostředkům vztahujícím se k jednotlivým obchodním případům.

V. Závěr a náklady řízení

49. Z uvedených důvodů vyhodnotil soud žalobní námitky jako nedůvodné a žalobu zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

50. O podané žalobě rozhodl soud bez nařízení jednání, a to v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., za výslovného souhlasu žalovaného a presumované souhlasu žalobkyně.

51. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta prvá s. ř. s., podle něhož má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

52. V souzeném případu měl úspěch žalovaný správní orgán, ten náhradu nákladů řízení nepožadoval, ostatně mu ani žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 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.

Liberec 18. září 2026

Mgr. Karolína Tylová, LL.M.,
předsedkyně senátu