



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

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

zastoupená daňovým poradcem **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

proti

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

o **žalobě proti rozhodnutí žalovaného** ze dne 10. 11. 2023, č. j. 37730/23/5300-22442-706033,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh daňového řízení

1. V této věci se soud zabývá otázkou prokázání podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“). Zejména se zabývá otázkou hodnocení důkazů provedených v průběhu daňového řízení a jejich způsobilostí vyvrátit pochybnosti orgánů daňové správy ohledně splnění podmínky dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě, a dále možností aplikace závěrů judikatury rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále „SDEU“) a Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) při posuzování hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu.
2. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 24. 2. 2021, č. j. 748536/21/2111-50523-204139 (dále jen „platební výměr“), doměřil žalobkyni DPH ve výši 1 839 657 Kč za zdaňovací období říjen 2016, a uložil jí penále ve výši 367 931 Kč. Odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru žalovaný rozhodnutím dne 10. 11. 2023, č. j. 37730/23/5300-22442-706033 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl.
3. Správce daně a žalovaný dospěli shodně k závěru, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro osvobození od DPH při dodání zboží (surového řepkového oleje) do jiného členského státu pro odběratele NEXT THEORY SPÓLKA Z OGRANICZONA ODPOWIEDZIALNOŚCIA, Biała 4 M8a, 00-895 Warszawa (dále jen „NEXT THEORY“), a SELECT M&T LTD, 1B Bournville Lane, Birmingham B30 2JY (dále jen „SELECT“). Orgány daňové správy předně poukázaly na nesprávný způsob vyplnění žalobkyní předložených mezinárodních nákladní listů (dále též jen „CMR listy“), na nichž se objevovala razítka úplně jiných společností a zároveň nebylo možno dovodit, kdo je podepisoval. Podobné nedostatky vykazovaly i přiložené dodací listy a vážní listky. Nadto ani z přiložených kupních smluv nebylo zřejmé, proč se na CMR listech objevují jiné společnosti, resp. proč v případě deklarovaného odběratele SELECT je v kupní smlouvě uveden jiný příjemce (k těmto nedostatkům viz odst. 35-41 níže). Tyto nedostatky na žalobkyní předložených dokladech přitom neodstranily ani doplňující důkazy, ať již šlo o mezinárodní dožádání u polského nebo britského správce daně, případně výpovědi svědků – J. O., W. J. P., R. H. (ve vztahu k NEXT THEORY) a E. R. a M. C. (ve vztahu k SELECT). Žalovaný i správce daně proto shodně uzavřeli, že žalobkyně neprokázala dodání deklarovaným odběratelům NEXT THEORY a SELECT, a tedy ve vztahu k nim uplatnila nárok na osvobození od DPH neoprávněně, neboť nesplnila podmínky podle § 64 zákona o DPH.
4. Proti napadenému rozhodnutí se žalobkyně brání žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“).

II. Obsah žaloby

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

5. Žalobkyně namítá, že orgány daňové správy setrvávají na ryze formalistickém pojetí hodnocení důkazů provedených v průběhu daňového řízení. Zdůrazňuje, že v rámci kontroly předložila orgánům daňové správy všechny relevantní listiny jako vydané faktury, kupní smlouvy, CMR listy, bankovní výpisy, prohlášení pořizovatele, vážní listy, dodací listy a další doklady související s dotčenými obchody. Daňové orgány však tyto důkazy hodnotily selektivně a na každém důkazu hledaly *a priori* formální nedostatky.
6. V této souvislosti s namítanou tendenčností při hodnocení listinných důkazů žalobkyně připomíná, že námátkou přiložila tři CMR listy, které dle jejího názoru jasně potvrzovaly dodání zboží deklarovanému odběrateli. Ve vztahu k NEXT THEORY je obsah jednotlivých CMR listů zcela shodný a všude je tato společnost deklarována jako příjemce. Dle žalobkyně tedy naopak obsah CMR listů svědčí o opaku skutkové verze zastávané daňovými orgány, jejichž závěry jsou založeny na nesprávném hodnocení důkazů.
7. Žalobkyně dále brojí proti způsobu hodnocení svědeckých výpovědí, u nichž se správce daně rovněž soustředil na hledání důvodů, proč povědomí svědků není pro danou věc relevantní. Přitom žádný ze svědků neuvedl, že by žalobkyně s deklarovaným odběratelem vůbec neobchodovala, nepopřel dodání deklarovaného oleje ve zkoumaných obdobích, ani neuvedl nic, co by bylo v rozporu s tvrzeními žalobkyně. Je nutno vzít v potaz, že svědci vypovídali o skutečnostech proběhlých před více než šesti lety, a vzhledem k tomuto časovému odstupu je pochopitelné, že si nepamatují detaily, ale pouze dílčí podstatné věci. V souvislosti s významem času při hodnocení svědeckých výpovědí poukazuje na závěry rozsudků NSS ze dne 14. 2. 2013, č. j. 7 Afs 2/2013-26, a ze dne 23. 6. 2021, č.j. 1 Afs 70/2021-41.
8. Namítanou tendenčnost při hodnocení svědeckých výpovědí demonstruje na výpovědích jednotlivých svědků:
 - Svědek J. O. si sice na NEXT THEORY nejprve nevzpomněl, ale sám výslovně uvedl některé spolupracující společnosti, a po dotazu si na uvedeného odběratele vzpomněl. Přesto žalovaný uvedl, že tvrzení svědka neodstraňuje pochybnosti stran spolupráce žalobkyně s NEXT THEORY. Takové přikládání nulové relevance a nezohlednění časového odstupu považuje žalobkyně za nezákonné. Navíc sám svědek při výpovědi uvedl, že některé dotazované okolnosti jsou příliš velkým detailem, přesto se žalovaný příliš zaměřil na skutečnost, že si svědek konkrétní okolnosti přesně nepamatoval. I tak si vzpomněl na lokality v Polsku, kam bylo zboží dováženo (např. K.), a také uvedl společnosti, kterým poskytoval servis. Nelze přitom dovozovat, jak činí žalovaný, že pokud si svědek vzpomněl na NEXT THEORY až při dotazu žalobcovy zástupce, pak jeho výpověď neměla žádnou relevanci.
 - Svědek R. H. si vybavil i konkrétní místa, kam byl olej dovážen. Přesto žalovaný opět tendenčně uzavřel, že svědek nebyl schopen sdělit jakékoli bližší informace týkající se odběratelů žalobkyně. Svědek rovněž vysvětlil, že na některých CMR listech jsou razítka jiných společností, protože jedna společnost je příjemcem zboží a jiná skladovatel. Není tedy pravdivé hodnocení žalovaného, že by svědek nedokázal vysvětlit, proč se na předložených dokladech vyskytují jiné společnosti než odběratelé žalobkyně, je to naopak v přímém rozporu s tím, co svědek skutečně vypověděl.
 - Svědek W. J. P. potvrdil, že zprostředkoval obchody v polském jazyce mezi žalobkyní a jejími odběrateli, také potvrdil spolupráci s J. O. a se zaměstnankyní žalobkyně Ing. P., a že ve vztahu k dopravě jednal s R. H.. Pouze z důvodu časového odstupu si nevybavil konkrétní odběratele, potvrdil však přítomnost i u některých

vykládek i odvážení zboží na konkrétní místa (např. K.). Přesto žalovanému tyto svědkem sdělené informace nepostačovaly k unesení důkazního břemene a opět je hodnotil tendenčně a výhradně v neprospěch žalobkyně.

- Svědkyně *E. R.* jasně popsala, že působila pouze jako tlumočnice, takže logicky nemohla kontrolovat obchodní vztahy či práva a povinnosti obchodních subjektů. Přesto potvrdila tlumočení *M. C.* a identifikovala zaměstnankyni žalobkyně *P.*, vzpomněla si na osobu odpovědnou za přepravu zboží a vzpomněla si na jeho druh, rovněž popsala svou přítomnost na místě vykládky. To, že si nevzpomněla, které subjekty zastupoval *M. C.*, lze vzhledem k časovému odstupu pochopit. Přesto i ve vztahu k této svědkyni dospěl žalovaný k závěru, že její výpověď nelze použít jako důkaz, takže důkazní břemeno učinil prakticky neunesitelné.
 - Svědek *M. C.* při výpovědi v rámci mezinárodního dožádání potvrdil skutkovou verzi tvrzenou žalobkyní, neboť potvrdil spolupráci s ní v rozhodném období, i to, že tak činil na vrub společnosti *SELECT*. Žalovaný však svědkovu výpověď překroutil a hodnotil ji opět výhradně v neprospěch žalobkyně.
9. Žalobkyně dále namítá, že v průběhu daňového řízení několikrát navrhovala, aby formou mezinárodního dožádání byli prověřeni odběratelé *NEXT THEORY* i se *SELECT*. Žalovaný to však odmítl na základě teze, že důkazní břemeno má unést žalobkyně. Chybnost tohoto postupu dle žalobkyně vyplývá ze závěrů rozsudku NSS ze dne 4. 5. 2023, č. j. 8 Afs 262/2021-60, z něhož dovozuje, že pokud správce daně v průběhu řízení zjistí, že určité informace má, musí se jimi zabývat. V osobách uvedených na dokladech se v případě neprokázání deklarovaných odběratelů mohou objevit i skuteční odběratelé, jež by optikou aktuální judikatury prokazovali splnění podmínek pro osvobození od DPH. Jejich nevyšlechnutí je proto nezákonné a porušuje princip rovnosti zbraní.
10. Žalobkyně rovněž namítá, že doložila úhradu obchodů s *NEXT THEORY* i se *SELECT*. Pokud by nebyly jejími odběrateli, pak by nemělo smysl, aby žalobkyni platily. K významu provedených úhrad žalobkyně poukazuje na závěry rozsudku NSS ze dne 11. 4. 2019, č. j. 5 Afs 133/2018-27.
11. Žalobkyně dále nesouhlasí se závěrem žalovaného, že nebyla v dobré víře. Žalobkyně si odběratele *NEXT THEORY* i *SELECT* ověřovala ve veřejně dostupných rejstřících i v systému *VIES*, a průběžně si kontrolovala, zda jsou tito odběratelé registrováni k DPH. Nadto žalobkyně dokládala, že od *NEXT THEORY* i *SELECT* jí byly potvrzeny dodací a *CMR* listy, což částečně uznal i správce daně na str. 13 zprávy o daňové kontrole, ale přesto v průběhu odvolacího řízení musela vyvracet snahy o popření tohoto potvrzení. Tímto postupem ze strany žalovaného došlo k nezákonnému extenzivnímu pojetí důkazního břemene za účelem učinit jej pro žalobkyni neunesitelné. K tomu poukazuje na závěry rozsudku SDEU C-492/13, *Traum*.
12. Žalobkyně konečně namítá, že závěr žalovaného je v rozporu s judikaturou, konkrétně se závěry rozsudku SDEU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie s.r.o.* (dále jen „rozsudek SDEU *Kemwater*“), a rozsudku NSS ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45, ve věci *VYMĚTALÍK - INPOS s.r.o.* (dále jen „rozsudek NSS *Vymětalík*“).

III. Vyjádření žalovaného

13. Žalovaný s žalobou nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí.

14. Předně má za to, že předestřel dostatečné kvalifikované pochybnosti ohledně správnosti dokladů vykázaných v daňovém přiznání žalobkyně. V podrobnostech odkazuje na obsah výzev správce daně a v nich popsané nesrovnalosti v CMR listech, a dále též na obsah mezinárodních dožádání od polské a britské daňové správy k deklarováným odběratelům NEXT THEORY i SELECT. Je v zájmu žalobkyně, aby si opatřila dostatečné podklady způsobilé prokázat dodání do jiného členského státu, k čemuž odkazuje na judikaturu NSS k otázce unesení důkazního břemene.
15. Žalovaný dále nesouhlasí s námitkou tendenčního hodnocení listinných důkazů a má za to, že se dostatečně zabýval všemi důkazy jak samostatně, tak i ve vzájemné souvislosti, a učinil na jejich základě adekvátní a přezkoumatelné závěry. Současně připomíná, že žalobkyně nenamítá nic proti hodnocení CMR listů, vážných lístků, e-mailové komunikace mezi J. O. a Ing. ., ani ke zjištěním plynoucím z mezinárodního dožádání. Ohledně CMR listů se žalobkyně vyjadřuje pouze ve vztahu ke společnosti NEXT THEORY, která je sice na některých CMR listech uvedena jako příjemce, avšak přesto na jejich základu není možné konstatovat, že by NEXT THEORY byla skutečným příjemcem. V této souvislosti žalovaný odkazuje na vypovídací hodnotu CMR listů ve světle závěrů rozsudku NSS ze dne 30. 6. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-15, a na pochybnosti, které ve vztahu k žalobkyní předloženým CMR listům vyslovil v napadeném rozhodnutí.
16. Žalovaný rovněž nesouhlasí s námitkou tendenčního hodnocení svědeckých výpovědí. Neztotožňuje se s názorem žalobkyně, že by svědci J. O., W. J. P. a R. H. potvrdili její tvrzení ohledně odběratele NEXT THEORY, naopak poukazuje na obecnost jejich výpovědí, a naopak odmítá nařčení o údajně tendenčním způsobu jejich hodnocení. Současně poukazuje na závěry rozsudků Krajského soudu v Praze ze dne 9. 5. 2022, č. j. 55 Af 7/2021-70, a ze dne 7. 10. 2022, č. j. 55 Af 57/2020-90, v nichž se soud k výpovědím uvedených svědků již vyjadřoval a neshledal, že by odstranily pochybnosti správce daně. Dle žalovaného k odstranění pochybností nevedla ani výpověď svědkyně E. R., která potvrdila pouze tlumočení a nebyla u vykládek zboží, což žalobkyně přehlíží. Za odběratele přitom označila přímo M. C., aniž by dokázala odpovědět na to, zda jmenovaný obchodoval prostřednictvím nějaké společnosti. Pochybnosti neodstranila ani svědecká výpověď M. C., která byla velmi obecná, navíc si ani nepamatoval místa dodávek. Zmiňovaný svědek navíc uváděl, že potvrzoval přijetí zboží, což však nekoresponduje s obsahem předložených dokladů, na nichž je podpis osoby T.. Dále tvrdil, že určoval místo dodávek, množství či místa dodání, ale v průběhu jeho svědecké výpovědi vyšlo najevo, že toto si měli určovat samotní odběratelé. Navíc i jeho plná moc vykazovala nedostatky. K žádné z těchto výhrad vyslovených v napadeném rozhodnutí se žalobkyně nijak nevyjadřuje.
17. Žalovaný nesouhlasí ani s argumentací, že by dodání zboží deklarováným plátcům DPH mělo být dovozováno jen na základě úhrad uvedených v bankovních výpisech. Tyto bankovní výpisy představují pouze deklaraci toku finančních prostředků, ale samy o sobě nejsou schopny prokázat skutečné dodání zboží do jiného členského státu. Přesvědčivým důkazem by mohly být pouze v situaci, pokud by existovala spolehlivá vazba mezi daňovým dokladem a důkazními prostředky. K tomu žalovaný poukazuje na závěry NSS ze dne 10. 2. 2022, č. j. 9 Afs 274/2020-61, a rovněž na rozsudek zdejšího soudu 55 Af 71/2021-70.
18. K namítanému neprovedení důkazů žalovaný připomíná, že žalobkyně ve svém odvolání ani v jeho doplnění nenavrhl provedení žádných svědeckých výpovědí, toliko žádala ověřit formou mezinárodního dožádání existenci smluvního vztahu mezi ní a osobami uvedenými v dokladech. Její žalobní námitka brojící proti údajnému neprovedení důkazů se tak mýjí

s obsahem uplatněné odvolací námitky. V průběhu odvolacího řízení přitom žalobkyně byla dostatečně seznámena s tím, proč další mezinárodní dožádání nebude provedeno, což bylo vysvětleno i v odůvodnění napadeného rozhodnutí. S odkazem na rozsudky SDEU ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-184/08 *Twoh International BV*, a ze dne 20. 6. 2018 ve věci C-108/17 *Enteco Baltic*, a rozsudek NSS ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45, žalovaný připomíná, že smyslem mezinárodní výměny informací nemá být umožnit získat daňovým subjektům dodatečné důkazy, které si měly samy zajistit k prokázání splnění podmínek pro přiznání osvobození od DPH. Žalovaný rovněž poukazuje na rozsudky, v nichž zdejší soud shledal námitku nedoplnění důkazu dalším mezinárodním dožádáním za nedůvodnou.

19. K namítané dobré víře žalovaný poukazuje zejména na závěry rozsudků SDEU ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-409/04, *Teleos a další proti Commissioners of Customs & Excise* (dále též „rozsudek *Teleos*“) a ze dne 6. 9. 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11 (dále jen „rozsudek *Mecsek-Gabona*“) a na nesrovnalosti uváděné v CMR listech, v důsledku nichž žalobkyně nemohla být v dobré víře ohledně uskutečněných transakcí. Žalovaný v podrobnostech odkazuje na konkrétní části napadeného rozhodnutí.
20. V závěrečné části vyjádření žalovaný předkládá obsáhlou argumentaci k aplikaci závěrů rozsudků SDEU *Kemwater* a rozsudku NSS *Vymětalík*. S odkazem na rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208 ve věci *Kemwater ProChemie* (dále jen „rozsudek *RS NSS Kemwater*“) a na něj navazující judikaturu NSS (zejména rozsudky ze dne 22. 6. 2022, č. j. 5 Afs 215/2019-56, a ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020-59) připomíná, že vrácení věci do daňového řízení je namístě zpravidla tehdy, existuje-li alespoň nějaká rozumná indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného odběratele. V tomto případě však žádnou takovou indicii nalézt nelze, neboť žalobkyně od počátku trvá na skutečnosti, že prokázala dodání zboží deklarovaným odběratelům.

IV. Doplnění žalobní argumentace

21. Žalobkyně v doplňujícím vyjádření namítá, že v mezidobí byly v její věci vydány rozsudky NSS ze dne 30. 5. 2024 č.j. 1 Afs 241/2022-155 a č. j. 1 Afs 53/2023-76, které však považuje za rozporné s názorem vysloveným v rozsudku SDEU ze dne 29. 2. 2024 ve věci C-676/22, *B2 Energy* (dále jen „*B2 Energy*“). Dle žalobkyně totiž první senát NSS vycházel z již překonané teze, že pokud není prokázán odběratel deklarovaný na dokladech, není následně možné zkoumat alternativního odběratele. V podstatě tak vyslovil nevyvratitelnou domněnku, že mohlo být dodáno výhradně osobám neregistrovaným k dani, což je však absurdní, a zvláště ve vztahu k žalobkyni, neboť na jí doložených dokladech jsou uvedeni vždy pouze dva odběratelé. Žalobkyně naproti tomu poukazuje na odlišné závěry rozsudku NSS ze dne 13. 6. 2024, č. j. 7 Afs 238/2021-73, který je souladný s rozsudkem SDEU *B2 Energy*.

V. Jednání soudu

22. Žalobkyně při ústním jednání setrvala na svém procesním stanovisku a shrnula podstatné argumentační body. Zdůraznila především závěry rozsudku SDEU *B2 Energy*. Měla za to, že v jejím případě byly dány relevantní indicie k tomu, aby správce daně či žalovaný zkoumali dodání skutečnému odběrateli, přičemž tyto indicie byly dány zejména údaji na předložených daňových dokladech, na nichž se vyskytovaly jiné společnosti. K dotazu soudu

k upřesnění námitky brojící proti neprovedení mezinárodního dožádání žalobkyně uvedla, že právě to by mohlo přispět k ověření, zda skutečnými dodavateli byly další společnosti uváděné na CMR listech či jiných dokladech.

23. Žalovaný rovněž shrnul podstatné argumentační body. Odkázal zejména na dřívější rozsudky NSS i zdejšího soudu, v nichž již byla vyložena otázka aplikace rozsudku SDEU *B2 Energy*, popř. rozsudků NSS ve věci *Kemwater* či *Vymětalík*. Nesouhlasil s žalobkyní, že by v nyní posuzované věci vyšly najevo nějaké relevantní indicie o tom, kdo by měl být skutečným odběratelem, nadto žalobkyně v průběhu řízení ani netvrdila, že by se obchod měl uskutečnit jinak než dodáním společností NEXT THEORY a SELECT. K namítanému neprovedení důkazu mezinárodním dožádáním měl za to, že se ani nejednalo o řádný důkazní návrh.

VI. Posouzení žaloby soudem

Splnění procesních podmínek

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

Obecná východiska a judikatorní vývoj

25. Úvodem soud připomíná, že spor mezi žalobkyní a orgány daňové správy týkající se dodání oleje odběratelům registrovaným k DPH v jiném členském státě již několikrát řešil
26. Namátkou lze uvést například rozsudky zdejšího soudu ze dne 17. 2. 2022, č. j. 55 Af 48/2020-61, ze dne 29. 11. 2024, č. j. 55 Af 57/2020-172, a ze dne 7. 10. 2022, č. j. 55 Af 57/2020-90, ze dne 17. 3. 2023, č. j. 51 Af 1/2021-91, ze dne 8. 1. 2024, č. j. 43 Af 25/2021-98, ze dne 17. 1. 2024, č. j. 43 Af 11/2021-91, ze dne 19. 11. 2024, č. j. 55 Af 7/2021-129, ze dne 18. 12. 2024, č. j. 54 Af 13/2021-161, ze dne 19. 12. 2024, č. j. 43 Af 33/2020-108, ze dne 16. 1. 2025, č. j. 54 Af 6/2021-129, nebo ze dne 20. 1. 2025, č. j. 43 Af 33/2020-108, ale také mnohé další. Všechny uvedené rozsudky se týkaly obchodních případů žalobkyně a ve všech bylo jádrem sporu prokázání dodání řepkového oleje odběrateli v jiném členském státě. Lišila se především zdaňovací období a deklarovaní odběratelé, nicméně klíčová sporná otázka byla stejná jako v nyní posuzované věci.
27. Ve všech odkazovaných rozsudcích byla podrobně vysvětlena jak obecná východiska osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu a výklad podmínek dle § 64 zákona o DPH i čl. 138 odst. 1 Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému DPH, tak i principy rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Soud považuje za nadbytečné tato základní východiska opět opakovat, proto v podrobnostech odkazuje účastníky na příslušné pasáže shora odkazovaných rozsudků.
28. Část shora zmiňovaných rozsudků již prošla i kasačním přezkumem u NSS. Ten opakovaně zodpověděl i otázku, zda na případ žalobkyně lze aplikovat právní závěry vyslovené v

rozsudcích SDEU a rozšířeného senátu NSS ve věci *Kemwater*, jakož i navazující rozsudek NSS *Vymětalík* a rozsudek SDEU *B2 Energy*.

29. Patrně nejkompexnější odpověď na danou otázku poskytl NSS v rozsudku ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 241/2022-115, odst. 37: „Odpověď SDEU nelze číst tak, že by měla paušálně ovlivnit výsledek všech řízení o osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu. Ostatně ani převažující linie judikatury navazující na rozhodnutí ve věci *Kemwater* nepřistoupila k automatickému rušení všech dřívějších zamítavých soudních i správních rozhodnutí bez ohledu na okolnosti konkrétní věci, tedy bez ohledu na to, zda ve věci existovaly nějaké indicie o jiném než deklarovaném dodavateli v postavení osoby povinné k dani (srov. např. rozsudky ze dne 27. 6. 2022, č. j. [4 Afs 237/2021](#) - 52, ze dne 29. 6. 2022, č. j. [10 Afs 66/2019](#) - 51, ze dne 29. 6. 2022, č. j. [10 Afs 53/2020](#) - 51, ze dne 20. 7. 2022, č. j. [10 Afs 281/2020](#) - 70, ze dne 16. 8. 2022, č. j. [9 Afs 409/2018](#) - 73, ze dne 18. 8. 2022, č. j. [2 Afs 331/2018](#), ze dne 23. 8. 2022, č. j. [5 Afs 47/2021](#) - 47, ze dne 10. 1. 2023, č. j. [2 Afs 92/2021](#) - 51, ze dne 3. 4. 2023, č. j. [5 Afs 241/2022](#) - 43, ze dne 7. 8. 2023, č. j. [4 Afs 227/2022](#) - 54, ze dne 20. 12. 2023, č. j. [9 Afs 88/2022](#) - 51, či ze dne 16. 4. 2024, č. j. [10 Afs 231/2022](#) - 53). Ani z rozsudku *B2 Energy* však nelze dovodit, že by daňový subjekt mohl bez jakékoli indicie nově zcela změnit svá tvrzení. Optikou tohoto rozhodnutí lze případ toliko odlišně právně posoudit. Vrátit věc až do daňového řízení je namísto zpravidla tehdy, pokud tu existuje nějaká skutková indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného odběratele, která mohla fakticky (namísto něho) odebrat sporná plnění.“
30. Týž závěr převzaly i navazující rozsudky NSS ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 53/2023-79, odst. 38-42, ze dne 20. 8. 2024, č. j. 10 Afs 216/2023-83, odst. 22, a ze dne 15. 7. 2024, č. j. 10 Afs 64/2023-98, odst. 23-26. V posledně zmiňovaném rozsudku NSS též vyložil, že rozsudek SDEU *B2 Energy* vycházel z předpokladu, že byly k dispozici údaje potřebné k ověření o postavení deklarovaného odběratele coby osoby povinné k DPH, nicméně pokud orgány daňové správy takové údaje k dispozici neměly, je nutné nadále trvat na tom, aby daňový subjekt prokázal, že zboží bylo dodáno odběrateli, který má v jiném členském státě postavení osoby povinné k dani.
31. Na nosné závěry vyslovené v shora citovaných rozsudcích NSS k aplikaci východisek *Kemwater*, *Vymětalík* i *B2 Energy* lze v podrobnostech plně odkázat a v nyní posuzované věci není důvod se od nich odchylovat.

Orgány daňové správy důvodně zpochybnily předložené doklady

32. V nyní posuzované věci není sporu o tom, že žalobkyně předložila primární doklady k prokázání svých daňových tvrzení, zejména samotné daňové doklady (faktury), ale též CMR listy či vážní lístky.
33. Soud však nesouhlasí s žalobní námitkou, že by tyto doklady byly ze strany orgánů daňové správy hodnoceny pouze formálně. V této souvislosti soud zdůrazňuje, že správce daně není povinen prokázat, že se plnění neuskutečnilo tak, jak tvrdí daňový subjekt, ani namísto daňového subjektu prokázat, jak se plnění uskutečnilo. Je pouze povinen prokázat, že o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených důkazních prostředků existují důvodné pochybnosti. Dle soudu přitom žalovaný i správce daně předeštili dostatečně relevantní pochybnosti.
34. Soud v této souvislosti předesílá, že ač hodnotí doklady vztahující se ke zdaňovacímu období říjen 2016, nemůže přehlédnout širší kontext sporu mezi žalobkyní a orgány daňové správy. Pochybnosti o předložených dokladech se totiž vyskytují také v dalších zdaňovacích

obdobích (srov. rozsudky zdejšího soudu ze dne 17. 2. 2022, č. j. 55 Af 48/2020-61, ze dne 29. 11. 2024, č. j. 55 Af 57/2020-172, a ze dne 7. 10. 2022, č. j. 55 Af 57/2020-90, ze dne 17. 3. 2023, č. j. 51 Af 1/2021-91, ze dne 19. 11. 2024, č. j. 55 Af 7/2021-129, nebo ze dne 19. 12. 2024, č. j. 43 Af 43/2020-108). Za této situace k založení důvodných pochybností postačí i nesrovnalosti nižší intenzity, jelikož je zřejmé, že nejde o ojedinělá pochybení či nedostatky, ale že pochybnosti vzbuzuje dlouhodobá obchodní praxe žalobkyně.

35. Ve vztahu k nyní posuzovanému období říjen 2016 vyjádřil správce daně své pochybnosti ohledně žalobkyní předložených dokladů ve výzvě ze dne 15. 9. 2020, a to jak ve vztahu k deklarovanému odběrateli SELECT, tak k NEXT THEORY.
36. Ve vztahu k odběrateli SELECT správce daně (shodně jako později žalovaný) poukázal na to, že ačkoliv je tato společnost uvedena na fakturách jako odběratel i příjemce zboží, tak na předložených CMR listech je v položce 24 „Zboží obdržel“ uváděn vždy jiný subjekt, a to společnost WEGA Sp. z o.o. (dále též jen „WEGA“), která není na fakturách ani v kupních smlouvách uvedena jako příjemce zboží. Na CMR listu k faktuře č. 21601034 se v položce „Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“ nachází otisk razítka SELECT a nečitelný popis, ostatní CMR listy k ostatním fakturám č. 21601133, 21601138, 21601154, 21601159, 21601170, 21601176, 21601184 a 21601189 byly doloženy pouze v kopii vystavené společností WEGA a s doplněním razítka SELECT a nečitelným podpisem; v případě faktury č. 21601147 je zase razítko SELECT odlišného typu. K uvedeným fakturám byly doloženy též dodací listy, některé jako originály, některé v kopiích, které sice byly opatřeny razítkem společnosti SELECT, přičemž tato razítka jsou různého typu a liší se, navíc se liší i podpisy připojené k razítkům, neboť jsou nečitelné a nelze je ztotožnit s žádnou osobou. Podobně některé vážní lístky (k fakturám č. 21601138, 21601147 a 21601154) jsou vyplněny ručně, zatímco na jiných jsou čísla plomb předtištěna nebo chybně vytištěna a přepsána. Podle předložených kupních smluv měl být konečným kupujícím subjekt Black Lion Sp. z o.o. (dále jen „Black Lion“), nicméně ten není na žádných dalších dokladech uveden a jako konečný příjemce je vždy uváděn jen SELECT. Pochybnosti ve vztahu k NEXT THEORY prohloubila i zjištění z mezinárodních dožádání od britské daňové správy, podle níž měla být společnost SELECT zrušena registrace k DPH.
37. Ve vztahu k odběrateli NEXT THEORY správce daně (shodně jako později žalovaný) poukázal na to, že na předložených CMR listech k fakturám č. 21601127, 21601143, 21601164, 21601175, 21601181, 21601185 a 21601195 se v položce 24 „Zboží obdržel“ nachází otisk razítka NEXT THEORY, ale současně je zde nečitelný podpis a není vyplněno datum převzetí, současně v položce „Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“ je otisk razítka KRONO OPOLIS Sp. z o. o. (dále jen „KRONO OPOLIS“) bez data a podpisu, nebo se vedle něj nachází otisk razítka „PREZES ZARADU Zbigniew Kostrewa“, také bez data a podpisu. Na CMR listu k faktuře č. 21601155 se v položce 24 „Zboží obdržel“ nachází otisk razítka AMOS Spółka z organiczona odpowiedzialnoscia (dále jen „AMOS“) a není vyplněno datum, kdy došlo k převzetí. Na CMR listu k faktuře č. 21601191 se v položce 24 „Zboží obdržel“ nachází otisk razítka NEXT THEORY a nečitelný podpis bez uvedení data převzetí. Zároveň jsou na všech CMR listech předvyplněna místa vykládky a jsou uvedeny obecně názvy polských obcí jako Mazanowice PL (v případě faktury č. 21601143), Lututów PL (v případě faktury č. 21601155) nebo Czechowice-Dziedzice PL (v případě ostatních faktur). K uvedeným fakturám byly doloženy též dodací listy, které sice obsahují razítko NEXT THEORY, ale s nečitelným podpisem a bez data či jiných doplňujících údajů k předání či převzetí. V předložených kupních smlouvách nejsou vůbec uváděny společnosti

KRONO OPOLIS či AMOS vyskytující se na CMR listech. Konečně, v případě některých kupních smluv se smluvené množství dodaného oleje odlišuje od množství uváděného na fakturách.

38. Současně není pravdou, jak tvrdí žalobkyně, že v případě CMR listů ve vztahu k NEXT THEORY je jejich obsah zcela shodný a že všude je tato společnost deklarována jako příjemce, neboť jak bylo vyloženo v předchozím odstavci, sice se na nich nachází otisk razítka NEXT THEORY, ale zároveň i jiných společností, jejichž role není zřejmá. Nadto pochybnosti ve vztahu k NEXT THEORY prohloubila i zjištění z mezinárodních dožadání od polské daňové správy, podle níž měla být společnost NEXT THEORY od 16. 3. 2017 zrušena registrace k DPH z důvodu, že přestala být kontaktní.
39. Soud ve shodě s orgány daňové správy konstatuje, že shora popsané nedostatky na předložených dokladech, zejména na CMR listech, zakládají důvodné pochybnosti ohledně správnosti, úplnosti a věrohodnosti žalobkyní předložených dokladů. Naopak se nemůže ztotožnit s argumentací žalobkyně, že by šlo o nedostatky pouze formální.
40. V této souvislosti soud připomíná zásadní důkazní váhu CMR listů, které opakovaně dovodila judikatura (srov. zejm. rozsudky NSS ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42, odst. 33-32, či ze dne 30. 6. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195). Právě jejich řádné vyplnění je klíčový předpoklad k tomu, aby mohly být považovány za věrohodný důkazní prostředek. Vypovídací hodnota CMR listu je totiž založena mimo jiné na tom, že na jeho vyhotovení by měly spolupůsobit tři na sobě většinou nezávislé osoby, tj. prodejce, dopravce a kupující. Proto není-li CMR list řádně vyplněn (popř. způsob jeho vyplnění nekoresponduje s dalšími předloženými doklady), nemůže jím být prokázáno dodání tvrzenému odběrateli. Pokud se na žalobkyní předložených CMR listech vyskytovaly další společnosti (např. KRONO OPOLIS, AMOS, či Black Lion), jejichž roli v obchodním řetězci nedokázala žalobkyně objasnit, pak tyto skutečnosti důkazní hodnotu CMR listů zásadně zpochybňují. V tomto směru soud nepovažuje za relevantní argumentaci žalobkyně, která se snaží přítomnost razítek jiných společností vysvětlit tím, že jedna společnost je příjemcem zboží a jiná skladovatel. Jednak nedává smysl, proč by měl CMR list vyplňovat právě skladovatel, neboť jak již bylo uvedeno, smyslem CMR listu je zdokumentovat spolupůsobení prodejce, dopravce a kupujícího. Žalobkyně přitom nikdy nevysvětlila, proč se ve své obchodní praxi spokojovala se zcela neobvyklým vyplňováním CMR listu ze strany skladovatele, s touto verzí přišla poprvé až v reakci svědeckou výpověď R. H. (k tomu viz odst. 47 níže). Nicméně i kdyby soud připustil, že CMR či vážní lístky byly opatřeny razítkem skladovatele namísto razítka odběratele, tak mu není zřejmé, jak tato skutečnost prokazuje, že by právě na odběratele přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník, což je jedna z nezbytných podmínek z hlediska přiznání nároku na osvobození.
41. V této souvislosti je třeba připomenout, že orgány daňové správy nejsou povinny prokázat, že se plnění neuskutečnilo tak, jak tvrdí daňový subjekt, ani namísto daňového subjektu prokázat, jak se plnění uskutečnilo (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 8. 2024, č. j. 10 Afs 216/2023-83, odst. 39, nebo ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103, odst. 39). Soud proto považuje za nepřipadné, vyčítá-li žalobkyně žalovanému či správci daně, že nedomysleli skutečnosti týkající se razítek údajných skladovatelů či jiných společností figurujících na CMR listech či jiných předložených dokladech, o jejichž zapojení sama žalobkyně nebyla schopna předestřít smysluplnou skutkovou verzi.

Hodnocení svědeckých výpovědí

42. Soud nepřisvědčuje žalobní argumentaci ohledně tendenčního hodnocení výpovědí svědků.
43. Pokud jde o svědky J. O., W. J. P. a R. H., jejichž výpovědi měly dle názoru žalobkyně potvrdit její tvrzení o deklarovaném odběrateli NEXT THEORY, je třeba připomenout, že hodnocením těchto výpovědí se zdejší soud již opakovaně zabýval. Naposledy tak učinil v rozsudku ze dne 29. 11. 2024, č. j. 55 Af 57/2020-172, v odst. 54-56 a 82-83, jenž se týkal přezkumu zdaňovacího období prosinec 2016:

„Soud se ztotožňuje s žalovaným, že zásadní pochybnosti vyvolává i skutečnost, že žalobkyně neprokázala oprávnění J. O. jednat za NEXT THEORY (na kupních smlouvách označený jako kontaktní osoba), neboť tvrzenou plnou moc nepředložila a svědek J. O. v rámci své výpovědi uvedl, že polské odběratele nezastupoval, přičemž podpis kupní smlouvy (v níž je pan O. zmíněn jako osoba oprávněná „komunikovat“ za NEXT THEORY) měl proběhnout na dálku právě jeho prostřednictvím. Soud shodně s žalovaným považuje za významné, že žalobkyně neprokázala, že by kdy jednala přímo s osobami oprávněnými jednat za deklarované odběratele. Žalobkyně sice tvrdila, že za NEXT THEORY vystupoval J. O. a že si jeho oprávnění ověřila na základě doložené plné moci, plnou moc však v daňovém řízení nepředložila (viz protokol z ústního jednání ze dne 9. 11. 2016, č. j. 4524210/16/2113-60561-606257). Žalobkyně sice doložila e-mailovou komunikaci včetně dokumentu „Oświadczenie“, který označila za plnou moc, správce daně ovšem podrobně vysvětlil, proč tento dokument za plnou moc nemohl považovat (viz str. 6 zprávy o daňové kontrole). Svědek J. O. v rozporu s tvrzením žalobkyně dále vypověděl, že polské společnosti nezastupoval, pro nikoho z odběratelů nepracoval a byl ve smluvním vztahu pouze s panem W. J. P., s nímž měl dohodu, že se s ním bude v rámci České republiky spolupodílet na „servisu služeb pro Poláky v rámci České republiky a Slovenska“, přičemž poskytovali „polské straně, která chtěla nakupovat zboží, servis k realizaci“. K dotazu, jakým společností poskytovali služby, si sám vzpomněl pouze na „Strategy, Canolla a Blue něco“. Nebyl schopen uvést, kdo jednotlivé odběratele zastupoval, jak byla navázána spolupráce, kde se setkali, co bylo předmětem jejich činnosti, na jakých adresách provozovali činnost, ani zda měli nějaké provozovny či sklady. K dotazu, na jakých adresách odběratelé provozovali obchodní činnost, pouze obecně odkázal na sídlo zapsané v KRS a zmínil, že někdy přijeli na jednání do 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 společnosti BLUE FREE Sp. z o.o., DAMIAN GIERA a NEXT THEORY a zda pro ně vykonával činnost, potvrdil, že pro ně „byl vykonáván servis“, nic bližšího však nevedl.

I svědek Pawlus, který měl mít dle svědka O. uzavřenu smlouvu s dotyčným subjektem, vypověděl, že zprostředkovatelskou činnost poskytoval prostřednictvím DENWOJ Czech s. r. o. a stejně jako svědek O. konkrétně zmínil pouze společnosti „CANOLLA Ltd., Blue free, přes kterou vozili do Knurowa, Strategy“. Vypověděl, že jedna firma neznámená jedno místo vykládky, destinací bylo více, např. Lubrza, Pawonkow, Wratysławia z Wrocławu. Deklarované odběratele žalobkyně nezmínil. Nebyl schopen uvést konkrétní osoby, které jednaly za polské odběratele (zmínil pouze majitele CANOLLA Ltd.). Dle názoru soudu ovšem časový odstup necelých dvou let není tak velký, aby svědci nemohli popsat případný průběh obchodní spolupráce s jednotlivými společnostmi, pokud probíhala. Oba svědkové nadto shodně vypověděli, že jim není známa společnost WEGA, která potvrzovala přijetí zboží na všech CMR listech připojených k fakturám, na nichž byla jako odběratel a konečný příjemce SELECT. Svědek obecně k dotazu správce daně uvedl, že u vykládek zboží byl zřídka a na žádnou konkrétní si nevzpomněl.

Za situace, kdy svědek O. uvedl, že polské odběratele nezastupoval, a svědek P. NEXT THEORY vůbec nezminil a neuvedl, s kým a jakým způsobem za tuto společnost jednal, lze mít pochybnosti o tom, zda za NEXT THEORY jednala oprávněná osoba a zda jí bylo zboží skutečně dodáno, vzhledem k odlišným subjektů na CMR listech. Pochybnosti posilovala i skutečnost, že dle informace od polského správce daně NEXT THEORY nepodal souborné hlášení, žádné pořízení zboží z jiného členského státu nepřiznala a ke dni 16. 3. 2017 byla této společnosti zrušena registrace k DPH kvůli její nekonstantnosti.

(...)

Soud souhlasí s daňovými orgány i v tom, že tvrzení žalobkyně neprokázala ani výpověď svědků H., dispečera TRANSPORTSTAV s.r.o., která byla rovněž značně obecná a neplyne z ní, že by byl osobně přítomen vykládce zboží pro deklarované odběratele. Svědek zajišťoval realizaci přepravy, neznal však souvislost mezi deklarovanými odběrateli a dalšími subjekty, jež se vyskytovaly na dokladech. Obecně vypověděl, že na počátku dojde k ústní či telefonické objednávce z obchodního oddělení žalobkyně a po dohodě s klientem, kdy dostane místo určení, realizuje přepravu. Uvedl, že místo určení má od žalobkyně a od odběratele telefonicky či formou SMS, místo vykládky sděluje firma, která olej odebírá, CMR list vyplňoval řidič nebo svědek na základě objednávky od žalobkyně. Místem vykládky jsou většinou rafinerie či sklady, kde mají označené nádrže, zboží většinou přebírá „pracovník dané firmy, skladník“, u vykládky je přítomen řidič a „zaměstnanec dané firmy“. To, že se zboží předává správné osobě, ověřuje řidič na telefonním čísle, které obdrží spolu s PIN kódem od svědka, který je obdrží „od firmy, pro kterou veze řepkový olej“. Konkrétní osoby, s nimiž jednal, neuvedl. Svědek zmínil několik míst dodání v Polsku, Wrocław, Knurów, Czechovice-Dziedzice a Lubrzu, která se týkala i jiných odběratelů (PETHER Sp. z o.o., RED DOT Sp. z o.o., Michala Ciejpy, HEDONIS Sp. z o.o., VZ CORPORATION Kft., SKY CASH či pana O.). Společnosti NEXT THEORY či SELECT sám nezminil. Pokud žalobkyně v žalobě namítala, že výpověď svědka H. byla dezinterpretována, pak sice je pravdou, že žalovaný interpretoval odpovědi svědka H. jinými slovy právě v žalobkynině namítaných tvrzeních, nic to ovšem nemění na závěrech, které z výpovědi vyplynuly a které jsou shodné. Nelze totiž vytrhávat jednotlivé věty z kontextu. Z jeho odpovědi totiž vyplývá, že vezl zboží na žalobkynině nebo odběratelem určené místo vykládky (str. 4, otázka č. 15 protokolu o výsledku svědka H., č. j. 4609836/16/2113-60561-203542) a že mu žalobkyně sdělila, kdo je příjemcem (str. 7, otázka č. 39 protokolu). Navíc žalovaný založil své pochybnosti i na jiných tvrzeních svědka H. a odůvodnil, proč z nich měl dojem o celkové nejjasnosti a nejistotě jeho odpovědí (viz str. 19 bod 68 napadeného rozhodnutí).“

V zásadě k témuž závěru ohledně hodnocení výpovědí svědků O., P. a H. dospěl zdejší soud také v rozsudku ze dne 19. 11. 2024, č. j. 55 Af 7/2021-129, odst. 135, jenž se týkal zdaňovacího období květen 2016, a předtím též v rozsudku ze dne 17. 3. 2023, č. j. 51 Af 1/2021-91, odst. 51-58, jenž se týkal zdaňovacího období listopad 2016.

44. Od hodnocení výpovědí zmiňovaných svědků vyslovených ve shora odkazovaných rozsudcích není důvod se odchýlovat ani v této věci.
45. Soud proto opakuje, že výpovědi svědků O. a P. se prakticky nijak netýkají konkrétních dodávek zboží a byly spíše obecné až povrchní. Například svědek O. ve své výpovědi na jednu stranu hovořil o tom, že „[m]y jsme poskytovali polské straně, která chtěla kupovat zboží, servis k realizaci. To znamená, že jsme řekli, co hledají, oni chtěli výrobce surového řepkového olejem začly se předávat informace o tom, za jakých podmínek je nákup možný. Protože jiné věci jsou tady a jiné v Polsku. Při realizaci se poskytoval servis denní operativy, tj. v kolik hodin má přijet auto, kdy má být zboží zapláceno, kdy bude zboží složeno“, tedy se v podstatě prezentoval jako specialista na zprostředkování odběratele na polské straně. Navzdory tomu však nebyl svědek schopen uvést název společnosti NEXT THEORY, na kterou se rozpomněl až teprve poté, co na to byl – do značné míry návodně – dotázán tehdejší zástupcem žalobkyně. Sám

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

přítom vyloučil, že by se osobně účastnil nakládek či vykládek zboží, ani nebyl schopen uvést, kdo jednotlivé odběratele zastupoval, jak byla navázána spolupráce, kde se setkali, případně co bylo předmětem jejich činnosti a kde ji provozovali, ani zda měli nějaké provozovny či sklady. Pouze všeobecně sdělil, že na místě vykládky přebírá zboží někdo od kupujícího, zpravidla někdo na váze, kdo deklaruje, že zboží přijelo, a zkontroluje váhu a kvalitu. To však nevypovídá nic o tom, kdo zboží v konkrétních případech převzal. Zmínil pouze spolupráci se svědkem Pawlusem, s nímž se měl spolupodílet na „*servisu služeb pro Poláky v rámci České republiky a Slovenska*“ a poskytovat „*servis k realizaci*“. Nicméně ani svědek P. nebyl později schopen deklarovaneho odběratele NEXT THEORY vůbec zmínit, uvedl jen místa vykládek objevující se na CMR listech s tím, že zpravidla u nich přítomen nebyl. Neuvedl však nic o tom, zda a případně s kým a jakým způsobem za konkrétní společnosti jednal, jak probíhala spolupráce, ani od koho obdržel podepsané listiny. Pouze všeobecně zmínil, že jednotliví – blíže nespecifikovaní – odběratelé si zajišťovali vykládku, vážení a potvrzení CMR listu, a že si nechávali vážit zboží u jiné společnosti. Soud ve shodě s žalovaným a správcem daně uzavírá, že na základě výpovědi obou zmiňovaných svědků nelze dospět k závěru, že by žalobkyně zboží dodala deklarovanému odběrateli.

46. Soud samozřejmě vnímá časový odstup mezi dobou výpovědi svědků (leden a březen 2018) a dobou údajného uskutečňování dodávek oleje (říjen 2016), a rovněž si je vědom závěrů žalobkyní odkazovaných rozsudků NSS ze dne 14. 2. 2013, č. j. 7 Afs 2/2013-26, a ze dne 23. 6. 2021, č. j. 1 Afs 70/2021-41. S žalobkyní lze souhlasit potud, že s odstupem dvou let si svědci nebudou pamatovat jednotlivé detaily, ale spíše dílčí podstatné věci. Nicméně pokud se svědci O. a P. prezentovali jako „zajišťovatelé servisu k realizaci“ pro polskou stranu, tak právě s ohledem na takto prezentované postavení by šlo z jejich strany očekávat lepší rozpomenutí na některé podstatné věci, například na název odběratele či na konkrétní místo dodávky, zvláště mělo-li se jednat o dodávky v hodnotách desítek tisíc EUR. Pokud žalobkyně namítá, že svědci neuvedli nic, co by bylo v rozporu s jejími tvrzeními, pak soud zdůrazňuje, že svědci O. a P. především neuvedli nic, co by tvrzení žalobkyně ohledně tvrzeného odběratele NEXT THEORY nějak podporovalo, a už vůbec neuvedli nic, co by objasňovalo nejasnosti ohledně údajů na CMR listech či dalších listinách.
47. Ani z výpovědi svědka H. nelze dovodit spojitost s žalobkyní deklarovanými odběrateli. Zdůrazňuje-li žalobkyně, že si svědek vybavil konkrétní místa, kam byl olej dovážen, pak žádné z jím zmiňovaných míst (Wrocław, Knurów, Czechovice-Dziedzice a Lubrz) nelze nijak ztotožnit se sídlem či provozovnou NEXT THEORY (tím méně SELECT). Výpověď zmiňovaného svědka rovněž neobjasnila, kdo konkrétně měl zboží od přepravce přebírat, byl schopen toliko zopakovat údaje na konkrétních CMR listech po jejich předložení. Klade-li žalobkyně důraz na to, že svědek vysvětlil, že na některých CMR listech jsou razítka jiných společností z toho důvodu, že jedna společnost je příjemcem zboží a jiná skladovatel, pak dle soudu nelze význam této skutečnosti nijak přeceňovat. Jak soud již uvedl (viz odst. 40 výše), v případě CMR listu, jehož smyslem je zdokumentovat primárně spolupráci prodávajícího, přepravce a kupujícího (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 6. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195), nedává vyplnění ze strany skladovatele příliš logiku. Žalobkyně přitom nikdy nevysvětlila, jaký smysl by mělo mít potvrzování CMR listu ze strany skladovatele (který není současně kupujícím), s touto verzí přišla poprvé až v reakci na výslech svědka H.. Nicméně i kdyby soud připustil, že CMR či vážní lístky byly opatřeny razítkem skladovatele namísto razítka odběratele, tak mu není zřejmé, jak tato skutečnost prokazuje, že na odběratele přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník, což je jedna z nezbytných podmínek z hlediska přiznání nároku na osvobození. K tomu by musela přistoupit ještě nějaká relevantní skutečnost, ze

kteřé by byla zřejmá spojitost mezi skladovatelem a deklarovaným odběratelem NEXT THEORY, která však zřejmá není. Pokud jde o časový odstup, tak ten v případě svědka H. není tak výrazný (k jeho výslechu došlo v listopadu 2016), a navíc i případný časový odstup nemůže vést k domyšlení chybějících skutečností, o nichž se svědek nikdy nezmínil.

48. Pokud jde o výpověď svědka M. C. (který dle názoru žalobkyně měl potvrdit její tvrzení o deklarovaném odběrateli SELECT), tak hodnocením věrohodnosti této osoby se zdejší soud zabýval již v rozsudku ze dne 19. 11. 2024, č. j. 54 Af 13/2021-161, odst. 43:

„Soud se s žalobkyní neztotožňuje ani v tom, že by správce daně nekorektně hodnotil výsledky mezinárodního dožádání k odběrateli M. C., resp. že by zjištění učiněná prostřednictvím mezinárodního dožádání odstranila pochybnosti správce daně. Naopak se ztotožňuje s daňovými orgány, že výsledky mezinárodního dožádání do celé věci vnesly jen další pochybnosti. Polská daňová správa nepotvrdila přiznání částky deklarované žalobkyní jako dodání zboží M. C.. Podle polské daňové správy pan Ciepa ve společnosti figuroval pouze jako bílý kuň, přičemž faktickou činnost společnosti řídila jiná (trestně stíhaná) osoba. V České republice měla žalobkyně jednat s paní R., tu se ale nepodařilo vyslechnout. Poukazuje-li žalobkyně na výpověď svědkyně I. H., musí soud zdůraznit, že tato osoba byla jednatelkou jiného deklarovaného odběratele, společnosti Komodity, nikoli zaměstnankyní žalobkyně, která by měla zajišťovat komunikaci mezi žalobkyní a M. C.. Tou měla být obchodní ředitelka žalobkyně, paní Ing. P., která dle tvrzení žalobkyně při ústním jednání dne 31. 8. 2016, vedla ve vztahu k této společnosti obchodní jednání s p. R. [R. – pozn. soudu] (kterou se vyslechnout nepodařilo). Pokud tedy svědkyně I. H. uvedla z pozice jednatelky společnosti Komodity uvedla, že za společnost SKY Cash jednala s p. C., nijak to nezpochybňuje zjištění ohledně obtížné komunikace a od toho odvislé nemožnosti prověřit obchody se žalobkyní vyplývající z mezinárodních dožádání. Tvrzení, že žalobkyně obchodovala s panem C. jako s fyzickou osobou, nikoli s obchodní společností, považuje soud za překvapivé a neodpovídající předloženým dokladům, ze kterých plyne, že žalobkyně měla řepkový olej dodávat společnosti Handlowo-Ustugowa „SKY CASH“ M. C., nikoli M. C. jako fyzické osobě.“

49. Je sice pravdou, že ve věci řešené citovaným rozsudkem se jednalo o situaci, kdy M. C. měl být přímo tvrzeným odběratelem, a nikoliv osobou jednající za společnost SELECT. To ovšem nemění nic na tom, že ani dodatečná svědecká výpověď M. C. ze dne 1. 10. 2018 nepřinesla žádné podstatné informace o tom, že by skutečným odběratelem byla deklarovaná společnost SELECT. Ve vztahu k této společnosti svědek C. vypovídal značně nekonzistentně, neboť na jednu stranu uváděl, že jeho spolupráce s žalobkyní měla spočívat v tom, že se spojil se společností SELECT, následně uváděl, že jednal jménem této společnosti, a že určoval dodávky, množství a místa dodání a zabýval se „dokumentací transakcí společnosti SELECT“. Svědek navíc výslovně vyloučil, že by společnost SELECT byla konečným příjemcem zboží. Tím měli být „další kupující“, které měl svědek na jednu stranu získat díky kontaktům přes přátele a známé, ale zároveň si nebyl schopen žádnou z nich vybavit, dokonce ani neměl povědomí o vlastních skladů. To vše měl totiž řešit blíže neurčený *další kupující*.
50. Soud konstatuje, že výpověď svědka C. působí jako celek velmi neurčitě, zejména ale nijak neobjasňuje skutečnou povahu tvrzených obchodů. Natož aby potvrzovala, že skutečným odběratelem měla být společnost SELECT, kterou svědek naopak jako konečného příjemce explicitně vyloučil. Tyto nejasnosti ve výpovědi svědka C. žalobkyně patrně nijak nereflakuje, resp. se k nim nijak nevyjadřuje a pouze jednostranně namítá, že žalovaný výpověď svědka C. „překroutil“. S tím však soud nesouhlasí. Naopak má ve shodě s žalovaným za to, že výpověď svědka C. nijak neodstranila pochybnosti ve vztahu k deklarovanému odběrateli SELECT.

51. Pokud jde o svědkyni E. R., tak tu se na rozdíl od věci řešené v posledně zmiňovaném rozsudku č. j. 54 Af 13/2021-161 (stejně jako např. rozsudku č. j. 51 Af 1/2021-91) žalovanému tentokrát vyslechnout podařilo. A žalobkyně má v obecné rovině pravdu, že svědkyně R. vypověděla, že působila jako tlumočnice, potvrdila tlumočení M. C., identifikovala zaměstnankyni žalobkyně P., vzpomněla si na svědka H. coby osobu odpovědnou za přepravu zboží, a také si vzpomněla, že šlo o olej. Zároveň se však žalobkyně mýlí v tom, že by svědkyně R. potvrdila svou přítomnost na místě vykládky. Na dotaz: „Byla jste někdy přítomna u nakládky a vykládky zboží?“ totiž výslovně odpověděla: „Ne, nebyla. Nakládku a vykládku dělala společnost, která byla spřízněna s BIOENERGO. Dělal tam šéfa pan H.. Nevím, zda šéfa nebo dispečera. Měli společnost vedle, hned vedle BIOENERGO výroby. Možná dokonce měli kancelář přímo v budově BIOENERGA. Cisterny měli postavené před budovou. Já jsem v lisovně nikdy nebyla, ale stály tam cisterny. Asi to byly jejich“ (viz bod 8 protokolu ze dne 26. 6. 2023, č. j. 3520689/23/2113-60561-203542). Mnohem podstatnější však je, že z obsahu výpovědi svědkyně R. nelze dovést nic ve vztahu k žalobkyní deklarovanému odběrateli SELECT. Jak správně poznamenal žalovaný, svědkyně označovala za odběratele přímo M. C., aniž by dovedla sdělit, zda obchodoval prostřednictvím nějaké společnosti. Žalobkyně má sice obecně pravdu, že ten, kdo o sobě prohlašuje, že pouze tlumočí a překládá, zpravidla nebude znát podrobněji obchodní vztahy či práva a povinnosti obchodních subjektů. Tím spíše však ale nelze z takové výpovědi dovozovat nějakou konkrétní pozitivní skutečnost, která nikdy nebyla vyslovena.
52. V souvislosti s výpovědí svědkyně R. si soud nemůže nepovšimnout určité nekonzistentnosti v žalobních tvrzeních. Žalobkyně se totiž na jednu stranu dovolává toho, že svědkyně R. sebe samu označila jako „pouhou“ tlumočnici, ale na druhou stranu se žalobkyně paralelně dovolává výpovědi svědka C., který popsal roli zmiňované svědkyně velmi odlišně, neboť mj. vypověděl, že „[p]aní R. byla zprostředkovatelem v ČR, se kterým jsem spolupracoval. Paní R. také vyhledávala pro mě dodavatele. U transakcí společnosti BIOENERGO-KOMPLEX s. r. o. byla ona zprostředkovatelem a překladatelem pro mě.“ (viz překlad protokolu polské daňové správy ze dne 1. 10. 2018). Soud má za to, že popsany rozdíl v obou svědeckých výpovědích ohledně skutečné role svědkyně R. spíše jen umocňuje dosavadní pochybnosti a v žádném případě nepřispívá k jejich odstranění. Ani delší časový odstup by neměl být překážkou k tomu, aby si svědek rozpomněl na tak zásadní skutečnost, zda určitá osoba vystupovala v roli hlavního zprostředkovatele obchodů či v roli „pouhého“ tlumočnicka.
53. S ohledem na uvedené soud uzavírá, že i když výpovědi svědků obsahovaly určité informace o tom, že žalobkyně obchodovala s olejem a že jej přes zprostředkovatele nechala dovážet do Polska, nicméně žádná ze svědeckých výpovědí neodstranila vzniklé pochybnosti ohledně toho, zda deklarovanými odběrateli byly skutečně společnosti NEXT THEORY či SELECT. Výpovědi zmiňovaných svědků dokonce ani spolehlivě nepotvrdily, že by dodávky specifikované v předložených dokladech (fakturách, CMR listech, vážních lístcích) skutečně přejal odběratel registrovaný v zahraničí jako plátce DPH, resp. že by takovému odběrateli bylo umožněno nakládat s dodaným olejem jako vlastník. Mnohé svědecké výpovědi si navíc částečně protirečí a spíše prohlubují dosavadní pochybnosti. Soud proto nemůže přisvědčit žalobní námitce ohledně selektivního hodnocení těchto výpovědí.

Význam doložených úhrad

54. Soud nepřisvědčuje ani žalobní námitce, že doložení úhrad představuje důkaz o uskutečnění obchodu se společnostmi NEXT THEORY i se SELECT, které by žalobkyni neplatily, pokud by nebyly skutečnými odběrateli.
55. Soud samozřejmě nepřehlídí, že součástí spisové dokumentace jsou i výpisy z bankovních účtů, z nichž vyplývá existence úhrad ze strany deklarovaných subjektů ve prospěch žalobkyně. Zároveň však soud musí přisvědčit argumentaci žalovaného, že samotný tok finančních prostředků ještě neprokazuje dodání zboží do jiného členského státu, ale musela by zde existovat i vazba na jiné důkazní prostředky. To ostatně potvrdil i NSS v již zmiňovaném rozsudku č. j. 10 Afs 216/2023-83, odst. 28, v němž vyložil, že *„nesouhlasí ani s tvrzením, že už jen z rozsahu dodávaných plnění je zřejmé plátcovství odběratelů. Nelze přece očekávat, že u všech plnění určitého rozsahu budou podmínky pro osvobození od daně automaticky považovány za splněné. Pokud by to takto zákonodárce (ať už unijní, nebo český) chtěl, pro plnění určitého rozsahu by stanovil odlišná pravidla. To se ale nestalo. Proto i při dodání (hmotově či cenově) rozsáhlého plnění do jiného členského státu je potřeba kromě přeshraniční přepravy uskutečněné dodavatelem, odběratelem nebo na jejich účet buď prokázat, že odběratel měl postavení osoby povinné k dani, nebo zajistit, aby daňové orgány měly dostatek údajů potřebných k ověření, že odběratel takové postavení měl. Samotný rozsah plnění takovým (dostatečným) údajem být nemůže, zvláště není-li jasné, zda bylo plnění skutečně dodáno v takovém rozsahu jedinému subjektu.“* Podobně i dřívější judikatura dospěla k závěru, že zaslal-li tvrzený odběratel na bankovní účet daňového subjektu platbu, prokazuje to pouze, že mezi nimi došlo k převodu finančních prostředků, avšak samo o sobě nikoli faktický převod zboží, zvláště za situace, kdy z předložených dokladů i dalších provedených důkazů vyplynou zjevné nesrovnalosti ohledně skutečného příjemce zboží, jehož dodání mělo být osvobozeno od DPH (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2022, č. j. [10 Afs 374/2020-59](#), odst. 27, nebo žalovaným odkazovaný rozsudek ze dne 10. 2. 2022, č. j. 9 Afs 274/2020-61, odst. 36).
56. Odkazovala-li žalobkyně na rozsudek NSS ze dne 11. 4. 2019, č. j. 5 Afs 133/2018-27, pak je pravdou, že v jeho odůvodnění skutečně opakovaně zaznělo mj. i to, že daňový subjekt *„[f]aktické dodání doložil rovněž výpisem z účtu o provedení plateb“* (viz odst. 27 odkazovaného rozsudku). Tento závěr však v žádném případě nelze zobecňovat do té míry, že by prokázání platby z účtu deklarovaného odběratele automaticky prokazovalo faktické dodání, jak se mylně domnívá žalobkyně. Nelze totiž přehlížet celkový kontext případu řešeného v rozsudku NSS č. j. 5 Afs 133/2018-27, v němž šlo primárně o to, že orgány daňové správy nepředestřely dostatečné pochybnosti ohledně údajů na CMR listech a dalších dokladech předložených daňovým subjektem, a zejména bez dostatečného odůvodnění nevyhověly důkazním návrhům na výslech konkrétních svědků. To je zásadní rozdíl oproti nyní posuzované věci, v níž žalovaný a správce daně dostatečně zpochybnili vypovídací hodnotu žalobkyní předkládaných CMR listů, dodacích listů i vážných lístků (viz odst. 35-41 výše), navíc provedli i výslechy navržených svědků, jejichž výpovědi však nevedly k odstranění vzniklých pochybností (viz odst. 43-51 výše).
57. Lze tedy uzavřít, že žalobkyní doložené pohyby na bankovních účtech neobstojí v konfrontaci s nesrovnalostmi plynoucími z jí předložených dokladů a provedených svědeckých výpovědí, případně i z mezinárodních dožádání.

Neprovedení důkazu novým mezinárodním dožádáním

58. K námitce brojící proti nevyhovění návrhu na provedení mezinárodního dožádání za účelem prověření společností NEXT THEORY a SELECT soud konstatuje, že mu není zřejmé, co přesně si žalobkyně představuje, že by tímto prověřením mělo být objasněno. V tomto směru byl její požadavek značně všeobecný a v podstatě jej ani nelze považovat za důkazní návrh v pravém slova smyslu. Žalobkyně navíc patrně přehlíží, že správce daně prostřednictvím mezinárodních dožádání získal odpovědi od polské (odpovědi ze dne 27. 6. 2017 a 1. 10. 2018) i britské (odpověď ze dne 15. 6. 2017) daňové správy, které obsahují např. informace o tom, že uvedeným subjektům byla zrušena registrace DPH, či přepisy výsledků osob, které měly jednat s osobami označenými žalobkyní. Obsah těchto mezinárodních dožádání přitom žalobkyně nijak nereflektuje, přesto žalovanému vyčítá, že nebylo vyhověno jejímu návrhu na blíže nespecifikované prověření společností NEXT THEORY a SELECT prostřednictvím mezinárodního dožádání.
59. Soud připomíná, že obdobný závěr k odmítnutí důkazního návrhu mezinárodním dožádáním učinil též v dřívějších věcech týkajících se žalobkyně (z poslední doby viz např. rozsudky č. j. 43 Af 25/2021-98, odst. 141-152, č. j. 43 Af 11/2021-91, odst. 127-139, č. j. 54 Af 18 2020-163, body 105-108, č. j. 55 Af 7/2021-129, odst. 167-173, č. j. 54 Af 13/2021-161, odst. 31-34, č. j. 54 Af 6/2021-129, odst. 123-127, č. j. 43 Af 33/2020-108, odst. 116-119 aj.). Na argumentaci uvedenou v odkazovaných pasážích zmiňovaných rozsudků vztahujících se k dané námitce lze plně odkázat i v této věci.

Dobrá víra

60. Za nedůvodnou považuje soud i argumentaci ohledně dobré víry.
61. Otázce posouzení dobré víry daňového subjektu, že fakticky dodal zboží do jiného členského státu, se zabýval zejména rozsudek SDEU *Teleos*, podle kterého „[ne]ní v rozporu s právem Společenství požadovat, aby dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu (...). Okolnosti, že dodavatel jednal v dobré víře, že přijal všechna opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, a že je vyloučena jeho účast na podvodu, tudíž představují důležité skutečnosti pro určení možnosti uložit tomuto dodavateli povinnost zaplatit DPH a posteriori. Čl. 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice je třeba vykládat v tom smyslu, že brání tomu, aby příslušné orgány členského státu dodání uložily dodavateli, který jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující *prima facie* jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství, povinnost doplatit DPH za toto zboží, jestliže se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, aniž by nicméně byla prokázána účast tohoto dodavatele na podvodu, pokud dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že dodání uvnitř Společenství, které provádí, jej nepovedou k účasti na takovém podvodu.“
62. Závěry citovaného rozsudku se uplatní pouze za situace, kdy daňový subjekt jednající v dobré víře ohledně dodání zboží do jiného členského státu poskytl důkazy prokazující *prima facie* toto dodání. Jinými slovy, splní-li daňový subjekt (plátce daně) svoji primární důkazní povinnost ohledně *faktického dodání zboží* do jiného členského státu a osvědčí-li svoji dobrou víru ohledně tohoto *faktického dodání*, která bude z povahy věci odvislá zejména od toho, jakými důkazními prostředky disponoval v době dodání, jsou orgány finanční správy oprávněny daňovému subjektu neuznat jím nárokované osvobození od daně, pouze pokud prokážou zapojení daňového subjektu do podvodného jednání (viz zmíněný rozsudek *Teleos*, na který navazuje i judikatura NSS, srov. např. rozsudek ze dne 27. 6. 2019,

č. j. 9 Afs 82/2019-42, či ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42). V rozsudku ze dne 21. 2. 2024, č. j. 3 Afs 289/2022-48, Nejvyšší správní soud dodal, že pokud daňový subjekt nepředloží podklady, ze kterých by *prima facie* vyplynulo, že došlo k dodání zboží do jiného členského státu, nemůže být ani v dobré víře ohledně dostatečnosti a průkaznosti dokladů sloužících k prokázání splnění podmínek pro osvobození od DPH.

63. Lze tedy shrnout, že dobrá víra přímo souvisí i s kvalitou důkazních prostředků, jimiž daňový subjekt disponoval v době tvrzeného dodání zboží. Samotná dobrá víra přitom nemůže nahradit nedostatečné prokázání konkrétních odběratelů.
64. V nyní posuzované věci přitom žalovaný a správce daně důvodně zpochybnili, zda žalobkyně dodala zboží deklarovaným odběratelům NEXT THEORY a SELECT. Žalobkyně předložené doklady (faktury, vážní lístky, CMR listy) přitom vykazovaly zásadní nedostatky (viz odst. 35-41 výše), proto je nelze považovat za důkazy, které by *prima facie* prokazovaly dodání deklarovaným odběratelům.
65. Neodstranění těchto pochybností ze strany žalobkyně a neprokázání skutečného dodání právě těmto deklarovaným odběratelům přitom nelze nahradit tím, že žalobkyně si obě zmiňované společnosti prověřila v příslušných veřejných rejstřících či v systému VIES, a že si průběžně kontrolovala jejich registraci k DPH.
66. S ohledem na uvedené soud souhlasí se žalovaným i správcem daně, že žalobkyně za daných okolností nemohla být v dobré víře, že dodávky zboží proběhly skutečně tak, jak deklarovala, neboť nedostatky předložených dokladů jí musely být zřejmé již při jejich obdržení.

Aplikace závěrů rozsudků SDEU Kemwater a NSS Vymětalík

67. Jak soud již vyložil, k aplikaci závěrů rozsudků SDEU *Kemwater* a NSS *Vymětalík* se ve vztahu k obchodním případům žalobkyně opakovaně vyjadřoval NSS (viz odst. 28-30 výše). Na tomto místě lze pouze zopakovat, že aplikace závěrů rozsudků SDEU *Kemwater* a NSS *Vymětalík* (stejně jako SDEU *B2 Energy*) by připadala v úvahu jedině tehdy, pokud by orgány daňové správy měly k dispozici nějaké relevantní indicie, že skutečný odběratel daňového subjektu měl postavení osoby povinné k dani.
68. Soud konstatuje, že stejně jako v jiných dříve rozhodnutých případech (srov. např. rozsudky č. j. 51 Af 1/2021, odst. 42-45, č. j. 55 Af 7/2021-129, odst. 178-179, č. j. 54 Af 13/2021-161, odst. 50-51, č. j. 55 Af 7/2021-129, odst. 179, č. j. 43 Af 33/2020-108, odst. 122), ani v nyní posuzované věci takové relevantní indicie k dispozici nebyly.
69. Naopak žalobkyně od samého počátku daňového řízení trvala na tom, že bez pochybností prokázala dodání zboží odběratelům NEXT THEORY a SELECT. V průběhu daňového řízení nikdy nepředstřela žádné vysvětlení, proč by měly být odběrateli jiné společnosti. K výzvám správce daně nedovedla žalobkyně nikdy spolehlivě vysvětlit ani role jiných subjektů vyskytujících se na CMR listech, resp. nikdy je nepopsala jako konečné odběratele (např. společnost KRONO OPOLIS žalobkyně označila za subjekt provádějící vážení dle pokynů J. O., společnost WEGA zase označila za subjekt provádějící vykládku pro Black Lion). Tvrzení o realizaci obchodních případů žalobkyně naopak mnohdy přizpůsobovala až výsledkům svědeckých výpovědí, např. až v reakci na výpověď R. H. přišla s verzí, že přítomnost razítek jiných subjektů na CMR listech je dána tím, že jde o skladovatele (viz odst. 40 výše), zatímco za příjemce zboží vždy označovala pouze NEXT THEORY či SELECT.

70. Ani soud přitom nenalézá žádnou indicii poukazující na osobu odlišnou od deklarovaného odběratele žalobkyně.
71. Při jednání soudu sice žalobkyně zmínila, že skutečnými odběrateli mohly být společnosti uváděné na CMR listech, jako například AMOS či WEGA, a že právě ve vztahu k nim orgány daňové správy dostatečně neproověřily možnost faktického dodání. I tato argumentace však zůstala pouze v obecné rovině, aniž by žalobkyně vysvětlila, proč až dodatečně začala za odběratele označovat zmiňované společnosti, jejichž roli po celé daňové řízení nebyla schopna uspokojivě vysvětlit, popř. jejich roli upravovala v reakci na dílčí svědecké výpovědi (např. je označila jako možné skladovatele).

K namítanému rozkolu mezi senáty NSS

72. Podle žalobkyně závěry rozsudků NSS ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 241/2022-155 a č. j. 1 Afs 53/2023-76, nejsou v souladu s rozsudkem SDEU *B2 Energy*, s nímž je naopak v souladu rozsudek NSS ze dne 13. 6. 2024, č. j. 7 Afs 238/2021-73.
73. K tomu soud předně zdůrazňuje, že mu jakožto soudu krajskému nepřisluší stavět se do role arbitra mezi právními názory různých senátů NSS či korigovat jejich výkladové závěry. Přesto lze obecně uvést, že argumentace žalobkyně obsažená v jejím doplňujícím podání v podstatě směřuje k požadavku na převzetí skutkového posouzení SDEU. To však není možné, neboť vnitrostátní soudy nejsou a nemohou být vázány skutkovým posouzením ze strany SDEU, který poskytuje výklad pouze právních otázek, a nikoliv skutkových. Nesouhlas žalobkyně se skutkovým posouzením její věci tak, jak vyložil první senát NSS v rozsudcích č. j. 1 Afs 241/2022-155 a č. j. 1 Afs 53/2023-76, proto nelze považovat za nerespektování právních závěrů vyslovených SDEU (shodně srov. rozsudek zdejšího soudu č. j. 51 Af 13/2021, odst. 50).
74. K žalobkyni připomínanému „oponentnímu“ rozsudku NSS č. j. 7 Afs 238/2021-73 lze dodat, že se jednak netýkal obchodního případu žalobkyně (na rozdíl od shora zmiňovaných prvního senátu), ale především se vyjadřoval ke zcela odlišným skutkovým okolnostem. V dané věci šlo o to, že daňový subjekt v posuzovaném období jednal s osobou, která domlouvala dodávky pro několik společností, a připustil, že zboží možná nebylo dodáno tvrzenému odběrateli, ale jiné z těchto společností, přičemž k této verzi také směřovala skutková zjištění orgánů daňové správy. Uplatnění závěrů rozsudku *B2 Energy* proto bylo – na rozdíl od nyní posuzované věci – opodstatněné.

VII. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

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

Poučení:

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

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

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

Praha 27. února 2025

Lenka Bursíková v. r.
předsedkyně senátu