



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Oulíkové, soudkyně Lenky Bursíkové a soudce Karla Ulíka ve věci

žalobkyně: **BIOENERGO - KOMPLEX, s.r.o.**

IČO: 27888754

sídlem Pod Hroby 130, Kolín

zastoupená společností TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.

sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**

sídlem Masarykova 427, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 11. 2022, č. j. 44019/22/5300-22442-706033,

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

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

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. Dodatečnými platebními výměry ze dne 27. 7. 2020, č. j. 3896712/20/2111-50523-20255, a ze dne 31. 8. 2020, č. j. 4321272/20/2111-50523-20255 (dále jen „platební výměry“), doměřil Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále „správce daně“) žalobkyni DPH za zdaňovací období červenec a srpen 2016 a uložil jí zákonnou povinnost uhradit penále z doměřené daně. Žalobkynino odvolání žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl a platební výměry potvrdil.
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, a to, že zboží skutečně dodala deklarovaným odběratelům NEXT THEORY SPÓLKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIA, Biała 4 M8a, 00-895 Warszawa (dále jen „NEXT THEORY“), a LARSON CAPITAL SPÓLKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIA, Hoza 86 M410, 00-682 Warszaw dále jen „LARSON“). Orgány daňové správy předně poukázaly na nesprávný způsob vyplnění žalobkyní předložených mezinárodních nákladní listů (dále též jen „CMR listy“), na nichž se objevovala razítka 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. Tyto nedostatky na žalobkyní předložených dokladech přitom neodstranily ani doplňující důkazy, ať již šlo o mezinárodní dožádání u polského správce daně, případně výpovědi svědků – J. O., W. J. P. a R. H.. Žalovaný v napadeném rozhodnutí také konstatoval, že v daném případě nelze aplikovat 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 *Vymětalík*“).
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

5. Žalobkyně namítá, že orgány daňové správy setrvávají na ryze formalistickém pojetí při 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 namátkou 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 žalobce 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. Namítá, že žádný ze svědků neuvedl, že by žalobkyně s deklarovaným odběratelem vůbec neobchodovala,

nepopřel dodání deklarovaného oleje ve zkoumaných obdobích, ani neuvedli 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 příkládání 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 zaměřil na skutečnost, že si svědek konkrétní okolnosti přesně nepamatoval. I tak si svědek vzpomněl na lokality v Polsku, kam bylo zboží dováženo (např. Knurów), a také uvedl společnosti, kterým poskytoval servis. Nelze přitom dovozovat, jak činí žalovaný, že pokud si svědek vzpomněl na NEXT THEORY až při dotazu žalobcova zástupce, tak že by jeho výpověď neměla žádnou relevanci. Irelevantní je i tvrzení, že svědek nemohl vyvrátit pochybnosti, pokud se neúčastnil vykládek. Výpověď je ve shodě i s dalšími důkazy.
 - Svědek *R. H.* si ve své výpovědi 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 z toho důvodu, že 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. Potvrdil také 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. Knúrow). Přesto žalovanému tyto svědkem sdělené informace nepostačovaly k unesení důkazního břemene a opět je hodnotil tendenčně a výhradně v neprospěch žalobkyně.
9. Žalobkyně rovněž namítá, že jí deklarovaní odběratelé zboží zaplatili, což doložila. Pokud by jim žalobkyně zboží nedodala, pak by nemělo smysl, aby jí platili. K významu provedených úhrad žalobkyně poukazuje na závěry rozsudku NSS ze dne 11. 4. 2019, č. j. 5 Afs 133/2018-27.
10. Žalobkyně dále nesouhlasí se závěrem žalovaného, že by nebyla v dobré víře. Žalobkyně si však odběratele ověřovala ve veřejně dostupných rejstřících i v systému VIES a průběžně si kontrolovala, zda jsou tito odběratelé registrováni k DPH, což se projevilo i v kontrolních hlášeních. Žalovaný v tomto ohledu nezákonně rozšiřoval důkazní břemeno žalobkyně (k tomu poukazuje na rozsudek NSS ze dne 22. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46).

11. Žalobkyně konečně namítá, že závěr žalovaného je v rozporu s judikaturou, konkrétně se závěry rozsudku SDEU *Kemwater* a rozsudku *Vymětalík*.

III. Vyjádření žalovaného

12. Žalovaný s žalobou nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí.
13. Žalovaný 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 dodacích listů, kupních smluv, vážních lístků 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 z nich není možné konstatovat, že by NEXT THEORY byla skutečným příjemcem. Pochybnosti správce daně byly založeny zejména na skutečnosti, že se v položce č. 24 CMR listu nacházely jiné subjekty než NEXT THEORY. 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.
14. 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 odmítá nařčení o údajně tendenčním způsobu jejich hodnocení. Současně poukazuje na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 9. 5. 2022, č. j. 55 Af 7/2021-70, v němž se soud k výpovědím uvedených svědků již vyjadřoval a neshledal, že by odstranily pochybnosti správce daně. K tvrzení o časovém odstupu žalovaný uvádí, že nynější věc se týká zdaňovacích období červenec a srpen 2016, přičemž svědek H. vypovídal dne 15. 11. 2016, svědek O. dne 22. 1. 2018 a svědek Pawlus dne 15. 3. 2018.
15. Žalovaný připomíná, že deklarovaní odběratelé převzetí zboží nepotvrdili. Nesouhlasí ani s argumentací, že by dodání zboží deklarovaným 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 č. j. 55 Af 7/2021-70. Žalobkyně zaměňuje důkazní nouzi, ve které se ocitla, s nadměrným důkazním standardem, který posuzoval Městský soud v Praze v žalobkyní odkazovaném rozsudku ze dne 7. 6. 2018, č. j. 8 Af 5/2015-82.
16. 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. Žalobkyně proti konkrétním zjištěním žalovaného vůbec nebrojí. Dobrou vírou žalobkyně ve vztahu k deklarovaným odběratelům se zdejší soud zabýval již v rozsudku č. j. 55 Af 7/2021-70. Dobrá víra je obrazně řečeno záchrannou

sítí pro daňové subjekty, které nejsou schopny prokázat podmínky osvobození od daně. Žalovaný se proto v této souvislosti nedopustil nepřipustného rozšiřování důkazního břemene. Nežádal po žalobkyni, aby prokázala skutečnosti mimo sféru jejího vlivu.

17. V závěrečné části vyjádření žalovaný předkládá obsáhlou argumentaci k aplikaci závěrů rozsudků SDEU *Kemwater* a rozsudku *Vymětalík*. Nadále trvá požadavek na prokázání konkrétního odběratele zboží. Žalovaný současně poukazuje na rozsudek zdejšího soudu ze dne 14. 2. 0223, č. j. 43 Af 34/2019-, podle kterého neoznačila-li žalobkyně žádné jiné osoby odlišné od deklarovaných odběratelů a spisový materiál neobsahuje žádnou indicii poukazující na odlišné osoby, není rozsudek SDEU *Kemwater* relevantní. Současně žalovaný navrhl přerušit řízení do doby rozhodnutí SDEU o předběžné otázce, která mu byla předložena usnesením NSS ze dne 26. 10. 2022, č. j. 4 Afs 291/2021-34, ve věci *B2 Energy*.

IV. Vyjádření k judikatornímu vývoji a replika žalovaného

18. Žalobkyně v doplňujícím vyjádření namítá, že v mezidobí NSS v její věci vydal rozsudky 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 následná možnost zkoumání 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 poukazuje na odlišné závěry rozsudku NSS ze dne 13. 6. 2024, č. j. 7 Afs 238/2021-73, který je naopak souladný se závěry rozsudku SDEU *B2 Energy*.
19. Žalovaný v replice uvedl, že napadené rozhodnutí ob stojí i po rozsudku *B2 Energy*. Rozsudek NSS č. j. 1 Afs 241/2022-155 s ním není v rozporu.

V. Jednání soudu

20. Žalobkyně při ústním jednání setrvala na svém procesním stanovisku a shrnula podstatné argumentační body. Zdůraznila především rozpor judikatury a postupu žalovaného se 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. Ve vztahu k NEXT THEORY mohla být skutečným odběratelem společnost Wega, na kterou si vzpomněl i svědek H. U společnosti LARSON vedly indicie do polského koncernu Wratislawia-Biodiesel, konkrétně ke společnosti Logistyk. Žalobkyně prokázala dodání do jiného členského státu příjemcům v postavení osoby povinné k dani, byť nevylučuje, že nikoli deklarovaným příjemcům.
21. 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*, i na rozsudky týkající se deklarovaných odběratelů řešených v této věci. Charakter zboží, jeho množství či vysoká hodnota plnění nejsou indicií o jiném než deklarovaném odběrateli. Tou nejsou ani razítka jiných společností na CMR listech. Nesrovnalosti na dokladech nelze ztotožňovat s indiciemi. O společnosti Wega žalobkyně v daňovém řízení tvrdila, že je skladovatelem. Ve vztahu k LARSON položka 24 CMR listů nebyla vůbec vyplněna. Žaloba se zaměřuje pouze na část závěrů daňových orgánů.

VI. Posouzení žaloby

Splnění procesních podmínek

22. Soud ověřil, že žalobu podala včas osoba k tomu oprávněná. Žaloba splňuje i všechny ostatní formální náležitosti na ni kladené, proto ji soud projednal. 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

23. Úvodem soud připomíná, že spor mezi žalobkyní a orgány daňové správy týkající se dodání řepkového oleje deklarovaným odběratelům registrovaným k DPH v jiném členském státě již několikrát řešil
24. 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 zahraničí registrovanému k DPH. Lišila se především zdaňovací období a deklarovaní odběratelé, nicméně klíčová sporná otázka byla stejná jako v nyní posuzované věci.
25. 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.
26. 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*.
27. Patrně nejkomplexnější odpověď na danou otázku poskytl NSS v rozsudku 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 namístě zpravidla tehdy, pokud tu existuje nějaká skutková indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného odběratele, která mohla fakticky (namísto něho) odebrat sporná plnění.“

28. Týž závěr převzaly i navazující rozsudky NSS č. j. 1 Afs 53/2023-79, body 38-42, ze dne 20. 8. 2024, č. j. 10 Afs 216/2023-83, bod 22, a ze dne 15. 7. 2024, č. j. 10 Afs 64/2023-98, body 23-26. V posledně zmiňovaném rozsudku NSS též vyložil, že rozsudek SDEU B2 Energy při rozhodování vycházel 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.
29. 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.

Žalovaný hodnotil důkazy v souladu se zákonem

30. 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, dodací listy, či vážní lístky. Následně předložila i kupní smlouvy, bankovní výpisy a další podklady.
31. Soud v první řadě konstatuje, že žalobkyně námitky nezákonného hodnocení důkazů uplatňuje v zásadě ve značně obecné rovině, aniž by jakkoli zpochybňovala podrobné a individualizované závěry obsažené jak ve výzvách správce daně, tak zejména ve zprávě o daňové kontrole a napadeném rozhodnutí. Žalobkyně ani výslovně neuplatňuje námitku, že by správce daně neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu; soud má tedy za to, že žalobkyně nezpochybňuje, že správce daně vyjádřil a prokázal dostatečně konkrétní pochybnosti o správnosti, úplnosti a přesvědčivosti předložených primárních dokladů. Zaměřuje se spíše na dokazování jako celek a hodnocení i dalších, nejen primárních, důkazních prostředků. Nutno také zdůraznit, že hodnocení CMR listů žalobkyně zpochybňuje jen ve vztahu k deklarovanému odběrateli NEXT THEORY, odběratele LARSON ponechává zcela stranou. V míře obecnosti, v jaké žalobkyně uplatnila své námitky, předkládá soud níže jejich vypořádání.
32. Soud nesouhlasí s žalobní námitkou, že by daňové orgány hodnotily předložené doklady pouze formálně. 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. To, že v tomto ohledu své důkazní břemeno unesl, žalobkyně nezpochybňuje. Soud v této souvislosti předesílá, že ač hodnotí doklady vztahující se ke zdaňovacím obdobím červenec a srpen 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.
33. Ve vztahu k odběrateli LARSON 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 jiný subjekt, a to buď společnost LOGISTYK, Bazy Magazynowej, Wroclawia-Biodiesel S.A. (dále též „Logistyk“), nebo „AMOS“ Sp. z o.o. (dále též „Amos“), případně tato položka není vyplněna vůbec. V položce 24 není uvedeno datum převzetí, u jednoho CMR listu bylo přepsáno číslo plomb, u dvou z nich není uvedeno datum nakládky zboží. K uvedeným fakturám byly doloženy též dodací listy, které obsahovaly totožné údaje jako faktury, nebylo z nich však patrné datum, kdy bylo zboží převzato, ani místo, kam bylo dodáno. Pro okolnosti posuzovaných transakcí z nich tedy nebylo možno nad rámec faktur zjistit nic dalšího. V předložených kupních smlouvách není uvedeno místo vykládky (nevyplyvá z nich ani, jak bylo toto místo sjednáno) a nebyl doložen ani doklad z vykládky (např. vážní lístek). Ve smlouvách není zmínka o společnostech Logistyk a Amos. Na dodávky zboží ve 27.-28. týdnu kupní smlouva nebyla doložena. Z mezinárodního dožádání vyplynulo, že společnost LARSON byla založena v roce 2015 s minimálním základním kapitálem, sídlila na virtuální adrese, neměla žádné sklady ani zaměstnance, při daňové kontrole nepředložila žádné dokumenty. V podaných daňových přiznáních tato společnost nepřiznala žádné intrakomunitární pořízení zboží. K tvrzení žalobkyně obsaženému v reakci na výsledek kontrolního zjištění, že Logistyk a Amos jsou zpracovatelé řepkového oleje, správce daně uvedl, že tato skutečnost neprokazuje, že skutečným odběratelem řepkového oleje byla společnost LARSON. Žalobkyně bližší okolnosti spolupráce s touto společností nesdělila.
34. Ve vztahu k odběrateli NEXT THEORY správce daně (shodně jako později žalovaný) poukázal na nesrovnalosti obsažené v CMR listech (podrobně zrekapitulované v bodu 25 napadeného rozhodnutí). Souhrnně lze uvést, že na CMR listech se v položce 24 nacházely subjekty odlišné od deklarovaného odběratele (WEGA Sp. z o.o., FTD Sp. z o.o., Brassica Trade Sp. z o.o., Amos, aj.), v jednom případě nebyla položka 24 vyplněna vůbec. Na některých CMR listech je sice otisk razítka NEXT THEORY (buď v položce 24 nebo jinde), ale současně tyto CMR listy vykazují další nesrovnalosti (jako místo dodávky byl uveden Knurów, ale nebyl doložen žádný doklad z místa vykládky, není vyplněna položka potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu, případně je jako místo vykládky uveden Knurów, ale na kopii CMR listu je přeškrtnut a přepsán na Lutotow, jako hraniční přechod je uveden Bohumín, ale při dodávkách do Knurówa šlo o Náchod, atd.).
35. Na předložených dodacích listech byl otisk razítka žalobkyně a NEXT THEORY, ale současně též otisk razítka „DYREKTOR Leszek Rózanski“, přičemž není zřejmé, o koho se jedná (ani v kupní smlouvě není o tomto subjektu žádná zmínka). Z dodacích listů neplyne, kdy a kde bylo zboží převzato, jsou na nich prakticky shodné údaje jako na fakturách. Na některých dodacích listech je za odběratele podpis Jacek Folleher. V kupních smlouvách není uvedeno místo vykládky, není v nich zmínka o subjektech uvedených na CMR listech (Wega, FTD, Brassica Trade či Amos). Ve smlouvách je jako osoba zastupující NEXT THEORY uveden „J. J.“ nebo „Mr. J. J.“; správce daně však zjistil, že jde jen o křestní jména – příjmení této osoby je F. (není standardní, aby určitá osoba byla v kupní smlouvě označena pouze křestními jmény). K dodávkám v 34.-35. týdnu žalobkyně kupní smlouvu

nepředložila. U některých plnění žalobkyně doložila dva vážní lístky z místa nakládky. U některých plnění byla hmotnost po prvním a druhém vážení odlišná. Z mezinárodního dožádání vyplynulo, že NEXT THEORY byla od 16. 3. 2017 zrušena registrace k DPH, protože přestala být kontaktní, a za posuzovaná zdaňovací období nevykázala intrakomunitární pořízení zboží.

36. Soud s ohledem na shora uvedené konstatuje, že daňové orgány hodnotily veškeré zjištěné skutečnosti jednotlivě i ve vzájemných souvislostech. Žalobkyni nelze přisvědčit v tom, že by vytrhávaly dílčí formality a z nich pak dovozovaly, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno. Žalobkyně v žalobě nijak nebrojí proti hodnocení kupních smluv, dodacích listů, vážních listů ani mezinárodních dožádání a dalších zjištěných skutečností. Za této situace proto soud může toliko obecně konstatovat, že nemá provedené dokazování za tendenční a svévolné.
37. 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 opak je pravdou. Jak soud vyložil shora a žalovaný podrobně popsal v napadeném rozhodnutí, na některých CMR listech se v položce zboží obdržel NEXT THEORY nenacházela vůbec, na některých sice ano, nicméně tyto CMR listy vykazovaly další nesrovnalosti, které zpochybnilly jejich důkazní hodnotu. Nutno opětovně zdůraznit, že tyto podrobně popsané nesrovnalosti žalobkyně žádnými konkrétními argumenty v žalobě nezpochybňuje, ani nijak nevysvětluje.
38. V této souvislosti soud připomíná zásadní důkazní váhu CMR listů, kterou opakovaně dovodila judikatura (srov. zejm. rozsudky NSS ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42, body 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. Proto pokud se na žalobkyni předložených CMR listech vyskytovaly další společnosti, jejichž roli v obchodním řetězci nedokázala žalobkyně objasnit (a nečiní tak ani v žalobě), pak tyto skutečnosti důkazní hodnotu CMR listů zásadně zpochybňují.

Hodnocení svědeckých výpovědí

39. Soud nepřisvědčuje žalobní argumentaci ohledně tendenčního hodnocení výpovědí vyslechnutých svědků.
40. Pokud jde o svědky J. O., W. J. P. a R. H., jejichž výpovědi měly dle názoru žalobkyně potvrdit její tvrzení o deklarovaném odběrateli, 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 bodech 54-56 a 82-83, jenž se týkal 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 neuzpomene, a „Jezdilo se do Polska, oni jezdili do Ostravy. Nevzpomenou si, je to příliš velký detail“. K otázce, z jakého místa uskutečňoval svou činnost, uvedl, že „nelze specifikovat“. U žádných nakládek ani vykládek zboží svědek nebyl přítomen. Až k dotazu zástupce žalobkyně, zda jsou mu známy společnosti BLUE FREE Sp. z o.o., DAMIAN GIERA a NEXT THEORY a zda pro ně vykonával činnost, potvrdil, že pro ně „byl vykonáván servis“, nic bližšího však neuvedl.

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 Orság konkrétně zmínil pouze společnosti „CANOLLA Ltd., Blue free, přes kterou vozili do Knurowa, Strategy“. Vypověděl, že jedna firma neznámá jedno místo vykládky, destinací bylo více, např. Lubrza, Pawonkow, 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 zřídkka a na žádnou konkrétní si nevzpomněl.

Za situace, kdy svědek Orság uvedl, že polské odběratele nezastupoval, a svědek P. NEXT THEORY vůbec nezmínil a neuvedl, s kým a jakým způsobem za tuto společnost jednal, lze mít pochybnosti o tom, zda za NEXT THEORY jednala oprávněná osoba a zda jí bylo zboží skutečně dodáno, vzhledem k odlišným subjektů na CMR listech. Pochybnosti posilovala i skutečnost, že dle informace od polského správce daně NEXT THEORY nepodala souhrnné hlášení, žádné pořizené 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 svědka 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, neuvěd. 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 Orsága). Společnosti NEXT THEORY či SELECT sám nezmínil. 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 žalobkyní 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 žalobkyní 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 nejasnosti a nejistotě jeho odpovědi (viz str. 19 bod 68 napadeného rozhodnutí).“

41. V zásadě k témuž závěru ohledně hodnocení výpovědí O., P. a H. dospěl zdejší soud také v rozsudku ze dne 19. 11. 2024, č. j. 55 Af 7/2021-129, bod 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, body 51-58, jenž se týkal zdaňovacího období listopad 2016.
42. Od hodnocení výpovědí zmiňovaných svědků vyslovených ve shora odkazovaných rozsudcích není důvod se odchýlovat ani v této věci.
43. 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 tehdejším zástupcem žalobkyně. Sám přitom 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 nevyovídá 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 deklarovat 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 nespécifikovaní – odběratelé si zajišťovali vykládku, váženku a potvrzení CMR listu, a že si nechávali vážit zboží u jiné společnosti. Je také nutno zdůraznit, že ve vztahu k LARSON svědci nesdělili vůbec nic a ani žalobkyně neuvádí, že by mělo jít o osoby, které mají s tímto deklarováním odběratelem jakýkoli vztah (souvislost). Soud ve shodě s žalovaným a správcem daně uzavírá, že výpovědi těchto svědků nijak nepřispěly k odstranění pochybností vyjádřených správcem daně a k unesení žalobkynina důkazního břemene stran prokázání, že zboží dodala deklarováním odběratelům. Ke zcela obecným tvrzením, že hodnocení svědeckých výpovědí je tendenční v neprospěch žalobkyně, soud konstatuje, že žádnou tendenci, která by vedla k nezákonnosti napadeného rozhodnutí, v hodnocení těchto svědeckých výpovědí neshledal.

44. Ani z výpovědi svědka H. nelze dovést spojitost s žalobkyní deklarovánými 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 Lubrza) nelze nijak ztotožnit se sídlem či provozovnou deklarováných odběratelů. 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 skladovatelem, pak dle soudu nelze význam této skutečnosti nijak přeceňovat. 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 potvrzení 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 listky 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 které by byla zřejmá spojitost mezi skladovatelem a deklarováním odběratelem NEXT THEORY, která však zřejmá není.
45. Soud 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, a významu plynutí času na obsah (konkrétnost) svědecké výpovědi. S žalobkyní však nelze souhlasit v tom, že výslechy proběhly šest let po prověřovaných zdaňovacích obdobích (červenec a srpen 2016). Jak případně poukázal žalovaný, svědek H. vypovídal v listopadu 2016 (tedy 3-4 měsíce po uskutečnění deklarováných dodání), svědek O. v lednu 2018 a svědek P. v březnu 2018 (oba tedy přibližně rok a půl po uskutečnění deklarováných dodání). Argumentace žalobkyně vlivem plynutí času na konkrétnost obsahu svědeckých výpovědí je tak v tomto případě s ohledem na skutečné časové odstupy dosti oslabena. Soud nicméně nepochybně, že i odstup necelých dvou let (rok a půl) může znamenat, že 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.

46. S ohledem na uvedené soud uzavírá, že výpovědi zde zmiňovaných svědků obsahovaly určité informace o tom, že žalobkyně obchodovala s řepkovým 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 LARSON. 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 či extenzivního přenášení důkazního břemene na žalobkyni.

Význam doložených úhrad

47. Soud nepřisvědčuje ani žalobní námitce, že doložení úhrad představuje důkaz o uskutečnění obchodu s deklarovanými odběrateli. Podle žalobkyně nedává smysl, aby jí odběratelé za zboží platili, pokud by nebyli skutečnými odběrateli.
48. Soud samozřejmě nepřehlídí, že součástí daňového spisu jsou i výpisy z bankovních účtů, z nichž vyplývá, že deklarovaní odběratelé provedli ve prospěch žalobkyně určité platby. Zároveň však 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, bod 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 pouze to, že mezi nimi došlo k převodu finančních prostředků, avšak sám o sobě neprokazuje 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, bod 27, nebo žalovaným odkazovaný rozsudek ze dne 10. 2. 2022, č. j. 9 Afs 274/2020-61, bod 36).

49. 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 bod 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 výše), navíc provedli i výslechy navržených svědků, jejichž výpovědi však nevedly k odstranění vzniklých pochybností.
50. 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.

Dobrá víra

51. Za nedůvodnou považuje soud i argumentaci ohledně dobré víry.
52. 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.“
53. 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.

54. 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.
55. V nyní posuzované věci přitom žalovaný a správce daně důvodně zpochybnili, zda žalobkyně dodala zboží deklarovaným odběratelům. Žalobkyní předložené doklady (faktury, vážní listky, CMR listy) přitom vykazovaly zásadní nedostatky, proto je nelze považovat za důkazy, které by *prima facie* prokazovaly dodání deklarovaným odběratelům.
56. 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.
57. 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

58. Jak soud již vyložil, k aplikaci závěrů rozsudků SDEU *Kemwater* a NSS *Vymětalík* se ve vztahu k obchodním případům žalobkyně opakovaně vyjadřoval NSS. Na tomto místě lze pouze zopakovat, že aplikace závěrů rozsudků SDEU *Kemwater* a NSS *Vymětalík* (stejně jako SDEU *B2 Energy*) by připadala v úvahu jedině tehdy, pokud by orgány daňové správy měly k dispozici nějaké relevantní indicie, že skutečný odběratel daňového subjektu měl postavení osoby povinné k dani.
59. Soud konstatuje, že stejně jako v jiných dříve rozhodnutých případech (srov. např. rozsudky č. j. 51 Af 1/2021, body 42-45, č. j. 55 Af 7/2021-129, body 178-179, č. j. 54 Af 13/2021-161, body 50-51, č. j. 55 Af 7/2021-129, bod 179, č. j. 43 Af 33/2020-108, bod 122), ani v nyní posuzované věci takové relevantní indicie k dispozici nebyly.
60. Naopak žalobkyně od samého počátku daňového řízení trvala na tom, že bez pochybností prokázala dodání zboží deklarovaným odběratelům. V průběhu daňového řízení nikdy nepředestřela 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. 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, zatímco za příjemce zboží vždy označovala pouze NEXT THEORY či LARSON.
61. Ani soud přitom nenalézá žádnou indicii poukazující na osobu odlišnou od deklarovaného odběratele žalobkyně.
62. Při jednání soudu sice žalobkyně zmínila, že skutečnými odběrateli mohly být společnosti uváděné na CMR listech, jako například Wega či Wratislawia-Biodiesel, 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 vysvětlila, proč žalobkyně 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

63. 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.
64. K tomu soud předně zdůrazňuje, že mu jakožto soudu krajskému nepřísluší stavět se do role arbitra mezi právními názory různých senátů NSS či korigovat jejich výkladové závěry. Přesto lze obecně uvést, že argumentace žalobkyně obsažená v jejím doplňujícím podání v podstatě směřuje k požadavku na převzetí skutkového posouzení SDEU. To však není možné, neboť vnitrostátní soudy nejsou a nemohou být vázány skutkovým posouzením ze strany SDEU, který poskytuje výklad pouze právních otázek, a nikoliv skutkových. Nesouhlas žalobkyně se skutkovým posouzením její věci tak, jak vyložil první senát NSS v rozsudcích č. j. 1 Afs 241/2022-155 a č. j. 1 Afs 53/2023-76, proto nelze považovat za nerespektování právních závěrů vyslovených SDEU (shodně srov. rozsudek zdejšího soudu č. j. 51 Af 13/2021, bod 50).
65. 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

66. S ohledem na shora uvedené závěry soud žalobu zamítl jako nedůvodnou (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
67. 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 11. března 2025

Lenka Oulíková, v. r.
předsedkyně senátu