



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ivo Pospíšila, soudkyně Lenky Kaniové a soudce Michala Bobka v právní věci žalobkyně: **BIOENERGO – KOMPLEX, s.r.o.**, se sídlem Pod Hroby 130, Kolín, zastoupena Grant Thornton Czech Republic s.r.o., sídlem Pujmanové 1753/10a, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 8. 2020, č. j. 32409/20/5300-22442-712871, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 7. 10. 2022, č. j. 55 Af 57/2020 - 90,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 7. 10. 2022, č. j. 55 Af 57/2020 - 90, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutím ze dne 6. 8. 2018, č. j. 3930628/18/2111-50523-202055 (dále jen „platební výměr“), vyměřil Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2016 ve výši 1 097 948 Kč. Napadeným rozhodnutím změnil žalovaný platební výměr tak, že ve výroku na str. 1 a 3 v části *I. Zdanitelná plnění* a v části *VI. Výpočet daně změnil hodnoty* na řádku č. 1, 2, 62 a 64 daňového přiznání, a ve výroku na str. 3 v první větě začínající slovy „*Vyměřená daň ve výši ...*“ změnil částku z 1 097 948 Kč na 1 797 131 Kč, ve zbytku zůstal výrok beze změny. Správce daně a žalovaný dospěli shodně k závěru, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro osvobození od daně dle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2016 (dále jen „zákon o DPH“), při dodání zboží (surového řepkového oleje) do jiného členského státu pro odběratele NEXT THEORY SPÓLKA Z OGRANICZONĄ 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“), konkrétně podmínku dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě.

[2] Žalobkyně brojila proti napadenému rozhodnutí u Krajského soudu v Praze (dále jen „krajský soud“), který v záhlaví označeným rozsudkem napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. S odkazem na závěry rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále též jen „SDEU“) ze dne 9. 12. 2021, ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie s.r.o.* (dále jen „*Kemwater*“), a navazující judikaturu [zejména rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021 - 45, ve věci *VYMĚTALÍK - INPOS s.r.o.* (dále jen „*Vymětalík*“)] dovedl, že nelze odepřít nárok na osvobození jen proto, že daňový subjekt neprokázal dodání deklarovanému odběrateli, je-li ze skutkových okolností případu zřejmé, že zboží dodal do jiného členského státu a skuteční odběratelé zboží byli v postavení osoby povinné k DPH.

[3] Nepřisvědčil námitkám týkajícím se existence důvodných pochybností správce daně a (ne)prokázání dodání plnění deklarovaným odběratelům. Po vyhodnocení skutkových okolností přisvědčil správním orgánům, že zjištění správce daně byla způsobila vzbudit důvodné pochybnosti ohledně dodání zboží deklarovaným odběratelům a vedla k přenesení důkazního břemene na žalobkyni, které žalobkyně neunesla. Žalovaný a správce daně přihlédli ke všem důkazním prostředkům, které hodnotili jak jednotlivě, tak i ve vzájemných souvislostech. Za dané situace nemohly vyplněné CMR listy za současné absence dalších dokladů *prima facie* doložit uskutečnění dodání zboží do jiného členského státu tak, jak žalobkyně deklarovala. Nelze ani souhlasit, že by kupní smlouvy a další předložené listiny tvořily logický na sebe vzájemně navazující celek prokazující dodání zboží do jiného členského státu deklarovaným odběratelům. K závěru o neprokázání dodání deklarovaným odběratelům učinili správce daně i žalovaný na základě podrobně popsanych úvah.

[4] Stejně tak krajský soud nepřisvědčil žalobkyni, že daňové orgány měly na základě návrhu žalobkyně podat žádost o mezinárodní výměnu informací o společnostech, které se vyskytují na CMR listech, neboť žalobkyně netvrdila, že by dodávala zboží do jiného členského státu těmto osobám. Daňový subjekt se nemůže dovolávat povinnosti správce daně obstatat důkaz o uskutečnění intrakomunitárního dodání od správce daně z jiného členského státu, neboť důkazní povinnost ohledně prokázání dodání do jiného členského státu osobě povinné k dani spočívá v prvé řadě na odesílateli zboží.

[5] Krajský soud však shledal důvodnou také námitku, že žalobkyně nebyla řádně seznámena s odpovědí polské finanční správy (č. j. 4533197/18/2113-60561-203542) zahrnující i výpověď svědka C., a jedná se tak o opomenutý důkaz. Správce daně přiložil kopii této písemnosti ke stanovisku k doplnění odvolání žalobkyně. Ačkoliv žalobkyně měla možnost seznámit se a vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení před vydáním napadeného rozhodnutí, žalovaný ji nijak neupozornil, že odpověď polské finanční správy byla do spisu založena, ani tuto odpověď nijak nehodnotil, natož aby s takovým hodnocením žalobkyni seznámil. Stejně tak shledal soud pochybení žalovaného v tom, že neprovedl důkaz odpovědí britské finanční správy (č. j. 525595/17/2113-60561-606257) týkající se společnosti SELECT provedenou v rámci

pokračování

řízení ve věci DPH za zdaňovací období září 2016. Pokud tato odpověď obsahovala informace relevantní k posouzení kontrolovaného zdaňovacího období, bylo povinností správních orgánů se jí zabývat, provést ji jako důkaz a seznámit s ní žalobkyni, ačkoliv se týkala jiného zdaňovacího období a žalobkyně neučinila návrh na provedení takového důkazu i ve vztahu k předmětnému zdaňovacímu období. Obě odpovědi (britská i polská) směřují k otázkám, jež jsou pro posouzení věci relevantní (zda měl svědek C. oprávnění jednat za společnost SELECT a jak probíhala dodání zboží dalším odběratelům v řetězci), a jejich opomenutí žalovaným tudíž může mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

[6] V posuzované věci nebylo sporné, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nicméně prostý fakt, že se v konečném důsledku dostalo do jiného členského státu, nemůže založit nárok na osvobození od DPH. Na druhou stranu pro závěr o nesplnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH nepostačí, že daňový subjekt neprokáže dodání zboží deklarovanému odběrateli. V daňovém řízení se například může prokázat, že zboží bylo dodáno jinému konkrétnímu odběrateli. Správce daně a žalovaný vycházeli z nesprávného právního názoru, že pro závěr o nesplnění podmínek pro osvobození při dodání do jiného členského státu a posouzení plnění jako tuzemského postačí, že nebylo prokázáno dodání deklarovanému odběrateli. Nezabývali se tím, zda s ohledem na skutkové okolnosti případu neexistují údaje svědčící o tom, že zboží bylo žalobkyni dodáno do jiného členského státu odběrateli, který byl nutně v postavení plátce daně. Nevěnovali se tomu, zda žalobkyně v tomto ohledu unesla důkazní břemeno či zda samy orgány finanční správy nedisponovaly důkazy osvědčujícími tyto skutečnosti. V tomto ohledu napadené rozhodnutí postrádá přezkoumatelnou úvahu. V této souvislosti pak krajský soud shledal vadu řízení, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť žalobkyně nebyla v daňovém řízení vyzvána, aby se k těmto okolnostem vyjádřila a případně navrhla důkazy. Nelze předjímat, co by uvedla a jaké by označila důkazy. Žalobkyně však nebyla seznámena s tím, že může svá tvrzení a důkazní návrhy směřovat i tímto směrem. Stejně tak si žalovaný nebyl vědom, že má posuzovat, zda v tomto směru žalobkyně důkazní břemeno unesla, případně zda takové okolnosti nevyplývají z informací, které má k dispozici. Tyto otázky je nutné zkoumat primárně v řízení před daňovými orgány, nikoli v řízení před soudem.

[7] Krajský soud proto napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení s tím, že má věc posoudit i optikou, zda plnění nebylo žalobkyni s ohledem na skutkové okolnosti věci fakticky s jistotou dodáno plátcí DPH do jiného členského státu a tomuto dodání je přiřaditelná přeprava. Dále uložil žalovanému provést důkaz odpověďmi polské a britské finanční správy a seznámit žalobkyni se zjištěními, která z těchto důkazů vyvodil.

## II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalobkyně a další průběh řízení

[8] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, kterou založil na důvodech podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Nesouhlasí s krajským soudem, že závěry vyslovené ve věci *Kemwater* se mají aplikovat také na osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu. Za tímto účelem provedl obsáhlý rozbor judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu, z něž dovozuje, že osvobození při dodání do jiného členského státu je odlišným

nárokem oproti nároku na odpočet DPH a že při dodání zboží do jiného členského státu je daňový subjekt povinen prokázat, který subjekt byl skutečným příjemcem zboží. Tomu odpovídá také požadavek čl. 138 Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému DPH (dále jen „Směrnice“), dle kterého je podmínkou pro přiznání osvobození uvedení identifikačního čísla pro DPH pořizovatele zboží. I Směrnice tedy požaduje určení konkrétního odběratele zboží.

[9] Dále stěžovatel uvádí, že institut dobré víry představuje dostatečnou ochranu pro daňové subjekty, které nemohou prokázat podmínky osvobození od daně. Dobrou víru daňového subjektu při posuzování oprávněnosti osvobození při dodání do jiného členského státu je třeba zkoumat vždy. Přijetím závěrů ve věci *Vymětalík* by byla daňovým subjektům přiznána další výhoda, a byly by tak chráněny dvakrát. To však není dle stěžovatele možné. I podle krajského soudu v daném případě žalobkyně v dobré víře nebyla, avšak zároveň nutí správní orgány, aby žalobkyni vyhověly a přiznaly jí výhodu v podobě možnosti prokázat dodání zboží jinému odběrateli. To vede k absurdním důsledkům, kdy dokonce osoba ve zlé víře může své jednání zhojit předestřením závěru, že zboží dodala neidentifikované osobě, která hypoteticky mohla být osobou povinnou k dani. Její materiální postavení a registraci v konkrétním členském státě však není z logiky věci možné ověřit.

[10] Krajský soud se pak nedostatečně vypořádal s argumentací stěžovatele, kterou se vymezil proti aplikaci závěrů z rozsudků ve věci *Kemwater* a *Vymětalík*. Nezohlednil požadavek dlouhodobé judikatury na prokázání dodání zboží konkrétnímu odběrateli uvedenému na daňovém dokladu. Stěžovatel k tomu dodává, že Nejvyšší správní soud opakovaně dospěl k závěru, že aplikace závěrů vyslovených ve věci *Kemwater* nepředstavuje paušální poukaz na zrušení všech správních rozhodnutí, která odkazovanému rozhodnutí předcházela, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Krajský soud tudíž mohl v duchu judikatury navazující na *Kemwater* ověřit existenci indicíí nasvědčujících na dodání zboží jinému odběrateli v postavení plátce DPH. Stěžejní zůstává, že důkazní břemeno tížilo žalobkyni, která neposkytla dostatečné informace o osobě, která řepkový olej odebrala. Neidentifikovala žádnou jinou osobu než deklarovanou na dokladech.

[11] Pokud jde o otázku neprovedení důkazů odpověďmi polské a britské finanční správy, uvádí stěžovatel, že odpověď britské finanční správy nikdy nebyla součástí spisového materiálu, neboť se netýká zdaňovacího období prosinec 2016. Důkazní břemeno k prokázání splnění podmínek dle § 64 zákona o DPH tížilo žalobkyni, která netvrdila, aby byl tento důkaz proveden ve vztahu k dotčenému zdaňovacímu období. Přestože správce daně má povinnost úplně zjistit rozhodné skutečnosti dle § 92 odst. 2 daňového řádu, neznamená to, že má aktivně vyhledávat důkazy svědčící ve prospěch daňového subjektu. To plyne též z rozložení důkazního břemene v daňovém řízení.

[12] Správce daně svým povinností v dané věci dostal, neboť ověřoval tvrzení žalobkyně, že za společnost SELECT jednal pan C. na základě plné moci. Z odpovědi britské správy na mezinárodní dožádání ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2016 vyplynulo, že jednatel společnosti SELECT (pan Blazejewski) neposkytl daňové správě žádnou plnou moc a uvedl, že pan C. nebyl kontaktní osobou mezi společnostmi SELECT a žalobkyní. To krajský soud pominul. Z odpovědi ke zdaňovacímu období září 2016 plyne, že pan Blazejewski má kamaráda M. C., který kontaktuje zákazníky v Polsku, nikoliv

pokračování

že panu C. udělil plnou moc k jednání s dodavatelem, tedy žalobkyní. Relevantní ve věci bylo, zda byl pan C. oprávněn zastupovat společnost SELECT ve vztahu k žalobkyni. Pokud pak krajský soud uvedl, že odpověď byla relevantní ohledně průběhu dodávek zboží dalším odběratelům v řetězci, upozorňuje stěžovatel, že významné pro věc bylo, zda žalobkyně prokázala splnění podmínek dle § 64 zákona o DPH. Je tudíž nerozhodné, zda se uskutečnil dvoustranný či třístranný obchod, ale zda žalobkyně zboží skutečně dodala deklarovanému odběrateli. Zejména o tom panovaly pochybnosti. K těmto závěrům ostatně dospěl i krajský soud a nevysvětlil, proč ve vztahu k dotčené odpovědi naopak považuje za relevantní, jak probíhala dodání dalším odběratelům.

[13] Ačkoliv je konečným odběratelem dle kupních smluv společnost Black Lion, krajský soud přisvědčil správním orgánům, že tato společnost nefiguruje na žádných dokladech předložených žalobkyní, nekomunikuje, má virtuální sídlo a nepodala žádné hlášení ve vztahu ke kontrolovanému období, což prohloubilo pochybnosti týkající se dodání zboží společnosti SELECT. Stejně tak se neprokázala tvrzení ohledně dodávek zboží do skladů pronajatých od společnosti WEGA. Dále stěžovatel poukazuje na skutečnost, že ve vztahu k jedné dodávce existují dva CMR listy a dva různé deklarované příjemci zboží, což krajský soud rovněž pominul. Z odpovědí ke zdaňovacímu období září 2016 rovněž plyne, že zákazníkem společnosti SELECT je rovněž společnost Black Lion, nijak to však neprokazuje průběh transakcí a dodání zboží společnosti SELECT. Stěžovatel přitom posoudil veškeré skutečnosti, a to i ohledně tvrzeného konečného odběratele Black Lion. Krajský soud pouze konstatoval, že dotčená odpověď britské finanční správy směřuje k otázce relevantní pro danou věc.

[14] Odpověď polské finanční správy obsahuje svědeckou výpověď pana C. provedenou na návrh žalobkyně ve vztahu ke zdaňovacímu období listopad 2016. Ve vztahu k rozhodnému zdaňovacímu období však žalobkyně tento návrh nečinila. Krajský soud stěžovateli vytknul, že tuto odpověď založil do spisu po podání odvolání, aniž by na to žalobkyni upozornil. To však z důvodu, že tuto odpověď nijak nevyužil. Pan C. ke zmocnění od společnosti SELECT nic konkrétního neuvedl. V kontextu s odpovědí britské finanční správy ke zdaňovacímu období prosinec 2016 je pak zřejmé, že pochybnosti správce daně o oprávnění pana C. zastupovat společnost SELECT nemohly být rozptýleny. Totéž platí pro obecná tvrzení pana C. týkající se průběhu dodávek dalším odběratelům. Nerozptylují pochybnosti, zda žalobkyně dodala zboží společnosti SELECT.

[15] Stěžovatel dodává, že menší procesní aktivitu ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2016 oproti jiným zdaňovacím obdobím nemůže žalobkyně dohánět až v soudním řízení. I kdyby Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že se stěžovatel dopustil procesní vady, nemohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Svědecká výpověď pana C. nic podstatného nepřinesla ani ve vztahu ke zdaňovacímu období listopad 2016. Krajský soud dospěl k závěru, že dotčené odpovědi polské a britské finanční správy směřují k otázkám pro věc relevantním, aniž by je hodnotil. S hodnocením neprokázání oprávnění pana C. jednat za společnost SELECT či dodání zboží této společnosti se krajský soud ztotožnil, proto případná procesní pochybení nemohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

[16] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že se ztotožňuje s názorem krajského soudu. Nesouhlasí, že by pro osvobození od daně měly platit jiné principy než u nároku na odpočet DPH. Ve věci *Vymětalík* Nejvyšší správní soud rovněž posuzoval splnění podmínek pro osvobození od daně při dodání do jiného členského státu a užil zde přiměřeně závěry plynoucí z rozhodnutí *Kemwater*. V daném případě z logiky věci byly splněny podmínky pro osvobození od daně, neboť takové množství oleje je schopna pořídit jediná osoba povinná k dani. Aplikace tohoto rozhodnutí není v rozporu s předchozí judikaturou Nejvyššího správního soudu. Jednak se většina stěžovatelem odkazovaných rozhodnutí týká daňových podvodů, jednak ani ve věci *Kemwater* nerezignoval soud zcela na ověření postavení dodavatele coby osoby povinné k dani. Ani judikatura SDEU neodlišuje důsledně nárok na osvobození od daně a nárok na odpočet DPH. V obou případech je možné nárok odepřít v případě daňového podvodu či nesplnění hmotněprávních podmínek.

[17] Dále žalobkyně nesouhlasí se závěry, které stěžovatel vyvozuje z rozsudku *Kemwater*. Identifikace dodavatele na faktuře je pouze jeho formální podmínkou, zatímco hmotněprávní podmínku představuje jeho postavení jako osoby povinné k dani. Ve věci *Vymětalík* soud uvedl, že řepkový olej byl dodáván do rafinérií v hmotnosti přesahující desítky tun, lze si proto těžko představit, že by skuteční odběratelé nebyli plátcí DPH. To podle žalobkyně platí obdobně i pro nyní posuzovaný případ, jelikož dodávala řepkový olej pro výrobu biopaliv v objemu stovek tun.

[18] Pokud je podle stěžovatele třeba určit členský stát registrace osoby povinné k dani, které bylo zboží dodáno, přehlíží žalobní argumentaci, podle které je požadavek na registraci osoby povinné k dani stanovený v § 64 odst. 1 zákona o DPH v rozporu s unijním právem. Stěžovatel ani neuvádí, jak by měla registrace odběratele ovlivnit hodnocení splnění podmínek pro osvobození od daně.

[19] Žalobkyně uvádí, že dobrá víra daňového subjektu není podmínkou pro přiznání osvobození od daně. Naopak podle judikatury SDEU má dojít k odepření nároku na osvobození od daně, pokud se daňový subjekt zapojil do daňového podvodu či o něm vědět měl a mohl. O takový případ však v nyní posuzované věci nejde. Ani stěžovatel pak žalobkyni nic takového neprokázal a neumožnil jí ani v tomto smyslu cokoliv tvrdit. Žalobkyně odmítá, že by ohledně dotčených dodávek nebyla v dobré víře a polemizuje s výkladem konceptu dobré víry provedeným stěžovatelem, který považuje pro daný případ za nepřiléhavý. Argumentaci stěžovatele ohledně dvojí výhody daňového subjektu považuje za absurdní. Postupem správních orgánů v dané věci naopak došlo k porušení zásady neutrality a zásady správného určení místa, podle které má být DPH odvedena v členském státě, v němž dochází ke konečné spotřebě. Rozhodnutí ve věci *Vymětalík* tak žalobkyně považuje za přílehlavé.

[20] Žalobkyně zdůrazňuje, že prokázala uskutečnění dodávek deklarovanému odběrateli. Pokud by však soud dospěl k jinému závěru (že žalobkyně neprokázala skutečného pořizovatele zboží), má za to, že je třeba aplikovat rozhodnutí ve věci *Kemwater* a *Vymětalík*, neboť v dané věci nepochybně došlo k dodání zboží ve smyslu s ním nakládat jako vlastník a k přepravě do jiného členského státu a toto zboží mohly pořídit jediné osoby povinné k dani. Žalobkyně byla ohledně dodávek v dobré víře. Nejednalo se přitom

pokračování

o tuzemská plnění, resp. plnění, ze kterých bylo třeba odvést daň. Podmínky pro kvalifikaci plnění jako tuzemských nebyly splněny, neboť by muselo dojít k dodání odběrateli v tuzemsku, nebo odběrateli v jiném členském státě, který není plátce DPH. Ani stěžovatel nezpochybnuje, že žalobkyně zboží přepravila do jiného členského státu. To, že zboží pořídily osoby povinné k dani, plyne z jeho charakteru, množství a hodnoty – surový řepkový olej určený pro výrobu biopaliv v objemu stovek tun. Stěžovatel byl za těchto podmínek povinen prokázat, že odběratel nebyl osobou povinnou k dani. Kromě toho žalobkyně podotýká, že zajišťovala přepravu, a proto by se v daném případě jednalo o tzv. zasílání zboží, u kterého by byla povinna odvést daň ve státě ukončení přepravy. Odpovědný za správné stanovení daně je přitom stěžovatel.

[21] Žalobkyni nelze vytýkat, že neposkytla žádné informace o tom, že plnění dodala jinému než deklarovanému odběrateli, jelikož logicky nemohla současně tvrdit a prokazovat dodání zboží odlišným osobám, jestliže podle ní prokázala dodání zboží deklarovaným odběratelům. Zdůrazňuje, že v daném případě bylo prokázáno dodání zboží ve smyslu převodu práva s věcí nakládat a jeho přeprava do jiného členského státu. Toto zboží pak musely poříditi osoby povinné k dani.

[22] Co se týče neprovedení důkazů, ztotožňuje se žalobkyně s krajským soudem, že pokud odpověď britské finanční správy obsahovala informace pro věc relevantní, bylo povinností správních orgánů se jí zabývat a seznámit žalobkyni s jejím obsahem. Nešlo o situaci, kdy by měl stěžovatel aktivně vyhledávat důkazy svědčící žalobkyni, neboť tímto důkazem disponoval. V souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu měl stěžovatel převzít odpověď vztahující se k září 2016 také do řízení v posuzované věci. Postup stěžovatele byl nezákonný, i když žalobkyně provedení tohoto důkazu nenavrhl.

[23] Žalobkyně se domnívá, že odpověď britské finanční správy byla pro věc relevantní, a to už jen s ohledem na účel, pro který byla žádost o mezinárodní spolupráci britské finanční správě zaslána.

[24] Ve vztahu k neprovedení důkazu odpovědí polské finanční správy žalobkyně uvádí, že stěžovatel se dopustil nepřipustné selekce důkazních prostředků, pokud tvrdí, že odpověď sice byla součástí správního spisu, ale nijak ji nevyužil. Ve výpovědi přitom pan C. potvrdil, že byl pověřen jednat jménem společnosti v plném rozsahu a několik transakcí se uskutečnilo s jeho účastí jako zástupce, přičemž existovaly transakce mezi společností SELECT a žalobkyní. Potvrdil rovněž přepravu zboží společnosti Black Lion. Uvedl, že CMR listy potvrzovaly osoby, které pracovaly ve skladu, a že jednal s paní Peckovou ze strany žalobkyně. To vše koresponduje s tvrzeními žalobkyně. Není proto přijatelné, aby stěžovatel s hodnocením výpovědi žalobkyni neseznámil s tím, že ji jako důkaz nevyužil.

[25] Žalobkyně odmítá, že postup stěžovatele při neprovedení důkazů je vadou, která neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Nemůže vyloučit některé důkazní prostředky s tím, že měl dostatek důkazních prostředků týkajících se otázky, zda měl pan C. oprávnění jednat za společnost SELECT. Tvrzení, podle kterého nemohou mít oba opomenuté důkazy *a priori* vliv na zákonnost rozhodnutí, nemůže obstát, neboť správce daně je povinen zhodnotit všechny provedené důkazy jednotlivě i ve vzájemné souvislosti.

Správce daně provedl ohledně spolupráce žalobkyně se společností SELECT tři mezinárodní dožádání, z nichž si vybral pouze jedno a ostatní dvě zcela ignoroval. To svědčí o snaze doměřit daň a takový postup nelze tolerovat.

[26] Usnesením ze dne 12. 1. 2023, č. j. 1 Afs 241/2022 - 83, Nejvyšší správní soud řízení o kasační stížnosti přerušil, neboť v řízení vedeném pod sp. zn. 4 Afs 291/2021 položil Soudnímu dvoru EU předběžnou otázku, kterou se dotazoval, zda mají být podmínky posuzování osvobození od daně v případě dodání zboží do jiného členského státu vykládány v intencích rozsudku *Kemwater*. Toto řízení bylo vedeno pod sp. zn. C-676/22, přičemž SDEU rozhodl rozsudkem ze dne 29. 2. 2024 (dále jen „*B2 Energy*“). Nejvyšší správní soud proto rozhodl dne 8. 3. 2024 o pokračování v řízení a vyzval účastníky řízení, aby se k závěrům SDEU vyjádřili.

[27] Žalobkyně reagovala vyjádřením, v němž uvedla, že ačkoliv dle svého názoru prokázala dodání zboží deklarovanému odběrateli, podle rozsudku *B2 Energy* nemusí prokazovat, že příjemce plnění je v postavení osoby povinné k dani, pokud ze skutkových okolností s jistotou plyne, že odběratel byl osobou povinnou k dani. V případě dodávek řepkového oleje ve větších objemech je jednoznačné, že skuteční odběratelé museli být v postavení osoby povinné k dani (dodávky i platby probíhaly stejným způsobem, byly podloženy stejnými doklady, komunikace probíhala se stejnými osobami). Z charakteru dodávaného zboží a jeho množství plyne, že jej mohly pořídit pouze osoby povinné k dani.

[28] Stěžovatel v reakci na rozsudek *B2 Energy* a vyjádření žalobkyně uvedl, že napadené rozhodnutí ob stojí i po tomto rozsudku. Upozorňuje, že i v návaznosti na rozsudek *Kemwater* Nejvyšší správní soud opakovaně vyslovil, že nová judikatura nepředstavuje jakýsi paušální poukaz na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí, která předcházela tomuto rozhodnutí, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Dostatečné indicie o odebrání dodávek jinou osobou povinnou k dani v jiném členském státě nelze spatřovat v tom, že o dodávkách deklarovaných plnění pro osoby uvedené na daňovém dokladu existují vážné pochybnosti.

[29] Ve věci nelze nalézt žádnou indicii poukazující na osoby odlišné od deklarovaných odběratelů. Žalobkyně od počátku daňového řízení trvá na tom, že prokázala dodání zboží deklarovaným odběratelům. Na tom pak setrvává i v řízení před krajským soudem a v řízení o kasační stížnosti. Jen z vysoké hodnoty plnění nelze dovést, že žalobkyně dodala zboží osobě povinné k dani. V souzené věci nelze rovněž vyloučit odebrání více subjekty či dokonce spotřebitelem. Obzvláště když se na základě celkového objemu uskutečnilo celkem 26 transakcí, které tak mohlo odebrat 26 různých odběratelů. Ani stejný průběh dodávek neznamená jisté doručení jednomu, příp. dvěma příjemcům, jak žalobkyně deklarovala. Žalobkyně předložila obdobné doklady s četnými nesrovnalostmi, ačkoliv dodáno mělo být dvěma rozdílným odběratelům (polskému a britskému). Stejně tak ani skutečnost, že komunikace probíhala se stejnými osobami, nesvědčí o dodání stejným odběratelům, neboť např. z výpovědi pana O. plyne, že poskytoval služby mnohým společnostem. Ve věci je nutno zohlednit všechny okolnosti. Žalobkyně neprokázala dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě.



pokračování

[30] Ve vyjádření ze dne 21. 5. 2024 žalobkyně i nadále trvá na svém přesvědčení, že prokázala dodání zboží deklarovaným odběratelům. Přesto se však domnívá, že v daném případě lze nalézt indicie nasvědčující dodání zboží jinému odběrateli v postavení osoby povinné k dani. Správce daně i stěžovatel shodně poukazovali na subjekty uvedené na CMR listech v kolonce „odběratel“. S odkazem na příslušné pasáže rozsudku *B2 Energy a Vymětalík* vyzdvihla, že z charakteru a množství dodávaného zboží (i každé jedné dodávky) vyplývá, že jej mohly pořídit pouze osoby povinné k dani, přičemž příjemce zboží nemusí být nutně identifikován. Má za to, že ze všech okolností spisu je evidentní, že odběratelem zboží musela být osoba povinná k dani.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[31] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[32] Kasační stížnost je důvodná.

[33] Předně je třeba odkázat na závěry vyslovené SDEU v rozsudku *B2 Energy*, podle kterého dodavateli usazenému v členském státě, který dodal zboží do jiného členského státu, je třeba odeprít nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty, *pokud tento dodavatel neprokázal, že zboží bylo dodáno příjemci, který má v posledně uvedeném členském státě postavení osoby povinné k dani, a pokud s ohledem na skutkové okolnosti a na informace poskytnuté dodavatelem nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že tento příjemce toto postavení měl*. S ohledem na odůvodnění tohoto rozhodnutí, které je účastníkům řízení známo, se Nejvyšší správní soud nebude podrobně vypořádávat s argumentací stěžovatele a žalobkyně, která se týká použitelnosti závěrů plynoucích z rozhodnutí *Kemwater* na osvobození od daně při dodání do jiného členského státu, neboť je povinen respektovat názor zaujatý SDEU. Ten vztáhnul možnost prokázat jiného dodavatele v postavení osoby povinné k dani při uplatnění nároku na odpočet DPH přiměřeně také na podmínky osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu odběrateli v postavení osoby povinné k dani.

[34] V návaznosti na to pak jádro sporu spočívá v otázce, zda i v případě, že daňový subjekt po celé daňové řízení a následně i v řízení soudním trvá na tom, že plnění dodal deklarovaným odběratelům, je třeba, aby správní orgány znovu posuzovaly uplatněný nárok na osvobození od DPH optikou závěrů rozsudků *Kemwater* a *B2 Energy*. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že nikoliv.

[35] Soud předesílá, že obdobně jako odpočet DPH, který je závislý na více podmínkách, i osvobození od DPH stojí na třech pilířích. Je třeba aby: (i) zboží bylo dodáno do jiného členského státu Unie osobě registrované k dani v jiném členském státě; (ii) zboží bylo skutečně odesláno (přepraveno) do jiného členského státu a (iii) přeprava zboží byla zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou (srov. např. rozsudky Nejvyššího

správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45, a ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014-49). K první podmínce se navíc váže definice toho, co znamená „dodání do jiného členského státu“: k jejímu splnění je potřeba, aby na odběratele přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník, ne nutně celé vlastnické právo (k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176, č. 3901/2019 Sb. NSS, body 106-114).

[36] Správní orgány v daném případě doměřily žalobkyni daň, jelikož neprokázala, že dodala zboží deklarovaným odběratelům. Krajský soud neshledal důvodnými žalobní námitky týkající se existence pochybností správce daně a přisvědčil, že jeho zjištění byla způsobilá vzbudit důvodné pochybnosti ohledně dodání zboží deklarovaným odběratelům a že žalobkyně následně neunesla důkazní břemeno, které na ni přešlo. Je třeba zdůraznit, že kasační stížnost míří proti části závěrů soudu, kterými zavázal stěžovatele provést důkaz odpověďmi britské a polské finanční správy a seznámit žalobkyni s jejich hodnocením, a dále aby stěžovatel zohlednil závěry rozsudku SDEU ve věci *Kemwater* a rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci *Vymětalík*, dal žalobkyni možnost se vyjádřit a případně navrhnout nové důkazy a posoudit, zda ze skutkových okolností není zřejmé, že zboží bylo žalobkyni dodáno osobě povinné k dani. Nejvyšší správní soud se proto bude zabývat pouze těmito otázkami a nebude nijak hodnotit závěry krajského soudu, které stěžovatel nenapadl, a tedy ani v tomto směru reagovat na jejich zpochybňování ze strany žalobkyně.

[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 jakékoliv 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.

[38] V této věci taková indicie ze spisu nevyplývá a ani žalobkyně nic takového netvrdila, přestože si byla vědoma možnosti prokázat dodání zboží jinému než deklarovanému odběrateli. Naopak po celé daňové i soudní řízení tvrdošjně trvala na tom, že prokázala dodání řepkového oleje deklarovaným odběratelům. Svůj postoj nezměnila ani v návaznosti na rozsudek SDEU ve věci *B2 Energy*, přestože ji Nejvyšší správní soud vyzval, aby se k němu vyjádřila. Nepřipustila, že by jakékoliv třetí subjekty (např. ty, které figurovaly na CMR listech, či měly nějaký vztah k deklarovaným odběratelům) mohly být možnými odběrateli komodity. Za takové tvrzení pak v návaznosti na konstantní

pokračování

argumentaci žalobkyně nelze považovat ani vyjádření ze dne 21. 5. 2024, v němž odkázala na osoby označené na CMR listech v kolonce „odběratel“; v daňovém řízení totiž fakticky popřela, že by se mohlo jednat o skutečné odběratele zboží. Daňové orgány přitom žalobkyni umožnily, aby objasnila, kdo zboží skutečně odebral, jakkoliv zastávaly jiný právní názor, než který plyne z citované judikatury.

[39] I když daňový subjekt může prokázat, že zboží dodal jinému než deklarovanému odběrateli v postavení osoby povinné k dani, a v takovém případě mu pak nelze nárok na osvobození od daně odepřít, nelze judikaturu SDEU vykládat tak, že by správce daně musel prokazovat, že odběratel nebyl osobou povinnou k dani, jak tvrdí žalobkyně. Tím zcela převrací důkazní břemeno, jak jej konstruuje daňový řád. Ačkoliv lze prokázat, že zboží bylo dodáno osobě povinné k dani, která nebyla uvedena na daňovém dokladu, stále je to daňový subjekt, který tuto skutečnost musí prokazovat (pokud není ze skutkových okolností zřejmá). Neunesení důkazního břemene postačuje k odepření nároku na osvobození od daně, aniž by bylo nutné prokazovat, že odběratel v postavení osoby povinné k dani nebyl.

[40] Obecně pak ze shora citované judikatury plyne, že není bez dalšího důvodem pro vrácení věci do daňového řízení, pokud v době vedení daňového řízení správní orgány nepřipouštěly, že by daňový subjekt mohl prokázat přijetí plnění od jiného než deklarovaného dodavatele, a výslovně ho tudíž nevyzvaly, aby tvrdil a dokazoval skutečnosti tímto směrem. Jak už bylo uvedeno, musely by zde existovat skutkové indicie nasvědčující, že tomu tak bylo, a stačí, pokud alespoň v soudním řízení mohl daňový subjekt takové skutečnosti uvádět. Pokud tedy krajský soud zrušil napadené rozhodnutí a vrátil věc stěžovateli k dalšímu řízení proto, aby dal žalobkyni možnost se vyjádřit a případně navrhnout další důkazy, a nově posuzoval, zda nelze dospět k závěru o naplnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH, a to za situace, kdy žalobkyně trvala a trvá (i v řízení o kasační stížnosti) na dodání zboží deklarovaným odběratelům, zavázal stěžovatele k postupu, který je v rozporu s rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudky ze dne 3. 4. 2023, č. j. 5 Afs 241/2022 - 43, či ze dne 18. 5. 2023, č. j. 4 Afs 218/2022 - 36, a ze dne 29. 1. 2024, č. j. 7 Afs 296/2022 - 53).

[41] Samotná vysoká hodnota plnění nutně nemusí znamenat, že žalobkyně dodala sporná plnění osobě povinné k dani. Z prostého objemu plnění, které je navíc dělitelné (a to i v rámci jednotlivých dodávek po cisternách), a za důkazní situace nynější věci, kdy stěžovatel důvodně zpochybnil deklarované odběratele, aniž by žalobkyně vůbec tvrdila dodání jinému odběrateli či odběratelům, nelze paušálně dovodit, že zboží bylo bez jakýchkoli pochybností dodáno „nějakému“ plátcu DPH, resp. osobě povinné k dani (k otázce objemu plnění srov. např. rozsudky NSS ze dne 25. 2. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020 - 59, ze dne 29. 6. 2022, č. j. 10 Afs 66/2019 - 51, ze dne 27. 9. 2022, č. j. 10 Afs 138/2019 - 103; ze dne 17. 1. 2023, č. j. 1 Afs 178/2022 - 74). Vždy je však třeba primárně prokazovat, že odběratel byl osobou povinnou k dani a pouze za výjimečných okolností (které v daném případě nenastaly) není třeba prokázat konkrétní subjekt v takovém postavení. Už vůbec pak nelze požadovat, aby tyto skutečnosti správce daně vyhledával za daňový subjekt.

[42] Ze správního spisu plyne, že v dotčeném období žalobkyně měla uskutečnit celkem 20 dodávek deklarovanému odběrateli NEXT THEORY a 6 dodávek deklarovanému odběrateli SELECT. V tomto případě nelze s jistotou uzavřít, že by se blíže nezjištěný odběratel či odběratelé nutně nacházeli v postavení plátce DPH s ohledem na objem dodávek. Není totiž ani zřejmé, kolik jich případně mohlo být či zda jím nemohl být i konečný spotřebitel. Ani charakter zboží či obdobný *modus operandi* transakce neznamená jednoznačné odebrání zboží jedním příjemcem, resp. dvěma příjemci, jak tvrdí žalobkyně. S ohledem na pojmenované nesrovnalosti a skutečnost, že žalobkyně dodávala řepkový olej i v jiných zdaňovacích obdobích i jiným, příp. identickým odběratelům, přičemž i v těchto v transakcích byly rovněž označeny nesrovnalosti, nelze s jistotou vyloučit, že by plnění nebyla dodána více subjektům, tedy rozdělena (i v rámci jedné dodávky). Za situace, kdy není zřejmé, kdo konkrétně zboží odebral, totiž nelze např. vyloučit, že zboží odebralo současně vícero subjektů, čímž by došlo ke snížení hodnoty jednotlivých (takto rozdělených) plnění, či že odběratelem byl konečný spotřebitel, tedy osoba, která zboží nepoužívá ke své ekonomické činnosti, a nebyla by proto povinná k dani.

[43] Nelze přitom umožnit, aby daňové subjekty své nároky uplatňovaly „alibisticky“ podle toho, jak se bude řízení vyvíjet, a k jakému závěru soudy (resp. správní orgány) dospějí, jak prosazuje žalobkyně. Žalobkyně nemůže tvrdit a prokazovat, že dodala zboží deklarovaným odběratelům, a zároveň požadovat, aby pouze v případě, že by podle soudu neunesla své důkazní břemeno ohledně dodání deklarovanému odběrateli, byla věc posuzována optikou rozsudků *Kemwater*, *Vymětalík* a *B2 Energy*. Obecně musí jít k tíži daňového subjektu, pokud svá tvrzení v průběhu řízení mění v návaznosti na to, co se mu podaří prokázat a jaké pochybnosti správce daně vznesl. Ani z rozsudků SDEU (*Kemwater* a *B2 Energy*) pak nevyplývá, že by nárok na odpočet DPH či osvobození od daně bylo možné uplatňovat způsobem požadovaným žalobkyní. Tuto argumentaci je tudíž třeba odmítnout.

[44] V nynější věci žalobkyně jak v daňovém, tak v soudním řízení setrvale tvrdí, že skutečnými odběrateli byli deklarovaní odběratelé a k roli dalších subjektů uvedených na CMR listech se vyjádřila spíše odmítavě. U společnosti KRONO OPOLIS uvedla, že jí není známa a že s ní neměla žádný obchodní vztah a následně dodala, že měla zajišťovat vážení zboží pro pořizovatele, a u společnosti WEGA tvrdila, že zajišťovala skladovací prostory pro konečného příjemce zboží Black Lion (v průběhu daňového řízení však správce daně zjistil skutečnosti zpochybňující, že tato společnost skutečně byla konečným příjemcem zboží – v odpovědích na mezinárodní dožádání č.j. 3026008/17/2113-60561-205409, č.j. 4781807/17/2113-60561-205409 a č.j. 3865019/17/2113-60561-205409 polská finanční správa nepotvrdila transakce s tím, že subjekt Black Lion nekomunikuje, jeho adresa je virtuální a souhrnná hlášení za dotčené zdaňovací období nepodal). Ze správního spisu rovněž vyplývá, že finanční orgány žalobkyni již v daňovém řízení fakticky umožnily, aby objasnila, kdo zboží skutečně odebral. Opakovaně ji vyzývaly, aby doložila souvislosti a vazby subjektů uvedených na CMR listech a dalších dokladech k deklarovaným obchodním transakcím. Žalobkyně však trvala a trvá na tom, že skutečnými odběrateli byli NEXT THEORY a SELECT. Možnost, že bylo zboží dodáno jinému odběrateli (například některé ze společností uvedených na těchto dokladech), žalobkyně nepřipustila ani v řízení před soudem, a to i přesto, že jí byly známy závěry rozsudku *Kemwater* a následně *B2 Energy* a mohla se k nim vyjádřit. Ani soudu však nenabídla žádná tvrzení či alespoň indicie, které

pokračování

by nasvědčovaly tomu, že zde existovali jiní než žalobkyní tvrzení odběratelé v jiném členském státě (tím se věc liší od případu řešeného Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 25. 4. 2024, č. j. 4 Afs 291/2021 - 84, v němž existovaly určité indicie o existenci jiných odběratelů a daňový subjekt tímto směrem argumentoval a netrval na dodání deklarovanému odběrateli). Za ty nelze považovat návrh, aby v případě, že soud dospěje k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, pokud jde o dodání deklarovaným odběratelům, soud vycházel z toho, že zde musel existovat někdo třetí.

[45] Nejvyšší správní soud nesdílí ani názor krajského soudu, že v daňovém řízení došlo k procesním pochybením (pominutí některých důkazů či neseznámení s jejich hodnocením), pro které je třeba věc vrátit stěžovateli k dalšímu řízení. Tento závěr je v daném případě přinejmenším předčasný.

[46] Krajský soud na jedné straně vytýká stěžovateli, že pominul některé důkazy, zároveň však soud uzavřel, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala, že dodala zboží deklarovaným odběratelům, a že žalovaný hodnotil všechny důkazní prostředky (viz např. body 37 a 42 napadeného rozsudku).

[47] Co se týče odpovědi britské finanční správy, která se vztahuje ke zdaňovacímu období září 2016 a obsahuje informace týkající se otázky zmocnění pana C. jednat se žalobkyní za společnost SELECT a dalšího průběhu transakcí, měl krajský soud v kontextu provedených důkazů vyhodnotit, zda tato odpověď mohla vyvrátit závěry učiněné správcem daně a stěžovatelem ve vztahu k daným otázkám. Krajský soud bez dalšího uvedl, že obsahuje relevantní informace, přestože v bodě 50 napadeného rozsudku konstatoval, že „žalobkyně neprokázala oprávnění M. C. jednat za SELECT“. Pokud odpověď britské finanční správy č. j. 525595/17/2113-60561-606257 nevyvrací tyto (či jiné) závěry soudu, resp. správních orgánů (což Nejvyšší správní soud v tuto chvíli nijak nehodnotí, jelikož by to bylo předčasné), pak její neprovedení jako důkazu ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2016 nemůže představovat vadu, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Správce daně prověřoval zmocnění pana C. jednat za SELECT mezinárodním dožádáním, které se přímo týkalo kontrolovaného zdaňovacího období prosinec 2016, žalobkyně provedení odpovědi č. j. 525595/17/2113-60561-606257 v dotčeném daňovém řízení nenavrhovala, a proto by se vůbec nemohlo jednat o procesní vadu, pokud by obsah této odpovědi nemohl změnit skutková zjištění, k nimž správní orgány dospěly (a to nejen ve vztahu k existenci zmocnění pana C., ale i dalším zjištěním správce daně a stěžovatele). Takové hodnocení však krajský soud neprovedl, a proto tak bude muset učinit v dalším řízení.

[48] Částečně odlišná je situace v případě odpovědi polské finanční správy č. j. 4533197/18/2113-60561-203542, kterou správce daně v průběhu odvolacího řízení založil do spisu a předložil s vyjádřením stěžovateli. Hodnocení, které stěžovatel provádí až nyní v soudním řízení, měl provést již v daňovém řízení, a pokud tak neučinil, jedná se o procesní pochybení. Tento důkaz byl v odvolacím řízení proveden, avšak stěžovatel neseznámil žalobkyni s jeho hodnocením a neumožnil jí se k tomuto hodnocení vyjádřit. Nemohl bez dalšího důkaz pominout s tím, že nijak nevyvrací zjištění správce daně, resp. že jej stěžovatel nijak nevyužil. Taková úvaha měla být součástí seznámení žalobkyně s hodnocením důkazů provedených v odvolacím řízení. Stěžovatel si nemůže vybírat,

zda se k důkazům vyjádří, či nikoliv, pokud byly založeny do spisu v průběhu odvolacího řízení. Jsou-li hodnoceny jako irelevantní, musí s tím být daňový subjekt srozuměn již před vydáním rozhodnutí o odvolání. Smyslem práva na seznámení se s podklady rozhodnutí a vyjádření se k nim není pouze povědomí daňového subjektu o skutečnostech, které by mohly být rozhodnými pro posouzení věci. Podstatné je, aby daňový subjekt věděl, které konkrétní důkazy v jeho věci správní orgán hodlá použít, a aby měl v rámci vyjádření možnost předejít správnímu orgánu vlastní hodnocení těchto důkazů, důkazy zpochybnit či navrhnout důkazy jiné (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2020, č. j. 4 Afs 44/2018 - 35).

[49] Nejvyšší správní soud tak v obecné rovině sdílí výtku žalobkyně a krajského soudu. Orgány veřejné moci včetně orgánů daňových nesmí svým postupem porušovat právo vyjádřit se k věci. Povinností stěžovatele podle § 115 odst. 2 daňového řádu je seznámit daňový subjekt nejen s výčtem a obsahem provedených důkazů, nýbrž také se závěry z nich vyplývajícími. Jen tak naplní ústavněprávní zákaz překvapivých rozhodnutí (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS, *Strojmetal Aluminium*, body 52 a 67). Nicméně tato nezákonnost v postupu stěžovatele nemusela mít vliv na výsledek řízení. Ne každé procesní pochybení má totiž vliv na zákonnost finálního rozhodnutí. Je třeba zvážit, zda vada řízení je natolik závažná, že rozhodnutí ve věci nemůže obstát (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2023, č. j. 10 Afs 19/2023 - 64). Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu nejde o vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, pokud lze dovést, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdy by k vadě řízení vůbec nedošlo (rozsudek ze dne 14. 10. 2005, č. j. 6 Ads 57/2004-59, či ze dne 10. 8. 2022, č. j. 10 Afs 436/2021 - 29, a další). Krajský soud měl proto posoudit, zda i s ohledem na obsah pominutého důkazu ob stojí závěry o neunesení důkazního břemene ohledně splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně. Pokud důkazy, které stěžovatel opomněl, nemohly zpochybnit závěry, k nimž dopěli správce daně a stěžovatel (a ostatně i krajský soud v napadeném rozsudku), nejde o vadu, která mohla mít vliv na výsledek daňového řízení (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2022, č. j. 10 Afs 324/2020 - 104). Takové hodnocení v nyní vedeném řízení o kasační stížnosti by bylo předčasné, neboť primárně přísluší krajskému soudu v řízení o žalobě.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[50] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první, část věty před středníkem s. ř. s.); v něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Krajský soud vyhodnotí, zda odpovědi britské a polské finanční správy, které označil v bodě 51 napadeného rozsudku jako pominuté důkazy, mohly ovlivnit závěry učiněné správními orgány v daňovém řízení, a zda tedy mohly vést k odlišnému rozhodnutí ve věci, či nikoliv. Závěry plynoucí z rozhodnutí *B2 Energy* aplikuje tak, jak Nejvyšší správní soud vyložil shora. Jestliže v kontextu odpovědí britské a polské finanční správy nenalezne skutkové indicie, že žalobkyně sporné plnění dodala jinému odběrateli, který zjevně musel být osobou povinnou k dani, nemůže věc vrátit stěžovateli k dalšímu řízení, aby se jí z tohoto hlediska zabýval.

pokračování

[51] Krajský soud posléze v novém rozhodnutí o návrhu ve věci samé rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. května 2024

Ivo Pospíšil  
předseda senátu