



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Tomáše Foltase a soudců Davida Hipšera a Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **FABIO PRODUKT spol. s r. o.**, se sídlem č. p. 92, Holín, zastoupen JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem Vyšný 157, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 7. 2021, č. j. 31 Af 15/2020-50,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 7. 2021, č. j. 31 Af 15/2020-50, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 30. 4. 2020, č. j. 16415/20/5300-22443-712712, a ze dne 30. 4. 2020, č. j. 16416/20/5300-22443-712712, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti částku 36 798 Kč k rukám jeho zástupkyně JUDr. Mileny Novákové, Ph.D., advokátky, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutími ze dne 30. 4. 2020, č. j. 16416/20/5300-22443-712712 a č. j. 16415/20/5300-22443-712712 (dále též „rozhodnutí o odvolání“), žalovaný změnil dodatečné platební výměry, kterými Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále též „správce daně“) žalobci doměřil daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období měsíců února, března, května, června, července, srpna a září roku 2015 (dále též „dodatečné platební výměry“). Žalovaný se ztotožnil se správcem daně v tom, že žalobce v rámci proběhnuvší daňové kontroly neprokázal splnění zákonných podmínek pro jím v daňových přiznáních

uplatněné osvobození od daně na výstupu při dodání zboží (rostlinného oleje) do jiného členského státu dle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „ZDPH“). Žalobce konkrétně dle orgánů finanční správy neprokázal, že zboží dodal do jiného členského státu plátcí DPH – žalobci tvrzenému odběrateli zboží, obchodní společnosti Akman, s. r. o., se sídlem Škultétyho 1, Bratislava (dne 3. 9. 2015 vymazána z obchodního rejstříku; dále též „Akman“).

II.

[2] Žalobu proti rozhodnutím o odvolání zamítl Krajský soud v Hradci Králové (dále též „krajský soud“) rozsudkem identifikovaným ve výroku tohoto rozhodnutí. Soud předně uvedl, že po prostudování spisového materiálu dospěl ke shodným závěrům jako orgány finanční správy – na tyto proto v rozsudku odkázal. Žalobce i dle soudu neunesl důkazní břemeno a neprokázal, že rostlinný olej dodal do jiného členského státu společnosti Akman. Důkazy předložené žalobcem v daňovém řízení neměly takovou důkazní sílu, aby prokázaly, že zboží bylo dodáno právě společnosti Akman. Formální doklady, kterými žalobce osvědčoval splnění podmínek pro osvobození, byly správcem daně zpochybněny, neboť v CMR listech bylo jako místo vykládky uvedeno Slovensko, zatímco v reportu jízd a dodacích listech bylo jako místo vykládky uvedeno Rakousko. Soud akcentoval i fakt, že žalobce sice tvrdil, že za společnost Akman jednal H. K., avšak oprávnění této osoby jednat na společnost Akman si jakkoli neověřil. Soud přisvědčil žalovanému i v tom, že dodání společnosti Akman neprokazují ani další provedené důkazy ve formě svědeckých výpovědí. Řidiči stěžovatele dopravující rostlinný olej do Rakouska vypověděli, že společnost Akman neznají a že na etiketách zboží nebyla uvedena obchodní firma společnosti Akman. Krajský soud aproboval i závěr orgánů finanční správy, že žalobce nejednal v dobré víře ohledně toho, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu společnosti Akman. Žalobce se nezajímal, s kým jedná, činil veškerá ujednání pouze ústní formou, přijímal platby v hotovosti. Soud dodal, že za nastalé situace již nebylo nutné v daňovém řízení provádět další žalobcem navržené důkazy. Orgány finanční správy přitom neprovedení daných důkazních prostředků řádně odůvodnily. Krajský soud proto žalobu zamítl jako nedůvodnou. Rozsudek krajského soudu (stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) je v plném znění dostupný na www.nssoud.cz a soud na něj na tomto místě pro stručnost odkazuje.

III.

[3] Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů podřaditelných pod § 103 písm. a), b) a d) odst. 1 s. ř. s., tedy z důvodu nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, vad řízení před správními orgány a nesprávného právního posouzení. Jádrem kasační argumentace představuje nesouhlas stěžovatele se závěrem orgánů finanční správy a krajského soudu, že neprokázal naplnění zákonných podmínek pro osvobození od daně při dodání do jiného členského státu. Uvedl konkrétní výčet důkazů, které dle jeho názoru osvědčují, že rostlinný olej byl dodán osobě povinné k dani. Tvrdil, že krajský soud se těmito důkazy nezabýval komplexně, nýbrž izolovaně hodnotil pouze několik zjištěných skutečností. Namísto vlastního hodnocení důkazů a vypořádání žalobní argumentace stěžovatele pak soud pouze odkázal na rozhodnutí orgánů finanční správy. Takové vypořádání se s projednávanou věcí

pokračování

stěžovatel označil za nedostatečné. Dodal, že po něm bylo v zásadě požadováno prokázání skutečností mimo jakoukoliv pochybnost, což je však nepřipustné. Stěžovatel akcentoval i to, že smyslem důkazního řízení není daňový subjekt „nachytat“ na nejasnostech a dále, že mu není zřejmé, jaké další důkazní prostředky měl předložit, aby dodání osobě povinné k dani prokázal. Stěžovatel dále tvrdil, že mu svědčila dobrá víra, že zboží bylo dodáváno právě deklarované osobě povinné k dani. Krajský soud jeho argumentaci stran dobré víry vypořádal nedostatečně. Dále stěžovatel poukázal na neúplnost provedeného dokazování. V dalším bodě kasační stížnosti stěžovatel tvrdil, že skutečnost, že mu bylo kromě doměření daně stanoveno i penále ve výši 20 % z doměřené daně, je v rozporu s rozsudkem Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“) ze dne 15. 4. 2021, ve věci C-935/19. Dodal, že si je vědom, že tuto námitku neuvedl v žalobě, byl však přesvědčen, že se ohledně ní neuplatní koncentrace řízení. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006-155, uvedl, že dané rozhodnutí SDEU nemohl v době podání žaloby předvídat. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[4] Stěžovatel podáním ze dne 30. 3. 2022 doplnil stížní argumentaci o nové důvody. Uvedl, že po vydání rozsudku krajského soudu došlo k posunu v judikatuře, který nemohl předpovídat. Stěžovatel upozornil na závěry rozsudku SDEU ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater ProChemie* (dále též „rozsudek ve věci Kemwater“), jakož i na rozsudek zdejšího soudu ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45. Podle závěrů této judikatury postačí pro splnění hmotně právních podmínek pro osvobození při dodání zboží do jiného členského státu ve vztahu k osobě pořizovatele zboží (odběratele) z jiného členského státu prokázat, že skutečný pořizovatel byl v postavení osoby povinné k dani. Uvedené závěry jsou použitelné i na případ stěžovatele. Okolnosti věci (objem dodávek ve výši přesahujících 7 milionů korun, převezení a zaúčtování v zahraničí atp.) neumožňují přijmout závěr, že případný skutečný odběratel (namísto deklarovaného odběratele) není v postavení osoby k povinné k dani. Dodal, že si je vědom, že tuto námitku neuvedl v žalobě, byl však přesvědčen, že se ohledně ní neuplatní koncentrace řízení. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006-155, uvedl, že dané rozhodnutí SDEU a rozšířeného senátu nemohl v době podání žaloby předvídat. Závěrem uvedl, že pokud by se Nejvyšší správní soud neztotožnil s dodáním deklarovanému odběrateli, podle judikatury ve věci *Kemwater* je nutné věc vrátit správnímu orgánu tak, aby mohlo být doplněno dokazování ohledně skutečného odběratele v postavení osoby povinné k dani.

IV.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti předně odkázal na svá rozhodnutí o odvolání, vyjádření k žalobě a na napadený rozsudek krajského soudu, s jehož závěry se plně ztotožnil. Dále uvedl, že v projednávané věci není sporu o tom, že zboží (rostlinný olej) fyzicky opustilo území ČR a bylo dodáno do jiného členského státu. Stěžovatel však neprokázal, že toto bylo skutečně dodáno společnosti Akman jako osobě registrované k DPH v jiném členském státě. CMR listy, kterých se stěžovatel dovolává, byly správcem daně zpochybněny. Žalovaný byl dále názoru, že orgány finanční správy nepochybily, pokud neprovedly stěžovatelem v kasační stížnosti odkazované důkazy. Tento svůj postup adekvátně odůvodnily tím, že předmětné důkazní prostředky nebyly způsobilé prokázat dodání zboží společnosti Akman. Žalovaný nesouhlasil ani s tím, že by stěžovateli svědčila

dobrá víra. Stěžovatel si neobstaral dostatek důkazů, které by byly s to prokázat, že zboží bylo dodáno osobě uvedené na fakturách. Netrval na písemných smlouvách, neověřil si oprávnění H. K. jednat za společnost Akman. Dobrou víru stěžovatele přitom nemohla založit ani jím podávaná souhrnná hlášení, neboť správce daně předmětné obchodní transakce průběžně neprověřoval. Ohledně stěžovatelem tvrzeného rozporu s judikaturou SDEU pak žalovaný předně akcentoval, že daná námitka byla poprvé uplatněna až v kasační stížnosti, dále pak uvedl, že skutková situace posuzovaná v rozsudku SDEU ze dne 15. 4. 2021, ve věci C-935/19, se liší od nyní posuzované skutkové situace. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[6] Žalovaný dále podáním ze dne 14. 2. 2022 reagoval na doplnění kasační stížnosti. Uvedl, že judikatura, na kterou stěžovatel dokazuje, není aplikovatelná na nynější věc. Rozsudek ve věci *Kemwater* se nezabývá osvobozením od daně při dodání do jiného členského státu, nýbrž nárokem na odpočet. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45, je na danou věc neaplikovatelný. Žalovaný tak setrval na svém návrhu, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

V.

[7] Usnesením Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2022, č. j. 7 Afs 238/2021-52, bylo nynější řízení přerušeno. Důvodem přerušení byla skutečnost, že čtvrtý senát Nejvyššího správního soudu při projednávání věci sp. zn. 4 Afs 291/2021 zjistil judikturní rozpor ohledně otázky, zda lze odeprít nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty při dodání zboží do jiného členského státu, jestliže nebyl prokázán skutečný příjemce zboží, v souvislosti s nímž uplatňuje dodavatel nárok na osvobození od daně. Usnesením ze dne 26. 10. 2022, č. j. 4 Afs 291/2021-34, proto čtvrtý senát Nejvyššího správního soudu řízení přerušil a postoupil věc Soudnímu dvoru Evropské unie k posouzení následující předběžné otázky: *„Musí být čl. 138 odst. 1 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty vykládán v intencích rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, Kemwater ProChemie, EU:C:2021:989, v tom smyslu, že uplatnění nároku na osvobození od daně z přidané hodnoty (DPH) při dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie musí být odepráno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že dodavatel zboží byl účasten podvodu na DPH, jestliže dodavatel neprokázal dodání zboží konkrétnímu příjemci v jiném členském státě EU v postavení osoby povinné k dani uvedenému na daňových dokladech, ačkoli s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, jsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný příjemce v jiném členském státě EU toto postavení měl?“* Toto řízení bylo vedeno pod sp. zn. C-676/22, přičemž Soudní dvůr Evropské unie rozhodl rozsudkem ze dne 29. 2. 2024 (dále též „rozsudek ve věci B2 Energy“).

[8] Na předloženou předběžnou otázku zdejšího soudu odpověděl SDEU v rozsudku věci B2 Energy následovně: *„Článek 138 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že 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*

pokračování

nejdou k dispozici údaje potřebné k ověření, že tento příjemce toto postavení měl.“ Nejvyšší správní soud následně usnesením ze dne 7. 3. 2024, č. j. 7 Afs 238/2021-54, rozhodl o pokračování nynějšího řízení. Současně soud účastníkům umožnil, aby se k závěrům z rozsudku ve věci B2 Energy vyjádřili.

[9] Stěžovatel setrval na svých závěrech z doplnění kasační stížnosti. Podle závěrů rozsudku ve věci B2 Energy postačí pro splnění hmotně právních podmínek pro osvobození při dodání zboží do jiného členského státu ve vztahu k osobě pořizovatele zboží (odběratele) z jiného členského státu prokázat, že skutečný pořizovatel byl v postavení osoby povinné k dani. Okolnosti dané věci neumožňují přijmout závěr, že případný skutečný odběratel (namísto deklarovaného odběratele) není v postavení osoby povinné k dani. Pokud by se s tímto závěrem Nejvyšší správní soud neztotožnil, podle rozsudku ve věci B2 Energy je nutné věc vrátit správnímu orgánu tak, aby mohlo být doplněno dokazování ohledně skutečného odběratele v postavení osoby povinné k dani.

[10] Žalovaný ve vyjádření dovedl, že rozsudek ve věci B2 Energy aplikuje na osvobození od daně při dodání do jiného členského státu podobné mechanismy, jako rozsudek ve věci Kemwater na daňové odpočty. Domnívá se, že uvedené závěry však nepředstavují paušální poukaz na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí předcházejících rozsudku ve věci B2 Energy bez zohlednění konkrétních skutkových okolností. Dle jeho názoru je možné přistoupit ke zrušení jen za situace, kdy ve správním spise existují indicie, že by v postavení odběratele mohla být jiná osoba povinná k dani v jiném členském státě. V souzené věci tomu tak není. Stěžovatel nikdy netvrdil, že by odběratelem byl někdo jiný než Akman, a to i přesto, že mu k objasnění totožnosti dodavatele byl v daňovém řízení dán dostatečný prostor. Žalovaný nevyklučuje, že by skutečným odběratelem mohla být společnost Flaveo, k čemuž skutková zjištění do jisté míry směřují, této společnosti však byla zrušena registrace k DPH ke dni 31. 10. 2014, tedy dávno před řešeným zdaňovacím obdobím. Ani objem a cena dodaného zboží nemohou s praktickou jistotou vést k závěru, že pořízení bylo pro dodavatele v jiném členském státě předmětem daně (k tomu žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020-59). Nelze vyloučit, že zboží bylo odebráno větším množstvím odběratelů nebo dokonce konečným spotřebitelům. Žalovaný shrnul, že stěžovatel neprokázal, že zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě. Domnívá se, že žalobou napadená rozhodnutí ob stojí i po rozsudku ve věci B2 Energy. Proto setrval na svém návrhu, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

VI.

[11] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost je důvodná.

[13] Jelikož stěžovatel v kasační stížnosti namítl mj. nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu (když odkazoval na nedostatečnost vypořádání se s jeho žalobními tvrzeními), zabýval se kasační soud předně tímto stížným důvodem. Bylo by totiž předčasné

zabývat se dalšími kasačními námitkami, pokud by bylo napadené rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelné.

[14] Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[15] Podle ustálené judikatury platí, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný, jak uvážil o pro věc zásadních a podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje pro věc zásadní argumentaci účastníků řízení za lichou (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1995, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, všechny dostupné na <http://nalus.usoud.cz>, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76).

[16] Těmto požadavkům napadený rozsudek dostal. Rozsudek je řádně odůvodněn a je plně srozumitelný. Krajský soud své závěry zdůvodnil a uvedl, proč považuje žalobní námitky za liché. Z rozsudku je patrné, z jakého skutkového stavu krajský soud vyšel, jak zohlednil podstatné skutkové okolnosti a jak na skutkový stav aplikoval rozhodnou právní úpravu. Ačkoliv by si jistě bylo lze představit ještě podrobnější vypořádání uplatněných námitek a stěžovatelovy argumentace (týkající se například neúplného dokazování), nezpůsobuje způsob zvolený krajským soudem nutnost zrušení jeho rozsudku. Postup krajského soudu odpovídá konstantní judikatuře, podle níž není povinností správního soudu reagovat na každý dílčí argument uplatněný v podání a ten obsáhle vyvrátit; úkolem soudu je uchopit obsah a smysl argumentace a vypořádat se s ní (podpůrně srov. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, I. ÚS 729/2000, I. ÚS 116/05, IV. ÚS 787/06, III. ÚS 989/08, III. ÚS 961/09, IV. ÚS 919/14). Např. v nálezu ze dne 12. 2. 2009 vydaném pod sp. zn. III. ÚS 989/08 Ústavní soud uvedl, že *„Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“* (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43). Nepřezkoumatelnost rozsudku přitom nezpůsobuje ani skutečnost, že krajský soud odkázal na závěry učiněné orgány finanční správy a uvedl, že se s těmito ztotožnil, případně některé tyto závěry v rozsudku citoval. Je-li napadené správní rozhodnutí řádně odůvodněno, je přípustné, aby si krajský soud, nedochází-li k jiným závěrům, správné závěry žalovaného se souhlasnou poznámkou osvojil (viz například rozsudky zdejšího soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS, nebo ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47). V duchu zásady hospodárnosti a ekonomie řízení totiž není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou správně vyřčené. Krajský soud postupoval ve shodě s citovanou judikaturou. Není přitom pravdivé tvrzení stěžovatele, že krajský soud by pouze paušálně a bez dalšího komentáře odkázal na rozhodnutí o odvolání. Soud v rámci své argumentace zcela adekvátně vyjádřil své úvahy,

pokračování

a to v některých případech i ve formě odkazu, citace či převzetí závěrů žalovaného. Takový postup je dle výše citované judikatury možný. Námitka nepřezkoumatelnosti tedy není důvodná. Nutno přitom konečně dodat, že s kasačním důvodem podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je nutno zacházet obezřetně, neboť zrušením rozhodnutí soudu pro nepřezkoumatelnost se oddaluje okamžik, kdy základ sporu bude správními soudy uchopen a s konečnou platností vyřešen, což není v zájmu ani účastníků řízení, ani ve veřejném zájmu na hospodárnosti řízení před správními soudy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013-25).

[17] K dalším námitkám soud předesílá, že předmětem soudního přezkumu jsou rozhodnutí orgánů finanční správy, kterými byla stěžovateli doměřena DPH (a sděleno související penále) z důvodu neuznání jím v daňových přiznáních nárokovaného osvobození od daně při dodání zboží (rostlinného oleje) do jiného členského státu. Podle správních orgánů stěžovatel neprokázal splnění všech podmínek dle § 64 ZDPH, konkrétně neprokázal, že zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě – v daňových dokladech uvedené společnosti Akman.

[18] Podle § 64 ZDPH, platí, že *dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou porřízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.*

[19] Vnitrostátní úprava osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu vychází z práva unijního. Dodání zboží uvnitř EU jsou osvobozena na základě čl. 138 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty. Cílem této úpravy je především zajistit převod daňového příjmu na členský stát, v němž došlo ke konečné spotřebě dodaného zboží. Mechanismus vytvořený touto úpravou spočívá jednak v osvobození dodání vedoucího k odeslání nebo přepravě uvnitř Evropské unie od daně členským státem odeslání – doplněného nárokem na odpočet nebo vrácení DPH odvedené na vstupu v tomto členském státě, jednak ve zdanění porřízení uvnitř Evropské unie členským státem určení. Zajišťuje tak jasné vymezení daňové svrchovanosti dotčených členských států a umožňuje zamezit dvojímu zdanění, a tedy zajistit daňovou neutralitu, která je vlastní společnému systému DPH (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45).

[20] Jak již bylo výše naznačeno, čtvrtý senát Nejvyššího správního soudu při projednávání věci sp. zn. 4 Afs 291/2021 zjistil judikaturní rozpor ohledně otázky, zda lze odeprít nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty při dodání zboží do jiného členského státu, jestliže nebyl prokázán skutečný příjemce zboží, v souvislosti s nímž uplatňuje dodavatel nárok na osvobození od daně. Usnesením ze dne 26. 10. 2022, č. j. 4 Afs 291/2021-34, proto čtvrtý senát Nejvyššího správního soudu řízení přerušil a postoupil věc Soudnímu dvoru Evropské unie k posouzení následující předběžné otázky. Rozsudkem ve věci B2 Energy SDEU vyslovil, že článek 138 odst. 1 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že dodavateli usazenému v členském státě, který dodal zboží do jiného členského státu, je třeba odeprít nárok na osvobození od DPH, pokud tento dodavatel neprokázal, že zboží bylo dodáno příjemci, který má v posledně uvedeném členském státě

postavení osoby povinné k dani, a pokud s ohledem na skutkové okolnosti a na informace poskytnuté dodavatelem nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že tento příjemce toto postavení měl.

[21] Na uvedený rozsudek pak navázal Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 25. 4. 2024, č. j. 4 Afs 291/2021-84 (dále též „rozsudek 4. senátu“), jehož závěry jsou pro skutkovou i právní podobnost plně aplikovatelné i na danou věc. Na základě nich pak nezbylo nyní rozhodujícím senátu Nejvyššího správního soudu než napadený rozsudek krajského soudu, jakož i rozhodnutí žalovaného zrušit, a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

[22] Podle čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH, ve znění použitelném na nyní posuzovanou věc, je osvobození plnění od DPH podmíněno tím, že „*kromě [...] podmínek týkajících se [...] postavení osoby povinné k dani, převedení práva nakládat se zbožím jako vlastník a fyzického přemístění zboží z jednoho členského státu do druhého tak nelze vyžadovat žádnou další podmínku pro kvalifikaci plnění jako dodání zboží uvnitř Společenství, přičemž je třeba upřesnit, že pojem ‚dodání uvnitř Společenství‘ má objektivní povahu a použije se bez ohledu na účel a výsledky dotyčných plnění (rozsudek ze dne 27. září 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, bod 30).*“ Zásada daňové neutrality si totiž žádá, aby osvobození od DPH bylo přiznáno, jestliže jsou splněny tyto hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým požadavkům formálním (viz rozsudek SDEU ze dne 9. února 2017 ve věci C-21/16, *Euro Tyre*). Podmínky stanovené v čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH, ve znění použitelném na skutkový stav v posuzovaném případě, které se týkají na jedné straně existence dodání z jednoho členského státu do druhého a na druhé straně postavení pořizovatele jako osoby povinné k dani, když pořizovatelem musí být „osoba povinná k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě“, podle SDEU samy o sobě neznamenají, že dotyčné zboží musí být fyzicky dodáno příjemci uvedenému v daňových dokladech (rozsudek 4. senátu, bod 28).

[23] V tomto ohledu SDEU dále v citovaném rozhodnutí připomněl, že podle ustálené judikatury existují pouze dva případy, v nichž může mít nedodržení formálního požadavku za následek ztrátu nároku na osvobození od DPH. Zprv se zásady daňové neutrality nemůže za účelem osvobození od DPH dovolávat osoba povinná k dani, jež se úmyslně podílela na daňovém podvodu, který ohrozil fungování společného systému DPH. Zadruhé může porušení formálního požadavku vést k odepření osvobození od DPH, pokud má toto porušení za následek nemožnost předložení spolehlivého důkazu o splnění hmotněprávních požadavků (viz rozsudek SDEU ze dne 8. listopadu 2018 ve věci C-495/17, *Cartrans Spedition*).

[24] Dále SDEU konstatoval, že „*ze samotné podmínky, které toto odepření osvobození od DPH podléhá, však vyplývá, že správní orgán nemůže uložit dodatečné požadavky, které by mohly vést k tomu, že by nárok osoby povinné k dani na osvobození od daně nebylo možné uplatnit, jakmile má k dispozici údaje potřebné k tomu, aby určil, že jsou splněny hmotněprávní požadavky (rozsudek ze dne 20. října 2016, Plóckl, C-24/15, EU:C:2016:791, bod 47), a zejména že zboží bylo dodáno osobě povinné k dani, která jedná jako taková.*“ SDEU v rozsudku ve věci B2 Energy též zdůraznil, že pro účely osvobození od DPH musí daňové orgány řádně zohlednit všechny skutečnosti, které mají k dispozici, pro účely posouzení, zda tyto

pokračování

dokumenty případně mohou doložit pravděpodobnost skutečného dodání zboží přepravovaného do jiného členského státu než členského státu zahájení přepravy nebo odeslání. Kromě toho s ohledem na zásadu daňové neutrality nelze po osobě povinné k dani požadovat, aby za účelem uplatnění svého nároku na osvobození od DPH vždy prokázala, nebyl-li příjemce daného zboží identifikován, že má tento příjemce postavení osoby povinné k dani, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že uvedený příjemce toto postavení nutně měl (obdobně viz rozsudek ve věci *Kemwater*). Nárok na osvobození od DPH musí být osobě povinné k dani odepřen pouze v případě, že s ohledem na skutkové okolnosti a navzdory důkazům poskytnutým touto osobou nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že byly splněny podmínky stanovené v čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH, přičemž správce daně není povinen prokázat, že se tato osoba povinná k dani podílela na podvodu na DPH (srov. rozsudek 4. senátu, bod 30).

[25] Správní orgány a krajský soud postavily v souzené věci svá rozhodnutí na neprokázání dodání konkrétnímu deklarovanému odběrateli, společnosti Akman (srov. body 48, 51 a 54 rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 4. 2020, č. j. 16415/20/5300-22443-712712, a body 53 a násl. rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 4. 2020, č. j. 16416/20/5300-22443-712712 a bod 47 rozsudku krajského soudu).

[26] Nejvyšší správní soud na tomto místě podotýká, že se ztotožňuje se závěry správních orgánů a krajského soudu, že stěžovatel neprokázal dodání zboží společnosti Akman. Za situace, kdy formální doklady vykazují zásadní nedostatky (k tomu viz zejména chybně uvedené místo vykládky zboží v CMR listech) a kdy osoba tvrzeně jednající za společnost Akman (H. K.) potvrdí spolupráci se stěžovatelem ohledně dodávek pro společnosti Flaveo a Vitality, avšak popře jakoukoli spolupráci se společností Akman, zde skutečně existovaly zásadní pochybnosti o tom, zda bylo zboží fakticky dodáno společnosti Akman. V tomto rozsahu se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje s posouzením, které provedl krajský soud v bodě 37 a násl. svého rozsudku, a v podrobnostech na něj odkazuje. Tyto pochybnosti přitom nebyly odstraněny ani dalšími v daňovém řízení provedenými důkazy.

[27] Na uvedeném nemohla nic změnit ani tvrzení stěžovatele o tom, že byl v dobré víře ohledně dodání deklarovanému odběrateli. Stěžovatel začal obchodovat se společností Akman poté, co byla společnosti Flaveo zrušena registrace k DPH, a se společností Vitality poté, co byla registrace k DPH zrušena společnosti Akman. Všechny společnosti byly tvrzeně zastupovány H. K., přičemž zboží bylo zasíláno převážně do jednoho logistického centra. Akcentovat dále lze i fakt, že k úhradám zboží docházelo tvrzeně v hotovosti nebo vkladem na bankovní účet. Sami řidiči, kteří hotovost přebírali, přitom vypověděli, že takový postup byl vysoce netypický a nebyl realizován v případě jiných dodávek. Proti dobré víře stěžovatele pak svědčí i výše již zmíněná skutečnost, že CMR listy a dodací listy obsahují údaje o tom, že rostlinný olej byl dodán na Slovensko, ačkoliv reálně byl tento dodán do Rakouska (což muselo být stěžovateli známo, neboť dopravu zajišťoval převážně vlastními silami). Přehlédnout nelze ani zcela zásadní skutečnost, že stěžovatel, resp. jeho zaměstnanci, žádným způsobem neověřovali oprávnění H. K. jednat za společnost Akman. K tomu přitom viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 28. 8. 2008, č. j. 8 Afs 81/2007-42: „Stěžovatel není v souzené věci v pozici spotřebitele, který je zvlášť zákonem chráněn. Stěžovatel je podnikatelem, u kterého se vyžaduje určitá míra obezřetnosti v obchodních vztazích. Je zodpovědností podnikatele, aby vyvinul alespoň minimální úsilí a zkontroloval v obchodním

rejstříku, zda osoba údajně zastupující určitou společnost je oprávněna za ni jednat. Tato informace není zpoplatněna a je možné ji získat i prostřednictvím systému umožňujícím dálkový přístup. Pokud by pan K. nebyl v obchodním rejstříku uveden, měl stěžovatel vyžadovat, aby mu doložil právní titul, který jej opravňuje k jednání za společnost.“

[28] Vzhledem k výše citovaným závěrům rozsudku ve věci B2 Energy a rozsudku 4. senátu je však zřejmé, že Nejvyšší správní soud musí na jádro sporu nahlížet odlišnou optikou. Spornou je otázka, zdali stěžovatel prokázal dodání odběratelům, kteří byli zároveň plátcí DPH, resp. zdali ze skutkových okolností případu s jistotou vyplývá, že uvedený příjemce toto postavení nutně měl. Stěžovatel s ohledem na závěry SDEU formulované v rozsudku ve věci B2 Energy namítal, že řádně prokázal dodání oleje do Rakouska příjemci v postavení osoby povinné k dani, byť nevylučuje, že nikoli deklarovanému příjemci Akman. Osvědčil tak všechny tři podmínky formulované v § 64 odst. 1 zákona o DPH a ve směrnici o DPH.

[29] Čtvrtý senát ve svém rozsudku shrnul procesní důsledky rozsudku ve věci B2 Energy takto: *„Nejvyšší správní soud konstatuje, že v nyní posuzované věci následkem nových závěrů SDEU formulovaných v rozhodnutí B2 Energy nastala obdobná situace jako po vydání rozhodnutí SDEU ve věci Kemwater. Ačkoli lze souhlasit s žalovaným, že tato skutečnost neměla za následek paušální zrušení všech dotčených daňových rozhodnutí, nelze pominout, že uvedené platilo pouze v situaci, kdy z okolností daného případu nevyplývaly žádné konkrétní skutečnosti ohledně skutečného dodavatele daného zboží jako subjektu odlišného od deklarovaného dodavatele zboží, přičemž daňový subjekt ani na základě závěrů nové judikatury SD EU žádného jiného skutečného dodavatele zboží neoznačil. Rozšířený senát v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, zároveň zdůraznil, že dosavadní judikatura se zatím nevěnovala otázce, kdy lze ze skutkových okolností s jistotou dovodit, že dodavatel byl nutně v postavení osoby povinné k dani v jiném členském státě. Jde fakticky o nový vývoj judikatury SDEU, s nímž dřívější judikatura NSS nepočítala. Její většinová část totiž docházela k závěru, že je třeba postavit najisto, která konkrétní osoba byla dodavatelem.“* Citované závěry lze proto plně využít i v nyní posuzované věci“, (viz rozsudek 4. senátu, bod 33).

[30] Na základě závěrů SDEU formulovaných v rozsudku ve věci B2 Energy tak stěžovatel i žalovaný mohli jen těžko předvídat, že pro posouzení splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na osvobození od DPH pro případ neprokázání dodání zboží do jiného členského státu deklarovanému příjemci může hrát roli také otázka, zda přesto nejsou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl příjemce postavení osoby povinné k dani. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl, důkazní břemeno v tomto směru tíží primárně stěžovatele, avšak ani žalovaný si nebyl vědom toho, že má také posuzovat, zda v tomto směru stěžovatel důkazní břemeno neunesl, případně zda takové okolnosti nevyplývají z informací, které má žalovaný k dispozici (obdobně srov. bod 34 rozsudku 4. senátu).

[31] Na podkladě uvedených východisek čtvrtý senát ve svém rozsudku dovodil, že rozhodnutí krajského soudu ani správních orgánů nemohou obstát a je třeba je zrušit: *„Na základě závěrů SD EU formulovaných ve výše citovaném rozhodnutí B2 Energy tak stěžovatelka i žalovaný mohli jen těžko předvídat, že pro posouzení splnění hmotněprávních podmínek*

pokračování

vzniku nároku na osvobození od DPH pro případ neprokázání dodání zboží do jiného členského státu deklarovanému příjemci může brát roli také otázka, zda přesto nejsou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl příjemce postavení plátce DPH. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl, důkazní břemeno v tomto směru tíží primárně stěžovatelku. Ta však nevěděla, že může případně svá tvrzení a důkazní návrhy směřovat i tímto směrem (byť základ obdobné argumentace stěžovatelka použila již v kasační stížnosti a této otázce se částečně dotkl i městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku). Stejně tak si žalovaný nebyl vědom toho, že má také posuzovat, zda v tomto směru stěžovatelka důkazní břemeno neunesla, případně zda takové okolnosti nevyplývají z informací, které má žalovaný k dispozici. [...] Nejvyšší správní soud nejprve zdůrazňuje, že o přepravě řepkového oleje z České republiky do jiného členského státu EU nebylo sporu [...]. Žalovaný tak neměl za prokázanou pouze skutečnost, kterým konkrétním příjemcům stěžovatelka dodala předmětné zboží do jiného členského státu EU, respektive dospěl k závěru, že neprokázala dodání zboží deklarovaným odběratelům [...]. Na svých závěrech žalovaný setrval i po vydání rozhodnutí B2 Energy. [...] V posuzovaném případě Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala dodání zboží deklarovaným odběratelkám [...]. Z daňových spisů je však zřejmé, že předmětné dodávky řepkového oleje byly přepraveny do Polska a následně stočeny z cisteren dopravce jiným odběratelům, které stěžovatelka neidentifikovala v daňových přiznáních. Z výše citovaných závěrů SD EU přitom vyplývá, že v případě, kdy stěžovatelka dodala zboží jinému odběrateli, který v daňovém řízení nebyl identifikován, jí lze odeprít osvobození od DPH jen tehdy, pokud ze skutkových okolností případu nejsou zřejmé informace potřebné k ověření postavení skutečných odběratelů zboží jako osob povinných k dani. Jak současně připomněla stěžovatelka, správce daně neprokázal, že by se dopustila daňového podvodu. [...] Jak již Nejvyšší správní soud uvedl, žalovaný v posuzovaném případě dospěl k závěru, že předmětné zboží nepřijali deklarovaní odběratelé, nýbrž třetí osoby. Z výše uvedeného a ze skutkových okolností případu je však zřejmé faktické dodání řepkového oleje do Polska [...]. Vzhledem k výše citovaným závěrům SD EU je pak v takové situaci nutno posoudit, zdali skuteční příjemci zboží byli zároveň osobami povinnými k dani, resp. zdali má žalovaný k dispozici informace, z nichž s jistotou vyplývá, že skuteční příjemci předmětného zboží byli plátcí DPH. Ačkoli Nejvyšší správní soud nijak nepředjímá výsledek dalšího řízení ve věci, nelze odhlédnout od skutečnosti, že řepkový olej byl doručován na místa určená v hmotnosti přesahující desítky tun, tj. v hodnotě desetitisíců eur. Byť žalovaný poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž ani tato skutečnost sama o sobě není důkazem o tom, že příjemce takového zboží postavení plátce DPH nutně měl, bude v dalším řízení na něm, aby s ohledem na zjištění z daňových spisů tuto skutečnost přesvědčivě vyloučil a své závěry odůvodnil. Zmíněnou skutečností se totiž vzhledem k průběhu daňového řízení i dokazování správcem daně identifikovaných sporných skutečností žalovaný dosud nezabýval, přičemž tak následně neučinil ani městský soud v řízení o žalobě. Uvedené platí rovněž pro závěry žalovaného uvedené v doplnění jeho vyjádření ke kasační stížnosti, podle nichž ze všech skutkových okolností případu přesvědčivě nevyplývá, že by stěžovatelka dodala zboží do jiného členského státu EU jeho příjemci, který je plátcem DPH. Pokud podle žalovaného ani CMR listy potvrzené společností Wratislavia-Biodiesel v posuzovaném případě neosvědčily splnění formálních podmínek nároku na osvobození od DPH, a to zejména s ohledem na zjištění z mezinárodní výměny informací, bude s ohledem na nové judikatorní závěry SD EU na žalovaném, aby tyto skutečnosti opětovně posoudil v jejich vzájemném souhrnu s ohledem na případnou novou argumentaci stěžovatelky. Jinak řečeno, není úkolem Nejvyššího správního soudu jako soudu kasačního, aby se nyní sám s ohledem na novou unijní judikaturu zabýval jednotlivými skutečnostmi vyplývajícimi z daňových spisů a posuzoval, zdali z nich vyplývá, že

skuteční příjemci předmětného zboží nutně měli či neměli postavení plátců DPH. Byť měl žalovaný z mezinárodní výměny informací za zjištěné, že společnost Wratislavia-Biodiesel odebrala řepkový olej od společnosti Fantin, jejíž byla hlavní odběratelkou, bude jeho úkolem, aby vyhodnotil, zdali s ohledem na nové závěry SD EU stěžovatelka prokázala dodání zboží do jiného členského státu jeho příjemci, který měl postavení plátce DPH, resp. zdali tato skutečnost přesvědčivě vyplývá z informací, které má žalovaný k dispozici. Jak totiž uvedl v rozhodnutí B2 Energy již SD EU, kromě formálních podmínek definovaných pro uplatnění nároku na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu EU nelze po daňovém subjektu vyžadovat žádnou další podmínku pro kvalifikaci plnění jako dodání zboží uvnitř EU.“

[32] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že stejně jako ve věci řešené rozsudkem 4. senátu není ani v souzené věci o přepravě zboží z České republiky do jiného členského státu EU sporu (srov. bod 35 rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 4. 2020, č. j. 16415/20/5300-22443-712712, a bod 36 rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 4. 2020, č. j. 16416/20/5300-22443-712712). Žalovaný tak neměl za prokázanou pouze skutečnost, kterým konkrétním příjemcům stěžovatel dodal předmětné zboží do jiného členského státu EU, respektive dospěl k závěru, že neprokázal dodání zboží deklarovanému odběrateli (viz body 48, 51 a 54 rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 4. 2020, č. j. 16415/20/5300-22443-712712, a body 53 a násl. rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 4. 2020, č. j. 16416/20/5300-22443-712712). Vzhledem k výše citovaným závěrům tak bylo nutno posoudit, zdali skuteční příjemci zboží byli zároveň osobami povinnými k dani, resp. zdali má žalovaný k dispozici informace, z nichž s jistotou vyplývá, že skuteční příjemci předmětného zboží byli osobami povinnými k dani. Ačkoli Nejvyšší správní soud nijak nepředjímá výsledek dalšího řízení ve věci, nelze odhlédnout od skutečnosti, že olej byl doručován na místa určení v hodnotě několika milionů korun českých (obdobně též rozsudek 4. senátu, bod 39). Byť žalovaný poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž ani tato skutečnost sama o sobě není důkazem o tom, že příjemce takového zboží postavení osoby povinné k dani nutně měl, podle rozsudku 4. senátu bude v dalším řízení na něm, aby s ohledem na zjištění z daňových spisů tuto skutečnost přesvědčivě vyloučil a své závěry odůvodnil. Zmíněnou skutečností se totiž vzhledem k průběhu daňového řízení i dokazování správcem daně identifikovaných sporných skutečností žalovaný dosud nezabýval, přičemž tak následně neučinil ani krajský soud v řízení o žalobě (obdobně srov. rozsudek 4. senátu, bod 39).

[33] Uvedené platí rovněž pro závěry žalovaného (shrnuté v doplnění jeho vyjádření ke kasační stížnosti), podle nichž ze všech skutkových okolností případu přesvědčivě nevyplývá, resp. nelze s jistotou určit, že by stěžovatel dodal zboží do jiného členského státu EU jeho příjemci, který je osobou povinnou k dani v jiném členském státě. V obecné rovině je nutné upozornit, že účelem soudního řízení není doplňovat odůvodnění správního rozhodnutí. Vypořádání námitek má být obsaženo v odůvodnění správního rozhodnutí (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2013, č. j. 8 Afs 58/2012-44, ze dne 10. 2. 2016, č. j. 4 As 207/2015-107, ze dne 24. 9. 2014, č. j. 8 Afs 34/2013-68, ze dne 3. 3. 2016, č. j. 7 Azs 322/2015-43). Předmětné ověření splnění hmotněprávních podmínek odpočtu má své místo primárně před žalovaným, a nikoliv před správními soudy. Správní soud je totiž v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu primárně orgánem, který přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního (daňového) orgánu, nikoliv orgánem

pokračování

nalézacím (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007-161, č. 1542/2008 Sb. NSS).

[34] Jinak řečeno, není úkolem Nejvyššího správního soudu jako soudu kasačního, aby se nyní sám s ohledem na novou unijní judikaturu zabýval jednotlivými skutečnostmi vyplývajícími z daňových spisů a posuzoval, zdali z nich vyplývá, že skuteční příjemci předmětného zboží nutně měli či neměli postavení plátců DPH (obdobně srov bod 40 rozsudku 4. senátu). Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že z vyjádření žalovaného k rozsudku ve věci B2 Energy vyplývá, že si je vědom, že nedisponuje podklady, na základě kterých by bylo možné přesvědčivě určit, zdali byl skutečný odběratel osobou povinnou k dani. Na jednom místě uvádí, že indicie ve spise směřují k tomu, že odběratelem mohla být společnost Flaveo (bod 7 vyjádření), dále však (bez opory v napadeném rozhodnutí a v podkladech ve spise) uvádí hypotetické úvahy, že zboží mohlo být dodáno většímu množství odběratelů či dokonce koncovým spotřebitelům (body 8 a 9 vyjádření). Nejvyšší správní soud současně rozumí tomu, že žalovaný rozhodoval za situace, kdy nemohl předvídat závěry judikatury SDEU, pročť neměl důvod vést řízení směrem, který tato judikatura vyžaduje. Jak však uvedl SDEU v rozsudku ve věci B2 Energy, kromě formálních podmínek definovaných pro uplatnění nároku na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu EU nelze po daňovém subjektu vyžadovat žádnou další podmínku pro kvalifikaci plnění jako dodání zboží uvnitř EU. Bylo-li vedeno řízení směrem k objasnění této nadbytečné podmínky (dodání konkrétnímu dodavateli), žalobou napadená rozhodnutí nemohou obstát (srov. rozsudek ve věci B2 Energy, bod 37, a rozsudek 4. senátu, bod 33, ve spojení s rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2022, č. j. 9 Afs 18/2020-38, ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 254/2018-48, ze dne 27. 4. 2022, č. j. 9 Afs 336/2018-58, ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 227/2020-35, ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 185/2021-49, ze dne 4. 5. 2022, č. j. 9 Afs 91/2019-39, ze dne 5. 5. 2022, č. j. 9 Afs 295/2020-57, ze dne 25. 5. 2022, č. j. 6 Afs 27/2021-37, či ze dne 1. 2. 2023, č. j. 7 Afs 274/2022-44).

[35] Z výše uvedených důvodů nemohl Nejvyšší správní soud ani v rozhodované věci (stejně jako ve věci řešené 4. senátem - bod 44 rozsudku 4. senátu) než uzavřít, že skutková podstata, z níž žalovaný ve svém rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech, neboť prozatím nebyly zjištěny všechny rozhodné skutečnosti, na jejichž základě by mohlo být stěžovateli ve světle rozsudku ve věci B2 Energy odepřeno osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu EU. Proto byl naplněn důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

[36] Za této situace, kdy nebyl skutkový stav věci zjištěn v dostatečném rozsahu, se pak nemohl Nejvyšší správní soud zabývat dalšími námitkami. Z výše uvedených důvodů by jakékoliv věcné úvahy kasačního soudu byly přinejmenším předčasné a způsobilé zkrátit účastníky řízení na jejich právech (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2007, č. j. 7 Afs 103/2007-77). Pokud pak stěžovatel poukazoval na rozsudek SDEU ve věci C-935/19, konstatuje soud, že Soudní dvůr Evropské unie v označené věci rozhodl dne 15. 4. 2021 a krajský soud v nyní projednávané věci rozhodl dne 26. 7. 2021. Stěžovatel tedy dle názoru Nejvyššího správního soudu mohl argumentaci odkazovaným rozhodnutím SDEU vznést již v řízení před krajským soudem (srov. bod 33 rozsudku zdejšího soudu ze dne 28. 12. 2020, č. j. 3 Afs 67/2018-32). Ostatně, rozsudek ve věci

C-935/19 se týká jiné skutkové i právní situace. Soudní dvůr Evropské unie v něm posuzoval situaci, kdy došlo k chybnému posouzení plnění jako podléhajícího DPH, a to za specifických skutkových okolností [došlo k nesprávnému posouzení zdanitelné povahy plnění (prodeje nemovité věci) ze strany účastníků plnění, a to v situaci, kdy nic nenasvědčilo o daňovém úniku a která navíc nevedla k žádné ztrátě daňových příjmů]. V nynějším případě se však jedná o situaci opačnou – stěžovateli je vytýkáno, že si uplatnil nárok na osvobození od DPH, ačkoliv pro takový postup nebyly splněny podmínky (resp. stěžovatel splnění těchto podmínek neprokázal).

[37] Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu i žalobou napadená rozhodnutí a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., § 78 odst. 4 s. ř. s.]. Žalovaný je v dalším řízení vázán shora uvedenými právními názory Nejvyššího správního soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[38] Tímto rozsudkem je řízení před správními soudy skončeno, Nejvyšší správní soud proto rozhodl rovněž o celkových nákladech soudního řízení (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s., má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Procesně úspěšným byl v dané věci stěžovatel, neboť výsledkem řízení před správními soudy bylo zrušení správních rozhodnutí, které napadl žalobou.

[39] Náklady řízení stěžovatele v tomto případě tvoří soudní poplatky, odměna jeho zástupce a hotové výdaje. Na soudních poplatcích stěžovatel zaplatil celkově 8 000 Kč (3 000 Kč za podání žaloby a 5 000 Kč za podání kasační stížnosti).

[40] V řízení před krajským soudem byl stěžovatel zastoupen daňovým poradcem, právnickou osobou Censitio s.r.o. Pro určení výše náhrady nákladů spojených s tímto zastoupením se v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. použije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále též „advokátní tarif“; srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2023, č. j. 7 Afs 54/2022-36). Stěžovateli tak náleží náhrada nákladů za uvedené právní zastoupení ve výši 9 300 Kč za tři úkony právní služby v podobě převzetí a přípravy zastoupení, sepsání žaloby a vyjádření k výzvě soudu [§ 7 a § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu] a tři režijní paušály po 300 Kč za tři úkony právní služby dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, tj. 900 Kč. Celkem tedy náklady řízení o žalobě činí 10 200 Kč.

[41] V řízení o kasační stížnosti byl stěžovatel zastoupen JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou. Stěžovateli tak náleží náhrada nákladů za uvedené právní zastoupení ve výši 12 400 Kč za čtyři úkony právní služby v podobě převzetí a přípravy zastoupení, sepsání kasační stížnosti, doplnění kasační stížnosti a vyjádření k výzvě soudu [§ 7 a § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu] a čtyři režijní paušály po 300 Kč za čtyři úkony právní služby dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, tj. 1 200 Kč. Celkem tedy náklady řízení o kasační stížnosti činí 13 600 Kč.

pokračování

[42] Protože oba právní zástupci stěžovatele jsou plátcí DPH, zvyšuje se náhrada nákladů za právní zastoupení v obou řízeních o 21 %. Celkově tak náhrada nákladů právního zastoupení za obě řízení činí 28 798 Kč.

[43] Stěžovateli tedy náleží náhrada nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti v celkové výši 36 798 Kč. Žalovaný je povinen uhradit stěžovateli uvedenou částku ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám jeho právní zástupkyně.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. června 2024

Tomáš Foltas
předseda senátu