



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Faisala Husseiniho a Ondřeje Mrákoty ve věci žalobkyně: **BIOENERGO – KOMPLEX, s. r. o.**, Pod Hroby 130, Kolín, zastoupené advokátem Mgr. Ing. Tomášem Hobzou, Opletalova 6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí ze dne 29. 7. 2019, čj. 30004/19/19/5300-22442-707666, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 14. 2. 2023, čj. 43 Af 34/2019 - 101,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

[1] Ve věci jde o osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu EU. Sporné je, zda byla splněna jedna ze dvou podmínek osvobození, konkrétně zda zboží bylo dodáno osobě povinné k dani. Soud říká, že daňové orgány neměly údaje potřebné k ověření, že tato podmínka splněna byla, a proto mohly trvat na tom, aby její splnění prokázal daňový subjekt. Tomu se to v projednávané věci nepodařilo.

1. Popis věci

[2] Žalobkyní je obchodní společnost, která (mimo jiné) prodává řepkový olej odběratelům v jiných členských státech EU. Tyto dodávky žalobkyně považuje za osvobozené od DPH; správce daně (Finanční úřad pro Středočeský kraj) s ní ale, přinejmenším v některých daňových obdobích, nesouhlasil. Zjistil totiž řadu nesrovnalostí. K nim přistupovalo to, že podle žalobkyně bylo zboží dodáno určitým zahraničním

subjektům, čemuž však neodpovídaly údaje vyplněné v tzv. CMR listech (dokladech o průběhu přeshraniční přepravy vystavených na základě Úmluvy o smlouvě o mezinárodní silniční dopravě zboží). Podle správce daně (a odvolacího orgánu) tak vznikly důvodné pochybnosti, že zboží bylo skutečně dodáno tvrzeným odběratelům v jiných členských státech, a žalobkyně tyto pochybnosti nerozptýlila; nesplnila tedy hmotněprávní podmínky přiznání nároku na osvobození od DPH.

[3] Krajský soud v Praze dosud rozhodl o jedenácti žalobách vztahujících se k následně vyjmenovaným zdaňovacím obdobím:

- *září až prosinec 2014*: krajský soud žalobě vyhověl pro nepřezkoumatelnost rozhodnutí a pro podstatné porušení ustanovení o správním řízení. Nebylo přijatelně odůvodněno, proč nebyl vyslechnut zástupce tvrzeného odběratele, a neřešilo se, zda zboží namísto tvrzených odběratelů neobdrželi nutně (vzhledem k okolnostem) jiní odběratelé povinní k DPH; některé podklady rozhodnutí nebyly žalobkyni zpřístupněny (55 Af 48/2020). Ve věci se vede kasační řízení (6 Afs 46/2022).
- *leden 2015*: KS žalobu zamítl (43 Af 11/2021). Ve věci se vede kasační řízení (5 Afs 18/2024).
- *duben 2015*: KS žalobu zamítl (43 Af 25/2021). Ve věci se vede kasační řízení (5 Afs 8/2024).
- *srpen 2015*: KS žalobě vyhověl pro nutnost významně doplnit dokazování a pro nepřezkoumatelnost. Po žalobkyni bylo požadováno, aby prokázala převzetí zboží tvrzenými dodavateli ve státě vykládky, ačkoli nebylo postaveno najisto, kdo (zda žalobkyně, nebo tvrzený odběratel) zajišťoval přepravu (a navíc nebyl náležitě vypořádán návrh na mezinárodní dožádání ohledně odběratelů uvedených na CMR listech); neřešilo se, zda zboží namísto tvrzených odběratelů neobdrželi nutně (vzhledem k okolnostem) jiní odběratelé povinní k DPH (54 Af 13/2021). Ve věci se vede kasační řízení (10 Afs 216/2023).
- *leden 2016*: KS žalobě vyhověl pro vady řízení. Neřešilo se, zda zboží namísto tvrzených odběratelů neobdrželi nutně (vzhledem k okolnostem) jiní odběratelé povinní k DPH (55 Af 52/2020). Ve věci se vede kasační řízení (2 Afs 251/2022).
- *únor 2016*: KS žalobu zamítl (43 Af 34/2019). Právě této věci se týká nynější kasační řízení (10 Afs 64/2023).
- *březen 2016*: KS žalobě vyhověl pro vady řízení a pro nepřezkoumatelnost. Nebyl náležitě vypořádán návrh na mezinárodní dožádání ohledně odběratelů uvedených na CMR listech (54 Af 18/2020). O kasační stížnosti v této věci NSS už rozhodl – vyhověl jí a napadené rušící rozhodnutí krajského soudu zrušil (rozsudek ze dne 30. 5. 2024, čj. 1 Afs 53/2023 - 76).
- *duben 2016*: KS žalobě vyhověl pro nutnost významně doplnit dokazování a správně ho hodnotit a pro podstatné porušení ustanovení o správním řízení. Nebyl náležitě vypořádán návrh na mezinárodní dožádání ohledně odběratelů uvedených na CMR listech a skutková zjištění ohledně jednoho odběratele nevyplývala ze spisu; některé podklady rozhodnutí nebyly žalobkyni zpřístupněny (43 Af 36/2019). Ve věci se vede kasační řízení (4 Afs 262/2023).
- *květen 2016*: KS žalobě vyhověl pro vady řízení. Neřešilo se, zda zboží namísto tvrzených odběratelů neobdrželi nutně (vzhledem k okolnostem) jiní odběratelé povinní k DPH (55 Af 7/2021). Ve věci se vede kasační řízení (3 Afs 148/2022).
- *listopad 2016*: KS žalobě vyhověl pro nutnost významně doplnit dokazování a pro podstatné porušení ustanovení o správním řízení. Nebylo přijatelně odůvodněno, proč nebyl vyslechnut zástupce tvrzeného odběratele; mezi podklady chyběl důkaz, který správní orgány získaly ve vztahu k jinému zdaňovacímu období (51 Af 1/2021).

pokračování

- *prosinec 2016*: KS žalobě vyhověl pro vady řízení. Neřešilo se, zda zboží namísto tvrzených odběratelů neobdrželi nutně (vzhledem k okolnostem) jiní odběratelé povinní k DPH, některé podklady rozhodnutí nebyly žalobkyni zpřístupněny a mezi podklady chyběl důkaz, který správní orgány získaly ve vztahu k jinému zdaňovacímu období (55 Af 57/2020). O kasační stížnosti v této věci NSS už rozhodl – vyhověl jí a napadené rušící rozhodnutí krajského soudu zrušil (rozsudek ze dne 30. 5. 2024, čj. 1 Afs 241/2022 - 115).

[4] V projednávané věci jde o zdaňovací období únor 2016. V tomto období žalobkyně vykazala dodání zboží (řepkového oleje) do jiného členského státu. Správce daně provedl daňovou kontrolu. V jejím průběhu mu vznikly pochybnosti také o tom, zda zboží (v celkové hodnotě asi 34 mil. Kč) bylo skutečně dodáno dvěma tvrzeným polským odběratelům (společnostem Red Dot a Damian Giera Invest). Podle faktur, které žalobkyně předložila, byli tvrzení odběratelé konečnými příjemci zboží. Podle předložených dokladů o přeshraniční přepravě (CMR listů) však zboží obdržely odlišné subjekty – a odlišné subjekty byly uvedeny také na předložených polských vážních lístcích. Na základě mezinárodní výměny informací se správce daně dozvěděl, že společnost Red Dot je nekontaktní, má virtuální sídlo a nepodává daňová přiznání; nebylo tedy možné ověřit, zda zboží skutečně přijala. Společnost Damian Giera Invest zprostředkovává pojištění a přijetí žádného zboží od žalobkyně nepřiznala. To, že dodala zboží tvrzeným odběratelům, prokazovala žalobkyně nevěrohodnými dokumenty (neznámo kým podepsanými prohlášeními pořizovatele obsahujícími řadu nesrovnalostí); pochybnosti správce daně nerozptýlil ani výslech přepravního dispečera. Správce daně proto žalobkyni o několik milionů zvýšil hodnotu daně na výstupu.

[5] Žalobkyně se proti platebnímu výměru odvolala. Neúspěšně. Odvolací finanční ředitelství ho v zásadě potvrdilo. Odvolací orgán na návrh žalobkyně provedl výslechy osob, které měly jednat za tvrzené odběratele. Tyto osoby však pochybnosti ohledně skutečného dodání nevyvrátily (nebyly přítomné při nakládání ani vykládání zboží a jejich výpovědi byly neurčité). Odvolací orgán neprovedl mezinárodní dožádání k ověření smluvního vztahu mezi tvrzenými odběrateli a společnostmi uvedenými na předložených dokumentech (CMR listech, polských vážních lístcích). Byla to totiž žalobkyně, kdo měl po tvrzených odběratelích požadovat vysvětlení nesrovnalostí na dokladech; smluvní vztahy tvrzených odběratelů s jinými subjekty navíc ve věci nejsou rozhodné.

[6] Žalobkyně se obrátila na krajský soud, ten její žalobu zamítl. Rozhodl se nepočkat na vyřešení předběžné otázky položené Soudnímu dvoru EU, zda pro naplnění podmínek osvobození od daně při dodání do jiného členského státu stačí, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že odběratel byl nutně osobou povinnou k dani. Žalobkyně totiž setrvale tvrdila, že zboží dodala dvěma určitým odběratelům; ačkoli jí daňové orgány několikrát umožnily objasnit, kdo zboží skutečně odebral, existenci jiných odběratelů žalobkyně nikdy netvrdila. Žalobkyně podle krajského soudu nerozptýlila důvodné pochybnosti správce daně – neprokázala, že zboží tvrzeným zahraničním odběratelům skutečně dodala. Proto s žalobou nemohla uspět.

[7] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (*stěžovatelka*) kasační stížnost.

2. Kasační řízení

[8] Stěžovatelka s krajským soudem nesouhlasí. Sice netvrdila, že tu byli jiní skuteční odběratelé, ovšem zboží nutně musely odebrat osoby povinné k dani – řepkový olej byl dodáván do rafinérií ve značných objemech. Krajský soud měl proto vyčkat na rozhodnutí Soudního dvora EU. Stěžovatelkou poskytnutá plnění nebylo možné označit jako tuzemská, daňové orgány totiž neprokázaly, že je v jiném členském státě přijala osoba nepovinná k dani. A i kdyby byla plnění zaslána osobě nepovinné k DPH, ta by se musela vzhledem k hodnotě plnění registrovat a ve státě dodávky daň odvést. Ohledně nesrovnalostí na CMR listech stěžovatelka uvádí, že tvrzení odběratelé potvrzovali převzetí zboží *pod* kolonkou „zboží obdržel“, kdežto přímo *v* této kolonce se uváděly subjekty, které zboží vykládaly (pronajímatelé skladů, rafinérie). Pokud by tyto jiné subjekty s tvrzenými odběrateli neměly žádný smluvní vztah, neměly by důvod potvrzovat nákladní list, na kterém byli jako příjemci zboží uvedeni právě tvrzení odběratelé.

[9] Stěžovatelce dále vadí, že odvolací orgán neprovedl navrhovaný důkaz (mezinárodní dožádání), a přesto řekl, že stěžovatelka tvrzené skutečnosti neprokázala. Stěžovatelka nepožadovala, aby za ni daňové orgány něco prokazovaly, ale aby zajistily důkazy, které nebyly pro stěžovatelku dosažitelné. Daňové orgány navíc chybně vyhodnotily výpověď přepravního dispečera – ten potvrdil, že zajišťoval přepravu stěžovatelčina zboží k tvrzeným odběratelům. Jiného svědka (pana O.) bylo podle stěžovatelky potřeba vyslechnout znovu, protože svou výpověď poskytl v časové tísní.

[10] Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznilo, že krajský soud své rozhodnutí nepřerušit řízení řádně odůvodnil a odkázal na příslušnou judikaturu. Krajský soud se vypořádal i se stěžovatelčím tvrzením, že zboží nutně musely odebrat subjekty povinné k DPH – upozornil na to, že zboží mohli například odebrat koneční spotřebitelé. Na plnění, která byla jen podle dokladů (nikoli prokazatelně skutečně) dodána tvrzeným odběratelům, se nevztahuje osvobození od DPH, proto je nutné z nich odvést tuzemskou daň na výstupu. Stěžovatelka zcela přehlíží řadu skutečností, které svědčí v její neprospěch (nezmiňuje se o nich, nijak se vůči nim nevymezuje): tvrzení odběratelé přijetí zboží nepřiznali; předložená prohlášení pořizovatelů zboží jsou nevěrohodná; stěžovatelka ohledně dodávek jednala s osobami, u nichž nebylo zřejmé, jaký mají k tvrzeným odběratelům vztah; některé nákladní listy nebyly v kolonce „zboží obdržel“ vůbec vyplněny. Nesrovnalosti na nákladních listech přitom měly být stěžovatelce podezřelé a po tvrzených odběratelích měla požadovat vysvětlení. To, že subjekty uvedené na předložených dokladech vykládaly zboží, stěžovatelka poprvé uvedla až v kasační stížnosti.

[11] Odvolací orgán zdůraznil, že navrhovaný důkaz (mezinárodní dožádání) neprovedl proto, že by ani případný smluvní vztah mezi tvrzenými odběrateli a subjekty uvedenými na předložených dokumentech nemohl potvrdit dodání zboží právě tvrzeným odběratelům. Navíc stěžovatelka ani neuvedla, jaká tvrzení hodlala díky informacím zjištěným při mezinárodním dožádání prokázat. Podle odvolacího orgánu si přepravní dispečer na to, že zajišťoval dopravu pro jednoho z tvrzených odběratelů, vzpomněl až poté, co si údaj o názvu odběratele přečetl z předloženého nákladního listu. Konečně nebylo třeba, aby pan O. svědčil opakovaně – zástupce stěžovatelky měl prostor mu pokládat otázky a proti protokolu neměl žádné výhrady.

pokračování

[12] Stěžovatelka reagovala mimo jiné tvrzením, že odvolací orgán v jiném řízení sám navrhol počkat na rozhodnutí Soudního dvora EU a krajský soud jindy řízení přerušil. Dále – důvodem odmítnutí mezinárodního dožádání nebyla chybějící vypovídací schopnost důkazu, ale to, že důkazní břemeno leželo na stěžovatelce. Právě důkazním návrhem se ho však stěžovatelka snažila unést.

[13] Konečně stěžovatelka upozornila, že Soudní dvůr EU už rozhodl a napadený rozsudek krajského soudu je s tímto rozhodnutím v rozporu. S rozhodnutím Soudního dvora jsou podle stěžovatelky v rozporu také rozsudky NSS vydané v jiných stěžovatelčiných věcech (1 Afs 241/2022 a 1 Afs 53/2023); ty jsou nadto v rozporu také s ústavním zákazem extenzivního výkladu daňového práva (nález Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05). Stěžovatelka poukázala na to, že obdobnou věcí (jako je věc její) se zabýval sedmý senát NSS, který však rozhodnutí Soudního dvora respektoval (rozsudek ze dne 13. 6. 2024, čj. 7 Afs 238/2021 - 73). Závěry Soudního dvora je podle stěžovatelky potřeba chápat tak, že daňové orgány musejí vždy zkoumat, zda zboží nebylo dodáno jinému (než tvrzenému) odběrateli v jiném členském státě a zda z dostupných dokladů nebo tvrzení daňového subjektu nevyplývá, že tento alternativní odběratel měl nutně postavení plátce daně. A pokud je surový řepkový olej dodáván do jiného členského státu ve značných objemech, je jednoznačné, že skuteční odběratelé museli být v postavení osob povinných k dani.

3. Právní hodnocení

[14] Kasační stížnost není důvodná. NSS nejprve shrne právní i judikaturní východiska týkající se osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu (část 3.1). Poté vypořádá stěžovatelčinu námitku, že krajský soud měl počkat na vyřešení předběžné otázky položené Soudnímu dvoru EU (část 3.2). Nakonec NSS vysvětlí, proč jsou i ostatní stěžovatelčiny námitky nedůvodné (část 3.3).

3.1 *Obecná východiska*

[15] Mezi plnění, která jsou osvobozena od DPH, patří také dodání zboží do jiného členského státu (intrakomunitární dodání). Plátce daně je povinen poskytnutí takového plnění přiznat, daň z něj ale neodvádí. V době, o kterou jde v projednávané věci, bylo k osvobození podle českého zákona třeba, aby (1.) zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě, pro kterou je pořízení tohoto zboží předmětem daně; a aby (2.) zboží bylo odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou (§ 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění do 1. 9. 2020; podle aktuálního znění navíc odběratel musí plátcem sdělit své daňové identifikační číslo a plátce musí uvést dodání v souhrnném hlášení). Podle unijní právní úpravy, kterou ta česká zapracovala, byla druhá podmínka v zásadě stejná (zboží mělo být odesláno nebo přepraveno mimo území ČR, avšak uvnitř Společenství, plátcem, pořizovatelem, nebo na účet jednoho z nich); první se lišila – zboží mělo být dodáno jiné osobě povinné (nikoli tedy nutně registrované) k dani (čl. 138 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění do 27. 12. 2018). Osoba, které bylo zboží do jiného členského státu dodáno (tj. na niž bylo převedeno právo

nakládat se zbožím jako vlastník), pak byla podle unijní (harmonizující) úpravy povinna odvést daň za pořízení zboží a zároveň si ji odpočíst, pokud zboží použila pro účely svých zdanitelných plnění [čl. 2 odst. 1 písm. a), čl. 168 písm. c) a čl. 200 směrnice v uvedeném znění].

[16] Je na plátcí daně, aby tvrdil a případně prokázal, že určitá plnění splňují podmínky pro osvobození od DPH (a tedy že z jejich poskytnutí nemusí platit daň). Má-li správce daně o tvrzení plátce důvodné pochybnosti, musí plátce předložit nebo navrhnout takové důkazy, které tyto důvodné pochybnosti rozptýlí. Pokud se mu to nepodaří, plnění nelze považovat za osvobozené od DPH. Je proto v zájmu daňového subjektu, aby si opatřil takové podklady, které mohou prokázat, že zboží bylo skutečně dodáno osobě povinné k dani (1. podmínka) a přepraveno do jiného členského státu (2. podmínka). Pokud přepravu zajišťoval odběratel, musí být daňový subjekt alespoň v dobré víře, že v tuzemsku dodané zboží bylo do jiného členského státu skutečně dopraveno (rozsudek NSS ze dne 30. 7. 2010, čj. 8 Afs 14/2010-195, č. 2172/2011 Sb. NSS).

[17] NSS už nyní zdůrazňuje, že v projednávané věci je sporné jenom splnění první podmínky (dodání osobě, která má v jiném členském státě postavení osoby povinné k DPH). Druhou podmínku (uskutečnění přeshraniční přepravy) daňové orgány ve stěžovatelské věci považovaly za splněnou.

3.2 Rozsudek Soudního dvora EU ve věci *B2 Energy* a jeho nepoužitelnost v projednávané věci

[18] Soudní dvůr EU se ve věci *B2 Energy* (rozsudek ze dne 5. 10. 2023 ve věci C-676/22) zabýval otázkou, zda k naplnění první podmínky pro osvobození od daně při dodání do jiného členského státu stačí, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, které poskytla osoba povinná k dani, jsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný příjemce v jiném členském státě EU měl postavení osoby povinné k dani. Jinak řečeno, Soudní dvůr ve věci *B2 Energy* řešil, zda se stačí na základě dostupných informací ujistit, že zboží bylo do jiného členského státu dodáno osobě povinné k dani, nebo je nutné trvat na tom, aby tuto skutečnost prokázal daňový subjekt. Soudní dvůr přitom už dříve ve věci *Kemwater ProChemie* (rozsudek ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20) rozhodl, že k úspěšnému uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (ne tedy na osvobození od této daně) stačí, že jsou s ohledem na skutkové okolnosti a informace, které osoba povinná k dani poskytla, k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel měl postavení osoby povinné k dani. Daňový subjekt nemusí prokazovat, že měl skutečný dodavatel postavení osoby povinné k dani, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že toto postavení nutně měl.

[19] Ve věci *B2 Energy* šlo (stejně jako v nyní projednávané věci) o dodávky řepkového oleje z České republiky do Polska. Plnění přitom nepřijali odběratelé uvedení na daňových dokladech, ale jiné společnosti; tyto společnosti přijetí plnění potvrdily (mimo jiné) na CMR listech. Daňový subjekt v průběhu daňového řízení připustil, že olej ve skutečnosti odebrala jedna ze společností uvedených na CMR listu (Wratislavia-Biodiesel namísto tvrzené konečné odběratelky Wratislavia-Bio). NSS se pak při projednávání kasační stížnosti daňového subjektu obrátil na Soudní dvůr EU s otázkou, zda se mají přiměřeně použít závěry vyslovené ve věci *Kemwater ProChemie*. Soudní dvůr nehodnotil, zda měly daňové

pokračování

orgány k dispozici informace potřebné k tomu, aby ve světle skutkových okolností ověřily, že skuteční příjemci měli postavení osob povinných k dani; to s ohledem na obsah předkládacího rozhodnutí předpokládal (bod 34 rozsudku *B2 Energy*). Soudní dvůr rozhodl, že se závěry rozsudku *Kemwater ProChemie* uplatní, tedy že nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty lze odepřít, jen pokud dodavatel neprokázal, že zboží bylo dodáno odběrateli, který má v jiném 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 odběratel toto postavení měl. NSS pak věc vrátil Odvolacímu finančnímu ředitelství; sám nijak nehodnotil, zda ze skutečností obsažených v daňovém spisu vyplývá, že skuteční odběratelé oleje měli, či neměli postavení plátců daně, či zda to lze vyloučit navzdory tomu, že olej byl doručován na místa určení v hmotnosti přesahující desítky tun (rozsudek ze dne 25. 4. 2024, čj. 4 Afs 291/2021 - 84, body 39-40).

[20] Stěžovatelce v projednávané věci vadí zejména to, že krajský soud nerozhodl v souladu s rozsudkem *Kemwater ProChemie*, respektive že nevyčkal na rozsudek *B2 Energy*. Stěžovatelčiny výtky jsou pochopitelné. Krajský soud totiž rozhodoval o jedenácti stěžovatelčiných žalobách, a přestože byly skutkové okolnosti všech věcí obdobné, rozhodnutí krajského soudu se významně lišila (srov. bod [3]). Jednotlivé soudní senáty měly rozdílné právní názory také na to, jestli má být ve stěžovatelčiných věcech zjišťováno, zda ze skutečností obsažených v daňovém spisu vyplývá, že skuteční (nikoli tvrzení, ale alternativní) odběratelé oleje měli postavení osob povinných k dani (tj. zda se přiměřeně uplatní závěry rozsudku *Kemwater ProChemie*). V jednotlivých rozsudcích krajský soud zaujal následně shrnuté postoje:

- rozsudek ze dne 17. 2. 2022, čj. 55 Af 48/2020 - 61: závěry *Kemwater ProChemie* se uplatní. Daňové orgány se měly zabývat otázkou alternativního odběratele.
- rozsudek ze dne 9. 5. 2022, čj. 55 Af 7/2021 - 70: závěry *Kemwater ProChemie* se uplatní. Daňové orgány se měly zabývat otázkou alternativního odběratele a stěžovatelku vyzvat, aby se k této otázce vyjádřila.
- rozsudek ze dne 7. 10. 2022, čj. 55 Af 52/2020 - 81: závěry *Kemwater ProChemie* se uplatní. Daňové orgány se měly zabývat otázkou alternativního odběratele a stěžovatelku vyzvat, aby se k této otázce vyjádřila.
- rozsudek ze dne 7. 10. 2022, čj. 55 Af 57/2020 - 90: závěry *Kemwater ProChemie* se uplatní. Daňové orgány se měly zabývat otázkou alternativního odběratele a stěžovatelku vyzvat, aby se k této otázce vyjádřila.
- rozsudek ze dne 14. 2. 2023, čj. 43 Af 34/2019 - 101 (napadený v tomto kasáčním řízení): ve věci není podstatné, zda se závěry *Kemwater ProChemie* uplatní také při osvobození od daně; není tedy potřeba čekat na výsledek *B2 Energy*. Stěžovatelka existenci alternativních odběratelů nikdy netvrdila, přestože k tomu měla už v daňovém řízení prostor (daňové orgány ji vyzývaly, aby vysvětlila, proč jsou na některých předložených dokladech jiní než tvrzení odběratelé). Naopak trvala na tom, že prokázala dodání zboží tvrzeným odběratelům.
- rozsudek ze dne 1. 3. 2023, čj. 54 Af 18/2020 - 97: ve věci není podstatné, zda se závěry *Kemwater ProChemie* uplatní také při osvobození od daně; není tedy potřeba čekat na výsledek *B2 Energy*. Napadené rozhodnutí (OFŘ) musí být tak jako tak zrušeno pro vady předcházejícího řízení (neprovedení navrženého mezinárodního dožádání).
- rozsudek ze dne 17. 3. 2023, čj. 51 Af 1/2021 - 91: ve věci není podstatné, zda se závěry *Kemwater ProChemie* uplatní také při osvobození od daně; není tedy potřeba čekat na výsledek *B2 Energy*. Stěžovatelka existenci alternativních

- odběratelů nikdy netvrdila a v daňovém řízení (ani v řízení před soudem) nevyvstaly žádné indicie, které by na takové odběratele ukazovaly.
- *rozsudek ze dne 29. 6. 2023, čj. 43 Af 36/2019 - 120*: ve věci není podstatné, zda se závěry *Kemwater ProChemie* uplatní také při osvobození od daně; není tedy potřeba čekat na výsledek *B2 Energy*. Stěžovatelka existenci alternativních odběratelů nikdy netvrdila, přestože k tomu měla už v daňovém řízení prostor. Naopak trvala na tom, že prokázala dodání zboží tvrzeným odběratelům. Nadto musí být napadené rozhodnutí (OFŘ) tak jako tak zrušeno pro vady předcházejícího řízení (neprovedení navrženého mezinárodního dožádání).
 - *rozsudek ze dne 30. 6. 2023, čj. 54 Af 13/2021 - 88*: závěry *Kemwater ProChemie* se uplatní. Daňové orgány měly vysvětlit, jaká nikoli jen zanedbatelně pravděpodobná situace, v níž by nebylo dodáno osobám povinným k dani, mohla nastat. Okolnosti dodávek totiž takové povaze odběratele zboží přinejmenším silně nasvědčovaly (dodáván byl řepkový olej určený k výrobě biopaliv, a to vždy ve značných objemech a za částky zhruba dvojnásobně převyšující prahovou hodnotu, do níž může Polsko osvobodit malé podniky od DPH).
 - *rozsudek ze dne 19. 12. 2023, čj. 43 Af 11/2021 - 91*: ve věci není podstatné, zda se závěry *Kemwater ProChemie* uplatní také při osvobození od daně; řízení tedy nebylo do rozsudku *B2 Energy* přerušeno. Stěžovatelka existenci alternativních odběratelů nikdy netvrdila a v daňovém řízení (ani v řízení před soudem) nevyvstaly žádné indicie, které by na takové odběratele ukazovaly.
 - *rozsudek ze dne 19. 12. 2023, čj. 43 Af 25/2021 - 98*: ve věci není podstatné, zda se závěry *Kemwater ProChemie* uplatní také při osvobození od daně; řízení tedy nebylo do rozsudku *B2 Energy* přerušeno. Stěžovatelka existenci alternativních odběratelů nikdy netvrdila a v daňovém řízení (ani v řízení před soudem) nevyvstaly žádné indicie, které by na takové odběratele ukazovaly.

[21] Krajskému soudu nelze rozrůzněnost jeho závěrů vyčítat: Nejvyšší správní soud, jehož úkolem je zajišťovat jednotu a zákonnost rozhodování správních soudů, totiž o prvních dvou stěžovatelčiných kasačních stížnostech rozhodl až v květnu 2024, tedy po vydání posledního výše zmíněného rozsudku krajského soudu. V těchto dvou rozsudcích už však NSS jednoznačně řekl, že není třeba, aby daňové orgány znovu posuzovaly nárok na osvobození od DPH, který stěžovatelka uplatnila, optikou závěrů rozsudků *Kemwater ProChemie* a *B2 Energy* (1 Afs 241/2022, body 37 až 44; 1 Afs 53/2023, body 38 až 42).

[22] Podle prvního senátu NSS nelze závěry Soudního dvora EU vyslovené ve věci *B2 Energy* číst tak, že by měly ovlivnit výsledek všech řízení o osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu. Ani převažující linie judikatury navazující na rozhodnutí ve věci *Kemwater ProChemie* nepřistoupila k automatickému rušení všech dřívějších zamítavých soudních a správních rozhodnutí bez ohledu na okolnosti konkrétní věci, tedy bez ohledu na to, zda ve věci existovaly nějaké indicie o jiném než tvrzeném dodavateli v postavení plátce DPH. Nelze umožnit, aby daňové subjekty své nároky uplatňovaly alibisticky – aby tvrdily a prokazovaly, že zboží dodaly tvrzeným odběratelům, a zároveň požadovaly, aby pro případ neunesení důkazního břemena soud uplatnil závěry rozsudků *Kemwater ProChemie* 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 vznese.

pokračování

[23] Desátý senát NSS, který rozhoduje v projednávané věci, nemá důvod se od závěrů prvního senátu odchýlit. Nesdílí totiž stěžovatelčino přesvědčení, že první senát rozhodl v rozporu se závěry Soudního dvora přijatými ve věci *B2 Energy*. Z rozsudku *B2 Energy* vyplývá jen následující pravidlo: *jakmile* má daňový orgán k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný odběratel daňového subjektu měl postavení osoby povinné k dani, nemůže *nadále* trvat na tom, aby to prokazoval daňový subjekt. Je potřeba zdůraznit, že Soudní dvůr ve věci *B2 Energy* rozhodoval za přijetí předpokladu, že údaje potřebné k takovému ověření k dispozici byly (viz bod [19]). První senát NSS tedy nemohl rozhodnout v rozporu se závěry Soudního dvora, pokud vyhodnotil, že daňové orgány neměly k dispozici potřebné údaje (respektive v řeči judikatury NSS „indicie“ – rozsudek dne 24. 3. 2022, čj. 4 Afs 317/2021 - 43, bod 37). O takové situaci ve věci *B2 Energy* nebyla řeč. V takové situaci je tedy nadále možné (respektive nutné) trvat na tom, aby daňový subjekt prokázal, že zboží bylo dodáno odběrateli, který má v jiném členském státě postavení osoby povinné k dani.

[24] Stěžovatelka dále tvrdila, že sedmý senát NSS v jiné (nikoli stěžovatelčině) věci (7 Afs 238/2021) rozhodoval za obdobných okolností, přesto závěry *B2 Energy* na rozdíl od prvního senátu uplatnil. To ale není pravda. Ve věci sedmého senátu byly okolnosti jiné. Daňový subjekt jednal s osobou, která domlouvala dodávky pro několik společností, a připustil, že zboží možná nebylo dodáno tvrzenému odběrateli, ale jiné z těchto společností; k takovému závěru směřovala také skutková zjištění (body 10, 26 a 28 rozsudku 7 Afs 238/2021). Uplatnění závěrů vyslovených v rozsudku *B2 Energy* tedy bylo namístě.

[25] Konečně se stěžovatelka domnívala, že rozsudky prvního senátu NSS jsou v rozporu s ústavním zákazem extenzivního výkladu daňového práva. Ani s tímto stěžovatelčíným tvrzením desátý senát NSS nesouhlasí. V nálezu citovaném stěžovatelkou (IV. ÚS 29/05) se Ústavní soud zabýval otázkou, prokázání jakých skutečností lze po daňových subjektech požadovat. Řekl tehdy, že lze požadovat prokázání jen takových skutečností, které má daňový subjekt povinnost tvrdit ve vztahu k určité dani za určité zdaňovací období (a požadovat to lze jen ve lhůtě k vyměření či doměření daně). První senát NSS však svými rozhodnutími neschvaloval rozšíření stěžovatelčina důkazního břemene nad rámec jí tvrzených skutečností; jen souhlasil s tím, že nelze přiznat nárok na osvobození určitých dodání od DPH, pokud stěžovatelka neprokáže své tvrzení, že tato dodání pro to splňují zákonné podmínky.

[26] Rozsudky prvního senátu tedy nejsou v rozporu s unijní ani českou judikaturou. Desátý senát je tedy, už jen v zájmu stěžovatelčiny právní jistoty, následuje a ve shodě s prvním senátem říká: ve stěžovatelčině věci daňové orgány neměly k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný odběratel daňového subjektu měl postavení osoby povinné k dani. Krajský soud se proto správně rozhodl nevyčkávat na rozsudek *B2 Energy* (respektive na vyřešení otázky, zda se rozsudek *Kemwater ProChemie* přiměřeně uplatní také při osvobození od daně).

[27] Určité náznaky mohlo představovat to, že podle CMR listů a polských dokladů (například vážních lístků) zboží převzaly polské společnosti. Takové náznaky ale nemohly stačit, zvláště pokud jejich významnost stěžovatelka sama setrvale popírala tvrzením, že zboží dodala právě odběratelům uvedeným na daňových dokladech, a nikdy nepřipustila

(ani v kasačním řízení, viz bod [8]), že ve skutečnosti zboží dodala jiným odběratelům (tedy že na jiné odběratele převedla právo nakládat se zbožím jako vlastník). Stěžovatelka nemůže očekávat, že si daňové orgány o průběhu sjednávání a uskutečňování plnění udělají představu, která bude rozporná se stěžovatelčím jednoznačným popisem; a to ani pokud by to bylo stěžovatelce ku prospěchu. NSS nesouhlasí ani se stěžovatelčím tvrzením, že už jen z rozsahu dodávaných plnění je zřejmé plátcovství odběratele. Nelze přece očekávat, že u všech plnění určitého rozsahu budou podmínky pro osvobození od daně automaticky považovány za splněné. Pokud by to takto zákonodárce (ať už unijní, nebo český) chtěl, pro plnění určitého rozsahu by stanovil odlišná pravidla. To se ale nestalo. Proto i při dodání (hmotově či cenově) rozsáhlého plnění do jiného členského státu je potřeba kromě přeshraniční přepravy buď prokázat, že odběratel měl postavení osoby povinné k dani, nebo zajistit, aby daňové orgány měly dostatek údajů potřebných k ověření, že odběratel takové postavení měl. Samotný rozsah plnění takovým (dostatečným) údajem být nemůže, zvláště není-li jasné, zda bylo plnění skutečně dodáno v takovém rozsahu jedinému subjektu (obdobně rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2022, čj. 10 Afs 374/2020 - 59, bod 27).

3.3 Ostatní stěžovatelčiny námitky a jejich nedůvodnost

[28] Stěžovatelka v kasačním řízení dále namítala, že prokázala dodání zboží odběratelům povinným k dani. Zboží podle stěžovatelky odebraly společnosti uvedené na daňových dokladech. Jiné společnosti, které zboží podle CMR listů převzaly, ho pro tvrzené odběratele jen vykládaly a uskladňovaly; to se ostatně stěžovatelka snažila dokázat návrhem na provedení mezinárodního dožádání, které by vysvětlilo vztahy mezi společnostmi uvedenými na CMR listech a tvrzenými odběrateli. Stěžovatelka je přesvědčena, že neprovedené dožádání jí nemůže jít k tíži.

[29] Ani tyto stěžovatelčiny námitky nejsou důvodné. Stěžovatelka tvrdila, že zboží dodala určitým polským společností. Své tvrzení doložila listinami, v nichž však správce daně našel rozpory. Stěžovatelka měla příležitost tyto rozpory vysvětlit; žádné hodnověrné vysvětlení, natož důkazy osvědčující jeho pravdivost, ale správci daně nenabídla. Správce daně se pokoušel přijetí dodávek ověřit u tvrzených odběratelů, ovšem marně. To, že třetí osoby pro tvrzené odběratele zboží vykládaly a uskladňovaly, stěžovatelka uvedla teprve v kasační stížnosti.

[30] Stěžovatelka po daňových orgánech požadovala, aby na základě mezinárodního dožádání zjistily *možné* (stěžovatelkou neupřesněné) obchodní vztahy mezi tvrzenými odběrateli a třetími osobami. Stěžovatelka tedy nenavrhovala důkaz – prostředek k ověření určitých tvrzení. Po daňových orgánech v zásadě chtěla, aby zjistily, co má stěžovatelka o dodání zboží tvrdit, tedy aby zjistily, kdo a proč (na základě jakého oprávnění) stěžovatelčiny dodávky přebíral. Daňové orgány proto neudělaly chybu, jestliže stěžovatelkou navrhované mezinárodní dožádání neprovedly. A chybu neudělal ani krajský soud, jestliže neprovedení mezinárodního dožádání daňovým orgánům nevyčetl (body 113 až 116 napadeného rozsudku).

[31] Stěžovatelka tak nerozptýlila pochybnosti daňových orgánů a neprokázala, že je splněna první podmínka osvobození dotčeného dodání od DPH (tj. že zboží bylo dodáno

pokračování

osobě, která je v jiném členském státě povinná k dani). Daňové orgány ani neměly k dispozici údaje potřebné k ověření, že osoby, kterým bylo zboží dodáno, byly k dani povinné; nemohly tedy první podmínku osvobození považovat za splněnou. Proto stěžovatelce z dotčených poskytnutých plnění správně vyměřily DPH (nebyl důvod ji nevyměřit, dodávky vzhledem k nesplnění podmínek nemohly být od daně osvobozeny). A proto jsou závěry krajského soudu správné (podrobněji v bodech 67 až 112 napadeného rozsudku).

[32] Konečně stěžovatelka v kasačním řízení namítala, že daňové orgány ani krajský soud z výsledku dispečera, který se podílel na přepravě dotčeného zboží, nevyvodily příslušná zjištění a že výsledek jiného svědka (pana O.) byl proveden v časové tísní, a proto bylo třeba ho zopakovat. NSS se seznámil s protokoly z obou zmíněných výsledků a souhlasí s tím, jak je hodnotil krajský soud (body 80, 81 a 87 napadeného rozsudku).

[33] Z výsledku dispečera je zřejmé, že CMR listy se v částech „odesílatel“ a „příjemce“ vyplňovaly na základě stěžovatelčiných objednávek a že u vykládání zboží býval přítomný pracovník společnosti, pro kterou bylo zboží určeno a která CMR listy potvrdila v části „zboží obdržel“ (se společnostmi, kterým bylo zboží určeno, se domlouvalo místo vykládky). Jaký je vztah mezi společnostmi uváděnými na CMR listu – odesílatelem, příjemcem a obdržitelem – dispečer nevěděl; až na přímou otázku doprovobenou předložením jednoho CMR listu odpověděl, že obdržitel je *asi* skladníkem příjemce. Dispečerova výpověď nemohla rozptýlit pochybnosti daňových orgánů – neprokázala, že dotčené zboží bylo dodáno odběratelům tvrzeným stěžovatelkou, nebo alespoň jiným osobám povinným k dani.

[34] Pro výsledek pana O. je zásadní, že jej jako důkaz navrhla sama stěžovatelka. Stěžovatelčin zástupce dostal v úvodu výsledku prostor, aby svědkovi kladl otázky; žádné ale nepoložil. Přestože měl tedy příležitost nechat zaznít vše, co měl podle něj odvolací daňový orgán od pana O. slyšet, nevyužil ji.

4. Závěr a náklady řízení

[35] Společnost se svými námitkami neuspěla. NSS proto její kasační stížnost zamítl. Neúspěšná společnost nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti; Odvolacímu finančnímu ředitelství nevznikly náklady řízení vymykající se z běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 15. července 2024

Michaela Bejčková
předsedkyně senátu

