



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové, soudce JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila a soudce JUDr. Jaromíra Klepše ve věci

žalobkyně: **ConQuest entertainment a.s.**, IČO 264 67 909
sídlem Kolbenova 961/27d, 198 00 Praha 9
zastoupena advokátem JUDr. Janem Lukešem
sídlem Hybernská 1007/20, 110 00 Praha 1

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 721/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 9720/23/5300-21442-711485 z 21. 3. 2023 ve znění rozhodnutí žalovaného č. j. 11976/23/5300-21442-711458 z 5. 4. 2023

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného č. j. 9720/23/5300-21442-711485 z 21. 3. 2023, ve znění rozhodnutí žalovaného č. j. 11976/23/5300-21442-711458 z 5. 4. 2023, **se ruší** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení 19 456 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce, advokáta JUDr. Jana Lukeše.

Odůvodnění:

1. Vymezení věci a průběh správního řízení.

1. Spor je o to, zda žalobkyně splnila za zdaňovací období listopad a prosinec 2017 podmínky pro osvobození od DPH s nárokem na odpočet při dodání zboží v podobě počítačových her a herních konzolí, včetně herního příslušenství, hraček a výpočetní techniky, do jiného členského státu osobě registrované k dani ve smyslu § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), ve znění účinném do 31. 8. 2020, potažmo zda příjemcem plnění byla společnost AUTO ED ACCESSORI IMPORT EXPORT S.R.L.S., Via Abate Felice Toscano N. 110, 80038 Pomigliano D'Arco NA, VAT ID: IT08556361213 (dále jen „AUTO ED“), nebo společnost ORBITA GAMING DI ESPOSITO GIOVANNI, VIA MARIANO SEMMOLA 12 SC C INT 15 80031 BRUSCIANO NA, IT, VAT ID IT07805461212 (dále jen „ORBITA GAMING“), a to též ve světle rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ve věci C-676/22, *B2 Energy*, z 29. 2. 2024 a navazující judikatury Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“).
2. Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) vydal 16. 4. 2021 a 19. 4. 2021 výzvy k podání dodatečných daňových tvrzení k DPH za zdaňovací období listopad a prosinec 2017. Na základě zjištění z žalobkyniných souhrnných hlášení, podle nichž deklarovala za daná období uskutečnění osvobozeného dodání zboží do jiného členského státu odběrateli AUTO ED, kterému však byla zrušena registrace k DPH, totiž předpokládal, že bude žalobkyni doměřena daň. Posléze správce daně zahájil postup k odstranění pochybností a shledal, že žalobkyně neprokázala splnění podmínky pro osvobození od daně s nárokem na odpočet daně při dodání zboží do jiného členského státu ve smyslu § 64 ZDPH, neboť zboží nedodala osobě registrované k dani a neprokázala existenci své dobré víry v to, že dodává zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě. Správce daně proto vyhodnotil plnění, jichž se tyto pochybnosti týkaly, jako zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku, a vydal 4. 3. 2022 dva platební výměry: č. j. 43810/22/4222-21794-302626, jímž žalobkyni doměřil za listopad 2017 daň 256 143 Kč a stanovil penále 51 228 Kč, a č. j. 43897/22/4222-21794-302626, jímž žalobkyni doměřil za prosinec 2017 daň 128 641 Kč a stanovil penále 25 728 Kč. Žalobkyně podala proti oběma platebním výměrům odvolání.
3. Žalovaný se v odvolacím řízení se zjištěními správce daně i jejich hodnocením převážně ztotožnil. Označil přitom za účelové tvrzení žalobkyně, s nímž přišla až v rámci odvolacího řízení, a to že zboží bylo dodáno společnosti ORBITA GAMING a žalobkyně mylně uvedla fakturační adresu a DIČ společnosti AUTO ED. Žalovaný sice připustil, že veškeré důkazní prostředky předložené žalobkyní nasvědčují dodání zboží jinému odběrateli, a to právě společnosti ORBITA GAMING, avšak v průběhu doměřovacího řízení žalobkyně tvrdila, že zboží dodala odběrateli AUTO ED a nic nenasvědčuje tomu, že by dodání zboží společnosti AUTO ED vykazala toliko „omysem“. Tohoto odběratele ostatně uvedla na daňových dokladech i v souhrnných hlášení, dodání zboží této osobě tak měla i patřičně doložit. Pro případ zjištění nesouladu (neplatnosti VAT ID) měla být žalobkyně aktivní, komunikovat s odběratelem a vyžádat si od něho potvrzení o registraci k DPH, aby posléze mohla prokázat svou dobrou víru v to, že dodává zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě, a měla tak nárok na osvobození od daně. Žalovaný zároveň uzavřel, že žalobkyně prokázala dodání zboží do jiného členského státu odběrateli AUTO ED v případě třech daňových dokladů v souhrnné výši 154 064 Kč, neboť se tato plnění uskutečnila před tím, než byla registrace odběratele 13. 11. 2017 zrušena; výši daňové povinnosti za zdaňovací období listopad 2017 proto změnil ve prospěch žalobkyně z 256 143 Kč na 102 079 Kč a

rozhodnutím o opravě zřejmých nesprávností z 5. 4. 2024 snížil výši penále za toto období na 20 415 Kč.

II. Průběh soudního řízení.

4. Žalobkyně v žalobě trvala na tom, že sporná plnění dodala společnosti ORBITA GAME se sídlem v Itálii, která zde byla řádně registrována k dani. O tom svědčí jak dodací a přepravní listy společnosti SCHENKER spol. s r.o., potvrzení převzetí zásilek dopravce TNT, pak především výpisy z bankovního účtu prokazující úhrady společnosti ORBITA GAME žalobkyni. Za společnost jednal její jednatel G. E., který rovněž podepsal přijetí zboží na dodacích listech. Společnost ORBITA GAME tak nebyla pouze skutečným příjemcem zboží, jak přiznává sám žalovaný, ale i skutečným odběratelem pro účely osvobození od daně dle § 64 odst. 1 ZDPH. Pochybení v podobě špatně uvedených údajů společnosti AUTO ED na fakturách, které si žalobkyně uvědomila až v průběhu odvolacího řízení po přečtení komunikace mezi G. E. (jednatel společnosti ORBITA GAMES) a M. B. (zaměstnancem žalobkyně), nemůže mít za následek nesplnění podmínek pro osvobození od daně. Žalobkyně má rovněž za to, že společnost ORBITA GAME za dodané zboží přiznala i uhradila DPH, avšak daňové orgány na takové zjištění zcela rezignovaly.
5. Žalobkyně rovněž nesouhlasí s hodnocením některých důkazních prostředků daňovými orgány. V napadeném rozhodnutí jsou uvedeny toliko výňatky z dokumentů mezinárodní výměny informací, avšak žalobkyně k těmto dokumentům neměla přístup. Navrhuje proto, aby žalovaný předložil výsledky mezinárodní výměny informací soudu jako důkaz, aby se k nim žalobkyně posléze mohla vyjádřit. Žalobkyně rovněž namítá, že žalovaný komunikace mezi G. E. a M. B. o tom, že má dojít ke změně fakturace společnosti ORBITA GAMING, přeložil nesprávně.
6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě zopakoval, že žalobkyně nesplnila jednu z hmotněprávních podmínek uplatnění osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu, a to dodání zboží osobě registrované k dani. Žalobkyně nemohla být v dobré víře v to, že zboží dodává společnosti AUTO ED, neboť tato společnost nebyla od listopadu 2017 registrována ve svém členském státě. Bylo na žalobkyni, aby ověřovala platnost tohoto odběratele v systému VIES a rovněž to, zda je pan G. E. oprávněn jednat za společnost AUTO ED. Ačkoliv dle žalovaného veškeré důkazní prostředky nasvědčují dodání zboží jinému odběrateli (společnosti ORBITA GAMING), žalobkyně v průběhu řízení před správcem daně trvala na dodání zboží AUTO ED, kterého systém VIES dle jejích slov generoval jako plátce. Žalobkyni lze odepřít dobrou víru i s ohledem na to, že až v rámci odvolacího řízení změnila svoji dosavadní argumentaci a začala tvrdit, že zboží dodala odběrateli ORBITA GAMING. Žalovaný nezpochybňuje, že zboží bylo dodáno do Itálie, ale zpochybňuje, že bylo dodáno osobě registrované v jiném členském státě.
7. Žalovaný odmítl, že by při hodnocení důkazních prostředků předložených žalobkyní pochybil, a poukázal rovněž na skutečnost, že žalobkyně měla možnost se s dokumenty týkajícími se mezinárodní výměny informací seznámit nahlédnutím do spisu.
8. Žalobkyně v replice ze 14. 7. 2023 polemizovala s jednotlivými závěry žalovaného v jeho vyjádření a navrhla zároveň provedení důkazu výsledkem pana Ing. M. V., který se účastnil doměřovacího řízení a mohl by dle jejích slov vypovídat ohledně průběhu jednání s žalovaným a důkazům předložených žalobkyní.

9. Žalovaný v duplice z 1. 8. 2023 označil za podstatné, že žalobkyně neprokázala dodání zboží deklarovanému odběrateli uvedenému na daňových dokladech, tedy společnosti AUTO ED, přičemž dodání zboží společnosti ORBITA GAMING by v posuzovaném případě za daných okolností na věci nemohlo ničeho změnit. Nadále pak zpochybňuje věrohodnost komunikace mezi panem B. a panem G., která se uskutečnila až v okamžiku, kdy správce daně započal prověřovat zde řešená plnění.
10. Soud usnesením z 10. 8. 2023 přerušil řízení o žalobě do pravomocného rozhodnutí rozšířeného senátu NSS ve věci sp. zn. 4 Afs 291/2021. Toto řízení bylo pro změnu přerušeno do doby rozhodnutí SDEU ve věci *B2 Energy s.r.o.*, v níž označený soud dospěl 29. 2. 2024 k závěru, 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 odepřít 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.*“
11. Na tyto závěry navázal rozšířený senát NSS rozsudkem č. j. 4 Afs 291/2021-84 z 25. 4. 2024. V něm připomněl, že podmínky stanovené v čl. 138 odst. 1 Směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty z 28. 11. 2006 (dále jen „**Směrnice o DPH**“), 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, přičemž 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.
12. Městský soud poté usnesením z 6. 5. 2024 rozhodl o pokračování v řízení s výzvou, nechť účastníci řízení zašlou soudu své aktuální stanovisko k věci.
13. Žalobkyně ve vyjádření z 27. 5. 2024 uvedla, že s ohledem na rozsudek SDEU i NSS ve věci *B2 Energy* je zřejmé, že jí osvobození od DPH nelze odepřít, neboť osvědčila, že jejím odběratelem byla společnost ORBITA GAMING, která byla registrována jako plátce DPH.
14. Žalovaný ve vyjádření z 27. 5. 2024 vyslovil přesvědčení, že jeho rozhodnutí ob stojí i s ohledem na rozsudek SDEU ve věc i *B2 Energy* a navazující judikaturu NSS. Zdůraznil, že v průběhu daňového řízení bylo jednoznačně prokázáno, že společnost AUTO ED pozbyla v průběhu obchodování s žalobkyní status plátce DPH, tedy žalobkyně část plnění sice dodala do jiného členského státu, avšak nikoliv osobě v tomto kvalifikovaném postavení, přičemž nemohla být v dobré víře o opaku.

III. Posouzení věci soudem.

15. Soud nejprve shledal, že jsou splněny podmínky řízení, žaloba je přípustná, byla podána včas a osobou oprávněnou. Následně vycházejí ze skutkového a právního stavu, jenž zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí, přezkoumal je na základě podané žaloby v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „**s. ř.** s.“)], včetně řízení předcházejícího jeho vydání, jakož i z hlediska vad, k nimž by byl povinen přihlídnout z úřední povinnosti.
16. Soud rozhodl bez nařízení jednání, jelikož oba účastníci s tím výslovně souhlasili (žalovaný ve vyjádření z 22. 6. 2023, žalobkyně ve sdělení z 20. 6. 2024), a kromě toho byly splněny podmínky § 76 odst. 1 písm. a) a c) s. ř. s. Důvodem pro nařízení jednání nebyla ani potřeba

dokazování, neboť veškeré listiny potřebné pro rozhodnutí jsou obsaženy ve správním spisu, jímž se dokazování neprovádí (rozsudek NSS č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS z 29. 1. 2009). Soud neprovedl pro nadbytečnost žalobkyní navrhovaný důkaz – výslech Ing. M. V., dále dokument „Vysvětlení zákazníka – neplatnost DIČ“, důkaz „Tabulka zobrazující vazbu mezi číslem dodacího listu, číslem přepravního listu a číslem zakázky“ a dokument „Komunikace s finančním úřadem ohledně neplatnosti DIČ zákazníka“, jak osvětluje níže.

17. NSS se v rozsudku *B2 Energy* z 25. 4. 2024 zabýval obecnými východisky rozsudku SDEU, která lze aplikovat i na žalobkyninu věc. Soud proto bez dalšího relevantní pasáže rozsudku přejímá i do tohoto svého rozhodnutí. Ze závěrů SDEU formulovaných v rozhodnutí *B2 Energy* vyplývá, že podle čl. 138 odst. 1 Směrnice o DPH je osvobození plnění od DPH podmíněno tím, že právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, že dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu a že uvedené zboží v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy fyzicky opustilo území členského státu (v tomto smyslu srov. rozsudek SDEU ve věci C-21/16, *Euro Tyre*, z 9. 2. 2017). Kromě toho, jak vyplývá z čl. 139 odst. 1 druhého pododstavce Směrnice o DPH, osvobození od této daně podléhá podmínce, že dodání zboží nebylo uskutečněno pro osobu, jejíž pořízení zboží uvnitř Společenství není předmětem DPH podle čl. 3 odst. 1 této směrnice (rozsudek SDEU ve věci C-492/13, *Traum*, z 9. 10. 2014).
18. Aby byla transakce kvalifikována jako dodání zboží do jiného členského státu EU, musí dojít jednak k převedení práva nakládat jako vlastník s určitým hmotným majetkem, a jednak k odeslání nebo přepravě zboží prodávajícím nebo samotným pořizovatelem, nebo jejich jménem, do jiného členského státu, než ze kterého je zboží odesíláno. Základním znakem intrakomunitární operace je totiž fyzický pohyb zboží z členského státu dodání do jiného členského státu, tedy jeho skutečné přemístění mezi členskými státy [srov. zejména body 40 až 42 rozhodnutí SDEU ve věci C-587/10, *Vogtländische Straßen-, Tiefund Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)* z 27. 9. 2012 či rozsudek NSS č. j. 1 Afs 104/2012-31 z 23. 4. 2013]. Za dodání zboží podle ZDPH přitom nelze považovat pouze zcela formální vyvezení zboží mimo území České republiky (srov. rozsudek NSS č. j. 8 Afs 78/2012-45 z 19. 12. 2014). K právě uvedenému soud plně odkazuje na dosavadní judikaturu NSS, která se zabývala otázkou uplatňování osvobození od daně s nárokem na odpočet při dodání zboží do jiného členského státu [např. rozsudky NSS č. j. 1 Afs 104/2012-45 ze 4. 4. 2013, č. j. 6 Afs 117/2014-49 ze 14. 8. 2014, č. j. 3 Afs 6/2015-30 z 25. 11. 2015 nebo č. j. 8 Afs 14/2010-195, č. 2172/2011 Sb. NSS z 30. 7. 2010, a dále lze odkázat na rozsudky SDEU ve věci C-245/04, *EMAG Handel Eder OHG* z 6. 4. 2006 či ve věci C-409/04, *Teleos plc. a další* z 27. 9. 2007]. Prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně při intrakomunitárním dodání zboží současně leží na daňovém subjektu (srov. rozsudky NSS č. j. 8 Afs 14/2010-195, č. 2172/2011 Sb. NSS z 30. 7. 2010, č. j. 1 Afs 104/2012-31 z 23. 4. 2013 či č. j. 8 Afs 78/2012-45 z 19. 12. 2014).
19. V rozhodnutí *B2 Energy* však SDEU dodal, že „kromě těchto podmínek týkajících se právě 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

určitému požadavkům formálním (srov. rozhodnutí *Euro Tyre*). Podmínky stanovené v čl. 138 odst. 1 Směrnice o DPH, 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 (musí jím být „osoba povinná k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě“), podle SDEU samy o sobě neznamenají, že zboží musí být fyzicky dodáno příjemci uvedenému v daňových dokladech.

20. V tomto ohledu SDEU připomněl, že podle ustálené judikatury existují pouze dva případy, v nichž může mít nedodržení formálního požadavku za následek ztrátu nároku na osvobození od DPH. Zaprvé 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 (rozsudek SDEU ve věci C-495/17, *Cartrans Spedition* z 8. 11. 2018).
21. 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 rozhodnutí *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 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 toto postavení nutně měl (obdobně srov. rozhodnutí *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.
22. Spornou je tedy v posuzovaném případě otázka, zdali žalobkyně řádně prokázala dodání zboží do jiného členského státu EU svému odběrateli, který byl zároveň osobou povinnou k dani, resp. zdali ze skutkových okolností případu s jistotou vyplývá, že uvedený příjemce toto postavení nutně měl. Žalobkyně s ohledem na závěry SDEU formulované v rozhodnutí *B2 Energy* namítla, že řádně prokázala dodání zboží do Itálie, a to odběrateli ORBITA GAMING, tedy nikoli příjemci deklarovanému na daňových dokladech, nýbrž jinému subjektu, který měl postavení plátce DPH. Osvědčila tak dle svých slov všechny tři podmínky formulované v § 64 odst. 1 ZDPH a ve směrnici o DPH, přičemž totožnost skutečného příjemce zboží lze zjistit z předložených dokladů, zejména z dodacích a přepravních listů společnosti SCHENKER, z potvrzení převzetí zásilek dopravcem TNT, z výpisů z bankovního účtu prokazujících úhrady společnosti ORBITA GAME žalobkyni, potažmo z komunikace mezi zaměstnancem žalobkyně, panem B., a panem G., který jednal za společnost ORBITA GAMING.

23. Podle čl. 20 směrnice o DPH se pořízením zboží uvnitř Společenství rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořizovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich do jiného členského státu než státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží.
24. Čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH upravuje povinnost členských států osvobodit od daně dodání zboží splňující podmínky, které jsou v něm vyjmenovány (rozsudek ve věci C-492/13, *Traum* z 9. 10. 2014, bod 46). Podle tohoto ustanovení členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží.
25. Podle § 13 odst. 1 ZDPH dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Podle § 13 odst. 2 ZDPH dodáním zboží do jiného členského státu se pro účely tohoto zákona rozumí dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.
26. Podle § 64 odst. 1 ZDPH dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, pokud je zboží 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 pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.
27. Stejně jako odpočet na DPH je závislý na více podmínkách, také 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 NSS č. j. 1 Afs 104/2012-45 ze 4. 4. 2013, č. j. 6 Afs 117/2014-49 ze 14. 8. 2014). 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 srov. rozsudek NSS č. j. 9 Afs 137/2016-176, č. 3901/2019 Sb. NSS, z 30. 5. 2019, body 106-114).
28. Soud shledal, 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 zboží jako subjektu odlišného od deklarovaného dodavatele zboží, a kdy daňový subjekt ani na základě závěrů nové judikatury SDEU žádného jiného skutečného dodavatele zboží neoznačil. Rozšířený senát v rozsudku č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS z 23. 3. 2022 zároveň zdůraznil, že „dosavadní judikatura se zatím nevěnovala otázce, kdy lze ze skutkových okolností s jistotou dovodit, že dodavatel byl nutně v postavení plátce DPH. 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.“
29. Lze tak obecně říci, že žalobkyně 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 nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl skutečný příjemce postavení plátce DPH. Důkazní břemeno v tomto směru tíží primárně žalobkyni. Ačkoliv žalobkyně nevěděla, že může případně svá tvrzení a důkazní návrhy směřovat i tímto směrem, v podstatě po celou dobu nejen soudního řízení, ale především v předcházejícím odvolacím řízení směřovala svými argumenty k jádru věci: jí navrženými důkazními prostředky a tvrzeními se snažila prokázat, že skutečným příjemcem zboží v jiném členském státě byl jiný plátce, než ten uvedený na daňových dokladech a v souhrnných hlášeních. Stejně tak si žalovaný nebyl vědom toho, že má také posuzovat, zda v tomto směru žalobkyně důkazní břemeno neunesla, případně zda takové okolnosti nevyplývají z informací, které má žalovaný k dispozici. Přesto žalovaný na několika místech napadeného rozhodnutí výslovně uvedl, že veškeré důkazní prostředky předložené žalobkyní před správcem daně (expediční listy, dodací listy, emailová komunikace, fotografie budovy aj.) nasvědčují dodání zboží společnosti ORBITA GAMING (např. bod 42 napadeného rozhodnutí). Tuto argumentaci žalovaný zastával i v průběhu soudního řízení, např. v bodě 21 vyjádření k žalobě uvedl, že *„za zboží, které mělo být dodané společnosti AUTO ED ACCESSORI IMPORT EXPORT, tedy platila jiná společnost, a to společnost ORBITA GAMING. To však nic nemění na tom, že žalobce deklaroval dodání zboží do jiného členského státu společnosti AUTO ED ACCESSORI IMPORT EXPORT, která byla uvedena na daňových dokladech a která neměla v době uskutečnění obchodu již platnou registraci k DPH.“*

30. O tom, že si žalovaný nebyl závěrů SDEU ve věci *B2 Energy* přirozeně vědom, svědčí i další argumentace, o níž opíral svůj závěr o nesplnění podmínek § 64 ZDPH žalobkyní. Ve své replice (bod 7) uvedl: *„V řešené věci je podstatné, že žalobce neprokázal, že zboží dodal deklarovanému odběrateli, tedy odběrateli, který byl uvedený na daňových dokladech (tj. společnosti AUTO ED ACCESSORI IMPORT EXPORT). Dodání zboží společnosti ORBITA GAMING DI ESPOSITO GIOVANNI by tedy v posuzovaném případě a za daných okolností nemohlo na závěru o nesplnění podmínek osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu ničeho změnit.“*
31. Z výše vyložených závěrů SDEU však vyplývá opačný závěr: žalobkyně by podmínky osvobození od DPH s nárokem na odpočet daně splnila, pakliže by prokázala, že zboží dodala osobě registrované k dani v jiném členském státě, byť by byla osobou odlišnou od té uvedené na daňových dokladech. Soud přitom zdůrazňuje, že o přepravě zboží z České republiky do jiného členského státu EU nebylo sporu (srov. bod 42 napadeného rozhodnutí: *„Správce daně ani odvolací orgán nezpochybovali uskutečnění obchodu a dodání zboží do Itálie, hlavní pochybností bylo dodání osobě registrované v jiném členském státě, která nebyla ze strany odvolatele odstraněna.“*). Žalovaný tak neměl za prokázanou pouze skutečnost, kterým konkrétním příjemcům žalobkyně zboží dodala, respektive dospěl k závěru, že neprokázala dodání zboží deklarovanému odběrateli. Na svých závěrech setrval i po vydání rozhodnutí SDEU a NSS ve věci *B2 Energy*.
32. Podle těchto rozhodnutí však v případě, že žalobkyně dodala zboží jinému než deklarovanému odběrateli, jí lze odepřít 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, nebo v případě žalobkyniny úmyslné účasti na daňovém podvodu.
33. Soud zjistil z daňových spisů následující rozhodné skutečnosti. Podle odpovědi dožádaného italského správce daně nasvědčují faktury vydané žalobkyní tomu, že skutečným příjemcem zboží je ORBITA GAMING, sídlící na adrese Via Firenze n. 14, Marigliano, usazená na

adrese Via Mariano Semmola n. 12, Brusciano NA, Itálie, vlastněná G. E. a disponující VAT ID IT07805461212; jde tedy o plátce DPH sídlícího v jiném členském státě. V zásadě totéž shledal na s. 22 svého rozhodnutí sám žalovaný. Skutečnost, že tato společnost měla postavení plátce, zjistil i sám správce daně v průběhu daňového řízení (srov. například úřední záznam ze 7. 12. 2021). Z výpisů z bankovních účtů předložených žalobkyní v průběhu odvolacího řízení soud zjistil (ve shodě s žalovaným – srov. bod 42 napadeného rozhodnutí), že za dané zboží platila společnost ORBITA GAMING. Z daňových dokladů, přepravních dokladů (dodací listy, expediční listy) a rovněž z již zmíněné odpovědi na žádost o mezinárodní výměnu informací vyplynulo, že zboží bylo přepraveno z České republiky do Marigliano, kde sídlí společnost ORBITA GAMING. Žalobkyně rovněž předložila v průběhu daňového řízení fotografii skladu, do níž mělo být zboží přepraveno, načež správce daně v *Google maps* ověřil, že na adrese Via Firenze n. 14 se nachází identická budova, která je zobrazena na fotografii předložené žalobkyní, a jedná se přitom o adresu sídla společnosti ORBITA GAMING (shodného názoru je i žalovaný – srov. bod 24. napadeného rozhodnutí). Ve věci je rovněž nesporné, že společnost ORBITA GAMING je vlastněna panem G. E., se kterým žalobkyně uskutečnila veškerou komunikaci týkající se předmětného zboží. Soud zde opakuje, že i sám žalovaný na několika místech napadeného rozhodnutí potvrdil, že důkazní prostředky nasvědčují tomu, že zboží bylo ve skutečnosti dodáno společnosti ORBITA GAMING (bod 24. napadeného rozhodnutí).

34. Soud konstatuje, že žalobkyně a žalovaný se *de facto* shodli na tom, že předmětné zboží nepřijal odběratel uvedený na daňových dokladech. Žalobkyně tvrdí, že skutečným odběratelem byla společnost ORBITA GAMING, žalovaný uzavřel, že veškeré důkazní návrhy žalobkyně tomu nasvědčují. Z výše uvedeného a ze skutkových okolností případu je přitom zřejmé faktické dodání zboží do Itálie na místa určení nacházející se v Marigliano, přičemž skutečným odběratelem zboží nebyla společnost AUTO ED.
35. Vzhledem k závěrům SDEU je v takové situaci nutno posoudit, zdali skutečný příjemce zboží byl zároveň osobou povinnou k dani, resp. zdali má žalovaný k dispozici informace, z nichž s jistotou vyplývá, že skutečný příjemce předmětného zboží byl plátcem DPH. Ačkoli soud nijak nepředjímá výsledek dalšího řízení ve věci, nelze odhlédnout od výše uvedených zjištění týkajících se společnosti ORBITA GAMING. Samy daňové orgány naznačily, že tato společnost byla skutečným příjemcem zboží sídlícím v jiném členském státě (Itálii), která měla postavení plátce DPH. Soud si je však vědom, že žalobkyně ani žalovaný nevěděli, že v prokázání této skutečnosti tkví jádro věci, proto se zejména žalovaný přirozeně blíže nezabýval tím, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno ohledně prokázání tohoto „jiného odběratele“. Ačkoliv se ve spisovém materiálu nacházejí silné indicie svědčící o dodání zboží jiné osobě registrované k dani v jiném členském státě, soud nemůže takovou úvahu a závěr učinit nyní za žalovaného, který neměl možnost tímto směrem daňové řízení vést a zaměřil se pouze na otázku, zda žalobkyně prokázala dodání zboží odběrateli deklarovanému na daňových dokladech. Soud přitom nepřehlédl, že žalovaný (byť až v reakci na závěry ve věci *B2 Energy*) ve svém vyjádření z 27. 5. 2024 uvedl, že žalobkyně sice zboží dodala do jiného členského státu, nikoliv však osobě v „kvalifikovaném postavení“. Stejně tak platí, že i přestože závěry žalovaného na několika místech *de facto* potvrzují, že skutečným příjemcem zboží byla společnost ORBITA GAMING, na jiných místech uvedl, že žalobkyně deklarovala, že v prověřovaných zdaňovacích obdobích listopad a prosinec 2017 s touto společností neobchodovala (srov. bod 33. napadeného rozhodnutí). Zjištění skutečného „osudu“ zboží však bude na žalovaném.

36. Jinak řečeno, není úkolem soudu, aby se nyní sám s ohledem na novou judikaturu zabýval jednotlivými skutečnostmi vyplývajícími z daňových spisů a posuzoval, zdali z nich vyplývá, kdo konkrétně byl skutečným příjemcem předmětného zboží a zda nutně měl postavení plátce DPH, především za situace, za které ani stanovisko žalovaného k této otázce není jednoznačné. Byť měl žalovaný z mezinárodní výměny informací za zjištěné, že společnost ORBITA GAMING odebrala zboží žalobkyně, bude jeho úkolem, aby vyhodnotil, zdali s ohledem na nové závěry SDEU žalobkyně 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. Jednou z dalších doposud nezkoumaných indicií by mohlo být i zjištění, zda společnost ORBITA GAMING za předmětné zboží řádně priznala a zaplatila daň, případně zda takto učinila nějaká jiná společnost. Soud však dodává, že i pokud by tomu tak nebylo, neznamená to bez dalšího, že ORBITA GAMING nebyla skutečným příjemcem zboží. Jak přitom uvedl v rozhodnutí *B2 Energy* již SDEU, 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.
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 č. j. 4 Afs 237/2021-52 z 27. 6. 2022, č. j. 10 Afs 66/2019-51 z 29. 6. 2022 nebo č. j. 10 Afs 231/2022-53 z 16. 4. 2024). 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 (srov. rozsudek 1 Afs 241/2022-115 z 30. 5. 2024). Právě taková indicie v případě ze spisu vylýnula a žalobkyně takového „náhradního dodavatele“ tvrdila kromě soudního řízení i v řízení před žalovaným.
38. S ohledem na to, že dokazování daňových orgánů se doposud soustředilo výlučně na otázku, zda odběratelem plnění byl pouze subjekt deklarovaný v daňových dokladech, a na základě dosavadních skutkových zjištění jsou zde silné indicie o tom, že skutečným odběratelem plnění byla jiná osoba, která současně byla plátcem DPH, je nezbytné ve světle rozsudků SDEU a NSS ve věci *B2 Energy* dát žalobkyni a především žalovanému procesní prostor znovu se touto otázkou zabývat. Takové ověření přitom má své místo primárně před žalovaným, a nikoli před správním soudem. Ten je totiž v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu primárně orgánem, který přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního (daňového) orgánu, nikoli orgánem nalézacím. (Obdobně srov. namátkou rozsudky NSS č. j. 7 Afs 254/2018-48 z 27. 4. 2022, č. j. 1 Afs 438/2019-49 z 27. 5. 2022, č. j. 6 Afs 16/2021-59 z 1. 6. 2022 nebo č. j. 9 Afs 388/2018-72 ze 17. 6. 2022). Soud samozřejmě nevyklučuje, že žalovaný dospěje k závěru, že společnost ORBITA GAMING takovým odběratelem nebyla. Pak bude nutno zkoumat, zda takovým odběratelem nebyla jiná osoba povinná k dani, přičemž pouze za výjimečných okolností není třeba prokázat konkrétní subjekt v takovém postavení. Je to přitom daňový subjekt, který má primární povinnost prokazovat, že odběratel byl osobou povinnou k dani, a nelze požadovat, aby tyto skutečnosti správce daně vyhledával za daňový subjekt. (srov. rozsudek NSS č. j. 1 Afs 241/2022-115). Zcela nadbytečné by proto bylo v tuto chvíli v řízení před soudem provádět žalobkyní

navrhovaný důkaz: výslech Ing. M. V., který se účastnil řízení u žalovaného a mohl by dle slov žalobkyně vypovídat ohledně průběhu jednání s žalovaným a k důkazům předloženým žalobkyní v průběhu řízení, a stejně tak dokument „Tabulka zobrazující vazbu mezi číslem dodacího listu, číslem přepravního listu a číslem zakázky“. Žalobkyně v žalobě též navrhla, nechť jsou výsledky mezinárodní výměny informací předloženy žalovaným soudu jako důkaz, aby se k nim po nahlédnutí do spisu mohla vyjádřit. K tomuto soud ve stručnosti uvádí, že výsledky mezinárodní výměny informací byly součástí správního spisu, do něhož žalobkyně mohla v průběhu soudního řízení nahlédnout.

39. Soud se blíže nezabýval okolnostmi případu jako byla chybovost systému VIES, hodnocení komunikace mezi panem G. E. a M. B., případně jak se mohla žalobkyně vyvarovat toho, že „omylem“ vystavila faktury na společnost AUTO ED. Tyto skutečnosti byly namítány pro prokázání, z jakého důvodu žalobkyně vystavila faktury na odběratele AUTO ED, avšak následně zboží fakticky zaslala ORBITA GAMING. Tyto okolnosti po vydání rozhodnutí ve věci *B2 Energy* však ztrácejí význam; pro splnění podmínek pro osvobození od daně není nutné prokázat dodání zboží odběrateli deklarovanému na daňových dokladech, ale příjemci zboží v jiném členském státě, který měl postavení plátce. Jinými slovy žalobkyni ve světle unijních závěrů nelze přičítat k tíži, že z nějakého (jakéhokoliv) důvodu vystavila faktury na společnost AUTO ED a vykážala dodání zboží této společnosti v souhrnných hlášeních, ačkoliv skutečným příjemcem byla společnost jiná. Z uvedených důvodů soud neprovedl pro nadbytečnost žalobkyní navržené důkazy – „Komunikace s finančním úřadem ohledně neplatnosti DIČ zákazníka“ a „Vysvětlení zákazníka VHS Distribution Ltd – neplatnost DIČ“, jimiž se snaží prokázat, že v jiné věci také nedopatřením změnila fakturační adresu, avšak správce daně žalobkyni na tuto skutečnost upozornil, žalobkyně posléze situaci vysvětlila a správce daně toto akceptoval. Ve světle závěrů *B2 Energy* totiž již není podstatné prokázat dodání zboží odběrateli uvedenému na dokladu.
40. Soud zároveň nepřehlédl, že žalovaný svoji argumentaci staví rovněž na tom, že žalobkyně vedle první podmínky pro osvobození od DPH neprokázala svoji dobrou víru v to, že zboží dodává deklarovanému odběrateli. Žalobní argumentace však do této otázky vůbec nemíří. Soud připomíná, že je povinen přezkoumat napadené rozhodnutí až na výjimky v podobě absolutně neplatných právních úkonů, prekluze, nerespektování zásady *ne bis in idem*, apod. toliko v mezích včas uplatněných žalobních bodů. Otázkou a především významem dobré víry v žalobkynině případě se proto nemohl zabývat.

IV. Závěr a náklady řízení.

41. Daňové orgány, řídíce se právním názorem zastávaným tehdejší judikaturou správních soudů, neumožnily žalobkyni prokázat, resp. se nezabývaly otázkou, zda žalobkyně deklarované plnění dodala jinému odběrateli v jiném členském státě než tomu, jehož uvedla na daňových dokladech. Nejistily proto, přestože jim žalobkyně po celou dobu odvolacího řízení „nabízela“ jiného skutečného odběratele, všechny rozhodné skutečnosti, na jejichž základě by mohlo být žalobkyni ve světle rozhodnutí SDEU ve věci *B2 Energy* odepřeno osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu. Soud proto zrušil napadené rozhodnutí jednak dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. pro částečnou nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí, jednak dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, jež mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, a zároveň vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V něm bude úkolem žalovaného postupovat podle pokynů obsažených

v tomto rozsudku a přitom bude vázán právním názorem v něm vysloveným (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

42. O nákladech řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, proto má proti žalovanému právo na náhradu nákladů řízení, jež sestávají ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč a z nákladů zastoupení advokátem. Jejich výši soud určil v souladu s vyhláškou Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném ke dni provedení jednotlivých úkonů, a jsou tvořeny odměnou za čtyři úkony právní služby po 3 100 Kč: převzetí a přípravu zastoupení, sepsání žaloby, sepsání repliky ze 14. 7. 2023, sepsání vyjádření k výzvě soudu z 27. 5. 2024 [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d)], paušální náhradou hotových výdajů 300 Kč za každý z těchto čtyř úkonů (§ 13 odst. 4) a částkou 2 856 Kč odpovídající DPH v sazbě 21 %, neboť žalobkynin zástupce je plátcem DPH. Žalobkyniny náklady zastoupení advokátem tak činí 16 456 Kč a náklady řízení celkem 19 456 Kč, a žalovaný je povinen nahradit je žalobkyni v přiměřené 30denní lhůtě k rukám jejího zástupce (§ 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve spojení s § 64 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů je stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz v rámečku Rychlé odkazy – Úhrada soudních poplatků.

Praha 18. července 2024

JUDr. Ing. Viera Horčicová

předsedkyně senátu