



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Ondřeje Mrákoty a Vojtěcha Šimíčka ve věci žalobkyně: **BIOENERGO - KOMPLEX, s. r. o.**, Pod Hroby 130, Kolín, zastoupené společností **TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s. r. o.**, Jiráskova 1284, Vsetín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí ze dne 28. 5. 2021, čj. 20576/21/5300-22442-712600, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 30. 6. 2023, čj. 54 Af 13/2021-88,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 30. 6. 2023, čj. 54 Af 13/2021-88, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Ve věci jde o osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu EU. Sporné je, zda byly splněny podmínky 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 o tom, 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 některým zdaňovacím obdobím v rozmezí září 2014 až prosinec 2016. Závěry krajského soudu byly v různých věcech odlišné; někdy dal krajský soud žalobkyni za pravdu, jindy její žalobu zamítl (přehled a stručný souhrn rozhodnutí krajského soudu viz rozsudek NSS ze dne 15. 7. 2024, čj. 10 Afs 64/2023-98, bod 3). Ve vztahu ke zdaňovacím obdobím únor 2016, březen 2016 a prosinec 2016 rozhodoval také NSS; jednou zamítl kasační stížnost žalobkyně a dvakrát zrušil rušící rozhodnutí krajského soudu (10 Afs 64/2023; a jemu předcházející rozsudky NSS ze dne 30. 5. 2024, čj. 1 Afs 53/2023-76 a čj. 1 Afs 241/2022-115).

[4] V projednávané věci jde o zdaňovací období srpen 2015. V tomto období žalobkyně vykávala 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 14 mil. Kč) bylo skutečně dodáno pěti tvrzeným odběratelům z Maďarska, Polska a Slovenska (OOV-Družstvo Malinovo, VZ Corporation, FHU Sky Cash Michal Ciejpa, Komodity Slovensko a Hedonis). Podle faktur, které žalobkyně předložila, byli tvrzení odběratelé konečnými příjemci zboží. Podle předložených dokladů o přeshraniční přepravě (CMR listů) však zboží obdržely odlišné subjekty. Na základě mezinárodní výměny informací se pak správce daně dozvěděl, že společnosti OOV-Družstvo Malinovo a Hedonis jsou nekontaktní (první sídlí v rodinném domě, druhá má virtuální sídlo) a že kromě společnosti OOV-Družstvo Malinovo žádný z tvrzených odběratelů nevykával (nepřiznal) přijetí zboží od žalobkyně. To, že dodala zboží tvrzeným odběratelům, prokazovala žalobkyně nevěrohodnými dokumenty (nepotvrzenými dodacími listy a prohlášeními pořizovatelů, která obsahovala řadu nesrovnalostí); pochybnosti správce daně nerozptýlily ani svědecké výpovědi přepravce a dispečera a zástupců společností OOV-Družstvo Malinovo, VZ Corporation a Komodity Slovensko. Správce daně proto žalobkyni o několik milionů zvýšil hodnotu daně na výstupu.

[5] Žalobkyně se proti platebnímu výměru odvolala. Uspěla jen částečně. Odvolací finanční ředitelství dalo žalobkyni za pravdu ve vztahu k odběrateli OOV-Družstvo Malinovo: tři zástupci této společnosti (jeden z nich byl vyslechnut až v odvolacím řízení) potvrdili, že společnost zboží od žalobkyně skutečně přijala a přijetí zboží také vykávala (přiznala slovenskému správci daně). Dodávky tohoto zboží tedy mají být osvobozeny od daně. Ve vztahu k ostatním odběratelům odvolací orgán rozhodnutí finančního úřadu v zásadě potvrdil; nebylo totiž prokázáno, že těmto tvrzeným odběratelům bylo zboží skutečně dodáno. Ve vztahu k tvrzenému odběrateli VZ Corporation odvolací orgán ještě upozornil, že nebylo prokázáno ani skutečné dodání, ani dobrá víra stran uskutečnění přeshraniční přepravy v rámci domnělého třístranného obchodu. Odvolací orgán neprovedl mezinárodní dožádání k ověření smluvních vztahů mezi tvrzenými odběrateli a společnostmi uvedenými na předložených dokumentech (CMR listech). Byla to totiž žalobkyně, kdo měl po tvrzených odběratelích požadovat vysvětlení nesrovnalostí na dokladech, a kdo tedy měl vědět, proč se určité společnosti na předkládaných dokladech objevují.

pokračování

[6] Žalobkyně se obrátila na krajský soud, ten její žalobě vyhověl a rozhodnutí odvolacího orgánu zrušil pro nepřezkoumatelnost a nutnost významně doplnit dokazování. Po žalobkyni bylo požadováno, aby prokázala převzetí zboží tvrzenými odběrateli ve státě vykládky, ačkoli nebylo postaveno najisto, kdo (zda žalobkyně, nebo tvrzený odběratel) zajišťoval přepravu. Navíc nebyl náležitě vypořádán návrh na mezinárodní dožádání ohledně společností uvedených na CMR listech. Krajský soud také řekl, že 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. Daňové orgány se proto měly zabývat tím, zda zboží namísto tvrzených odběratelů neobdrželi nutně (vzhledem k okolnostem) jiní odběratelé povinní k DPH.

[7] Proti rozsudku krajského soudu podalo kasační stížnost Odvolací finanční ředitelství.

2. Kasační řízení

[8] Odvolací finanční ředitelství (OFŘ) v kasační stížnosti krajskému soudu především vyčetlo, že se nepřidržel žalobních bodů a zabýval se organizací přepravy. Důvod pro neosvobození dotčených dodávek od daně však tkvěl zejména v nesplnění první podmínky – dodání zboží osobám povinným k dani (tvrzeným odběratelům). Přestože se žaloba věnuje právě splnění této podmínky, krajský soud řešil podmínku jinou – uskutečnění přeshraniční přepravy. OFŘ dále poukazuje na nejednotný přístup různých senátů krajského soudu k otázce, zda pro 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. Podle OFŘ je třeba na tuto otázku odpovědět záporně – nestačí zjistit dodání jakékoli osobě povinné k dani, vždy je třeba prokázat dodání právě jen tvrzenému odběrateli. Ať už je však správná odpověď jakákoli, v projednávané věci se neuplatní: to, že zboží bylo ve skutečnosti dodáno jiným než označeným odběratelům, žalobkyně nikdy netvrdila a zjištěné skutečnosti to nenaznačovaly. Samotná vysoká hodnota plnění ještě nutně neznamená, že bylo dodáno osobě povinné k dani (rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2022, čj. 10 Afs 374/2020-58, bod 27).

[9] Odvolací finanční ředitelství dále nesouhlasí s tím, že by mělo provést mezinárodní dožádání ve vztahu ke společnostem, které byly uvedeny na CMR listech jako obdržitelé přepravovaného zboží. Žalobkyně neuvedla, jaké skutečnosti by mezinárodní dožádání mělo osvědčit, a zjištění informací o třetích osobách by ani nemohlo prokázat skutečné dodání zboží tvrzeným odběratelům. Nadto po zahraničním správci daně nelze požadovat, aby za žalobkyni zajišťoval důkazy oprávněnosti jejího nároku na osvobození od daně. K těmto závěrům ostatně dospěl i sám krajský soud v jiných věcech téže žalobkyně a NSS ve věci obdobné (rozsudek ze dne 4. 4. 2013, čj. 1 Afs 104/2012-45, bod 54); odlišné rozhodnutí v projednávané věci je proto pro OFŘ překvapivé. OFŘ se dále vymezuje proti tomu, jak krajský soud přehodnotil některé důkazy. OFŘ zdůrazňuje, že sporná hodnocení důkazů provedlo ve spojitosti s dalšími zjištěními, a proto jsou přílehavější než izolované závěry krajského soudu.

[10] V závěru kasační stížnosti OFŘ upozornilo, že se Soudní dvůr EU chystá zodpovědět otázku, zda pro 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. Později, v reakci na rozhodnutí Soudního dvora, OFŘ zopakovalo, že se závěry Soudního dvora nevztahují k projednávané věci. Nikdo totiž netvrdil a z ničeho ani nevyplývalo, že zboží bylo dodáno jiným než tvrzeným odběratelům.

[11] Žalobkyně ve vyjádřeních ke kasační stížnosti a k jejímu doplnění uvedla, že surový řepkový olej ve větších objemech je nutně dodáván osobám povinným k dani (rozsudek NSS ze dne 4. 2. 2022, čj. 4 Afs 115/2021-45, bod 49). Rozhodnutí Soudního dvora EU je tedy třeba chápat tak, že takové dodávky splňují první podmínku osvobození od daně (dodání osobě povinné k dani). Krajský soud se podle žalobkyně správně zabýval otázkou přeshraniční přepravy – OFŘ ve vztahu k odběrateli VZ Corporation řeklo, že tato podmínka patrně nebyla splněna (respektive že o jejím splnění panují zásadní pochybnosti). Žalobkyni však neumožnilo se k takovému závěru předem vyjádřit, na což žalobkyně v žalobě upozornila.

[12] Co se týče neprovedeného mezinárodního dožádání, žalobkyně souhlasí s krajským soudem: OFŘ řádně neodůvodnilo, proč k němu nepřistoupilo. Až v kasační stížnosti OFŘ tvrdilo, že důkazní návrh žalobkyně byl nekonkrétní a postrádal vypovídací schopnost. Důvodem odmítnutí mezinárodního dožádání však původně bylo jen to, že důkazní břemeno leželo na žalobkyni. Právě důkazním návrhem se ho však žalobkyně snažila unést. Žalobkyně s krajským soudem souhlasí i v tom, že OFŘ některé důkazy hodnotilo svévolně, s cílem podpořit své předsevzaté závěry.

[13] Konečně žalobkyně tvrdila, že s judikaturou Soudního dvora EU je v rozporu nejen napadené rozhodnutí OFŘ, ale neodpovídají jí ani rozsudky NSS vydané v jiných věcech žalobkyně (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). Žalobkyně poukázala na to, že obdobnou věcí (jako je věc její) se zabýval sedmý senát NSS; ten podle žalobkyně rozhodnutí Soudního dvora respektoval (rozsudek ze dne 13. 6. 2024, čj. 7 Afs 238/2021-73). Závěry Soudního dvora je podle žalobkyně potřeba chápat tak, že daňové orgány musejí *vždy* zkoumat, zda zboží nebylo dodáno jinému (než tvrzenému) odběrateli.

3. Právní hodnocení

[14] Kasační stížnost je 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 námitku, že krajský soud nesprávně požadoval zjišťování jiných než tvrzených odběratelů, přestože pro to v projednávané věci nebyly podmínky (část 3.2). Nakonec NSS vysvětlí, proč jsou také další námitky Odvolacího finančního ředitelství důvodné (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 plátcovi sdělit své daňové identifikační číslo a plátce musí uvést dodání v souhrnném hlášení). Podle unijní právní

pokračování

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. b), čl. 168 písm. c) a čl. 200 směrnice v uvedeném znění].

[16] Je na plátcích 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 (1.) zboží bylo skutečně dodáno osobě povinné k dani, (2.) zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, (3.) přeprava byla uskutečněna dodavatelem, odběratelem nebo na účet jednoho z nich. 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] Uvedené podmínky musí splnit také plátce, který byl prvním článkem tzv. třístranného obchodu. Takového obchodu se účastní prodávající z jednoho členského státu, prostřední osoba z druhého členského státu a kupující ze třetího členského státu, zboží je přitom přepraveno přímo od prodávajícího ke kupujícímu (ve státě kupujícího ho tak vlastně pořizuje prostřední osoba, která ho následně kupujícímu dodává tuzemsky). Unijní (a harmonizovaná česká) právní úprava zavedla zvláštní výhody pro prostřední osobu třístranného obchodu (čl. 141 směrnice Rady 2006/112/ES, § 17 zákona o DPH). Prodávající je však ve stejné pozici, v jaké je dodavatel při běžném intrakomunitárním dodání. Prodávající tedy musí prokázat, že zboží dodal osobě povinné k dani v jiném členském státě (prostřední osobě) a že zboží bylo přepraveno přes hranice prodávajícím, jeho odběratelem (prostřední osobou) nebo na účet jednoho z nich.

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 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 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 dodáván v hmotnosti přesahující desítky tun (rozsudek ze dne 25. 4. 2024, čj. 4 Afs 291/2021-84, body 39 až 40).

[20] Odvolacímu finančnímu ředitelství vadí, že krajský soud na projednávanou věc vztáhl závěry rozsudku *Kemwater ProChemie*. Je pravda, že závěry tohoto rozsudku lze na základě rozhodnutí *B2 Energy* použít i na osvobození od daně. Uplatní se však, jen pokud ze skutečností obsažených v daňovém spisu vyplývá, že zboží bylo dodáno jiným než tvrzeným odběratelům a že tito jiní (alternativní) odběratelé byli povinni k dani. To v projednávané věci podle OFŘ nenastalo.

[21] Jednotlivé senáty krajského soudu měly na otázku (ne)uplatnění rozsudků *Kemwater ProChemie* a *B2 Energy* ve věcech žalobkyně odlišné názory (jejich srovnání viz 10 Afs 64/2023, bod 20). NSS však později jednoznačně řekl, že se zmíněné rozsudky Soudního dvora EU ve věcech žalobkyně nepoužijí: v těchto věcech totiž daňové orgány neměly k dispozici indicie, respektive údaje potřebné k ověření, že skutečný odběratel daňového subjektu měl postavení osoby povinné k dani (1 Afs 241/2022, body 37 až 44; 1 Afs 53/2023, body 38 až 42; 10 Afs 64/2023, bod 26).

[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. Nelze totiž 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*. Desátý senát NSS s prvním senátem už jednou souhlasil a zdůraznil, že z rozsudku *B2 Energy* vyplývá jen následující pravidlo: *jakmile* má daňový

pokračování

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.

[23] Také v projednávané věci (tedy ve vztahu k DPH za zdaňovací období srpen 2015) desátý senát NSS souhlasí s prvním senátem.

[24] Co se týče argumentů, které žalobkyně uvedla ve vyjádřeních v kasačním řízení, desátý senát opakuje (shrnuje) své už jednou vyslovené závěry. První senát NSS 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 ze 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.

[25] Rozsudek NSS ve věci 7 Afs 238/2021, na které žalobkyně poukazovala, bylo vydáno za jiných skutkových okolností, než jsou ty ve věci žalobkyně. Daňový subjekt tehdy 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 rozsudku *B2 Energy* tedy bylo, na rozdíl od projednávané věci, namístě.

[26] Konečně v nálezu citovaném žalobkyní (IV. ÚS 29/05) Ústavní soud řekl, že po daňových subjektech lze požadovat prokázání jen takových skutečností, které má daňový subjekt povinnost tvrdit ve vztahu k určité dani za určité zdaňovací období. První senát NSS však svými rozhodnutími neschvaloval rozšíření důkazního břemene žalobkyně nad rámec jí tvrzených skutečností; jen souhlasil s tím, že nelze přiznat nárok na osvobození určitých dodání od DPH, pokud žalobkyně neprokáže své tvrzení, že tato dodání pro to splňují zákonné podmínky.

[27] Dosavadní rozsudky NSS nejsou v rozporu s unijní ani českou judikaturou. V projednávané věci je proto NSS, už jen v zájmu právní jistoty žalobkyně, následuje a říká: ve věci žalobkyně neměly daňové orgány k dispozici údaje potřebné k ověření, že skuteční odběratelé daňového subjektu měli postavení osob povinných k dani. Krajský soud tedy chyboval, jestliže v projednávané věci (obdobně) uplatnil závěry rozsudku *Kemwater ProChemie* a jestliže řekl, že okolnosti dotčených dodávek přinejmenším silně svědčí o povinnosti skutečných (nikoli tvrzených, ale alternativních) odběratelů k dani.

[28] NSS nesouhlasí ani s tvrzením, že už jen z rozsahu dodávaných plnění je zřejmé plátcovství odběratelů. Nelze přece očekávat, že u všech plnění určitého rozsahu budou podmínky pro osvobození od daně automaticky považovány za splněné. Pokud by to takto zákonodárce (ať už unijní, nebo český) chtěl, pro plnění určitého rozsahu by stanovil odlišná pravidla. To se ale nestalo. Proto i při dodání (hmotově či cenově) rozsáhlého plnění do jiného členského státu je potřeba kromě přeshraniční přepravy uskutečněné dodavatelem, odběratelem nebo na jejich účet buď prokázat, že odběratel měl postavení osoby povinné k dani, nebo zajistit, aby daňové orgány měly dostatek údajů potřebných k ověření, že odběratel takové postavení měl. Samotný rozsah plnění takovým (dostatečným) údajem

být nemůže, zvláště není-li jasné, zda bylo plnění skutečně dodáno v takovém rozsahu jedinému subjektu (obdobně 10 Afs 374/2020, bod 27).

3.3 Ostatní námítky Odvolacího finančního ředitelství a jejich důvodnost

[29] Odvolací finanční ředitelství v kasační stížnosti dále namítalo, že jeho rozhodnutí krajský soud nepřezkoumal v mezích žalobních bodů. V tom má OFŘ pravdu. Žalobkyně v žalobě výslovně uvedla, že ve věci je sporné jen to, zda zboží bylo skutečně dodáno společností VZ Corporation, FHU Sky Cash Michał Ciejpa, Komodity Slovensko a Hedonis. Ostatně také podle krajského soudu daňové orgány založily své závěry na neprokázání toho, že žalobkyně zboží dodala tvrzeným odběratelům (bod 147 napadeného rozsudku). Krajský soud se přesto zabýval téměř výhradně otázkami spojenými s přepravou zboží či s jejím zajištěním (v bodech 148 až 160) a k dodání osobám povinným k dani se vyjádřil jen v jediném bodě (167).

[30] Podle krajského soudu trvalo OFŘ na tom, aby žalobkyně prokázala, že dotčené dodávky převzali osobně jí tvrzení odběratelé v členském státě jejich daňové registrace. Tak ale rozhodnutí OFŘ číst nelze. Odvolací orgán jen (správně) trval na tom, aby žalobkyně prokázala, že dotčené dodávky jí tvrzení odběratelé převzali (respektive že na ně přešlo právo nakládat s nimi jako vlastník). Ne nutně osobně a ne nutně právě a až ve státě jejich daňové registrace. Ani to se však žalobkyni nepodařilo. Proto OFŘ dospělo ke správnému závěru, že u dotčených dodávek nejsou splněny podmínky osvobození od daně.

[31] Ve vztahu k polskému odběrateli FHU Sky Cash Michał Ciejpa žalobkyně jako důkaz splnění první podmínky osvobození (dodání osobě povinné k dani) předložila nepotvrzené dodací listy; mnohdy ručně přepisované a z hlediska údajů navzájem nesouladné výdejní vážní listky, průvodky výdejem materiálu a příjmové vážní listky; prohlášení pořizovatele zboží (tvrzeného odběratele), které obsahovalo řadu nesrovnalostí; a CMR listy – podle jedné části z nich zboží obdržel jiný subjekt, na druhé části je na místě obdržitela razítko tvrzeného odběratele a podpis pana C.. Jednotlivé dodávky podle žalobkyně za odběratele řešila paní R.. Polský správce daně nepotvrdil, že by tvrzený odběratel přiznal přijetí zboží od žalobkyně; na žádost o výslech pana C. pak odpověděl, že pro jeho vyslechnutí není důvod – z vyjádření pana C. je zřejmé, že o činnosti odběratele nic neví (své jméno za příslib zisků propůjčil někomu jinému). Paní R. se vyslechnout nepodařilo. NSS souhlasí se závěrem odvolacího orgánu (podrobněji odůvodněným v bodech 79 až 101 jeho rozhodnutí), že na základě těchto skutečností nelze mít dodání osobě povinné k dani za prokázané.

[32] Ve vztahu ke slovenskému odběrateli Komodity Slovensko žalobkyně jako důkaz splnění první podmínky osvobození (dodání osobě povinné k dani) předložila nepotvrzený dodací list; výdejní vážní listek a průvodku výdejem materiálu, kde je tvrzený odběratel uveden; prohlášení pořizovatele zboží (tvrzeného odběratele), které obsahovalo řadu nesrovnalostí; a CMR list – jako příjemce a obdržitel jsou na něm uvedeny jiné společnosti. Jednotlivé dodávky podle žalobkyně za odběratele řešila paní H.. Slovenský správce daně nepotvrdil, že by tvrzený odběratel přiznal přijetí zboží od žalobkyně. Paní H. při předložení CMR listu vypověděla, že dodávka její společnosti spíš nepatří, protože na CMR listu není uvedena jako příjemce a jako obdržitel je uveden sklad, kdežto praxe její společnosti byla jiná. NSS souhlasí se závěrem odvolacího orgánu (podrobněji odůvodněným

pokračování

v bodech 104 až 119 jeho rozhodnutí), že na základě těchto skutečností nelze mít dodání osobě povinné k dani za prokázané.

[33] Ve vztahu k polskému odběrateli Hedonis žalobkyně jako důkaz splnění první podmínky osvobození (dodání osobě povinné k dani) předložila nepotvrzené dodací listy; výdejní vážní listky a průvodky výdejem materiálu, na kterých je tvrzený odběratel uveden; polské vážní listky, na kterých není uvedena ani žalobkyně, ani tvrzený odběratel; prohlášení pořizovatele zboží (tvrzeného odběratele), které obsahovalo řadu nesrovnalostí; a CMR listy – podle nich zboží obdržel jiný subjekt. Smlouvy k jednotlivým dodávkám za odběratele podepsal pan B., dodávky podle žalobkyně za odběratele řešil pan H. (ten přitom ve smlouvách nebyl uveden ani jako kontaktní osoba). Polský správce daně nepotvrdil, že by tvrzený odběratel přiznal přijetí zboží od žalobkyně. NSS souhlasí se závěrem odvolacího orgánu (podrobněji odůvodněným v bodech 122 až 137 jeho rozhodnutí), že na základě těchto skutečností nelze mít dodání osobě povinné k dani za prokázané.

[34] Ve vztahu k maďarskému odběrateli VZ Corporation žalobkyně jako důkaz splnění první podmínky osvobození (dodání osobě povinné k dani) předložila dodací listy – některé nepotvrzené, některé potvrzené tvrzeným odběratelem; výdejní vážní listky a průvodky výdejem materiálu, kde je tvrzený odběratel uveden; příjmové vážní listky, na kterých není uvedena ani žalobkyně, ani tvrzený odběratel; a CMR listy – podle nich zboží přijaly i obdržely jiné subjekty. Jednotlivé dodávky podle žalobkyně za odběratele řešili pánové K. a Vyoral. Maďarský správce daně nepotvrdil, že by tvrzený odběratel přiznal přijetí zboží od žalobkyně. Pan Vyoral (jednatel tvrzeného odběratele) vypověděl, že vše vyřizoval pan K. (obchodní zástupce odběratele); u některých předložených objednávek pan Vyoral tvrdil, že je podepsal, ačkoli na nich byl ve skutečnosti uveden pan K.. Pana K. se vyslechnout nepodařilo. NSS souhlasí se závěrem odvolacího orgánu (podrobněji odůvodněným v bodech 57 až 76 jeho rozhodnutí), že na základě těchto skutečností nelze mít dodání osobě povinné k dani za prokázané.

[35] Je pravda, že některé závěry OFŘ vztahující se k dodávkám pro VZ Corporation jsou matoucí. OFŘ uvedlo, že žalobkyně nemůže úspěšně argumentovat třístranným obchodem, protože zboží bylo patrně (podle výpovědi pana Vyorala a CMR listů) odesíláno už z ČR tvrzeným odběratelem. Taková skutečnost by však nevyklučovala třístranný obchod mezi žalobkyní v pozici prodávající, tvrzeným odběratelem v pozici prostřední osoby a společnostmi z jiných členských států (kromě ČR a Maďarska) v pozici kupujících. Případné převzetí zboží v ČR by nevyklučovalo ani to, že byla uskutečněna přeshraniční přeprava a že ji zajistila žalobkyně či tvrzený odběratel (nebo někdo jiný na jejich účet). OFŘ však nesprávný právní závěr vyslovilo v podstatě bez vztahu k projednávané věci; v té šlo totiž o doložení toho, že tvrzený odběratel skutečně nabyl právo nakládat se zbožím jako vlastník (tj. že mu zboží bylo dodáno).

[36] NSS ještě zdůrazňuje, že OFŘ dalo žalobkyni částečně za pravdu, a to ohledně dodávek slovenskému odběrateli OOV-Družstvo Malinovo. V případě těchto dodávek řeklo, že bylo prokázáno splnění podmínek pro jejich osvobození od daně, tedy i podmínky spočívající v dodání osobě povinné k dani. Pro srovnání – ve vztahu k tomuto odběrateli žalobkyně také (podobně jako u jiných odběratelů) předložila nepotvrzené dodací listy; prohlášení pořizovatele zboží (tvrzeného odběratele), které obsahovalo řadu nesrovnalostí; a CMR listy, podle kterých zboží přijaly i obdržely jiné subjekty. Podařilo se však

vyslechnout osobu, která za tvrzeného odběratele jednotlivé dodávky řešila, a obchodování s žalobkyní dále potvrdili předseda a místopředseda představenstva tvrzeného odběratele. Konečně slovenský správce daně potvrdil, že odběratel přiznal přijetí zboží od žalobkyně.

[37] Odvolací finanční ředitelství v kasační stížnosti namítalo také to, že ho krajský soud v podstatě zavázal, aby provedlo mezinárodní dožádání ve vztahu ke společností uvedeným na CMR listech na místě obdržitelů, případně aby odmítnutí tohoto navrhovaného důkazu lépe odůvodnilo. NSS s odvolacím orgánem souhlasí: neprovedení mezinárodního dožádání nebylo chybou a bylo řádně odůvodněno. Žalobkyně po daňových orgánech požadovala, aby na základě mezinárodního dožádání zjistily *možné* (žalobkyně neupřesněné) obchodní vztahy mezi tvrzenými odběrateli a třetími osobami. Žalobkyně tedy nenavrhovala důkaz – prostředek k ověření určitých tvrzení. Po daňových orgánech v zásadě chtěla, aby zjistily, co má o dodání zboží tvrdit, tedy aby zjistily, kdo a proč (na základě jakého oprávnění) dodávky přebíral. OFŘ žalobkyni vysvětlilo, že za takových okolností nelze jejímu důkaznímu návrhu vyhovět. Výslovně uvedlo, že od provedení důkazu nelze očekávat odstranění pochybností týkajících se dodání tvrzeným odběratelům a že žalobkyně ani nenaznačila, jakou by prověřované společnosti měly mít pozici vůči tvrzeným odběratelům (bod 155 rozhodnutí OFŘ).

[38] Konečně OFŘ v kasační stížnosti namítalo, že krajský soud přehodnotil některé důkazy, ačkoli to nebylo namístě, tedy ačkoli OFŘ při hodnocení dotčených důkazů nepostupovalo svévolně. NSS s odvolacím orgánem opět souhlasí. Krajský soud – podle svých slov – v návaznosti na žalobní body námátkou zmínil některé výhrady proti důkazním hodnocením odvolacího orgánu. K prohlášením pořizovatelů krajský soud uvedl, že prokazují splnění podmínek osvobození, ledaže je správce daně účinně zpochybní. Právě to však daňové orgány udělaly: poukázaly na celou řadu nesrovnalostí (nikoli jen na rozdílná data podpisů na kopiích a originálech, jak uvádí krajský soud). Ohledně informací z mezinárodních dožádání krajský soud řekl, že k nim daňové orgány přistupovaly jako k nezpochybnitelným skutečnostem. Nic takového ale daňové orgány nedělaly, jen získané informace zahrnuly mezi důkazy, které následně hodnotily ve vzájemných souvislostech. Konečně z některých výpovědí mělo být podle krajského soudu vyvozeno to či ono; zásadní však je, že v nich daňové orgány nenašly dostatečnou oporu pro závěr o dodání zboží tvrzeným odběratelům (s tímto závěrem NSS souhlasil už výše).

4. Závěr a náklady řízení

[39] Z výše uvedených důvodů NSS zrušil napadený rozsudek krajského soudu. V novém řízení krajský soud vyjde z následujících závěrů. Daňové orgány neměly k dispozici údaje potřebné k ověření, že odběratelé žalobkyně byli v jiném členském státě povinni k DPH. Žalobkyně proto byla povinna prokázat, že takové postavení měli. Závěr odvolacího orgánu, že to u některých dodávek neudělala, není nepřezkoumatelný ani nevychází ze svévolného hodnocení důkazů. Odvolací orgán za těchto okolností nebyl povinen postavit najisto, zda a kým (na čí účet) byla uskutečněna přeshraniční přeprava; měl totiž oprávněné pochybnosti už o naplnění první (kumulativní, tj. nutné) podmínky osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu (o dodání osobě povinné k dani).

[40] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud.

pokračování

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

V Brně dne 20. srpna 2024

Michaela Bejčková
předsedkyně senátu