



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Filipa Dienstbiera a soudkyň Veroniky Juříčkové a Jiřiny Chmelové v právní věci žalobkyně: **BIOENERGO-KOMPLEX, s.r.o.**, sídlem Pod Hroby 130, Kolín, zastoupené obchodní korporací **TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář, s. r. o.**, sídlem Jiráskova 1284, Vsetín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 6. 2020, č. j. 24164/20/5300-22442-712871, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 17. 2. 2022, č. j. 55 Af 48/2020-61,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalovaného **se zamítá**.
- II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 12 342 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně obchodní korporaci **TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář, s. r. o.**

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro Středočeský kraj dodatečnými platebními výměry ze dne 20. 6. 2018 doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září až prosinec 2014 a příslušející penále. Proti dodatečným platebním výměrům brojila

žalobkyně odvoláním. Žalovaný rozhodnutím ze dne 19. 6. 2020, č. j. 24164/20/5300-22442-712871, dodatečné platební výměry částečně změnil, závěr o neunesení důkazního břemene ohledně prokázání splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně dle § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, při dodání dodávek surového řepkového oleje do jiného členského státu však potvrdil.

[2] Rozhodnutí daňových orgánů napadla žalobkyně správní žalobou podanou ke krajskému soudu. Ten napadeným rozsudkem žalobě vyhověl a rozhodnutí žalovaného zrušil.

[3] Krajský soud dal žalobkyni za pravdu v tom, že ze zpráv o daňové kontrole nebylo zřejmé, že by správce daně zpochybňoval faktické přepravení zboží do jiného členského státu. Správce daně ve všech zdaňovacích obdobích neměl za prokázané, že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli a nebylo zřejmé, které osobě bylo zboží skutečně dodáno. Ve vztahu k deklarovanému odběrateli STEFAREZ Kft. (dále jen „Stefarez“) ve zdaňovacích obdobích září a říjen 2014 navíc nebylo prokázáno, kdo zajišťoval přepravu. Pouze ve vztahu ke zdaňovacím obdobím listopad a prosinec 2014 v případě dodávek deklarovanému odběrateli Stefarez správce daně uvedl, že nemá za prokázané, kde bylo zboží vyloženo, z toho však není zřejmé, že by měl správce daně pochybnosti o přepravě zboží do jiného členského státu. Pokud žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala ani splnění podmínky faktického odeslání či přepravení zboží do jiného členského státu, bylo nutné, aby s tím žalobkyni podle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, seznámil, to však neučinil. Tímto zatížil žalovaný své rozhodnutí nepředvídatelností a připravil žalobkyni o možnost procesní obrany ve vztahu k závěru ohledně neprokázání splnění této podmínky. Krajský soud dále konstatoval, že hodnocení důkazů ve vztahu k otázce uskutečnění přepravy do jiného členského státu bylo neúplné. Tato procesní vada by dle krajského soudu nicméně sama o sobě neměla vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného, pokud by obstály závěry ohledně neprokázání splnění dalších hmotněprávních podmínek, tak tomu však není.

[4] Dále krajský soud konstatoval, že neprovedení výslechu svědka Štefana Klempy nebylo řádně odůvodněno. Žalovaný označil provedení výslechu svědka za nadbytečné, jelikož skutkový stav byl dostatečně zjištěn ostatními provedenými důkazními prostředky. To však nekoresponduje s odůvodněním rozhodnutí žalovaného, kde je uvedeno, že žalobkyně neprokázala splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání osvobození od daně. Nebylo proto možné odmítnutí důkazního prostředku odůvodnit tím, že skutkový stav byl dostatečně zjištěn, když daňové orgány dospěly k závěru, že žalobkyně ve vztahu k plněním pro deklarovaného odběratele Stefarez své důkazní břemeno neunesla. Krajský soud za dostatečné nepovažuje ani odůvodnění odmítnutí návrhu na výslech svědka tím, že z tvrzení žalobkyně vyplývalo, že spolupráce se společností Stefarez probíhala pouze mezi Ing. P. a Miloslavem Dudou, a Štefan Klempa tedy nemůže prokázat rozhodující skutečnosti, přičemž žalobkyně ani neuvedla, jaká konkrétní tvrzení mají být výpovědi potvrzena a čemu měl být svědek přítomen. Žalobkyně návrh na provedení svědecké výpovědi Štefana Klempy vznesla v reakci na to, že se nepodařilo vyslechnout Miloslava Dudu, tehdejšího člena statutárního orgánu Stefarez. Uvedla, že jelikož nebylo možné provést výslech Miloslava Dudy, navrhuje provést výslech Štefana Klempy. Dle krajského soudu je tak zřejmé, že žalobkyně navrhla výslech Štefana Klempy k prokázání stejných

pokračování

tvrzení, jako tomu bylo v případě Miloslava Dudy. Ačkoliv krajský soud souhlasil s žalovaným, že žalobkyně neuvedla, jak může svědek relevantní skutečnosti potvrdit, nelze přehlížet, že Štefan Klempa byl stejně jako Miloslav Duda v rozhodné době statutárním orgánem Stefarez, mohl tedy vypovědět relevantní skutečnosti. Krajský soud současně dospěl k závěru, že žalovaný postupoval v rozporu s § 92 odst. 6 daňového řádu, když žalobkyni s důvody odmítnutí provedení svědecké výpovědi seznámil až v rozhodnutí o odvolání. Na druhou stranu krajský soud neshledal důvodnou námitku, že postupem správce daně došlo ke zmaření důkazu výsledkem svědka Miloslava Dudy.

[5] Za další vadu řízení před žalovaným krajský soud označil postup žalovaného, jenž spočíval v tom, že k žádosti o vzdálené nahlížení do spisu ze dne 28. 4. 2020 žalovaný poskytl pouze výsledek mezinárodní výměny informací od maďarského správce daně č. j. 4291166/19/ 2113-60561-205409 bez příloh a tento svůj postup řádně nezdůvodnil. Předně není pravdou, že by žalobkyně na tento postup upozornila až v žalobě, neboť tak učinila již ve svém vyjádření ze dne 28. 5. 2020. Krajský soud neakceptoval závěr žalovaného, že důkazním prostředkem byla pouze odpověď maďarského správce daně a žalovaný ze zaslaných listin nevycházel. Není namístě nekriticky převzít závěry maďarského správce daně a k zaslaným podkladům vůbec nepřihlédnout, tento postup je v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů dle § 8 odst. 1 daňového řádu. Jelikož žalobkyni nebyly tyto podklady zpřístupněny, nemohla hodnocení maďarského správce daně zpochybnit, nebo se naopak podkladů dovolávat ve svůj prospěch. Přílohy maďarského správce daně mohly podporovat tvrzení žalobkyně. Krajský soud nepřisvědčil argumentaci žalovaného, že zpřístupněním příloh žalobkyni by byl ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na řízení. Předně měl žalovaný tento svůj názor uvést již v rozhodnutí o odvolání, avšak neučinil tak. Navíc není zřejmé, jak by mělo zpřístupnění příloh ohrozit zájem jiných daňových subjektů či osob zúčastněných na řízení. Obdobné dokumenty byly s částečnou anonymizací přerazeny z vyhledávací části spisu. Krajský soud však nepřistoupil na námitku žalobkyně, že jí nebyl zpřístupněn kompletní výsledek mezinárodního dožádání od slovenského správce daně, jelikož tyto materiály byly přerazeny z vyhledávací části spisu včetně příloh a žalobkyni nebylo upřeno právo do této části spisu nahlédnout.

[6] V otázce unesení důkazního břemene se krajský soud neztotožnil s žalobkyní v tom, že by jí předložené listiny vzájemně korespondovaly, naopak krajský soud obsáhle přezkoumal důkazní prostředky provedené daňovými orgány a dospěl ke shodnému závěru, že z předložených listin nevyplývá, že žalobkyně dodala zboží do jiného členského státu odběratelům Stefarez a PHU DRABEX MARCIN KOZIOL (dále jen „PHU DRABEX“). Současně však krajský soud upozornil na to, že pro závěr o nesplnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH nepostačí, že daňový subjekt neprokáže dodání deklarovanému odběrateli. Ve světle rozsudku SDEU ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, *Kemwater ProChemie s. r. o.*, a navazující judikatury Nejvyššího správního soudu (zejména rozsudek ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45, ve věci VYMĚTALÍK - INPOS) nelze nárok na osvobození od DPH odepřít, pokud je ze skutkových okolností zřejmé, že daňový subjekt dodal zboží do jiného členského státu a že skutečný odběratel byl v postavení osoby povinné k DPH. Jelikož se daňové orgány touto otázkou nezabývaly, dospěl krajský soud k závěru o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného.

[7] Dále krajský soud nepřisvědčil námitce žalobkyně, podle níž daňové orgány měly objasnit vztah jednotlivých subjektů označených v předložených dokladech pomocí mezinárodního dožádání, protože účelem a smyslem mezistátní výměny informací není poskytnutí možnosti získat dodatečné důkazní prostředky daňovým subjektům. Krajský soud naopak daňovým orgánům vytkl způsob vypořádání se s argumentací žalobkyně o třístranném obchodu. Tu bylo třeba vnímat především ve vztahu k naplnění podmínek dle § 64 odst. 1 zákona o DPH tak, že žalobkyně korigovala svá tvrzení ve snaze objasnit vzniklé pochybnosti, a nikoliv ve vztahu k prokázání podmínek třístranného obchodu dle § 17 zákona o DPH. V důsledku tohoto nepochopení nelze považovat vypořádání této argumentace provedené daňovými orgány za dostatečné.

[8] V případě námítky žalobkyně, že daňové orgány neměly zkoumat její dobrou víru, když nebylo prokázáno, jakým způsobem se plnění uskutečnila, krajský soud odkázal na rozsudky SDEU ze dne 27. 9. 2007, C-409/04, *Teleos a další*, a ze dne 6. 9. 2012, C-273/11, *Mecsek-Gabona*, dle kterých je nutno zkoumat dobrou víru daňového subjektu vždy, i pokud nebylo prokázáno splnění hmotněprávních podmínek. Krajský soud se ztotožnil se závěrem daňových orgánů, že žalobkyně nemohla být v dobré víře ohledně splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH. Nakonec krajský soud konstatoval, že neshledává rozhodnutí o odvolání v části, ve které žalovaný dotčená plnění posoudil jako tuzemská, nepřezkoumatelným. Závěr o tom, že je dotčená plnění nutné posoudit jako tuzemská, je však s ohledem na výše uvedené předčasný.

II. Kasační stížnost a další vyjádření ve věci

[9] **Žalovaný** (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu **kasační stížnost**, v níž namítal, že závěry rozsudku ve věci *Kemwater* se neuplatní při posuzování hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci *Vymětalík* přitom nepředstavuje judikaturní obrat. Nejvyšší správní soud po vydání tohoto rozsudku vydal další rozsudky, v nichž se zabýval osvobozením od DPH při dodání zboží do jiného členského státu (srov. rozsudky ze dne 24. 2. 2022, č. j. 1 Afs 238/2020-59, a ze dne 10. 2. 2022, č. j. 9 Afs 274/2020-61), aniž by aplikoval závěry rozsudku ve věcech *Kemwater* či *Vymětalík*. Naopak rozhodoval v souladu s ustálenou judikaturní praxí, která existovala před rozsudkem ve věci *Vymětalík*. Je zřejmé, že rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 23. 2. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, rozlišuje mezi nárokem na odpočet DPH a osvobozením od DPH při dodání do jiného členského státu. Stěžovatel poté uvádí několik důvodů, proč nelze závěry učiněné v rozsudcích *Kemwater* a *Vymětalík* aplikovat v případě osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu. Rozsudek ve věci *Kemwater* se vůbec netýká osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu. Pokud by SDEU zamýšlel přehodnotit svoji dosavadní judikaturu týkající se osvobození od daně, jistě by zmínil a rozebral svá dřívější rozhodnutí, v rozsudku ve věci *Kemwater* tak však neučinil. Rozsudek ve věci *Vymětalík* používá nesprávnou terminologii a vůbec se nezabývá relevantní právní úpravou. V rozsudku ve věci *Vymětalík* Nejvyšší správní soud zohlednil z judikatury SDEU pouze rozsudek ve věci *Kemwater*, který se navíc osvobození od DPH nevěnuje. Nejvyšší správní soud v rozsudku ve věci *Vymětalík* zpochybnil svoji dřívější ustálenou judikaturu, aniž by se jí jakkoliv zabýval, současně přenáší důkazní břemeno stran prokázání deklarovaného dodavatele na daňové

pokračování

orgány, ačkoliv ty nemohou vědět, s kým daňový subjekt obchoduje. Rozsudek ve věci Vymětalík nepracuje s dobrou vírou a popírá ustálený systém prokazování osvobození od daně.

[10] Krajský soud se dle stěžovatele nijak nevymezil proti zdůvodnění odmítnutí návrhu na výslech Štefana Klempy tím, že z vlastních tvrzení žalobkyně vyplývalo, že obchodní komunikace probíhala pouze s Miloslavem Dudou. Předpokladem svědecké výpovědi je skutečnost, že svědek byl přítomen tomu, o čem má vypovídat. Z ničeho však nevyplývalo, že by se v daných obchodech angažoval Štefan Klempa a že by skutečně mohl vypovídat o něčem, co vnímal vlastními smysly. Návrh na provedení svědecké výpovědi byl navíc zjevně účelový. Žalobkyně v reakci na doručení písemnosti ze dne 2. 4. 2020, č. j. 13070/20/5300-22442-712871, požádala o prodloužení lhůty k doplnění případných důkazů a současně požádala o korespondenční nahlížení do spisu, konkrétně žádala o zaslání odpovědi maďarského správce daně na žádost o mezinárodní výměnu informací. Ačkoliv byla odpověď maďarského správce daně žalobkyni zaslána 5. 5. 2020, návrh na provedení svědecké výpovědi Štefana Klempy podala až 28. 5. 2020, tedy v poslední den prodloužené lhůty. O neprovedení výslechu Miloslava Dudy se žalobkyně dozvěděla již 2. 4. 2020, s návrhem na provedení svědecké výpovědi Štefana Klempy však žalobkyně čekala až do konce lhůty pro doplnění navržených důkazů, ačkoliv jí nic nebránilo návrh vznést dříve. Uvedené dle stěžovatele vypovídá o tom, že postup žalobkyně nesl znaky zjevně účelového jednání. Nelze souhlasit s krajským soudem v tom, že odmítnutí návrhu na provedení svědecké výpovědi nebylo možné pro jeho nadbytečnost. Z odpovědi maďarského správce daně vyplynulo, že dané transakce proběhly, avšak nikoliv mezi žalobkyní a Stefarez, původní tvrzení žalobkyně tak byla jednoznačně vyvrácena. I kdyby stěžovatel odmítnutí důkazního návrhu řádně neodůvodnil, neměla by taková vada vliv na zákonnost rozhodnutí, jelikož vedle osoby odběratele žalobkyně neprokázala také faktické odeslání či přepravení zboží do jiného členského státu a u části dodávek také to, že přeprava byla zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou.

[11] Stěžovatel namítá, že žalobkyně dne 28. 4. 2020 požádala o korespondenční nahlížení do spisu, konkrétně požádala o zaslání žádosti a výsledku mezinárodní výměny informací týkající se odběratele Stefarez. Žalobkyně požádala o zaslání výslovně pouze žádosti a výsledku mezinárodní výměny informací. Správce daně žalobkyni požadované dokumenty zaslal, přičemž žalobkyně proti rozsahu zasláných dokumentů nebrojila. V reakci na seznámení s hodnocením odpovědí zahraničních správců daně žalobkyně ve svém podání ze dne 28. 5. 2020 polemizovala se závěry stěžovatele a mimo jiné konstatovala, že v rámci vzdáleného nahlížení do spisu jí nebyly přílohy odpovědi maďarského správce daně zpřístupněny. Toto je však pouhým konstatováním, nikoliv řádně vznesou odvolací námitkou. Pokud by tato reakce skutečně představovala námitku, pak by se jednalo o námitku formulovanou zcela obecně, a stěžovateli by proto nevznikla povinnost domýšlet za žalobkyni možné scénáře, které touto obecnou větou byly myšleny. Žalobkyně řádně formulovanou námitku ohledně neposkytnutí příloh odpovědi formulovala až v žalobě, stěžovateli tak nelze vytýkat, že v rozhodnutí o odvolání neuvedl, že zpřístupněním těchto příloh by mohl být ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní. Postup žalobkyně, která nebrojí proti obsahu poskytnutých dokumentů typickými prostředky a ani nepožádá o nahlédnutí do příloh odpovědi, ale v žalobě uplatní námitku nezpřístupnění části podkladů, lze považovat za účelový.

O účelovosti tohoto postupu svědčí také to, že žalobkyně obdobně brojila také proti odpovědi slovenského správce daně, s touto námitkou však nebyla úspěšná. Výtky ze strany krajského soudu nemají vliv na zákonnost rozhodnutí, jelikož stěžovatel v podstatě již bez výměny informací s maďarským správcem daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala deklarovaného odběratele, tento závěr navíc odpověď maďarského správce daně potvrzovala.

[12] Stěžovatel zdůrazňuje, že v projednávané věci je významné, zda žalobkyně prokázala splnění podmínek dle § 64 odst. 1 zákona o DPH. Naopak nerozhodné je, zda se uskutečnil dvoustranný nebo třístranný obchod. Podstatné je, zda žalobkyně skutečně dodala zboží deklarovanému odběrateli. O tom však panovaly pochybnosti, které žalobkyně nevyvrátila, tvrzení žalobkyně o realizaci třístranného obchodu se ukázala jako nepravdivá, resp. zůstala neprokázána. Závěr krajského soudu o racionalitě argumentace žalobkyně je pak s ohledem na relevantní skutečnosti zkratkovitý.

[13] V otázce postupu podle § 115 odst. 2 daňového řádu má stěžovatel za to, že ke změně právního názoru stran naplnění hmotněprávních podmínek osvobození od DPH v průběhu odvolacího řízení nedošlo. Krajský soud nekriticky převzal tvrzení žalobkyně, že správce daně odeslání či přepravení zboží do jiného členského státu potvrdil. Správce daně nikdy explicitně nepotvrdil, že má tuto podmínku za prokázanou, je tak třeba vyjít z jednotlivých pasáží zpráv o daňové kontrole, ze kterých v kombinaci se spisovým materiálem vyplývá, že správce daně měl pochybnosti i o splnění podmínky faktického odeslání či přepravení zboží do jiného členského státu. Stěžovatel poté rekapituluje jednotlivé pasáže ze zpráv o daňové kontrole. Také z jednotlivých výzev k prokázání skutečností je patrné, že správce daně po žalobkyni požadoval rovněž prokázání, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu. Dle názoru stěžovatele je tak zřejmé, že už správce daně zpochybnil naplnění podmínky faktického odeslání či přepravení zboží do jiného členského státu, nebylo proto namístě žalobkyni seznamovat se změnou názoru daňových orgánů postupem podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud ve vztahu ke splnění podmínky faktického odeslání či přepravení zboží do jiného členského pomínil hodnocení důkazů provedené již správcem daně ve zprávách o daňové kontrole, což jej vedlo k nesprávnému závěru o neúplném hodnocení důkazů ve vztahu k uskutečnění přepravy do jiného členského státu. I kdyby Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že se stěžovatel dopustil procesní vady, nemělo by toto pochybení vliv na zákonnost rozhodnutí o odvolání, protože hmotněprávní podmínky musí být splněny kumulativně, přičemž žalobkyně současně neprokázala také to, zda bylo zboží dodáno deklarovanému odběrateli, a v případě dodávek pro Stefarez, že doprava byla zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou.

[14] **Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti** uvedla, že v rozsudku ve věci Vymětalík byl předmětem sporu mezi stranami nárok na odpočet daně související s dodáním zboží do jiného členského státu podle § 64 zákona o DPH. Právě v této věci Nejvyšší správní soud, za využití argumentace SDEU ve věci Kemwater, vyložil podmínky pro posouzení transakce jako dodání zboží do jiného členského státu. Názor stěžovatele, že s ohledem na rozsudek ve věci Vymětalík lze přiznat jen nárok na odpočet, a nikoliv na osvobození, je absurdní. Možnosti neuznání/odepření nároku na odpočet a nároku na osvobození jsou v případě transakce spočívající v dodání zboží do jiného členského státu totožné. Aplikace

pokračování

závěrů rozsudku ve věci Kemwater na dodání zboží do jiného členského státu není v rozporu s dřívější judikaturou SDEU. Rozsudky, na které stěžovatel odkazuje, se týkají daňového podvodu, rozsudek ve věci Kemwater navíc nerezignoval na ověření postavení dodavatele jako osoby povinné k dani. Nelze souhlasit s tím, že by judikatura SDEU důsledně rozlišovala mezi nárokem na odpočet DPH a nárokem na osvobození od daně. Dle žalobkyně z rozsudku ve věci Kemwater nevyplývá, že se na povinnosti prokázat deklarovaného dodavatele nic nezměnilo, nebo že otázka deklarovaného dodavatele jakožto osoby povinné k dani představuje hmotněprávní podmínku, kterou prokazuje daňový subjekt, přičemž uvedené nemusí prokázat pouze tehdy, pokud je tato skutečnost dostatečně doložena zjištěnými skutkovými okolnostmi. Ve věci Vymětalík byl doručován řepkový olej do rafinérií v dodávkách o hmotnosti přesahující desítky tun, lze si tak jen těžko představit, že skuteční odběratelé by nebyli plátcí DPH. Obdobná situace přitom nastala v případě žalobkyně. Stěžovatel přehlíží argumentaci žalobkyně, že požadavek na registraci osoby povinné k dani stanovený v § 64 odst. 1 zákona o DPH je v rozporu s čl. 138 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty a konstantní judikaturou SDEU. Ve věci Vymětalík se Nejvyšší správní soud nezabýval otázkou dobré víry zřejmě z toho důvodu, že taková námitka nebyla uplatněna. Dobrá víra přitom není předpokladem či podmínkou pro osvobození. Žalobkyně zároveň zdůrazňuje, že dobrou víru není možné dovodit jen z formálních nedostatků či z chybějících dokladů. Stěžovatel si protirečí, když na jednu stranu tvrdil, že dobrá víra je pro daňový subjekt záchrannou sítí, na druhou stranu však dovodil, že žalobkyně v dobré víře nebyla, neboť dle stěžovatele nepředložila dostatek důkazů, či deklarovaný dodavatel nebyl kontaktní. Žalobkyně navíc neměla možnost se k závěrům ohledně dobré víry vyjádřit, neboť správce daně netvrdil k dobré víře nic v tom smyslu jako stěžovatel. Žalobkyni není známa žádná judikatura SDEU, podle které by bylo možné prokazatelně intrakomunitární plnění bez dalšího překlasifikovat na plnění tuzemské, jak učinil stěžovatel. Žalobkyně prokázala naplnění všech hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH, a to včetně skutečnosti, že skutečným pořizovatelem zboží byl deklarovaný odběratel. Pokud by však Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že skutečného pořizovatele zboží žalobkyně neprokázala, je nesporné, že předmětné zboží musely poříditi jediné osoby povinné k dani.

[15] Dále žalobkyně dodává, že paní P. u ní nebyla zaměstnána jako účetní, ale jako obchodní ředitelka. Žalobkyně se také nikdy nevyjádřila tak, že obchodní komunikace probíhala výhradně mezi paní P. a Miloslavem Dudou. Návrh na provedení výslechu Štefana Klempy žalobkyně navrhla v reakci na seznámení s tím, že nedošlo k výslechu Miloslava Dudy. Tento postup je naprosto logický a standardní, nelze v něm spatřovat jakoukoliv účelovost. Žalobkyně tímto prodloužila řízení pouze o 23 dní, avšak stěžovatel věděl o neprovedení výslechu již od listopadu 2019. Žalobkyně zdůrazňuje, že stěžovatel přistoupil k seznámení žalobkyně se zjištěnými skutečnostmi až na samém konci lhůty pro stanovení daně. Fakticky mu tak nezbyval čas na provedení navržených důkazů a tvrzeními o účelovosti návrhu žalobkyně se snaží legalizovat vlastní postup. Stěžovatel nikdy netvrdil, že by odpověď maďarského správce daně jednoznačně vyvracela tvrzení žalobkyně, není zřejmé, jaké tvrzení má vyvracet, stěžovatel ani neuvádí, mezi jakými subjekty měla transakce skutečně proběhnout. Dle žalobkyně je také podstatné to, že stěžovatel žalobkyni s důvody odmítnutí důkazního návrhu neseznámil před vydáním rozhodnutí o odvolání. Skutečnost, že žalobkyně neprokázala faktické dodání do jiného členského státu, si vymyslel až stěžovatel. Ve zprávách o daňové kontrole se tento závěr

nevyskytoval. Stěžovatel nic nenamítal k provedení výsledku Štefana Klempy v odvolacím řízení ve věci DPH za zdaňovací období duben 2015.

[16] Žalobkyně nesouhlasí s tvrzením stěžovatele, že proti nezpřístupnění příloh odpovědi maďarského správce daně nebrojila v odvolacím řízení. Již v reakci na seznámení s provedeným dokazováním žalobkyně namítala, že odpověď maďarského správce daně jí byla zpřístupněna bez příloh. Z rozhodnutí o odvolání je zřejmé, že stěžovatel byl schopen reakci žalobkyně interpretovat jako dostatečně konkrétní námitku a reagovat na ni. Žalobkyni není zřejmé, proč měla činit nějaká další podání, navíc za situace, kdy jí běžela krátká lhůta k podání vyjádření. Stěžovateli nic nebránilo v tom, aby přílohy žalobkyni poskytnul, avšak k dnešnímu dni žalobkyně stále přílohy nemá, a to ani v anonymizované podobě. Neposkytnutí příloh nebylo nijak zdůvodněno. Postup v projednávané věci odporuje běžné praxi stěžovatele, jelikož v jiných případech zasílal přílohy společně s odpovědí na mezinárodní dožádání. Stěžovatel argumentuje tím, že jako důkaz sloužila pouze odpověď maďarského správce daně, dle žalobkyně se však jedná o nezákonnou selekci důkazních prostředků. Stěžovatel hodnotil také přílohy odpovědi maďarského správce daně. Není zřejmé, jakým způsobem by zpřístupnění příloh zasáhlo do zájmů jiných daňových subjektů nebo třetích osob, když se přílohy týkaly předmětných dodávek, případně měl stěžovatel přílohy částečně anonymizovat. Žalobkyně odmítá tvrzení stěžovatele o účelovosti jejích námitek, naopak poukazuje na účelovost postupu a argumentace stěžovatele. Námitku vůči nezpřístupnění příloh odpovědi slovenského správce daně nelze v žádném případě pokládat za účelovou. Žalobkyně souhlasí s krajským soudem, že stěžovatel porušil zásadu volného hodnocení důkazů dle § 8 odst. 1 daňového řádu. Z popisu příloh, tak jak jej provedl krajský soud a stěžovatel, dle žalobkyně jasně vyplývá, že společnost Stefarez se zbožím pořízeným od žalobkyně disponovala. Způsob, jakým odběratel plní své daňové povinnosti, není podmínkou pro vznik nároku na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu, stěžovatel však žalobkyni přikládá k tíži pochybení na straně společnosti Stefarez.

[17] Dle názoru žalobkyně stěžovatel nepochopil argumentaci krajského soudu ohledně námitek třístranného obchodu, protože sice souhlasí s krajským soudem, že je podstatné naplnění podmínek § 64 zákona o DPH, avšak současně stále opakuje, že žalobkyně třístranný obchod neprokázala. Z odpovědi maďarského správce daně vyplývá, že se fakticky jednalo o třístranný obchod, neboť společnost Stefarez jako prostřední osoba DPH neúčtovala. Skutečnost, že společnost Stefarez třístranný obchod nedeklarovala, nelze klást žalobkyni k tíži. Z mezinárodních dožádání vyplynulo, že společnost Stefarez se zbožím dále obchodovala, a tedy jí jednoznačně bylo dodáno. Není v dispozici žalobkyně prokazovat, komu bylo zboží dále dodáváno. Tato skutečnost není rozhodující pro splnění hmotněprávních podmínek, navíc se jedná o obchodní tajemství.

[18] Dále žalobkyně namítá, že argumentace stěžovatele, dle které mělo z kontextu rozhodnutí o odvolání vyplývat, že správce daně měl za neprokázané také faktické dodání zboží do jiného členského státu, je absurdní. Všechny zprávy o daňové kontrole obsahují část označenou jako „Závěr správce daně k bodu...“, kde správce daně explicitně uvedl, jaké z hmotněprávních podmínek má za neprokázané. V žádné z těchto částí není uvedeno, že by správce daně měl přepravu zboží na území jiného členského státu za neprokázanou. Za odůvodnění platebních výměrů se podle § 147 odst. 4 daňového řádu považuje zpráva

pokračování

o daňové kontrole, nikoliv výzva k prokázání skutečností. Jejím obsahem tudíž nelze výše zmíněný nedostatek odstranit. Žalobkyně po celou dobu prvostupňového i odvolacího řízení měla přepravu do jiného členského státu za prokázanou, stěžovatel toto přesvědčení nijak nekorigoval a až v rozhodnutí o odvolání přišel s názorem, že závěry správce daně jsou jiné. Pokud stěžovatel dospěl k odlišnému závěru než správce daně, měl s tím žalobkyni podle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámit a umožnit jí, aby se vyjádřila, popřípadě navrhla nové důkazy. Žalobkyně odkazuje na důkazní prostředky, ze kterých dle jejího názoru vyplývá, že přepravu do jiného členského státu prokázala. Stěžovatel nekonkretizoval, jakých plnění se měla neprokázaná podmínka přepravy do jiného členského státu týkat.

[19] Závěrem vyjádření ke kasační stížnosti žalobkyně doplňuje, že netvrdila, že by zaplacení kupní ceny mělo samo o sobě prokazovat splnění podmínek dle § 64 zákona o DPH. Bankovní výpisy je nutné hodnotit jak samostatně, tak v kontextu s jinými důkazními prostředky. Ve vztahu ke společnosti PHU DRABEX, která pořízení zboží priznala, avšak současně stěžovatel vyměřil žalobkyni daň, došlo k porušení neutrality DPH.

[20] Na vyjádření ke kasační stížnosti **stěžovatel reagoval replikou**. Dodává, že na již uvedené rozsudky dále navázal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020-59, kde zcela jasně vyslovil závěr, že rozsudek ve věci Kemwater na problematiku osvobození od daně nedopadá. Závěr, že je nutné, aby daňový subjekt prokázal konkrétního odběratele zboží plyne také z čl. 138 směrnice Rady č. 2006/112/ES, ve znění směrnice Rady (EU) 2018/1910 ze dne 4. 12. 2018, jelikož je zde jako hmotněprávní podmínka výslovně upraveno uvedení identifikačního čísla pro DPH pořizovatele zboží. Pokud by byly závěry z rozsudku ve věci Vymětalík přijaty, došlo by k přiznání dvojí výhody daňovým subjektům, jelikož by daňové subjekty byly chráněny dobrou vírou a možností prokázat jiného než deklarovaného odběratele. Přiznání takové výhody však není možné. Došlo by k nelogickému zvýhodnění subjektů, které mají laxní přístup ke svým povinnostem, jelikož by jim bylo nově umožněno zhojit nedostatky jejich tvrzení odkazem na dodání zboží neidentifikované osobě. Daňové orgány by musely přiznat osvobození od daně paradoxně také subjektům, které vědomě zastřely skutečného odběratele, a tudíž byly ve zlé víře. Žalobkyně odkazuje na judikaturu SDEU, která odhlíží od drobných formálních podmínek, to však neznamená, že by nebylo podstatné, komu bylo zboží dodáno. Dále lze žalobkyni vytknout také to, že nerozlišuje mezi dobrou vírou v dostatečnost a průkaznost podkladů k prokázání splnění hmotněprávních podmínek a dobrou vírou ohledně neúčasti na daňovém podvodu. Dále stěžovatel rekapituluje kasační námítky ve světle argumentace uvedené ve vyjádření žalobkyně.

[21] Usnesením ze dne 7. 12. 2023, č. j. 6 Afs 46/2022-81, Nejvyšší správní soud řízení o kasační stížnosti přerušil, neboť v řízení vedeném pod sp. zn. 4 Afs 291/2021 položil Soudnímu dvoru EU předběžnou otázku, kterou se dotazoval, zda mají být podmínky posuzování osvobození od daně v případě dodání zboží do jiného členského státu vykládány v intencích rozsudku Kemwater. Toto řízení bylo vedeno pod sp. zn. C-676/22, přičemž SDEU rozhodl rozsudkem ze dne 29. 2. 2024 (dále jen „B2 Energy“). Nejvyšší správní soud proto rozhodl dne 2. 5. 2024 o pokračování v řízení a vyzval účastníky řízení, aby se k závěrům SDEU vyjádřili.

[22] **Dle vyjádření žalobkyně SDEU** v rozsudku ve věci B2 Energy explicitně připustil situaci, že příjemce zboží nebyl identifikován. S odkazem na zásadu daňové neutrality nelze dle závěru SDEU za této situace požadovat, aby za účelem uplatnění svého nároku na osvobození od DPH prokázala, že příjemce zboží má postavení osoby povinné k dani, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že deklarovaný odběratel postavení plátce DPH nutně měl. Rozsudek ve věci B2 Energy nelze vnímat jinak, než že v případě dodávek řepkového oleje ve větších objemech je jednoznačné, že skuteční odběratelé museli mít postavení osoby povinné k dani. Žalobkyně dodávala surový řepkový olej pro výrobu biopaliv v objemu stovek tun, z charakteru tohoto zboží je tak zřejmé, že je mohly pořídit pouze osoby povinné k dani. Dodávky probíhaly stejným způsobem, jsou zdokumentovány stejnými doklady, bylo komunikováno se stejnými osobami a platby probíhaly stejným způsobem. Tyto skutečnosti tudíž svědčí ve prospěch závěru, že nedošlo k rozdělení dodávek pro jednotlivé deklarované dodavatele.

[23] **Stěžovatel** má za to, že závěr jeho rozhodnutí ob stojí také po rozsudku ve věci B2 Energy. V projednávané věci se nevyskytují žádné indicie poukazující na osoby odlišné od deklarovaných odběratelů žalobkyně. Z provedeného dokazování nevyplývá nic ve vztahu ke skutečným odběratelům a ani žalobkyně nikdy netvrdila, že třetí společnosti uvedené na dokladech měly být skutečnými odběrateli. Samotná vysoká hodnota plnění nutně nemusí znamenat, že účastník řízení dodal sporná plnění osobě povinné k dani (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020-59). Nelze vyloučit, že zboží odebralo vícero subjektů nebo konečný spotřebitel. Skutečnosti uváděné žalobkyní s jistotou neprokazují, že bylo dodáno pouze tolika příjemcům, kolik žalobkyně deklarovala. Lze tak shrnout, že žalobkyně neprokázala, že zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě.

[24] **V dalších vyjádřeních žalobkyně** nejprve reagovala na argumentaci stěžovatele, přičemž toliko zopakovala klíčové argumenty z předešlého vyjádření, a následně na aktuální judikaturní vývoj. Uvádí, že první senát Nejvyššího správního soudu v rozsudcích ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 241/2022-115, a ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 53/2023-76, vyložil splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH při dodání od jiného členského státu v rozporu s komunitárním právem a závěry rozsudku ve věci B2 Energy. Nesoulad žalobkyně spatřuje zejména v otázce, zda je nutné i v případě, kdy daňový subjekt po celé řízení setrvává na tom, že plnění dodal deklarovaným odběratelům, zkoumat možnost dodání alternativnímu odběrateli. Žalobkyně se domnívá, že je tak nutné učinit vždy, když daňové orgány popřou dodání odběrateli uvedenému na daňových dokladech. Závěry prvního senátu, že správní spis neobsahoval indicie o možnosti alternativního odběratele, jsou rozporné se závěry SDEU. První senát ve svých rozsudcích navíc nezohlednil zásadu neutrality daně. Nevyvratitelná domněnka prvního senátu platí o drtivé většině jakéhokoli dělitelného plnění. Žalobkyně naopak odkazuje na rozsudek sedmého senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2024, č. j. 7 Afs 238/2021-73, ve kterém dle žalobkyně Nejvyšší správní soud správně aplikoval závěry SDEU z rozsudku ve věci B2 Energy.

pokračování

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[25] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[26] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], a dospěl k závěru, že kasační stížnost žalovaného není důvodná.

III.A) Překvapivost rozhodnutí o odvolání

[27] Krajský soud stěžovateli vytkl, že v rozhodnutí o odvolání rozšířil okruh neprokázaných hmotněprávních podmínek o podmínku faktického dodání či odeslání zboží do jiného členského státu, aniž by o tom současně žalobkyni poučil postupem podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Nejvyšší správní soud se s krajským soudem v této otázce ztotožnil.

[28] Jak poukázal i žalobce, zprávy o daňové kontrole za jednotlivá zdaňovací období obsahují části nazvané jako „Závěr správce daně k bodu...“, ve kterých správce daně výslovně uvedl, že žalobkyně neprokázala, že zboží dodala deklarovanému odběrateli, ani komu zboží skutečně dodala. Ve zprávách o daňové kontrole za zdaňovací období září a říjen 2014 je navíc uvedeno, že žalobkyně neprokázala, že přepravu zboží zajišťoval plátce, odběratel nebo jimi zmocněná třetí osoba. Až v rozhodnutí o odvolání stěžovatel nově uvedl, že žalobkyně neprokázala, že zboží bylo fakticky dodáno či odesláno do jiného členského státu.

[29] Stěžovatel v kasační stížnosti poukazoval na různé části odůvodnění zprávy o daňové kontrole, ze kterých má být dle jeho názoru seznatelné, že správce daně rozporoval také faktické dodání zboží do jiného členského státu. Z daných pasáží zpráv o daňové kontrole však spíše vyplývají pochybnosti správce daně o konkrétním místě vykládky a skutečném pořizovateli zboží, jak uváděl již krajský soud. Správce daně v žádné části zpráv o daňové kontrole neuvedl jasný závěr o tom, že by žalobkyně neprokázala faktické dodání zboží do jiného členského státu. Nelze požadovat po daňovém subjektu, aby pečlivě zkoumal, zda dílčí tvrzení správce daně nelze interpretovat způsobem, ze kterého by implicitně vyplýval závěr o neprokázání hmotněprávní námitky pro osvobození od DPH. Je povinností správce daně, aby zcela jasně uvedl, které hmotněprávní podmínky považuje za neprokázané. Pokud zpráva o daňové kontrole obsahuje část vyčleněnou pro závěry, lze po správci daně požadovat, aby právě zde uvedl, které hmotněprávní podmínky má za neprokázané. V projednávané věci tak správce daně sice učinil, ale mezi neprokázané podmínky faktického dodání zboží do jiného státu zcela zjevně nezařadil. Nelze tak dospět k závěru, že ze zpráv o daňové kontrole vyplývá, že by již správce daně měl podmínku faktického dodání zboží do jiného členského státu za neprokázanou. Na tomto závěru nemění nic ani argumentace stěžovatele obsahem výzev k prokázání skutečností, ze kterých vyplývá, že správce daně požadoval prokázat také faktické přepravení zboží do jiného členského státu. Nelze totiž odhlížet od charakteru těchto výzev, jež na rozdíl od zprávy o daňové kontrole neslouží ke sdělení finálních závěrů správce daně, ale toliko seznamují

daňový subjekt se skutečnostmi, které má na začátku daňového řízení prokázat. Pochybnosti obsažené ve výzvě mohou být daňovým subjektem v průběhu dokazování vyvráceny, z těchto výzev tak nelze vyvozovat konečné závěry správce daně.

[30] Nejvyšší správní soud tak činí dílčí závěr, že správce daně zpochybnil, že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli a ve zdaňovacích obdobích září a říjen 2014 nebylo prokázáno, že přepravu zboží zajišťoval plátce, odběratel nebo jimi zmocněná třetí osoba. Stěžovatel mohl v rámci odvolacího řízení dospět k odlišnému závěru (neprokázání též faktického dodání zboží do jiného členského státu), v takovém případě však musel žalobkyni s touto změnou seznámit podle § 115 odst. 2 daňového řádu (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS), stěžovatel tak však neučinil. Tímto zatížil své rozhodnutí nepředvídatelností, žalobkyně proto nemohla účinně brojit proti závěru o neprokázání této podmínky. Není-li totiž zřejmé, jaké podmínky má daňový subjekt prokazovat, nelze mu klást k tíži, že tyto skutečnosti neprokáže (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 14. 8. 2019, sp. zn. II ÚS 2398/18).

[31] Nejvyšší správní soud se ztotožnil také se závěrem krajského soudu, že by tato vada neměla vliv na zákonnost rozhodnutí o odvolání, pokud by obstály závěry ohledně neprokázání jiných hmotněprávních podmínek, jelikož hmotněprávní podmínky musí být prokázány kumulativně. Závěr ohledně neprokázání dodání zboží deklarovanému odběrateli však neobstál.

III.B) Neprovedení výslechu svědka Štefana Klempy

[32] Žalobkyně navrhovala provedení svědecké výpovědi Miloslava Dudy v rámci daňové kontroly. Správce daně tomuto návrhu nevyhověl, žalobkyně jej proto opětovně uplatnila v rámci doplnění odvolání. Dle žalobkyně byly obchody mezi ní a společností Stefarez domlouvány mezi Ing. P. a právě Miloslavem Dudou. Výslech byl navržen k prokázání hmotněprávní podmínky dodání zboží deklarovanému dodavateli Stefarez. V průběhu odvolacího řízení se však daňovým orgánům výslech Miloslava Dudy nepodařilo realizovat. V reakci na seznámení s touto skutečností žalobkyně ve vyjádření ze dne 28. 5. 2020 navrhla provést výslech Štefana Klempy na podporu svých tvrzení a k odstranění pochybností správce daně. Stěžovatel tento výslech neprovedl a v rozhodnutí o odvolání (odst. 68) tento postup odůvodnil tím, že žalobkyně neuvedla, jaké skutečnosti mají být navrženým výslechem objasněny, případně jak se měl svědek o relevantních skutečnostech dozvědět. Provedení svědecké výpovědi by bylo dle stěžovatele navíc nadbytečné, jelikož skutkový stav byl již dostatečně objasněn.

[33] Daňový orgán není povinen provést všechny navržené důkazy. Z ustálené judikatury Ústavního soudu plyne, že provedení důkazu lze odmítnout, jestliže skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení, není-li navržený důkaz způsobilý ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, anebo je nadbytečný, jelikož skutečnost, k níž má být proveden, byla již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností ověřena nebo vyvrácena jinak (např. nálezy ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 733/01, ze dne 29. 6. 2004, sp. zn. III. ÚS 569/03, ze dne 30. 6. 2004, sp. zn. IV. ÚS 570/03, ze dne 16. 6. 2005, sp. zn. II. ÚS 418/03). Neprovedení důkazu však musí v každém případě řádně odůvodnit (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu

pokračování

ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 180/2014-21, ze dne 27. 7. 2016, č. j. 2 Afs 35/2016-43, a nález Ústavního soudu ze dne 23. 6. 2015, sp. zn. II. ÚS 2067/14).

[34] Nejvyšší správní soud se ztotožnil se závěrem krajského soudu, že stěžovatel neodůvodnil neprovedení svědecké výpovědi Štefana Klempy dostatečně. Předně provedení důkazu nelze považovat za nadbytečné, jelikož daňové orgány v řízení bezesporu nedospěly k závěru, že by skutkový stav věci byl dostatečně zjištěn jinými důkazními prostředky. Naopak stěžovatel v rozhodnutí o odvolání uzavřel, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro přiznání osvobození od DPH, neboť nedoložila, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu osobě registrované k dani. K tomuto závěru stěžovatel dospěl poté, co zhodnotil žalobkyní předložené důkazní prostředky, které však dle jeho názoru kvůli zjištěným nedostatkům nepředstavovaly dostatečný podklad pro prokázání splnění podmínek dle § 64 odst. 1 zákona o DPH. Provedené dokazování přitom neprokázalo, jak obchodní případ skutečně proběhl, ani jasně nevyvrátilo, že by zboží obdržela společnost Stefarez, jak deklarovala žalobkyně. Za této situace tak nebylo možné důkazní návrh odmítnout s odůvodněním, že skutkový stav byl zjištěn dostatečně, jak učinil stěžovatel.

[35] Krajský soud správně poukázal na skutečnost, že žalobkyně navrhovala vyslechnout Štefana Klempu v reakci na to, že se nepodařilo vyslechnout Miloslava Dudu. Z formulace návrhu na provedení výslechu je zřejmé, že Štefan Klempa byl navržen k prokázání stejných skutečností jako Miloslav Duda, tedy k prokázání tvrzení, že se dodání zboží do jiného členského státu uskutečnilo pro osobu registrovanou k dani v jiném členském státě. Je pravdou, že žalobkyně přímo neuvedla, jak může svědek relevantní skutečnosti potvrdit. Nelze však přehlížet, že Štefan Klempa byl stejně jako Miloslav Duda v relevantní době statutárním orgánem společnosti Stefarez, z čehož bylo možné dovozovat, že svědek mohl vypovědět relevantní informace o obchodním případu. Dle Nejvyššího správního soudu tak žalobkyně svůj důkazní návrh dostatečně odůvodnila, resp. ze skutkových okolností vyplývalo, že výslech svědka může přispět k prokázání skutkového stavu. Odůvodnění neprovedení svědecké výpovědi stěžovatelem považuje Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem za nedostatečné.

[36] Je nutné poukázat také na to, že stěžovatel při odmítnutí svědecké výpovědi postupoval v rozporu s § 92 odst. 6 daňového řádu. Pokud stěžovatel považoval tvrzení žalobkyně prezentovaná ve vztahu k důkaznímu návrhu za nedostatečná, bylo namístě ji o důvodech pro odmítnutí výpovědi seznámit a umožnit jí nedostatky návrhu dodatečně zhojit.

[37] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani argumentaci stěžovatele, podle níž je návrh na provedení svědecké výpovědi Štefana Klempy účelový. Stěžovatel účelovost návrhu dovozoval z toho, že se žalobkyně o existenci svědka dozvěděla až z odpovědi maďarského správce daně na mezinárodní výměnu informací, a z toho, že žalobkyně důkazní návrh uplatnila až v poslední den lhůty k tomu určené, byť tak mohla učinit kdykoliv v průběhu daňového řízení. Daňovému subjektu nic nebrání v tom, aby své důkazní návrhy přizpůsobil skutečností objasněným v průběhu daňového řízení. Jedná se o jeden z důvodů, proč mají daňové orgány povinnost seznámit daňový subjekt se zjištěnými skutečnostmi a umožnit mu, aby navrhl nové důkazy. Je zcela v zájmu dostatečného objasnění skutkového stavu, aby daňový subjekt ve svých důkazních návrzích reflektoval

výsledky již provedeného dokazování a přizpůsoboval se jim. Pokud žalobkyně v projednávané věci tímto způsobem postupovala, nelze bez dalšího určit, že se jedná o postup účelový. To stejné platí též pro druhý ze stěžovatelem namítaných důvodů účelovosti postupu žalobkyně. Stěžovatel prodloužil žalobkyni lhůtu pro navržení důkazních prostředků do 28. 5. 2020. Žalobkyně postupovala zcela v souladu se smyslem a účelem pravidel dle daňového řádu, když navrhla provedení důkazních prostředků ve lhůtě k tomu určené, byť se jednalo o poslední den této lhůty. Jedná se o zákonem předvídaný postup, a nikoliv o postup účelový, kterým by daňový subjekt zneužíval svá práva.

[38] Stěžovatel dále v kasační stížnosti uplatnil alternativní argumentaci, že i pokud by skutečně odmítnutím důkazního návrhu zatížil řízení vadou, nejednalo by se o vadu s vlivem na zákonnost, jelikož hmotněprávní podmínky musí být splněny kumulativně. Žalobkyně navrhovala provedení svědecké výpovědi za účelem prokázání, že zboží bylo dodáno deklarovánému odběrateli, přičemž stěžovatel dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala také faktické dodání či odeslání zboží do jiného členského státu a ve zdaňovacích obdobích září a říjen 2014 neprokázala, že přepravu realizoval plátec, odběratel nebo jimi zmocněná třetí osoba. Nejvyšší správní soud se ani s touto alternativní argumentací neztotožnil. Jak již bylo uvedeno výše, stěžovatel žalobkyni řádně neseznámil se závěrem ohledně neprokázání podmínky faktického dodání či odeslání zboží do jiného členského státu, odepření nároku na osvobození od DPH na základě této podmínky proto samo o sobě neobstojí. Je však nutno dát stěžovateli za pravdu v tom, že správce daně ve vztahu ke zdaňovacím obdobím září a říjen 2014 konstatoval také nesplnění podmínky realizace přepravy plátcem, odběratelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou. Bylo by tak možné uvažovat o odepření nároku na osvobození od DPH v daných zdaňovacích obdobích na základě této hmotněprávní podmínky. Nárok na osvobození od DPH týkající se zboží odebraného deklarováným odběratelem společností Stefarez byl však odepřen také ve zdaňovacích obdobích listopad a prosinec 2014, a to pouze na základě závěru o neprokázání dodání zboží deklarovánému odběrateli společnosti Stefarez (viz část 2.1 zprávy o daňové kontrole bez data, č. j. 3348692/18/2113-60561-205409, a část 2.1 zprávy o daňové kontrole ze dne 24. 9. 2018, č. j. 4355320/18/2113-60561-205409). Svědecká výpověď Štefana Klempy měla přitom odstranit pochybnosti týkající se právě této hmotněprávní podmínky (dodání deklarovánému dodavateli), a proto její neprovedení mohlo mít vliv na celkový závěr ohledně prokázání hmotněprávních podmínek nároku na osvobození od DPH dle § 64 zákona o DPH. Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že neprovedení svědecké výpovědi Štefana Klempy představuje vadu, která může mít vliv na zákonnost rozhodnutí stěžovatele.

[39] Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem shrnuje, že odmítnutím návrhu žalobkyně na provedení svědecké výpovědi bez náležitého odůvodnění a neseznámením žalobkyně s důvody nevyhovění návrhu před vydáním rozhodnutí stěžovatel zatížil daňové řízení vadou ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí.

III.C) Neposkytnutí příloh odpovědi na žádost o mezinárodní výměnu informací

[40] Krajský soud stěžovateli vytkl, že v rámci odpovědi na žádost žalobkyně o vzdálené nahlížení do spisu žalobkyni zaslal pouze žádost o mezinárodní výměnu informací

pokračování

a odpověď maďarského správce daně, avšak bez příloh, které maďarský správce daně zaslal spolu s odpovědí. Nejvyšší správní soud se v této otázce s krajským soudem ztotožnil.

[41] Žalobkyně zaslala správci daně (nikoliv stěžovateli) žádost o vzdálené nahlédnutí do spisu ze dne 28. 4. 2020, ve které žádala o zaslání „*žádosti a výsledku mezinárodní výměny informací týkající se odběratele obchodní korporace Stefarez*“. Stěžovatel má pravdu v tom, že žalobkyně žádala pouze o odpověď maďarského správce daně, výslovně nepožadovala poskytnutí také jejích příloh. Nelze však odhlédnout od vztahu odpovědi zahraničního správce daně a přiložených podkladů. Zahraniční daňové orgány nemohou pouze sdělit výsledek vlastního šetření, aniž by zároveň uvedly své postupy, zdroje informací nebo poskytly ke svým závěrům podklady. Zahraniční daňové orgány nemohou pouze sdělit výsledek vlastního šetření, aniž by zároveň uvedly své postupy, zdroje informací nebo poskytly ke svým závěrům podklady. Pokud zůstane informace z mezinárodního dožádání jen v rovině sdělení výsledku šetření, bude hodnota poskytnutých informací v českém daňovém řízení jen omezená a využitelná pouze ve spojení s jinými důkazy (srov. rozsudky ve věcech sp. zn. 1 Afs 73/2011, *Sabou*, bod 66, a sp. zn. 10 Afs 163/2018, *VIA MARIS*, bod 8, nebo též stanovisko generální advokátky J. Kokott ze dne 6. 6. 2013 ve věci C-276/12, *Sabou*, EU:C:2013:370, bod 80).

[42] Z obsahu odpovědi maďarského správce daně vyplývá, že na základě samotného mezinárodního dožádání neopatřil žádné nové podklady. Přesto maďarský správce daně k odpovědi připojil podklady, jež v minulosti ohledně společnosti Stefarez nashromáždil. Tyto podklady mohou být relevantní ve vztahu ke zjištění, která v odpovědi maďarský správce daně uvedl (viz bod 165 napadeného rozsudku). Správce daně proto měl spolu s odpovědí maďarského správce daně žalobkyni zaslat také přílohy této odpovědi. Lze též doplnit, že CD s těmito přílohami bylo založeno spolu s odpovědí ve veřejné části spisu. Vzdálené nahlížení do spisu není samoúčelné a mělo by daňový subjekt seznámit s relevantními informacemi tak, aby se mohl řádně vyjádřit ke zjištěným skutečnostem. Jak však již bylo uvedeno výše, ze samotné odpovědi zahraničního správce daně nelze seznat důkazní sílu jednotlivých zjištění. Je proto nutné seznámit daňový subjekt též s přiloženými podklady.

[43] Nejvyšší správní soud se naopak neztotožnil s dílčím závěrem krajského soudu, že žalobkyně proti nezpřístupnění příloh brojila již v odvolacím řízení. Krajský soud poukázal na to, že žalobkyně ve vyjádření ze dne 28. 5. 2020 upozornila na skutečnost, že jí nebyly zpřístupněny dokumenty a předchozí vyjádření jednatelů, na které ve své odpovědi odkazuje maďarský správce daně. Nejvyšší správní soud se ztotožnil s argumentací stěžovatele, že obsah vyjádření žalobkyně ze dne 28. 5. 2020 nelze interpretovat jako námitku vůči nezpřístupnění příloh odpovědi na mezinárodní výměnu informací. Žalobkyně v tomto vyjádření vede polemiku se závěry stěžovatele a hodnotí obsah odpovědi maďarského správce daně: uvádí, že nelze souhlasit s tím, že nebyly předloženy žádné doklady či vyjádření jednatelů společnosti Stefarez. V tomto kontextu pak žalobkyně toliko konstatuje, že jí tyto dokumenty nebyly v rámci vzdáleného nahlížení do spisu zpřístupněny. Žalobkyně neuvádí, že by nezpřístupnění příloh mělo nějak zasáhnout do jejích práv nebo že by jí tato skutečnost měla bránit ve formulaci vlastních argumentů či důkazních návrhů. Toto nevyplývá ani z kontextu obsahu celého vyjádření žalobkyně ze dne 28. 5. 2020. Stejně tak není ve vyjádření ani naznačeno, že by nezpřístupněním příloh měl správce daně jednat v rozporu se zákonem nebo jakkoliv jinak pochybit. Podle Nejvyššího správního soudu z výše uvedených důvodů nelze dovětek v závorkách

uvedený žalobkyní ve vyjádření ze dne 28. 5. 2020 považovat za řádnou námitku vůči postupu správce daně. Stěžovatel má pravdu také v tom, že proti rozsahu zaslaných listin v rámci vzdáleného nahlížení do spisu mohla žalobkyně brojit zejména stížností proti postupu správce daně, to však neučinila. Žalobkyně mohla podat také opětovnou žádost o nahlížení do spisu, ve které by jasně specifikovala, že požaduje zaslání příloh odpovědi maďarského správce daně. Z vyjádření ze dne 28. 5. 2020 je přitom zřejmé, že žalobkyně o existenci příloh věděla.

[44] I když Nejvyšší správní soud souhlasil se stěžovatelem, že žalobkyně se mohla proti nezpřístupnění příloh bránit již v daňovém řízení, tato obrana nepodmiňuje možnost žalobkyně brojit proti nezákonnému postupu daňových orgánů ve správním soudnictví, a to zejména za situace, kdy byla zjištění daňových orgánů doplňována až v odvolacím řízení. Podstatné je, že žádost o vzdálené nahlížení do spisu směřovala také na přílohy odpovědi maďarského správce daně, které správce daně neposkytl, aniž by tento postup odůvodnil. Závěr krajského soudu o nezákonnosti tohoto postupu je proto správný.

[45] Nelze přisvědčit ani argumentaci stěžovatele, že by tato vada neměla vliv na zákonnost rozhodnutí o odvolání. Jak uváděl již krajský soud v napadeném rozsudku (bod 164), za situace, kdy žalobkyni nebyly podklady připojené k výsledku mezinárodního dožádání zpřístupněny, neměla faktickou možnost zpochybnit jejich hodnocení maďarským správcem daně či se jich dovolávat ve svůj prospěch. Nadto nelze přehlédnout, že žalobkyně a stěžovatel z odpovědi maďarského správce daně dovozovali odlišné závěry.

[46] Krajský soud stěžovateli vytkl také porušení zásady volného hodnocení důkazů dle § 8 odst. 1 daňového řádu, kterého se měl stěžovatel dopustit tím, že za důkazní prostředek považoval pouze odpověď maďarského správce daně a z listin zaslaných v příloze této odpovědi nevycházel. Nejvyšší správní soud se s touto výtkou ze strany krajského soudu neztotožnil. Jak již bylo uvedeno výše, odpověď na mezinárodní dožádání může představovat důkazní prostředek svědčící o zjištěných v ní obsažených, byť se bez připojení dalších podkladů jedná o důkazní prostředek nevalné důkazní síly (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2022, č. j. 10 Afs 127/2021-70, č. 4331/2022 Sb. NSS). Pouze ze skutečnosti, že stěžovatel neprovedl důkaz také přílohami odpovědi maďarského správce daně, však nelze dovozovat nezákonnost rozhodnutí o odvolání. Ostatně závěr, že stěžovatel pouze nekriticky přejímal závěry maďarského správce daně vyvrátil zdejší soud již v bodě 38 rozsudku ze dne 15. 7. 2024, č. j. 10 Afs 64/2023-98, ve věci, jež se týkala odeprání odpočtu na DPH žalobkyně v jiném zdaňovacím období.

[47] Způsob hodnocení odpovědi maďarského správce stěžovatelem však nelze zcela aprobovat. V seznámení se zjištěnými skutečnostmi a v rozhodnutí o odvolání stěžovatel uvedl, že v rámci mezinárodního dožádání nebyly předloženy žádné doklady. Soud rozumí rozdíl mezi doklady opatřenými v reakci na mezinárodní dožádání a doklady, které zahraniční správce daně v minulosti ohledně některého daňového subjektu shromáždil a nyní je „pouze“ přiložil k odpovědi na mezinárodní dožádání (jak se to stalo v projednávaném případě). I přes tento rozdíl je závěr stěžovatele o absenci dokladů minimálně silně zavádějící, přílohy odpovědi maďarského správce daně totiž obsahují faktury a jiné doklady, které mohou být relevantní. Stěžovatel by se tak při opakovaném projednání této věci měl zaměřit také na tento nedostatek.

pokračování

III.D) Aplikace závěrů rozsudků ve věci Kemwater a Vymětalík v případě odepření nároku na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu

[48] Danou problematikou se v obdobném sporu mezi žalobkyní a stěžovatelem již zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 241/2022-115 a 1 Afs 53/2023-76. Nejvyšší správní soud současně připomíná, že s ohledem na výše uvedená procesní pochybení není namístě činit konečné závěry ohledně unesení důkazního břemene žalobkyní. Přesto považuje za účelné shrnout obecná východiska, která pro tuto věc vyplývají z rozsudku ve věci B2 Energy.

[49] V tomto rozsudku SDEU vyslovil závěr, 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.“ S ohledem na odůvodnění tohoto rozsudku, které je účastníkům řízení známo, se Nejvyšší správní soud nebude podrobně vypořádávat s argumentací stěžovatele a žalobkyně, která se týká použitelnosti závěrů plynoucích z rozsudků ve věci Kemwater a Vymětalík, neboť je povinen respektovat názor zaujatý SDEU. Ten vztáhl možnost prokázat jiného dodavatele v postavení plátce DPH při uplatnění nároku na odpočet DPH přiměřeně také na podmínky osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu odběrateli v postavení osoby povinné k dani.

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

[51] 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 rozsudek 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 plátce DPH (srov. např. rozsudky ze dne 27. 6. 2022, č. j. 4 Afs 237/2021-52, ze dne 29. 6. 2022, č. j. 10 Afs 66/2019-51, ze dne 29. 6. 2022, č. j. 10 Afs 53/2020-51, ze dne 20. 7. 2022, č. j. 10 Afs 281/2020-70, ze dne 16. 8. 2022, č. j. 9 Afs 409/2018-73, ze dne 18. 8. 2022, č. j. 2 Afs 331/2018, ze dne 23. 8. 2022, č. j. 5 Afs 47/2021-47, ze dne 10. 1. 2023, č. j. 2 Afs 92/2021-51, ze dne 3. 4. 2023, č. j. 5 Afs 241/2022-43, ze dne 7. 8. 2023, č. j. 4 Afs 227/2022-54, ze dne 20. 12. 2023, č. j. 9 Afs 88/2022-51, či ze dne 16. 4. 2024, č. j. 10 Afs 231/2022-53). Ani z rozsudku ve věci B2 Energy nelze dovodit, že by daňový subjekt mohl bez jakékoliv indicie nově zcela změnit svá tvrzení. Optikou tohoto rozhodnutí lze případ toliko odlišně právně posoudit. Vrátit věc až do daňového řízení je namístě zpravidla tehdy, pokud tu existuje nějaká skutková indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného odběratele, která mohla fakticky (namísto něho) odebrat sporná plnění.

[52] I když daňový subjekt může prokázat, že zboží dodal jinému než deklarovanému odběrateli v postavení osoby povinné k dani, a v takovém případě mu pak nelze nárok na osvobození od daně odepřít, nelze judikaturu SDEU vykládat tak, že by správce daně musel prokazovat, že odběratel nebyl osobou povinnou k dani, jak tvrdí žalobkyně. Tím zcela převrací důkazní břemeno, jak je konstruuje daňový řád. Ačkoliv lze prokázat, že zboží bylo dodáno osobě povinné k dani, která nebyla uvedena na daňovém dokladu, stále je to daňový subjekt, který tuto skutečnost musí prokazovat. Neunesení důkazního břemene postačuje k odepření nároku na osvobození od daně, aniž by bylo nutné prokazovat, že odběratel v postavení plátce DPH nebyl. Z rozsudku B2 Energy totiž vyplývá pouze to, že 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 (srov. bod 23 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2024, č. j. 10 Afs 64/2023-98).

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

[54] Nejvyšší správní soud tak nepřisvědčil argumentaci žalobkyně, že první senát rozhodl v rozporu se závěry SDEU z rozsudku ve věci B2 Energy. Tyto závěry SDEU učinil za předpokladu, že v předložené věci správní spis obsahoval informace (resp. indicie) potřebné k ověření, že skutečný odběratel zboží měl postavení osoby povinné k dani. První senát pak nemohl rozhodnout v rozporu se závěry SDEU, pokud dospěl k závěru, že v jeho věci správní spis požadované informace neobsahoval.

[55] V nyní projednávané věci skutkové indicie poukazující na osobu odlišnou od deklarovaného odběratele ze spisu také nevyplývají a ani žalobkyně nic takového netvrdila, přestože si byla vědoma možnosti prokázat dodání zboží jinému než deklarovanému odběrateli. Naopak po celé daňové i soudní řízení trvala na tom, že prokázala dodání řepkového oleje deklarovaným odběratelům. Svůj postoj nezměnila ani v návaznosti na rozsudek SDEU ve věci B2 Energy, přestože ji Nejvyšší správní soud vyzval, aby se k němu vyjádřila. Nikdy nepřipustila, že by jakékoliv třetí subjekty (např. ty, které figurovaly na CMR listech či měly nějaký vztah k deklarovaným odběratelům) mohly být možnými odběrateli komodity. Daňové orgány přitom žalobkyni umožnily, aby objasnila, kdo zboží skutečně odebral, jakkoliv zastávaly jiný právní názor, než který plyne z citované judikatury. Ani soudu však žalobkyně nenabídla žádná tvrzení či alespoň

pokračování

indicie, které by nasvědčovaly tomu, že zde existovali jiní než žalobkyní deklarovaní odběratelé v jiném členském státě. Právě tímto se projednávaný případ liší od rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2024, č. j. 4 Afs 291/2021-84, v němž soud dospěl k závěru o existenci určité indicie o jiných odběratelích a daňový subjekt tímto směrem argumentoval a netrval na dodání deklarovanému odběrateli. Zcela přílehlavý není ani odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2024, č. j. 7 Afs 238/2021-73, neboť v této věci 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 č. j. 7 Afs 238/2021-73).

[56] Ve svém posledním vyjádření žalobkyně trvala na tom, že správní spis dostatečné indicie obsahuje, výslovně však poukázala pouze na vysokou hodnotu plnění. Samotná vysoká hodnota plnění nutně nemusí znamenat, že žalobkyně dodala sporná plnění osobě povinné k dani. Z prostého objemu plnění, které je navíc dělitelné, a za důkazní situace nynější věci, kdy stěžovatel důvodně zpochybnil deklarované odběratele, aniž by žalobkyně vůbec tvrdila dodání jinému odběrateli či odběratelům, nelze paušálně dovodit, že zboží bylo dodáno „nějakému“ plátcí DPH (k otázce objemu plnění srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020-59, ze dne 29. 6. 2022, č. j. 10 Afs 66/2019-51, ze dne 27. 9. 2022, č. j. 10 Afs 138/2019-103, nebo ze dne 17. 1. 2023, č. j. 1 Afs 178/2022-74). Vždy je však třeba prokazovat, že odběratel byl osobou povinnou k dani a pouze za výjimečných okolností (které v daném případě nenastaly) není třeba prokázat konkrétní subjekt v takovém postavení. Už vůbec pak nelze požadovat, aby tyto skutečnosti správce daně vyhledával za daňový subjekt.

[57] Nelze totiž umožnit, aby daňové subjekty své nároky uplatňovaly „alibisticky“ podle toho, jak se bude řízení vyvíjet, a k jakému závěru soudy (resp. správní orgány) dospějí, jak prosazuje žalobkyně. Žalobkyně nemůže tvrdit a prokazovat, že dodala zboží deklarovaným odběratelům, a zároveň požadovat, aby v případě, že by podle soudu neunesla své důkazní břemeno ohledně dodání deklarovanému odběrateli, byla věc posuzována optikou rozsudků ve věci Kemwater, Vymětalík a B2 Energy. Trvá-li daňový subjekt současně na více skutkových verzích svého případu, které jsou vzájemně neslučitelné, snižuje věrohodnost obou (všech) těchto verzí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2024, č. j. 6 Afs 14/2022-43). Ani z rozsudků SDEU (Kemwater a B2 Energy) pak nevyplývá, že by nárok na odpočet DPH či osvobození od daně bylo možné uplatňovat způsobem požadovaným žalobkyní. Tuto argumentaci je tudíž třeba odmítnout.

[58] Konečně se žalobkyně domnívala, že rozsudky prvního senátu jsou v rozporu s ústavním zákazem extenzivního výkladu daňového práva. Ani s tímto stěžovatelčíným tvrzením se Nejvyšší správní soud neztotožnil. V nálezu citovaném žalobkyní (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 však svými rozhodnutími neschvaloval rozšíření žalobkynina důkazního břemene 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.

III.E) Vypořádání argumentace třístranným obchodem

[59] Krajský soud stěžovateli dále vytkl také to, že se nezabýval námitkou žalobkyně ohledně třístranného obchodu zejména z pohledu, zda je prokázán nově tvrzený průběh obchodních transakcí a zda tyto transakce splňují podmínky § 64 odst. 1 zákona o DPH. Dle krajského soudu se stěžovatel naopak věnoval naplnění podmínek třístranného obchodu dle § 17 zákona o DPH, což krajský soud v této věci nepovažoval za významné.

[60] Krajský soud posoudil povahu argumentace stěžovatele nesprávně. Zejména z odstavců 53, 57, 60 a 70 rozhodnutí o odvolání je zřejmé, že stěžovatel kvalifikoval argumentaci žalobkyně přesně tím způsobem, jak krajský soud požadoval. Stěžovatel totiž tvrzení žalobkyně ohledně třístranného obchodu považoval za reakci, která měla nesrovnalosti daňových orgánů vyvrátit a nově objasnit skutečný průběh obchodní transakce. K tomuto závěru stěžovatel nedospěl, naopak uvedl, že žalobkyně svá tvrzení neprokázala. Ani samotné tvrzení o realizaci třístranného obchodu není dle stěžovatele způsobilé odstranit pochybnosti daňových orgánů, protože není způsobilé vysvětlit zapojení několika různých společností figurujících na CMR listech (v podrobnostech Nejvyšší správní soud odkazuje na výše uvedené odstavce rozhodnutí o odvolání). Stěžovatel proto uzavřel, že nově tvrzený průběh transakce nepotvrzuje, že by v daném případě byly splněny hmotněprávní podmínky dle § 64 odst. 1 zákona o DPH.

[61] Nelze proto souhlasit s krajským soudem v tom, že by se stěžovatel zabýval pouze naplněním podmínek pro realizaci třístranného obchodu dle § 17 zákona o DPH. Stěžovatel naopak posuzoval argumentaci žalobkyně primárně optikou § 64 odst. 1 zákona o DPH. Rozhodnutí o odvolání tudíž není v části tvrzené krajským soudem nepřezkoumatelné, neboť je zřejmé, k jakému závěru stran námitky realizace třístranného obchodu stěžovatel dospěl.

IV. Závěr a náklady řízení

[62] Na základě výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl. I přesto, že se Nejvyšší správní soud s některými důvody krajského soudu neztotožnil, obstály jeho závěry ohledně nezákonného vypořádání návrhu na provedení svědecké výpovědi Štefana Klempy a nezákonného nezpřístupnění příloh odpovědi maďarského správce daně. Stěžovatelův závěr, že žalobkyně neprokázala splnění hmotněprávní podmínky spočívající v dodání zboží osobě povinné k dani v jiné členské státě, je tudíž předčasné. Jelikož tento závěr neobstál, platí také hodnocení vady spočívající v nevyzvání žalobkyně k vyjádření postupem dle § 115 odst. 2 daňového řádu jako vady s možným vlivem na zákonnost rozhodnutí. Tyto důvody jsou dostatečné ke zrušení rozhodnutí o odvolání, a tedy zamítnutí kasační stížnosti.

pokračování

[63] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný (stěžovatel) neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, soud jí proto přiznal právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Náklady žalobkyně tvoří odměna zástupce za tři úkony právní služby, spočívající v podání vyjádření ke kasační stížnosti, podání vyjádření k rozsudku SDEU ve věci B2 Energy a podání vyjádření k aktuálnímu judikaturnímu vývoji [§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)] ve výši 3 x 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5 téže vyhlášky], k čemuž náleží náhrada hotových výdajů ve výši 3 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 téže vyhlášky). Nejvyšší správní soud žalobkyni nepřiznal náhradu nákladů za repliku ze dne 15. 4. 2024, protože žalobkyně v tomto podání toliko zopakovala již předtím uplatněnou argumentaci. Náklady spojené s touto replikou tudíž nelze mít za účelně vynaložené. Zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, odměna se proto zvyšuje o 2 142 Kč, představující hodnotu DPH. Konečná výše nákladů řízení žalobkyně tak celkem činí 12 342 Kč.

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

V Brně dne 29. srpna 2024

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu