



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Štěpána Výborného a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce: **BIOENERGO - KOMPLEX, s. r. o.**, se sídlem Pod Hroby 130, Kolín, zastoupeného společnostmi **TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.**, se sídlem Jiráskova 1284, Vsetín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 9. 5. 2022, č. j. 55 Af 7/2021 - 70,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 9. 5. 2022, č. j. 55 Af 7/2021 - 70, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci**

[1] Rozhodnutím ze dne 18. 1. 2021, č. j. 1964/21/5300-22442-712448, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí (platební výměr) Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 21. 5. 2019, č. j. 2899299/19/2111-50523-202055 (dále jen „platební výměr“), kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období květen 2016 ve výši 3 188 595 Kč. Správce daně a žalovaný dospěli k závěru, že žalobce neprokázal splnění podmínek pro osvobození od daně dle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 28. 7. 2016 (dále jen „zákon o DPH“), při dodání

zboží (surového řepkového oleje) do jiného členského státu. Žalobce konkrétně nesplnil podmínku prokázání dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, které krajský soud nyní napadeným rozsudkem vyhověl a rozhodnutí žalovaného zrušil.

[3] Krajský soud dospěl k závěru, že i při posuzování hmotněprávních podmínek pro osvobození při dodání zboží do jiného členského státu se uplatní závěry formulované v rozsudku Soudního dvora ze dne 9. 12. 2021, č. C-154/20, věc *Kemwater ProChemie s.r.o.* (dále jen „rozsudek SDEU ve věci Kemwater“). K tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021 - 45, ve věci *VYMĚTALÍK - INPOS s.r.o.* (dále jen „rozsudek NSS ve věci Vymětalík“). Podle krajského soudu není nutnou podmínkou pro osvobození od DPH prokázání dodání plnění konkrétnímu deklarovanému odběrateli. Postačí, lze-li z okolností s jistotou dovodit, že zboží bylo dodáno osobě povinné k dani v jiném členském státě. Dle názoru krajského soudu je judikatura Soudního dvora ve vztahu k osvobození vystavěna na obdobných základních principech jako judikatura týkající se podmínek nároku na odpočet. Proto lze uplatnit východiska rozsudku SDEU ve věci *Kemwater*. Jakkoli tedy osvobození při dodání zboží do jiného členského státu a nárok na odpočet představují odlišné instituty, zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočet DPH i osvobození od DPH byly zásadně přiznány, jestliže byly splněny hmotněprávní podmínky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním požadavkům. Daňový subjekt sice musí prokázat, že zboží bylo v jiném členském státě dodáno osobě povinné k dani, pokud ale ze skutkových okolností případu s jistotou plyne, že dodal zboží do jiného členského státu osobě, která postavení plátce daně nutně měla, nelze nárok na odpočet DPH odepřít pouze z důvodu, že se nejedná o odběratele, kterého daňový subjekt deklaroval na daňovém dokladu.

[4] Krajský soud se neztotožnil se žalobcem, že předloženými listinami prokázal, že zboží dodal skutečně deklarovaným odběratelům. Zjištění správce daně byla způsobilá vzbudit důvodné pochybnosti ohledně dodání zboží deklarovaným odběratelům a vedla k přenesení důkazního břemene na žalobce, které žalobce neunesl. Zároveň ale krajský soud shledal, že správce daně a žalovaný vycházeli z nesprávného právního názoru, že pro závěr o nesplnění podmínek pro osvobození při dodání do jiného členského státu postačí závěr, že nebylo neprokázáno dodání deklarovanému odběrateli. Nezapomínali se tím, zda s ohledem na skutkové okolnosti případu neexistují údaje svědčící o tom, že zboží bylo žalobcem dodáno do jiného členského státu odběrateli, který byl nutně v postavení plátce daně (při současné přiřaditelnosti přepravy tomuto dodání). Nevěnovali se tomu, zda žalobce v tomto ohledu unesl důkazní břemeno či zda samy orgány finanční správy nedisponovaly důkazy osvědčujícími tyto skutečnosti. V tomto ohledu napadené rozhodnutí postrádá přezkoumatelnou úvahu. Současně je dle krajského soudu třeba napadené rozhodnutí zrušit pro vadu řízení, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť žalobce nebyl v daňovém řízení vyzván, aby se k těmto okolnostem vyjádřil a případně navrhl důkazy. Žalobce ani žalovaný nemohli předvídat, že pro případ neprokázání deklarovaného odběratele může hrát roli otázka, zda nejsou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření toho, zda měl skutečný odběratel postavení plátce daně. Tyto otázky je nutné zkoumat primárně v řízení před daňovými orgány, nikoli v řízení před soudem.

pokračování

[5] Krajský soud zavázal žalovaného, aby v dalším řízení zohlednil závěry rozsudku SDEU ve věci *Kemwater* a rozsudku *Vymětalík*, dal žalobci možnost se v tomto směru vyjádřit a případně navrhnout nové důkazy a posoudil, zda (i při neprokázání dodání deklarovaným odběratelům) nelze dospět k závěru o naplnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH, tedy zda ze skutkových okolností není zřejmé, že zboží bylo žalobcem dodáno plátcí do jiného členského státu a že toto dodání bylo spojeno s přepravou.

## II. Podání účastníků řízení

[6] Proti rozsudku krajského soudu podává žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Stěžovatel namítá, že vztažení závěrů Soudního dvora týkajících se podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH na podmínky pro přiznání osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu je nesprávné a v rozporu s dosavadní ustálenou judikaturou.

[8] Stěžovatel tvrdí, že rozsudek NSS ve věci *Vymětalík* nelze brát jako judikurní východisko pro další případy. Stěžovatel poukazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2022, č. j. 1 Afs 238/2020 - 59 (dále jen „rozsudek NSS ve věci *Steris*“), ze dne 10. 2. 2022, č. j. 9 Afs 274/2020 - 61, a ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020 - 59, v nichž se zdejší soud zabýval osvobozením od daně při dodání zboží do jiného členského státu, aniž by aplikoval závěry rozsudku SDEU ve věci *Kemwater* či rozsudku NSS ve věci *Vymětalík*. Rozsudek NSS ve věci *Vymětalík* nemůže představovat judikurní obrat ve věci osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu. Stěžovatel odkazuje také na rozsudek rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, který se sice týká problematiky deklarovaného dodavatele a nároku na odpočet daně, avšak rozšířený senát zde jednoznačně uvedl, že osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu představuje výrazně odlišný nárok, než je nárok na odpočet DPH.

[9] Stěžovatel setrvává na názoru, že prokázání dodání zboží konkrétní osobě registrované k dani představuje hmotněprávní podmínku pro přiznání osvobození, kterou musí prokázat daňový subjekt. Poukazuje na rozsudek Soudního dvora ze dne 27. 9. 2012, č. C-587/10, věc *VSTR*, a množství rozsudků Nejvyššího správního soudu.

[10] Následně stěžovatel uvádí důvody, pro něž na posuzovanou věc nedopadají závěry vyslovené v rozsudcích SDEU ve věci *Kemwater* a NSS ve věci *Vymětalík*:

1. Rozsudek SDEU ve věci *Kemwater* se netýká osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu. Závěry z rozsudku SDEU ve věci *Kemwater* nelze paušalizovat a automaticky je aplikovat i na jiné instituty DPH.

2. Pokud by chtěl Soudní dvůr přehodnotit svou dřívější judikaturu stran osvobození od daně, jistě by zmínil a rozebral svá dřívější rozhodnutí. Soudní dvůr rozlišuje mezi nárokem na odpočet daně a osvobozením od daně; pokud se osvobozením od daně

v rozsudku ve věci SDEU ve věci Kemwater nezabýval, nelze jej na tuto problematiku aplikovat.

3. Rozsudek NSS ve věci Vymětalík používá nesprávnou terminologii a vůbec se nezabývá relevantní právní úpravou. V celém rozsudku kasační soud využívá pojem *nárok na odpočet daně*, ačkoliv sporným bylo přiznání osvobození od daně.

4. V rozsudku Vymětalík Nejvyšší správní soud zohlednil pouze rozsudek SDEU ve věci Kemwater, ale nezabýval se judikaturou týkající se přímo osvobození od daně. Také se dostatečně nevypořádal s předešlou judikaturou kasačního soudu a k přehodnocení judikatury nedošlo procesně předepsaným způsobem.

5. Nejvyšší správní soud v rozsudku Vymětalík přenáší důkazní břemeno stran prokázání deklarovaného odběratele na orgány finanční správy, ačkoliv ty nemohou vědět, s kým daňový subjekt obchoduje. Úkolem orgánů finanční správy nemůže být zkoumat režimy všech členských států, aby za daňový subjekt potvrdily, že zboží bylo skutečně dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě.

6. Rozsudek NSS ve věci Vymětalík vůbec nepracuje s dobrou vírou, přestože se jedná o důležitý a ve prospěch daňových subjektů svědčící institut. Rozsudek NSS ve věci Vymětalík popírá a narušuje ustálený a vyvážený systém prokazování osvobození od daně.

[11] Stěžovatel dále tvrdí, že potřeba označení konkrétního odběratele plyne taktéž z čl. 138 Směrnice o DPH. Výslovným uvedením identifikačního čísla pro DPH pořizovatele zboží v čl. 138 Směrnice došlo k jednoznačnému legislativnímu vyjádření požadavku na identifikaci konkrétního odběratele zboží.

[12] Stěžovatel opakuje, že výhodu „*záchranné sítě*“ představuje pro daňové subjekty institut dobré víry. Přijetím závěrů rozsudku NSS ve věci Vymětalík by byla daňovým subjektům přiznána druhá výhoda. Tento výklad by nutil daňové orgány vyhovět účastníku řízení i v případě, kdy u účastníka řízení dobrou víru v dostatečnost a průkaznost podkladů, které měl k prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně, nelze osvědčit. Daňové orgány by musely přiznat osvobození od daně dokonce i těm subjektům, které záměrně zastřely skutečného odběratele (a *de facto* byly ve zlé víře).

[13] Stěžovatel považuje za nedostatečně odůvodněné závěry krajského soudu, kterými vypořádal jeho argumentaci nemožnosti aplikace rozsudků SDEU ve věci Kemwater a NSS ve věci Vymětalík. Krajský soud pominul námitku, že z rozsudku NSS ve věci Vymětalík není jasné, zda lze instituty nároku na odpočet daně a osvobození od daně zaměňovat. Také se řádně nevypořádal s odkazem na ustálenou rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora. Krajský soud se také nevypořádal s podstatou argumentace, že rozsudek NSS ve věci Vymětalík popírá a narušuje ustálený a vyvážený systém prokazování osvobození od daně (daňový subjekt prokazuje podmínky osvobození, je ale chráněn dobrou vírou). Krajský soud také nevysvětlil, proč nepovažoval za důvodný odkaz na rozsudek NSS ve věci Steris.

[14] Stěžovatel závěrem navrhuje, aby kasační soud Soudnímu dvoru položil předběžnou otázku, zda se v rozsudku ve věci Kemwater odchýlil od své předchozí judikatury stran problematiky osvobození od daně při přeshraničních dodávkách, resp. zda se závěry vyslovené v rozsudku Kemwater aplikují na problematiku osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu.

pokračování

[15] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti souhlasí se závěry rozsudku NSS ve věci Vymětalík. Pokládá za absurdní, pokud žalovaný striktně odlišuje institut osvobození od daně a nároku na odpočet. Možnosti odepření nároku na odpočet daně a nároku na osvobození jsou v případě transakce spočívající v dodání zboží do jiného členského státu EU prakticky totožné.

[16] Žalobce má za to, že z charakteru dodávaného zboží a jeho množství, tj. surový řepkový olej určený pro výrobu biopaliv v objemu stovek tun, vyplývá, že jej pořídily osoby povinné k dani. Požadavek na registraci osoby povinné k dani stanovený v § 64 odst. 1 zákona o DPH je v rozporu s unijním právem.

[17] K otázce dobré víry žalobce upozorňuje, že ta není předpokladem či podmínkou pro osvobození od daně. Navíc v případě žalobce stěžovatel dobrou víru neposuzoval. Žalobci nedává smysl ani argumentace stěžovatele, že nelze daňovým subjektům přiznat dvojnásobnou výhodu.

[18] Stěžovatel dle žalobce požaduje po žalobci úhradu tuzemské DPH v situaci, kdy se na dodané zboží tuzemská DPH zásadně uplatnit nemohla a neměla. Předmětem rozsudku NSS ve věci Vymětalík je také dodávka řepkového oleje.

[19] Žalobce konečně uvádí, že nesouhlasí s názorem krajského soudu, dle kterého by před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí nedošlo k uplynutí lhůty pro stanovení daně, a že žalobce neprokázal dodání předmětného zboží deklarovaným odběratelům. Krajský soud také chybně posoudil jeho dobrou víru.

[20] V replice na vyjádření žalobce stěžovatel uvádí, že jím odkazovaná judikatura považuje prokázání skutečného odběratele za rozhodující podmínku pro přiznání osvobození. Vtělením požadavku registrace odběratele do směrnice o DPH je potřeba znát konkrétního odběratele zdůrazněna, neboť identifikační číslo úzce souvisí s postavením osoby povinné k dani. Stěžovatel tvrdí, že žalobce nerozlišuje mezi dobrou vírou v dostatečnost a průkaznost podkladů, které měl k prokázání splnění hmotněprávních podmínek osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, a mezi dobrou vírou, že se neúčastní daňového podvodu. Stěžovatel dobrou víru posuzoval v tom smyslu, že se jedná o záchranou síť, která daňové subjekty chrání tehdy, pokud nejsou schopny prokázat podmínky osvobození od daně. Stěžovatel opakuje, že jím citovaná judikatura stanovila, že daňový subjekt je povinen prokázat, který subjekt byl skutečným příjemcem zboží, jehož dodání mělo být osvobozeno od DPH, včetně toho, že rozsudek SDEU ve věci *Kemwater* nedopadá na problematiku osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu.

[21] Ve vyjádření ze dne 13. 3. 2024 žalobce poukazuje na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 29. 2. 2024, č. C-676/22, věc *B2 Energy s.r.o.* (dále jen „rozsudek SDEU ve věci *B2 Energy*“), z něhož obsáhle cituje. Dle tohoto rozsudku nelze po osobě povinné k dani požadovat, aby za účelem uplatnění svého nároku na osvobození od DPH prokázala, že příjemce plnění má postavení osoby povinné k dani, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že uvedený příjemce toto postavení nutně měl. Soudní dvůr přitom explicitně odkazuje na rozsudek ve věci *Kemwater*. Žalobce dodává, že z charakteru

dodávaného zboží a jeho množství, tj. surový řepkový olej určený pro výrobu biopaliv v objemu stovek tun, vyplývá, že jej mohly pořídit výlučně osoby povinné k dani. Nedošlo k rozdělení dodávek pro jednotlivé deklarované odběratele, o čemž svědčí skutečnosti, že dodávky probíhaly stejným způsobem, jsou zdokladovány stejnými (obdobnými) doklady, komunikováno bylo se stejnými osobami a rovněž platby probíhaly stejným způsobem. Za této situace nelze žalobci upřít nárok na osvobození od DPH.

[22] V reakci na toto podání stěžovatel uvádí, že závěr, že žalobci nelze uplatněné osvobození od daně uznat, obstojí i po rozsudku SDEU ve věci B2 Energy. Indicie o tom, že by sporná plnění mohla fakticky odebrat jiná osoba povinná k dani v jiném členském státě, lze spatřovat pouze v situaci, kdy o dodávkách deklarovaných plnění pro osoby uvedené na daňovém dokladu existují vážné pochybnosti, což u žalobce nenastalo. Žalobce od počátku daňového řízení trvá na skutečnosti, že dodání zboží jím deklarovaným odběratelům prokázal. Nikdy naopak netvrdil, že by skutečnými odběrateli měly být třetí společnosti. Ani z provedeného dokazování nevyplývá nic ve vztahu ke skutečným odběratelům. Samotná vysoká hodnota plnění (resp. jeho objem) nutně nemusí znamenat, že žalobce dodal sporná plnění osobě povinné k dani. Za situace, kdy není zřejmé, kdo konkrétně zboží odebral, nelze ani vyloučit, že zboží odebralo současně vícero subjektů, čímž by došlo ke snížení hodnoty jednotlivých (takto rozdělených) plnění, či že odběratelem byl konečný spotřebitel. Skutečnosti, že dodávky probíhaly stejným způsobem a jsou zdokladovány obdobnými doklady, také neznamenají, že zboží bylo s jistotou doručeno pouze jednomu příjemci, příp. tolika příjemcům, jak bylo žalobcem „*papírově*“ deklarováno. Nerozdělení dodávek neprokazuje ani skutečnost, že bylo komunikováno se stejnými osobami. Proto dle stěžovatele nelze s jistotou tvrdit, že zboží bylo dodáno příjemci, který měl postavení osoby povinné k dani.

[23] V odpovědi na poslední vyjádření stěžovatele žalobce sděluje, že příjemce zboží nemusí být dle rozsudku SDEU ve věci B2 Energy identifikován. Postačí, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že uvedený příjemce toto postavení nutně měl. Z charakteru dodávaného zboží a jeho množství, tj. surový řepkový olej určený pro výrobu biopaliv v objemu stovek tun, vyplývá, že předmětné zboží mohly od účastníka řízení pořídit výlučně osoby povinné k dani. V daném případě i jediná cisterna měla hodnotu, která znamenala a stále znamená povinnost odběratele registrovat se k DPH. Ze skutečností vyplývajících ze spisu pak je patrné, že k rozdělení předmětných dodávek nedošlo. Za zcela absurdní stěžovatel považuje úvahu, že by odběratelem mohla být nepodnikající fyzická osoba, která by zboží nakoupila pro svoji osobní spotřebu. Žalobce podotýká, že nikoli pouze samotná vysoká hodnota plnění, ale rovněž obchodovaná komodita dokládá, že zboží bylo, respektive muselo být, dodáno osobě povinné k dani. Žalobce je nadále přesvědčen, že mu nelze upřít nárok na osvobození od DPH, neboť by došlo k porušení základní zásady, na níž je DPH vystavěna, tj. neutrality DPH.

[24] V podání ze dne 28. 6. 2024 se stěžovatel vyjadřuje k judikатурnímu vývoji. Rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 241/2022 - 115 a č. j. 1 Afs 53/2023 - 76, považuje za judikaturní exces, neboť vykládají splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození při dodání do členského státu v rozporu s komunitárním právem i rozsudkem SDEU ve věci B2 Energy. První senát rozhodoval

pokračování

v rozporu s neutralitou daně. Na straně druhé se stěžovatel dovolává rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2024 č. j. 7 Afs 238/2021 - 73, který z unijní právní úpravy a z rozhodovací praxe nevybočil, nýbrž správně shledal, že bylo nutno posoudit, zdali má žalovaný k dispozici informace, z nichž s jistotou vyplývá, že skuteční příjemci předmětného zboží byli osobami povinnými k dani. Ověření splnění hmotněprávních podmínek odpočtu má pak své místo primárně před žalovaným, nikoliv před správními soudy. Žalobce opakuje, že první senát Nejvyššího správního soudu vyložil zákonná pravidla nejenom v rozporu se Soudním dvorem, ale i s ústavními pravidly zákazu extenzivního výkladu daňového práva. Nejsou proto na jeho věc aplikovatelné, případně musí být věc předložena k posouzení rozšířenému senátu.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[25] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 s. ř. s.

[26] Kasační stížnost je důvodná.

[27] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Nepřezkoumatelný rozsudek zpravidla vůbec nenabízí prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru, a je tudíž nezbytné jej zrušit.

[28] Za nepřezkoumatelné (pro nedostatek důvodů) lze označit zejména takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných žalobních námitek (viz například rozsudky tohoto soudu ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 - 58, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74), respektive pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (viz rozsudek tohoto soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44). Zároveň ovšem nelze opomenout, že nepřezkoumatelnost rozsudku není závislá na subjektivní představě stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn. Jedná se totiž o objektivní překážku, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkum napadeného rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2014, č. j. 3 As 60/2014 - 85). Zároveň nelze pomíjet, že povinností krajského soudu je vypořádat žalobní body a nikoli každý argument žalovaného.

[29] Stěžovatel především namítá, že krajský soud pominul některé jeho argumenty ohledně nepřítapnosti aplikace rozsudků SDEU ve věci Kemwater a NSS ve věci Vymětalík na posuzovanou věc. Krajský soud však výslovně uvedl, že ze závěrů rozsudků SDEU ve věci Kemwater a NSS ve věci Vymětalík lze vycházet, a tento názor důkladně odůvodnil (viz odst. 72 – 74 rozsudku krajského soudu). Rovněž konstatoval, že si je vědom skutečnosti, že osvobození při dodání zboží do jiného členského státu a nárok na odpočet představují odlišné instituty daňového práva, což však na jeho závěrech nic nezměnilo. Stěžovatel má pravdu, že krajský soud podrobně nezohlednil argument, že rozsudek NSS ve věci Vymětalík popírá a narušuje ustálený a vyvážený systém

prokazování osvobození od daně, z napadeného rozsudku však vyplývá, že krajský soud nepovažoval rozsudek NSS ve věci Vymětalík za rozporný s principy daňového práva. Navíc nevypořádání jednoho dílčího argumentu žalovaného nemůže vést k závěru o nepřekoumatelnosti napadeného rozsudku. Stejně tak se krajský soud podrobně nevypořádal s rozsudkem NSS ve věci Steris. Důvody, které krajský soud vedly ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí, však jsou z rozsudku krajského soudu zřejmé a jsou pečlivě rozebrány. Krajský soud tedy dle kasačního soudu dostatečně přdestřel důvody, pro které rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Tomu ostatně odpovídá skutečnost, že stěžovatel se závěry krajského soudu obsírně polemizuje, což by v případě nepřekoumatelného rozsudku v zásadě nebylo možné.

[30] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že rozsudek krajského soudu je přezkoumatelný, neboť je z jeho odůvodnění zřejmé, jakými úvahami byl krajský soud při posouzení věci v rozsahu žalobních bodů veden a k jakému závěru na jejich základě dospěl. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. proto naplněn není.

[31] K věci samé Nejvyšší správní soud předesílá, že obsahově shodnou argumentací totožného stěžovatele a žalobce týkající se stejných skutkových okolností se zdejší soud zabýval v nedávno vydaných rozsudcích ze dne 29. 8. 2024, č. j. 6 Afs 46/2022 - 113, a ze dne 20. 8. 2024, č. j. 10 Afs 216/2023 - 83. Nyní rozhodující senát se se závěry těchto rozsudků ztotožňuje, a proto z nich bude ve svém odůvodnění do značné míry vycházet. Přestože v rozsudku č. j. 6 Afs 46/2022 kasační soud kasační stížnost zamítl, k podstatě nyní posuzované věci jsou jeho závěry shodné. Šestý senát kasační stížnost žalovaného zamítl pouze z důvodu vad daňového řízení (nezákonného vypořádání návrhu na provedení svědecké výpovědi, nezákonného nezpřístupnění příloh odpovědi maďarského správce daně a nevyzvání stěžovatele k vyjádření dle § 115 odst. 2 daňového řádu). Ohledně aplikace rozsudků SDEU ve věci Kemwater a NSS ve věci Vymětalík na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu dospěly oba senáty ke shodným závěrům, stejně jako k dopadu rozsudku SDEU ve věci B2 Energy na posuzovanou věc.

[32] Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH (v rozhodném znění) *dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.*

[33] Z citovaného ustanovení vyplývá, že mezi plnění, která jsou osvobozena od DPH, patří také dodání zboží do jiného členského státu (intra komunitární dodání). Plátce daně je povinen poskytnutí takového plnění přiznat, daň z něj ale neodvádí. Cílem této úpravy bylo a je zajistit převod daňového příjmu na členský stát, v němž došlo ke konečné spotřebě dodaného zboží. Mechanismus vytvořený touto úpravou spočívá jednak v osvobození dodání vedoucího k odeslání nebo přepravě uvnitř Evropské unie od daně členským státem odeslání – doplněného nárokem na odpočet nebo vrácení DPH odvedené na vstupu v tomto členském státě, jednak ve zdanění pořízení uvnitř Evropské unie členským státem určení. Zajišťuje tak jasné vymezení daňové svrchovanosti dotčených členských států a umožňuje zamezit dvojímu zdanění, a tedy zajistit daňovou neutralitu,



pokračování

která je vlastní společnému systému DPH (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012 - 45).

[34] Ve shodě se shora citovaným § 64 odst. 1 zákona o DPH judikatura Nejvyššího správního soudu stanovila, že aby mohl plátce daně úspěšně uplatnit nárok na odpočet daně při dodání zboží do jiného členského státu, musí prokázat, že jsou současně splněny tři podmínky: 1. zboží bylo dodáno do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě; 2. zboží bylo odesláno (přepraveno) do jiného členského státu; 3. přeprava zboží byla zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou. Povinnost prokázat splnění těchto podmínek přitom leží na daňovém subjektu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, nebo ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012 - 45).

[35] V rozsudku B2 Energy se Soudní dvůr 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. Soudní dvůr vyšel z rozsudku Kemwater, v němž rozhodl, že k úspěšnému uplatnění nároku na odpočet DPH 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. V rozsudku B2 Energy Soudní dvůr 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.

[36] S ohledem na odůvodnění rozsudku SDEU ve věci B2 Energy, které je účastníkům řízení známo, se Nejvyšší správní soud nebude podrobně vypořádávat s argumentací stěžovatele a žalobce, která se týká použitelnosti závěrů plynoucích z rozsudků SDEU ve věci Kemwater a NSS ve věci Vymětalík, neboť je povinen respektovat názor zaujatý Soudní dvorem, který je jednoznačný. Otázkou však zůstává, zda i v případě, že daňový subjekt po celé daňové řízení a následně i v soudním řízení trvá na tom, že plnění dodal deklarovaným odběratelům, je třeba, aby daňové orgány ve vztahu k dříve rozhodovaným případům znovu posuzovaly uplatněný nárok na osvobození od DPH optikou závěrů rozsudku SDEU ve věci B2 Energy. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že nikoliv.

[37] V rozsudku B2 Energy Soudní dvůr posuzoval dodávky řepkového oleje z České republiky do Polska. Plnění přitom nepřijali odběratelé uvedení na daňových dokladech, ale jiné společnosti, které přijetí plnění potvrdily (mimo jiné) na CMR listech. Daňový subjekt v průběhu tehdejšího daňového řízení připustil, že olej ve skutečnosti odebrala jedna ze společností uvedených na CMR listu (*Wratislavia Biodiesel* namísto tvrzené konečné odběratelky *Wratislavia Bio*). Soudní dvůr však 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 SDEU ve věci B2 Energy). Nejvyšší správní soud po zodpovězení předběžné otázky následně zrušil rozsudek

městského soudu i rozhodnutí žalovaného a věc vrátil Odvolacímu finančnímu ředitelství, aniž by rovněž hodnotil, 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 (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2024, čj. 4 Afs 291/2021 - 84, body 39 až 40).

[38] Rozsudek SDEU ve věci B2 Energy tedy nelze dle kasačního soudu číst tak, že by měl paušálně ovlivnit výsledek všech řízení o osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu. Z tohoto rozsudku nelze ani dovodit, že by daňový subjekt mohl bez jakékoliv indicie nově zcela změnit svá tvrzení. Vrátit věc až do daňového řízení je namísto zpravidla tehdy, pokud tu existuje skutková indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného odběratele, která mohla fakticky (namísto něho) odebrat sporná plnění, a že tento jiný (alternativní) odběratel byl povinný k dani. Ostatně ani převažující linie judikatury navazující na rozsudek SDEU 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 16. 8. 2022, č. j. 9 Afs 409/2018 - 73, ze dne 23. 8. 2022, č. j. 5 Afs 47/2021 - 47, ze dne 10. 1. 2023, č. j. 2 Afs 92/2021 - 51, a další.).

[39] Zároveň dle kasačního soudu nelze judikaturu Soudního dvora vykládat tak, že by správce daně musel prokazovat, že odběratel nebyl osobou povinnou k dani, jak tvrdí žalobce. Tím by bylo zcela převráceno důkazní břemeno, jak ho konstruuje daňový řád. Skutečnost, že zboží bylo dodáno osobě povinné k dani, která nebyla uvedena na daňovém dokladu, musí stále prokazovat daňový subjekt. Neunesení důkazního břemene postačuje k odepření nároku na osvobození od daně, aniž by bylo nutné prokazovat, že odběratel v postavení plátce DPH jistě nebyl. Z rozsudku SDEU ve věci 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).

[40] Ze shora citované judikatury tedy obecně vyplývá, že není bez dalšího důvodem pro vrácení věci do daňového řízení, pokud v době vedení daňového řízení daňové 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. Pouze pokud existují skutkové indicie nasvědčující, že tomu tak bylo, a že odběratel mohl mít postavení osoby povinné k dani, postačí, pokud alespoň v soudním řízení daňový subjekt takové skutečnosti uvedl. Pokud tedy krajský soud zrušil napadené rozhodnutí a vrátil věc stěžovateli k dalšímu řízení proto, aby dal žalobci možnost se vyjádřit a případně navrhnout další důkazy a žalovaný následně nově posoudil, zda nelze dospět k závěru o naplnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH, přestože žalobce trval 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.

pokračování

[41] Ke stejnému výkladu dospěl Nejvyšší správní soud již ve výše citovaných rozsudcích č. j. 1 Afs 241/2022 - 115 a č. j. 1 Afs 53/2023 - 76, v nichž jednoznačně uvedl, že se rozsudky SDEU ve věci Kemwater a ve věci B2 Energy ve věcech žalobce nepoužijí, neboť v případech žalobce daňové orgány neměly k dispozici indicie, respektive údaje potřebné k ověření, že skutečný odběratel daňového subjektu měl postavení osoby povinné k dani. Kasační soud souhlasí s tehdy vyslovenými závěry, že nelze umožnit, aby daňové subjekty své nároky uplatňovaly alibisticky – aby tvrdily a prokazovaly, že zboží dodaly tvrzeným odběratelům, a zároveň požadovaly, aby pro případ neunesení důkazního břemena soud uplatnil závěry rozsudků SDEU ve věci Kemwater a B2 Energy. Rozsudky prvního senátu nejsou dle kasačního soudu v rozporu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 29/05, jak tvrdí žalobce. V citovaném nálezu Ústavní soud konstatoval, 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. Závěry prvního senátu však nepřestávají rozšíření důkazního břemene žalobce nad rámec jím tvrzených skutečností. Jen potvrzují, že nelze přiznat nárok na osvobození určitých dodání od DPH, pokud žalobce neprokáže své tvrzení, že tato dodání pro to splňují zákonné podmínky, tj. že zboží dodal osobě povinné k dani.

[42] Kasační soud nepovažuje za důvodný odkaz žalobce na rozsudek č. j. 7 Afs 238/2021 - 73, protože ten byl vydán za jiných skutkových okolností. 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 (viz body 10, 26 a 28 odkazovaného rozsudku). Uplatnění rozsudku SDEU ve věci B2 Energy tedy bylo, na rozdíl od projednávané věci, namístě, neboť bylo možno seznat indicie, že skutečný odběratel daňového subjektu mohl mít postavení osoby povinné k dani.

[43] Z výše uvedeného vyplývá, že bylo na žalobci, aby uvedl skutkové indicie poukazující na osobu odlišnou od deklarovaného odběratele, protože tyto skutečnosti ze spisu nevyplývají. Žalobce však žádné skutečnosti svědčící dodání zboží jinému než deklarovanému odběrateli, který by měl postavení osoby povinné k dani, netvrdil a netvrdí. Žalobce po celé daňové i soudní řízení trval na tom, že prokázal dodání řepkového oleje deklarovaným odběratelům. Svůj postoj nezměnil ani v návaznosti na rozsudek SDEU ve věci B2 Energy. Nikdy nepřipustil, že by jakékoliv třetí subjekty mohly být odběrateli komodity. Tímto se projednávaný případ liší také od rozsudku 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.

[44] Žalobce sice trval na tom, že správní spis dostatečné indicie obsahuje, výslovně však poukázal pouze na množství a vysokou hodnotu plnění. Samotná vysoká hodnota plnění či jeho množství ale nutně nemusí znamenat, že žalobce dodal 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 žalobce vůbec tvrdil 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). Ani v případě dodání řepkového oleje ve větších objemech tedy nelze *a priori* dovozovat jeho dodání osobě registrované k dani. K jinému závěru nedospěly ani rozsudky SDEU ve věci B2 Energy či NSS ve věci Vymětalík, neboť tato rozhodnutí nebyla nijak založena na specifiku obchodovaného oleje.

[45] Stále tedy platí, že žalobce měl prokázat, 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. Nejvyšší správní soud opakuje, že nelze umožnit, aby daňové subjekty své nároky uplatňovaly „alibisticky“ podle toho, jak se bude řízení vyvíjet, a k jakému závěru soudy (resp. daňovými orgány) dospějí. Žalobce nemůže tvrdit a prokazovat, že dodal zboží deklarovaným odběratelům, a zároveň požadovat, aby v případě, že by podle soudu neunesl své důkazní břemeno ohledně dodání deklarovaným odběratelům, byla věc posuzována optikou rozsudků SDEU ve věci Kemwater a B2 Energy a rozsudku NSS ve věci Vymětalík. 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).

[46] Nejvyšší správní soud závěrem podotýká, že neshledal důvodným návrh stěžovatele na položení předběžné otázky Soudnímu dvoru, neboť stěžovatelem formulovaná otázka byla zodpovězena v rozsudku SDEU ve věci B2 Energy. Stejně tak kasační soud neshledal důvod pro předložení věci rozšířenému senátu, neboť rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu je jednotná, přičemž žalobcem vytýkaná odlišná rozhodnutí zdejšího soudu vycházela z jiných skutkových či právních okolností (viz výše).

[47] Nejvyšší správní soud konečně uvádí, že si je vědom, že výše vyřčené závěry vychází především z judikatury, která byla konstituována až po vydání napadeného rozsudku krajského soudu. Kasační soud však připomíná, že právní normy, aby mohly plnit svou regulatorní funkci, musí být často formulovány jen velmi obecným způsobem. Je pak na soudech, aby v případech, kdy není výklad právní normy *prima facie* zcela zřejmý, autoritativně stanovily, jak má být daná norma vykládána. Přitom platí, že takto zaujatý výklad nepůsobí pouze prospektivně, tj. do budoucna, ale lze jej aplikovat např. také ve všech aktuálně probíhajících řízeních (tzv. incidentní retrospektivita působení judikatury). Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud na věc aplikoval aktuální závěry judikatury.

#### IV. Závěr

[48] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věty první před středníkem soudního řádu správního zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V novém řízení bude krajský soud vázán závěry vyslovenými v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 soudního řádu správního). Tento právní názor lze shrnout tak, že daňové orgány neměly k dispozici alespoň indicie svědčící tomu, že odběratelé žalobce byli v jiném členském státě osobami povinnými k DPH. Žalobce byl povinen

pokračování

tvrdit a prokázat, že takové postavení měli, což však v řízení před daňovými orgány ani krajským soudem nečinil.

[49] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 104 odst. 3 věta první soudního řádu správního).

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 20. září 2024

Mgr. Radovan Havelec  
předseda senátu