



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **BIOENERGO - KOMPLEX, s.r.o.**, se sídlem Pod Hroby 130, Kolín, zast. Mgr. Ing. Tomášem Hobzou, advokátem se sídlem Opletalova 6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 19. 12. 2023, č. j. 43 Af 25/2021-98,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

**O d ů v o d n ě n í :**

**1. Vymezení věci**

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku, kterým Krajský soud v Praze (dále jen „krajský soud“) zamítl její žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 6. 2021, č. j. 24267/21/5300-22442-712600.

[2] Tímto rozhodnutím žalovaný rozhodl o odvolání stěžovatelky proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 21. 10. 2019, č. j. 4678022/19/2111-50523-202055, kterým byla stěžovatelce doměřena daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období duben 2015 ve výši 3 529 494 Kč a bylo stanoveno penále ve výši 705 898 Kč. Podle správce daně stěžovatelka nesplnila podmínky pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu u dodání surového řepkového oleje deklarovaným odběratelům: společností OOV-DRUŽSTVO MALINOVO, PHU DRABEX Marcin Koziol (dále jen „PHU DRABEX“), STEFAREZ s.r.o. a EREDAN LTD. Stěžovatelka podle něj neprokázala, že pořizovateli zboží v jiném členském státě byli deklarovaní objednatelé. Žalovaný k odvolání stěžovatelky změnil

platební výměr tak, že snížil doměřenou DPH z částky 3 529 494 Kč na 682 604 Kč a penále z částky 705 898 Kč na 136 520 Kč. Podle žalovaného totiž stěžovatelka neprokázala, že odběrateli v jiných členských státech byly PHU DRABEX a STEFAREZ, naproti tomu však podle jeho názoru prokázala, že společnost EREDAN LTD. skutečně odběratelem byla.

## 2. Řízení před krajským soudem

[3] Proti rozhodnutí žalovaného brojila stěžovatelka žalobou u krajského soudu, který ji podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl.

[4] Krajský soud konstatoval, že stěžovatelka neprokázala, že by zboží dodávala společnosti PHU DRABEX. Její důkazy byly plně nesrovnalostí. K prokázání tohoto tvrzení předložila zejména čtyři faktury, dodací listy, české vážní lístky k výdeji, průvodky výdejem materiálu, polské vážní lístky a CMR listy. Ve fakturách je jako příjemce uvedena PHU DRABEX – faktury však dodání zboží prokázat nemohou. V dodacích listech je jako dodavatelka uvedena stěžovatelka a jako odběratel PHU DRABEX, převzetí zboží v nich však není potvrzeno, a tyto dokumenty jsou tedy bez důkazní hodnoty. V českých vážních lístcích není údaj o odběrateli uveden, v poznámce je pouze uvedeno *Prosum*, což vyvolává pochybnosti, pro koho bylo zboží určeno. *Prosum* je uvedeno též na průvodkách výdejem materiálu. Na CMR listech je jako odesílatelka označena *Prosum*, jako příjemkyně *Harmony* a v kolonce „Zboží obdržel“ je uvedena společnost *Logistyk*. Na polských vážních lístcích je jako vlastník označena společnost *Wratislava*, jako klient *Panco* a dále je zde razítko společnosti *Logistyk*. Název stěžovatelky na těchto dokumentech není vůbec uveden. Stěžovatelkou předložené důkazy tak vyvolávají pochybnosti, zda byl PHU DRABEX skutečným odběratelem zboží. Stěžovatelka v průběhu daňového řízení uvedené nesrovnalosti nevysvětlila.

[5] Krajský soud připomněl, že správce daně požádal polského správce daně o informace o obchodní spolupráci mezi stěžovatelkou a PHU DRABEX, přičemž polský správce daně odpověděl, že PHU DRABEX přiznala pořízení zboží od stěžovatelky v měsících říjen 2014 až duben 2015, na výzvu daňové správy se ale nedostavila a nepředložila doklady potvrzující transakce se stěžovatelkou. Obchodní činnost zahájila v září 2014, chyběla informace o jakýchkoliv zaměstnancích či logistickém zázemí k provozování obchodní činnosti ve velkém měřítku; po dubnu 2015 přestala podávat daňová přiznání a stala se pro správce daně nekontaktní. Pouhé daňové přiznání PHU DRABEX, která se následně stala nekontaktní, aniž by předložila jakékoliv podklady k transakcím se stěžovatelkou, sice pravdivosti stěžovatelčiných tvrzení nasvědčuje, nemůže však sama o sobě prokázat, že stěžovatelka této společnosti skutečně dodala zboží tak, jak deklarovala.

[6] Ani skutečnost, že PHU DRABEX uhradila kupní cenu, nepostačuje k prokázání, že k plnění skutečně došlo – důvodem pro takové jednání může být například daňový podvod či propojení skupiny osob, jak správně upozornily daňové orgány.

[7] Krajský soud shrnul, že sice vyšly najevo indicie nasvědčující tomu, že by PHU DRABEX mohl být skutečným odběratelem stěžovatelky, proti tomu ale stála celá řada přetrvávajících a přesvědčivě nevysvětlených a zásadních pochybností plynoucích

pokračování

z předložených dokladů, mezinárodní výměny informací a vyjádření samotné stěžovatelky (například absence písemných smluv u obsáhlých plněních). Za takové situace krajský soud souhlasil s žalovaným, že stěžovatelka nevyvrátila pochybnosti správce daně a neprokázala, že zboží dodala deklarovanému odběrateli.

[8] K námitce stěžovatelky, že správce daně neprovedl navrhovaný důkaz v rámci mezinárodní výměny informací, který by ověřil existenci smluvního vztahu mezi jejím odběratelem a společnostmi uvedenými na stěžovatelkou předložených dokladech, krajský soud uvedl, že správce daně nepochybil, pokud dokazování neprováděl, neboť se vůbec nejednalo o důkazní návrh. Stěžovatelka totiž vůbec neuvedla, co mělo být předmětem důkazu, pouze uvedla, co má být zjištěno. Mezinárodní dožádání není důkazním prostředkem, pouze cestou k jeho opatření. Stěžovatelka ani neuvedla žádné tvrzení, které by mohlo být prokázáno – netvrdila, jaký smluvní vztah měl být mezi jejím odběratelem a dalšími společnostmi (které ani přesně nspecifikovala). V zásadě se tedy stěžovatelka snažila přenést jak břemeno tvrzení, tak i břemeno důkazní na žalovaného.

[9] Podle krajského soudu stěžovatelka své důkazní břemeno neunesla ani ve vztahu k plněním, která měla odebírat společnost STEFAREZ. Stěžovatelka předložila zejména dvě faktury, dodací listy, české vážní lístky k výdeji a CMR listy. K jedné z faktur stěžovatelka dále doložila maďarský vážní lístek a maďarské potvrzení o přijetí zboží, k druhé z faktur předložila českou průvodku výdejem materiálu a maďarský vážní lístek.

[10] Ve fakturách je jako konečná příjemkyně i odběratelka uvedena STEFAREZ, v dodacích listech je jako dodavatelka uvedena stěžovatelka a jako odběratelka STEFAREZ, předání a převzetí zboží však na nich není potvrzeno. V českých vážních lístcích k výdeji je uvedeno toliko v poznámce STEFAREZ. Z uvedeného vyplývá, že bylo zboží pro STEFAREZ určeno, nikoliv, že bylo této společnosti skutečně dodáno. O správnosti jednoho z vážních lístků vyvolává pochybnosti skutečnost, že podle něj mělo být zboží v ČR váženo dne 28. 4. 2015, zatímco ostatní dokumenty (faktura, dodací list, CMR i maďarský vážní lístek) byly vystaveny již 16. a 17. 4. 2015.

[11] Nejzávažnější pochybnosti však vyplývají z CMR listů. Na CMR listu k faktuře č. 21500418 je jako odesílatelka uvedena stěžovatelka a STEFAREZ jako příjemce, kolonka „Zboží obdržel“ však není vyplněna a jako místo vykládky je uvedeno Szeleste v Maďarsku; STEFAREZ má přitom sídlo na Slovensku. Otisk razítka STEFAREZ je jen v kolonce pro potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu, na korespondujícím vážním lístku je jako výstavce uveden subjekt *UBM Agro Zrt* a jako zákazník *Pá-tak kft*; na maďarském potvrzení o přijetí zboží je označen *Pá-tak kft* jako kupující a *B&B Agrogabona Kft.* jako dopravce, ačkoliv podle CMR listu byl dopravcem *Transportstav*.

[12] Na CMR listu k faktuře č. 21500455 je jako odesílatelka uvedena stěžovatelka, jako příjemkyně STEFAREZ, avšak v kolonce „Zboží obdržel“ je uveden subjekt *GPR-OMEGA*, datum převzetí není uvedeno. Jako místo vykládky je uveden Héreg v Maďarsku. Na příslušném maďarském vážním lístku je uveden (zřejmě jako zákazník) subjekt *V+V COOP* a jako dopravce *B&B Agrogabona Kft.*, ačkoliv podle CMR listu byl dopravcem *Transportstav*.

[13] Uvedenými doklady pro jejich vzájemnou rozpornost stěžovatelka nemohla prokázat, že skutečně dodala zboží společnosti STEFAREZ. Správce daně nebyl povinen

zjistit, z jakého důvodu jsou na dokumentech uvedeny jiné subjekty než deklarovaný odběratel – naopak stěžovatelka, která předložením dokumentů hodlala prokázat, že plnění byla uskutečněna dle jejích tvrzení, měla rozpory vysvětlit a předložit dokumenty odpovídající jejím tvrzením.

[14] Ani výsledky svědků stěžovatelčina tvrzení neprokázaly. Výslech svědka R. H. nepřinesl žádná relevantní skutková zjištění ani vysvětlení nesrovnalostí na dokladech (a to ani ve vztahu k dodávkám společnosti PHU DRABEX). Svědkové M. D. a Š. K., kteří za STEFAREZ dříve jednali, odpovídali neurčitě a obecně. Z jejich výpovědí vyplynulo, že STEFAREZ se stěžovatelkou obchodovala, o konkrétních transakcích však z výsledků nevyplývalo vůbec nic, stěžovatelčina tvrzení tedy tyto výsledky nemohly prokázat. Nadto i ohledně pravdivosti výpovědi svědků panují pochybnosti s ohledem na jejich rozpor s jinými důkazními prostředky či vyjádřeními stěžovatelky. Například svědci vypověděli, že byly uzavírány smlouvy písemně, podle stěžovatelky však v předmětném zdaňovacím období byly smlouvy uzavřeny toliko ústně. Podle svědků podepisoval smlouvy Š. K., ale na předložených smlouvách z období od května až července roku 2015 jsou podpisy M. D. coby údajného majitele – M. D. přitom podle obou svědků nebyl jednatelem, ale společníkem.

[15] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, že mělo být provedeno mezinárodní dožádání ke zjištění obchodních partnerů společnosti STEFAREZ, a to obdobně jako v případě stejné námítky ve vztahu k PHU DRABEX.

[16] Krajský soud nepřisvědčil ani názoru stěžovatelky, že by jí mělo být přiznáno osvobození od daně s ohledem na to, že zboží bylo dodáno osobě povinné k dani, i kdyby touto osobou nebyl deklarovaný odběratel, a to při přiměřeném použití závěrů rozsudku Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater ProChemie s.r.o.*, C-154/20. Ze skutkových zjištění totiž podle krajského soudu nevyplývalo, kdo byl skutečným odběratelem zboží ani že by musel být plátcem daně. S ohledem na to krajský soud nepovažoval za nutné přerušit řízení do rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci *B2 Energy s.r.o.*, C-676/22 (Soudní dvůr v této věci rozhodl rozsudkem ze dne 29. 2. 2024 – pozn. Nejvyššího správního soudu), v němž měl Soudní dvůr posoudit možnost osvobození od daně v situaci, kdy daňový subjekt neuvádí skutečného odběratele – tj. v zásadě měl posoudit použitelnost závěrů rozsudku ve věci *Kemwater* i na osvobození plnění učiněných do jiného členského státu.

[17] Vzhledem k tomu, že nebyly splněny podmínky pro osvobození při dodání zboží do jiného členského státu, bylo namíste posoudit stěžovatelčina plnění jako tuzemská. Ani v tomto ohledu daňové orgány nepochybily.

### 3. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[18] Proti rozsudku krajského soudu brojila stěžovatelka kasační stížností a navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc krajskému soudu vrátil k dalšímu řízení. Podle stěžovatelky krajský soud pochybil již jen tím, že nepřerušil řízení kvůli předběžné otázce předložené Soudnímu dvoru EU ve věci *B2 Energy*, jak učinil v jiných řízeních. Podle stěžovatelky je namíste v nyní posuzované věci aplikovat závěry rozsudků Soudního dvora EU věcech *B2 Energy* a *Kemwater*. Pokud měly daňové orgány zato, že stěžovatelka nedodávala zboží deklarovaným odběratelům, stále byly ve spisu dostatečné

pokračování

indicie svědčící o tom, že subjekty, kterým stěžovatelka zboží dodávala, byly plátcí DPH v jiných členských státech, a osvobození jí tedy mělo být přiznáno. Již jen z charakteru zboží a jeho množství vyplývá, že jej mohly pořídit výlučně osoby povinné k dani. I kdyby tedy PHU DRABEX a STEFAREZ nebyly skutečnými odběrateli, předmětné zboží by musely pořídit jiné osoby povinné k dani.

[19] Stěžovatelka dále nesouhlasila s krajským soudem, že její požadavek na provedení mezinárodního dožádání nepředstavoval důkazní návrh. Krajský soud ve skutkově a právně totožné věci v rozsudku č. j. 54 Af 18/2020-97 návrh stěžovatelky přijal a v uvedené věci zrušil rozhodnutí žalovaného týkající se jiného zdaňovacího období a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Tak měl krajský soud postupovat i v nyní posuzované věci. Pokud by návrh na provedení důkazu nebyl perfektní, bylo na daňových orgánech, aby stěžovatelku vyzvaly k odstranění vad či vyjasnění návrhu, aby mohl být důkaz proveden. Nadto není povinností stěžovatelky předložit důkazy k prokázání svých tvrzení, ale pouze je označit.

[20] Podle stěžovatelky i provedenými důkazy bylo prokázáno, že zboží bylo odběrateli PHU DRABEX dodáno: odběratel pořízení zboží od stěžovatelky přiznal v daňovém přiznání a zaplatil za něj stěžovatelce kupní cenu; dodání zboží deklarovanému odběrateli podporuje i výslech svědka H. Následnou nekontaktnost odběratele nelze stěžovatelce klást k tíži. Stěžovatelka se rovněž ohradila proti argumentaci krajského soudu, že zaplacení kupní ceny mohlo být součástí daňového podvodu. Případný daňový podvod by totiž musely prokázat daňové orgány, což neučinily.

[21] Taktéž dodání zboží společnosti STEFAREZ bylo prokázáno. Ze spisu je zřejmé, že důkazy při hodnocení v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů prokazují, že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli. Krajský soud kladl přílišnou váhu tomu, že bylo razítko stěžovatelky na dokladech umístěno na nesprávném místě. Stěžovatelka ostatně rovněž prokázala, že jí STEFAREZ zaplatila za zboží kupní cenu. Rovněž svědecké výpovědi M. D. a Š. K. v kontextu ostatních důkazních prostředků dokazují, že stěžovatelka zboží dodala deklarovanému odběrateli. Krajský soud nehodnotil svědecké výpovědi objektivně, snažil se je vyložit v neprospěch stěžovatelky. Nelze souhlasit s tvrzením krajského soudu, že byly výpovědi svědků obecné a nicneříkající. Rovněž výslech svědka R. H. je třeba hodnotit v kontextu ostatních důkazních prostředků, nikoliv jeho relevanci odmítnout s tím, že z něj žádné relevantní zjištění nevyplývá.

[22] Podle stěžovatelky nelze její plnění posoudit jako tuzemská. To by bylo možno pouze v situacích, kdy by dodala zboží odběrateli v tuzemsku nebo odběrateli v jiném členském státě, který není osobou podléhající DPH. Daňové orgány přitom nezpochybnily, že bylo zboží dodáno do jiného členského státu, a neprokázaly, že by skuteční příjemci nebyli osobami povinnými k dani. S ohledem na objem a charakter zboží je přitom zřejmé, že odběratel, ať už jím byl kdokoli, musel být osobou povinnou k dani.

[23] V průběhu řízení o kasační stížnosti se stěžovatelka vyjádřila i k judikatornímu vývoji v obdobných věcech. Nesouhlasila s názory vyřčenými v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 53/2023-76 a č. j. 1 Afs 241/2022-115, z nichž podle ní v rozporu s rozsudkem *B2 Energy* vyplývá, že pokud není prokázán odběratel deklarovaný na dokladech, není možno následně zkoumat možnost alternativního dodavatele – osoby registrované k dani. Stěžovatelka se dovolávala obdobného přístupu jako

v rozsudku ze dne 21. 7. 2021, č. j. 7 Afs 238/2021-73, ve kterém podle stěžovatelky zdejší soud v souladu s judikaturou Soudního dvora EU požadoval, aby daňové orgány po popření deklarovaného odběratele zkoumaly odběratele alternativní. Rozsudky prvního senátu jsou nadto v rozporu také s ústavním zákazem extenzivního výkladu daňového práva (nález Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05)

[24] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. Podle jeho názoru v daňovém řízení nevyvstaly žádné indicie, které by poukazovaly na alternativního odběratele, stěžovatelka měla příležitost objasnit, kdo byl skutečným odběratelem, ale pouze trvala na tom, že správně označila deklarované odběratele. Nebylo možno vyloučit, že odběratelů stěžovatelčina zboží bylo několik neplátců DPH ani že skutečný odběratel byl spotřebitelem zboží. Závěr, že nebyly splněny podmínky pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, tedy ob stojí i ve světle rozsudku Soudního dvora EU ve věci *B2 Energy*. Žalovaný rovněž souhlasil s názorem krajského soudu, že žádost stěžovatelky o zjišťování informací prostřednictvím mezinárodního dožádání nebyla důkazním návrhem. Pokud jde o neprokázání dodání zboží společností PHU DRABEX a STEFAREZ, stěžovatelka uvádí jen svůj výklad důkazní situace, přičemž zcela pomíjí podstatné okolnosti zpochybňující pravdivost jejích tvrzení, na která poukazoval žalovaný a která krajský soud aproboval. Za takové situace nezbylo než v souladu s judikaturou správních soudů považovat stěžovatelčina plnění za tuzemská.

#### 4. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[25] Nejvyšší správní soud (NSS) nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatelka je v řízení o kasační stížnosti zastoupena advokátem. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti, a dospěl k následujícímu závěru.

[26] Kasační stížnost není důvodná.

[27] Nejvyšší správní soud konstatuje, že podstatou projednávané věci je posouzení otázky, zda stěžovatelka vyvrátila pochybnosti správce daně ohledně deklarovaného dodání zboží společností PHU DRABEX a STEFAREZ. Skutkově i právně obdobnými případy se zdejší soud již zabýval ve výše označených rozsudcích č. j. 1 Afs 53/2023-76 a č. j. 1 Afs 241/2022-115 a rozsudku ze dne 15. 7. 2024, č. j. 10 Afs 64/2023-98, a ani v nyní posuzované věci nemá od názorů vyřčených v těchto rozsudcích důvod se odklánět.

[28] Podle § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 8. 2020 (dále jen „zákon o DPH“), platí: *„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.“* K osvobození od daně tedy je třeba, aby (1.) zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě, pro kterou je pořízení tohoto zboží předmětem daně; a aby (2.) zboží bylo odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou.

pokračování

[29] Uvedené ustanovení transponuje čl. 138 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o společném systému DPH“), podle něhož „[č]lenské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani [nikoliv tedy osobu k dani registrovanou – pozn. NSS] nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží“. V rozsudku *B2 Energy* Soudní dvůr EU k aplikaci tohoto ustanovení uvedl, že podmínky pro osvobození od daně mohou být splněny i v případě, kdy skutečný odběratel není deklarován na daňových dokladech a nemusí být daňovým subjektem ani bezpodmínečně identifikován (obdobně jako dříve dovodil při posuzování nároku na odpočet DPH v rozsudku ve věci *Kemwater*). Soudní dvůr EU uvedl, že (důraz přidán) „s ohledem na zásadu daňové neutrality nelze po osobě povinné k dani požadovat, aby za účelem uplatnění svého nároku na osvobození od DPH vždy prokázala – nebyl-li příjemce daného zboží identifikován – že má tento příjemce postavení osoby povinné k dani, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že uvedený příjemce toto postavení nutně měl (obdobně viz rozsudek ze dne 9. prosince 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20, EU:C:2021:989, bod 40)“. Rovněž § 64 odst. 1 zákona o DPH je tedy nutno vykládat tak, že osvobození daně nebrání, nebylo-li zboží dodáno deklarovanému subjektu, ale s ohledem na skutková zjištění je nepochybné, že skutečný odběratel byl osobou povinnou k dani.

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

[31] V posuzované věci je sporné jen splnění první podmínky (dodání osobě, která má v jiném členském státě postavení osoby povinné k DPH). Druhou podmínku (uskutečnění přeshraniční přepravy) daňové orgány nepochybnily.

[32] V první řadě Nejvyšší správní soud konstatuje, že nepovažuje za důvodné námitky stěžovatelky, že prokázala dodání zboží deklarovaným odběratelům. Pokud jde o plnění, jejichž deklarovaným odběratelem byla PHU DRABEX, správce daně založil své pochybnosti na rozporuplných údajích na stěžovatelkou předložených dokumentech, na nichž byly uvedeny v různých rolích společnosti *Prosum*, *Harmony*, *Logistyk*, *Wratislava* a *Panco*, přičemž na českých vážních lístcích k výdeji, průvodkách výdejem materiálu, polských vážních lístcích ani CMR listech nebyla vůbec uvedena stěžovatelka ani její deklarovaný odběratel. Ti byli pouze na fakturách a dodacích listech, na nichž však převzetí zboží nebylo potvrzeno. Tyto dokumenty tedy rozhodně nemohou potvrdit dodání zboží společnosti PHU DRABEX.

[33] Stěžovatelka dovozuje prokázání dodání zboží deklarovanému odběrateli především z toho, že PHU DRABEX v daňovém přiznání předmětná plnění uvedla a zaplatila za něj

kupní cenu. To ovšem nevypovídá o tom, že by bylo zboží dodáno této společnosti, resp. že na PHU DRABEX přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník – právě přechod práva nakládat s věcí jako vlastník zakládá podle čl. 14 odst. 1 směrnice o společném systému DPH „dodání zboží“. Podrobně k problematice přechodu práva nakládat s věcí jako vlastník srov. například rozsudek NSS ze dne 19. 7. 2023, č. j. 9 Afs 214/2022-77, č. 4508/2023 Sb. NSS – podstatné ovšem je především, že přechod práva nakládat s věcí jako vlastník může být dovozován ze skutkových okolností a tento okamžik nemusí odpovídat převedení vlastnického práva podle vnitrostátního práva. Jak dovodila judikatura Soudního dvora EU, osvobození od daně není vyloučeno při dodávání zboží v řetězci (při postupném prodeji zboží), osvobozena však může být pouze jediná transakce (rozsudek SDEU ze dne 6. 4. 2006, *EMAG Handel Eder OHG*, ve věci C-245/04), přičemž nelze určit obecné pravidlo pro posouzení, které transakci v řetězci je třeba přiznat osvobození od daně; vycházet je třeba ze zvláštních okolností každého případu (rozsudek SDEU ze dne 16. 12. 2010, *Euro Tyre Holding BV*, ve věci C-430/09). Je tedy zřejmé, že pokud PHU DRABEX zaplatil stěžovatelce kupní cenu a transakci zahrnul do svého daňového přiznání, nejde o informace postačující k určení, že došlo k dodání zboží této společnosti ve smyslu čl. 14 odst. 1 směrnice o společném systému DPH.

[34] Nekontaktnost společnosti PHU DRABEX po řešeném zdaňovacím období sice celkový obraz stěžovatelčina obchodování dokresluje, o rozhodující okolnost však nejde. V tomto ohledu je podstatné především, že se v důsledku nekontaktnosti deklarovaného odběratele nepodařilo zajistit důkaz, který by prokazoval dodání zboží této společnosti – a to s ohledem na rozložení důkazního břemene stěžovatelce k tíži jít musí. Úvaha krajského soudu o tom, že k zaplacení kupní ceny mohlo dojít například v rámci pokusu o podvodné jednání, nelze chápat jako závěr o skutkovém stavu. Podvod na DPH se ostatně v posuzované věci vůbec neřeší. Šlo o pouhou úvahu nad možným vysvětlením, proč byla kupní cena zaplacená, která nemusí odpovídat realitě. To ovšem nesevředly o nezákonnosti napadeného rozsudku. Podstatné totiž je, že ob stojí závěr o neprokázání dodání zboží deklarovanému odběrateli; naopak motivace stěžovatelky a odběratelů (resp. zda se případně pokusili o daňový podvod) je vcelku podružná.

[35] Pokud jde o zcela obecný nesouhlas stěžovatelky s názorem krajského soudu, že výslech svědka R. H. (dispečera přepravce stěžovatelky) byl nicneříkající, Nejvyšší správní soud konstatuje, že z tohoto výslechu vyplynulo, jak probíhala přeprava v obecné rovině, nic konkrétního ohledně řešených transakcí však svědek neuvedl. Ani zdejšímu soudu tak není zřejmé, jak měl podle stěžovatelky výslech tohoto svědka přispívat k prokázání, že konkrétní dodávky byly dodány právě společnosti PHU DRABEX.

[36] Ani dodání zboží společnosti STEFAREZ stěžovatelka neprokázala. Jak správně upozornily shodně daňové orgány i krajský soud, nejzávažnější pochybnosti o osobě odběratele vyplývají z CMR listů, na kterých STEFAREZ není vyplněna v kolonce „Zboží obdržel“ (v jednom případě je zde uvedena společnost *GPR-OMEGA* a místo předání je v Maďarsku, ačkoliv jde o slovenskou společnost). Na vážných lístcích jsou pak uvedeny jako výstavce i zákazníci či kupující uvedeny jiné společnosti, a to *UBM Agro Zrt, Pá-tak Kft* a *V+V COOP*. Dále *B&B Agrogabona Kft*. je uváděna jako dopravce, ačkoliv jím měl být *Transporstav*.

pokračování

[37] Tyto nesrovnalosti stěžovatelka nijak nevysvětlila. Obdobně jako u PHU DRABEX platí, že nepostačuje prokázat, že deklarovaný odběratel zaplatil kupní cenu a transakci přiznal v daňovém přiznání, neboť ani tak není zřejmé, komu bylo zboží dodáno ve smyslu čl. 14 odst. 1 směrnice o společném systému DPH, a není tedy ani možno určit, které transakci je namíste osvobození od daně přiznat.

[38] Na uvedeném závěru nic nemění ani výsledky svědků. Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžejním názorem krajského soudu, že svědci M. D. a Š. K. vypovídali příliš obecně na to, aby mohli prokázat, že stěžovatelka konkrétní transakce posuzované v dané věci dodala společnosti STEFAREZ, za niž jednali. Z jejich výpovědí vyplývá, že se stěžovatelkou STEFAREZ obchodovala, byť pouze na základě písemných smluv, ačkoliv stěžovatelka za posuzované období žádné smlouvy nepředložila, neboť měly být uzavřeny ústně. Naopak jejich výpovědi nejsou s to potvrdit, že konkrétní transakce proběhly takovým způsobem, že mají být osvobozeny od daně – nevyplývá z nich, že by u konkrétních transakcí na společnost mělo přejít právo nakládat se zbožím jako vlastník. Obdobný závěr platí i pro výslech svědka R. H. – dispečera přepravce.

[39] Stěžovatelka dále nesouhlasí s názorem krajského soudu, že její žádost o provedení mezinárodního dožádání není důkazním návrhem. Odkázala na výše uvedený rozsudek č. j. 54 Af 18/2020-97, v němž krajský soud obdobnou žádost jako důkazní návrh posoudil, a v označené věci žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Stejně měl podle stěžovatelky postupovat krajský soud i v nyní posuzované věci. Nejvyšší správní soud konstatuje, že rozsudek č. j. 54 Af 18/2020-97 napadl žalovaný kasační stížností a zdejší soud jej výše označeným rozsudkem č. j. 1 Afs 53/2023-76 zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud dospěl k následujícímu závěru, který lze obdobně vztáhnout i na nyní řešenou věc:

*„Nebylo povinností daňových orgánů prokazovat, co sama žalobkyně ani netvrdila, navíc v kontextu toho, že obchodovala s rizikovou komoditou, nesrovnalosti na CMR listech byly patrné a při vynaložení minimální obezřetnosti zjistitelné ihned po realizaci transakce. Účelem mezistátní výměny informací v rámci správy daní není umožnit daňovým subjektům získat dodatečné důkazy, které si měly samy dříve zajistit, aby doložily splnění podmínek pro přiznání osvobození. Žalobkyně nekonkretizovala, co hodlala mezinárodním dožádáním prokázat. Dožádání mělo směřovat pouze k objasnění vztahů mezi deklarovanými odběrateli žalobkyně, na nichž trvala, a třetími osobami figurujícími na CMR listech, resp. dalších dokladech, které žalobkyně neznala. Případný výstup dožádání by tak neměl žádný vliv na prokázání toho, komu (jinému) zboží žalobkyně dodala, a zda byla tato jiná osoba v postavení plátce daně.“*

[40] Je tedy evidentní, že daňové orgány neudělaly chybu, jestliže stěžovatelkou navrhané mezinárodní dožádání neprovedly. Krajský soud tedy postupoval správně, pokud rozhodnutí daňových orgánů aproboval. K obdobnému závěru ostatně dospěl Nejvyšší správní soud i ve výše uvedeném rozsudku č. j. 10 Afs 64/2023-98, bod [30].

[41] Nejvyšší správní soud uzavírá, že stěžovatelka nerozptýlila pochybnosti správce daně a neprokázala, že by zboží při předmětných transakcích dodala do jiného členského státu

právě deklarovaným odběratelům. Otázkou tak již zůstává pouze, zda je i tak namíste osvobodit plnění od daně z důvodu, že bylo zboží bezpochyby dodáno do jiného členského státu osobě povinné k dani (viz výše citovaný rozsudek *B2 Energy*).

[42] Z judikatury Soudního dvora EU nelze dovodit, že by správce daně musel prokazovat, že skutečný odběratel nebyl osobou povinnou k dani. Tím by se zcela převrátilo důkazní břemeno, jak jej konstruuje zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. 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 (pokud není ze skutkových okolností zřejmá). Neunesení důkazního břemene postačuje k odepření nároku na osvobození od daně, aniž by bylo nutné prokazovat, že odběratel v postavení osoby povinné k dani nebyl, jak se snaží sugerovat stěžovatelka.

[43] Odpověď Soudního dvora EU ve věci *B2 Energy* nelze číst tak, že by měla paušálně ovlivnit výsledek všech řízení o osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu. Ostatně ani převažující linie judikatury navazující na rozhodnutí ve věci *Kemwater* nepřistoupila k automatickému rušení všech dřívějších zamítavých soudních i správních rozhodnutí bez ohledu na okolnosti konkrétní věci, tedy bez ohledu na to, zda ve věci existovaly nějaké indicie o jiném než deklarovaném dodavateli v postavení osoby povinné k dani (srov. např. rozsudky NSS 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 331/2018-85, 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 *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 namíste zpravidla tehdy, pokud tu existuje nějaká skutková indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného odběratele, která mohla fakticky (namísto něho) odebrat sporná plnění.

[44] Ze správního spisu plyne, že v dotčeném období žalobkyně měla uskutečnit celkem 4 dodávky deklarovanému odběrateli PHU DRABEX a 2 dodávky deklarovanému odběrateli STEFAREZ. Nelze s jistotou uzavřít, že by se skutečný (nezjištěný) odběratel či odběratelé nutně nacházeli v postavení plátce DPH s ohledem na objem dodávek. Není totiž ani zřejmé, kolik jich případně mohlo být či zda jím nemohl být i konečný spotřebitel. Ani charakter zboží či obdobný způsob provedení transakce neznamená jednoznačné odebrání zboží jedním příjemcem, resp. dvěma příjemci. S ohledem na pojmenované nesrovnalosti a skutečnost, že stěžovatelka dodávala řepkový olej i v jiných zdaňovacích obdobích i jiným, příp. identickým odběratelům, přičemž i v těchto v transakcích byly rovněž označeny nesrovnalosti, nelze s jistotou vyloučit, že by plnění byla dodána více subjektům, tedy rozdělena (i v rámci jedné dodávky). Za situace, kdy není zřejmé, kdo konkrétně zboží odebral, totiž nelze např. vyloučit, že zboží odebralo současně vícero subjektů, čímž by došlo ke snížení hodnoty jednotlivých (takto rozdělených) plnění, či že odběratelem byl konečný spotřebitel, tedy osoba, která zboží nepoužívá ke své ekonomické činnosti, a nebyla by proto povinná k dani. Ani samotná vysoká hodnota plnění a charakter zboží tedy nutně nemusí znamenat, že stěžovatelka dodala sporná plnění osobě povinné k dani.

pokračování

[45] K možnosti považovat plnění za dodaná do jiného členského státu odběrateli povinnému k dani odlišnému od odběratele deklarovaného v takřka totožné situaci se již Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku č. j. 1 Afs 241/2022-120:

*„Nelze přitom umožnit, aby daňové subjekty své nároky uplatňovaly ‚alibisticky‘ podle toho, jak se bude řízení vyvíjet, a k jakému závěru soudu (resp. správní orgány) dospějí, jak prosazuje žalobkyně. Žalobkyně nemůže tvrdit a prokazovat, že dodala zboží deklarovaným odběratelům, a zároveň požadovat, aby pouze v případě, že by podle soudu neunesla své důkazní břemeno ohledně dodání deklarovanému odběrateli, byla věc posuzována optikou rozsudků Kemwater, Vymětalík a B2 Energy. Obecně musí jít k tíži daňového subjektu, pokud svá tvrzení v průběhu řízení mění v návaznosti na to, co se mu podaří prokázat a jaké pochybnosti správce daně vznese. 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.“*

[46] Od tohoto názoru se zdejší soud nemá důvod odchýlit ani v posuzované věci. Lze tedy uzavřít, že daňové orgány stěžovatelce poskytly prostor pro objasnění pochybností, stěžovatelka mohla představit tvrzení a důkazy potřebné k závěru, že zboží bylo dodáno osobě povinné k dani, a přesto tak neučinila. Nejvyšší správní soud znovu zdůrazňuje, že z rozsudku *B2 Energy* nevyplývá povinnost daňových orgánů zjišťovat, zda je odběratel zboží osobou povinnou k dani – pouze k tomu musí přihlídnout, pokud to z okolností případu vyplývá, resp. pokud to daňový subjekt prokáže. Ze správního spisu nevyplývají zřetelné indicie, na jejichž základě by bylo možno usuzovat, jaký subjekt je odběratelem a zda je tento subjekt osobou povinnou k dani. Jistě, na dokladech předložených stěžovatelkou je uvedeno několik společností a nelze vyloučit, že některé z nich mohly být skutečnými odběrateli – pro takový závěr však stěžovatelka neposkytla dostatek informací. Nevysvětlila, jak dodávky ve skutečnosti probíhaly a kdo byl skutečným odběratelem; tím ostatně ani nemusely být osoby uvedené na předložených dokumentech. Pouhá neprokázaná eventualita, že zboží mohlo být v jiném členském státě dodáno osobě povinné k dani, kterou nadto stěžovatelka po celou dobu řízení v podstatě popírala tvrdošíjným trváním na tom, že prokázala dodání zboží deklarovaným odběratelům, není důvodem pro zrušení rozhodnutí žalovaného.

[47] Takový přístup není ani v rozporu s judikaturou Ústavního soudu, na kterou poukazovala stěžovatelka v kasační stížnosti. Ve stěžovatelkou označeném nálezu IV. ÚS 29/05 se Ústavní soud zabýval otázkou, prokázání jakých skutečností lze po daňových subjektech požadovat. Dospěl k závěru, 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). Nejvyšší správní soud však rozšíření stěžovatelčina důkazního břemene nad rámec jí tvrzených skutečností neschvaluje; jen souhlasí s tím, že nelze přiznat nárok na osvobození určitých dodání od DPH, pokud stěžovatelka neprokáže své tvrzení, že tato dodání pro to splňují zákonné podmínky.

[48] Odkazuje-li stěžovatelka na výše označený rozsudek č. j. 7 Afs 238/2021-73, je třeba ji upozornit, že v dané věci řešil Nejvyšší správní soud situaci, která s tou nyní posuzovanou

není srovnatelná. Ve věci sedmého senátu 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. Na rozdíl od nyní posuzované věci tedy bylo namísto aplikovat závěry Soudního dvora; naopak stěžovatelka dodání jinému subjektu nepřipustila a žádný konkrétní subjekt, kterému by bylo s jistotou zboží dodáno, ze správního spisu nevyplývá. A není ani zřejmé, že by odběratel musel nutně být osobou povinnou k dani.

[49] Za takové situace nezbyvá než posoudit plnění jako tuzemské (od daně neosvobozené), neboť nebyly splněny podmínky pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 odst. 1 zákona o DPH, a to aniž by bylo třeba prokázat, že skutečný odběratel nebyl osobou povinnou k dani (viz výše). Rovněž stěžovatelčina argumentace, že plnění nebylo možno posoudit jako tuzemské, je tedy nedůvodná.

[50] Stěžovatelka krajskému soudu též vytyká, že řízení nepřerušil do rozhodnutí o předběžné otázce ve věci *B2 Energy*, ačkoliv tak v jiných řízeních, v nichž šlo o skutkově a právně obdobné případy stěžovatelky, učinil. Krajský soud sice vedl 11 řízení o stěžovatelčiných žalobách proti platebním výměrům týkajícím se různých zdaňovacích období, přičemž v nich dospěl k různým závěrům a v některých případech řízení přerušil, zatímco v jiných nikoliv (podrobně viz rozsudek NSS č. j. 10 Afs 64/2023-98, bod [20]), nicméně je třeba mít na paměti, že zajišťovat jednotnost judikatury je úkolem Nejvyššího správního soudu. Rozsudek krajského soudu nezavazuje ostatní senáty téhož soudu rozhodovat stejným způsobem, byť by jednotné rozhodování již na úrovni krajského soudu zajisté představovalo ideální stav.

[51] Pokud jde konkrétně o přerušování řízení kvůli probíhajícímu řízení o předběžné otázce položené v jiné věci, Nejvyšší správní soud konstatuje, že jde o fakultativní postup [§ 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s.]; nepřerušování řízení tedy samo o sobě nezákonnost rozhodnutí ve věci samé neimplikuje. Navíc krajský soud vysvětlil, že i kdyby se závěry rozsudku ve věci *Kemwater* měly použít i na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, nebyly by v daném případě splněny podmínky pro osvobození od daně s ohledem na to, že nebylo prokázáno, že bylo zboží dodáno osobě povinné dani (ať už jí měl být kdokoliv) – s tímto názorem se ostatně ztotožnil také zdejší soud i po vydání rozsudku *B2 Energy* (viz výše), který přiměřené použití závěrů rozsudku ve věci *Kemwater* v případech tzv. intrakomunitárního plnění skutečně dovodil, a není tedy zřejmé, jaký by mělo mít nepřerušování řízení vliv na zákonnost napadeného rozsudku.

## 5. Závěr a náklady řízení

[52] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl (výrok I.).

[53] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly (výrok II.).

pokračování

**Poučení:**

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.)

V Brně dne 14. října 2024

JUDr. Viktor Kučera  
předseda senátu