



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a Mgr. Jana Kratochvíla 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 11/2021-91,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.**

Odůvodnění:

[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 13. 2. 2021, č. j. 5326/21/5300-22442-712600.

[2] Tímto rozhodnutím žalovaný rozhodl o odvolání stěžovatelky proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 20. 7. 2018, č. j. 375050568/18/2111-50523-202055, kterým byla stěžovatelce doměřena daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období leden 2015 ve výši 1 308 894 Kč a bylo jí stanoveno penále ve výši 261 778 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 Kozioł (dále jen „PHU DRABEX“) a STEFAREZ Kft (dále jen „STEFAREZ“). Stěžovatelka podle něj neprokázala, že pořizovateli zboží v jiném členském státě byli deklarovaní objednatelé, a měla aplikovat sníženou (a nikoli základní) sazbu daně. Žalovaný k odvolání stěžovatelky změnil platební výměr tak, že zvýšil

doměřenou DPH z částky 1 308 894 Kč na 1 495 350 Kč a penále z částky 261 778 Kč na 299 070 Kč. Podle žalovaného stěžovatelka uplatnila základní sazbu daně z pořízeného řepkového oleje oprávněně, a proto plnění ze snížené sazby na řádku 2 daňového přiznání přesunul do řádku 1 se základní sazbou 21 %, čímž došlo k navýšení doměřené daně na výstupu. Současně žalovaný snížil doměřenou daň o plnění vztahující se k odběrateli OOV-DRUŽSTVO MALINOVO, neboť u těchto plnění byly vyvráceny pochybnosti o splnění podmínek podle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 8. 2020 (dále jen „zákon o DPH“). V důsledku závěru o aplikaci základní sazby daně žalovaný též změnil hodnoty na řádcích 40, 41, 46 a 63 daňového přiznání na hodnotu 0. V návaznosti na tuto změnu došlo též ke změně ve výši penále.

[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 devět faktur a ke každé faktuře CMR listy, dále dodací listy, české vážní lístky k výdeji, průvodky výdejem materiálu, polské doklady KW a WZ. Ve fakturách je jako konečný příjemce a současně i odběratel uvedena společnost 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 ale uvedeno *Prorsum*, případně zkomoleně *Prorasum*, což vyvolává pochybnosti, pro koho bylo zboží určeno. Podobně je tomu u průvodek výdejem materiálu, kde je jako odběratel označen *Prorsum* (v jednom případě pak PHU DRABEX namísto přeškrtnutého údaje POW-EN). Ve všech CMR listech jsou jako odesílatelé označeny společnosti *Panco* či *Prorsum*, jako příjemkyně *Harmony* či *Ad Trade* a kolonka „zboží obdržela“ zpravidla nebyla vůbec vyplněna. Na polských dokladech KW a WZ jsou uvedeny subjekty odlišné od stěžovatelky a PHU Drabex. Některé tyto doklady vystavil *Zakłady Chemiczne „ORGANIKA-AZOT“ SA*, jiné *Harmony*. Jako dodavatel byly uvedeny společnosti *Ad Trade* či *Panco*, v některých případech pak byla jako odběratel uvedena společnost *Harmony*. Stěžovatelkou předložené důkazy tak vyvolávají pochybnosti, zda byl PHU DRABEX skutečným odběratelem zboží. Stěžovatelka v průběhu daňového řízení uvedené nesrovnalosti nevysvětlila.

[5] Soud dále poukázal na skutečnost, že si stěžovatelka neprověřila, zda byl Marek Tymozsuk, s nímž ústně uzavírala kupní smlouvy v řádech milionů korun, oprávněn jednat za společnost PHU DRABEX. Stěžovatelka tedy ve výsledku nemohla mít žádnou jistotu, že smlouvu uzavírá s PHU DRABEX a ani o tom neměla žádný písemný doklad. To navíc za situace, kdy věděla, že u dodávek bude uplatňovat osvobození od DPH, u něhož je prokázání dodání osobě povinné k dani klíčové.

[6] 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 z předložených dokladů, mezinárodní výměny informací a vyjádření samotné stěžovatelky

pokračování

(například absence písemných smluv u obsáhlých plnění). Za takové situace krajský soud souhlasil s žalovaným, že stěžovatelka nevyvrátila pochybnosti správce daně a neprokázala, že zboží dodala deklarovanému odběrateli.

[7] Podle krajského soudu stěžovatelka své důkazní břemeno neunesla ani ve vztahu k plněním, která měla odebírat společnost STEFAREZ. Stěžovatelka předložila čtyři faktury, a ke každé faktuře CMR listy, dodací listy, české vážní listky k výdeji s uvedením „Stefarez“ v poznámce, průvodky výdejem materiálu a dodací listy bez číselných označení s uvedením dodavatele *Illirija* a odběratele *Plynex*.

[8] Ve fakturách je jako konečná příjemkyně i odběratelka uvedena společnost STEFAREZ, faktury nicméně faktické dodání zboží do jiného členského státu prokázat nemohou. V dodacích listech je jako dodavatelka uvedena stěžovatelka a jako odběratelka STEFAREZ, avšak předání a převzetí zboží v nich není potvrzeno a tato neúplnost vzbuzuje pochybnosti o skutečném průběhu transakce. V průvodkách výdejem materiálu je jako odběratel uveden STEFAREZ, jde ale o dokumenty vyhotovené stěžovatelkou, a proto dodání deklarovanému odběrateli prokázat nemohou. V CMR listech je jako odesílatel uvedena stěžovatelka a jako příjemce STEFAREZ, místo vykládky je ale *Plynex* (Sereď) a v položce č. 24 „zboží obdržel“ jsou uvedeny *Illirija* či *Team Cars* (se sídlem v Komárnu), které nebyly uvedeny jako příjemce na CMR listu ani jako konečný příjemce na faktuře. Nelze také přehlédnout, že společnost STEFAREZ nepotvrdila CMR listy k fakturám podpisem ani razítkem.

[9] Stěžovatelka rovněž nepředložila žádnou kupní smlouvu se společností STEFAREZ, pouze objednávku č. 27/14, v níž nejsou podrobněji specifikovány platební podmínky. Stěžovatelka vysvětlovala, že zboží bylo dodáno v režimu třístranného obchodu ve smyslu § 17 zákona o DPH. Žalovaný tuto námitku podrobně vypořádal s tím, že byla prokázána existence obchodního vztahu mezi STEFAREZ a *Illirija*. To je však, a s tím se krajský soud ztotožnil, pro posouzení naplnění podmínek § 64 zákona o DPH nerozhodné. Uskutečnění dodávek pro odběratele STEFAREZ dle krajského soudu neprokazuje ani výsledek mezinárodní výměny informací s maďarskou finanční správou, neboť maďarský správce daně výslovně uvedl, že transakce (popsané v části B12) byly uskutečněny, avšak nikoli mezi STEFAREZ a stěžovatelkou.

[10] Ani výslech svědka R. H. nepřinesl žádná relevantní skutková zjištění ani vysvětlení nesrovnalostí na dokladech (a to ani ve vztahu k dodávkám společnosti PHU DRABEX). K námitce stěžovatelky, že postupem správce daně došlo ke zmaření důkazu výslechem svědka M. D., krajský soud uvedl, že důvodem, pro který se nepodařilo svědka vyslechnout, nebyl předchozí postup správce daně, ale nedostatek součinnosti svědka, kterou se přes snahu slovenského správce daně nepodařilo zajistit, neboť svědek se k výslechu v rozporu se svými povinnostmi nedostavil ani po pokusu o předvedení.

[11] Nezprístupnění příloh odpovědi maďarského správce daně, doplněných do spisu v průběhu odvolacího řízení, označil krajský soud jako nedůvodnou námitku. Ze spisu vyplynulo, že žalovaný zaslal stěžovatelce výzvu k vyjádření s tím, že bylo odesláno mezinárodní dožádání do Maďarska a jaké skutečnosti z něj žalovaný zjistil. Dále spis obsahuje vyjádření stěžovatelky k výzvě ze dne 4. 1. 2021, z čehož je zřejmé, že stěžovatelka do daňového spisu

poté, co do něj byla odpověď maďarského správce daně zařazena, včetně příloh, vůbec nenahlížela, ale nic jí nebránilo se s novými podklady seznámit.

[12] K namítanému posouzení dodání zboží jakožto tuzemských plnění krajský soud vyslovil souhlas s žalovaným v tom, že jestliže podmínky § 64 odst. 1 zákona o DPH nejsou splněny, je plátce povinen přiznat daň v České republice, a to k datu dodání zboží či k datu přijetí úplaty za dané zboží, podle toho, které datum nastane či nastalo dříve. Soud připomněl, že není úlohou správce daně, aby prokázal, že zboží bylo v jiném členském státu dodáno neplátcí daně; důkazní břemeno k prokázání podmínek pro uplatnění nároku na osvobození od DPH tíží stěžovatelku. K námitce, podle které je vnitrostátní podmínka zakotvená v § 64 odst. 1 zákona o DPH (podle které je nutno prokázat, že odběratel je v jiném členském státu osobou registrovanou k dani) v rozporu se směrnicí Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o společném systému DPH“), soud poukázal na judikaturu, podle níž podmínku registrace nelze posuzovat striktně formalisticky. Avšak za situace, která nastala v nyní posuzované věci, tedy kdy stěžovatelka neprokázala dodání zboží deklarovaným odběratelům a neoznačila ani žádný jiný konkrétní subjekt, kterému měl být řepkový olej dodán, nebyla otázka registrace faktických odběratelů k DPH v dané věci relevantní.

[13] Krajský soud nepřisvědčil 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. 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.

[14] V **kasáční stížnosti** stěžovatelka tvrdí, že 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 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.

pokračování

[15] 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.

[16] 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., který je třeba hodnotit v kontextu ostatních důkazních prostředků, nikoliv jeho relevanci odmítnout s tím, že z něj žádné relevantní zjištění nevyplývá. 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.

[17] 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. Společnost STEFAREZ je jako odběratel uvedena jak na předložených fakturách, tak i v dodacích listech, na české průvodce výdejem materiálu, zmíněna je i na českých vážních listcích. Jako příjemce zboží je STEFAREZ uvedena i na CMR listech, na kterých se rovněž nachází razítko odběratele STEFAREZ, v kolonce „potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“. Rovněž z bankovních výpisů vyplývá, že společnost STEFAREZ zaplatila stěžovatelce kupní cenu za dodané zboží a uvedené prokazuje i odpověď maďarské finanční správy. Pokud krajský soud uvedl, že maďarská finanční správa konstatovala, že transakce popsané v části B12 byly uskutečněny, avšak nikoliv mezi STEFAREZ a stěžovatelkou, pak je třeba dle stěžovatelky vzít v úvahu, že zboží bylo odběrateli STEFAREZ dodáno v režimu třístranného obchodu.

[18] V této souvislosti stěžovatelka namítala závažné procesní pochybení v průběhu daňového řízení, kdy jí nebyly zpřístupněny přílohy odpovědi maďarské finanční správy. Stěžovatelka uvedla, že již v replice k vyjádření žalovaného konstatovala, že předmětné dožádání bylo uskutečněno jak ve vztahu k období září až prosinec 2014, tak i k nyní dotčenému období leden 2015 s tím, že by bylo rozporu se zásadou hospodárnosti řízení, pokud by měla stěžovatelka žádat o tuto písemnost v každém řízení, v jehož spisu je založena.

[19] 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 kdokoliv, musel být osobou povinnou k dani. Stěžovatelka odkázala na rozsudek Soudního dvora EU ve věci *B2 Energy* s tím, že v důsledku postupu finanční správy aprobované krajským soudem došlo k narušení principu neutrality DPH.

[20] V průběhu řízení o kasační stížnosti se stěžovatelka vyjádřila i k judikatornímu vývoji v obdobných věcech; nesouhlasí 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 NSS v souladu s judikaturou Soudního dvora EU požadoval, aby daňové orgány po popření deklarovaného odběratele zkoumaly odběratele alternativní. Rozsudky prvního senátu jsou dle stěžovatelky v rozporu také s ústavním zákazem extenzivního výkladu daňového práva (náleží Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05).

[21] 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 odběrateli 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. Krajský soud dle žalovaného také řádně vysvětlil nedůvodnost námitky zatajování spisového materiálu, neboť stěžovatelka do daňového spisu poté, co do něj byla odpověď maďarského správce daně zařazena včetně příloh, vůbec nenahlížela. 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.

[22] **Nejvyšší správní soud** přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku krajského soudu [§ 106 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatelka byla účastnicí řízení, z něhož napadený rozsudek krajského soudu vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). 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 (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[23] Kasační stížnost není důvodná.

[24] 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. Nejvyšší správní soud předesílá, že skutkově i právně obdobnými případy se zabýval v nedávných rozsudcích ze dne 14. 10. 2024, č. j. 5 Afs 8/2024-80, ze dne 29. 8. 2024, č. j. 6 Afs 46/2022-113, či ze dne 15. 7. 2024,

pokračování

č. j. 10 Afs 64/2023-98. Od názorů vyřčených v těchto rozsudcích neshledal Nejvyšší správní soud důvodu se odklánět ani v nyní posuzované věci.

[25] Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH „[d]odání 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.

[26] Uvedené ustanovení transponuje čl. 138 odst. 1 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.

[27] Je na plátcovi 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).

[28] 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.

[29] V prvé 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* (případně zkomoleně *Prorasum*, resp. *POW-EN*), *Harmony* či *Ad Trade*, přičemž na českých vážních listcích k výdeji, průvodkách výdejem materiálu, polských vážních listcích 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.

[30] Stěžovatelka dovozuje prokázání dodání zboží deklarovanému odběrateli především z toho, že PHU DRABEX v daňovém přiznání 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.

[31] Nekomaktnost společnosti PHU DRABEX po řešení zdanovacím 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 jde k tíži stěžovatelky. Úvahu krajského soudu, 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 nesevěčí o nezákonnosti napadeného rozsudku. Podstatné totiž je, že obtojí závěr o neprokázání dodání zboží deklarovanému odběrateli; naopak motivace stěžovatelky a odběratelů (resp. zda se případně pokusili o daňový podvod) je vcelku podružná.

[32] 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 nevedl. Ani zdejšímu soudu tak

pokračování

není zřejmé, jak měl podle stěžovatelky výslech tohoto svědka přispívat k prokázání, že konkrétní dodávky byly dodány právě společnosti PHU DRABEX.

[33] 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. Společnost STEFAREZ byla sice na CMR listech uvedena jako příjemce, avšak nepotvrdila přijetí zboží; na fakturách č. 21500003, 21500010 a 21500026 chyběl podpis i razítko (údaj o tom, že je příjemcem, je vyplněn toliko ručně bez dalších potvrzení). Pouze CMR list k faktuře č. 21500041 obsahuje razítko STEFAREZ s nečitelným podpisem v položce *Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu*. Tvrzení stěžovatelky, že na CMR listech se rovněž nachází razítko odběratele STEFAREZ, nikoliv však přesně v kolonce potvrzení o přijetí zboží, je tak značně zavádějící. 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.

[34] Poukazuje-li stěžovatelka na nutnost vzít v úvahu skutečnost, že zboží bylo dodáno v režimu třístranného obchodu, pak stěžejní je, že společnost STEFAREZ o DPH neúčtovala a v rámci mezinárodního dožádání nepřiznala třístranný obchod. Maďarskému správci daně nebyly předloženy žádné doklady a nebylo tak možné získat bližší informace o obchodní spolupráci mezi společnostmi STEFAREZ a stěžovatelkou. Tvrzení o údajném třístranném obchodu znevěrohodnila taktéž zjištění krajského soudu o obchodní praxi stěžovatelky se slovenskou společností se stejným názvem (Stefarez), které krajský soud popsál v bodě 166. rozsudku a proti nimž se stěžovatelka nijak neohradila.

[35] 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. V citovaném rozsudku se konstatuje: *„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.“*

[36] Je tedy evidentní, že daňové orgány nepochybily, jestliže stěžovatelkou navrhované 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].

[37] Krajský soud se rovněž řádně vypořádal s žalobní argumentací stran zatajování spisového materiálu. Stěžovatelka do daňového spisu poté, co do něj byla zařazena odpověď maďarského správce daně včetně příloh, vůbec nenahlížela a její námitka tak postrádala relevanci. Krajský soud rovněž poznamenal, že s hodnocením výsledku mezinárodního dožádání byla stěžovatelka seznámena písemností č. j. 48577/20/5300-22442-605186, na kterou reagovala a nic jí nebránilo, aby do spisu nahlédla či požádala o korespondenční nahlížení do spisu.

[38] Nejvyšší správní soud uzavírá, že stěžovatelka nerozptýlila pochybnosti správce daně a neprokázala, že by zboží dodala do jiného členského státu právě deklarovaným odběratelům. Otázkou tak již zůstává pouze, zda je i tak namístě 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*).

[39] 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 stanovené v daňovém řádu (srov. § 92 odst. 3). 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.

[40] 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 namístě zpravidla tehdy, pokud tu existuje nějaká skutková indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného odběratele, která mohla fakticky (namísto něho) odebrat sporná plnění.

[41] Ze správního spisu plyne, že v dotčeném období stěžovatelka měla uskutečnit celkem 9 dodávek deklarovanému odběrateli PHU DRABEX a 4 dodávky deklarovanému

pokračování

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 uvedené 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.

[42] 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 ze dne 30. 5. 2024, 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 soudy (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 vznesl. 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.“

[43] 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.

[44] Takový přístup není ani v rozporu s judikaturou Ústavního soudu, na kterou poukazovala stěžovatelka v kasační stížnosti. Ve stěžovatelkou označeném nálezu sp. zn. IV. ÚS 29/05 se Ústavní soud zabýval otázkou, jaké skutečnosti je povinen daňový subjekt prokazovat; 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.

[45] Odkazuje-li stěžovatelka na 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. 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 dani z přidané hodnoty, 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.

[46] Stěžovatelka krajskému soudu též vytýká, 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.

[47] 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 nezakládá 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 přiměřeně 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.

pokračování

[48] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 in fine s. ř. s. zamítl.

[49] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by dle pravidla úspěchu ve věci náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady nad rámec jeho běžné správní činnosti nevznikly; proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 25. října 2024

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu