



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Karla Šimky a soudkyně Evy Šonkové a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **BIOENERGO – KOMPLEX, s. r. o.**, se sídlem Pod Hroby 130, Kolín, zast. obchodní korporací TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o., se sídlem Jiráskova 1284, Vsetín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 7. 2020, č. j. 28166/20/5300-22442-712871, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 7. 10. 2022, č. j. 55 Af 52/2020-81,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 7. 10. 2022, č. j. 55 Af 52/2020-81, **se ruší** a věc **se vrací** krajskému soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutím ze dne 21. 7. 2020, č. j. 28166/20/5300-22442-712871, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí (platební výměr) Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále „správce daně“) ze dne 27. 3. 2019, č. j. 1378820/19/2111-50523-202055, jímž byla žalobkyni vyměřena za zdaňovací období leden 2016 daň z přidané hodnoty ve výši 1 045 230 Kč. Správce daně a žalovaný shledali, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro osvobození od daně dle § 64 podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 30. 4. 2016 (dále „zákon o DPH“), při dodání surového řepkového oleje do jiného členského státu, konkrétně podmínku dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě.

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

[3] Krajský soud shledal, že i při posuzování hmotněprávních podmínek pro osvobození při dodání zboží do jiného členského státu se uplatní závěry formulované v rozsudku Soudního dvora (dále „SDEU“) ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, Kemwater ProChemie s.r.o. (dále „Kemwater“). K tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45 (dále „Vymětalík“). Podle krajského soudu není nutnou podmínkou pro osvobození od DPH prokázání dodání plnění konkrétnímu deklarovanému odběrateli. Stačí, lze-li z okolností s jistotou dovodit, že zboží bylo dodáno osobě povinné k dani v jiném členském státě.

[4] Judikatura SDEU ve vztahu k osvobození od daně z přidané hodnoty je podle krajského soudu vystavěna na obdobných základních principech jako judikatura týkající se podmínek nároku na odpočet. Proto lze uplatnit východiska rozsudku 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. Zjištění správce daně vzbuzovala důvodné pochybnosti o dodání zboží deklarovaným odběratelům.

[5] Přesto však bylo podle krajského soudu třeba rozhodnutí žalovaného zrušit. I když žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně tvrzení, že zboží skutečně dodala deklarovaným odběratelům, žalovaný nesprávně shledal, že pro závěr o nesplnění podmínek pro osvobození při dodání do jiného členského státu a posouzení plnění jako tuzemského stačí, že nebylo prokázáno dodání deklarovanému odběrateli. Žalovaný se tedy nezabýval skutečností, zda zboží bylo dodáno do jiného členského státu nějakému jinému odběrateli v postavení plátce daně než deklarovanému, a absence této úvahy založila nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného (viz body 86 a 87 rozsudku krajského soudu).

[6] Ve shodě s orgány správy daní pak krajský soud shledal, že žalobkyně nemohla být za předmětných skutkových okolností v dobré víře, že dodávky zboží skutečně proběhly, protože si musela po obdržení dokladů, zejména mezinárodních nákladních listů (dále „CMR listy“), být vědoma jejich nedostatků. Na CMR listech byly jiné společnosti potvrzující přijetí zboží od deklarovaných odběratelů, než byl příjemce zboží, nebo přijetí zboží nebylo nikým potvrzeno.

[7] Krajský soud dále nepřihlédl k námitce žalobkyně, že neměla možnost vyjádřit se k závěru žalovaného, že ve vztahu k okolnostem poskytnutí plnění nebyla v dobré víře.

pokračování

Námitku totiž žalobkyně uplatnila až po uplynutí lhůty pro podání žaloby [§ 71 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“)].

[8] Odůvodnění žalovaného, ve kterém určil plnění jako tuzemské, shledal krajský soud přezkoumatelným a v obecné rovině se ztotožnil s žalovaným v tom, že jestliže podmínky § 64 odst. 1 zákona o DPH nejsou splněny, je plátce povinen přiznat daň v České republice. Zopakoval však, že neprokázání deklarovaného odběratele nepostačuje k závěru, že podmínky nároku na osvobození od DPH nejsou splněny. Posouzení plnění jako tuzemských bylo proto podle krajského soudu předčasné.

II. Kasační stížnost žalovaného a vyjádření žalobkyně

[9] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., požaduje jej zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení krajskému soudu.

Kasační námitky

[10] Podle stěžovatele krajský soud použil nerelevantní judikaturu. Na nyní řešený spor nelze aplikovat závěry plynoucích z rozhodnutí SDEU ve věci Kemwater ani rozsudek NSS ve věci Vymětalík. Aktuální judikatura NSS k § 64 odst. 1 zákona o DPH nenavazuje na rozsudek ve věci Vymětalík. Stěžovatel odkazuje na rozsudky NSS ze dne 24. 2. 2022, č. j. 1 Afs 238/2020-59, 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, ve kterých, ačkoliv NSS rozhodl v obdobných skutkových věcech týkajících se podmínek § 64 zákona o DPH, neaplikuje závěry rozsudku ve věcech Kemwater či Vymětalík. Stěžovatel upřesňuje, které body uvedených rozsudků NSS jsou v rozporu s právními závěry krajského soudu. V případě rozsudku č. j. 1 Afs 238/2020-59 odkazuje na bod 22 obsahující výčet dle NSS relevantní judikatury NSS a SDEU. Dále stěžovatel poukázal na rozsudek Městského soudu v Praze, který předcházel rozsudku č. j. 1 Afs 238/2020-59. V bodě 61 rozsudku městského soudu se řeší způsobilost dokladů žalobce vyvrátit pochybnosti správce daně o dodání zboží společnosti do zahraničí. V rozsudku č. j. 9 Afs 274/2020-61 je relevantní zejména jeho bod 36 týkající se povinnosti daňového subjektu prokázat skutečného příjemce zboží. V rozsudku č. j. 10 Afs 374/2020-59, konkrétně v jeho bodě 28, NSS uvedl, že rozsudek ve věci Kemwater nedopadá na problematiku osvobození od daně při dodání do jiného členského státu. Dále stěžovatel odkazuje na rozsudek rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS – i v něm se rozlišuje mezi nárokem na odpočet DPH a osvobozením od daně při dodání zboží do jiného členského státu.

[11] Stěžovatel tvrdí, že rozsudek ve věci Kemwater se netýkal osvobození od daně. SDEU v něm tuto problematiku ani nezmínil, pravděpodobně tak neměl v úmyslu dovozovat nové závěry nebo přetvořit ustálené závěry judikatury. Navíc rozsudek ve věci Vymětalík aplikuje nesprávnou terminologii a nezabývá se relevantní právní úpravou. I kdyby stěžovatel připustil možnost aplikace rozsudku ve věci Kemwater na danou problematiku, nemělo by to dopad na povinnost daňového subjektu prokázat dodání deklarovanému odběrateli.

Nadto se NSS ve věci Vymětalík nezabýval dobrou vírou, a místo toho přenesl důkazní břemeno na daňové orgány, aby za daňový subjekt dohledávaly další informace.

[12] Podle stěžovatele povinnost znát konkrétního odběratele plyne nejenom z judikatury SDEU, ale též z čl. 138 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále „Směrnice o DPH“), ve znění změněném Směrnicí Rady (EU) 2018/1910 ze dne 4. prosince 2018, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o harmonizaci a zjednodušení určitých pravidel v systému daně z přidané hodnoty pro obchod mezi členskými státy. Přitom novelizací předmětné směrnice nedošlo k přehodnocení právní úpravy, ale pouze k zpřesnění podmínek.

[13] Stěžovatel míní, že daňovým subjektům nelze ani přiznat dvojí výhodu. Přijetím závěrů rozsudku Vymětalík by byl daňový subjekt chráněn dvakrát, a to zkoumáním dobré víry a možností případně prokázat jiného než na daňových dokladech deklarovaného odběratele. Přitom aplikace obojích výhod vede k absurdním situacím, ve kterých by daňové orgány musely osvobození od daně přiznat daňovým subjektům, které nebyly v dobré víře, a dokonce i subjektům, které záměrně zastřely skutečného odběratele. I směrnice akceptuje jako výhodu pouze uznání dobré víry. Uplatnění obou výhod by v neposlední řadě vedlo k vychýlení rovnováhy ve prospěch daňových subjektů.

[14] Podle stěžovatele krajský soud nedostatečně odůvodnil v bodech 22 a 26 rozsudku své závěry směřující proti oponentní argumentaci stěžovatele, která vylučuje aplikaci rozsudku Vymětalík. V bodě 85 svého rozsudku krajský soud nedostatečně odůvodnil, proč se závěry z rozsudku č. j. 1 Afs 238/2020-59 neaplikují v nyní řešeném případě. Navíc z bodu 24 rozsudku krajského soudu plyne, že si byl vědom rozsudku č. j. 10 Afs 374/2020-59, ve kterém NSS učinil závěr, že na oblast osvobození od daně se neuplatní závěry z rozsudku ve věci Kemwater. Podle stěžovatele si krajský soud musel být vědom minimálně dalších tří rozsudků NSS, které byly vydány po rozsudku ve věci Vymětalík a potvrzují závěry předešlé stěžovatelem.

Vyjádření stěžovatele po rozsudku SDEU ze dne 29. 2. 2024, C-676/22, B2 Energy

[15] Podle stěžovatele stížní námitky ob stojí i po rozsudku SDEU ze dne 29. 2. 2024, C-676/22, B2 Energy s. r. o. (dále „B2 Energy“). Skutečnost, že odběratelem byla jiná osoba povinná k dani v jiném členském státě než deklarovaná na daňových dokladech, nelze spatřovat pouze v situaci, kdy o dodávkách deklarovaných plnění pro osoby uvedené na daňovém dokladu existují vážné pochybnosti. Stěžovatel namítá, že ze spisového materiálu neplyne indicie, která by poukazovala na osoby odlišné od deklarovaných odběratelů daňového subjektu. Z provedeného dokazování nevyplynuly další závěry ve vztahu ke skutečným odběratelům.

[16] Stěžovatel namítá, že je v souvislosti s předešlým potřeba upozornit na čl. 139 odst. 1 druhý pododstavec Směrnice o DPH, který z nároku na osvobození od daně vylučuje dodání osobám povinným k dani, jejichž pořízení uvnitř Společenství nejsou předmětem DPH dle čl. 3 odst. 1 Směrnice o DPH. Na základě spisového materiálu měl soud vyloučit, že příjemce spadá do jedné ze situací uvedených v čl. 139 odst. 1 druhého pododstavce Směrnice o DPH.

pokračování

[17] Podle stěžovatele objem zboží nemusí nutně znamenat, že žalobkyně dodala zboží dodavateli povinnému k dani v jiném členském státě (viz rozsudek č. j. 10 Afs 374/2020-59). Deklarovaní odběratelé byli zpochybněni a žalobkyně neprokázala jiného skutečného odběratele. Z výpovědi Jiřího Orsága plyne, že služby poskytoval několika různým společnostem, tedy bez dalšího nelze uznat, že dodávky zboží nebyly rozděleny.

[18] Podle stěžovatele nebyly splněny podmínky v čl. 138 odst. 1 Směrnice o DPH, a proto musí být žalobkyni nárok na osvobození od daně odepřen (srov. bod 39 rozsudku ve věci B2 Energy).

Vyjádření žalobkyně ke kasační stížnosti

[19] Podle žalobkyně na nyní řešený spor lze aplikovat závěry z rozsudků ve věcech Vymětalík a Kemwater.

[20] Nesouhlasí s námitkou stěžovatele, že v případě dodání zboží do jiného členského státu, které je dle § 67 zákona o DPH plněním osvobozeným s nárokem na odpočet, lze s ohledem na rozsudek ve věci Vymětalík přiznat jen nárok na odpočet, a nikoliv osvobození od daně. Dále uvádí, že pro uplatnění a uznání osvobození od daně platí shodná východiska jako pro uplatnění a uznání nároku na odpočet daně.

[21] Nesouhlasí ani s námitkou, že by aplikace závěrů z rozsudku ve věci Kemwater byla v rozporu se závěry dřívější judikatury SDEU. Většina rozsudků, na které stěžovatel v kasační stížnosti v bodě 18 odkazuje, je nerelevantních. Judikatura SDEU neodlišuje nárok na odpočet daně a osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu.

[22] Stěžovatel přehlíží její žalobní argumentaci, že požadavek na registraci osoby povinné k dani podle § 64 odst. 1 zákona o DPH je v rozporu s unijním právem. Čl. 138 odst. 1 Směrnice o DPH ve znění do 27. 12. 2018 a judikatura SDEU považují za podstatné splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně, nikoliv formální registraci k DPH osoby odběratele. Stěžovatel ani nenamítá, jak by měla registrace k DPH ovlivnit postavení žalobkyně a výsledné závěry o splnění podmínek osvobození od daně.

[23] Žalobkyně upozorňuje, že otázka dobré víry není podmínkou pro osvobození od daně. Judikatura SDEU odepírá nárok na osvobození od daně v případech, kdy je dodavatel zapojen do daňového podvodu, nebo kdy o svém zapojení vědět měl a mohl. O existenci daňového podvodu se v nyní řešeném případě nejedná.

[24] Stěžovatel si podle žalobkyně protiřečí, když na jednu stranu uvádí, že dobrá víra je záchrannou sítí, a na druhou stranu říká, že daňové orgány dobrou víru neposuzovaly. Nelze říci, že žalobkyně nebyla v dobré víře z důvodu nedostatku předložených dokladů a nekonstantnosti deklarovaného odběratele. Tvzení, že zboží bylo dodáno zcela jinému odběrateli (bod 30 kasační stížnosti), není pravdivé. Stěžovatel to v průběhu daňového řízení neshledal.

[25] Žalobkyně ani neměla příležitost se k dobré víře a jejímu posuzování vyjádřit, neboť správce daně ani stěžovatel ve svých rozhodnutích nevedli tyto úvahy. Navíc žalobkyně odmítá, že by byla účastna daňového podvodu.

[26] Argument dvojí výhody pro daňové orgány je podle jejího názoru nesmyslný a rozhodně nedochází k narušení rovnováhy mezi daňovými subjekty a orgány správy daní. Správce daně je v pozici vrchnostenské a rozhoduje o právech a povinnostech daňových subjektů. Procesní práva a povinnosti jsou otázkou vnitrostátní, nikoliv otázkou evropského práva, jak naznačuje stěžovatel.

[27] Dlouhodobě ustálená judikaturní praxe, ze které by prokazatelně plynulo, že je možné bez dalšího překlasifikovat intrakomunitární plnění na plnění tuzemské a vybrat DPH v České republice, není. Rozsudky, které zmiňuje stěžovatel na podporu své argumentace, žalobkyně nepovažuje za relevantní. Předmětem rozsudku ve věci Vymětalík je téměř shodná skutková podstata. Přílehavost rozsudku, kde ve věci jím řešené je dodávané zboží též řepkový olej, stejně jako ve věci nyní projednávané, je naprosto zřejmá, na rozdíl od stěžovatelem zmíněných rozsudků NSS, které se zcela liší ve skutkové podstatě. Důkazní situace žalobkyně je v nyní řešeném případě odlišná od důkazní situace daňových subjektů v stěžovatelem uvedených rozsudcích NSS. Rozsudkem č. j. 9 Afs 274/2020-61 NSS zrušil rozsudek Městského soudu v Praze pro nepřezkoumatelnost a ani nepřistoupil k posouzení důsledků neprokázání osoby odběratele zboží. Ani v rozsudku č. j. 10 Afs 374/2020-59 se nezabýval osobou odběratele v jiném členské státě, nýbrž posuzoval rozdíl mezi daňovým podvodem a naplněním hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet daně a existenci plnění od dodavatele.

[28] Podle žalobkyně je zásadní, že byl naplněn základní znak intrakomunitární transakce. Zboží musely pořídit jen osoby povinné k dani, a podmínky pro osvobození daně byly naplněny. Že zboží pořídily osoby povinné k dani, plyne i ze samotného charakteru dodávaného zboží, jeho množství a hodnoty.

Vyjádření žalobkyně k rozsudku ve věci B2 Energy a reakce na vyjádření stěžovatele k uvedenému rozsudku

[29] Podle žalobkyně SDEU explicitně v bodě 37 rozsudku ve věci B2 Energy připouští, že pokud odběratel zboží nebyl identifikován, nelze po osobě povinné k dani požadovat, aby za účelem uplatnění nároku na osvobození od daně prokázala, že odběratel je osoba povinná k dani, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že takové postavení příjemce zboží nutně měl. SDEU v daném bodě odkazuje přímo na rozsudek ve věci Kemwater. V této souvislosti žalobkyně odkazuje na bod 49. rozsudku ve věci Vymětalík, který se zabývá množstvím převezeného řepkového oleje, jež vede k závěru, že odběratel musel být v postavení osoby povinné k dani. Podle žalobkyně v nyní řešeném případě měla i jedna cisterna řepkového oleje takovou hodnotu, která by znamenala povinnost odběratele být osobou povinnou k dani.

[30] Žalobkyně dále zpochybnila úvahu stěžovatele, že pokud se na místě dodání nachází rodinný dům, naznačuje to, že odběratel nemusel být osoba registrovaná k dani. Jen těžko si

pokračování

totiž lze představit, že by surovou komoditu jako řepkový olej nakupovala nepodnikající fyzická osoba pro svoji osobní spotřebu. Stěží by v rodinném domě takový objem zboží bylo možno uskladnit. Mimo jiné ale stěžovatel podle žalobkyně opakovaně opomíjí její argument, že www.google.cz/maps není oficiálním zdrojem, který by poskytl prokazatelné informace o nemovitostech a jejich účelu. Správce daně mohl informace o výkladce v obci Lubrza zjistit od svědka, který mohl poskytnout údaje z GPS zařízení. Místo toho se správce daně pouze rozhodl uvedené zpochybňovat a zajistit si nepodložené informace z neoficiálních zdrojů.

Další vyjádření žalobkyně k judikатурnímu vývoji ze dne 28. 6. 2024

[31] Žalobkyně nesouhlasí se závěry NSS v rozsudku ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 241/2022-115, a naopak se ztotožňuje se závěry v rozsudcích ze dne 13. 6. 2024, č. j. 7 Afs 238/2021-73, a ze dne 25. 4. 2024, č. j. 4 Afs 291/2021-84.

[32] Závěry rozsudku č. j. 1 Afs 241/2022-115 jsou v rozporu s principem neutrality DPH, protože stojí na tezi, že pokud není prokázán deklarovaný odběratel, nelze následně zkoumat odběratele alternativního a jeho postavení jako osoby povinné k dani. Pro zachování neutrality daně není rozhodné, jaká osoba obdržela plnění, ale zda byla registrována. Soud v rozsudku č. j. 1 Afs 241/2022-115 zakládá domněnku, že při téměř jakémkoliv dělitelném plnění bylo možná zboží odebráno výhradně osobami neregistrovanými k DPH.

[33] Takový výklad je podle žalobkyně v rozporu s judikaturou SDEU a Ústavního soudu. Pokud by jej chtěl NSS následovat, navrhuje žalobkyně předložit věc rozšířenému senátu pro rozkol v judikatuře. Ztotožňuje se totiž se závěry dalších shora zmíněných rozsudků NSS, a sice že stěžovatel má zkoumat (pokud má dostupné informace), zda skuteční příjemci byli osobami povinnými k dani.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[34] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[35] Kasační stížnost je **důvodná** [§ 110 odst. 1 s. ř. s.].

[36] Žalobkyně dodávala řepkový olej do jiného členského státu (v tomto případě Polska) a vzhledem k tomu uplatnila osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu dle § 64 zákona o DPH. Ve věci vznikly správci daně pochybnosti o odběrateli zboží.

[37] NSS přerušil řízení usnesením ze dne 5. 4. 2023, č. j. 2 Afs 251/2022-54, neboť v jiném řízení (sp. zn. 4 Afs 291/2021) položil SDEU předběžnou otázku, jejíž zodpovězení je zásadní pro věcné posouzení kasační stížnosti i v nyní projednávané věci. SDEU rozhodl

o předběžné otázce rozsudkem věci B2 Energy, a tím odpadl důvod, pro který bylo řízení o kasační stížnosti přerušeno.

[38] Obsahově shodnou argumentací totožného stěžovatele a žalobkyně týkající se stejných skutkových okolností se NSS zabýval v nedávno vydaných rozsudcích ze dne 20. 9. 2024, č. j. 3 Afs 148/2022-109, 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 do značné míry vychází. Přestože v rozsudku č. j. 6 Afs 46/2022-113 byla kasační stížnost zamítnuta, k podstatě nyní posuzované věci jsou závěry soudu shodné – kasační stížnost žalovaného byla totiž zamítnuta jen kvůli vadám daňového řízení (nezákonnému vypořádání návrhu na provedení svědecké výpovědi, nezákonnému 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 senáty ke shodným závěrům, stejně jako ohledně dopadu rozsudku SDEU ve věci B2 Energy na posuzovanou věc.

[39] S ohledem na odůvodnění rozsudku SDEU ve věci B2 Energy, které je účastníkům řízení známo, se NSS nebude podrobně vypořádávat s argumentací stěžovatele a žalobkyně, která se týká použitelnosti závěrů plynoucích z rozsudků ve věci Kemwater a ve věci Vymětalík, neboť je povinen respektovat názor zaujatý SDEU, který je jednoznačný.

[40] Podle stěžovatele krajský soud pominul některé jeho argumenty ohledně nepřipadnosti aplikace rozsudků ve věci Kemwater a ve věci Vymětalík na posuzovanou věc. Soud však uvedl, že ze závěrů rozsudků lze vycházet, a tento názor důkladně odůvodnil (viz body 22 až 26 rozsudku krajského soudu). Na závěrech soudu nezměnilo nic ani tvrzení, že osvobození při dodání zboží do jiného členského státu a nárok na odpočet představují odlišné instituty daňového práva. 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 rozsudku krajského soudu však vyplývá, že nepovažoval rozsudek NSS ve věci Vymětalík za rozporný s principy daňového práva. Navíc nevypořádání jednoho dílčího argumentu stěžovatele nemůže vést k závěru o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Stejně tak se krajský soud podrobně nevypořádal s rozsudkem č. j. 1 Afs 238/2020-59. Důvody vedoucí krajský soud ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí jsou z rozsudku zřejmé.

[41] Jádrem sporu spočívá v otázce, zda i v případě, že daňový subjekt po celé daňové řízení a následně i v řízení soudním trvá na tom, že plnění dodal deklarovaným odběratelům, je třeba, aby správní orgány znovu posuzovaly uplatněný nárok na osvobození od DPH optikou závěrů rozsudků Kemwater a B2 Energy. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že nikoliv.

[42] Kasační námitky stěžovatele směřovaly proti tomu, že krajský soud zavázal stěžovatele, aby zohlednil závěry rozsudku SDEU ve věci Kemwater a rozsudku NSS ve věci Vymětalík, dal žalobkyni možnost se vyjádřit a případně navrhnout nové důkazy a posoudit, zda ze skutkových okolností není zřejmé, že zboží bylo žalobkyní dodáno osobě

pokračování

povinné k dani. NSS se bude zabývat pouze těmito otázkami a nebude hodnotit závěry krajského soudu, které stěžovatel nenapadl.

[43] Odpověď SDEU nelze číst tak, že by měla paušálně ovlivnit výsledek všech řízení o osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu. Ostatně ani převažující linie judikatury navazující na 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 ze dne 27. 6. 2022, č. j. 4 Afs 237/2021 - 52, a ze dne 29. 6. 2022, č. j. 10 Afs 66/2019 - 51). Ani z rozsudku *B2 Energy* nic takového neplyne. Vrátit věc k dalšímu řízení správci daně by bylo namístě, pokud by byla patrná indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného odběratele, která mohla fakticky (namísto něho) odebrat sporná plnění.

[44] Žalobkyně si byla vědoma možnosti prokázat dodání zboží jinému než deklarovanému odběrateli (postačilo by prokázat, že nějaký takový jiný odběratel existoval a že s ohledem na okolnosti poskytnutí plnění musel mít postavení osoby povinné k dani). Žádné indicie o jiném než deklarovaném odběrateli však nenabídla. Naopak trvala na tom, že řepkový olej deklarovaným odběratelům dodala. Na dodání zboží deklarovaným dodavatelům trvala i v reakci na vyjádření stěžovatele k rozsudku ve věci *SDEU* ve věci *B2 Energy*. Příležitost se k nesrovnalostem vyjádřit měla v průběhu řízení (např. žalobkyně označila společnost *RED DOT* jako odběratele, ale na *CMR* listech bylo pod "Zboží odběratel" razítko jiné společnosti), čehož nevyužila. Její argumenty byly zcela obecné. Pochybnosti ohledně toho, komu bylo dodáno, tak nebyly rozptýleny.

[45] Žalobkyně převrací důkazní břemeno, neboť tvrdí, že povinností správce daně je prokázat, že odběratel nebyl osobou povinnou k dani. Judikaturu SDEU je však nutno vykládat tak, že pokud se prokáže, že daňový subjekt zboží dodal jiné osobě než deklarovanému odběrateli a že tato jiná osoba je v postavení osoby povinné k dani, nelze mu nárok na osvobození od daně odepřít. Ačkoliv tedy lze prokázat, že zboží bylo dodáno osobě povinné k dani, která nebyla uvedena na daňovém dokladu, stále je to daňový subjekt, který nese důkazní břemeno. Jeho neunesení postačuje k odepření nároku na osvobození od daně, aniž by bylo nutné prokazovat, že odběratel v postavení osoby povinné k dani nebyl.

[46] To, že v době vedení daňového řízení správní orgány nepřipouštěly, že by daňový subjekt mohl prokázat přijetí plnění od jiného než deklarovaného dodavatele nebo, jak je tomu v této věci, dodání jinému než deklarovanému odběrateli, a výslovně ho tudíž nevyzvaly, aby tvrdil a dokazoval skutečnosti s tímto související, není důvodem pro vrácení věci do daňového řízení. V těchto případech by musely existovat skutkové indicie nasvědčující, že tomu tak bylo. Pak by stačilo, pokud alespoň v soudním řízení mohl daňový subjekt takové skutečnosti uvádět. Krajský soud zrušil napadené rozhodnutí a vrátil věc stěžovateli k dalšímu řízení proto, aby stěžovatel dal žalobkyni možnost se vyjádřit a případně navrhnout další důkazy a poté nově posuzoval, zda nelze dospět k závěru o naplnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH. Pro takový krok však nebyly důvody, neboť žádné skutkové indicie neukazovaly na jiného reálně představitelného odběratele, jenž by byl osobou povinnou k dani. Žalobkyně trvala a trvá na dodání zboží

deklarovaným odběratelům. Bylo na žalobkyni, aby uvedla plausibilní skutkové indicie poukazující na osobu odlišnou od deklarovaného odběratele, ať již konkrétní nebo sice konkrétně neurčenou, ale takovou, že nutně muselo jít o osobu povinnou k dani. Pokud by se tak stalo, zrušení rozhodnutí stěžovatele a vrácení věci k dalšímu řízení u něho by mohlo být namístě.

[47] Žalobkyně trvala na tom, že indicie ve spisovém materiálu byly. Konkrétně však poukázala pouze na množství a vysokou hodnotu plnění. Z prostého objemu plnění, které je navíc dělitelné (a to i v rámci jednotlivých dodávek po cisternách), a za důkazní situace nynější věci, kdy stěžovatel důvodně zpochybnil deklarované odběratele, aniž by žalobkyně vůbec tvrdila dodání celého plnění či jeho relevantních částí jinému odběrateli nebo odběratelům, nelze paušálně dovodit, že zboží bylo bez pochyb dodáno „nějaké“ osobě povinné k dani (k otázce objemu plnění srov. např. rozsudky NSS 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, či ze dne 17. 1. 2023, č. j. 1 Afs 178/2022-74). Jistě to tak mohlo být, ale také nemuselo. Riziko nedostatku jistoty o tom, jak to skutečně bylo, nese prokazující daňový subjekt. Primárně bude prokazování obvykle směřovat k tomu, že „alternativní“ odběratel byl konkrétní osobou povinnou k dani, třeba takovou, která se ve skutečnosti „skrývala“ (z nejrůznějších důvodů) za odběratelem deklarovaným. Že to tak bylo a jak to bylo, včetně relevantních charakteristik skutečného odběratele, je třeba prokázat. Pouze pokud by již z povahy transakce samotné nebo jiných podobných okolností plynulo, že ať už odběratelem byla jakákoli osoba, musela být osobou povinnou k dani, nebylo by třeba prokázat konkrétní subjekt v takovém postavení. V každém případě však rozhodné skutečnosti tvrdí a prokazuje daňový subjekt a není věcí správce daně, aby je aktivně vyhledával on (pouze je musí vzít v úvahu a nepřehlížet je, plynou-li z podkladů opatřených v daňovém řízení).

[48] Daňové subjekty nemají své nároky uplatňovat „alibisticky“ podle toho, jak se bude řízení vyvíjet. Žalobkyně tedy zásadně nemůže být úspěšná, pokud je inkonzistentní a nejednoznačná ve svých tvrzeních. Trvá-li daňový subjekt současně na více skutkových verzích svého případu, které jsou vzájemně neslučitelné, snižuje obvykle věrohodnost obou (všech) těchto verzí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2024, č. j. 6 Afs 14/2022-43).

[49] Krajský soud zrušující výrok svého rozsudku opřel o konzistentní, přesvědčivou a dobře hajitelnou právní argumentaci, k níž se však posléze v dílčích ohledech nepřiklonily soudy, jejichž rozhodnutí mají precedenční povahu (zejména SDEU ve věci v rozsudku B2 Energy, ale následně i NSS). Po vydání rozsudku krajského soudu sice SDEU zaujal právní názor, který v jádru odpovídá závěrům, k nimž dospěl krajský soud a které vycházejí ze základních strukturálních principů daně z přidané hodnoty (zejména z principu neutrality DPH, z něhož vychází jak odpočet této daně na vstupu, tak osvobození od daně při intrakomunitárním vývozu, pokud transakce probíhají mezi osobami povinnými k dani). Judikatura SDEU a především ji rozvíjející judikatura NSS však oproti koncepci vyjádřené v rozsudku krajského soudu kladou větší důraz na procesní aktivitu daňového subjektu a vyžadují, aby to byl on, kdo tvrdí a prokazuje „alternativní“ skutkové verze v situaci, kdy bude dodání zboží původně deklarovanému odběrateli v jiném členském státě relevantně

pokračování

zpochybněno. Proto Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo než rozsudek krajského soudu zrušit, neboť jeho právní závěry nejsou v souladu s judikaturou precedenčních soudů.

[50] NSS ani neshledal důvod k položení předběžné otázky SDEU, neboť rozhodná právní otázka již byla v mezidobí zodpovězena SDEU v rozsudku B2 Energy (způsobem velmi blízkým právnímu názoru, k němuž se přiklonil krajský soud). Stejně tak není důvod pro předložení věci rozšířenému senátu, protože uvedený rozsudek SDEU je závazný i pro rozhodovací praxi NSS a judikatura NSS, která by s ním případně byla v rozporu, pozbyla relevance.

IV. Závěr a náklady řízení

[51] Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první, část věty před středníkem s. ř. s.); v něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[52] Krajský soud posléze v novém rozhodnutí ve věci samé rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. května 2025

Karel Šimka
předseda senátu