



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Lenky Kaniové a soudců Ivo Pospíšila a Petra Pospíšila v právní věci žalobkyně: **BIOENERGO – KOMPLEX, s.r.o.**, se sídlem Pod Hroby 130, Kolín, zast. **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář, s.r.o., se sídlem Jiráskova 1284, Vsetín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, ve věci žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 10. 2021, č. j. 40432/21/5300-22442-712600, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 11. 3. 2025, č. j. 55 Af 29/2021 - 166,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 11. 3. 2025, č. j. 55 Af 29/2021 - 166, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a předchozí řízení

[1] V této věci jde o osvobození od daně z přidané hodnoty (DPH) při dodání zboží do jiného členského státu EU. Sporné je, zda žalobkyně jako dodavatel naplnila podmínky osvobození, konkrétně zda zboží dodala deklarovanému odběrateli případně jiné osobě povinné k dani.

[2] Finanční úřad pro Středočeský kraj („finanční úřad“ či „správce daně“) vyměřil platebním výměrem ze dne 9. 1. 2019, č. j. 45569/19/2111-50523-202055, žalobkyni DPH za zdaňovací období září 2015 ve výši 1 475 998 Kč. Platebním výměrem ze dne 14. 1. 2020, č. j. 69638/20/2111-50523-202055, poté finanční úřad žalobkyni vyměřil DPH za období říjen 2015 ve výši 1 625 162 Kč. Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně proti oběma platebním výměrům a obě tato rozhodnutí potvrdil. Ve shodě s finančním úřadem dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek

pro osvobození od daně dle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2015, (dále jen „zákon o DPH“) při dodání zboží (surového řepkového oleje) do jiného členského státu.

[3] Daňové orgány konkrétně uzavřely, že žalobkyně neprokázala dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě, a to ve vztahu k následujícím odběratelům:

- „PETHER“ SPÓLKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIA, Fabryczna nr 7, lok, 64-610, ROGOŹNO („PETHER“), VAT ID: PL7811774578, v hodnotě plnění ve výši 5 432 221,26 Kč za září 2015 a ve výši 3 996 914,39 Kč za říjen 2015,
- HEDONIS SPÓLKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIA, SP“EC 81B MA-51, 00-382 WARSZAWA, VAT ID: PL7010403275 („HEDONIS“), v hodnotě plnění ve výši 11 624 473,41 Kč za září 2015 a ve výši 8 483 514,01 Kč za říjen 2015,
- BLUE FREE SPÓLKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIA, Aleje Jerozolimskie, nr 44, lok. 251, 00-024, WARSZAWA, VAT ID: PL5252612076 („BLUE FREE“), v hodnotě plnění ve výši 1 400 834,08 Kč za září 2015 a ve výši 5 718 476,85 Kč za říjen 2015,
- FHU „SKY CASH“ MICHAŁ CIEJPA, Lysiec, Osiedlowa 12, 42-261 Starcza. VAT ID: PL5732292714 („MICHAŁ CIEJPA“), v hodnotě plnění ve výši 5 929 339,45 Kč za září 2015 a ve výši 19 916 317,87 Kč za říjen 2015,
- VZ CORPORATION KERESKEDELMI ÉS SZOLGÁLTATÓ KORLÁTOLT FELELŐSSÉGŰ TÁRSASÁG, 4400 Nyíregyháza szabadság tér 5 fszt 3, VAT ID: HU25151983 („VZ CORPORATION“), v hodnotě plnění ve výši 1 507 884,77 Kč za září 2015 a ve výši 2 992 012,45 Kč za říjen 2015,
- HOWITER SPÓLKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIA, Święty Marcin 29 M8, 61-806 POZNAŃ VAT ID: PL7831713203 (dále též jen „HOWITER“), v hodnotě plnění ve výši 956 862 Kč za září 2015.

[4] Žalobu proti rozhodnutí žalovaného Krajský soud v Praze (dále jen „krajský soud“) shledal důvodnou. Rozhodnutí žalovaného proto zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[5] Krajský soud nejprve připomněl obecné podmínky pro vznik nároku na osvobození od daně v případě dodání zboží do jiného členského státu. Zmínil závěry rozsudků Soudního dvora EU (rozsudek ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie s.r.o.*) a rozšířeného senátu NSS (rozsudek ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208 – pozn. soudu) ve věci *Kemwater*, jejichž použitelnost v otázce osvobození od daně při dodání do jiného členského státu potvrdil Soudní dvůr v rozsudku *B2 Energy* (rozsudek ze dne 29. 2. 2024, ve věci C-676/22, *B2 Energy*). Skutková situace v projednávané věci se ovšem od případu *B2 Energy* odlišovala, uplatnění závěrů tam vyslovených proto nyní nebylo namístě.

[6] Krajský soud dále odkázal na rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2024, č. j. 10 Afs 216/2023 - 83, týkající se jiného případu žalobkyně, podle něhož z citované judikatury Soudního dvora neplyne možnost daňových subjektů uplatňovat nároky na osvobození od DPH alibisticky. Daňové subjekty nemohou tvrdit a prokazovat, že zboží

pokračování

dodaly tvrzeným odběratelům, a zároveň požadovat, aby pro případ neunesení důkazního břemene soud uplatnil závěry rozsudků *Kemwater* a *B2 Energy*. V projednávané věci žalobkyně v průběhu řízení netvrdila žádné jiné skutečné odběratele. Naopak konstantně uváděla, že právě deklarovaní odběratelé jsou skutečnými odběrateli. Změna skutkové verze žalobkyně učiněná při jednání, že skutečnými odběrateli mohly být třetí subjekty uvedené na předložených listinách, působí dojmem, že žalobkyně přizpůsobuje předkládaný obraz reality mj. s ohledem na skutečnost, že NSS již ve skutkové a právně srovnatelných věcech nepřisvědčil její dosavadní argumentaci.

[7] Následně se krajský soud zabýval otázkou, zda žalobkyně předloženými listinami prokázala, že zboží skutečně dodala deklarovaným odběratelům, a zda žalovaný hodnotil všechny důkazní prostředky. Zde nejprve částečně (především v souvislosti se zálohami na dodávky zboží) odkázal na svůj rozsudek ze dne 16. 12. 2024, č. j. 54 Af 6/2021 - 129, v němž se zabýval obdobnou otázkou ve vztahu ke zdaňovacím obdobím listopad a prosinec 2015, a to za obdobné důkazní situace. Poté hodnotil existenci pochybností o správnosti a úplnosti předložených listin u žalobkyní deklarovaných odběratelů. Uzavřel, že nesrovnalosti a skutečnosti zjištěné správcem daně, s nimiž byla žalobkyně seznámena ve výzvách ze dne 14. 12. 2016, zakládaly důvodné pochybnosti o věrohodnosti, správnosti, přesvědčivosti a úplnosti předložených dokladů ve vztahu ke všem deklarovaným odběratelům.

[8] Krajský soud poté ve shodě s již dříve vydanými rozhodnutími (vč. rozhodnutí NSS) v obdobných věcech žalobkyně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala podmínku pro osvobození od daně spočívající v dodání zboží osobě povinné k dani v jiném členském státě ve vztahu k odběratelům PETHER, BLUE FREE, MICHAL CIEJPA, HOWITER a HEDONIS. Odlišný závěr však krajský soud učinil ve vztahu k deklarovanému odběrateli VZ CORPORATION. Uvedl, že v tomto směru panovala obdobná situace jako v případě zdaňovacího období červen 2015, jež tento soud posuzoval ve věci sp. zn. 43 Af 3/2022. V projednávané věci správce daně sice rovněž unesl důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, pochybil však následně při hodnocení důkazů a jeho závěry nemají oporu ve správním spisu.

[9] Žalobkyně již v průběhu daňového řízení namítala, že obchodní transakce se společností VZ CORPORATION probíhaly v režimu třístranného obchodu a zboží bylo odesláno z České republiky (od prodávajícího – žalobkyně) přímo do státu kupujícího (třetího subjektu v řadě). Poukazovala přitom na výpověď jednatele VZ CORPORATION, podle níž koncový odběratel v Polsku zaplatil tomuto jednateři (tedy VZ CORPORATION) a ten žalobkyni, zboží bylo přitom přeprodáno hned poté, co bylo pořízeno od žalobkyně. Podle žalovaného bylo zjevné, že došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem ještě v České republice před přepravou, následná přeprava se pak týkala obchodní transakce mezi společností VZ CORPORATION a jejími odběrateli. Takový průběh transakcí podle žalovaného současně vylučuje argumentaci třístranným obchodem, neboť provedené důkazy nasvědčují tomu, že se nejdříve uskutečnilo tuzemské plnění bez přepravy, a teprve posléze odběratel VZ CORPORATION zboží přepravil do zahraničí. Současně však žalovaný konstatoval, že vznikly zásadní pochybnosti, zda žalobkyně skutečně dodala zboží VZ CORPORATION a zda se vůbec jednalo o přeshraniční dodávku.

[10] V tom podle krajského soudu tkví vnitřní rozpor rozhodnutí žalovaného. Buď totiž žalobkyně neprokázala, že zboží dodala deklarovanému odběrateli (a v takovém případě

by bylo nadbytečné zabývat se tím, zda šlo o vnitrostátní, nebo intrakomunitární dodání, neboť by žalobkyni tak jako tak nárok na osvobození od DPH nemohl být přiznán), nebo žalobkyně sice deklarovaného odběratele prokázala, ale nárok na osvobození od DPH by jí nebyl přiznán, protože nešlo o intrakomunitární, nýbrž o vnitrostátní dodání.

[11] Uvedený rozpor není bez významu z hlediska zákonnosti rozhodnutí žalovaného. V první řadě měl za následek překvapivost tohoto rozhodnutí. Správce daně považoval za neprokázanou pouze skutečnost, že pořizovatelem deklarovaných plnění byla skutečně VZ CORPORATION. Žalobkyně nedostala prostor k tomu, aby důkazně a argumentačně reagovala na skutkovou verzi prezentovanou poprvé až v napadeném rozhodnutí žalovaného, podle které sice mohlo být dodání VZ CORPORATION prokázáno, avšak nešlo o intrakomunitární dodávku. Pokud hodlal žalovaný přistoupit k odlišnému hodnocení dosud provedených důkazů, měl s tím žalobkyni postupem podle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámit a dát jí možnost se k této otázce vyjádřit.

[12] Současně, ačkoli některé z podstatných okolností posuzovaných transakcí zůstaly v důsledku nesprávného postupu žalovaného neobjasněny, z dosud provedeného dokazování podle krajského soudu plyne, že tyto transakce probíhaly řetězovými dodávkami, tedy že zboží bylo pravděpodobně přeprodáno mezi několika společnostmi. Žalobkyně konkrétně zboží dodala společnosti VZ CORPORATION, která je dále přeprodala společnosti Aquincum Invest SK s.r.o. ve zdaňovacím období září 2015 a společnosti GINVEST Sp. z. o. o. v případě zdaňovacího období říjen 2015. Podrobnosti těchto transakcí zejména stran okamžiků, ke kterým došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník a k organizaci přepravy a jejímu průběhu, však dosud objasněny nebyly (neboť k jejich prokázání se dokazování prozatím nevedlo), a nelze tak s jistotou uzavřít, zda žalobkyně měla nárok na osvobození od DPH, či nikoli. Pokud by bylo prokázáno, že právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno společností VZ CORPORATION na společnost GINVEST Sp. z. o. o. až v Polsku (např. okamžikem vykládky) a na společnost Aquincum Invest SK s.r.o. až na Slovensku nebo v průběhu přepravy, žalobkyní předložené doklady by prokazovaly splnění podmínek pro osvobození od daně v úplnosti a žalobkyni by nemohlo být žalovaným vytýkáno, že skutečný stav věci je odlišný od stavu deklarovaného, nebo že není řádně prokázán.

II. Kasační stížnost žalovaného a vyjádření žalobkyně

[13] Žalovaný (dále „stěžovatel“) podává kasační stížnost z důvodu, který podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

[14] Závěry krajského soudu jsou nekonzistentní. Stěžovatel ve svém rozhodnutí jednoznačně uzavřel, že žalobkyně neprokázala dodání zboží deklarovanému odběrateli VZ CORPORATION. Krajský soud současně závěry stěžovatele dezinterpretoval. Stěžovatel je ve shodě s krajským soudem v tom, že daňové orgány dospěly k závěru o neprokázání (pouze) té skutečnosti, že pořizovatelem posuzovaných plnění byl skutečně deklarovaný odběratel VZ CORPORATION. Stěžovatel v odvolacím řízení nezměnil právní kvalifikaci ohledně naplnění podmínek podle § 64 zákona o DPH, naopak ve shodě se správcem daně uzavřel, že žalobkyně neprokázala dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě. Konstatování krajského soudu, že žalovaný v rozhodnutí o odvolání prezentoval poprvé skutkovou verzi, podle níž mohlo být prokázáno dodání zboží VZ

pokračování

CORPORATION, avšak nešlo o intrakomunitární dodávku, nemá oporu v odůvodnění rozhodnutí stěžovatele. K postupu podle § 115 odst. 2 daňového řádu nebyl důvod.

[15] Stěžovatel připustil, že v pasážích odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že panují pochybnosti o uskutečnění přeshraniční dodávky a že popsany průběh transakcí vylučuje argumentaci třístranným obchodem. Tato konstatování však stěžovatel učinil v rámci shrnutí výpovědi svědka V. (jednatel VZ CORPORATION – pozn. soudu). Uvedená konstatování stěžovatele shledal NSS v jiných věcech za obdobných skutkových a právních okolností nanejvýš za matoucí, avšak nikoli vedoucí k nutnosti zrušit žalobou napadené rozhodnutí. Podle rozsudku NSS ze dne 20. 8. 2024, č. j. 10 Afs 216/2023 - 83, stěžovatel tyto úvahy vyslovil bez vztahu k projednávané věci, jejíž podstatou je otázka prokázání toho, zda bylo zboží skutečně dodáno deklarovanému odběrateli. Krajský soud k uvedeným závěrům NSS nepřihlédl a nesprávně uzavřel, případný takto prezentovaný nesprávný názor stěžovatele měl vliv na zákonnost rozhodnutí.

[16] Nadto stěžovatel ve shodě se správcem daně dospěl závěru, že výpověď svědka V. neodstranila pochybnosti ohledně naplnění podmínek pro osvobození od DPH podle § 64 zákona o DPH. Krajský soud rovněž v jiné skutkově i právně obdobné věci sám uzavřel, že závěr stěžovatele, prezentovaný v souvislosti s hodnocením výpovědi svědka V., ohledně pochybností o přeshraničním charakteru dodávek VZ CORPORATION není překvapivý. Jednalo se podle soudu totiž o podpůrný závěr, který vyplynul z hodnocení svědecké výpovědi, který vnesl další pochybnosti ohledně skutečného průběhu dodávek.

[17] Krajský soud dále vybočil z mezí žalobních bodů. Žalobkyně vytýčila v žalobě předmět sporu jako otázku naplnění první z hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu, konkrétně prokázání dodání zboží deklarovanému odběrateli nebo jiné osobě registrované k dani. Žalobkyně sice v žalobě předestřela argumentaci ohledně překvapivosti závěru stěžovatele ohledně pochybností, zda se jednalo o přeshraniční dodávku, sama však uvedla, že tento závěr se opírá pouze o to, co naznačuje svědek V. ve své výpovědi. Žalobkyně tak nerozšířila v žalobě jasně vymezený předmět sporu. Krajský soud se oproti tomu v napadeném rozsudku zabýval otázkou, zda vůbec šlo o intrakomunitární dodávku, včetně organizace a průběhu přepravy. Tyto otázky však předmět sporu netvořily. Krajský soud tím popřel dispoziční zásadu vyjádřenou v § 75 odst. 2 s. ř. s.

[18] Stěžovatel konečně nesouhlasí s úvahami stran řetězových dodávek, jež podle krajského soudu jako způsob provedení posuzovaných transakcí vyplývají z předložených důkazů. Krajský soud na straně jedné souhlasí s hodnocením důkazů (listinami v podobě CMR listů, dodacích listů, vážních lístků, odpovědí maďarské daňové zprávy a svědeckou výpovědí pana H.) jako podporujících pochybnosti o průběhu transakcí. Na straně druhé z těch samých důkazů vyvozuje, že se mělo jednat o řetězové dodávky, případně o třístranný obchod, a současně že žalobkyně prokázala dodání deklarovanému odběrateli. Krajský soud pominul, že poté, co důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt, je daňový subjekt povinen prokázat sporné skutečnosti, a to zpravidla jinými důkazními prostředky, které *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné či neprůkazné nebo nesprávné účetnictví (stěžovatel odkazuje na rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016 - 38). V tomto případě žalobkyně předložila pouze tvrzení o třístranném obchodu a výpověď svědka V., což ovšem pochybnosti správce daně nerozptýlilo.

[19] Stěžovatel nevyloučil, že se v tomto případě mohlo jednat o třístranný obchod. Skutečnost, že žalobkyně začala v návaznosti na kontrolní zjištění uplatňovat argumentaci třístranným obchodem, pokud se na CMR listech nacházely subjekty z jiných různých členských států, ale nikoli z téhož členského státu, nasvědčuje tomu, že žalobkyně neznala skutečný průběh skutkového děje. Krajský soud nezohlednil tyto širší souvislosti ostatních zdaňovacích období, která jsou předmětem řady jiných sporů mezi žalobkyní a stěžovatelem. Vedle toho stěžovatel ve svém rozhodnutí vysvětlil, že případná existence třístranného obchodu žalobkyni nezbavovala důkazního břemene ohledně prokázání podmínek podle § 64 zákona o DPH.

[20] Krajský soud se důsledně nevypořádal s uvedením deklarovaného odběratele jako odesílatele na CMR listech. Přehlédl sjednanou podmínku DAP dle Incoterms 2010, jakož i tvrzení žalobkyně, podle níž měla být na CMR listech uvedena ona a jednalo se o administrativní pochybení dopravce. Ve skutkově a právně obdobném případě krajský soud tomuto tvrzení neuvěřil (rozsudek ze dne 19. 11. 2014, č. j. 54 Af 13/2021 - 161). Důkazní břemeno ohledně prokázání, že se plnění uskutečnila podle verze žalobkyně, přitom leželo na žalobkyni. Krajský soud za této situace nebyl oprávněn domýšlet si, jak se účetní případ odehrál.

[21] Výpověď svědka V. pochybnosti správce daně nemohla rozptýlit. Svědek vypověděl pouze obecné skutečnosti, odkazoval na p. K. (druhý jednatel VZ CORPORATION – pozn. soudu), jehož se však nepodařilo vyslechnout. Nevěděl, kde se nachází příslušné doklady, u některých objednávek tvrdil, že je podepsal, ačkoli tomu tak nebylo. Ve skutkově a právně obdobné věci žalobkyně pak NSS dospěl k závěru, že mimo jiné uvedená výpověď svědka V. ani spolu s jinými důkazy neprokazuje dodání zboží deklarovanému odběrateli (rozsudek ze dne 28. 8. 2024, č. j. 10 Afs 2016/2023 - 83).

[22] Skutková zjištění krajského soudu ohledně přepravování oleje v řetězci neobstojí. Neodpovídají obsahu spisu, odporují stěžejním zjištěním daňových orgánů a jsou zkratkovitá. Svědek V. si nevzpomněl na konkrétní odběratele VZ CORPORATION, hovořil o obchodování s partnery z Polska a Ukrajiny, Slovensko nezmínil. V rozporu s informacemi zjištěnými mezinárodním dožádáním tvrdil, že v Maďarsku (státu inkorporace spol. VZ CORPORATION – pozn. soudu) byla plnění od žalobkyně přiznána. Na slovenských vážních listcích byly uvedeny zcela jiné než tvrzené společnosti. Krajský soud dále pomíjí nesrovnalosti v dodacích listech v případě transakcí za období září 2015. Při hodnocení období říjen 2015 se krajský soud nevyjadřuje k polským vážným listkům, kde se neobjevuje žádná z tvrzených společností, které podle krajského soudu měly tvořit řetězec. Přílehlavý není ani odkaz na věc řešenou krajským soudem pod sp. zn. 43 Af 3/2022, v níž informace zjištěné dožádáním od maďarských orgánů podporovaly závěr o přeprodeji zboží. V daňovém řízení vyplynuly pouze dvě skutečnosti nasvědčující dodání zboží deklarovanému odběrateli VZ CORPORATION, a sice objednávka a úhrada kupní ceny touto společností. Proti tomu ovšem stála řada nevysvětlených pochybností a nesrovnalostí v předložených dokladech.

[23] Závěrem stěžovatel uvedl, že pokud NSS ve shodě s daňovými orgány dospěje k závěru, že žalobkyně neprokázala dodání zboží deklarovanému odběrateli, uplatní se závěry rozsudku Soudního dvora ve věci *B2 Energy*. V posuzované věci však ze spisu neplynou žádné indicie o jiném než deklarovaném odběrateli v postavení osoby povinné k dani.

pokračování

[24] Žalobkyně navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout. Souhlasí s krajským soudem, že stěžovatel ve svém rozhodnutí prezentoval novou, pro žalobkyni překvapivou skutkovou verzi. Stěžovatel ovšem nepostupoval podle § 115 odst. 2 daňového řádu, čímž porušil zásadu rovnosti zbraní. Tvrzení stěžovatele o tuzemském dodání navíc nemá oporu ve správním spisu. V otázce vybočení z mezí žalobních bodů krajský soud rovněž nepochybil. Z úřední povinnosti byl totiž povinen přihlížet k nepřezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele pramenící z toho, že závěry žalobou napadeného rozhodnutí neměly oporu ve spisu.

[25] Není ani pravdou, že by krajský soud své závěry vystavil na domněnkách a průběh účetního případu si sám domýšlel. Krajský soud na podkladě správního spisu a výpovědi svědka V. správně uzavřel, že stěžovatel musí provést další dokazování a vyhodnotit, komu bylo zboží skutečně dodáno. Stěžovatel nemůže odmítnout uznat osvobození od daně pouze na základě toho, že nebyl prokázán deklarovaný odběratel, pokud současně neprovede žádné úkony k ověření skutečného příjemce zboží ve světle vyplynuvších indicí. K použitelnosti závěrů rozsudku *B2 Energy* žalobkyně uvedla, že domněnky stěžovatele o dělitelnosti plnění a jeho možném dodání konečnému spotřebiteli jsou v této věci nepoužitelné, a to vzhledem k charakteru plnění – surového řepkového oleje. S touto komoditou obchodují výlučně subjekty registrované k DPH. Všechny dostupné skutečnosti nasvědčují tomu, že příjemcem zboží byla osoba povinná k dani v jiném členském státě.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[26] Kasační stížnost je přípustná. Stěžovatel ji podává z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. a Nejvyšší správní soud neshledal nedostatky podmínek řízení či jiné překážky, které by bránily dalšímu postupu a rozhodnutí ve věci. Napadený rozsudek proto přezkoumal v rozsahu a z důvodů vymezených v kasační stížnosti s přihlédnutím k případným vadám, které je povinen zkoumat z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[27] Kasační stížnost je důvodná.

[28] Předmětem sporu je otázka, zda žalobkyně prokázala dodání zboží odběrateli VZ CORPORATION, případně jiné osobě povinné k dani v jiném členském státě, ve zdaňovacích obdobích září 2015 a říjen 2015, a to pro účely osvobození od DPH podle § 64 zákona o DPH.

[29] Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH (ve znění zákona č. 344/2013 Sb.): „*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.*“

[30] Citovaná úprava do českého práva provádí směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty („směrnice o DPH“). Podle čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH (ve znění do 31. 5. 2016) *členské 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 nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží.*

[31] Jak vyplývá z ustálené judikatury Soudního dvora, lze osvobození dodání zboží uvnitř Unie (Společenství) uplatnit pouze tehdy, jestliže právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, jestliže prodávající prokáže, že uvedené zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a opustilo-li toto zboží v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy fyzicky území členského státu dodání (rozsudek *B2 Energy*, body 17 a 18, dále např. rozsudky ze dne 9. 2. 2017, ve věci C-21/16, *Euro Tyre*, bod 25, a ze dne 6. 9. 2012, ve věci C-273/11, *Mecsek-Gabona*, bod 31). Kromě těchto podmínek týkajících se postavení osoby povinné k dani, převedení práva nakládat se zbožím jako vlastník a fyzického přemístění zboží z jednoho členského státu do druhého nemůže být požadována žádná další podmínka, aby bylo možné kvalifikovat operaci jako dodání nebo pořízení zboží uvnitř Společenství (např. rozsudky ze dne 27. 9. 2012, ve věci C-587/10, *VSTR*, bod 30, a ze dne 27. 9. 2007, ve věci C-409/04, *Teleos a další*, bod 70).

[32] V citovaném rozsudku *Teleos* se Soudní dvůr zabýval situací, kdy bylo prodané zboží předmětem dvou po sobě následujících dodání, ale jediné přepravy uvnitř Společenství. Konstatoval, že kvalifikace dodání zboží jako dodání uvnitř Společenství odvisí od toho, zda přeprava zboží může být tomuto dodání přičtena. Odpověď na tuto otázku pak závisí zejména na určení okamžiku, kdy bylo na konečného příjemce převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník. Pokud se v rámci řetězové transakce druhý převod práva nakládat se zbožím jako vlastník uskutečnil před tím, než došlo k přepravě uvnitř Společenství, tuto přepravu již není možné přičítat prvnímu dodání ve prospěch prvního pořizovatele.

[33] K uplatňování nároku na osvobození od DPH podle § 64 odst. 1 zákona o DPH existuje též bohatá judikatura NSS, kterou shrnul již krajský soud v bodu 21 napadeného rozsudku. Postačí připomenout, že za účelem přiznání nároku na osvobození od DPH je v tomto případě třeba prokázat, že (1.) zboží bylo skutečně dodáno osobě povinné k dani, (2.) zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, (3.) přeprava byla uskutečněna dodavatelem, odběratelem nebo na účet jednoho z nich (zmocněnou třetí osobou). 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, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, č. 2172/2011 Sb. NSS).

[34] Jak konstatoval Soudní dvůr, směrnice o DPH neobsahuje konkrétní ustanovení ohledně důkazů, které musí osoby povinné k dani předložit za účelem přiznání nároku na osvobození od DPH. Přísluší proto členským státům, aby v souladu s článkem 131 této směrnice stanovily takové podmínky osvobození od daně při dodání zboží uvnitř Společenství, které zajistí správné a jednoduché uplatňování těchto osvobození a zabrání daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím. Při výkonu svých pravomocí však musí členské státy dodržovat obecné právní zásady, které jsou součástí unijního právního řádu, jako je zejména zásada právní jistoty a zásada proporcionality (např. citovaný rozsudek *Mecsek-Gabona*, bod 36, či rozsudek ze dne 27. 9. 2007, ve věci C-146/05, *Collée*, bod 24).

[35] V tomto ohledu podle § 92 odst. 3 daňového řádu platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tedy tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Pokud správce daně takové skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět

pokračování

na daňový subjekt, na němž poté je, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví, jiných povinných záznamů či tvrzení se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. např. ze dne 21. 12. 2016 č. j. 6 Afs 147/2016 - 28, ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 327/2017 - 61, ze dne 1. 7. 2021, č. j. 7 Afs 44/2021 - 29). Vztaheno konkrétně k prokazování naplnění podmínek osvobození od daně podle § 64 odst. 1 zákona o DPH, NSS konstantně judikuje, že je v zájmu daňového subjektu, aby si opatřil takové podklady, které mohou tyto podmínky (uvedené výše v bodu [33]) prokázat (např. citovaný rozsudek NSS č. j. 10 Afs 206/2023 - 83, dále např. rozsudek ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012 - 45).

[36] Nejvyšší správní soud ověřil ze správního spisu, že správce daně pojal ve vztahu ke zdaňovacím obdobím září a říjen 2015 pochybnosti ohledně dodání zboží (mimo jiné) společnosti VZ CORPORATION, kterou žalobkyně uvedla jako odběratele a konečného příjemce na předložených daňových dokladech. Tyto pochybnosti dostatečně rekapituloval krajský soud v bodu 51 napadeného rozsudku. Jsou rovněž shrnuty v bodech 131 a 132 a dále podrobně rozvedeny a analyzovány v bodech následujících rozhodnutí stěžovatele. Lze shrnout, že uvedené pochybnosti měly původ v uvedení tvrzeného odběratele VZ CORPORATION jako „odesílatele“ na předložených CMR listech, v uvedení odlišných společností než tohoto odběratele na dalších přiložených dokladech (vážní listky, mezinárodní nákladní listy, dodací listy), přičemž žalobkyně uvedla, že tyto společnosti nezná, v předložení nepotvrzených dodacích listů vydaných, v přepisování některých listin, jakož i v dožádání maďarských daňových orgánů, které nepotvrdily vykázaní posuzovaného plnění společností VZ CORPORATION.

[37] Krajský soud přitom uvedené nesrovnalosti shledal dostatečnými z hlediska prokázání důvodnosti pochyb správce daně. Nejvyšší správní soud s tímto závěrem souhlasí a konstatuje, že správce daně unesl důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. V souladu s uvedeným výše v bodu [35] bylo proto na žalobkyni, aby prokázala dodání deklarovanému odběrateli VZ CORPORATION (potažmo jiné osobě povinné k dani v jiném členském státě), tedy to, že na tuto či jinou osobu povinnou k dani převedla právo nakládat se zbožím jako vlastník.

[38] Krajský soud v tomto směru akcentoval, že žalobkyně už v průběhu daňového řízení tvrdila, že obchodní transakce se společností VZ CORPORATION probíhaly v režimu třístranného obchodu. Vycházel přitom především z výpovědi svědka V., jejíž pasáže měl podle krajského soudu i stěžovatel za dostatečně konkrétní a věrohodné. Jednalo se konkrétně o tvrzení, že „zboží šlo z Kolína, koncový zákazník v Polsku, fakturace byla, Poláci zaplatili mně [VZ CORPORATION] a já BIOENERGU“ a že za VZ CORPORATION zboží „přebíral v Kolíně pan K.“ a „zboží bylo přeprodáno hned poté, co bylo pořízeno od odvolatele“. Krajský soud potom vyčetl stěžovateli jeho úvahy v bodech 140 a 149 žalobou napadeného rozhodnutí, podle nichž sice dodání zboží VZ CORPORATION mohlo být prokázáno, avšak nejednalo se o intrakomunitární dodání.

[39] NSS se nejprve zabýval námitkou, že krajský soud vybočil z vázanosti žalobními body a porušil tak dispoziční zásadu (princip vymezeného přezkumu) vyjádřenou v § 75 odst. 2

věta první s. ř. s. Podle tohoto ustanovení *soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí.*

[40] Žalobkyně na straně 3 žaloby vskutku vymezila předmět sporu jako otázku prokázání první podmínky osvobození od daně podle § 64 zákona o DPH, tj. dodání zboží deklarovanému odběrateli. Žalobkyně však, zaprvé, toto vymezení učinila spíše v souvislosti s rekapitulací závěrů stěžovatele, který podle ní naplnění ostatních podmínek nerozporoval. Za druhé, v bodu 1.5 na s. 13 a 14 žaloby přdestřela argumentaci, proč podle ní předloženými důkazy v rozporu se závěry stěžovatele prokázala dodání deklarovanému odběrateli. Argumentovala mj. třístranným obchodem. V bodu 2.1.5 na s. 23 a 24 žaloby pak argumentovala, proč podle ní CMR listy v protikladu k přesvědčení stěžovatele prokazují dodání zboží společnosti VZ CORPORATION.

[41] Krajský soud nevykročil z mezí takto uplatněných žalobních bodů, pokud shledal rozpor ve skutkových zjištěních stěžovatele, respektive jejich nedostatečnou oporu ve spisu, týkajících se skutečného režimu uskutečněných transakcí. Uvedená pochybení se stále vztahují k otázce prokázání dodání deklarovanému odběrateli (potažmo jiné osobě povinné k dani) v jiném členském státě. Krajský soud uzavřel, že stěžovatel doposud tuto otázku nemá postavenou na jisto, pokud sám připustil skutkovou verzi, podle níž transakce probíhaly v režimu třístranného obchodu.

[42] Je nicméně pravdou, že následné úvahy krajského soudu, v nichž z důkazů provedených v daňovém řízení dovozoval konkrétní režim uskutečněných transakcí (řetězové dodávky), již jdou výrazně nad rámec posuzované otázky. To však nic nemění na tom, že rušící výrok napadeného rozsudku se opírá o úvahy předcházející, týkající se naplnění první podmínky pro osvobození podle § 64 zákona o DPH, v souladu s vymezením předmětu sporu v žalobě. Námitka není důvodná.

[43] Ke sporné otázce (zda žalobkyně prokázala dodání zboží deklarovanému odběrateli) poté NSS v první řadě odkazuje na svůj již citovaný rozsudek č. j. 10 Afs 216/2023 - 83, v němž posuzoval obdobné skutkové okolnosti a hodnotil některé shodné důkazní prostředky jako v projednávané věci, včetně výpovědi svědka V.. I v dané věci stěžovatel vyslovil ve svém rozhodnutí závěry o možném dodání zboží na území ČR a vyloučení argumentace žalobkyně třístranným obchodem. NSS nejprve v bodu [34] rozsudku konstatoval, že na základě obdobných skutečností, jaké byly zjištěny v projednávané věci (viz zejména bod [36] výše), nelze mít dodání osobě povinné k dani za prokázané. Následně v bodu [35] připustil, že „*některé závěry OFŘ vztahující se k dodávkám pro VZ Corporation jsou matoucí. OFŘ uvedlo, že žalobkyně nemůže úspěšně argumentovat třístranným obchodem, protože zboží bylo patrně (podle výpovědi pana V. a CMR listů) odesíláno už z ČR tvrzeným odběratelem. Taková skutečnost by však nevylučovala třístranný obchod mezi žalobkyní v pozici prodávající, tvrzeným odběratelem v pozici prostřední osoby a společnostmi z jiných členských států (kromě ČR a Maďarska) v pozici kupujících. Případné převzetí zboží v ČR by nevylučovalo ani to, že byla uskutečněna přeshraniční přeprava a že ji zajistila žalobkyně či tvrzený odběratel (nebo někdo jiný na jejich účet). OFŘ však nesprávný právní závěr vyslovilo v podstatě bez vztahu k projednávané věci; v té šlo totiž o doložení toho, že tvrzený odběratel skutečně nabyl právo nakládat se zbožím jako vlastník (tj. že mu zboží bylo dodáno).*“

[44] NSS připomíná, že v daňovém řízení byla předmětem sporu otázka pochybností o dodání zboží deklarovanému odběrateli, tj. o převedení práva nakládat s tímto zbožím jako vlastník na tohoto tvrzeného odběratele. Případná existence třístranného obchodu je

pokračování

proto spíše otázkou podružnou. Její prokázání je relevantní z hlediska naplnění podmínek zjednodušeného režimu uplatnění DPH podle čl. 141 a 197 směrnice o DPH (srov. § 17 zákona o DPH), a to z pohledu prostřední osoby a ve státě, kde dochází k pořízení zboží touto osobou. Uplatnění osvobození od DPH dodavatelem (prodávajícím) podléhá i v tomto případě režimu § 64 zákona o DPH (čl. 138 směrnice o DPH). Je tedy třeba tak jako tak prokázat dodání zboží (§ 13 zákona o DPH) prostřední osobě, případně dále i přičitatelnost přepravy zboží (prvnímu) dodání zboží deklarovanému odběrateli (přeprodávajícímu zboží konečnému příjemci), v tomto ohledu pak především určení okamžiku, kdy bylo na konečného příjemce převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník (viz výše citovaný rozsudek Soudního dvora ve věci *Teleos*).

[45] Žalobkyně tudíž měla v návaznosti na pochybnosti správce daně, v důsledku kterých na ni přešlo zpět důkazní břemeno, prokázat dodání zboží VZ CORPORATION, tj. takové okolnosti transakce, případně vedené v režimu třístranného obchodu, aby bylo zřejmé, že VZ CORPORATION právo nakládat se zbožím jako vlastník skutečně nabyla (a v jakém okamžiku). Bylo-li verzi žalobkyně, že transakce probíhala v režimu třístranného obchodu, tížilo ji navíc břemeno tvrzení i důkazní ohledně průběhu celé transakce, včetně prokázání konečných příjemců, popřípadě alespoň prokázání dobré víry, že v tuzemsku dodané zboží bylo do jiného členského státu skutečně dopraveno (viz citovaný rozsudek NSS č. j. 8 Afs 14/2010 - 195).

[46] Žalobkyně však v tomto směru nepředložila nic kromě výpovědi jednatele VZ CORPORATION. V tomto ohledu však NSS nemůže souhlasit s hodnocením tohoto důkazu, které provedl krajský soud. Z jím odkazovaných bodů 140 a 149 rozhodnutí stěžovatele zaprvé nevyplývá, že by stěžovatel tuto výpověď považoval za natolik nosnou, aby popřel veškeré pochybnosti ohledně průběhu transakce a dodání zboží VZ CORPORATION a uzavřel, že se ve skutečnosti jednalo o třístranný obchod s dodáním zboží tomuto odběrateli v tuzemsku. Stěžovatel ve svém rozhodnutí opakovaně konstatoval, že svědek V. o posuzovaných transakcích neměl bližší vědomost, odkazoval na druhého jednatele VZ CORPORATION pana K., jehož se ovšem mezinárodním dožádáním vyslechnout nepodařilo. Stěžovatel toliko uvedl, že výpověď svědka V. pochybnosti o dodání deklarovanému odběrateli nerozptyluje, naopak je dále podporuje. Pokud v tomto ohledu naznačil, že podle verze svědka k transakci došlo ještě před přepravou, jednalo se stále o součást hodnocení svědecké výpovědi v kontextu posouzení otázky, zda žalobkyně prokázala průběh transakcí tak, aby vyvrátila pochybnosti správce daně. Nebyl to však stěžovatel, kdo se v takovém případě měl z vlastní iniciativy dál zabývat tím, zda transakce skutečně proběhla způsobem popisovaným svědkem V.. Jeho výpověď stěžovatel nepovažoval za natolik přesvědčivou a konkrétní, aby v kontextu ostatních nesrovnalostí v dokladech vyvrátila zjištěné pochybnosti o dodání zboží deklarovanému odběrateli, s čímž se NSS ztotožňuje. Nadto stěžovatel uvedl, že verze svědka V. argumentaci žalobkyně třístranným obchodem vyvrací, v jeho závěrech NSS na rozdíl od krajského soudu rozpor nespatřuje. Ačkoli lze po vzoru citovaného rozsudku NSS č. j. 10 Afs 216/2023 - 83 považovat uvedená konstatování stěžovatele za poněkud „matoucí“, soud je i nyní ve shodě s desátým senátem v tom, že tato okolnost nemá vliv na podstatu projednávané věci.

[47] Za matoucí lze nadto považovat rovněž konstatování stěžovatele, že skutkovou verzi jednatele V. o dodání VZ CORPORATION na území ČR podporují předložené CMR listy, neboť tak tomu dle NSS není. Sám stěžovatel totiž poukázal v první řadě na to,

že podle tvrzení žalobkyně měla být jako odesílatel na CMR listech uvedena právě žalobkyně, nikoli VZ CORPORATION. Za druhé stěžovatel uvedl, že argumentace žalobkyně třístranným obchodem se v kontextu ostatních daňových řízení, v nichž byly posuzovány obdobné skutkové okolnosti a nárok na osvobození od DPH podle § 64 zákona o DPH, jeví jako účelová. Žalobkyně totiž bez vědomosti o podrobnostech transakce, mj. o konečných příjemcích plnění, tuto skutkovou verzi uplatnila pravidelně tehdy, kdy se na CMR listech vyskytovaly subjekty z různých členských států. Pokud se na CMR listech vyskytovaly subjekty z téhož státu, argument třístranným obchodem nepoužila, i když na CMR listu rovněž nebyla uvedena.

[48] NSS poté na rozdíl od krajského soudu hodnotil také skutečnost, že předložené objednávky ze strany společnosti VZ CORPORATION, na jejichž základě měly být uzavřeny příslušné kupní smlouvy, obsahovaly doložku DAP podle Incoterms 2010. Tato podmínka znamená, že nebezpečí škody přechází na kupujícího a zboží je považováno za doručené teprve jeho vykládkou na místě určení. Je sice naprosto běžné, že v rámci řetězového obchodu zajišťuje přepravu prostřední článek, zde VZ CORPORATION, byť v takovém případě tento prostřední subjekt fakticky se zbožím jako vlastník nemusí disponovat. Je nicméně netypické, aby se prodávající zavázal vůči tomuto prostřednímu subjektu právě dodací podmínkou DAP dle Incoterms, tj. aby odpovídal za dodání zboží do místa určení (koncovému odběrateli), ale přepravu zajišťoval (a na CMR listech byl jako odesílatel uveden) prostřední subjekt.

[49] Nejvyšší správní soud se tedy ztotožnil s argumentací stěžovatele, že krajský soud dospěl k nesprávnému závěru ohledně pochybení v hodnocení důkazů stěžovatelem a nedostatečné opory závěrů stěžovatele ve správním spisu. Stěžovatel dospěl ke správnému závěru, že žalobkyní předložené důkazy neodstranily důvodné pochybnosti správce daně ohledně prokázání dodání zboží deklarovanému odběrateli VZ CORPORATION.

IV. Závěr a náklady řízení

[50] Z uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm bude podle § 110 odst. 4 s. ř. s. krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným výše v bodu [49] tohoto rozsudku. Krajský soud v novém rozhodnutí rovněž rozhodne o nákladech řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první 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 29. července 2025

Lenka Kaniová
předsedkyně senátu