



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissově a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila 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, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 8. 2019, č. j. 33655/19/5300-22442-707666, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 29. 6. 2023, č. j. 43 Af 36/2019-120,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 29. 6. 2023, č. j. 43 Af 36/2019-120, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“), platebním výměrem ze dne 25. 1. 2019, č. j. 291420/19/2111-50523-202055 (dále jen „platební výměr“), vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2016 ve výši 1.204.612 Kč.

[2] Žalovaný shora označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) změnil platební výměr tak, že částku vyměřené daně zvýšil na 1.738.359 Kč a pozměnil platební výměr v části „Zdanitelná plnění“, „Nárok na odpočet daně“, „Výpočet daně“ a „Úhrada daňové povinnosti“ z důvodu svého odlišného právního názoru ohledně výše sazby daně. Ve zbytku žalovaný platební výměr potvrdil. Žalovaný zejména souhlasil se správcem daně v tom, že žalobkyně nesplnila podmínky pro osvobození od daně z přidané hodnoty při dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), u dodání řepkového oleje polským odběratelům RED DOT SPÓŁKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ (dále jen „Red Dot“), Damian Giera a estonskému odběrateli PROPOOLA osäühing (dále jen „Propool“).

pokračování

II.

[3] Žalobkyně se proti napadenému rozhodnutí bránila žalobou u Krajského soudu v Praze (dále jen „krajský soud“), který v záhlaví uvedeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) zrušil napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[4] Krajský soud nejprve pojednal o možnosti aplikovat na souzenou věc judikaturní závěry vyjádřené v rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, ve věci *Kemwater* (dále jen „Soudní dvůr“ a „rozsudek *Kemwater*“). Dospěl přitom k závěru, že v otázce použití zmíněného rozsudku *Kemwater* (potažmo na něj navazujícího rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208) na osvobození od DPH při intrakomunitárním dodání zboží neexistuje ustálená judikatura. Byť si byl vědom toho, že Nejvyšší správní soud ve věci vedené pod sp. zn. 4 Afs 291/2021 položil Soudnímu dvoru další předběžnou otázku týkající se toho, zda mají být závěry vyslovené v rozsudku *Kemwater* aplikovány i při posuzování prokázání splnění podmínky dodání osobě registrované k dani v jiném členském státě při uplatnění osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu, měl za to, že řešení právních otázek, které jsou předmětem předběžné otázky, není v projednávané věci relevantní s ohledem na to že krajský soud shledal jiná pochybení v postupu a závěrech žalovaného, pro něž bylo nezbytné napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení. Z uvedeného důvodu považoval za nevhodné řízení o žalobě přerušit a vyčkat na rozhodnutí o uvedené předběžné otázce.

[5] Krajský soud totiž dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí trpí vadami v dokazování spočívající v tom, že žalovaný neprovedl mezinárodní dožádání navržená žalobkyní za účelem ověření existence smluvního vztahu mezi jejími deklarovanými odběrateli Red Dot a Damian Giera a společnostmi uvedenými na listinách předložených k prokázání daňových tvrzení žalobkyně. Podle krajského soudu byla žalobkyně v důkazní nouzi a z objektivních důvodů neměla možnost obstatat si sama informace o vztazích mezi tvrzenými odběrateli a právníckými osobami (třetími subjekty), které byly uvedeny na listinách jí předložených. Důkazní povinnost, která tížila žalobkyni, podle krajského soudu neznamená, že měla povinnost správci daně důkaz také přinést, postačilo jej označit. Shledaly-li daňové orgány, že žalobkyně určitou skutečnost neprokázala, ačkoliv k takové skutečnosti rozhodné pro výsledek daňového řízení navrhla adekvátně dané procesní situaci důkaz mezinárodním dožádáním, který nebyl proveden, zasáhly do práva žalobkyně na spravedlivý proces.

[6] Krajský soud dále dovodil, že je třeba, aby žalobkyně dostala příležitost reagovat na veškerá zjištění v daňovém řízení. To se však podle něj dosud nestalo, neboť žalovaný pravděpodobně neumožnil žalobkyni reagovat a případně navrhnout důkazy k úplné odpovědi estonského správce daně učiněné na základě mezinárodního dožádání správce daně ve vztahu k dodávkám společnosti Propoola. Daňové orgány založily závěry o neprokázání dodávek pro uvedenou společnost na zjištěních vyplývajících z uvedeného mezinárodního dožádání, jeho příloh a CMR listů. Žalobkyně měla mít právo seznámit se všemi těmito listinami, o které daňové orgány opíraly své závěry. Krajský soud však shledal odlišnosti ve skutkovém stavu, který popsal žalovaný v napadeném rozhodnutí v porovnání s obsahem odpovědi estonského správce daně, CMR listů, e-mailové komunikace a dalších souvisejících listin. V tom krajský soud spatřoval další důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí.

III.

[7] Proti napadenému rozsudku se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) brání kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Navrhuje jej zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Stěžovatel předně zdůrazňuje, že se krajský soud odchýlil od své dosavadní rozhodovací praxe, a tím zasáhl do stěžovatelova legitimního očekávání. Napadený rozsudek je překvapivý. Krajský soud totiž v několika obdobných věcech (týkajících se téže žalobkyně) potvrdil postup správce daně spočívající v neprovedení žalobkyní navrhovaného mezinárodního dožádání za účelem ověření obchodního vztahu mezi deklarovanými odběrateli žalobkyně a třetími subjekty uvedenými na předložených dokladech. Krajský soud nerespektoval judikaturu Nejvyššího správního soudu, která jednoznačně stanoví, že povinnost prokázat uskutečnění intrakomunitárního dodání spočívá primárně na dodavateli zboží a daňový subjekt se nemůže dovolávat povinnosti správce daně obstatat důkaz o uskutečnění intrakomunitárního dodání zboží od zahraničního správce daně.

[9] Stěžovatel dále namítá, že krajský soud pominul kontext dané žalobní námítky (vztahující se k neprovedení mezinárodního dožádání), kterou žalobkyně formulovala v odlišném duchu, než ji uchopil krajský soud. V daňovém řízení totiž žalobkyně požadovala provedení mezinárodního dožádání podmiňujícím způsobem (za podmínky, že by správce daně dovodil, že pro posouzení naplnění podmínek podle § 64 zákona o DPH jsou podstatné také skutečnosti týkající se jiných subjektů než deklarovaných odběratelů) a namítala nezákonné rozšiřování důkazního břemene ze strany správce daně. Žalobkyně přitom nebyla schopna uvést, proč jsou na listinách, které předložila, uvedeny třetí subjekty, které nezná. Žalobkyně měla po svých odběratelích v rámci obezřetnosti požadovat vysvětlení, proč se na příslušných dokladech vyskytují údaje o těchto třetích subjektech. Snahu tyto údaje objasnit přitom nevynaložila, pouze navrhla provedení mezinárodního dožádání, aniž by kdy tvrdila, že dodávala zboží těmto třetím subjektům. S ohledem na tyto skutečnosti má stěžovatel za to, že navrhované mezinárodní dožádání nebylo způsobilé potvrdit dodání zboží deklarovaným odběratelům.

[10] Krajský soud podle stěžovatele také nepřipustně přehlédl, že žalobkyně uvedený důkazní prostředek formou mezinárodního dožádání navrhla pouze obecně (aniž by uvedla, jaké konkrétní skutečnosti jím mají být prokázány), a nesprávně také vyhodnotil jeho význam v souzené věci. Stěžovatel uvádí, že správce daně provedl mezinárodní dožádání u každého ze žalobkyní deklarovaných odběratelů. Výsledky těchto dožádání pouze prohloubily pochybnosti daňových orgánů stran splnění podmínek pro přiznání osvobození od DPH. Dodání zboží deklarovaným odběratelům totiž nemohlo být prokázáno informacemi o třetích subjektech. Přestože žalobkyně měla dostatečný prostor k tomu, aby vysvětlila informace vyplývající z předložených CMR listů, neobjasnila, jakou pozici v posuzovaných transakcích měly tyto další (třetí) společnosti zastávat, neznala jejich roli, ani se svých (deklarovaných) odběratelů nedotázala, proč jsou na CMR listech uvedeny tyto třetí subjekty. Pouze navrhla důkaz provedením dalších mezinárodních dožádání za účelem „ověření obchodních vztahů“. Netvrdila, co konkrétně těmito navrženými mezinárodními dožádáními hodlala prokázat. Pro posouzení naplnění podmínek vyplývajících z § 64 zákona o DPH však byl případný vztah mezi deklarovanými odběrateli a třetími subjekty uvedenými na předložených dokladech irelevantní. Žalobkyně byla povinna doložit

pokračování

intrakomunitární vztah mezi dodavatelem a odběratelem tak, jak byl sjednán a fakturován, tedy deklarován. Správce daně navíc nezaložil své pochybnosti, které ohledně splnění podmínek pro osvobození od DPH pojal, jen na tom, že na předložených CMR listech a polských dokladech byly uvedeny třetí osoby a otisky jejich razítek, ale vyslovil také mnohé další pochybnosti k těmto tvrzeným dodávkám.

[11] V další části kasační stížnosti stěžovatel brojí proti závěrům krajského soudu vysloveným k možnosti žalobkyně nahlížet do odpovědi na žádost o mezinárodní výměnu informací od estonského správce daně ohledně deklarovaného odběratele Propoola a k tomu, že skutková zjištění učiněná daňovými orgány se neshodují s obsahem spisu. Poukazuje na to, že z vícera skutečností lze dovodit, že žalobkyni musela být odpověď estonské daňové správy předložena v neanonymizované verzi, ačkoliv si je současně vědom toho, že k protokolu o nahlížení do spisu nejsou připojeny listiny, které byly žalobkyni při nahlížení předloženy. Má však za to, že i v případě, pokud by Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že žalobkyni měly být CMR listy poskytnuté v neanonymizované podobě a nestalo se tak, nemůže taková vada mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Krajský soud totiž tuto otázku (ohledně rozsahu nahlížení do spisu a toho, zda se jednalo o neanonymizované listiny) posuzoval v kontextu úvah o prokázání třístranného obchodu, který je však pro posouzení osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu irelevantní. V otázce, zda skutečnosti, z nichž daňové orgány vycházely, vyplývají z daňového spisu, pak podle stěžovatele krajský soud v rozporu s § 75 odst. 2 s. ř. s. vybočil z mezí žalobních bodů, jelikož sám začal vyhledávat možná pochybení stěžovatele.

IV.

[12] Žalobkyně ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost zamítnout. Obsáhle opakuje jednotlivé námitky stěžovatele, se kterými nesouhlasí a cituje jak napadené rozhodnutí, tak i napadený rozsudek.

[13] Připomíná, že mezi stěžovatelem a žalobkyní je vedeno několik soudních sporů v právně i skutkově obdobných věcech. Krajský soud v nich sice potvrdil jako správný postup správce daně, který neprovedl další z její strany navržená mezinárodní dožádání, žalobkyně však v těchto věcech byla převážně úspěšná, a nemohla proto tyto závěry krajského soudu, s nimiž nesouhlasila, napadnout kasační stížností.

[14] Stěžovatelka nesouhlasí s námitkou, podle níž krajský soud vybočil z mezí žalobních bodů. Argumentace žalovaného ohledně nezpůsobilosti navrženými mezinárodními dožádáními prokázat dodání zboží deklarovaným odběratelům v napadeném rozhodnutí chybí. Stěžovatel na jednu stranu v napadeném rozhodnutí tvrdí, že prokázání případných vazeb mezi třetími subjekty uvedenými na dokladech a deklarovanými odběrateli byly relevantní pro prokázání naplnění podmínek dle § 64 zákona o DPH, avšak v kasační stížnosti nově účelově uvádí, že tyto navržené důkazní prostředky jsou irelevantní, neboť nejsou způsobilé prokázat dodání zboží deklarovaným odběratelům. Stěžovatel ignoruje argumentaci žalobkyně o nemožnosti získat předmětný důkaz. Žalobkyně přitom zastává názor, že postačí, pokud důkazní návrh učiní, aniž je povinna důkazní prostředek, který nemůže sama získat, také předložit. Žalobkyně souhlasí s krajským soudem také v tom, že konkrétní osoby, jichž se mělo navržené mezinárodní dožádání týkat, bylo možno dovodit z daňového spisu. Důvodem odmítnutí provedení navrhovaného mezinárodního dožádání

tedy nebyla nyní tvrzená nekonkrétnost daného důkazního návrhu, ani to, že by nedisponoval vypovídací schopností, nýbrž úvaha, že důkazní povinnost tíží účastníka řízení. Podle žalobkyně však vyjasnění obchodních vztahů mezi společnostmi uvedenými na předložených dokladech bylo relevantní, neboť doposud nebylo potvrzeno ani vyloučeno, že se obchodní transakce odehrály tak, jak byly deklarovány. Byl to přitom právě správce daně, který opakovaně požadoval po žalobkyni prokázání případných vazeb osob uvedených na daňových dokladech.

[15] Žalobkyně dále uvádí, že jí v daňovém řízení buď byly zatajeny relevantní důkazní prostředky, nebo správce daně a stěžovatel uvádějí tvrzení, která z důkazních prostředků získaných v rámci mezinárodního dožádání nevyplývají. Stěžovatelova tvrzení považuje za rozporná, popírající jeho dřívější závěry, nadto neuvádí důvod, pro který v daném případě mělo dojít k anonymizaci CMR listů, pokud se tak vůbec stalo. S krajským soudem se ztotožňuje i v závěrech týkajících se toho, že skutková zjištění daňových orgánů neodpovídají obsahu daňového spisu. Zcela oprávněně se také zabýval odpovědí estonského správce daně poskytnuté v rámci mezinárodního dožádání správce daně.

[16] V doplnění svého vyjádření pak žalobkyně odkazuje na v mezidobí vydaný rozsudek Soudního dvora ze dne 29. 2. 2014, C-676/22, ve věci *B2 Energy* (dále jen „rozsudek ve věci *B2 Energy*“). Podle žalobkyně z něj vyplývá, že v případě dodávek řepkového oleje ve větších objemech je jednoznačné, že skuteční odběratelé museli být v postavení osoby povinné k dani. Z charakteru dodávaného zboží a jeho množství totiž plyne, že jej mohly pořídit pouze osoby povinné k dani.

[17] V dalším vyjádření se žalobkyně vyjadřuje k judikатурnímu vývoji. Poukazuje na to, že rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 241/2022-115 a č. j. 1 Afs 53/2023-76, představují judikатурní excés, neboť vykládají splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu v rozporu s evropským právem i rozsudkem ve věci *B2 Energy*, ale i s ústavními pravidly zákazu extenzivního výkladu daňového práva. První senát v těchto rozsudcích rozhodoval v rozporu s neutralitou daně z přidané hodnoty. Naproti tomu žalobkyně poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2024, č. j. 7 Afs 238/2021-73, s jehož závěry souhlasí, neboť ten z unijní právní úpravy a rozhodovací praxe nevybočil. Nejvyšší správní soud v něm správně dovodil, že je třeba posoudit, zda má stěžovatel k dispozici informace, z nichž s jistotou vyplývá, že skuteční příjemci dodávaného zboží byli osobami povinnými k dani. Ověření splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH pak má své místo primárně v daňovém řízení, nikoliv před správními soudy. S ohledem na tyto rozpory by měla být věc předložena k posouzení rozšířenému senátu.

V.

[18] V replice k vyjádření žalobkyně stěžovatel setrvává na svých námitkách. Uvádí, že závěr, že žalobkyni nelze uplatněné osvobození od daně uznat, obстоjí i po rozsudku ve věci *B2 Energy*. Indicie o tom, že by sporná plnění mohla fakticky odebrat jiná osoba povinná k dani v jiném členském státě, lze spatřovat pouze v situaci, kdy o dodávkách deklarovaných plnění pro osoby uvedené na daňovém dokladu neexistují vážné pochybnosti, což u žalobkyně nenastalo. Žalobkyně od počátku daňového řízení trvá na skutečnosti, že dodání zboží z její strany deklarovaným odběratelům prokázala. Nikdy naopak netvrdila, že by

pokračování

skutečnými odběrateli zboží měly být třetí subjekty. Ani z provedeného dokazování nevyplývalo nic ve vztahu k těmto skutečným odběratelům. Samotná vysoká hodnota plnění (resp. objem dodávek) nutně nemusí znamenat, že žalobkyně dodala sporná plnění osobě povinné k dani. Za situace, kdy není zřejmé, kdo konkrétně zboží odebral, nelze ani vyloučit, že zboží odebralo současně vícero subjektů, čímž by došlo ke snížení hodnoty jednotlivých (takto rozdělených) plnění, či že odběratelem byl konečný spotřebitel. Skutečnosti, že dodávky probíhaly stejným způsobem a jsou zdokumentovány obdobnými doklady, také neznamenají, že zboží bylo s jistotou doručeno pouze jednomu příjemci, příp. tolika příjemcům, jak bylo žalobkyní „papírově“ deklarováno. Nerozdělení dodávek neprokazuje ani skutečnost, že bylo komunikováno se stejnými osobami. Podle stěžovatele tudíž nelze s jistotou tvrdit, že zboží bylo dodáno příjemci, který měl postavení osoby povinné k dani.

VI.

[19] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[20] Kasační stížnost je důvodná.

[21] Nejvyšší správní soud předesílá, že krajský soud v souzené věci zrušil napadené rozhodnutí pro vady dokazování, konkrétně proto, že odmítl provést mezinárodní výměnu informací za účelem objasnění „obchodních vztahů“ mezi deklarovanými odběrateli žalobkyně a třetími subjekty figurujícími na dokladech, které k prokázání tvrzených dodávek deklarovaným odběratelům Red Dot a Damian Giera předložila. Dále také dovodil, že daňové orgány neumožnily žalobkyni seznámit se s neanonymizovanými dokumenty týkajícími se deklarovaného odběratele Propoola, které představovaly podklad pro vydání jejich rozhodnutí, přičemž po jejich prostudování zjistil, že skutkový stav daňovými orgány popsany těmito dokumentům neodpovídá.

[22] Nejvyšší správní soud předesílá, že rozsah přezkumu napadeného rozsudku je dán právem a jen rozsahem, v jakém je kasační stížností napadán (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). Přitom však zohlední i závěry, které již přijal ve skutkově a právně obdobných věcech stejných účastníků řízení v rozsudcích ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 53/2023-76, ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 241/2022-115, či ze dne 29. 8. 2024, č. j. 6 Afs 46/2022-113, a neopomene ani závěry v mezidobí vydaného rozsudku ve věci *B2 Energy*.

[23] Nejvyšší správní soud předně nemůže přisvědčit kasační námitce ohledně zásahu do stěžovatelova legitimního očekávání. Stěžovatel nemohl toto očekávání získat z toho, že by soudy ve skutkově i právně obdobných věcech rozhodovaly shodně a z této „ustálené“ rozhodovací praxe krajský soud v nynější věci vybočil. Je tomu tak proto, že kromě souzeného případu se vedla či vedou u Nejvyššího správního soudu řízení o dalších kasačních stížnostech podaných proti rozsudkům krajského soudu týkajících se téhož daňového subjektu, dodání těžké komodity do jiného členského státu a osvobození od DPH. Krajský soud přitom ve dvou případech zrušil rozhodnutí stěžovatele pro nepřezkoumatelnost z důvodu absence výzvy učiněné stěžovatelem k označení jiného odběratele žalobkyně (věci sp. zn. 2 Afs 251/2022 a sp. zn. 1 Afs 241/2022). Ve třech případech krajský soud žalobu

žalobkyně zamítl z důvodu neprokázání deklarovaného odběratele (věci sp. zn. 5 Afs 8/2024, sp. zn. 5 Afs 18/2024 a sp. zn. 10 Afs 64/2023). V další věci, stejně jako v té nyní projednávané, krajský soud zrušil stěžovatelovo rozhodnutí pro neprovedení mezinárodního dožádání (věc sp. zn. 1 Afs 53/2023). V dalších třech případech pak vytkl stěžovateli hodnocení provedeného dokazování, příp. neprovedení některých důkazů (věci sp. zn. 3 Afs 148/2022, sp. zn. 10 Afs 216/2023 a sp. zn. 6 Afs 46/2022). Již z toho je zcela zřejmé, že rozhodovací praxe v době vydání napadeného rozsudku ustálená nebyla, stěžovatel tudíž nemohl legitimně očekávat konkrétní závěry krajského soudu v nyní posuzovaném případě.

[24] Co se týče stěžejní námitky, tedy zda bylo provedení důkazu mezinárodní výměnou informací za daných skutkových okolností relevantní, resp. zda byl žalobkyní učiněný důkazní návrh dostatečně konkrétní, Nejvyšší správní soud poukazuje nejprve na to, že daňové řízení stojí na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost sám daň přiznat, tj. stíhá jej břemeno tvrzení, ale také má povinnost své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní.

[25] V nynější věci s ohledem na daňová tvrzení žalobkyně vyvstaly pochybnosti o faktickém stavu posuzovaných transakcí. Součástí jejího důkazního břemene proto bylo prokázat existenci podmínek, za nichž dochází k osvobození zdanitelného plnění od DPH. Nárok na osvobození od DPH podle § 64 zákona o DPH je dán pouze za zákonem stanovených podmínek, jejichž naplnění mohl správce daně zkoumat, aby ověřil oprávněnost uplatněného osvobození (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195).

[26] Osvobození od daně z přidané hodnoty je přitom závislé na splnění následujících tří předpokladů. Je třeba aby (i) zboží bylo dodáno do jiného členského státu (Evropské unie) osobě registrované k dani v jiném členském státě, (ii) zboží bylo skutečně odesláno (přepraveno) do jiného členského státu a (iii) přeprava zboží byla zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45, ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014-49 a další). K prvnímu uvedenému předpokladu se navíc váže definice toho, co znamená „*dodání do jiného členského státu*“. Míní se tím požadavek, aby na odběratele přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník, byť na něj nutně nemusí přejít vlastnické právo (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176).

[27] V posuzované věci měl správce daně pochybnosti o tom, že se obchody uskutečnily tak, jak byly deklarovány. V případě deklarovaných odběratelů Red Dot a Damian Giera se na CMR listech v položce č. 24 nacházel otisk razítka subjektu odlišného od deklarovaných odběratelů (pro žalobkyni zcela neznámé osoby), razítka deklarovaných odběratelů a nečitelný podpis figuroval pouze nad položkou „Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“. Z výsledků mezinárodních dožádání provedených správcem daně vyplynulo, že deklarovaný odběratel Red Dot nepřiznal pořízení zboží z jiného členského státu, je pro polského správce daně nekontaktní, jeho sídlo se nachází na adrese virtuální kanceláře. Ani druhý z tvrzených odběratelů žádné pořízení zboží od žalobkyně nepřiznal, hlavní činností společnosti Damian Giera je zprostředkování pojištění. Nejvyšší správní soud poukazuje i

pokračování

na další, daňovými orgány vyslovené, pochybnosti, které se týkaly nejen navázání spolupráce žalobkyně s uvedenými deklarovanými odběrateli, ale i nevyjasněného jednateřství, okolností sjednání přepravy, nekonkrétního a obecného vyznění provedených svědeckých výpovědí či pochybností o věrohodnosti „*Prohlášení o přijetí zboží*“. S těmito nesrovnalostmi správce daně žalobkyni seznámil a ta měla možnost vysvětlit a doložit okolnosti relevantní pro splnění výše formulovaných hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu.

[28] Zjištění správce daně byla způsobilá vzbudit důvodné pochybnosti ohledně výše zmiňované první podmínky pro osvobození od DPH (tedy i o tom, zda došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na tuto osobu povinnou k dani ať již v tuzemsku, nebo v jiném členském státě, včetně spojení dodání s přepravou). Správce daně přitom nebyl povinen prokázat, že se plnění neuskutečnilo tak, jak tvrdí daňový subjekt, ani namísto daňového subjektu prokázat, jak (jinak) se deklarované plnění uskutečnilo. V souladu s přenosem důkazního břemene mezi správcem daně a daňovým subjektem (v podrobnostech viz též odst. 132. až 134. napadeného rozsudku) byl správce daně povinen prokázat pouze to, že o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených důkazních prostředků existují důvodné pochybnosti, což se stalo. Došlo tedy k přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni.

[29] Žalobkyni deklarované odběratele tedy daňové orgány zpochybnily. Třetí subjekty, které na předložených dokladech taktéž figurovaly, jako možné odběratele (namísto těch deklarovaných) žalobkyně výslovně popřela. V reakcích na výzvy správce daně, stejně jako v odvolání (viz např. str. 20 až 23) či následně v žalobě (viz např. str. 4, 6 a 7) žalobkyně setrvale tvrdila, že jejími odběrateli byly společnosti Red Dot a Damian Giera. Výslovně uvedla, že jejími odběrateli nebyly třetí subjekty figurující na CMR listech či vážních lístcích. Roli těchto třetích subjektů v transakcích nikterak neoznačila, v žalobě spekulovala o tom, že se jednalo o zprostředkovatele, obchodní partnery odběratelů či skladovatele (strana 9 žaloby). Z daňového spisu rovněž neplyne žádný vztah mezi společnostmi Red Dot a Damian Giera a těmito třetími subjekty. Žalobkyně nadto primárně nesouhlasila s tím, že by vůbec měla prokazovat vazby mezi jí deklarovanými odběrateli a dalšími subjekty a (jak již shora uvedeno), pouze pro případ, že by to správce daně považoval za potřebné pro závěr o splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH, obecně navrhla provést mezinárodní dožádání k osvětlení těchto vazeb. Stěžovatel jí nevyhověl a dovodil, že se žalobkyně chovala v daných obchodních transakcích neobeřetně. Měl za to, že odlišné údaje o subjektech na předložených dokladech (oproti jí deklarovaným odběratelům), jimiž disponovala ihned při realizaci transakcí, ji měly varovat, a proto se měla obrátit na své deklarované odběratele a požadovat po nich příslušná vysvětlení ohledně těchto třetích subjektů.

[30] S tímto postupem a závěry daňových orgánů souhlasí nyní i Nejvyšší správní soud. Aniž by se jakkoli vyjadřoval k provedeným důkazům a k související otázce unesení důkazního břemene žalobkyni, připomíná důležitost potvrzení přijetí zboží v příslušné rubrice (č. 24) CMR listů, jak ji již několikrát ve své judikatuře zdůraznil (např. v rozsudku ze dne 23. 05. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42). Správce daně v nynější věci pojmenoval poměrně robustní nesrovnalosti a pochybnosti, přičemž totožnost odběratelů nebyla jedinou spornou otázkou. Nejvyšší správní soud se proto nemůže ztotožnit se závěrem krajského soudu o

tom, že by jakékoli osvětlení vztahů mezi třetími subjekty a deklarovanými odběrateli Red Dot a Damian Giera (byť obecně formulované) napomohlo žalobkyni unést důkazní břemeno, když dodání zboží deklarovaným odběratelům, a tedy i to, zda došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem na tyto osoby povinné k dani a spojení takového dodání s přepravou, bylo relevantně zpochybněno.

[31] Nejvyšší správní soud v této souvislosti poukazuje i na závěry vyplývající z rozsudku ve věci *B2 Energy*. V této věci se Nejvyšší správní soud tázal Soudního dvora na první podmínku osvobození od DPH, tedy na to, jak konkrétně musí plátce daně z přidané hodnoty prokazovat odběratele z jiného členského státu. Jinými slovy, zda musí plátce DPH pro účely osvobození od uvedené daně označit a prokázat jednoznačného odběratele, nebo postačí pouze jistota, že nějaký odběratel v jiném členském státě Evropské unie musel mít postavení plátce této daně.

[32] Soudní dvůr na položenou předběžnou otázku ve zmíněném rozsudku odpověděl tak, že čl. 138 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), musí být vykládán v tom smyslu, že dodavateli usazenému v členském státě, který dodal zboží do jiného členského státu, je třeba odepřít nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty, pokud tento dodavatel neprokázal, že zboží bylo dodáno příjemci, který má v posledně uvedeném členském státě postavení osoby povinné k dani, a pokud s ohledem na skutkové okolnosti a na informace poskytnuté dodavatelem nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že tento příjemce toto postavení měl.

[33] Uvedenou odpověď Soudního dvora však nelze (jak se zřejmě domnívá žalobkyně) chápat tak, že by měla paušálně ovlivnit výsledek všech řízení týkajících se osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu. V této souvislosti lze pro úplnost poukázat na to, že ani převažující linie judikatury navazující na rozsudek *Kemwater* (týkající se odpočtu DPH – viz výše) nepřistoupila k automatickému rušení všech dřívějších zamítavých soudních i správních rozhodnutí bez ohledu na okolnosti konkrétní věci, tedy bez ohledu na to, zda ve věci existovaly nějaké indicie o jiném než deklarovaném dodavateli v postavení plátce DPH (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu 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 ve věci *B2 Energy* nelze dovodit, že by daňový subjekt mohl bez jakékoliv indicie nově zcela změnit svá daňová tvrzení. S přihlédnutím k závěrům v něm formulovaným tak bude na místě určitý případ odlišně právně posoudit a vrátit věc zpět do daňového řízení (v důsledku zrušení rozhodnutí odvolacího daňového orgánu) zpravidla jen tehdy, pokud bude existovat nějaká skutková indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného odběratele, která mohla fakticky namísto něj odebrat sporná deklarovaná plnění v postavení plátce DPH.

[34] Již výše Nejvyšší správní soud uvedl, že žalobkyně v daňovém řízení netvrdila, že by dodala zboží nějakému jinému odběrateli, který by měl postavení plátce DPH. Ba naopak,

pokračování

uvedenou skutečnost (jiného odběratele) výslovně popřela a setrvala na svém tvrzení, že prokázala dodání deklarovaným odběratelům; o tom však daňové orgány důvodně pochybovaly, jak shora uvedeno. Žalobkyně tedy netvrdila (ani neprokazovala), že bylo převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník na nějakou další/jinou osobu od deklarovaného odběratele odlišnou, což však je součástí první podmínky pro osvobození od DPH (srov. odst. [26]). Za takové tvrzení či prokázání (resp. návrh na dokazování) přitom nelze považovat obecně formulovaný návrh na provedení mezinárodního dožádání za účelem objasnění možných obchodních vztahů deklarovanými odběrateli a třetími subjekty (figurujícími na listinách předložených žalobkyní, o nichž ale žalobkyni nebylo ničeho známo). Žalobkyně totiž nikdy nepřipustila, že by tyto třetí subjekty mohly být možnými odběrateli z její strany dodávaného zboží (řepkového oleje). Daňové orgány přitom žalobkyni umožnily, aby objasnila, kdo zboží skutečně odebral.

[35] Možnost, že bylo zboží dodáno jinému odběrateli (například některé ze společností uvedených na posuzovaných dokladech), žalobkyně nepřipustila ani v řízení před krajským soudem. Soudu nenabídla žádná tvrzení či alespoň indicie, které by nasvědčovaly tomu, že zde existovali jiní než z její strany deklarovaní odběratelé mající postavení plátce DPH v jiném členském státě. Tím se také věc liší od případu řešeného Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 25. 4. 2024, č. j. 4 Afs 291/2021-84 (ve věci žalobkyně B2 Energy, s.r.o., v němž byla položena výše zmíněná předběžná otázka), v němž existovaly určité indicie o existenci jiných odběratelů, a daňový subjekt tímto směrem argumentoval a netrval na svém původním tvrzení o dodání deklarovanému odběrateli. Za tvrzení, která by směřovala k dodávkám jiným odběratelům, nelze považovat ani návrh žalobkyně, aby v případě, že krajský soud dospěje k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, pokud jde o dodání zboží deklarovaným odběratelům, soud vycházel z toho, že zde musel existovat někdo třetí, který uplatňuje ve svých podáních datovaných po vydání rozsudku ve věci *B2 Energy*.

[36] Jinými slovy, nelze umožnit, aby daňové subjekty své nároky uplatňovaly „alibisticky“ podle toho, jak se bude řízení v jejich věci vyvíjet, a k jakému závěru soudy (resp. daňové orgány) dospějí, jak se o to nyní snaží žalobkyně. Žalobkyně tedy 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 v souladu se závěry plynoucími z judikatury Soudního dvora.

[37] Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že ani tvrzení žalobkyně obsažená ve vyjádření ke kasační stížnosti, jimiž se snaží navodit dojem, že z charakteru dodávaného zboží (řepkový olej) a jeho množství, resp. z okolností posuzovaných transakcí, plyne, že jej mohly pořídit pouze osoby povinné k dani, nemohou představovat onu indicii o jiném než deklarovaném odběrateli. Samotná vysoká hodnota plnění nutně nemusí znamenat, že žalobkyně dodala sporná plnění osobě povinné k dani. Z prostého objemu plnění, které je navíc dělitelné, a za důkazní situace nynější věci, kdy stěžovatel důvodně zpochybnil deklarované odběratele, aniž by žalobkyně tvrdila dodání jinému odběrateli či odběratelům, nelze paušálně dovodit, že zboží bylo bez jakýchkoli pochybností dodáno „nějakému“ plátcovi DPH (k otázce objemu plnění srov. též např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020-59, ze dne 29. 6. 2022, č. j. 10 Afs 66/2019-51, ze dne 27. 9. 2022, č. j. 10 Afs 138/2019-103, nebo ze dne 17. 1. 2023, č. j. 1 Afs 178/2022-74).

[38] Z daňového spisu vyplývá, že v dotčeném zdaňovacím období žalobkyně tvrdila uskutečnění celkem 35 dodávek deklarovanému odběrateli Red Dot a 33 dodávek deklarovanému odběrateli Damian Giera, aniž lze současně s jistotou dospět k závěru, že by se blíže nezjištění odběratelé nutně nacházeli v postavení plátce DPH s ohledem na uvedený objem dodávek. Není totiž ani zřejmé, kolik jich případně mohlo být či zda jím nemohl být i konečný spotřebitel. Ani charakter zboží či obdobný *modus operandi* určité posuzované transakce neznámá jednoznačné odebrání zboží osobu povinnou k DPH. S ohledem na to, že daňové orgány pojmenovaly nesrovnalosti v deklarovaných transakcích, a na to, že žalobkyně dodávala řepkový olej i v jiných zdaňovacích obdobích buď jiným, nebo identickým, odběratelům (příčemž i v těchto v transakcích daňové orgány označily nesrovnalosti tvrzených transakcí), nelze s jistotou vyloučit, že tvrzená plnění nebyla dodána více subjektům, tedy rozdělena.

[39] Ze všeho výše uvedeného tudíž vyplývá, že provedení dalších mezinárodních dožádání v daném případě postrádalo smysl. Dodání deklarovaným odběratelům (Red Dot a Damian Giera) bylo daňovými orgány zpochybněno a současně ze skutkových okolností věci a informací poskytnutých žalobkyní neplynuly žádné indicie, které by umožňovaly dovodit, že by (jiný) příjemce zboží toto postavení měl, tím spíše za situace, kdy žalobkyně výslovně popřela, že by zboží dodala třetím subjektům odlišným od deklarovaných odběratelů. Tedy žalobkyně svými tvrzeními (či návrhy důkazů) daňovým orgánům neposkytla dostatečný rámec či podklad k tomu, aby ověřily, zda zboží bylo dodáno jiným příjemcům (než deklarovaným odběratelům), kteří by měli v jiném členském státě postavení plátce daně z přidané hodnoty.

[40] Povinností daňových orgánů přitom nebylo prokazovat, co sama žalobkyně ani netvrdila (tedy domýšlet za ni jiný možný průběh tvrzených transakcí), navíc v kontextu toho, že obchodovala s rizikovou komoditou, že nesrovnalosti na CMR listech byly patrné a při vynaložení minimální obezřetnosti byly zjistitelné ihned po realizaci těchto transakcí. Účelem mezinárodní 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 od DPH, které uplatňují. Žalobkyně nadto v posuzované věci ani neupřesnila, co (jaká svá konkrétní tvrzení) hodlala navrženým mezinárodním dožádáním prokázat. Toto mezinárodní dožádání mělo směřovat pouze k objasnění vztahů mezi deklarovanými odběrateli žalobkyně, na nichž trvala, a třetími subjekty figurujícími na CMR listech, resp. dalších předložených dokladech, které žalobkyně neznala. Případný výstup takového mezinárodního dožádání by neměl žádný vliv na prokázání toho, komu (jinému) zboží žalobkyně dodala a zda byla tato jiná osoba v postavení plátce daně.

[41] Nadto v nynější věci nebyla totožnost odběratele zboží jedinou spornou otázkou. Krajský soud se nezabýval tím, zda ověření obchodních vztahů mezi deklarovanými odběrateli a třetími osobami uvedenými na předložených dokladech mohlo vyvrátit veškeré pochybnosti správce daně. Pominul, že správce daně své pochybnosti nezaložil pouze na té skutečnosti, že na CMR listech a na polských dokladech byly označeny třetí osoby či se tam nacházely otisky razítek těchto osob. Žalobkyně měla široký prostor, aby nesrovnalosti vysvětlila, přičemž důkazní povinnost ohledně prokázání dodání do jiného členského státu

pokračování

osobě povinné k dani spočívá v první řadě na odesílateli zboží (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45).

[42] S ohledem na vše výše uvedené a na skutkové okolnosti nynějšího případu tudíž nebylo procesní vadou, pokud daňové orgány neučinily žádost o mezinárodní výměnu informací o společnostech (třetích subjektech), které se vyskytují na dokladech předložených žalobkyní, neboť žalobkyně netvrdila, že by dodávala zboží do jiného členského státu těmto osobám. Z daňového spisu rovněž neplynuly indicie o jiném než deklarovaném odběrateli v postavení plátce DPH. Tvzení a důkaz o tom, že podmínky stanovené v § 64 odst. 1 zákona o DPH jsou splněny, však musí předložit osoba, která se domáhá osvobození od DPH, zde tedy žalobkyně. Z tohoto pohledu se jeví jako nadbytečné úvahy krajského soudu týkající se povahy a účelu mezinárodní výměny informací, obsažené zejména v odst. 179. až 189. napadeného rozsudku. V daném případě by totiž informace získané mezinárodním dožádáním nebyly způsobilé objasnit nesrovnalosti v dokladech, které daňové orgány žalobkyni vytkly, a prokázat tak naplnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH v těch případech, v nichž sama deklarovala dodání zboží (řepkového oleje) odběratelům Red Dot a Damian Giera.

[43] V uvedeném se tudíž krajský soud dopustil pochybení, když shledal, že daňové orgány nezákonně odmítly provést důkaz mezinárodním dožádáním ohledně dodávek pro zmíněné deklarované odběratele. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. byl v tomto směru naplněn.

[44] Stěžovatel nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu, podle něž v případě dodávek pro deklarovaného odběratele Propoola vycházel ze skutkových zjištění, která plně neodpovídala obsahu spisu. Rozporuje též jeho úvahu, podle níž nelze vyloučit, že stěžovatel žalobkyni neseznámil se všemi podklady, z nichž vycházel, a porušil tak její právo na spravedlivý proces.

[45] Žalobkyně tvrdila, že jí stěžovatel zatajil relevantní důkazní prostředky, neboť správce daně a stěžovatel uvedli ve svých rozhodnutích skutečnosti, které ze získaných důkazních prostředků nevyplývají. Krajský soud k tomu v napadeném rozsudku uvedl, a Nejvyšší správní soud z daňového spisu ověřil, že dne 21. 9. 2018 žalobkyně nahlížela do daňového spisu za účelem seznámení se s výsledky mezinárodních dožádání týkajících se mimo jiné estonské společnosti Propoola. Z protokolu o nahlížení není zřejmé, v jaké podobě (v úplném znění či anonymizované) byla žalobkyni odpověď estonského správce daně vztahující se k daným obchodním transakcím předložena a zda jí byly předloženy také přílohy této odpovědi. Lze z něj však dovodit, že písemnosti byly „*předloženy k nahlížení v upravené formě z důvodu, aby nebyl ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní anebo cíl správy daní.*“ (důraz přidán soudem).

[46] Stěžovatel v kasační stížnosti připouští, že si je vědom toho, že z tohoto protokolu o nahlížení nevyplývá, v jaké podobě byly žalobkyni písemnosti předloženy. Uvádí však, že tyto písemnosti nemohly být předloženy v anonymizované podobě vzhledem k tomu, že žalobkyně na ně reaguje zcela konkrétními tvrzeními (v rámci daňového i soudního řízení). Z toho stěžovatel dovozuje, že se s jejich obsahem měla možnost seznámit. Současně stěžovatel dodává, že pokud by Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že tyto písemnosti

byly předloženy v anonymizované podobě, pak tato anonymizaci probíhala v souladu se daňovým řádem za účelem ochrany cíle správy daní a zájmu jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní. Nakonec uvádí, že i v případě, pokud by anonymizace nebyla učiněna správně ve smyslu daňového řádu, nemělo by uvedené mít za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí.

[47] Nejvyšší správní soud v této otázce zcela souhlasí se závěry krajského soudu. Ten v napadeném rozsudku uvedl, že *„[n]elze proto vyloučit, že žalobkyně skutečně neměla možnost se seznámit s přílohami odpovědi na mezinárodní dožádání a s neanonymizovanými CMR listy. Finanční orgány přitom své závěry o neprokázání dodávek pro společnost Propoola založily z podstatné části na těchto zjištěních, zejm. poukazovaly na několik odlišných verzí CMR listů a na e-mailovou komunikaci, z níž dovozovaly manipulaci s údaji na CMR listech, a to jak v napadeném rozhodnutí (srov. výše body 27 až 32), tak ve vyjádřeních k žalobě (srov. výše body 72, 76 a 90). Žalobkyně proto měla mít právo se seznámit s listinami, o které finanční orgány opíraly své závěry. V opačném případě jí totiž bylo upřeno právo vznášet námitky proti závěrům, které z nich finanční orgány dovodily, a případně navrhnout důkazy za účelem vyvrácení těchto závěrů.“*

[48] Těmto úvahám nemá Nejvyšší správní soud co vytknout. Jak výše uvedeno, stěžovatel se nyní v kasační stížnosti (když dříve se k této otázce nevyjadřoval) snaží nabídnout nejružnější důvody, pro které se domnívá, že v tomto ohledu nepochybil, a v podstatě nabízí jakýsi postupný „řetězec“ vysvětlení (viz odst. [46] tohoto rozsudku), která mají ospravedlnit jeho „případné“ pochybení, které, i kdyby bylo dáno, nemůže založit nezákonnost napadeného rozhodnutí. Z ničeho přitom nelze učinit jednoznačný závěr, že písemnosti, z nichž ve vztahu k obchodním transakcím se společností Propoola daňové orgány vycházely (různé verze CMR listů, související e-mailová komunikace apod.), byly žalobkyni předloženy v plném znění, resp. ve znění řádně anonymizovaném ve smyslu daňového řádu. Zbývá pro úplnost dodat, že i pokud by se tak stalo (což však nelze z ničeho dovodit), nemůže být přičítáno k tíži žalobkyně, že to daňové orgány nezaznamenaly do protokolu o nahlížení ze dne 21. 9. 2018, a dané znění písemností k němu nepřiložily.

[49] I když Nejvyšší správní soud dílem souhlasí se stěžovatelem v tom, že žalobkyně se mohla proti uvedenému nedostatku bránit již v daňovém řízení, neznamená to, že se proti nezákonnému postupu daňových orgánů nemůže bránit ve správním soudnictví, a to tím spíše, pokud z písemností, o něž se zde jedná, daňové orgány ve svých závěrech vycházely. Byť stěžovatel tvrdí, že tyto písemnosti nebyly užity jako podklad v tak podstatné míře, jak uvádí krajský soud, nemůže to mít vliv na jím přijatý správný závěr, podle nějž uvedené pochybení daňových orgánů zakládá v části, týkající se dodávek deklarovanému odběrateli Propoola nezákonnost napadeného rozhodnutí. Uvedená stížnostní námitka tudíž není důvodná. Sloužily-li uvedené listiny jako podklad, na němž daňové orgány také, byť ne výlučně, založily své rozhodovací důvody, pak je nezbytné trvat na to, aby žalobkyně měla možnost se s nimi seznámit a reagovat na ně.

[50] Nejvyšší správní soud tedy přitakává krajskému soudu v tom, že z daňového spisu nelze jednoznačně dovodit, že žalobkyni byly předloženy řádné verze všech písemností použitých jako podklad pro vydání napadeného rozhodnutí v části týkající se dodávek pro

pokračování

deklarovaného estonského odběratele Propoola, se kterými měla právo se seznámit a k těmto se vyjádřit, případně je zpochybnit ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu.

[51] Poukazuje-li stěžovatel na ochranu zájmů daňových subjektů či osob zúčastněných na správě daní a ochranu cíle správy daní, Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že takový důvod považuje za veskrze obecný (tzv. univerzálně použitelný) a ve své podstatě nic neříkající. Je zřejmé, že stěžovatel i žalobkyně z podkladů týkajících se obchodních případů žalobkyně se společností Propoola dovozovali odlišné závěry, a z daňové spisu jednoznačně nevyplývá možnost žalobkyně seznámit se zněním těchto podkladů v té podobě, v jaké je měly k dispozici daňové orgány, což je s ohledem na shora uvedené třeba přičíst k tíži nesprávnému postupu daňových orgánů. Pokud krajský soud dospěl k závěru, že toto pochybení mělo v souzené věci vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, není mu v tomto směru co vytknout. Uvedená námitka je nedůvodná.

[52] S ohledem na právě uvedené Nejvyšší správní soud považuje za předčasný postup krajského soudu spočívající v tom, že v odst. 193. až 205. napadeného rozsudku činil skutková zjištění a hodnotil skutkový stav věci právě na základě listin vztahujících se k obchodním transakcím se společností Propoola (provedl zejména rozbor CMR listů, e-mailové komunikace mezi jednotlivými subjekty obchodních transakcí v řetězci i dalších listin) za situace, kdy sám správně dovedl, že stěžovatel v případě těchto transakcí vycházel ze skutkových zjištění, která plně neodpovídala obsahu spisu, resp. že žalobkyni neumožnil se se všemi podklady řádně seznámit. Pokud totiž žalobkyni nebyly předloženy všechny písemnosti, které tvořily podklad napadeného rozhodnutí v části týkající se deklarovaného odběratele Propoola, k nimž se měla mít právo vyjádřit, brojít proti závěrům z nich vyplývajícím a případně předkládat či navrhopvat v tomto ohledu další důkazní prostředky, bylo prvořadě povinností daňových orgánů, aby i na základě vyjádření či návrhů žalobkyně nejprve učinily komplexní skutková zjištění jako podklad jejich rozhodnutí. Není totiž vyloučeno, že poté, co se žalobkyně se všemi podklady rozhodnutí seznámí, a bude na ně reagovat, dojde ke změně či úpravě závěrů o skutkovém stavu věci.

[53] Byť se tedy ze strany krajského soudu nejedná o překročení žalobních bodů ve smyslu § 75 odst. 2 s. ř. s., jak také stěžovatel namítá, jedná se o závěr předčasný, který nyní nepřísluší Nejvyššímu správnímu soudu hodnotit. Nebyl-li skutkový stav věci řádně a úplně posouzen v daňovém řízení, bylo předčasné činit jakékoliv další úvahy o skutkovém stavu věci v řízení o žalobě v té podobě a rozsahu, jak by jej teprve daňové orgány měly zjistit v dalším průběhu daňového řízení podle závazného právního názoru krajského soudu.

[54] Nejvyšší správní soud shrnuje, že krajský soud dospěl zčásti k nesprávnému právnímu závěru, když dovedl, že se stěžovatel dopustil procesního pochybení spočívajícího v tom, že neprovedl žalobkyní navržené mezinárodní dožádání týkající se obchodních vztahů mezi jejími deklarovanými odběrateli Red Dot a Damian Giera a třetími subjekty. V uvedeném byl naplněn kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[55] Ve zbylém rozsahu se již kasační námitky důvodné nejsou. Krajský soud se nedopustil vady řízení s vlivem na zákonnost napadeného rozsudku [§ kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Nepochybil ani v závěrech týkajících se deklarovaného odběratele Propoola (s výjimkou předčasného posouzení skutkového stavu věci ve vztahu k obchodním

transakcím žalobkyně s touto společností – viz odst. [52] a [53]) a dospěl zde ke správnému závěru o tom, že stěžovatel vycházel ze skutkových zjištění, která zcela neodpovídala obsahu daňového spisu a neumožnil žalobkyni seznámit se se všemi podklady, z nichž v případě obchodních transakcí s deklarovaným odběratelem Propoola vycházel a reagovat na ně.

[56] Nejvyšší správní soud závěrem dodává, že neshledal důvod pro předložení věci rozšířenému senátu, neboť jeho rozhodovací praxe je jednotná, přičemž žalobkyní uváděná odlišná rozhodnutí zdejšího soudu vycházela z jiných skutkových či právních okolností jednotlivých případů.

VII.

[57] Na základě výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení podle § 110 odst. 1 části věty první před středníkem s. ř. s. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[58] V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. srpna 2025

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu