



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Sylvy Šiškeové a soudců Tomáše Kocourka a Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **DANEOLA s. r. o.**, se sídlem Liškova 1562/47, Litoměřice, zast. Mgr. Petrem Macákem, advokátem se sídlem Kolínská 1686/13, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 10. 2020, č. j. 40653/20/5300-22444-712153, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 4. 12. 2024, č. j. 15 Af 24/2020-177,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně v rámci své ekonomické činnosti mj. dodávala do jiného členského státu (konkrétně na Slovensko) mražené maso. Finanční úřad pro Ústecký kraj, Územní pracoviště v Litoměřicích (správce daně), žalobkyni vyměřil patnácti dodatečnými platebními výměry daň z přidané hodnoty (DPH) za několik zdaňovacích období roků 2014 a 2015 a stanovil jí penále. Žalobkyně totiž neprokázala splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH podle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (zákon o DPH). Konkrétně neprokázala, že zboží dodala deklarovaným odběratelům registrovaným k DPH v jiném členském státě, resp. že na tyto osoby přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastníků. Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměry.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila u Krajského soudu v Ústí nad Labem, který napadené rozhodnutí rozsudkem ze dne 6. 12. 2022, č. j. 15 Af 24/2020-65, zrušil pro vadu řízení podle § 76 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“), a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud sice shledal většinu žalobních námitek nedůvodných, žalobkyni však přisvědčil ohledně pochybení žalovaného při zamítnutí návrhu na provedení dokazování opakovaným mezinárodním dožádáním. Závěry žalovaného si podle krajského soudu odporovaly a nebyla zodpovězena otázka dodání zboží do mrazíren. Skutkový stav byl v rozporu se spisem, neměl v něm oporu a vyžadoval rozsáhlé či zásadní doplnění.

[3] Tento rozsudek zrušil Nejvyšší správní soud (NSS) rozsudkem ze dne 31. 10. 2023, č. j. 2 Afs 305/2022-32, neboť krajský soud překročil dispoziční zásadu podle § 75 odst. 2 s. ř. s. Z napadeného rozhodnutí totiž plyne, že daňové orgány neměly pochybnost o tom, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu. Zpochybnilo pouze jeho dodání deklarovaným odběratelům. Žalobkyně se v žalobě bránila pouze proti tomuto závěru žalovaného. Pokud tedy krajský soud dovedl, že se daňové orgány dostatečně nezabývaly tím, zda zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, učinil tak nad rámec žalobních námitek.

[4] Nyní napadeným rozsudkem krajský soud žalobu zamítl. Námitku neprovedení opakovaného mezinárodního dožádání posoudil znovu ve světle toho, že sporné je pouze splnění podmínky dodání zboží osobě povinné k dani v jiném členském státě. Podle krajského soudu žalovaný logicky vysvětlil, proč je provedení důkazu opakovaným mezinárodním dožádáním nadbytečné. Krajský soud zdůraznil, že žalobkyně byla povinna shromažďovat důkazní prostředky k prokázání splnění podmínek pro osvobození od DPH, což neučinila. Krajský soud neshledal důvod aplikovat rozsudek Soudního dvora Evropské unie (SDEU) ze dne 29. 2. 2024, věc C-676/22, *B2 Energy*.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) v kasační stížnosti namítá, že závěr krajského soudu o tom, že žalovaný se s návrhem na doplnění dokazování vypořádal dostatečně, je v rozporu s § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. NSS zrušil původní rozsudek krajského soudu proto, že se krajský soud zabýval i splněním podmínky dodání do jiného členského státu. Tu však měly daňové orgány za prokázanou, a proto stěžovatelka neměla důvod proti ní v žalobě argumentovat. K požadavku na doplnění dokazování ohledně toho, pro koho mrazírny zboží převzaly, však NSS stanovisko neuvedl. Pouze zavázal krajský soud, aby znovu posoudil námitku neprovedení opakovaného dožádání v souvislosti se splněním podmínky dodání konkrétnímu odběrateli.

[6] Opakované mezinárodní dožádání by sice nemuselo prokázat dodání zboží deklarovaným odběratelům, ale stěžovatelce by mohlo pomoci zajistit další důkazy, případně by pak mohla navrhnout další šetření, které by již k prokázání odběratelů vedlo. To potvrzuje i šetření daňových orgánů provedené v době mezi vydáním prvního rozsudku krajského soudu a zrušujícího rozsudku NSS, z něhož vyplynulo, pro koho jednotlivé mrazírny dílčí dodávky převzaly. Stěžovatelka odkázala na seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 31. 10. 2023 a související sdělení žalovaného ze dne 3. 11. 2023 (dále též

pokračování

souhrnně jako „seznámení ze dne 31. 10. 2023“). Pokud by tedy daňové orgány vyhověly stěžovatelským návrhům již v době, kdy probíhala daňová kontrola, mohla si zajistit další důkazy a zvýšit možnost prokázat dodání zboží deklarovaným odběratelům. Unesla by tak své důkazní břemeno a daňové orgány by dostály své zákonné povinnosti zjistit co nejúplněji skutkový stav.

[7] Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu, podle něhož žalovaný vysvětlil, že sporné bylo pouze dodání zboží konkrétním deklarovaným odběratelům. Stěžovatelka neobdržela logické objasnění toho, proč odběratelé za zboží zaplatili, ačkoli je podle žalovaného nikdy neobdrželi. Alibistické tvrzení, že o tom žalovaný má pochybnosti, vede k závěru, že by tato skutečnost měla být postavena na jisto, avšak žalovaný k tomu odmítá provést důkazy.

[8] Napadený rozsudek je podle stěžovatelky také nepřezkoumatelný. Krajský soud dále vůbec neuvedl, jak zhodnotil seznámení ze dne 31. 10. 2023 a související sdělení žalovaného ze dne 3. 11. 2023, které provedl jako důkazy.

[9] Při jednání krajského soudu dne 4. 12. 2024 bylo jako důkaz provedeno seznámení ze dne 31. 10. 2023, které stěžovatelka po výzvě soudu předložila spolu s vyjádřením a e-mailovou korespondencí ze dnů 3., 4. a 6. 9. 2024. Tuto korespondenci však krajský soud jako důkaz pro nadbytečnost neprovedl. Uvedené důkazy měly podle krajského soudu prokázat dodání zboží deklarovaným odběratelům, a měly tak být předloženy v daňovém řízení. Podle stěžovatelky to ale v daňovém řízení nebylo možné, neboť dotčené listiny neměla kvůli nečinnosti daňových orgánů k dispozici. Tyto důkazy navíc měly prokázat, že daňové orgány porušily povinnost zjistit co nejúplněji skutkový stav. Pokud by totiž vyhověly stěžovatelským návrhům na doplnění dokazování již během daňové kontroly, bylo by možné úplný skutkový stav zjistit již tehdy.

[10] Stěžovatelka dodává, že pokud daňové orgány a krajský soud vzaly za prokázané, že zboží bylo dodáno do mrazíren, a současně mrazírny popřely spolupráci se stěžovatelkou i jejími odběrateli, nemůže být nadbytečné zjistit, pro koho zboží vlastně převzaly. To platí zejména za situace, kdy odběratelé, které stěžovatelka označila, zboží uhradili.

[11] K bodu 72 napadeného rozsudku týkajícímu se reakce stěžovatelky na změnu judikatury provedenou rozsudkem *B2 Energy* stěžovatelka uvádí, že se sice jednalo o několik dodávek, ale každá z nich byla v hodnotě desítek tisíc EUR. Jednalo se o asi 20 000 kg mražených kuřecích prsou v jedné dodávce, a proto je nereálné jejich dodání koncovému individuálnímu spotřebiteli.

[12] Stěžovatelka nesouhlasí ani se závěry v bodě 75 napadeného rozsudku, které pojednávají o rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Daňové orgány mají povinnost zjišťovat, pro koho mrazírny zboží skladovaly a komu je vydaly. Netíží je sice v tomto ohledu důkazní břemeno, ale mají povinnost objektivně a co nejúplněji zjistit skutkový stav.

[13] Rozsudek *B2 Energy* podle stěžovatelky doplňuje a upřesňuje obecné principy, zejména povinnost daňových orgánů zjistit rozhodné skutečnosti pro správné stanovení

daně. Podle tohoto rozsudku je s ohledem na zásadu daňové neutrality možné odepřít osvobození od DPH pouze v případě účasti na daňovém podvodu a při nemožnosti předložit spolehlivý důkaz o splnění podmínek pro osvobození. Tato nemožnost však nemá spočívat v tom, že daňové orgány odmítnou provést důkaz navržený stěžovatelkou, a to zejména v situaci, kdy existují indicie o tom, že odběratel byl plátcem DPH a podmínky byly splněny. Žalovaný a krajský soud se v rozporu s daňovým řádem a metodickým pokynem Generálního finančního ředitelství snažili nezjistit skutečnosti ve stěžovatelčin prospěch.

[14] Stěžovatelka souhlasí s krajským soudem, že rozhodující je stav v době skončení daňového řízení. To však platí, jsou-li provedeny všechny navržené důkazy, které mohou přispět ke zjištění skutečného stavu. Není rozhodné, zda by tyto důkazy prokázaly některé skutečnosti přímo či nepřímo. K nutnosti zjistit skutečný stav věci poukázala stěžovatelka na rozsudek NSS ze dne 13. 6. 2024, č. j. 7 Afs 238/2021-73. Neprovedení opakovaného mezinárodního dožádání bylo odůvodněno právě tím, že by s ohledem na sdělení mrazíren neprokázalo dodání stěžovatelčiným deklarovaným odběratelům, což nyní nemůže obstát.

[15] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s napadeným rozsudkem. Podle jeho názoru mířil návrh na opakování mezinárodního dožádání k ověření splnění podmínky dodání zboží do jiného členského státu, která ve věci nebyla sporná. Neprokázalo by ale dodání zboží deklarovaným odběratelům. Ve věci neexistují žádné indicie o tom, že stěžovatelčin odběratel by byl osobou povinnou k dani v jiném členském státě, a krajský soud tedy postupoval správně, pokud neuplatnil rozsudek *B2 Energy*.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[16] NSS v této věci již jednou rozhodoval. Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, *jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu*. Předchozí rozsudek krajského soudu zrušil kasační soud, neboť krajský soud překročil dispoziční zásadu podle § 75 odst. 2 s. ř. s. NSS se tedy nevyjadřoval k tomu, zda mělo být provedeno mezinárodní dožádání v situaci, kdy je sporné pouze splnění podmínky dodání osobě registrované k dani v jiném členském státě. Stěžovatelkou je v tomto řízení žalobkyně, nikoli žalovaný jako v prvním kasačním řízení. V předchozím řízení NSS tedy argumentaci týkající se splnění podmínek pro osvobození od DPH neposuzoval. V takovém případě nelze kasační stížnost považovat za nepřipustnou z hlediska § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., neboť smyslem tohoto ustanovení je zajistit, aby se NSS nemusel znovu zabývat věcí, u které již jednou svůj právní názor na výklad hmotného práva závazný pro nižší soud vyslovil, a to za situace, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil (nález Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05). To však v nyní posuzované věci nenastalo, neboť kasační soud se k jádru věci ještě nevyjádřil.

[17] Kasační stížnost je tedy přípustná a projednatelná, není však důvodná.

III. A. (Ne)přezkoumatelnost napadeného rozsudku

[18] NSS se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu.

pokračování

Podle stěžovatelky krajský soud v odůvodnění neuvedl, jak hodnotil seznámení ze dne 31. 10. 2023. Podle NSS však krajský soud nepochybil. V bodě 67 napadeného rozsudku upozornil, že stěžovatelka označila za své odběratele společnosti K + S services and consulting s.r.o. (dále „K+S“), J-ten s.r.o. (dále „J-ten“), CNS BB, s.r.o. (dále „CNS“), Rubano s.r.o. (dále „Rubano“) a ML TRADE EU s.r.o. (dále jen „ML Trade“). Až v podání adresovaném krajskému soudu ze dne 6. 9. 2024 s poukazem na zmíněné seznámení doplnila, že deklarovaní odběratelé následně zboží dodali subjektům uvedeným v seznámení. Stěžovatelka doplnila, že i pokud by se toto její tvrzení neprokázalo, je zřejmé, že zboží bylo dodáno mrazírám, které byly skutečnými příjemci zboží a plátcí DPH.

[19] Krajský soud tato vyjádření hodnotil jako alibistickou argumentaci ve smyslu rozsudku NSS ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 241/2022-115. Podle něj není podstatné, pro koho mrazírny zboží převzaly a uskladnily, neboť žádná z těchto společností nebyla ani podle stěžovatelky jejím přímým odběratelem. Krajský soud tedy nepovažoval zmíněný důkaz za relevantní a objasnil, z jakého důvodu. Napadený rozsudek není nepřezkoumatelný. Jeho nepřezkoumatelnost nezakládá ani to, že stěžovatelka s právním hodnocením krajského soudu nesouhlasí (rozsudek NSS ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013-30).

III. B. Osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu – obecná východiska

[20] Mezi plnění, která jsou osvobozena od DPH, patří také dodání zboží do jiného členského státu (intrakomunitární dodání). Plátce daně je povinen poskytnutí takového plnění přiznat, daň z něj ale neodvádí. V období, o něž jde v projednávané věci, bylo k osvobození podle vnitrostátní právní úpravy třeba, aby (1.) zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě, pro kterou je pořízení tohoto zboží předmětem daně; a aby (2.) zboží bylo odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou (§ 64 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 8. 2020; podle aktuálního znění navíc odběratel musí plátcí sdělit své daňové identifikační číslo a plátce musí uvést dodání v souhrnném hlášení). Podle unijní právní úpravy, kterou ta česká zapracovala, byla druhá podmínka v zásadě stejná (zboží mělo být odesláno nebo přepraveno mimo území České republiky, avšak uvnitř Společenství, plátcem, pořizovatelem, nebo na účet jednoho z nich); první se lišila – zboží mělo být dodáno jiné osobě povinné (nikoli tedy nutně registrované) k dani (čl. 138 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění účinném do 27. 12. 2018). Osoba, které bylo zboží do jiného členského státu dodáno (tj. na niž bylo převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník), pak byla podle unijní (harmonizující) úpravy povinna odvést daň za pořízení zboží a zároveň oprávněna si ji odpočíst, pokud zboží použila pro účely svých zdanitelných plnění [čl. 2 odst. 1 písm. b), čl. 168 písm. c) a čl. 200 citované směrnice].

[21] Daňový subjekt musí tvrdit a případně prokázat, že plnění splňuje podmínky pro osvobození od DPH. Má-li správce daně o takovém tvrzení důvodné pochybnosti, musí daňový subjekt předložit nebo navrhnout důkazy, které tyto pochybnosti rozptýlí. Pokud se mu to nepodaří, plnění nelze považovat za osvobozené od DPH. Je proto v zájmu daňového subjektu, aby si opatřil takové podklady, které mohou prokázat, že (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 (rozsudek NSS ze dne 20. 8. 2024, č. j. 10 Afs 216/2023-83). 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).

III. C. Zjištěný skutkový stav

[22] Stěžovatelka v daňovém tvrzení vykazala mj. dodání mraženého masa do jiného členského státu, konkrétně na Slovensko. Daňové doklady byly vystaveny ve prospěch odběratelských společností K+S, J-ten, CNS, Rubano, DANER GASTRO s.r.o. (dále „Daner“), ML Trade a TENDERFOOD AB s.r.o. (dále „Tender“). Správce daně na základě daňové kontroly dospěl k závěru, že u zboží, které mělo být dodáno společností K+S, J-ten, CNS a ML Trade nebyly splněny hmotněprávní podmínky pro osvobození od DPH podle § 64 odst. 1 zákona o DPH. Stěžovatelka neprokázala, že zboží bylo dodáno právě výše uvedeným osobám registrovaným k dani v jiném členském státě, resp. že na tyto osoby přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastníků.

[23] Správce daně na základě žádostí o mezinárodní výměnu informací zjistil, že z deklarovaných odběratelů potvrdila spolupráci pouze společnost Tender. V jejím případě, stejně jako u společnosti Daner, bylo prokázáno splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH. Zbylé společnosti byly pro zahraniční správce daně nekontaktní. Společnost ML Trade sice za posuzovaná zdaňovací období podala daňová přiznání, ale nevykázala v nich pořízení zboží z jiného členského státu. Stěžovatelka deklarovala prodej mraženého masa jako svou okrajovou činnost, ačkoli šlo o dodávky v hodnotě desítek miliónů korun. Stěžovatelka neuvedla, jak navázala obchodní spolupráci s odběrateli, z jakého důvodu začala obchodovat s mraženým masem, nevzpomněla si, zda uzavírala písemné smlouvy, a nebyla schopna doložit žádné písemnosti dokládající posuzované obchodní případy (poptávky, objednávky, ceníky apod.). Tuto svou obchodní činnost ani neprezentovala.

[24] Na základě popsanych zjištění vydal správce daně výzvy k prokázání skutečností. Požadoval, aby stěžovatelka předložila důkazy o tom, že se sporné obchodní případy uskutečnily. Stěžovatelka se k jednotlivým obchodním transakcím vyjádřila a doložila daňové doklady, které sama vystavila, CMR listy a výpisy z bankovního účtu. K části obchodních případů doložila e-mailové objednávky, výpis z obchodního rejstříku Slovenské republiky a kopii občanského průkazu pana Petera Vaška, jednatele společnosti CNS.

[25] E-mailové objednávky doložené k některým obchodním případům (u zboží pro společnosti K+S a CNS) podle žalovaného pouze prohloubily pochybnosti o průběhu transakcí. V objednávce související s daňovým dokladem č. 14-3021 byl uveden nesprávný rok a stěžovatelka nedodržela termín dodávky, aniž doložila, že odběratele na zpoždění upozornila či sjednala dodání v jiném termínu. Podle této objednávky měl odběratel hradit cenu zboží jednu hodinu po dodání. Bez informace, kdy bude zboží dodáno, však nevěděl, kdy bude třeba platbu provést. Z objednávky spojené s daňovým č. 14-3066 plyne, že byla původně zaslána dodavatelské společnosti stěžovatelky Malec a Vavrik spol. s r.o. (dále „Malec“) a následně stěžovatelce přeposlána. Společnost CNS tedy objednala zboží

pokračování

u společnosti Malec, nikoli u stěžovatelky.

[26] Na CMR listech pak byla v kolonkách „zboží obdržel, datum“ uvedena razítka zcela jiných společností, příp. razítka a identifikace příjemce absentovaly. Většinou chyběla i data převzetí zboží a podpis přijímající osoby, případně byl podpis nečitelný. CMR listy tedy nebyly podle správce daně způsobilé prokázat dodání zboží deklarovaným odběratelům.

[27] Deklarovaní odběratelé přijetí zboží nepotvrdili. Z žádného důkazu nevyšla najevo instrukce k dodání zboží jinam než do sídla odběratelských společností a jeho převzetí jiným subjektem. Výjimkou jsou objednávky společnosti K+S, v nichž je místo doručení specifikováno, ale není uvedeno, že zboží převezme jiný subjekt. V případě CMR listu č. CZ LT 01000178 mělo být zboží dodáno společnosti Rubano do mrazírny Ing. Michal Gogh – PROJEKT-MARKET (dále „Projekt Market“). Jako příjemce je ale uvedena společnost TW Slovakia, s.r.o. (dále „TW Slovakia“) a provozovna Vydrany, tedy subjekt odlišný od mraziřenského zařízení, kam mělo být zboží dodáno. Žalovaný uzavřel, že CMR listy nebyly řádně vyplněny a nemohly prokázat, komu stěžovatelka zboží skutečně dodala.

[28] Podle judikatury mohou mít CMR listy při prokazování dodání zboží zásadní váhu. Jejich vypovídací hodnotu zvyšuje mj. to, že na jejich vyhotovení by měly spolupůsobit tři na sobě většinou nezávislé osoby – prodejce, dopravce a kupující (rozsudky NSS ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, a ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42). To však platí, jen pokud jsou řádně vyplněné. Neúplně či nesprávně vyplněné CMR listy mají zásadně sníženou vypovídací hodnotu (rozsudek NSS ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019-37, bod 28).

[29] Správce daně v rámci mezinárodní výměny informací ověřoval u společností uvedených v CMR listech jako příjemci zboží (šlo o mrazírny), zda spolupracovaly se stěžovatelkou nebo jejími deklarovanými odběrateli. Mrazírny až na výjimky uvedly, že stěžovatelce ani jejím odběratelům neposkytovaly skladování zboží. Zmíněnou výjimkou bylo potvrzení mraziřenských služeb zajištěných společnostmi MRAZIARNĚ a.s. Sládkovičovo (dále jen „Mraziarně Sládkovičovo“) a ICE-BERG Slovakia, spol. s r.o., vykonávaných pro společnosti Tender a Daner, u nichž správce daně shledal splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH. Žalovaný poznamenal, že šetření u mraziřenských společností bylo provedeno na základě požadavku stěžovatelky.

[30] Z bankovních výpisů správce daně zjistil, že deklarovaní odběratelé stěžovatelce uhradili platby podle předložených daňových dokladů. To však podle daňových orgánů neprokazuje dodání zboží právě jim, ale jen provedení plateb ve prospěch stěžovatelky. To platí tím spíše tehdy, pokud odběratelé ani mrazírny nepotvrdili, že se na obchodních případech podíleli, a ani stěžovatelka neuvedla, proč začala s mraženým masem obchodovat, a především, jak mohli odběratelé zjistit, že dodává mražené maso, tedy jak s nimi navázala obchodní spolupráci.

[31] Pouze k části obchodních případů doložila stěžovatelka záznamy o přepravě, konsignační rozpisy, záznamy o teplotách v průběhu přepravy či vyúčtování dopravy. Ani tyto důkazy však neprokazují, komu bylo zboží fakticky dodáno. Vyplývají z nich jen skutečnosti týkající se přepravy (místo nakládky a vykládky, ujeté kilometry apod.). Kopie

občanského průkazu jednatele společnosti CNS i výpis ze slovenského obchodního rejstříku nasvědčují tomu, že stěžovatelka mohla navázat nějakou obchodní spoluprací s touto společností. Tento důkaz však sám o sobě ani ve spojení s ostatními důkazy neprokazuje, že zboží bylo v rozhodných zdaňovacích obdobích dodáno právě společnosti CNS.

[32] Podle NSS předešly daňové orgány důvodné pochybnosti ohledně toho, zda bylo zboží dodáno osobě povinné k dani v jiném členském státě. Stěžovatelka tedy byla povinna předložit důkazy způsobily věrohodně prokázat splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH (výše bod [21]).

III. D. Výklad rozsudku *B2 Energy* a jeho aplikace na projednávanou věc

[33] NSS, stejně jako krajský soud, považuje za podstatné vyjádřit se ke změně judikatury, k níž došlo po vydání rozhodnutí žalovaného (i po vydání prvního rozsudku NSS). Konkrétně jde o rozsudek SDEU ve věci *B2 Energy* a navazující rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2024, č. j. 4 Afs 291/2021-84. Podle stěžovatelky tato judikaturní linie pouze doplňuje a upřesňuje obecné principy plynoucí z daňového řádu, především povinnost daňových orgánů před stanovením daně objektivně zjistit rozhodné skutečnosti. Z bodu 38 rozsudku *B2 Energy* podle stěžovatelky plyne, že povinnost ověřit splnění podmínek pro uznání osvobození od DPH mají daňové orgány. Neměly by se snažit nalézt důvody pro odepření osvobození, jak to ony i krajský soud činily v případě stěžovatelky. Tento postup je v rozporu s daňovým řádem i Metodickým pokynem Generálního finančního ředitelství, podle něhož správce daně dbá o co nejúplnější zjištění rozhodných skutečností.

[34] NSS v rozsudku č. j. 10 Afs 216/2023-83 shrnul, že SDEU se ve věci *B2 Energy* zabýval otázkou, zda k naplnění první podmínky pro osvobození od daně při dodání do jiného členského státu stačí, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, které poskytla osoba povinná k dani, jsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný příjemce v jiném členském státě měl postavení osoby povinné k dani. SDEU tedy posuzoval, zda postačuje ujistit se na základě dostupných informací o tom, že zboží bylo do jiného členského státu dodáno osobě povinné k dani, nebo je nutné trvat na tom, aby tuto skutečnost prokázal daňový subjekt. SDEU již ve věci *Kemwater ProChemie* (rozsudek ze dne 9. 12. 2021, C-154/20) uvedl, že k úspěšnému uplatnění nároku na odpočet DPH (nikoli tedy na osvobození od této daně) postačuje, že jsou s ohledem na skutkové okolnosti a informace, které osoba povinná k dani poskytla, k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel měl postavení osoby povinné k dani. Daňový subjekt pak nemusí prokazovat, že skutečný dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, pokud to s jistotou vyplývá ze skutkových okolností.

[35] Ve věci *B2 Energy* šlo o dodávky řepkového oleje z České republiky do Polska. Olej nepřijali odběratelé uvedení na daňových dokladech, ale jiné společnosti, které přijetí plnění potvrdily mj. na CMR listech. Daňový subjekt v daňovém řízení připustil, že olej ve skutečnosti odebrala jedna ze společností uvedených na CMR listu (Wratislavia-Biodiesel namísto tvrzené konečné odběratelky Wratislavia-Bio). NSS se při projednávání kasační stížnosti daňového subjektu obrátil na SDEU s otázkou, zda se mají přiměřeně použít závěry vyslovené ve věci *Kemwater ProChemie*. SDEU dospěl k závěru, že se závěry rozsudku *Kemwater ProChemie* uplatní, tedy že nárok na osvobození od DPH lze odepřít, jen pokud

pokračování

dodavatel neprokázal, že zboží bylo dodáno odběrateli, který má v jiném 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 odběratel toto postavení měl. NSS pak zrušil rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Sám ale nehodnotil, zda ze skutečností obsažených v daňovém spise plyne, že skuteční odběratelé měli či neměli postavení plátců daně, či zda to lze vyloučit navzdory tomu, že olej byl dodáván v hmotnosti přesahující desítky tun (rozsudek NSS č. j. 4 Afs 291/2021-84, body 39-40).

[36] Z tohoto shrnutí je patrné, že stěžovatelka vykládá rozsudek *B2 Energy* nesprávně. Nelze z něj totiž dovodit, že daňové orgány musí *vyloučit*, že skutečnými odběrateli byli plátcí DPH. Vyplývá z něj pouze, že pokud má daňový orgán k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný odběratel daňového subjektu měl postavení osoby povinné k dani, nemůže nadále trvat na tom, aby tuto skutečnost prokazoval daňový subjekt (rozsudek NSS č. j. 10 Afs 216/2023-83, bod 22).

[37] Závěr krajského soudu v nyní posuzované věci, podle něhož nárok na osvobození od DPH lze odepřít, jen pokud dodavatel neprokázal, že zboží bylo dodáno odběrateli, který má v jiném 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 odběratel toto postavení měl, je tedy správný. Krajský soud také zdůraznil, že musí jít o přímého odběratele daňového subjektu, nikoli o dalšího odběratele v navazující části řetězce.

[38] NSS upozorňuje, že rozsudek *B2 Energy* by neměl ovlivnit výsledek všech řízení o osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu. Daňový subjekt totiž nemůže své nároky uplatňovat „alibisticky“, tedy jednak tvrdit a prokazovat, že zboží dodal deklarovaným odběratelům, a zároveň požadovat, aby pro případ neunesení důkazního břemene soud uplatnil závěry judikatury ve věcech *Kemwater ProChemie* a *B2 Energy* (rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 53/2023-76, bod 40).

[39] Krajský soud konstatoval, že stěžovatelka během celého daňového řízení i v řízení před krajským soudem setrvale tvrdila, že jejími odběrateli v jiném členském státu byly společnosti K+S, J-ten, CNS, Rubano a ML Trade. V podání zaslaném krajskému soudu dne 6. 9. 2024 s odkazem na seznámení ze dne 31. 10. 2023 pouze doplnila, že deklarovaní odběratelé následně zboží dodali subjektům uvedeným v tomto seznámení. Dále namítla, že i pokud by se toto tvrzení neprokázalo, je zřejmé, že zboží bylo dodáno mrazírnám, které byly skutečnými příjemci zboží a plátcí DPH. Krajský soud takovou argumentaci posoudil jako alibistickou s odkazem na rozsudek NSS č. j. 1 Afs 241/2022-115, bod 43.

[40] Podle stěžovatelky bylo zboží převzato pro Tender, Konex SK plus s.r.o. (dále „Konex“) a další uvedené společnosti, což nevylučuje dodání zboží deklarovaným odběratelům. Vzhledem k tomu, že deklarovaní odběratelé stěžovatelce zaplatili, je podle ní zjevné, že zboží prodali dál svým odběratelům, kteří si pak zajistili jeho skladování v příslušných mrazírnách. Stěžovatelka zároveň upozorňovala na to, že společnosti, pro něž bylo zboží uskladněno, jsou plátcí DPH, a lze tedy dovodit splnění třetí hmotněprávní podmínky pro osvobození od DPH. Ačkoli stěžovatelka znovu poukázala na to, že je

logické, že neměla žádný vztah s mrazírnami, které zboží pouze přebíraly a uskladňovaly, je podle ní zřejmé, že pokud by se neprokázaly další skutečnosti osvědčující, že zboží dodala deklarovaným odběratelům, platí, že mrazírny potvrdily převzetí zboží, a jsou tedy reálnými příjemci. Podmínka pro osvobození je tak splněna, neboť mrazírny jsou také plátcí DPH.

[41] NSS souhlasí s krajským soudem, že tento způsob stěžovatelčiny argumentace je alibistický a účelový ve smyslu rozsudku NSS č. j. 1 Afs 241/2022-115. Stěžovatelka nemůže svá tvrzení přizpůsobovat vývoji řízení. NSS souhlasí s krajským soudem, že nebylo prokázáno, že stěžovatelka dodala zboží mrazírnám, které obchodní spolupráci s ní popřely. Podstatné není ani to, že mrazírny sporné dodávky zboží převzaly a uskladnily pro odběratele Tender, CORAL, spol. s r.o., Konex, FROZER s.r.o., Mirkom s.r.o. (dále „Mirkom“) a Projekt Market, kteří byli plátcí DPH. Žádná z těchto společností totiž nebyla v posuzovaných případech přímým odběratelem stěžovatelky, a to ani podle jejích vlastních tvrzení. Mezi stěžovatelkou a mrazírnami mohlo být několik článků řetězce. Nelze tak vyloučit, že stěžovatelka ve skutečnosti dodala zboží někomu, kdo nebyl plátcem DPH v jiném členském státě.

[42] Stěžovatelka tedy neprokázala, že zboží dodala osobám povinným k dani v jiném členském státě, ačkoli ji ohledně této skutečnosti tížilo důkazní břemeno (výše bod [21]). Setrvala na tvrzení, že zboží dodala deklarovaným odběratelům, neprokázala to však důkazy. Daňový subjekt je přitom povinen tvrdit a prokázat, že plnění splňuje podmínky pro osvobození od DPH. Je proto v jeho zájmu, aby shromažďoval důkazy způsobilé věrohodně prokázat splnění všech hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na osvobození od DPH pro případ, že správce daně relevantně zpochybní tvrzený průběh zdanitelných plnění, jak se stalo v posuzované věci.

[43] Podle stěžovatelky plyne z rozsudku NSS ze dne 13. 6. 2024, č. j. 7 Afs 238/2021-73, nutnost zjistit skutečný stav ohledně případných jiných odběratelů. Podle kasačního soudu se však tento rozsudek týká jiné skutkové situace. Tamní daňový subjekt jednal s osobou, která domlouvala dodávky pro tři společnosti, s nimiž obchodoval, a připustil, že zboží možná nebylo dodáno tvrzenému odběrateli, ale jiné z těchto společností. K takovému závěru směřovala také skutková zjištění (body 10, 26 a 28 rozsudku č. j. 7 Afs 238/2021-73). Uplatnění rozsudku *B2 Energy* tedy bylo, na rozdíl od nyní projednávané věci, namístě. Zároveň z citovaného rozsudku nelze bez dalšího dovodit neomezenou povinnost daňových orgánů zjistit skutečný stav ohledně možných odběratelů daňových subjektů. Z tamního spisu totiž plynuly indicie o tom, kdo byl odběratelem, a daňový subjekt tuto možnost připustil; NSS navíc ani tak nepředjímal výsledek dalšího řízení.

[44] V nyní posuzované věci však, jak správně upozornil i krajský soud, stěžovatelka na svém tvrzení o tom, kdo zboží odebral, setrvala po celou dobu daňového i soudního řízení. Zároveň však ani skutková zjištění nesměřovala ke konkrétním možným přímým stěžovatelčíným odběratelům. Proto rozsudek NSS č. j. 7 Afs 238/2021-73 na stěžovatelčin případ nedopadá.

[45] NSS nesouhlasí ani se stěžovatelčíným tvrzením, že již z rozsahu plnění je zřejmé, že odběratelé byli plátcí DPH. Nelze totiž očekávat, že u všech plnění určitého rozsahu

pokračování

budou podmínky pro osvobození od DPH automaticky považovány za splněné. Pokud by to takto zákonodárce (ať již unijní, nebo český) zamýšlel, pro plnění určitého rozsahu by stanovil odlišná pravidla, což neučinil. Proto i při dodání (objemem či cenou) rozsáhlého plnění do jiného členského státu je třeba kromě přeshraniční přepravy uskutečněné dodavatelem, odběratelem nebo na jejich účet buď prokázat, že odběratel měl postavení osoby povinné k dani, nebo zajistit, aby daňové orgány měly dostatek údajů potřebných k ověření, že odběratel takové postavení měl. Samotný rozsah plnění takovým (dostatečným) údajem být nemůže, zvláště není-li jasné, zda bylo plnění skutečně dodáno v takovém rozsahu jedinému subjektu (rozsudek NSS č. j. 10 Afs 216/2023-83). Ačkoli je dodání tisíců kilogramů mraženého masa koncovému spotřebiteli prakticky vyloučeno, jak stěžovatelka namítá v kasační stížnosti, nepotvrzuje to ještě dodání osobě povinné k dani v jiném členském státě. Mohlo jít např. o tuzemský subjekt skladující zboží na Slovensku.

[46] Námitka rozporu s Metodickým pokynem Generálního finančního ředitelství je nepřipustná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Stěžovatelka ji neuplatnila v žalobě, ač tak učinit mohla, resp. ji uplatnila opožděně, jak vysvětlil krajský soud v bodě 40 napadeného rozsudku.

III. E Neprovedení opakovaného mezinárodního dožádání

[47] NSS úvodem této části rozsudku předesílá, že nelze vycházet ze závěrů krajského soudu přijatých v jeho prvním rozsudku. Důvody, pro něž krajský soud zrušil napadené rozhodnutí, totiž neobstály v prvním kasačním přezkumu před NSS. Na tuto skutečnost stěžovatelku upozornil již krajský soud v napadeném rozsudku. Není proto podstatné, že krajský soud původně považoval konfrontaci mrazíren za způsobitou důkazně posunout stěžovatelčin případ.

[48] Stěžovatelka namítá, že závěr krajského soudu, podle něhož se žalovaný s jejím důkazním návrhem vypořádal dostatečně, odporuje § 92 odst. 2 daňového řádu. Opakované mezinárodní dožádání by sice možná neprokázalo dodání zboží přímo tvrzeným odběratelům, ale umožnilo by stěžovatelce zajistit jiné důkazy či navrhnout další šetření. To potvrzuje i seznámení ze dne 31. 10. 2023, na jehož základě stěžovatelka získala potvrzení o tom, že koneční odběratelé obchodovali s jejími deklarovanými odběrateli.

[49] Podle NSS stěžovatelka v daňovém řízení opakovaně navrhovala, aby správce daně ověřil, pro koho bylo zboží uskladněno, a předložil CMR listy společností Mraziarně Sládkovičovo, Mirkom, TW Slovakia a Projekt-Market. Stěžovatelka také formulovala otázky pro mraziřny. Správce daně měl ověřit, zda mohou mraziřny potvrdit přijetí zboží podle předložených CMR listů, případně zda mohou podle data dodání, množství a SPZ dohledat ke každému CMR listu příjemky zboží. Pokud by mraziřny příjem zboží nepotvrdily, měly vysvětlit, jak je možné, že se na CMR listech nachází jejich razítko. U některých případů měly vysvětlit, zda bylo místo vykládky jejich skladem, zda bylo důvodem „složení vozidla“ a potvrzení CMR listu to, že některý z ukladatelů nahlásil jeho SPZ, a jak je možné, že se na jednom z CMR listů nachází nesprávné razítko. V odvolání stěžovatelka tvrdila, že není dostačující, že Mraziarně Sládkovičovo uvedly, že stěžovatelku neznají a s odběratelem uvedeným na CMR listu nemají žádný vztah. Správce daně měl mraziřně předložit konkrétní CMR listy a požadovat vyjádření, neboť je na nich jejich

razítko.

[50] Podle krajského soudu z mezinárodní výměny informací vyplynulo, že převzetí zboží nepotvrdila žádná mraziřenská společnost, jež měla podle CMR listů zboží převzít. Společnosti Mraziarně Sládkovičovo a Mirkom dokonce popřely jakékoli obchodní vztahy se žalobkyní. Podle sdělení společnosti Projekt Market pro ni žalobkyně zajišťovala jen přepravu. Společnost Mraziarně Sládkovičovo poskytla seznam společností, jež v letech 2014 až 2016 využívaly její prostory na základě smluv o skladování. Společnosti K+S, J-ten, CNS, Rubano a ML Trade mezi nimi nebyly. Stěžovatelka nedoložila své tvrzení, že seznamy zmiňované žalovaným byly jen pomocnými seznamy pro ostrahu, nikoli úplným soupisem partnerů mraziřen.

[51] Krajský soud na základě toho uzavřel, že žalovaný vysvětlil, proč nepřistoupil k opakovanému mezinárodnímu dožádání. Mraziřny vyvrátily spolupráci se stěžovatelkou či jejími deklarovanými odběrateli. Razítka mraziřenských společností na CMR listech ani nahlášené SPZ vozidel nedokládají, komu bylo zboží dodáno. Povinnost shromažďovat důkazní prostředky k prokázání splnění podmínek pro osvobození od DPH tížila stěžovatelku.

[52] Stěžovatelka v kasační stížnosti zpochybňuje závěr, že neunesla důkazní břemeno za situace, kdy žalovaný neprovedl důkaz, který navrhla a který byl podle ní způsobilý prokázat tvrzené skutečnosti. NSS v návaznosti na posun v judikatuře (výše body [33]-[45]) uvádí, že by sice postačovalo prokázat, že zboží bylo dodáno osobě povinné k dani v jiném členském státě. Nebylo by tedy možné odepřít nárok na osvobození pouze na základě toho, že by nebylo prokázáno, že zboží bylo dodáno konkrétním odběratelům uvedeným na dokladech. Ani k tomu však navržený důkazní prostředek nesměřoval. Je pravdou, že daňové orgány musí umožnit daňovým subjektům unést důkazní břemeno. Daňové subjekty pak musí navrhopvat ke svým tvrzením důkazní prostředky, u nichž musí uvést, jaké skutečnosti jimi hodlají prokázat (rozsudek NSS ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 180/2014-21). Stěžovatelka svým návrhem opakovaného mezinárodního dožádání požadovala, aby byly zjišťovány vztahy mezi mraziřnami a třetími osobami, jež by mohly být potenciálními odběrateli stěžovatelčiných tvrzených odběratelů. Sama přitom setrvala na tvrzení, že zboží dodala deklarovaným odběratelům, nikoli společností, pro které bylo zboží uskladněno. Stěžovatelka tedy nenavrhlala důkazní prostředek k ověření, že zboží dodala tvrzeným odběratelům, nýbrž za účelem zjištění, pro koho mraziřny dodávky přebíraly (přiměřeně rozsudek NSS č. j. 10 Afs 216/2023-83).

[53] Po daňových orgánech však nelze požadovat, aby za daňový subjekt vyhledávaly či prováděly důkazy, které by mu mohly umožnit uplatnit další důkazní návrhy. Důkazní návrh má směřovat k prokázání určité skutečnosti či konkrétního tvrzení daňového subjektu, nikoli ke zjištění předem nejasných okolností, na jejichž základě by případně bylo možné zjistit další, které by potenciálně mohly vést k ověření naplnění podmínek pro osvobození od daně. NSS souhlasí s krajským soudem, že žalovaný nebyl povinen zjišťovat, pro koho mraziřny zboží skladovaly a komu je vydaly. Stěžovatelka měla primárně prokázat, komu zboží dodala (resp. že šlo o plátce DPH registrovaného na Slovensku), nikoli žádat daňové orgány o zjištění, kdo byl potenciálním dalším odběratelem zboží v řetězci nebo koncovým příjemcem zboží. Důvody, pro které správce daně odmítl provést

pokračování

opakované mezinárodní dožádání, tak ob stojí. NSS s ohledem na formulaci otázek v důkazním návrhu také podotýká, že přijetí zboží mrazírnami ve věci nebylo sporné.

[54] Podle stěžovatelky je dále nesprávný závěr krajského soudu o tom, že žalovaný logicky vysvětlil, proč bylo sporné dodání zboží uvedeným odběratelům. Nikdo jí totiž nevysvětlil, proč by měli její odběratelé platit za zboží, pokud by je neobdrželi. Krajský soud se v bodě 60 svého rozsudku vyjádřil k platbám, resp. k předloženým výpisům z bankovního účtu. Uvedl, že takový výpis je způsobilý pouze dosvědčit, že došlo k určité platební transakci. Nelze z něj však dovodit, že adresát transakce pro poskytovatele platby též uskutečnil určité plnění (rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61). Krajský soud přisvědčil stěžovateli, že doložení úhrady daňového dokladu má jistou důkazní hodnotu, avšak jen ve spojení s dalšími důkazními prostředky, jež nejsou ve vzájemném rozporu a podporují tvrzení daňového subjektu. Kvůli nedostatkům především v CMR listech však ani převod finančních prostředků neprokazuje, že zboží bylo fakticky dodáno do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě. Toto vypořádání krajského soudu považuje NSS za dostatečně logické vysvětlení toho, proč nebylo provedení plateb vyhodnoceno jako důkaz dodání zboží deklarovaným odběratelům.

III. F. Neprovedení důkazu krajským soudem

[55] Stěžovatelka se dále brání proti postupu krajského soudu, který pro nadbytečnost neprovedl jako důkaz e-mailovou korespondenci s bývalým jednatelem společnosti Konex a jednatelem společnosti Tender ze dnů 3., 4. a 6. 9. 2024. Podle napadeného rozsudku soudní řízení neslouží k tomu, aby v něm stěžovatelka doháněla to, co neučinila v daňovém řízení, tedy aby se snažila prokázat, že zboží bylo dodáno deklarovaným odběratelům. K tomu směřovaly navržené důkazy, a proto je podle krajského soudu shledal nadbytečnými. Dodal, že k rozhodnutí o žalobě postačoval obsah daňového spisu a závěry dosavadního dokazování.

[56] Stěžovatelka namítá, že důkazy nemohla předložit v daňovém řízení, neboť je kvůli nečinnosti daňových orgánů neměla k dispozici. Tvrdí také, že důkazy neměly směřovat k prokázání dodání zboží deklarovaným dodavatelům, ale měly poukázat na to, že daňové orgány porušily povinnost zjistit co nejúplněji skutkový stav. Pokud totiž mají daňové orgány a krajský soud za prokázané, že mrazírny zboží převzaly, ale ty současně popřely spolupráci se stěžovatelkou či jejími deklarovanými odběrateli, nemůže být nadbytečné zjistit, pro koho zboží přijaly.

[57] NSS ze soudního spisu ověřil, že stěžovatelka ve zmíněném vyjádření uvedla, že seznámení ze dne 31. 10. 2023 pomohlo více objasnit skutkový stav. Dovojuje z něj, že zboží bylo v mrazírnách převzato pro společnosti Tender a Konex, což nevylučuje dodání zboží jejím odběratelům (výše bod [40]). Stěžovatelka dále uvedla, že na základě informací z tohoto seznámení požádala zmíněné společnosti o potvrzení, že v roce 2014 a 2015 obchodovaly s jejími deklarovanými odběrateli. Bývalý jednatel společnosti Konex potvrdil spolupráci se společnostmi Rubano a ML Trade a jednatel společnosti Tender pak spolupráci s K+S a J-ten, k čemuž jako důkaz předložila e-mailovou korespondenci.

[58] NSS souhlasí s tím, že stěžovatelka nemohla tento důkaz předložit již v daňovém

řízení. S krajským soudem se však ztotožnil v tom, že jeho provedení by bylo nadbytečné. Kasační soud již vysvětlil, že daňové orgány neměly povinnost prokazovat, pro koho mrazírny zboží převzaly (výše body [49]-[53]). Důkazy dokumentující průběh plnění, u nichž chtěla uplatňovat osvobození od DPH, si měla v průběhu obchodních transakcí zajistit stěžovatelka. Podle NSS je však podstatné to, že obecné potvrzení existence obchodních vztahů v daných zdaňovacích obdobích s tvrzenými odběrateli ze strany jednatelů společností, pro které mrazírny uskladnily zboží, není způsobilé prokázat, že stěžovatelka dodala zboží osobám povinným k dani v jiném členském státě. To, že společnosti Tender a Konex v posuzovaných zdaňovacích obdobích obchodovaly s deklarovanými odběrateli stěžovatelky, neznamená, že od nich nakoupily právě zboží, u něhož je sporné splnění podmínek pro osvobození od DPH. To je přitom nutné prokázat u každé jednotlivé transakce. Pouhé obecné potvrzení obchodní spolupráce by tedy nebylo způsobilé prokázat, komu stěžovatelka zboží dodala. Krajský soud tedy nepochybil, pokud neprovedl důkaz e-mailovou komunikací.

IV. Závěr a náklady řízení

[59] NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s.

[60] Neúspěšná stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému nevznikly náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 28. srpna 2025

Sylva Šiškeová
předsedkyně senátu