ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ivo Pospíšila, soudkyně Kateřiny Štěpánové a soudce Michala Bobka v právní věci žalobkyně **BIOENERGO – KOMPLEX, s. r. o.,** se sídlem Pod Hroby 130, Kolín IV, zastoupena Grant Thornton Czech Republic, s. r. o., se sídlem Pujmanové 1753/10a, Praha 4, proti žalovanému **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 9. 2020, č. j. 35531/20/5300-22442-712871, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 1. 3. 2023, č. j. 54 Af 18/2020 - 97,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 1. 3. 2023, č. j. 54 Af 18/2020 - 97, **se ruší** a věc **se vrací** krajskému soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) platebním výměrem ze dne 25. 1. 2019 vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíce února roku 2016 ve výši 2 237 495 Kč. Dospěl k závěru, že žalobkyně nesplnila podmínky pro osvobození od daně při dodání zboží (surový řepkový olej) do jiného členského státu odběratelům RED DOT SPÓŁKA Z ORGANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ (dále jen „Red Dot“) a DAMIAN GIERA INVEST (dále jen „Damian Giera“). Konkrétně neprokázala, že pořizovatelem zboží v jiném členském státě byli deklarovaní odběratelé. Nárok na osvobození od daně tak uplatnila neoprávněně.

[2] Žalovaný (příp. dle kontextu dále též „OFŘ“) rozhodnutím ze dne 20. 9. 2020 zamítl odvolání žalobkyně a platební výměr správce daně potvrdil. Dovodil, že žalobkyně neunesla

důkazní břemeno, neboť neprokázala dodání zboží deklarovaným odběratelům Red Dot a Damian Giera ve smyslu § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Daňové orgány proto posoudily plnění jako zdanitelné, tj. takové, z něhož vznikla žalobkyni povinnost přiznat daň.

[3] Žalobkyně s žalobou u Krajského soudu v Praze (dále jen „krajský soud“) uspěla. Krajský soud nejprve pojednal o možnosti aplikovat na souzenou věc judikaturní závěry vyjádřené v rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, ve věci *Kemwater*, jak byl promítnut do rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, vydaného v téže věci, a do navazující judikatury (rozsudek NSS ze dne 4. 2. 2022, č.j. 4 Afs 115/2021 - 45, *Vymětalík*). Krajský soud nicméně uzavřel, že citovaná judikatura není použitelná v otázce osvobození od DPH při intrakomunitárním dodání zboží. Byl si vědom i toho, že NSS položil SDEU předběžnou otázku, aby vyjasnil, zda mají být závěry vyslovené ve věci *Kemwater* aplikovány i při posuzování prokázání podmínky dodání osobě registrované k dani v jiném členském státě pro uplatnění osvobození od daně při dodání do jiného členského státu (viz sp. zn. 4 Afs 291/2021, *B2 Energy*). Krajský soud však byl přesvědčen, že řešení právních otázek, které jsou předmětem zmíněných řízení, nejsou v projednávané věci relevantní.

[4] Krajský soud totiž nalezl v rozhodnutí žalovaného vady v dokazování: žalovaný pochybil, pokud neprovedl k důkazu mezinárodní dožádání navržené žalobkyní za účelem ověření existence smluvního vztahu mezi jejími deklarovanými odběrateli a společnostmi uvedenými na předložených listinách. Uzavřel, že žalobkyně byla v důkazní nouzi a z objektivních důvodů neměla možnost obstarat si sama informace o vztazích mezi tvrzenými odběrateli a právnickými osobami, které byly uvedeny na žalobkyní předložených listinách. Důkazní povinnost, která tížila žalobkyni, totiž neznamená, že měla povinnost správci daně důkaz také přinést, postačilo jej označit. Krajský soud připustil, že byť nebyl důkazní návrh žalobkyní formulován detailně (neoznačila jmenovitě osoby, jichž se má mezinárodní dožádání týkat, či konkrétní okolnosti, které měly být zjišťovány), mohl správce daně z kontextu daňového spisu zjistit, o jaké právnické osoby se jedná, resp. mohl žalobkyni vyzvat k upřesnění návrhu. Krajský soud rovněž dovodil dílčí nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného pro nedostatek důvodů, neboť žalovaný nereagoval na námitku žalobkyně, že si nemohla takový důkaz obstarat sama.

[5] Krajský soud se (pro předčasnost) nezabýval meritorními žalobními námitkami, neboť by tím předjímal další postup žalovaného.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a další podání účastníků řízení

[6] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, kterou založil na důvodech dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Stěžovatel shrnuje dosavadní řízení a vznáší následující okruhy kasačních námitek.

[8] Předně zdůrazňuje, že se krajský soud odchýlil od své dosavadní rozhodovací praxe, a tím zasáhl do *legitimního očekávání stěžovatele*. Krajský soud totiž v několika obdobných

věcech (týkajících se téže žalobkyně) potvrdil postup správce daně, tj. neprovedení mezinárodního dožádání za účelem ověření obchodního vztahu mezi deklarovanými odběrateli žalobkyně a třetími subjekty uvedenými na předložených dokladech.

[9] Stěžovatel dále namítá, že krajský soud *vybočil z mezí žalobních bodů*. Dle stěžovatele žalobkyně námitku formulovala v jiném duchu. V daňovém řízení požadovala provedení mezinárodního dožádání podmiňujícím způsobem: namítala nezákonné rozšiřování důkazního břemene správcem daně; až v rámci této námitky navrhla provést mezinárodní výměnu informací, a to za předpokladu, že jsou dle správce daně skutečnosti ohledně třetích osob uvedených na dokladech pro naplnění podmínek dle § 64 ZDPH podstatné. Žalobkyně nebyla schopna sdělit, proč jsou na předložených listinách uvedeny subjekty, které nezná. Žalobkyně měla po svých odběratelích v rámci obezřetnosti požadovat vysvětlení, proč se na dokladech vyskytují údaje o těchto třetích subjektech. Nevynaložila snahu tyto údaje objasnit, pouze navrhla další mezinárodní dožádání. Žalobkyně nikdy netvrdila, že by dodávala zboží třetím osobám. Dožádání nebylo způsobilé potvrdit dodání zboží deklarovaným odběratelům.

[10] Stěžovatel má za to, že krajský soud *popřel judikaturu NSS*, která stanoví, že povinnost prokázat uskutečnění intrakomunitárního dodání spočívá primárně na dodavateli zboží a daňový subjekt se nemůže dovolávat povinnosti správce daně obstarat důkaz o uskutečnění intrakomunitárního dodání od zahraničního správce daně (rozsudek NSS ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012 - 45).

[11] Stěžovatel nesouhlasí ani se závěry krajského soudu stran *dílčí nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí* (bod 67 napadeného rozsudku) zapříčiněnou tím, že stěžovatel nereagoval na argumentaci žalobkyně odkazující na nemožnost samostatného obstarání důkazu. Je přesvědčen, že danou námitku vypořádal, a to v souvislosti se závěry o obezřetnosti a dobré víře žalobkyně; prezentoval svůj názor, který i přesvědčivě odůvodnil.

[12] Krajský soud dále nepřípustně *přehlédl obecně navržený důkazní prostředek a nesprávně vyhodnotil jeho relevantnost*. Stěžovatel zdůrazňuje, že v souzené věci provedl správce daně mezinárodní dožádání u každého z odběratelů, které žalobkyně označila. Výsledky pouze prohloubily pochybnosti stran splnění podmínek pro přiznání osvobození. Dodání zboží deklarovaným dodavatelům nemohlo být prokázáno informacemi o dalších třetích subjektech. Žalobkyně měla dostatečný prostor vysvětlit informace na CMR listech. Neobjasnila, jakou pozici v posuzovaných transakcích měly jiné společnosti zastávat, neznala jejich roli, ani se svých odběratelů nedotázala, proč jsou na CMR listech uvedeny třetí osoby. Pouze navrhla důkaz provedením dalších mezinárodních dožádání za účelem „ověření obchodních vtahů“. Netvrdila, co konkrétně hodlala prokázat. Pro posouzení naplnění podmínek dle § 64 ZDPH je případný vztah mezi deklarovaným odběratelem a třetími osobami uvedenými na předložených dokladech irelevantní. Bylo nezbytné doložit intrakomunitární vztah mezi dodavatelem a odběratelem tak, jak byl sjednán a fakturován. Správce daně navíc nezaložil své pochybnosti jen na tom, že na CMR listech a polských dokladech byly uvedeny třetí osoby a jejich razítka; vyslovil mnohé další pochybnosti.

[13] Stěžovatel navrhl, aby NSS napadený rozsudek zrušil a věc soudu vrátil k dalšímu řízení.

[14] Žalobkyně ve vyjádření postupně nesouhlasí s jednotlivými kasačními námitkami. Krajský soud jednoznačně a přesvědčivě vysvětlil své závěry; opřel je o relevantní judikaturu.

[15] Připomíná, že mezi stěžovatelem a žalobkyní je vedeno několik soudních sporů v právně i skutkově obdobných věcech. Krajský soud v nich potvrdil postup správce daně, který neprovedl další mezinárodní dožádání. Jelikož však byla žalobkyně převážně úspěšná, nemohla argumentaci krajského soudu v tomto směru (s níž nesouhlasí) napadnout kasační stížností.

[16] Krajský soud nevybočil z mezí žalobních bodů. Žalobní námitku naopak vyložil dle jejího smyslu. Argumentace ohledně nezpůsobilosti navrženým dožádáním prokázat dodání zboží deklarovaným odběratelům v napadeném rozhodnutí chybí. Stěžovatel na jednu stranu v napadeném rozhodnutí tvrdí, že prokázání případných vazeb mezi společnostmi uvedenými na dokladech a deklarovanými odběrateli byly relevantní pro prokázání naplnění podmínek dle § 64 ZDPH, aby pak účelově v kasační stížnosti nově uváděl, že navržený důkazní prostředek je irelevantní, neboť nebyl schopen prokázat dodání zboží deklarovaným odběratelům. Stěžovatel ignoroval námitku nemožnosti získat předmětný důkaz. Má za to, že postačí pouze návrh důkazního prostředku. Žalobkyně konečně souhlasí s krajským soudem v tom, že konkrétní osoby, jichž se mělo mezinárodní dožádání týkat, bylo možno dovodit z daňového spisu. Důvodem odmítnutí provedení navrhovaného mezinárodního dožádání nebyla nyní tvrzená nekonkrétnost důkazního návrhu, ani to, že by nedisponoval vypovídací schopností, naopak důvodem bylo tvrzení, že důkazní povinnost tíží účastníka řízení.

[17] V doplnění vyjádření žalobkyně odkazuje na v mezidobí vydaný rozsudek SDEU ze dne 29. 2. 2014, C-676/22, ve věci *B2 Energy*. Dle 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 (dodávky i platby probíhaly stejným způsobem, byly podloženy stejnými doklady, komunikace probíhala se stejnými osobami). Z charakteru dodávaného zboží a jeho množství plyne, že jej mohly pořídit pouze osoby povinné k dani.

[18] V doplnění kasační stížnosti doručeném dne 23. 4. 2024 stěžovatel zdůraznil, že jeho závěry obstojí i po rozsudku SDEU ve věci *B2 Energy*. Ve věci nelze nalézt žádnou indicii poukazující na osoby odlišné od deklarovaných odběratelů žalobkyně. Jen z vysoké hodnoty plnění nelze dovodit, že žalobkyně dodala zboží osobě povinné k dani. Nelze rovněž vyloučit odebrání více subjekty či dokonce spotřebitelem. Ani stejný průběh dodávek neznamená jisté doručení jednomu, resp. dvěma příjemcům deklarovaným žalobkyní. Ve věci je nutno zohlednit všechny okolnosti. Žalobkyně neprokázala dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě.

[19] Ve vyjádření ze dne 16. 5. 2024 žalobkyně zopakovala, že svůj návrh na provedení mezinárodního dožádání dostatečně odůvodnila. Též, v reakci na rozsudek *B2 Energy*, vyzdvihla, že z charakteru a množství dodávaného zboží vyplývá, že jej mohly pořídit

pouze osoby povinné k dani. Má za to, že ze všech okolností spisu je evidentní, že odběratelem zboží musela být osoba povinná k dani.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil NSS v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti.

[21] Kasační stížnost **je důvodná**.

[22] NSS předesílá, že stejně jako odpočet na DPH je závislý na více podmínkách, obdobně i osvobození od DPH stojí na třech pilířích. Je třeba aby: (i) zboží bylo dodáno do jiného členského státu 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 NSS ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45, ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014-49). K první podmínce se navíc váže definice toho, co znamená „dodání do jiného členského státu“: k jejímu splnění je potřeba, aby na odběratele přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník, ne nutně celé vlastnické právo (k tomu viz rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176, č. 3901/2019 Sb. NSS, body 106-114).

[23] NSS zdůrazňuje, že v nynější věci krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele z procesních důvodů: stěžovatel měl zatížit své rozhodnutí vadou dokazování, pokud odmítl provést mezinárodní výměnu informací za účelem objasnění „obchodních vztahů“ mezi deklarovanými dodavateli žalobkyně a třetími subjekty figurujícími na dokladech předložených žalobkyní. Nezabýval se pro předčasnost meritem věci: nehodnotil již provedené důkazy, neposuzoval unesení důkazního břemene žalobkyní či otázku dodání jako tuzemských plnění.

[24] Při přezkumu napadeného rozsudku se proto NSS omezí pouze na tuto dílčí otázku, tedy krajským soudem detektované vady dokazování, resp. částečnou nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Problematiku ovšem neopomene nahlédnout v kontextu závěrů recentního rozsudku SDEU ve věci *B2 Energy*.

[25] NSS úvodem nemůže přisvědčit námitce *porušení zásady legitimního očekávání*. Pro ilustraci její nedůvodnosti pouze poukazuje na to, že krom nynější věci vede řízení o dalších kasačních stížnostech podaných proti rozsudkům krajského soudu (týkajících se téhož daňového subjektu, dodání téže komodity do jiného členského státu a osvobození od DPH). Krajský soud ve dvou případech zrušil rozhodnutí OFŘ pro nepřezkoumatelnost z důvodu absence výzvy ze strany OFŘ k označení jiného odběratele žalobkyně (srov. sp. zn 2 Afs 251/2022 a 1 Afs 241/2022); ve třech případech žalobu žalobkyně zamítl z důvodu neprokázání deklarovaného odběratele (srov. sp. zn. 5 Afs 8/2024, 5 Afs 18/2024 a 10 Afs 64/2023); v další věci, stejně jako v té nyní projednávané, zrušil rozhodnutí OFŘ pro neprovedení mezinárodního dožádání (viz sp. zn. 4 Afs 262/2023); v dalších třech

případech vytkl OFŘ hodnocení provedeného dokazování, příp. neprovedení některých důkazů (viz sp. zn. 3 Afs 148/2022, 10 Afs 216/2023 a 6 Afs 46/2022). Z prostého výčtu projednávaných kauz je zjevné, že rozhodovací praxe doposud nebyla ustálena.

[26] Nedůvodná je rovněž námitka *o nepřípustném vybočení z mezí žalobních bodů*. Je sice pravdou, že stěžejní otázka nyní posuzované věci (tj. neprovedení mezinárodní výměny informací) nepředstavovala nosnou žalobní námitku. V podáních žalobkyně (srov. zejména vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění a návrh na doplnění dokazování ze dne 30. 4. 2014 či doplnění odvolání ze dne 5. 4. 2019) byl tento argument uplatněn v kontextu argumentace o nepřípustném rozšiřování důkazního břemene. Obdobně námitka zaznívá i v žalobě. Žalobkyně i tak na straně 10 žaloby jednoznačně namítla, že správce daně nezákonně odmítl její důkazní návrh, aby formou mezinárodních dožádání ověřil existenci smluvního vztahu mezi jejími odběrateli a obchodními korporacemi uvedenými na dokladech.

[27] NSS proto ve vypořádání otázky mezinárodního dožádání v bodech 62 až 72 napadeného rozsudku (obsahově navazující na jeho pasáž o přenesení důkazního břemen) nespatřuje vykročení z mantinelů předznamenaných žalobními body. Podobně formulovanou námitku ostatně krajský soud opakovaně posuzoval v paralelně vedených kauzách téže žalobkyně. Na uvedeném závěru nemůže nic změnit ani formulace návrhu na doplnění dokazovaní v daňovém řízení, tedy provedení mezinárodního dožádání za předpokladu, že tyto skutečnosti jsou pro správce daně podstatné pro naplnění podmínek dle § 64 ZDPH. Formulace a uplatnění žalobního bodu nebyla nikterak zavádějící a krajský soud nepochybil, pokud o této problematice pojednal.

[28] NSS naopak dává stěžovateli za pravdu, pokud nesouhlasí se závěry krajského soudu stran *dílčí nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatek odůvodnění*. Krajský soud ji spatřoval v nevypořádání námitky žalobkyně poukazující na nemožnost zajistit si důkaz k prokázání vazeb a souvislostí mezi deklarovanými dodavateli a třetími subjekty uvedenými na dokladech (neboť je neznala), jakož i v té souvislosti vyzdvihovaných povinností správce daně [plynoucích z § 93 odst. 1 a § 86 odst. 2 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád]. NSS na rozdíl od krajského soudu v bodech 94 a 109 rozhodnutí o odvolání nachází dostatečně odůvodněný postoj stěžovatele k této problematice. Uvedené stěžovatel vyslovil i v souvislosti se svým závěrem o obezřetnosti a dobré víře žalobkyně.

[29] V napadeném rozhodnutí tedy stěžovatel reagoval na podstatné námitky žalobkyně v postavení odvolatelky a jeho rozhodnutí je srozumitelné. Z napadeného rozhodnutí stěžovatele je zřejmé, že se spornou otázkou zabýval jako celkem; nezatížil tak napadené rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti, byť se výslovně ke každé tvrzené okolnosti v napadeném rozhodnutí nevyjádřil. O tom ostatně svědčí i bohatá argumentace žalobkyně k této otázce.

[30] Co se týče stěžejní otázky nyní řešené věci, tedy *zda bylo provedení důkazu mezinárodní výměnou informací za daných skutkových okolností relevantní, resp. zda byl důkazní návrh dostatečně konkrétní,* NSS předesílá, že daňové řízení stojí na zásadě, že každý daňový subjekt má jednak povinnost sám daň přiznat, tj. břemeno tvrzení, ale také

povinnost své tvrzení doložit, tj. břemeno důkazní. Tato břemena nese daňový subjekt v důkazním řízení, které vede správce daně.

[31] V nynější věci na podkladě tvrzení žalobkyně vyvstaly pochybnosti o faktickém stavu transakce. Součástí důkazního břemene daňového subjektu proto bylo prokázat existenci podmínek, za nichž dochází k osvobození zdanitelného plnění od DPH, což obdobně platí také ve vztahu k odpočtu 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 NSS ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, č. 2172/2011 Sb. NSS). V této souvislosti lze stručně reagovat i na námitku stěžovatele stran odchýlení se od judikatury NSS (rozsudek NSS ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012 - 45) vyzdvihující, že povinnost prokázat uskutečnění intrakomunitárního dodání tíží primárně dodavatele zboží. Stěžovatelem citovaná judikatura se vyjadřuje zejména k procesním aspektům daňového řízení, tj. důkaznímu břemeni daňového subjektu. Je proto nutno ji číst i v kontextu výše zmiňované aktuální judikatury SDEU a NSS precizující hmotněprávní podmínky, které musí dodavatel zboží splnit (a prokázat) pro osvobození od DPH při intrakomunitárním plnění.

[32] Správce daně měl pochybnosti o tom, že se obchody uskutečnily, jak byly deklarovány. Na CMR listech se v položce č. 24 nacházel otisk razítka subjektu odlišného od deklarovaných odběratelů (pro žalobkyni zcela neznámé osoby), razítko deklarovaných odběratelů a nečitelný podpis figuroval pouze nad položkou „Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“. Z výsledků mezinárodních dožádání 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. Jen namátkou lze zmínit další pojmenované pochybnosti: navázání spolupráce žalobkyně s deklarovanými odběrateli, nevyjasněné jednatelství, okolnosti sjednání přepravy, nekonkrétní a obecné vyznění svědeckých výpovědí či pochybnosti o pravosti „Prohlášení o přijetí zboží“. S těmito nesrovnalostmi správce daně žalobkyni seznámil. Měla možnost vysvětlit a doložit okolnosti relevantní pro splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu.

[33] 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, a spojení takového dodání s přepravou). Správce daně přitom nebyl povinen prokázat, že se plnění neuskutečnilo tak, jak tvrdí daňový subjekt, ani namísto daňového subjektu prokázat, jak se plnění uskutečnilo. Byl pouze povinen prokázat, že o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených důkazních prostředků existují důvodné pochybnosti. Došlo tedy k přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni.

[34] Žalobkyní označení odběratelé byli daňovými orgány zpochybněni. Postavení třetích subjektů jako možných odběratelů žalobkyně výslovně popřela. V reakcích na výzvy

správce daně, stejně jako v odvolaní (např. jeho strana 31) a následně i v žalobě (např. strana 5) žalobkyně setrvale tvrdila, že jejími odběrateli byly společnosti Red Dot a Damian Giera. Uváděla, že s třetími subjekty neuskutečnila v dotčeném zdaňovacím období žádné zdanitelné plnění, nemá o nich žádné informace, tyto neznala (např. strana 32 odvolání). Výslovně sdělila, že jejími odběrateli nebyly třetí subjekty figurující na CMR listech či vážních lístcích. Jejich roli v transakcích nikterak neoznačila, v žalobě spekulovala o tom, že se jednalo o zprostředkovatele, obchodní partnery odběratelů či skladovatele (strana 9 žaloby). Ze spisového materiálu rovněž neplyne žádný vztah mezi společnostmi Red Dot a Damian Giera a těmito třetími subjekty. Žalobkyně primárně nesouhlasila s tím, že by vůbec měla prokazovat vazby mezi jí deklarovanými dodavateli a dalšími subjekty; pro případ, že by to snad správce daně považoval za potřebné pro závěr o splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně, obecně navrhla provést mezinárodní dožádání k osvětlení těchto vazeb. Stěžovatel jí nevyhověl: dovodil, že se žalobkyně chovala v daných obchodních transakcích neobezřetně. Odlišné údaje o subjektech na předložených dokladech, jimiž disponovala ihned při realizaci transakce, ji měly varovat; měla se obrátit na své deklarované odběratele a požadovat po nich příslušná vysvětlení.

[35] S tím souhlasí i NSS. Aniž by se jakkoli vyjadřoval k provedeným důkazům a s tím související otázce unesení důkazního břemene žalobkyní, připomíná důležitost potvrzení přijetí zboží v příslušné položce (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 odběratele nebyla jedinou spornou otázkou. NSS se proto nemůže ztotožnit se závěrem krajského soudu o tom, že by jakékoli osvětlení vztahů mezi třetími subjekty a deklarovanými odběrateli (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 vlastník na tyto osoby povinné k dani a spojení takového dodání s přepravou, bylo relevantně zpochybněno.

[36] Ve výše zmiňované věci *B2 Energy* se NSS tázal SDEU na první podmínku osvobození od DPH, tedy na to, jak konkrétně musí plátce DPH prokazovat odběratele z jiného členského státu. Jinými slovy, zda musí plátce DPH pro účely osvobození označit a prokázat jednoznačného odběratele, nebo postačí pouze jistota, že nějaký odběratel v jiném členském státě Unie musel mít postavení plátce.

[37] SDEU na položenou předběžnou otázku odpověděl rozsudkem ze dne 29. 2. 2024 (C–76/2022). Uvedl, že článek 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*

[*]Podle tohoto ustanovení *členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Evropského společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží.*

a na informace poskytnuté dodavatelem nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že tento příjemce toto postavení měl.

[38] Odpověď SDEU nelze číst tak, že by měla paušálně ovlivnit výsledek všech řízení o osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu. Ostatně ani převažující linie judikatury navazující na rozhodnutí ve věci *Kemwater* nepřistoupila k automatickému rušení všech dřívějších zamítavých soudních i správních rozhodnutí bez ohledu na okolnosti konkrétní věci, tedy bez ohledu na to, zda ve věci existovaly nějaké indicie o jiném než deklarovaném dodavateli v postavení plátce DPH (srov. např. rozsudky 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, ze dne 23. 8. 2022, č. j. 5 Afs 47/2021 - 47, ze dne 10. 1. 2023, č. j. 2 Afs 92/2021 - 51, ze dne 3. 4. 2023, č. j. 5 Afs 241/2022 - 43, ze dne 7. 8. 2023, č. j. 4 Afs 227/2022 - 54, ze dne 20. 12. 2023, č. j. 9 Afs 88/2022 - 51, či ze dne 16. 4. 2024, č. j. 10 Afs 231/2022 - 53). Ani z rozsudku *B2 Energy* ovšem nelze dovodit, že by daňový subjekt mohl bez jakékoliv indicie nově zcela změnit svá tvrzení. Optikou tohoto rozhodnutí lze případ toliko odlišně právně posoudit. Vrátit věc až do daňového řízení je namístě zpravidla tehdy, pokud tu existuje nějaká skutková indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného odběratele, která mohla fakticky (namísto něho) odebrat sporná plnění.

[39] Již výše bylo zmíněno, že žalobkyně v daňovém řízení netvrdila, že by dodala zboží „nějakému jinému“ odběrateli, který by měl postavení plátce DPH. To výslovně popřela a tvrdošíjně trvala na tom, že prokázala dodání deklarovaným odběratelům, o čemž však stěžovatel důvodně pochyboval. Žalobkyně tedy netvrdila (ani neprokazovala), že bylo převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník na nějakou další/jinou osobu od deklarovaného odběratele odlišnou, což je eminentní součástí první podmínky pro osvobození od DPH. Za takové tvrzení či prokázání (resp. návrh na dokazování) přitom nelze považovat obecně formulovaný návrh mezinárodního dožádání za účelem objasnění možných obchodních vztahů mezi třetími subjekty a deklarovanými dodavateli. Žalobkyně totiž nikdy nepřipustila, že by tyto třetí subjekty mohly být možnými odběrateli komodity. Daňové orgány přitom žalobkyni umožnily, aby objasnila, kdo zboží skutečně odebral.

[40] Možnost, že bylo zboží dodáno jinému odběrateli (například některé ze společností uvedených na těchto dokladech), žalobkyně nepřipustila ani v řízení před krajským soudem, a to i přesto, že jí byly známy závěry rozsudku *Kemwater*. Soudu nenabídla žádná tvrzení či alespoň indicie, které by nasvědčovaly tomu, že zde existovali jiní než žalobkyní tvrzení odběratelé v jiném členském státě (tím se věc liší od případu řešeného NSS v rozsudku ze dne 25. 4. 2024, č. j. 4 Afs 291/2021 - 84, v němž existovaly určité indicie o existenci jiných odběratelů a daňový subjekt tímto směrem argumentoval a netrval na dodání deklarovanému odběrateli). Za ty nelze považovat návrh, aby v případě, že soud dospěje k závěru, že žalobkyně neusnesla důkazní břemeno, pokud jde o dodání deklarovaným odběratelům, soud vycházel z toho, že zde musel existovat někdo třetí, o což se žalobkyně snaží ve svých podáních datovaných po vydání rozsudku ve věci *B2 Energy*. Nelze umožnit, aby daňové subjekty své nároky uplatňovaly „alibisticky“ podle toho, jak se bude řízení vyvíjet, a k jakému závěru soudy (resp. správní orgány) dospějí, jak prosazuje žalobkyně. Žalobkyně nemůže tvrdit a prokazovat, že dodala zboží deklarovaným odběratelům,

a zároveň požadovat, aby pouze v případě, že by podle soudu neunesla své důkazní břemeno ohledně dodání deklarovanému odběrateli, byla věc posuzována optikou rozsudků *Kemwater*, *Vymětalík* a *B2 Energy*.

[41] Ani tvrzení žalobkyně obsažená ve vyjádření ke kasační stížnosti (jimiž se snaží navodit dojem toho, že z charakteru dodávaného zboží a jeho množství, resp. okolností transakce, plyne, že jej mohly pořídit pouze osoby povinné k dani) nemohou onu kýženou indicii o jiném než deklarovaném odběrateli představovat.

[42] 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 vůbec tvrdila dodání jinému odběrateli či odběratelům, nelze paušálně dovodit, že zboží bylo bez jakýchkoli pochybností dodáno „nějakému" plátci DPH (k otázce objemu plnění srov. např. rozsudky NSS ze dne 25. 2. 2022, č.j. 10 Afs 374/2020 - 59, ze dne 29. 6. 2022, č. j. 10 Afs 66/2019 - 51, ze dne 27. 9. 2022, č. j. 10 Afs 138/2019 - 103; ze dne 17. 1. 2023, č. j. 1 Afs 178/2022 - 74). Ze správního spisu plyne, že v dotčeném zdaňovacím období žalobkyně uskutečnila celkem 33 dodávek deklarovanému odběrateli Red Dot a 40 dodávek deklarovanému odběrateli Damian Giera. V tomto případě nelze s jistotou uzavřít, že by se blíže nezjištěný odběratel či odběratelé nutně nacházeli v postavení plátce DPH s ohledem na objem dodávek. Není totiž ani zřejmé, kolik jich případně mohlo být či zda jím nemohl být i konečný spotřebitel. Ani charakter zboží či obdobný *modus operandi* transakce neznamená jednoznačné odebrání zboží jedním příjemcem, resp. dvěma příjemci, jak tvrdí žalobkyně. S ohledem na pojmenované nesrovnalosti a skutečnost, že žalobkyně dodávala řepkový olej i v jiných zdaňovacích obdobích i jiným, příp. identickým, odběratelům, přičemž i v těchto v transakcích byly rovněž pojmenovány nesrovnanosti, nelze s jistotou vyloučit, že by plnění nebyla dodána více subjektům, tedy rozdělena.

[43] Provedení dalších mezinárodních dožádání v daném případě postrádalo smysl. Dodání příjemci (Red Dot a Damian Giera), který má postavení osoby povinné k dani bylo daňovými orgány zpochybněno a (kumulativně) ze skutkových okolností věci a informací poskytnutých žalobkyní neplynuly žádné indicie potřebné k ověření, že by (jiný) příjemce zboží toto postavení měl (žalobkyně výslovně popřela, že by zboží dodala třetím subjektům). Žalobkyně svými tvrzeními (či návrhy důkazů) daňovým orgánům neposkytla dostatečnou platformu k možnému ověření, zda zboží bylo dodáno jinému příjemci (než deklarovaným odběratelům), který by měl v jiném členském státě postavení plátce daně.

[44] Nebylo povinností daňových orgánů prokazovat, co sama žalobkyně ani netvrdila, navíc v kontextu toho, že obchodovala s rizikovou komoditou, nesrovnalosti na CMR listech byly patrné a při vynaložení minimální obezřetnosti zjistitelné ihned po realizaci transakce. Účelem mezistátní výměny informací v rámci správy daní není umožnit daňovým subjektům získat dodatečné důkazy, které si měly samy dříve zajistit, aby doložily splnění podmínek pro přiznání osvobození. Žalobkyně nekonkretizovala, co hodlala mezinárodním dožádáním prokázat. Dožádání mělo směřovat pouze k objasnění vztahů mezi deklarovanými odběrateli žalobkyně, na nichž trvala, a třetími osobami figurujícími

na CMR listech, resp. dalších dokladech, které žalobkyně neznala. Případný výstup dožádání by tak neměl žádný vliv na prokázání toho, komu (jinému) zboží žalobkyně dodala, a zda byla tato jiná osoba v postavení plátce daně.

[45] Nadto v nynější věci nebyla totožnost odběratele zboží jedinou spornou otázkou (srov. neuzavřený výčet nesrovnalostí v bodě 31 tohoto rozsudku). 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 osobě povinné k dani spočívá v prvé řadě na odesílateli zboží (viz rozsudek ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012 - 45).

[46] Za skutkových okolností posuzované věci nebylo procesní vadou, pokud daňové orgány nepodaly žádost o mezinárodní výměnu informací o společnostech, které se vyskytují na dokladech předložených žalobkyní, neboť žalobkyně netvrdila, že by dodávala zboží do jiného členského státu těmto osobám. Ze spisu rovněž neplynuly indicie o jiném než deklarovaném odběrateli v postavení plátce DPH. Tvrzení a důkaz o tom, že podmínky stanovené v § 64 odst. 1 zákona o DPH jsou splněny, musí předložit osoba, která se domáhá osvobození od DPH. Z tohoto pohledu se pak jeví jako nadbytečné úvahy krajského soudu v napadeném rozsudku k povaze a účelu mezinárodní výměny informací (podpořené judikaturou SDEU; viz tam citovaný rozsudek ze dne 20. 6. 2018, ve věci C-108/17, *Enteco Baltic*) ve vazbě na zajištění požadovaného důkazu v daňovém řízení podle pravidel vnitrostátního práva, včetně ústavního. Již výše bylo uvedeno, že v daném případě by informace získané mezinárodním dožádáním nebyly s to osvětlit nesrovnalosti v dokladech vytýkaných žalobkyni, a prokázat tak naplnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH.

IV. Závěr a náklady řízení

[47] NSS uzavírá, že kasační stížnost stěžovatele byla důvodná, proto zrušil rozhodnutí krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem vysloveným NSS (§ 110 odst. 4 s. ř. s.); žalobu i postup žalovaného posoudí i ve světle recentních závěrů SDEU týkajících se osvobození od daně při intrakomunitárním plnění.

[48] Krajský soud v novém rozhodnutí rovněž rozhodne i o náhradě nákladů nynějšího kasačního řízení (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. května 2024

Ivo Pospíšil
předseda senátu