



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **B2 Energy s.r.o.**, IČ 01772325, se sídlem Na Poříčí 1046/24, Praha 1, zast. Mgr. Pavlem Kroupou, advokátem, se sídlem Dominikánské náměstí 2, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 11. 2019, č. j. 47128/19/5300-21444-711428, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 8. 2021, č. j. 14 Af 4/2020-48,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 18. 8. 2021, č. j. 14 Af 4/2020-48, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 11. 2019, č. j. 47128/19/5300-21444-711428, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. V řízeních o kasační stížnosti a o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 11. 2019, č. j. 47128/19/5300-21444-711428, **je** žalovaný **povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 24.456 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta Mgr. Pavla Kroupy.

O d ů v o d n ě n í :

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 11. 2019, č. j. 47128/19/5300-21444-711428, podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměry Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 6. 10. 2017, č. j. 7442343/17/2001-52521-109275, č. j. 7442789/17/2001-52521-109275, č. j. 7443049/17/2001-52521-109275 a č. j. 7443586/17/2001-52521-109275, kterými byla žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíce února roku 2015 ve výši 66.323 Kč, za zdaňovací období

měsíce března roku 2015 ve výši 68.490 Kč, za zdaňovací období měsíce dubna roku 2015 ve výši 74.359 Kč a za zdaňovací období měsíce května roku 2015 ve výši 8.486 Kč.

[2] Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) rozsudkem ze dne 18. 8. 2021, č. j. 14 Af 4/2020-48, žalobu proti tomuto rozhodnutí žalovaného zamítl.

[3] V odůvodnění rozsudku městský soud nejprve zrekapituloval podstatné skutkové okolnosti případu a relevantní právní úpravu dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie (dále jen „EU“). Konstatoval, že žalobkyně bezesporu splnila svou primární důkazní povinnost podle § 92 odst. 3 daňového řádu. Ve vztahu k námitce žalobkyně, že žalovaný řádně nepřenesl své důkazní břemeno zpět na ni vydáním výzvy k odstranění pochybností, odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007-72. V této souvislosti dále uvedl, že správce daně při vydání výzvy vycházel z mezinárodní výměny informací, z níž vyplynulo, že odběratelka žalobkyně společnost OOV-Družstvo Malinovo, družstvo, VAT ID: SK2022131958 (dále jen „společnost OOV-Družstvo Malinovo“), nevykázala ve zdaňovacím období měsíce února roku 2015 žádné pořízení zboží z jiného členského státu EU, na adrese jejího sídla se nacházel rodinný dům a předmětné zboží od žalobkyně dále prodala polské společnosti Luna 1 sp. z. o. o. (dále jen „společnost Luna“). Z mezinárodní výměny informací dále vyplynulo, že konečná odběratelka žalobkyně společnost DRAGSTAL sp. z.o.o., VAT ID: PL6292465363 (dále jen „společnost DRAGSTAL“), od ní řepkový olej nepřevzala. Druhá konečná odběratelka žalobkyně společnost WRATISLAVIA-BIO spolka z ograniczona odpowiedzialnoscia, VAT ID: PL8951846077 (dále jen „společnost WRATISLAVIA-BIO“), od ní ani od odběratelky žalobkyně společnosti BICOTEC LIMITED, VAT ID: IE9822076V (dále jen „společnost BICOTEC“), řepkový olej rovněž nepřevzala, přičemž na adrese jejího sídla nebyla kontaktní. Uvedenými skutečnostmi správce daně vysvětlil své pochybnosti ohledně skutečného dodání řepkového oleje do jiných členských států EU deklarovaným odběratelům žalobkyně a souvisejícího převodu práva nakládat s předmětným zbožím jako vlastník. Správce daně postupoval správně, pokud jako důkaz využil rovněž mezinárodní výměny informací. Žalobkyně současně měla možnost na popsané pochybnosti správce daně adekvátně reagovat.

[4] K odkazu žalobkyně na rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SD EU“) ze dne 27. 9. 2007, ve věci C-409/04, *Teleos plc a další* (dále jen „rozhodnutí *Teleos*“), městský soud konstatoval, že žalobkyní předložený mezinárodní nákladní list (dále jen „CMR list“) č. CZ Z 1988977 byl podepsán zcela odlišnou společností, stejně tak příslušný vážný lístek. Na CMR listech vystavených k dodávkám odběratele žalobkyně společnosti WRATISLAVIA-BIO pak bylo pouze razítko subjektu „sklad Wroclaw“ nebo společnosti Wratislavia-Biodiesel S.A., VAT ID: PL8952037782 (dále jen „společnost Wratislavia-Biodiesel“). V rozporu se závěry SD EU formulovanými v rozhodnutí *Teleos* tak žalobkyně neprokázala dodání zboží jejím konečným odběratelům prostřednictvím deklarovaných odběratelů. Na uvedeném nemohla ničeho změnit ani nemožnost žalobkyně ovlivnit případné nepodání daňových příznání jejími odběrateli. Městský soud dále ve vztahu k vyhodnocení svědecké výpovědi Jakuba Šorejse nejprve odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2017, č. j. 7 Afs 64/2013-22. Dále zrekapituloval provedené svědecké výpovědi, přičemž konstatoval, že skutečné dodání zboží deklarovaným odběratelům žalobkyně do jiného členského státu EU nebylo prokázáno. Otázka přepravy zboží přitom sporná nebyla.

[5] Ve vztahu k námitce žalobkyně, že bez ohledu na neúmyslnou záměnu její odběratelky ze společnosti WRATISLAVIA-BIO za společnost Wratislavia-Biodiesel prokázala splnění všech tří podmínek stanovených v § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném pro nyní posuzovanou věc (dále jen „zákon o DPH“), městský soud zrekapituloval jednotlivé dodávky zboží do jiných členských států EU. Dospěl přitom k závěru, že z předložených dokladů nevyplývá, kdo zboží za odběratele žalobkyně přebíral, případně

pokračování

kterému odběrateli bylo zboží doručeno. Není tak zřejmé, kdo byl oprávněn vykonávat nad předmětným zbožím práva jako vlastník. Některé faktury společně s CMR listy razítko a podpis konkrétní osoby obsahovaly, avšak pouze dva z těchto dokladů konkrétně identifikovaly společnost Wratislavia-Biodiesel a některé shodné dodávky zboží byly bez řádného vysvětlení adresovány společnosti WRATISLAVIA-BIO. Jeden předložený doklad obsahoval identifikaci místa vykládky jako „MAGAZYN-WROCLAW“. Městský soud doplnil, že ani společnost Wratislavia-Biodiesel nevykázala přijetí zboží od žalobkyně, nýbrž od společnosti Fantin Sp. z o. o. (dále jen „společnost Fantin“). Dále zdůraznil, že společnosti Wratislavia-Biodiesel a WRATISLAVIA-BIO mají odlišná daňová identifikační čísla, přičemž žalobkyně přesvědčivě neprokázala dodání zboží ani jednomu ze zmíněných deklarovaných odběratelů. Podle městského soudu tak žalobkyně neprokázala skutečné dodání řepkového oleje konkrétním odběratelům v jiném členském státě EU.

[6] Podle městského soudu dále pojem práva nakládat se zbožím jako vlastník vyložil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 24/2016-40, č. 3456/2016 Sb. NSS. Pro osvobození od daně podle § 64 odst. 1 zákona o DPH přitom není rozhodné, kdy odběratelé zboží nabyli vlastnické právo, respektive na vlastnictví zboží nezávisí možnost vykonávat bezprostřední správu zboží. Toliko bylo podstatné, aby žalobkyně řádně prokázala skutečné převzetí řepkového oleje deklarovanými odběrateli, což však neučinila.

[7] Městský soud dále zrekapituloval svědecké výpovědi provedené správcem daně, přičemž uvedl, že žalovaný neměl za prokázané skutečné doručení zboží deklarovaným odběratelům. Zároveň žalobkyně neprokázala, kdo konkrétně zboží v jiném členském státě EU převzal. Doprava zboží do Polska pak sporná nebyla. Žalobkyně však nepředložila řádně vyplněné dodací listy. Městský soud zdůraznil, že ačkoli nebyla povinna být přítomna předávce zboží, tížilo ji v této souvislosti důkazní břemeno. Skutečné doručení zboží nicméně nepotvrdili svědci ani předložené dodací listy. Ze svědecké výpovědi pana Jakuba Šorejse dále vyplynulo, že ve vztahu s žalobkyní vystupoval rovněž jménem jejího dodavatele a doporučoval jí zahraniční odběratele zboží, přičemž na zmíněnou skutečnost se stěžovatelka mohla rozumně spolehnout. Žalobkyně při ověřování odběratelů zároveň řádně prověřila systém VIES a se zástupci jejich odběratelů se setkala. Žalovaný však žalobkyni nevytýkal účast na daňovém podvodu, nýbrž neprokázání jejich daňových tvrzení. Vzhledem ke skutkovým okolnostem případu však nebyla v dobré víře ohledně faktického převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na její odběratele.

II. Obsah kasační stížnosti a dalších podání účastníků řízení

[8] Proti tomuto rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost, v níž konkrétně neoznačila důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Z jejího obsahu však vyplývá, že rozsudek městského soudu napadá z důvodů uvedených v písm. a) a b) zmíněného ustanovení.

[9] V kasační stížnosti stěžovatelka nejprve zopakovala své námitky spočívající v nesprávném posouzení rozložení důkazního břemene. V daňovém řízení totiž unesla své primární důkazní břemeno, přičemž správce daně přesvědčivě nevysvětlil své pochybnosti ohledně faktického dodání řepkového oleje do jiného členského státu EU. S ohledem na závěry SD EU formulované v rozhodnutí *Teleos* správce daně nebyl oprávněn po stěžovatelce požadovat další prokazování tvrzených skutečností. K obdobným nesprávným závěrům dospěl rovněž městský soud, jelikož nehodnotil všechny předložené důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Stěžovatelka dále namítla, že svědecké výpovědi Tomáše Koska a Martina Rašpla prokázaly uskutečnění přepravy řepkového oleje do Polska (konkrétně do Vratislavi), kde převzetí zboží na CMR listech a vážních

lístcích potvrdili koneční odběratelé. Pokud měl žalovaný pochybnosti o doručení zboží společnosti označené na předmětných dokladech jako Wratislavia-Biodiesel, není zřejmé, z čeho měl za to, že se jedná o třetí osobu. Žalovaný proto přeložené důkazy hodnotil pouze selektivně, přičemž se zaměřil na rozporování jednotlivých stěžovatelkou tvrzených skutečností.

[10] Co se týče posouzení okamžiku vzniku práva nakládat se zbožím jako vlastník, stěžovatelka nejprve namítla, že i v případě, kdy by neprokázala dodání zboží konkrétně společnosti WRATISLAVIA-BIO, nýbrž společnosti Wratislavia-Biodiesel, splnila by přesto všechny tři podmínky stanovené v § 64 odst. 1 zákona o DPH. Totožnost subjektu, na který bylo převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník, pak lze zjistit z ostatních předložených důkazů. Nadto z rámcových kupních smluv uzavřených s odběrateli stěžovatelky vyplývá, že vlastnické právo k předmětnému zboží odběratelé nabyli řádným zaplacením kupní ceny a převzetím zboží v Polsku, což bylo prokázáno příslušnými fakturami, CMR listy a výpovědí svědka.

[11] Stěžovatelka dále namítla, že dodání zboží je definováno v § 13 odst. 1 zákona o DPH. Podle ní však je nutné jej vykládat i jako samotný převod vlastnického práva ke zboží, který může za určitých okolností postačit k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. V posuzovaném případě toto právo nabyl konečný odběratel řepkového oleje, jelikož na něj přešlo vlastnictví ke zboží. Stěžovatelkou předložené důkazy ostatně přesvědčivě prokázaly faktické převzetí zboží v sídle jejích konečných odběratelek společností Wratislavia-Biodiesel a WRATISLAVIA-BIO v polském městě Vratislavi.

[12] K tíži pak stěžovatelce podle její další kasační námitky nebylo možné klást ani neplnění zákonem stanovených povinností jejími odběrateli, jelikož takové jednání nemohla předpokládat a nenesla za něj odpovědnost. S ohledem na podmínky vyplývající z § 64 odst. 1 zákona o DPH ověřovala své odběratele jako osoby registrované k dani v jiném členském státě EU. V souladu se závěry SD EU formulovanými v rozhodnutí *Teleos* však neměla povinnost zjišťovat další skutečnosti, v důsledku čehož byla v dobré víře. Stěžovatelka zdůraznila, že není v jejích faktických silách zajistit řádně potvrzení přijetí zboží na příslušných CMR listech nacházejících se v té době zcela mimo její dosah. Uzavřela, že s ohledem na relevantní skutkové okolnosti případu splnila svou primární důkazní povinnost.

[13] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu a rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[14] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti nejprve ztotožnil s právními závěry městského soudu a odkázal na své vyjádření k žalobě a žalobou napadené rozhodnutí. Dále konstatoval, že o unesení primárního důkazního břemene stěžovatelky nebylo sporu. Městský soud zároveň v odst. 42 až 46 odůvodnění napadeného rozsudku dostatečně vysvětlil, z jakých důvodů správce daně přesvědčivě identifikoval své pochybnosti. Stěžovatelka s uvedenými závěry vyjádřila pouhý nesouhlas. Z provedených výpovědí Tomáše Koska a Martina Rašpla vyplynulo pouze zjištění o přepravě řepkového oleje do jiného členského státu EU, konkrétního odběratele zboží však svědci neoznačili. Z předložených CMR listů a vážních lístků uvedená skutečnost rovněž nevyplývala, respektive zmíněné doklady obsahovaly razítka jiných subjektů, nikoli deklarovaných odběratelů stěžovatelky, případně společností DRAGSTAL či WRATISLAVIA-BIO. CMR list k dodávce pro odběratele OOV-Družstvo Malinovo totiž potvrdila společnost RPA Sp. z o.o. (dále jen „společnost RPA“) a vážní lístek společnost Czech-Eco-Invest s.r.o. (dále jen „společnost Czech-Eco-Invest“). CMR listy předložené k dodávkám odběratele společnosti BICOTEC potvrdily rozdílné subjekty. Stěžovatelka proto neprokázala dodání zboží do jiného členského státu EU deklarovaným odběratelům. Z podmínek vymezených v § 64

pokračování

odst. 1 zákona o DPH je přitom zřejmé, že stěžovatelka byla povinna prokázat, kterému konkrétnímu subjektu předmětné zboží dodala.

[15] Co se týče pojmu „převod práva nakládat se zbožím jako vlastník“, žalovaný uvedl, že je nutno jej odlišit od soukromoprávního převodu vlastnického práva. Oba pojmy totiž nejsou totožné, přičemž převést právo nakládat se zbožím jako vlastník lze i bez předchozího převodu vlastnického práva ke zboží. Nesplnění daňových povinností deklarovanými odběrateli pak správce daně stěžovatelce nekladl k tíži, jako takové se však projevilo v možnostech dalšího prokazování uskutečnění sporných dodání. Žalovaný v této souvislosti odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž rozporné doklady a předložené listiny v kombinaci s nedostatečně vyplněnými CMR listy nepostačují k prokázání splnění podmínek podle § 64 odst. 1 zákona o DPH. Nesrovnalosti v předložených CMR listech současně měly ve stěžovatelce vzbudit pochybnosti o skutečném dodání zboží jeho odběratelům. Ke své tíži však nepředložila žádné další důkazy. Při uzavírání předmětných obchodních transakcí přitom postupovala neobezřetně a nevyňaložila dostatečnou míru ostražitosti.

[16] S ohledem na tyto skutečnosti žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

[17] V doplnění vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný uvedl, že jeho rozhodnutí ob stojí i po vydání rozsudku SD EU o podané předběžné otázce v nyní posuzované věci. V této souvislosti nejprve shrnul závěry formulované ve zmíněném rozsudku a konstatoval, že se v posuzovaném případě jedná o obdobnou situaci, jaká nastala po vydání rozsudku SD EU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie* (dále jen „rozhodnutí *Kemwater*“). Ani v citovaném případě totiž nebyly nové judikatorní závěry důvodem pro paušální poukaz na zrušení všech zamítaných soudních i správních rozhodnutí bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Musela by totiž existovat alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, které mohla stěžovatelka dodat sporné zboží a která byla v postavení plátce DPH. Stěžovatelka přitom v průběhu daňového řízení označila dvě obchodní schémata. V případě prvního z nich z mezinárodní výměny informací vyplynulo, že deklarovaný odběratel OOV-Družstvo Malinovo ani konečná kupující společnost DRAGSTAL posuzované dodávky zboží nepřevzaly a se subjekty uvedenými na příslušných dokladech nespolečupracovaly. CMR list nebyl potvrzen ani jedním ze zmíněných subjektů. Stěžovatelka současně v řízení o žalobě setrvala na tvrzení, že všechny podmínky definované v § 64 zákona o DPH řádně splnila a prokázala dodání zboží deklarovanému odběrateli. Neoznačila ani žádný jiný subjekt, který by předmětné zboží odebral. Žalovaný v této souvislosti shrnul skutková zjištění týkající se prvního obchodního schématu a zdůraznil, že ani ze skutečnosti, podle níž příslušný CMR list potvrdila společnost RPA a vážní lístek byl vystaven na českou společnost Czech-Eco-Invest, nelze mít přesvědčivě za to, že stěžovatelka dodala zboží do jiného členského státu EU příjemci, který měl postavení plátce DPH.

[18] Ve vztahu ke druhému obchodnímu schématu žalovaný uvedl, že stěžovatelka v odvolacím řízení označila za konečnou odběratelku zboží společnost Wratislavia-Biodiesel. Své tvrzení však neprokázala. Razítko s označením zmíněné společnosti se totiž nacházelo pouze na části předložených CMR listů, přičemž další část byla opatřena údajem o adrese skladu, kde byl řepkový olej stočen, avšak bez jakékoli bližší identifikace jeho příjemce. Ani u prvně uvedených dokladů však stěžovatelka přesvědčivě neprokázala, že skutečnou příjemkyní zboží byla společnost Wratislavia-Biodiesel. Z mezinárodní výměny informací totiž vyplynulo, že zmíněná společnost odebírala řepkový olej od polské společnosti Fantin, jejíž byla hlavní odběratelkou. Pro případ CMR listů identifikovaných pouze místem stočení řepkového oleje pak stěžovatelka neoznačila žádného skutečného příjemce tohoto zboží. V této souvislosti žalovaný shrnul další pochybnosti ohledně skutečného příjemce předmětného zboží, přičemž

odkázala zejména na úhrady provedené z tuzemského bankovního účtu či uvedení zcela odlišného dopravce stěžovatelkou. Žalovaný rovněž s odkazem na závěry judikatury správních soudů zdůraznil, že ani vysoká hodnota plnění nemusí nutně znamenat, že stěžovatelka dodala sporná plnění osobě povinné k dani. V posuzovaném případě se jednalo o několik plnění, která mohla být dodána více osobám. Stěžovatelka proto neprokázala, že převedla právo nakládat s předmětným zbožím jako vlastníka na deklarované pořizovatele a že jej dodala osobě registrované k dani v jiném členském státě EU. Ze spisového materiálu přitom nevyplývalo, že by skutečný příjemce předmětného zboží toto postavení nutně měl. Správce daně proto stěžovatelce odepřel osvobození od DPH správně.

[19] Stěžovatelka v replice k vyjádření žalovaného nejprve shrnula závěry SD EU formulované v rozsudku o předběžné otázce podané v nyní posuzované věci. Zdůraznila, že správce daně jí nesmí uložit dodatečné podmínky, které by mohly vést k tomu, že by nárok osoby povinné k DPH na osvobození od daně nebylo možné uplatnit, jakmile má k dispozici údaje potřebné k určení, že byly splněny hmotněprávní požadavky a zejména že bylo zboží dodáno osobě povinné k dani. Stěžovatelka předložila správci daně důkazy, z nichž vyplývá, že předmětné zboží v Polsku převzaly jiné než deklarované subjekty, přičemž správce daně je povinen zvážit všechny skutečnosti, které má k dispozici. Podle stěžovatelky tak řádně prokázala, že by nedodala řepkový olej subjektům deklarovaným na daňových dokladech, dodala jej místo toho jiným subjektům, které jsou s jistotou určitelné z doložených dokladů a které jsou plátcí DPH v Polsku. Stěžovatelka proto uzavřela, že v posuzovaném případě neexistoval důvod pro odepření jejího nároku na osvobození od DPH, přičemž bylo zároveň ze skutkových okolností věci zřejmé, že se nedopustila úmyslného daňového úniku či porušení formálních požadavků definovaných pro uplatnění nároku na osvobození od DPH.

III. Posouzení kasační stížnosti

[20] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost lze podřadit pod důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., jak již bylo zmíněno.

[21] Podle písm. a) citovaného ustanovení, *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*. Podle písm. b) téhož ustanovení, *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost*.

[22] V posuzovaném případě Nejvyšší správní soud dospěl k potřebě předložit SD EU předběžnou otázku. Usnesením ze dne 26. 10. 2022, č. j. 4 Afs 291/2021-34, se proto SD EU dotázal, zdali musí být 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“) vykládán v intencích rozsudku SD EU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, v tom smyslu, že uplatnění nároku na osvobození od daně z přidané hodnoty při dodání zboží do jiného členského státu EU musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že dodavatel zboží byl účasten podvodu na DPH, jestliže dodavatel neprokázal dodání zboží konkrétnímu příjemci v jiném členském státě EU v postavení osoby povinné k dani uvedenému na daňových dokladech, ačkoli s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani

pokračování

poskytla, jsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný příjemce v jiném členském státě EU toto postavení měl. V návaznosti na uvedené Nejvyšší správní soud podle § 48 odst. 1 písm. b) s. ř. s. řízení o kasační stížnosti přerušil.

[23] Rozsudkem ze dne 29. 2. 2024 ve věci C-676/22, *B2 Energy s.r.o. proti Odvolacímu finančnímu ředitelství* (dále jen „rozhodnutí *B2 Energy*“), SD EU předběžnou otázku položenou Nejvyšším správním soudem zodpověděl tak, že článek 138 odst. 1 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 DPH, 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. Nejvyšší správní soud následně usnesením ze dne 21. 3. 2024, č. j. 4 Afs 291/2021-81, vyslovil, že se v řízení o kasační stížnosti pokračuje.

[24] Ze závěrů SD EU formulovaných v rozhodnutí *B2 Energy* pak pro nyní posuzovanou věc vyplývá následující. Podle čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH, ve znění použitelném na nyní posuzovanou věc, je osvobození plnění od DPH podmíněno tím, že právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, že dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu a že uvedené zboží v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy fyzicky opustilo území členského státu [v tomto smyslu viz rozsudek SD EU ze dne 9. února 2017 ve věci C-21/16, *Euro Tyre* (dále jen „rozhodnutí *Euro Tyre*“)]. Kromě toho, jak vyplývá z čl. 139 odst. 1 druhého pododstavce směrnice o DPH, osvobození od této daně podléhá podmínce, že dodání zboží nebylo uskutečněno pro osobu, jejíž pořízení zboží uvnitř Společenství není předmětem DPH podle čl. 3 odst. 1 této směrnice (rozsudek SD EU ze dne 9. 10. 2014 ve věci C-492/13, *Traum*).

[25] V této souvislosti tak lze plně odkázat na dosavadní judikaturu Nejvyššího správního soudu, která se zabývala otázkou uplatňování osvobození od daně s nárokem na odpočet daně při dodání zboží do jiného členského státu [viz 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, ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015-30, nebo ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, č. 2172/2011 Sb. NSS, a dále lze odkázat na rozsudky SD EU např. ze dne 6. 4. 2006 ve věci C-245/04, *EMAG Handel Eder OHG proti Finanzlandesdirektion für Kärnten*, rozhodnutí *Euro Tyre*, rozsudek ze dne 27. 9. 2012 ve věci C-587/10, *Vogtländische Straßen-, Tiefund Rohrleitungsbau GmbH Rodenisch* (dále jen „rozhodnutí *VSTR*“), či rozhodnutí *Teleos*].

[26] Ze zmíněných rozhodnutí plyne, že aby byla transakce kvalifikována jako dodání zboží do jiného členského státu EU, musí dojít jednak k převedení práva nakládat jako vlastník s určitým hmotným majetkem, a jednak k odeslání nebo přepravě zboží prodávajícím nebo samotným pořizovatelem, nebo jejich jménem, do jiného členského státu, než ze kterého je zboží odesíláno. Základním znakem intrakomunitární operace je totiž fyzický pohyb zboží z členského státu dodání do jiného členského státu, tedy jeho skutečné přemístění mezi členskými státy (srov. zejména body 40 až 42 rozhodnutí SD EU ve věci *VSTR* či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-31). Za dodání zboží podle zákona o DPH přitom nelze považovat pouze zcela formální vyvezení zboží mimo území České republiky (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012-45).

[27] Prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně při intrakomunitárním dodání zboží současně leží na daňovém subjektu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, č. 2172/2011 Sb. NSS, ze dne 23. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-31, či ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012-45).

[28] V rozhodnutí *B2 Energy* však SD EU dále konstatoval, že „*kromě těchto podmínek týkajících se právě postavení osoby povinné k dani, převedení práva nakládat se zbožím jako vlastníka a fyzického přemístění zboží z jednoho členského státu do druhého tak nelze vyžadovat žádnou další podmínku pro kvalifikaci plnění jako dodání zboží uvnitř Společenství, přičemž je třeba upřesnit, že pojem ‚dodání uvnitř Společenství‘ má objektivní povahu a použije se bez ohledu na účel a výsledky dotýčných plnění (rozsudek ze dne 27. září 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, bod 30).‘*“ Zásada daňové neutrality si totiž žádá, aby osvobození od DPH bylo přiznáno, jestliže jsou splněny tyto hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým požadavkům formálním (viz rozhodnutí *Euro Tyre*). Podmínky stanovené v čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH, ve znění použitelném na skutkový stav v posuzovaném případě, které se týkají na jedné straně existence dodání z jednoho členského státu do druhého a na druhé straně postavení pořizovatele jako osoby povinné k dani, když pořizovatelem musí být „osoba povinná k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě“, podle SD EU samy o sobě neznamenají, že dotyčné zboží musí být fyzicky dodáno příjemci uvedenému v daňových dokladech.

[29] V tomto ohledu SD EU dále v citovaném rozhodnutí připomněl, že podle ustálené judikatury existují pouze dva případy, v nichž může mít nedodržení formálního požadavku za následek ztrátu nároku na osvobození od DPH. Zaprvé se zásady daňové neutrality nemůže za účelem osvobození od DPH dovolávat osoba povinná k dani, jež se úmyslně podílela na daňovém podvodu, který ohrozil fungování společného systému DPH. Zadruhé může porušení formálního požadavku vést k odepření osvobození od DPH, pokud má toto porušení za následek nemožnost předložení spolehlivého důkazu o splnění hmotněprávních požadavků (viz rozsudek SD EU ze dne 8. listopadu 2018 ve věci C-495/17, *Cartrans Spedition*).

[30] Dále SD EU konstatoval, že „*ze samotné podmínky, které toto odepření osvobození od DPH podléhá, však vyplývá, že správní orgán nemůže uložit dodatečné požadavky, které by mohly vést k tomu, že by nárok osoby povinné k dani na osvobození od daně nebylo možné uplatnit, jakmile má k dispozici údaje potřebné k tomu, aby určil, že jsou splněny hmotněprávní požadavky (rozsudek ze dne 20. října 2016, Plöckel, C-24/15, EU:C:2016:791, bod 47), a zejména že zboží bylo dodáno osobě povinné k dani, která jedná jako taková.*“ SD EU v citovaném rozhodnutí *B2 Energy* též zdůraznil, že pro účely osvobození od DPH musí daňové orgány řádně zohlednit všechny skutečnosti, které mají k dispozici, pro účely posouzení, zda tyto dokumenty případně mohou doložit pravděpodobnost skutečného dodání zboží přepravovaného do jiného členského státu než členského státu zahájení přepravy nebo odeslání. Kromě toho s ohledem na zásadu daňové neutrality nelze po osobě povinné k dani požadovat, aby za účelem uplatnění svého nároku na osvobození od DPH vždy prokázala, nebyl-li příjemce daného zboží identifikován, že má tento příjemce postavení osoby povinné k dani, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že uvedený příjemce toto postavení nutně měl (obdobně viz rozhodnutí *Kemwater*). Nárok na osvobození od DPH musí být osobě povinné k dani odepřen pouze v případě, že s ohledem na skutkové okolnosti a navzdory důkazům poskytnutým touto osobou nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že byly splněny podmínky stanovené v čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH, přičemž správce daně není povinen prokázat, že se tato osoba povinná k dani podílela na podvodu na DPH.

[31] Spornou je tedy v posuzovaném případě otázka, zdali stěžovatelka řádně prokázala dodání řepkového oleje do jiného členského státu EU jeho odběratelům, kteří byli zároveň plátcí DPH, resp. zdali ze skutkových okolností případu s jistotou vyplývá, že uvedený příjemce toto postavení nutně měl. Stěžovatelka s ohledem na závěry SD EU formulované ve výše citovaném rozhodnutí *B2 Energy* namítla, že řádně prokázala dodání řepkového oleje do Polska, byť nikoli příjemcům deklarovaným na daňových dokladech, nýbrž jiným subjektům, které měly postavení plátců DPH. Osvědčila tak všechny tři podmínky formulované v § 64 odst. 1 zákona o DPH a ve směrnici o DPH, přičemž totožnost skutečných příjemců předmětného zboží lze zjistit z předložených dokladů, zejména z CMR listů a vážních lístků, které správci daně předložila.

pokračování

[32] Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH, *„dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořizování zboží v jiném členském státě není předmětem daně.“*

[33] Nejvyšší správní soud konstatuje, že v nyní posuzované věci následkem nových závěrů SD EU formulovaných v rozhodnutí *B2 Energy* nastala obdobná situace jako po vydání rozhodnutí SD EU ve věci *Kemwater*. Ačkoli lze souhlasit s žalovaným, že tato skutečnost neměla za následek paušální zrušení všech dotčených daňových rozhodnutí, nelze pominout, že uvedené platilo pouze v situaci, kdy z okolností daného případu nevyplývaly žádné konkrétní skutečnosti ohledně skutečného dodavatele daného zboží jako subjektu odlišného od deklarovaného dodavatele zboží, přičemž daňový subjekt ani na základě závěrů nové judikatury SD EU žádného jiného skutečného dodavatele zboží neoznačil. Rozšířený senát v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, zároveň zdůraznil, že „*dosavadní judikatura se zatím nevěnovala otázce, kdy lze ze skutkových okolností s jistotou dovodit, že dodavatel byl nutně v postavení plátce DPH. Jde fakticky o nový vývoj judikatury SDEU, s nímž dřívější judikatura NSS nepočítala. Její většinová část totiž docházela k závěru, že je třeba postavit najisto, která konkrétní osoba byla dodavatelem.*“ Citované závěry lze proto plně využít i v nyní posuzované věci.

[34] Na základě závěrů SD EU formulovaných ve výše citovaném rozhodnutí *B2 Energy* tak stěžovatelka i žalovaný mohli jen těžko předvídat, že pro posouzení splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na osvobození od DPH pro případ neprokázání dodání zboží do jiného členského státu deklarovanému příjemci může hrát roli také otázka, zda přesto nejsou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl příjemce postavení plátce DPH. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl, důkazní břemeno v tomto směru tíží primárně stěžovatelku. Ta však nevěděla, že může případně svá tvrzení a důkazní návrhy směřovat i tímto směrem (byť základ obdobné argumentace stěžovatelka použila již v kasační stížnosti a této otázce se částečně dotkl i městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku). Stejně tak si žalovaný nebyl vědom toho, že má také posuzovat, zda v tomto směru stěžovatelka důkazní břemeno neunesla, případně zda takové okolnosti nevyplývají z informací, které má žalovaný k dispozici.

[35] Stěžovatelka v této souvislosti v kasační stížnosti namítla, že ze svědeckých výpovědí Tomáše Koska a Martina Rašpla zjevně vyplývá uskutečnění přepravy řepkového oleje do Polska a jeho následné doručení konečnému příjemci ve Vratislavi. Uvedenou skutečnost pak potvrzují předložené CMR listy, v nichž doručení zboží potvrdily společnosti WRATISLAVIA-BIO a Wratislavia-Biodiesel. Stěžovatelka zdůraznila, že nebylo v jejích silách zajistit řádné vyplnění CMR listů, pokud je v rozhodné době neměla v dosahu. Podle stěžovatelky však správce daně ani žalovaný zmíněné důkazy nevyhodnotili v jejich vzájemné souvislosti v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů.

[36] Nejvyšší správní soud nejprve zdůrazňuje, že o přepravě řepkového oleje z České republiky do jiného členského státu EU nebylo sporu (viz např. odst. 59 a 87 odůvodnění rozsudku městského soudu). Žalovaný tak neměl za prokázanou pouze skutečnost, kterým konkrétním příjemcům stěžovatelka dodala předmětné zboží do jiného členského státu EU, respektive dospěl k závěru, že neprokázala dodání zboží deklarovaným odběratelům (viz např. odst. 49 a 55 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, či odst. 15 vyjádření ke kasační stížnosti). Na svých závěrech žalovaný setrval i po vydání rozhodnutí *B2 Energy*.

[37] V posuzovaném případě Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala dodání zboží deklarovaným odběratelkám společností OOV-Družstvo Malinovo a BICOTEC. Z daňových spisů je však zřejmé, že předmětné dodávky řepkového oleje byly přepraveny

do Polska a následně stočeny z cisteren dopravce jiným odběratelům, které stěžovatelka neidentifikovala v daňových přiznáních. Z výše citovaných závěrů SD EU přitom vyplývá, že v případě, kdy stěžovatelka dodala zboží jinému odběrateli, který v daňovém řízení nebyl identifikován, jí lze odepřít osvobození od DPH jen tehdy, pokud ze skutkových okolností případu nejsou zřejmé informace potřebné k ověření postavení skutečných odběratelů zboží jako osob povinných k dani. Jak současně připomněla stěžovatelka, správce daně neprokázal, že by se dopustila daňového podvodu.

[38] Vzhledem k výše citovaným závěrům SD EU formulovaným v rozhodnutí *B2 Energy* Nejvyšší správní soud zjistil z daňových spisů následující rozhodné skutečnosti. Co se týče dodávek deklarované odběratelce stěžovatelky společnosti OOV-Družstvo Malinovo, vyplývá z předloženého CMR listu č. 1988977, že doručení zboží razítkem a podpisem potvrdila společnost RPA. Co se týče dodávek odběratelce stěžovatelky společnosti BICOTEC, na CMR listech a vážních lístcích převzetí zboží potvrdil razítkem a podpisem „Sklad Wrocław, ul. Swojczycka 32, 51-501 Wrocław“ (případně označen jako „Magazyn-Wrocław“) a dále společnost Wratislavia-Biodiesel. Na předložených vážních lístcích k některým posuzovaným dodávkám pak jako vlastník zboží figurovala společnost WRATISLAVIA-BIO, razítkem a podpisem je současně stvrdila společnost Wratislavia-Biodiesel.

[39] Jak již Nejvyšší správní soud uvedl, žalovaný v posuzovaném případě dospěl k závěru, že předmětné zboží nepřijali deklarovaní odběratelé, nýbrž třetí osoby. Z výše uvedeného a ze skutkových okolností případu je však zřejmé faktické dodání řepkového oleje do Polska na místa určení nacházející se ve městech Jelení Hora a Vratislav, přičemž skutečnými odběratelkami zboží nebyly společnosti OOV-Družstvo Malinovo a BICOTEC. Vzhledem k výše citovaným závěrům SD EU je pak v takové situaci nutno posoudit, zdali skuteční příjemci zboží byli zároveň osobami povinnými k dani, resp. zdali má žalovaný k dispozici informace, z nichž s jistotou vyplývá, že skuteční příjemci předmětného zboží byli plátcí DPH. Ačkoli Nejvyšší správní soud nijak nepředjímá výsledek dalšího řízení ve věci, nelze odhlédnout od skutečnosti, že řepkový olej byl doručován na místa určení v hmotnosti přesahující desítky tun, tj. v hodnotě desetitisíců eur. Byť žalovaný poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž ani tato skutečnost sama o sobě není důkazem o tom, že příjemce takového zboží postavení plátce DPH nutně měl, bude v dalším řízení na něm, aby s ohledem na zjištění z daňových spisů tuto skutečnost přesvědčivě vyloučil a své závěry odůvodnil. Zmíněnou skutečností se totiž vzhledem k průběhu daňového řízení i dokazování správcem daně identifikovaných sporných skutečností žalovaný dosud nezabýval, přičemž tak následně neučinil ani městský soud v řízení o žalobě.

[40] Uvedené platí rovněž pro závěry žalovaného uvedené v doplnění jeho vyjádření ke kasační stížnosti, podle nichž ze všech skutkových okolností případu přesvědčivě nevyplývá, že by stěžovatelka dodala zboží do jiného členského státu EU jeho příjemci, který je plátcem DPH. Pokud podle žalovaného ani CMR listy potvrzené společností Wratislavia-Biodiesel v posuzovaném případě neosvědčily splnění formálních podmínek nároku na osvobození od DPH, a to zejména s ohledem na zjištění z mezinárodní výměny informací, bude s ohledem na nové judikatorní závěry SD EU na žalovaném, aby tyto skutečnosti opětovně posoudil v jejich vzájemném souhrnu s ohledem na případnou novou argumentaci stěžovatelky. Jinak řečeno, není úkolem Nejvyššího správního soudu jako soudu kasačního, aby se nyní sám s ohledem na novou unijní judikaturu zabýval jednotlivými skutečnostmi vyplývajícími z daňových spisů a posuzoval, zdali z nich vyplývá, že skuteční příjemci předmětného zboží nutně měli či neměli postavení plátců DPH. Byť měl žalovaný z mezinárodní výměny informací za zjištěné, že společnost Wratislavia-Biodiesel odebírala řepkový olej od společnosti Fantin, jejíž byla hlavní odběratelkou, bude jeho úkolem, aby vyhodnotil, zdali s ohledem na nové závěry SD EU stěžovatelka prokázala dodání zboží do jiného členského státu EU jeho příjemci, který měl postavení plátce DPH, resp. zdali

pokračování

tato skutečnost přesvědčivě vyplývá z informací, které má žalovaný k dispozici. Jak totiž uvedl v rozhodnutí *B2 Energy* již SD EU, kromě formálních podmínek definovaných pro uplatnění nároku na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu EU nelze po daňovém subjektu vyžadovat žádnou další podmínku pro kvalifikaci plnění jako dodání zboží uvnitř EU.

[41] Nejvyšší správní soud se nad rámec výše uvedeného zabýval rovněž námitkou stěžovatelky, že dodání zboží podle § 13 odst. 1 zákona o DPH je nutno rozumět převod vlastnického práva k předmětnému zboží, jež bylo v posuzovaném případě následováno rovněž převodem práva nakládat se zbožím jako vlastník po jeho doručení konečným odběratelům společností WRATISLAVIA-BIO a Wratislavia-Biodiesel.

[42] Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 24/2016-40, č. 3456/2016 Sb. NSS, konstatoval, že „*pojem nakládat se zbožím jako vlastník dle § 13 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty není identický s právním pojetím vlastnictví ve smyslu občanského zákoníku. Z pohledu daně z přidané hodnoty ke dodání zboží (převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník) dochází mimo jiné převzetím zboží.*“ Jedná se tak o jakýkoli převod hmotného majetku jednou osobou, která opravňuje druhou osobu skutečně nakládat s tímto majetkem, jako kdyby byla jeho vlastníkem, a to i kdyby k převodu právního vlastnictví k majetku nedošlo. Za určitých okolností může být tedy právo nakládat se zbožím jako vlastník převedeno dříve či později než samotné vlastnické právo.

[43] Vzhledem k výše uvedeným závěrům je tak zřejmé, že ačkoli stěžovatelka převedla vlastnické právo k předmětnému zboží rámcovými kupními smlouvami na její odběratele, k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník tak došlo až v okamžiku jeho doručení na místo určení skutečným odběratelům. Dodáním zboží definovaným v § 13 odst. 1 zákona o DPH tak v posuzovaném případě bylo až fyzické stočení řepkového oleje z přepravních cisteren na místech určení jejich odběratelům. Do té doby totiž stěžovatelka pouze převedla vlastnické právo ke zboží na její odběratele, aniž by však zároveň zmínění odběratelé nabyli právo nakládat s ním jako vlastníci, pokud bylo v rozhodné době přepravováno až na konečné místo určení.

[44] Lze tedy shrnout, že skutková podstata, z níž žalovaný ve svém rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech, neboť prozatím nebyly zjištěny všechny rozhodné skutečnosti, na jejichž základě by mohlo být stěžovatelce ve světle rozhodnutí SD EU ve věci *B2 Energy* odepřeno osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu EU. Proto byl naplněn důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Za této situace, kdy nebyl skutkový stav věci zjištěn v dostatečném rozsahu, se pak nemohl Nejvyšší správní soud zabývat otázkou zákonnosti napadeného rozsudku a naplněním důvodu kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

IV. Závěr a náklady řízení

[45] S ohledem na všechny tyto skutečnosti Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu podle § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. zrušil. Jelikož by městský soud v novém žalobním řízení nemohl učinit nic jiného, než žalobou napadené rozhodnutí zrušit kvůli nutnosti doplnění potřebných skutkových zjištění, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že povaha věci umožňuje, aby o žalobě sám rozhodl. Proto podle § 110 odst. 2 písm. a), § 76 odst. 1 písm. b) a § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. současně se zrušením napadeného rozsudku zrušil pro vady řízení také rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je žalovaný v souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. použitého přiměřeně podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. vázán výše vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu. V dalším řízení se tedy žalovaný bude opětovně vzhledem k závěrům formulovaným v rozhodnutí *B2 Energy* zabývat nárokem

stěžovatelky na osvobození od DPH ve vztahu k posuzovaným plněním spočívajícím v dodání zboží do jiného členského státu EU.

[46] Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o dané věci rozhoduje, a proto musí rozhodnout i o náhradě nákladů celého soudního řízení. O náhradě nákladů řízení před městským soudem a řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že stěžovatelka má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení, které důvodně vynaložila, neboť měla ve věci plný úspěch (§ 60 odst. 1 věta první za použití § 120 s. ř. s.).

[47] Důvodně vynaložené náklady žalobního řízení a řízení o kasační stížnosti tvoří zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3.000 Kč, soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč a dále odměna a náhrada hotových výdajů zástupce stěžovatelky. Odměna zástupce stěžovatelky byla v žalobním řízení určena podle § 11 odst. 1 písm. a), d) ve spojení s § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“), a to za dva úkony právní služby po 3.100 Kč (převzetí a příprava zastoupení a sepsání žaloby), tedy v celkové výši 6.200 Kč. Náhrada hotových výdajů (režijní paušál) činí podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu 300 Kč za každý z uvedených dvou úkonů právní služby, což je celkem 600 Kč. Zástupce stěžovatelky doložil, že je plátcem DPH, proto byla výše odměny zvýšena o 1.428 Kč, což odpovídá sazbě 21 % z částky 6.800 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Odměna za zastupování za řízení o kasační stížnosti byla určena podle § 11 odst. 1 písm. a), d) ve spojení s § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, a to za dva úkony právní služby po 3.100 Kč (sepsání kasační stížnosti a vyjádření k rozsudku SD EU), tedy v celkové výši 6.200 Kč. Náhrada hotových výdajů (režijní paušál) činí podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu 300 Kč za každý z uvedených dvou úkonů právní služby, což je celkem 600 Kč. Zástupce stěžovatelky doložil, že je plátcem DPH, proto byla výše odměny navýšena o 1.428 Kč, což odpovídá sazbě 21 % z částky 6.800 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.).

[48] Celkové důvodně vynaložené náklady soudního řízení stěžovatelky činí 24.456 Kč. Proto Nejvyšší správní soud uložil procesně neúspěšnému žalovanému povinnost zaplatit tuto částku úspěšné stěžovatelce na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti a o žalobě, a to k rukám jejího zástupce. Ke splnění této povinnosti stanovil Nejvyšší správní soud přiměřenou lhůtu třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 25. dubna 2024

JUDr. Jiří Palla v. r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Bc. Veronika Danková, DiS.