



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudců Filipa Dienstbiera a Štěpána Výborného v právní věci žalobkyně: **BIOENERGO - KOMPLEX, s.r.o.**, sídlem Pod Hroby 130, Kolín, zastoupená Mgr. Ing. Tomášem Hobzou, advokátem, sídlem Opletalova 600/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 1. 2021, č. j. 1736/21/5300-22442-706033, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 16. 12. 2024, č. j. 54 Af 6/2021-129,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost žalobkyně **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 případu

[1] Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 11. 2019, č. j. 5009189/19/2111-50523-202055, doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období listopad 2015 ve výši 4 551 380 Kč a stanovil povinnost uhradit penále ve výši 910 276 Kč. Správce daně dále žalobkyni platebním výměrem ze dne 20. 5. 2019, č. j. 2901971/19/2111-50523-202055, vyměřil nadměrný odpočet DPH za zdaňovací období prosinec 2015 ve výši 1 147 768 Kč. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala naplnění podmínek pro osvobození od

DPH při dodání zboží do jiného členského státu dle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), a sice u dodání surového řepkového oleje polským společností RED DOT SPÓŁKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ (dále jen „Red Dot“), BLUE FREE SPÓŁKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ (dále jen „Blue Free“), POZ – COMPANY SPÓŁKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ (dále jen „POZ“), PETHER SPÓŁKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ (dále jen „Pether“) a HEDONIS SPÓŁKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ (dále jen „Hedonis“) a M. C. Žalobkyně konkrétně neprokázala, že pořizovatelem zboží v jiném členském státě byli skutečně odběratelé deklarovaní na daňových dokladech. Žalobkyně se proti rozhodnutím správce daně bránila odvoláním, které žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl a prvostupňová rozhodnutí správce daně potvrdil.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Krajský soud v Praze rozsudkem označeným v záhlaví zamítl. V odůvodnění rozsudku uvedl, že spornou otázkou bylo v daném případě hodnocení naplnění podmínky dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě, která byla řešena v nedávných rozsudcích Soudního dvora Evropské unie (dále též „Soudní dvůr“ nebo „SDEU“) a Nejvyššího správního soudu. Na základě těchto judikатурních východisek krajský soud dospěl k závěru, že žalobkyně sice za účelem prokázání svých daňových tvrzení předložila primární doklady, finanční orgány v nich nicméně identifikovaly takové rozpory, které založily důvodné pochybnosti o jejich věrohodnosti, správnosti, přesvědčivosti a úplnosti. Tyto pochybnosti spočívaly v neúplně vyplněných CMR listech, jakož i v tom, že se na dokladech vyskytovaly jiné subjekty odlišné od deklarovaných odběratelů. Krajský soud uvedené pochybnosti považoval za dostatečné, bylo proto na žalobkyni, aby je vyvrátila, což se jí nepodařilo. Žalobkyně nevysvětlila, jaká byla role jiných subjektů uvedených na dokladech. Nesrovnalosti neodstranily ani výpovědi vyslechnutých svědků. Pochybnosti naopak ještě více prohloubila zjištění učiněná na základě mezinárodních dožádání, z nichž vyplynulo, že deklarovaní odběratelé nebyli věrohodnými a standardně fungujícími subjekty.

[3] Krajský soud rovněž potvrdil závěr žalovaného, že v přezkoumávané věci neměly finanční orgány k dispozici údaje potřebné k ověření, že skuteční odběratelé žalobkyně měli postavení osob povinných k dani. Žalobkyně nikdy netvrdila žádné jiné (skutečné) odběratele. Její žalobní argumentace byla vystavěna výhradně na tom, že skutečnými odběrateli byly právě společnosti uvedené na dokladech. Teprve při ústním jednání před soudem žalobkyně připustila možnost, že skutečnými odběrateli by mohly být třetí osoby uvedené na CMR listech. Krajský soud však tuto změnu považoval za účelovou a nevěrohodnou. V této souvislosti poukázal na skutečnost, že žalobkyně měla s ohledem na judikатурní vývoj dostatek času, aby přednesla přesvědčivou a konkrétní argumentaci, z níž by vyplynulo, že jí odkazované osoby byly skutečnými odběrateli zboží. Nepodložené domněnky žalobkyně krajský soud nepovažoval za dostatečné indicie svědčící o skutečných odběratelích zboží. Krajský soud dále uvedl, že ani vyšší hodnota uskutečněných plnění bez dalšího neznamená, že by žalobkyně dodala sporná plnění výhradně osobám povinným k dani v jiném členském státě. Dle krajského soudu nelze dovozovat, že u plnění určitého rozsahu (vyšší hodnoty) je tato podmínka vždy splněna.

[4] Jelikož žalobkyně neprokázala naplnění podmínek pro přiznání osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, krajský soud uzavřel, že finanční orgány správně

pokračování

posoudily sporné dodávky jako tuzemská plnění (v řízení nebylo zpochybňováno, že k dodání zboží skutečně došlo). Krajský soud k tomu uvedl, že nebyla-li prokázána podstata plnění jako intrakomunitárního, avšak nebylo-li současně zpochybněno dodání zboží, je třeba plnění hodnotit jako tuzemské zdanitelné plnění zatížené daní na výstupu.

[5] K návrhu na provedení dalších (žalobkyní požadovaných) mezinárodních dožádání krajský soud uvedl, že finanční orgány dostatečně odůvodnily, proč k nim nepřistoupily. Krajský soud upozornil, že mezinárodní dožádání je prostředkem k opatření a provedení důkazů, které vnitrostátní správce daně provést nemohl, neboť se nacházejí mimo jeho působnost. Žalobkyně však neuvedla, jaké konkrétní důkazy požadovala prostřednictvím mezinárodních dožádání provést a jaká konkrétní tvrzení jimi chtěla doložit. Dle krajského soudu se žalobkyně tímto způsobem pouze pokoušela dohnat nedostatky ve vlastních tvrzeních.

[6] Ke zpochybňovanému postupu žalovaného stran otázky existence dobré víry u žalobkyně krajský soud uvedl, že judikatura SDEU dovodila z důvodu zrušení hraničních kontrol možnost zkoumat u daňových subjektů jejich dobrou víru ve splnění podmínek přeshraničních transakcí. V daném případě však žalobkyně neprokázala, že dodala zboží konkrétnímu odběrateli, což je podmínka, která dle krajského soudu s absencí hraničních kontrol nesouvisí. Absenci prokázání této podmínky tak v daném případě nebylo možné nahradit dobrou vírou. Krajský soud se však ztotožnil i se závěry finančních orgánů, že žalobkyně v dobré víře být nemohla, neboť si nedostatků v předložených dokladech byla vědoma. Zkoumání této skutečnosti (byť tak finanční orgány činit nemusely) dle krajského soudu nepředstavuje pochybení mající za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[7] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítala, že s ohledem na dřívější výklad podmínek osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH důsledně setrvala na tom, že dodávky směřovaly deklarovaným odběratelům a že připuštění dodání zboží jiným osobám (odběratelům v postavení osob povinných k dani) by vedlo k odepření osvobození od daně. Již v průběhu daňového řízení nicméně vyvstaly indicie, že zboží mohli obdržet jiní odběratelé. Výklad podmínek dle § 64 zákona o DPH následně doznal změn v důsledku judikatury SDEU, neboť bylo nově umožněno prokázat splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, aniž bylo nutné identifikovat konkrétního odběratele. Krajský soud přesto dovodil, že stěžovatelka povinnost označit jiného konkrétního odběratele nesplnila. Takový požadavek však z judikatury Soudního dvora neplyne. V této souvislosti stěžovatelka odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2024, č. j. 7 Afs 238/2021-7. Pokud by v nyní posuzované věci Nejvyšší správní soud s tímto rozsudkem nesouhlasil, navrhla stěžovatelka předložení věci rozšířenému senátu.

[8] Z judikatury Soudního dvora dle stěžovatelky taktéž vyplývá, že k provedení doplňujícího dokazování postačuje, existují-li alespoň indicie o jiných odběratelích. Krajský soud v napadeném rozsudku sám identifikoval subjekty uvedené na předložených dokumentech (CMR listech, vážních lístcích) jako příjemce zboží. Z předložených listin tak

dle stěžovatelky vyplývá, že tyto subjekty byly s vysokou pravděpodobností skutečnými odběrateli a zároveň osobami povinnými k dani. Právě tyto subjekty měly dle stěžovatelky rozhodující vliv na dispozici s dodaným řepkovým olejem a bylo na ně převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastníky. Naproti tomu deklarovaní odběratelé se na základě dostupných důkazů jeví spíše jako formálními (fiktivními) subjekty, jejichž účast v obchodních transakcích fakticky nikdo nepotvrdil. Tyto skutečnosti stěžovatelka považuje za dostatečné indicie, aby došlo k jejich dalšímu prověřování. Z tohoto důvodu také navrhovala mezinárodní dožádání. Finanční orgány však požadavku na provedení mezinárodních dožádání nevyhověly, jejich postup následně nesprávně potvrdil i krajský soud.

[9] I bez dalšího prověřování je však dle stěžovatelky zřejmé, že skuteční odběratelé museli mít postavení osob povinných k dani. S řepkovým olejem obchodují pouze subjekty registrované k DPH. To vyplývá jak z objemu dodávaného zboží (cisterna o objemu 25 tun převyšuje limitní hodnotu pro registraci k DPH), tak z postavení jednotlivých subjektů v dodavatelských řetězcích. Odběrateli jsou pouze rafinerie a koneční zpracovatelé řepkového oleje. Surový řepkový olej se nestáčí z cisteren do menších balení pro koncové spotřebitele, neboť se nejedná o konečný produkt. Je tak vyloučeno, aby skutečným příjemcem nebyla osoba povinná k dani.

[10] Stěžovatelka rovněž rozporovala, že správce daně dodávky řepkového oleje posoudil jako tuzemská plnění. Nebylo sporné, že se dodávky do zahraničí uskutečnily. Pokud by se jednalo o tuzemská zdanitelná plnění, stěžovatelka by zahrnula DPH do sjednané ceny. Jelikož však sporná plnění za tuzemská nepokládala, byla jí v důsledku doměřena daň z plnění, za která jí odběratel zaplatil bez DPH. Takový postup představuje zásah do jejího práva vlastnit majetek dle čl. 11 Listiny základních práva a svobod (dále jen „Listina“).

[11] Stěžovatelka nesouhlasila ani s dřívějšími závěry Nejvyššího správního soudu, které vyslovil v jiných jejích případech (ve vztahu k jiným zdaňovacím obdobím). Výklad Nejvyššího správního soudu učiněný v těchto případech stěžovatelka považuje za rozporný s unijními předpisy. Z tohoto důvodu navrhla, aby Nejvyšší správní soud položil Soudnímu dvoru předběžné otázky, které by se týkaly zkoumání a prokazování jiných odběratelů, povinnosti finančních orgánů odeslat mezinárodní dožádání a posuzování dělitelnosti plnění.

[12] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. Uvedl, že stěžovatelka neprokázala dodání zboží do jiného členského státu deklarovaným odběratelům, a to ani v návaznosti na judikaturu Soudního dvora. Z ní vyplývá, že je třeba při dodání zboží konkrétnímu odběrateli v jiném členském státě zkoumat skutkové okolnosti a informace poskytnuté daňovým subjektem. Krajský soud uvedeným způsobem postupoval, přičemž stěžovatelčina dodatečná tvrzení vyhodnotil jako spekulativní a nepodložená. Ze spisového materiálu dle žalovaného zároveň nevyplynuly indicie o jiných odběratelích v postavení osob povinných k dani. Indiciemi nemohla být ani vyšší hodnota plnění či způsob realizace dodávek. Krajský soud proto dle žalovaného správně potvrdil, že stěžovatelka neprokázala naplnění podmínek pro přiznání osvobození od daně, neboť nevyvrátila pochybnosti, které se týkaly dodání zboží deklarovaným odběratelům. Jelikož stěžovatelka neprokázala splnění podmínek pro přiznání osvobození od daně u přeshraničních dodávek, správce daně v souladu s ustálenou judikaturou posoudil tato plnění jako tuzemská zdanitelná plnění zatížená daní na výstupu. Dle žalovaného pak

pokračování

krajský soud správně potvrdil také neprovedení dalších mezinárodních dožádání navržených stěžovatelkou. Žalovaný nesouhlasil ani s požadavkem stěžovatelky na opětovné položení předběžných otázek Soudnímu dvoru, který problematiku již dříve dostatečně posoudil.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[14] V nyní projednávané věci je mezi účastníky řízení spor o to, zda stěžovatelka vyvrátila pochybnosti správce daně ohledně dodání zboží do jiného členského státu deklarovaným odběratelům. Skutkově a právně obdobnými případy téže stěžovatelky (ve vztahu k jiným zdaňovacím obdobím) se Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací činnosti opakovaně zabýval, přičemž ani v nyní posuzovaném případě neshledal důvod se od svých dříve vyslovených závěrů odchýlit (viz k tomu rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 241/2022-115, ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 53/2023-76, ze dne 15. 7. 2024, č. j. 10 Afs 64/2023-98, ze dne 20. 8. 2024, č. j. 10 Afs 216/2023-83, ze dne 29. 8. 2024, č. j. 6 Afs 46/2022-113, ze dne 20. 9. 2024, č. j. 3 Afs 148/2022-103, ze dne 14. 10. 2024, č. j. 5 Afs 8/2024-80, a ze dne 25. 10. 2024, č. j. 5 Afs 18/2024-77; proti rozsudku č. j. 10 Afs 64/2023-98 směřovala stěžovatelčina ústavní stížnost stěžovatelky, kterou Ústavní soud usnesením ze dne 13. 11. 2024, sp. zn. I. ÚS 2570/24, odmítl).

[15] Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 8. 2020 *dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně*. K osvobození od daně je tedy 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.

[16] Uvedené ustanovení transponuje čl. 138 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, podle něhož *členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani* [nikoliv tedy osobu k dani registrovanou – pozn. Nejvyššího správního soudu] *nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží*. V rozsudku ze dne 29. 2. 2024 ve věci *B2 Energy*, C-676/22, Soudní dvůr k aplikaci tohoto ustanovení uvedl, že podmínky pro osvobození od daně mohou být splněny i v případě, kdy skutečný odběratel není deklarován na daňových dokladech a nemusí být daňovým subjektem ani bezpodmínečně identifikován. Soudní dvůr uvedl, že „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 rozsudek ze dne 9. prosince 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20, EU:C:2021:989, bod 40; pozn.: zdůraznění podtržením přidáno)“. Rovněž § 64 odst. 1 zákona o DPH je tedy nutno vykládat tak, že osvobození daně nebrání, nebylo-li zboží dodáno

deklarovanému subjektu, ale s ohledem na skutková zjištění je nepochybné, že skutečný odběratel byl osobou povinnou k dani.

[17] Je tak na plátcích daně, aby tvrdili a prokázali, že určitá plnění splňují podmínky pro osvobození od DPH. Má-li správce daně o tvrzení plátce důvodné pochybnosti, musí plátce předložit nebo navrhnout takové důkazy, které tyto důvodné pochybnosti rozptýlí. Pokud se mu to nepodaří, plnění nelze považovat za osvobozené od DPH. Je proto v zájmu daňového subjektu, aby opatřil takové podklady, které mohou prokázat, že zboží bylo skutečně dodáno osobě povinné k dani (1. podmínka) a přepraveno do jiného členského státu (2. podmínka). 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, č. 2172/2011 Sb. NSS).

[18] V posuzované věci je sporné pouze naplnění první podmínky, tj. podmínky dodání osobě, která má v jiném členském státě postavení osoby povinné k DPH. Druhou podmínku (uskutečnění přeshraniční přepravy) finanční orgány nezpochybňovaly.

[19] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že stěžovatelka neprokázala (nevyvrátila pochybnosti), že zboží dodala deklarovaným odběratelům Red Dot, Blue Free, M. C., POZ, Pether a Hedonis. Správce daně a žalovaný identifikovali řadu pochybností, který vyplynuly z neúplných dokumentů (zčásti vůbec nevyplněných), které stěžovatelka předložila, a také z toho, že na předložených listinách byly uvedeny společnosti, se kterými stěžovatelka neobchodovala ani o nich nic nevěděla. Výsledky svědků a učiněná mezinárodní dožádání, ze kterých správce daně získal informace o deklarovaných odběratelích, pochybnosti neodstranily, nýbrž naopak prohloubily (nevěrohodné a nestandardně fungující subjekty). Stěžovatelka tedy neprokázala, že zboží skutečně dodala deklarovaným odběratelům. Tuto skutečnost stěžovatelka v kasační stížnosti sama uznává, neboť uvádí, že deklarovaní odběratelé nejspíše nebyli skutečnými odběrateli, nýbrž figurovali jako formální či fiktivní články v řetězci dodávek řepkového oleje.

[20] Nejvyšší správní soud proto ve shodě s krajským soudem uvádí, že stěžovatelka nevyvrátila pochybnosti správce daně a neprokázala, že by zboží dodala do jiného členského státu právě deklarovaným odběratelům. Otázkou tedy zůstává pouze to, zda situaci stěžovatelky mohly změnit závěry plynoucí z rozsudku Soudního dvora ve věci *B2 Energy*, C-676/22, tedy zda z provedeného dokazování vyplynuly dostatečné indicie, že stěžovatelka zboží v jiném členském státě dodala osobám povinným k dani.

[21] Z judikatury Soudního dvora nelze dovodit, že by správce daně musel prokazovat skutečného odběratele zboží či že skutečný (byť i neznámý) odběratel nebyl osobou povinnou k dani. Tím by se zcela převrátilo důkazní břemeno, jak je konstruuje zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. Ačkoli je připuštěna možnost daňového subjektu prokázat, že zboží bylo dodáno osobě povinné k dani, která nebyla uvedena na daňovém dokladu, stále je to daňový subjekt, který v tomto ohledu nese důkazní břemeno. Neunesení důkazního břemene postačuje k odepření nároku na osvobození od daně, aniž by bylo nutné prokazovat, že odběratel v postavení osoby povinné k dani nebyl, jak se snaží dovozovat stěžovatelka.

pokračování

[22] Závěry Soudního dvora ve věci *B2 Energy* nelze vykládat tak, že by mělo dojít k paušálnímu ovlivnění výsledku všech řízení o osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu. Ostatně ani převažující linie judikatury Nejvyššího správního soudu navazující na rozsudek Soudního dvora ze dne 9. 12. 2021 ve věci *Kemwater ProChemie*, C-154/20, který rozsudku *B2 Energy* předcházel, nepřistoupila k „automatickému“ rušení všech soudních i správních rozhodnutí bez ohledu na okolnosti konkrétní věci, tedy bez ohledu na to, zda ve věci existovaly indicie o jiném než deklarovaném dodavateli v postavení osoby povinné k dani (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2022, č. j. 4 Afs 237/2021-52, ze dne 29. 6. 2022, č. j. 10 Afs 66/2019-51, ze dne 29. 6. 2022, č. j. 10 Afs 53/2020-51, ze dne 20. 7. 2022, č. j. 10 Afs 281/2020-70, ze dne 16. 8. 2022, č. j. 9 Afs 409/2018-73, ze dne 18. 8. 2022, č. j. 2 Afs 331/2018-85, ze dne 23. 8. 2022, č. j. 5 Afs 47/2021-47, ze dne 10. 1. 2023, č. j. 2 Afs 92/2021-51, ze dne 3. 4. 2023, č. j. 5 Afs 241/2022-43, ze dne 7. 8. 2023, č. j. 4 Afs 227/2022-54, ze dne 20. 12. 2023, č. j. 9 Afs 88/2022-51, či ze dne 16. 4. 2024, č. j. 10 Afs 231/2022-53). Rovněž z rozsudku SDEU ve věci *B2 Energy* nelze dovodit, že by daňový subjekt mohl bez jakékoli indicie nově zcela změnit svá tvrzení. Vrátit věc do daňového řízení tak bude namístě zpravidla tehdy, existuje-li konkrétní skutková indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného odběratele, která mohla fakticky (namísto něj) odebrat sporná plnění.

[23] V souzené věci krajský soud vycházel ze skutkových okolností plynoucích ze správního spisu, že v dotčených zdaňovacích obdobích měla stěžovatelka uskutečnit několik dodávek celkem šesti deklarovaným odběratelům. Krajský soud dovodil, že nelze s jistotou uzavřít, že se skutečný (nezjištěný) odběratel či odběratelé nutně nacházeli v postavení osob povinných k dani s ohledem na objem dodávek (shodně k tomu viz již výše odkazovaný rozsudek č. j. 5 Afs 8/2024-80). Nebylo totiž zřejmé, kolik jich případně mohlo být. Ani charakter zboží či obdobný způsob provedení transakce neznamena jednoznačné odebrání zboží jedním, resp. šesti příjemci. S ohledem na pojmenované nesrovnalosti a skutečnost, že stěžovatelka dodávala řepkový olej i v jiných zdaňovacích obdobích jiným, příp. identickým odběratelům, přičemž i v těchto v transakcích byly rovněž identifikovány nesrovnalosti, nelze s jistotou vyloučit, že plnění byla dodána více subjektům, tedy rozdělena, a to i v rámci jediné dodávky (shodně k tomu viz výše vyjmenované rozsudky ve věcech totožné stěžovatelky). Za situace, kdy není zřejmé, kdo konkrétně zboží odebral, nelze vyloučit, že zboží odebralo současně více subjektů, čímž došlo ke snížení hodnoty jednotlivých (rozdělených) plnění, anebo že odběratelem byl konečný spotřebitel, tedy osoba, která zboží nepoužívá ke své ekonomické činnosti, a nebyla by proto povinná k dani. Ani samotná vyšší hodnota plnění a charakter zboží nutně nemusejí znamenat, že stěžovatelka dodala sporná plnění osobám povinným k dani.

[24] Nejvyšší správní soud tak ve shodě s krajským soudem a závěry dosavadní judikatury nepřisvědčil stěžovatelčiným námitkám, v nichž odkazovala právě na charakter a hodnotu dodávaného zboží. Byť lze stěžovatelce částečně přisvědčit do té míry, že surový řepkový olej přepravovaný v cisterně zpravidla nebude dodáván a stáčen koncovým spotřebitelům, stěžovatelka tuto svou argumentaci a tvrzení ničím nedoložila. Dle Nejvyššího správního soudu navíc není určující, zda lze řepkový olej běžně dodat i koncovým spotřebitelům. Rozhodné je to, že bez jakýchkoli bližších informací nelze potvrdit, že by se skutečně jednalo o osoby povinné k dani. K dělení dodávky (jedné cisterny) totiž mohlo dojít jak po stránce faktické, tak právní. Cisterna mohla být odčerpána postupně na více místech, případně na jednom místě, avšak pro více odběratelů. Představit si lze také situaci, že zboží

sice bylo dodáno do jedné rafinerie, avšak obsah cisterny je přesto přeprodán více odběratelům, kdy každý odebere určitou část z obsahu cisterny. Jak totiž plyne z judikatury Soudního dvora, která se zabývala převodem práva nakládat se zbožím jako vlastník (viz např. rozsudky SDEU ze dne 6. 4. 2006 ve věci *EMAG Handel Eder OHG*, C-245/04, nebo ze dne 16. 12. 2010 ve věci *Euro Tyre Holding BV*, C-430/09), zboží může změnit vlastníka již v rámci přepravy, aniž by na něj vlastník musel fyzicky působit. I kdyby tedy stěžovatelka skutečně dopravila řepkový olej rovnou do rafinerie k dalšímu zpracování či do jiného konkrétního místa, není vyloučeno, že mezi stěžovatelkou a místem vyložení (stočení oleje) mohlo existovat vícero subjektů, které si zboží mezi sebou přeproday. Bez bližších informací však nelze určit jejich počet ani postavení, a tedy ani potvrdit, zda se skutečně jednalo o osoby povinné k dani.

[25] Nejvyšší správní soud zároveň odkazuje na závěry vyslovené v rozsudku č. j. 1 Afs 241/2022-120 v dřívější stěžovatelčině věci: „Nelze přitom umožnit, aby daňové subjekty své nároky uplatňovaly ‚alibisticky‘ podle toho, jak se bude řízení vyvíjet, a k jakému závěru soudu (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*. Obecně musí jít k tíži daňového subjektu, pokud svá tvrzení v průběhu řízení mění v návaznosti na to, co se mu podaří prokázat a jaké pochybnosti správce daně vznese. Ani z rozsudků SDEU (*Kemwater* a *B2 Energy*) pak nevyplývá, že by nárok na odpočet DPH či osvobození od daně bylo možné uplatňovat způsobem požadovaným žalobkyní. Tuto argumentaci je tudíž třeba odmítnout.“

[26] V posuzovaném případě finanční orgány poskytly stěžovateli prostor pro objasnění pochybností a bylo jí umožněno předestřít konkrétní tvrzení a důkazy potřebné k přijetí závěru, že zboží bylo dodáno osobě povinné k dani. To však neučinila. Nejvyšší správní soud znovu zdůrazňuje, že z rozsudku *B2 Energy* nevyplývá povinnost finančních orgánů zjišťovat, zda je odběratel zboží osobou povinnou k dani; finanční orgány jsou povinny k této skutečnosti přihlídnout toliko tehdy, pokud z okolností případu vyplývá, resp. pokud tuto skutečnost daňový subjekt prokáže. Krajský soud správně nepřehlédl, že ze správního spisu nevyplývají zřetelné indicie, na jejichž základě by bylo možné usuzovat, jaký konkrétní subjekt je odběratelem a zda tento subjekt je osobou povinnou k dani. Na dokladech předložených stěžovatelkou bylo uvedeno několik společností, přičemž nelze vyloučit, že některé z nich mohly být skutečnými odběrateli. Pro učinění takového závěru však stěžovatelka nevysvětlila, jak dodávky ve skutečnosti probíhaly a kdo byl skutečným odběratelem; tímto odběratelem ostatně nemusely být ani osoby uvedené na předložených dokumentech. Pouhá neprokázaná eventualita, že zboží mohlo být v jiném členském státě dodáno osobě povinné k dani, kterou nadto stěžovatelka po celou dobu řízení popírala tvrdošíjným setráváním na tom, že prokázala dodání zboží deklarovaným odběratelům, není důvodem pro zrušení napadeného rozsudku a rozhodnutí žalovaného.

[27] Zmínky o jiných subjektech jako možných odběratelích, které stěžovatelka nadnesla při ústním jednání soudu, krajský soud správně považoval toliko za určité náznaky, k nimž stěžovatelka žádné podrobnější informace neposkytla. Stěžovatelka již v době realizace obchodů a krátce po nich disponovala písemnými podklady (CMR listy a další), z nichž některé nebyly řádně vyplněny, na některých byly uvedeny subjekty odlišné od

pokračování

deklarovaných odběratelů, přičemž stěžovatelka o těchto subjektech nic nevěděla. Základní podnikatelská obezřetnost měla vést stěžovatelku k tomu, aby zjišťovala, proč se na těchto listinách vyskytují pro ni neznámé společnosti. To však neučinila a o jiné subjekty na přeložených dokladech se začala zajímat v době, kdy bylo zahájeno daňové řízení.

[28] Ke stěžovatelčině návrhu, aby správce daně realizoval další mezinárodní dožádání – nad rámec mezinárodních dožádání již provedených, jemuž správce daně znovu nevyhověl – Nejvyšší správní soud ve shodě se závěry krajského soudu uvádí následující. Stěžovatelka po finančních orgánech v zásadě požadovala, aby zjistily, co konkrétně má o dodání zboží tvrdit, tedy aby ověřily, kdo a proč (na základě jakého oprávnění) stěžovatelčiny dodávky přebíral. Účelem mezistátní výměny informací v rámci správy daní nicméně není umožnit daňovým subjektům získat dodatečné důkazy, které si měly samy dříve zajistit, aby doložily splnění podmínek pro přiznání osvobození (shodně viz již odkazovaný rozsudek č. j. 1 Afs 53/2023-76). Krajský soud proto nepochybil v závěru, že nedošlo-li k opakovaným mezinárodním dožádáním, nejedná se o vadu s vlivem na zákonnost vydaných rozhodnutí.

[29] Nejvyšší správní soud také opakovaně potvrdil, že nebyla-li prokázána podstata plnění jako plnění intrakomunitárního, avšak k dodání plnění došlo, je třeba je posoudit jako tuzemské zdanitelné plnění zatížené daní na výstupu (kromě rozsudků vydaných přímo ve věcech stěžovatelky srovnej i rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, č. 2172/2011 Sb. NSS, nebo ze dne 18. 1. 2021, č. j. 5 Afs 304/2019-40). V daném případě nebylo mezi účastníky řízení sporné, že k dodání zboží došlo. Podmínky pro přiznání osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu prokázány nebyly, v důsledku čehož nebylo přiznáno osvobození od daně (posouzení plnění nikoli jako intrakomunitárních, nýbrž jako tuzemských zdanitelných plnění). Za dané situace tedy nedošlo k zásahu do práva stěžovatelky vlastnit majetek dle čl. 11 Listiny, neboť jí nebylo přiznáno osvobození od daně (což je výjimka z obecného principu zdanění) z důvodu neunesení důkazního břemene.

[30] Na těchto závěrech nic nemění ani stěžovatelčin odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 238/2021-73. V označené věci řešil Nejvyšší správní soud situaci, která není s nyní posuzovaným případem srovnatelná. V tehdejší případě daňový subjekt jednal s osobou, která domlouvala dodávky pro několik společností, přičemž sám daňový subjekt uvedl, že zboží nebylo dodáno tvrzenému odběrateli, ale jiné z těchto společností; k tomu následně směřovala také skutková zjištění. V nyní posuzovaném případě naopak stěžovatelka dodání jinému subjektu v průběhu daňového řízení vůbec nepřipustila a žádný konkrétní subjekt, kterému by bylo s jistotou zboží dodáno, ze správního spisu nevyplývá. Taktéž není zřejmé, že by odběratel nutně musel být osobou povinnou k dani (viz již odkazované rozsudky č. j. 5 Afs 8/2024-80 a č. j. 10 Afs 64/2023-98). Nejvyšší správní soud tak neshledal důvod pro předložení věci rozšířenému senátu. Stěžovatelkou odkazovaný rozsudek č. j. 7 Afs 238/2021-73 vycházel z jiných skutkových a právních okolností, judikurní rozpor zde tedy není dán. Ve skutkově a právně obdobných případech stěžovatelky nadto již byla vydána řada rozsudků Nejvyššího správního soudu, které jsou ve vzájemné shodě a z nichž soud vycházel i v této věci.

[31] Důvodným Nejvyšší správní soud neshledal ani stěžovatelčin návrh na položení předběžných otázek Soudnímu dvoru. Po právní stránce byla otázka zkoumání a prokazování dodání zboží do jiného členského státu odběrateli v postavení osoby povinné

k dani zodpovězena již v rozsudku Soudního dvora ve věci *B2 Energy*. Nejvyšší správní soud tyto závěry ve své následné judikatuře zohlednil a podle nich postupoval. Nelze proto přisvědčit stěžovatelčině námitce, že závěry učiněné v jiných jejích případech jsou v rozporu s unijními předpisy (obdobně k tomu viz rozsudek č. j. 10 Afs 64/2023-98). Otázka prokazování odběratele intrakomunitárního plnění představuje již vyřešenou otázku (*acte éclairée*), a není proto dán důvod se na Soudní dvůr s touto otázkou znovu obracet. Otázky týkající se faktického zkoumání odběratelů v nynější věci, dělitelnosti konkrétních dodávek řepkového oleje a potřeby opakovaně žádat o mezinárodní dožádání jsou otázkami skutkovými, jejichž řešení závisí na konkrétních okolnostech případu a provedeném dokazování. Nejedná se tedy o otázky právní, k jejichž vyřešení by bylo zapotřebí odpovědí Soudního dvora.

IV. Závěr a náklady řízení

[32] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[33] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 2. května 2025

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu