



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ivo Pospíšila, soudkyně Lenky Kaniové a soudce Michala Bobka v právní věci žalobkyně: **BIOENERGO – KOMPLEX, s.r.o.**, se sídlem Pod Hroby 130, Kolín, zastoupena Mgr. Ing. Tomášem Hobzou, advokátem se sídlem Opletalova 600/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 8. 2020, č. j. 32409/20/5300-22442-712871, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 29. 11. 2024, č. j. 55 Af 57/2020 - 172,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutím ze dne 6. 8. 2018, č. j. 3930628/18/2111-50523-202055 (dále jen „platební výměr“), vyměřil Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2016 ve výši 1 097 948 Kč. Napadeným rozhodnutím změnil žalovaný platební výměr tak, že ve výroku na str. 1 a 3 v části *I. Zdanitelná plnění* a v části *VI. Výpočet daně změnil hodnoty* na řádku č. 1, 2, 62 a 64 daňového přiznání, a ve výroku na str. 3 v první větě začínající slovy „*Vyměřená daň ve výši ...*“ změnil částku z 1 097 948 Kč na 1 797 131 Kč, ve zbytku zůstal

výrok beze změny. Správce daně a žalovaný dospěli shodně k závěru, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro osvobození od daně dle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2016 (dále jen „zákon o DPH“), při dodání zboží (surového řepkového oleje) do jiného členského státu pro odběratele NEXT THEORY SPÓLKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ, Biała 4 M8a, 00-895 Warszawa (dále jen „NEXT THEORY“), a SELECT M&T LTD, 1B Bournville Lane, Birmingham B30 2JY (dále jen „SELECT“), konkrétně podmínku dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě.

[2] Žalobkyně brojila proti napadenému rozhodnutí u Krajského soudu v Praze (dále jen „krajský soud“), který rozsudkem ze dne 7. 10. 2022, č. j. 55 Af 57/2020 - 90 (dále jen „první rozsudek krajského soudu“), napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. S odkazem na závěry rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále též jen „SDEU“) ze dne 9. 12. 2021, ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie s.r.o.* (dále jen „*Kemwater*“), a navazující judikaturu [zejména rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021 - 45, ve věci *VYMĚTALÍK - INPOS s.r.o.* (dále jen „*Vymětalík*“)] zavázal žalovaného, aby věc posoudil optikou, zda plnění nebylo žalobkyní s ohledem na skutkové okolnosti věci fakticky s jistotou dodáno plátcí DPH do jiného členského státu a tomuto dodání je přiřaditelná přeprava. Shledal důvodnou také námitku, že žalobkyně nebyla řádně seznámena s odpovědí polské finanční správy (č. j. 4533197/18/2113-60561-203542) zahrnující i výpověď svědka C., a jedná se tak o opomenutý důkaz. Stejně tak shledal soud pochybení žalovaného v tom, že neprovedl důkaz odpovědí britské finanční správy (č. j. 525595/17/2113-60561-606257) týkající se společnosti SELECT provedenou v rámci řízení ve věci DPH za zdaňovací období září 2016.

[3] Rozsudkem ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 241/2022 - 115, Nejvyšší správní soud zrušil první rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm vycházel také ze závěrů vyslovených v rozsudku SDEU ze dne 29. 2. 2024, ve věci C-676/22, *B2 Energy* (dále jen „*B2 Energy*“), tedy že daňový subjekt může při dodání zboží do jiného členského státu prokázat jiného odběratele v postavení osoby povinné k dani. Kasační soud však dospěl k závěru, že pokud daňový subjekt po celé daňové řízení a následně i v řízení soudním trvá na tom, že plnění dodal deklarovaným odběratelům, nemusí správní orgány znovu posuzovat uplatněný nárok na osvobození od DPH optikou závěrů rozsudků *Kemwater* a *B2 Energy*. Následně uložil krajskému soudu, aby vyhodnotil, zda odpovědi britské a polské finanční správy, které označil jako pominuté důkazy, mohly ovlivnit závěry učiněné správními orgány v daňovém řízení, a zda tedy mohly vést k odlišnému rozhodnutí ve věci, či nikoliv. Jestliže v kontextu těchto odpovědí nenalezne skutkové indicie o tom, že žalobkyně sporné plnění dodala jinému odběrateli, který zjevně musel být osobou povinnou k dani, nemůže věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení, aby se jí z tohoto hlediska zabýval.

[4] Krajský soud poté v záhlaví označeným rozsudkem žalobu zamítl. Shrnu, že důkazní břemeno stran prokázání podmínek pro osvobození od DPH leží nadále na daňovém subjektu, který se jej domáhá. Daňový subjekt musí prokázat, že zboží bylo v jiném členském státě dodáno osobě povinné k dani. Neprokáže-li dodání zboží v jiném členském státě osobě povinné k dani, neunesení důkazního břemene postačuje k odepření

pokračování

nároku na osvobození od daně, aniž by bylo nutné prokazovat, že odběratel v postavení plátce DPH jistě nebyl. Změna nastala v tom, že jakmile má daňový orgán k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný odběratel daňového subjektu měl postavení osoby povinné k dani, nemůže nadále požadovat, aby to prokazoval daňový subjekt, jak vyplývá z rozsudku *B2 Energy*. Ovšem v projednávané věci žalobkyně teprve až v řízení po vydání zrušujícího rozsudku č. j. 1 Afs 241/2022 - 115 připustila, že by jakékoliv třetí subjekty mohly být odběrateli sporného plnění.

[5] Krajský soud vyhodnotil skutkové okolnosti dané věci a přisvědčil správním orgánům, že zjištění správce daně byla způsobila vzbudit důvodné pochybnosti ohledně dodání zboží deklarovaným odběratelům a vedla k přenesení důkazního břemene na žalobkyni, která jej neunesla.

[6] Krajský soud v souladu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu hodnotil obsah odpovědi britské a polské finanční správy. Výpověď svědka Blazejewskiho, jednatele společnosti SELECT, nijak blíže neosvětluje zmocnění M. C. k zastupování společnosti SELECT. Svědek nebyl nikdy fyzicky přítomen u vykládek a nijak blíže si žalobkyni jako dodavatele neověřoval, pouze vystavoval faktury. Soud také poukázal na zjevný rozpor ve výpovědi svědka ohledně plateb za dodané zboží (zda bylo placeno společnosti SELECT nebo přímo žalobkyni). Ani odpověď polské finanční správy, resp. výpověď svědka C., nerozptýlila pochybnosti o jeho oprávnění jednat za společnost SELECT a o průběhu transakcí. Popsal, jak probíhaly transakce mezi žalobkyní a společností SELECT v obecné rovině, neuvedl však nic konkrétního, ani jak probíhala dodání zboží dalším odběratelům v řetězci.

[7] Procesní pochybení žalovaného proto nepředstavovala vady řízení, které mohly mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Odpovědi britské a polské finanční správy nemohly ovlivnit závěry učiněné správními orgány v daňovém řízení, a nemohly proto ani vést k odlišnému rozhodnutí ve věci. Soud v jejich kontextu totiž nedospěl k závěru, že by žalobkyně prokázala oprávnění M. C. jednat za SELECT, resp. že by z výpovědí svědků vyplývaly nějaké indicie, že bylo dodáváno nějakým jiným plátcům DPH v návaznosti na závěry rozsudku *B2 Energy*. Žalobkyně při jednání před soudem uvedla jako alternativní odběratele společnosti WEGA a KRONOOPOLIS, nicméně ve výpovědích M. C. ani Tomasz Blazejewskiho, získaných pomocí polského a britského správce daně, nelze nalézt nic, co by svědčilo o tom, že právě tyto společnosti skutečně byly odběrateli v posuzovaných daňových případech.

[8] Krajský soud se dále ztotožnil se správcem daně, že důvodné pochybnosti o dodání zboží existují i ve vztahu ke společnosti Black Lion Sp. z o.o. (dále též jen „Black Lion“), kterou žalobkyně označila na konkrétních kupních smlouvách jako konečného kupujícího a příjemce zboží. Tento subjekt nefiguruje na žádných žalobkyní předložených dokladech (např. fakturách, CMR listech, potvrzeních o přijetí zboží) a žalobkyně ani nedoložila žádné potvrzení o dodání zboží tomuto subjektu. Správce daně ověřoval dodání společnosti Black Lion u polského správce daně, který uvedl, že subjekt nekomunikuje ani nepodal souhrnná hlášení za kontrolované období. Adresa společnosti je virtuální. Krajský soud pak nepřisvědčil ani námitce o třístranném obchodu v režimu zjednodušeného postupu při dodání zboží uvnitř území Evropské unie.

[9] Soud podrobně rozebral skutečnosti vyplývající z provedeného dokazování a všechny nesrovnalosti, které ve vztahu ke sporným transakcím vyvstaly. Neshledal, že by daňové orgány při hodnocení provedených listinných důkazů porušily zásadu volného hodnocení důkazů. Souhlasil také se správními orgány, že žalobkyně za daných okolností nemohla být v dobré víře, že dodávky zboží skutečně proběhly, jak deklarovala, neboť jí nedostatky předložených dokladů musely být zřejmé již při jejich obdržení.

[10] Jelikož obstál závěr žalovaného, že nebylo prokázáno dodání plnění do jiného členského státu, tedy splnění podmínek dle § 64 odst. 1 zákona o DPH, je správné posouzení daného plnění jako tuzemského.

II. Obsah kasační stížnosti a další podání účastníků řízení

[11] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, kterou založila na důvodech podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Úvodem popisuje, že dodávala do Polska a dále na Slovensko surový řepkový olej určený k dalšímu zpracování, nikoliv pro konečné spotřebitele. V době uskutečnění obchodů byla přesvědčená, že jej dodává deklarovaným odběratelům. Zboží bylo vždy přepraveno do jiného členského státu a stěžovatelka za něj obdržela kupní cenu, a to bez DPH. Správce daně zpochybnil dodání deklarovaným odběratelům, přičemž podle tehdejšího výkladu podmínek pro osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH bylo nutné prokázat dodání zboží deklarovaným odběratelům. Proto stěžovatelka důsledně setrvala na tom, že zboží dodala deklarovaným odběratelům. Ačkoliv v průběhu řízení vyvstaly indicie, že zboží obdržely jiné osoby, stěžovatelka nemohla dokazování rozvíjet tímto směrem. Proto provedené dokazování neodpovídalo požadavkům podle aktuálního výkladu podmínek pro osvobození od daně.

[12] Judikatura SDEU i Nejvyššího správního soudu obecně připouští vrátit věc zpět do správního řízení k doplnění dokazování, pokud existují indicie o dodání jiným než deklarovaným odběratelům, kteří jsou registrováni k dani. To bylo stěžovatelce nezákonně upřeno, ačkoliv její situace je srovnatelná s věcí *B2 Energy*. Překlasifikace na tuzemské plnění vedla ke dvojímu zdanění. Je nesporné, že stěžovatelka zboží dodala do jiného členského státu, do kupní ceny zboží nezahrnula DPH, neboť má být osvobozena od daně. Napadené rozhodnutí i napadený rozsudek tak nezákonně zasahují do práva stěžovatelky vlastnit majetek.

[13] Stěžovatelka namítá, že v návaznosti na rozsudek *Kemwater* doznal změn i výklad podmínek dle § 64 zákona o DPH. Na něj navazující rozsudek ve věci *Vymětalík*, podle kterého lze odběratele zboží dovodit z objektivních okolností bez jeho konkrétního označení, byl však ojedinělý a v rozporu s dosavadní praxí. Tato skutečnost zásadně ovlivnila dřívější argumentaci stěžovatelky, která ani ke dni podání žaloby nemohla označit jiný subjekt a musela trvat na dodání deklarovaným odběratelům. Zásadní změnu v pohledu na hmotněprávní podmínky osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH přinesl až rozsudek SDEU ve věci *B2 Energy*. Jeho závěry je třeba důsledně promítnout do merita věci. Správní soudy musí umožnit ochranu subjektivních práv daňových subjektů, tedy nikoliv státu, ale především veřejných subjektivních práv stěžovatelky. Správní orgány nemají možnost volby, zda rozsudek *B2 Energy* aplikují. Z judikatury SDEU nevyplývá povinnost označit

pokračování

konkrétního odběratele. Nejvyšší správní soud by se mohl odchýlit od svého rozsudku ze dne 13. 6. 2024, č. j. 7 Afs 238/2021 - 73, pouze prostřednictvím rozšířeného senátu.

[14] Podle stěžovatelky ze spisového materiálu vyplývají indicie o faktických odběratelích, kterými byly společnosti uvedené na CMR listech v položce č. 24 „zboží obdržel“ či na polských vážních listcích. Ze závěrů popsaných v bodech 52 a 58 napadeného rozsudku vyplývá, že osoby, které předcházely deklarovaným odběratelům, byly s vysokou pravděpodobností skuteční odběratelé zboží a bylo na ně převedeno právo se zbožím nakládat (zatímco deklarovaní dodavatelé se jeví jako pouze formální, resp. fiktivní). I výslech pana H. potvrzuje, že tyto subjekty nebyly do transakcí zapojené nahodile. Ze spisu vyplývá, že existují konkrétní subjekty, které mohly být odběrateli zboží. Navrhované mezinárodní dožádání mohlo vést k objasnění jejich postavení v dotčených transakcích, a nebylo tudíž nadbytečné jej provádět. Stěžovatelka se domáhala, aby byl v tomto směru řádně zjištěn skutkový stav. Provedení mezinárodního dožádání bylo klíčové pro zákonnost celého rozhodnutí bez ohledu na to, zda by vedlo k učinění závěru o splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně. Mohlo však objasnit postavení subjektů uvedených na dokladech.

[15] Z objektivních skutkových okolností navíc vyplývá, že skutečnými odběrateli musely být subjekty v postavení osob povinných k dani. S řepkovým olejem obchodují zásadně pouze subjekty registrované k DPH. Je vyloučeno, aby se zboží dostalo k osobě nepovinné k dani. Již nákupem jedné cisterny by se odběratel stal osobou povinnou k registraci k DPH *ex lege*. Tuto skutečnost žalovaný i soud pominuli.

[16] Stěžovatelka se domnívá, že aktuální výklad zaujatý Nejvyšším správním soudem, který převzal krajský soud v napadeném rozsudku, je v rozporu s unijním právem (i s rozsudkem *B2 Energy*). Navrhuje proto položení předběžných otázek, a) zda je v rozporu s unijním právem, pokud daňové orgány odmítly uznat nárok na osvobození od daně, aniž zkoumaly existenci alternativního odběratele z jiného členského státu, přestože na jeho existenci jasně ukazují objektivní okolnosti. A dále b) zda je v případě tvrzené existence alternativního odběratele z jiného členského státu třeba prokazovat jeho totožnost, nebo postačí prokázat okolnosti, podle kterých musel existovat odběratel v postavení osoby povinné k dani. Stěžovatelka má za to, že přesná identifikace odběratele není nutná a tento názor je již překonaný. Dále by se měl Nejvyšší správní soud dotázat, c) zda mají daňové orgány v souladu se zásadou daňové neutrality povinnost provést mezinárodní dožádání za účelem zjištění skutečných příjemců zboží, pokud existují indicie naznačující jejich totožnost. Konečně stěžovatelka navrhuje položení otázky, d) zda může soud členského státu na základě teoretické dělitelnosti plnění dospět k závěru, že předmět plnění je dělitelný, a proto nelze překročení registračního obrátu pro účely DPH posuzovat v souhrnu, přestože ze spisového materiálu nevyplývají žádné rozdíly v obchodních podmínkách jednotlivých transakcí. K těmto otázkám odkazuje na rozsudky ve věci *Vymětalík* a *B2 Energy*.

[17] Stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[18] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že stěžovatelka nezpochybňuje závěr krajského soudu, že neprokázala dodání zboží deklarovaným odběratelům, nýbrž míří

k posouzení věci optikou rozsudku *B2 Energy*. Nejvyšší správní soud již věc posoudil v návaznosti na rozsudek *B2 Energy* a dospěl k závěru, že indicie o jiných odběratelích v postavení osoby povinné k dani (resp. indicie potřebné k ověření) ze spisového materiálu nevyplývaly. Kasační stížnost je proto v podstatné části nepřipustná.

[19] Krajský soud posoudil věc v souladu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu a vyhodnotil, zda lze v odpovědích britské a polské finanční správy nalézt skutkové indicie o dodání zboží jinému odběrateli. Tyto závěry stěžovatelka nesporně. Pouze tvrdí, že krajský soud popsal takové indicie v bodech 52 a 58 napadeného rozsudku. Zde soud nepopisoval indicie o dodání jiným odběratelům, nýbrž pochybnosti o tom, že stěžovatelka zboží dodala deklarovaným odběratelům. Doklady, z nichž mají dle stěžovatelky vyplývat indicie o jiných dodavatelích, byly součástí spisového materiálu, na jehož základě již Nejvyšší správní soud vyhodnotil, že v něm žádné takové indicie nejsou. Stěžovatelka svá tvrzení zcela změnila až po vrácení věci krajskému soudu rozsudkem č. j. 1 Afs 241/2022 - 115, ačkoliv na rozsudek *B2 Energy* mohla reagovat již v řízení před Nejvyšším správním soudem. Nadto z rozsudku *B2 Energy* plyne, že je to dodavatel zboží (tedy stěžovatelka), kdo má poskytnout informace či indicie, podle kterých bylo zboží dodáno osobě povinné k dani. I když CMR listy obsahují informace o třetích osobách, nemusí jít o indicie o jiných než deklarovaných odběratelích.

[20] Jelikož Nejvyšší správní soud již v předchozím řízení uzavřel, že sporné plnění je dělitelné a ze skutkových okolností případu neplyne, že odběratelé museli být nutně v postavení osoby povinné k dani, jsou námitky stěžovatelky nepřipustné. Podle žalovaného je pak judikatura Nejvyššího správního soudu při aplikaci závěrů rozsudku *B2 Energy* jednotná. Kromě toho stěžovatelka nedoložila žádné polské vážné listky, jak tvrdí.

[21] K otázce neprovedení mezinárodního dožádání navrhaného stěžovatelkou žalovaný uvádí, že stěžovatelka tímto návrhem nemířila na prokázání konkrétních tvrzení, ale požadovala, aby za ni správní orgány zjišťovaly, co měla sama tvrdit, případně chtěla pouze objasnit vztahy mezi deklarovanými odběrateli a třetími osobami.

[22] Námitky týkající se nesprávného posouzení plnění jako tuzemského považuje žalovaný za nedůvodné, neboť stěžovatelka neprokázala splnění podmínek dle § 64 zákona o DPH, proto se ve smyslu § 21 téhož zákona jednalo o tuzemské zdanitelné plnění, z něhož je nutné odvést daň.

[23] Pokud jde o požadavek stěžovatelky na položení předběžných otázek, má žalovaný za to, že ve věci *B2 Energy* se SDEU již k věci dostatečně vyjádřil. Návrh na mezinárodní dožádání neformulovala stěžovatelka tak, jak nastiňuje ve třetí otázce. Ke čtvrté otázce žalovaný upozorňuje, že z provedeného dokazování nevyplývá, že by zboží bylo dodáno stejnému počtu odběratelů, jako byl počet deklarovaných odběratelů, neboť u deklarovaného odběratele NEXT THEORY se na CMR listech nacházely údaje o dalších dvou subjektech. U části CMR listů se v položce „zboží obdržel“ nenacházel žádný údaj, proto jej mohl odebrat kdokoliv další.

[24] Žalovaný proto navrhuje kasační stížnost zamítnout.

pokračování

[25] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatelka nesouhlasí s tím, že by nepoukázala na konkrétní indicie o alternativních odběratelích. Své nároky neuplatňovala účelově podle toho, jak se vyvíjelo řízení, ale reagovala na vývoj judikatury. Indicie o jiných odběratelích plynou ze správního spisu, a to z předložených listin, z umístění razítek na CMR listech, svědeckých výpovědí i napadeného rozsudku.

[26] Dále stěžovatelka zopakovala argumenty zpochybňující dělitelnost plnění. Nesouhlasí, že její návrh na mezinárodní dožádání byl nadbytečný (obzvlášť ve světle aktuální judikatury), neboť sledoval objasnění skutkového stavu a postavení subjektů uvedených na CMR listech, resp. mohl přispět k identifikaci skutečných odběratelů. Správce daně by měl zjistit skutkový stav také ve prospěch daňového subjektu, který nemá prostředky, jak zajistit důkazy od třetích osob v zahraničí. Jelikož žalovaný a krajský soud nepřihlédli k celé řadě indicií o dodání zboží subjektu v postavení osoby povinné k dani a rezignovali na ověření relevantních okolností, je posouzení zdanitelného plnění jako tuzemského neudržitelné. Konečně stěžovatelka znovu uvádí, že dříve nemohla připustit možnost dodání jiným odběratelům.

[27] Jelikož nad rámec původní kasační stížnosti stěžovatelka žádné nové argumenty nepředestřela, Nejvyšší správní soud již nezasílal tuto repliku žalovanému.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[28] 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 Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[29] Kasační stížnost **není** důvodná.

[30] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že kasační stížnost je v převážné části nepřípustná podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., neboť stěžovatelka zpochybňuje otázky, které Nejvyšší správní soud v této věci již závazně vyřešil, a to rozsudkem č. j. 1 Afs 141/2022 - 115. Jak vyslovil rozšířený senát v usnesení ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 - 56, pokud Nejvyšší správní soud zruší rozsudek krajského soudu, je vysloveným právním názorem v dalším řízení vázán nejen krajský soud, ale také sám kasační soud, rozhoduje-li za jinak nezměněných poměrů. Změny původně vysloveného názoru se nemůže domoci ani prostřednictvím rozšířeného senátu.

[31] S ohledem na citované závěry nemůže nyní Nejvyšší správní soud jakkoliv přehodnocovat právní názor, který zaujal v rozsudku č. j. 1 Afs 141/2022 - 115, a to ani v případě, že by snad byl v rozporu se stěžovatelkou odkazovaným rozsudkem sedmého senátu (vydaným až po rozsudku č. j. 1 Afs 141/2022 - 115). První senát proto nebude hodnotit, zda jsou jeho předchozí závěry souladné s pozdějším rozhodnutím sedmého senátu, neboť v tomto řízení je jimi vázán a nemůže se od nich odchýlit ani postupem podle § 17 s. ř. s.

[32] Stěžovatelka namítá, že nemohla dříve prokazovat dodání zboží jiným než deklarovaným odběratelům, neboť se rozhodovací praxe změnila až v návaznosti na rozsudek ve věci *B2 Energy*. Nicméně pomíjí, že ani po vydání rozsudku *B2 Energy* nezměnila svou „strategii“ a trvala na tom, že zboží dodala deklarovaným odběratelům, ačkoliv jí Nejvyšší správní soud umožnil reagovat na posledně uvedený rozsudek. Právě to bylo pro nyní posuzovanou věc podstatnou skutkovou okolností, kterou Nejvyšší správní soud zohlednil, když dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí není nezákonné a správní orgány nemají povinnost provádět další dokazování ohledně skutečných odběratelů zboží, resp. posuzovat znovu nárok stěžovatelky na osvobození od daně optikou rozsudků *Kemwater* a *B2 Energy*. Kromě toho již v návaznosti na rozsudek ve věci *Kemwater*, a zejména pak ve věci *Vymětalík*, bylo namístě vést dokazování tímto směrem, pokud stěžovatelka nemohla prokázat dodání deklarovaným odběratelům, neboť zboží dodala jiným subjektům v postavení osoby povinné k dani. Tvzení stěžovatelky, že nemohla dříve v soudním řízení označit jiné subjekty a musela trvat na dodání zboží deklarovaným odběratelům, je tudíž nepřipadné a nijak nezpochybňuje, že Nejvyšší správní soud je nyní vázán svými předchozími závěry, které lze shrnout následovně.

[33] Z rozsudku *B2 Energy* nevyplývá, že by se měl správce daně znovu posuzovat výsledek všech řízení o osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu. 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 něj) odebrat sporná plnění. Ačkoliv lze prokázat, že zboží bylo dodáno osobě povinné k dani, která nebyla uvedena na daňovém dokladu, stále je to daňový subjekt, který tuto skutečnost musí prokazovat (pokud není ze skutkových okolností zřejmá). 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. Daňové orgány přitom stěžovatelce umožnily, aby objasnila, kdo zboží skutečně odebral, a jak již uvedeno, po vydání rozsudku *B2 Energy* měla stěžovatelka možnost tvrdit indicie svědčící o tom, že zboží odebrala osoba povinná k dani. V této věci indicie o dodání zboží osobám povinným k dani odlišným od deklarovaných odběratelů ze spisu nevyplývá a stěžovatelka nic takového netvrdila. Samotná vysoká hodnota plnění nutně nemusí znamenat, že stěžovatelka dodala sporná plnění osobě povinné k dani. Z prostého objemu plnění, které je navíc dělitelné, a za důkazní situace nynější věci, kdy žalovaný důvodně zpochybnil deklarované odběratele, aniž by stěžovatelka vůbec tvrdila dodání jinému odběrateli či odběratelům, nelze paušálně dovodit, že zboží bylo bez jakýchkoli pochybností dodáno „nějakému“ plátcu DPH, resp. osobě povinné k dani. Lze pouze zopakovat, že námitky, podle kterých ze spisu plynou indicie o jiných odběratelích a zboží nemohlo být dodáno subjektům, které by v postavení osoby povinné k dani nebyly, jsou tudíž nepřipustné.

[34] Stěžovatelka v předchozím řízení také odmítla, že by skutečnými odběrateli zboží mohly být subjekty uvedené na CMR listech (k tomu podrobněji bod 44 rozsudku č. j. 1 Afs 141/2022 - 115). Její zcela opačné tvrzení, že právě tyto osoby mohly být odběrateli zboží, což měly správní orgány v dalším řízení prověřovat, proto nemohou nijak zvrátit závěry, které v této věci Nejvyšší správní soud již vyslovil. Stěžovatelka dalšími argumenty, které měla uplatnit nejpozději v předchozím řízení před Nejvyšším správním soudem, již nemůže dosáhnout odlišného posouzení věci.

pokračování

[35] Nejvyšší správní soud dodává, že krajský soud v bodech 52 a 58 napadeného rozsudku nedospěl k závěru, že zde existují indicie o jiných než deklarovaných odběratelích v postavení osoby povinné k dani, ale (jak trefně upozorňuje žalovaný) pouze popsal skutečnosti, jež zakládají pochybnosti o dodání zboží deklarovaným odběratelům. K jinému závěru ostatně ani nemohl dospět (pokud by jej neopřel o poznatky plynoucí z odpovědi polské a britské finanční správy), neboť by nerespektoval závazný právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem. Napadený rozsudek však závazný právní názor respektuje, a není tudíž z tohoto důvodu nezákonný.

[36] Pro úplnost je třeba uvést, že vyhodnotit skutkový stav odlišně od posouzení v rozsudku č. j. 1 Afs 241/2022 - 115, by bylo možné pouze pokud by z odpovědi polské a britské finanční správy (kterými se měl krajský soud zabývat) vyplynuly nad rámec zjištěného skutkového stavu informace o skutečných odběratelích zboží. Krajský soud však konstatoval, že žádná taková zjištění z těchto důkazů neplynou, což stěžovatelka nezpochybňuje, a ani netvrdí, že by měl kasační soud posoudit věc odlišně právě v kontextu těchto odpovědí. Odvolává se zejména na obsah CMR listů a výpověď svědka H.. Je proto nepřipustné, aby Nejvyšší správní soud na základě týchž důkazů dospěl k odlišnému posouzení skutkového stavu věci.

[37] V kontextu skutkových okolností daného případu a argumentace stěžovatelky ve správním a následně soudním řízení nemůže být důvodná námitka, podle které měly správní orgány vyhovět návrhu na provedení dalšího mezinárodního dožádání. Stěžovatelka nemůže úspěšně tvrdit, že mezinárodním dožádáním měly být zjištěny skutečnosti o jiných odběratelích zboží v postavení osoby povinné k dani, jestliže ve správním řízení trvala na dodání zboží deklarovaným odběratelům a tímto směrem vedla dokazování. Fakt, že by skutečnými odběrateli zboží mohly být osoby uvedené na CMR listech, popírala, resp. uváděla, že jde o obchodní partnery deklarovaných odběratelů a mezinárodním dožádáním chtěla tyto vztahy objasnit. V podrobnostech k této otázce odkazuje Nejvyšší správní soud na body 90 až 93 napadeného rozsudku a tam citovanou judikaturu. Mezinárodní výměna informací nemá sloužit k tomu, aby správní orgány za daňové subjekty dohledávaly informace a důkazy, které si měl daňový subjekt opatřit sám (k obdobnému požadavku na provedení mezinárodního dožádání téže stěžovatelky srov. body 43 až 46 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 53/2023 - 76).

[38] Nejvyšší správní soud má za to, že otázky rozhodné pro danou věc již SDEU dostatečně vyřešil v rozsudku *B2 Energy*. V souladu s ním pak kasační soud formuloval svůj závazný právní názor v této věci. Není proto důvod pokládat Soudnímu dvoru další předběžné otázky. Stěžovatelka se buď dožaduje odpovědi na otázky již zodpovězené, nebo v nich formuluje předpoklady, které jsou v rozporu se závěry rozsudku č. j. 1 Afs 241/2022 - 115. V první otázce stěžovatelka předpokládá, že na existenci alternativního odběratele jasně ukazují objektivní okolnosti. Na druhou otázku již Soudní dvůr odpověděl a Nejvyšší správní soud nezpochybňuje, že pokud skutečně ze skutkových okolností vyplývá, že zboží musel převzít subjekt v postavení osoby povinné k dani, nemusí daňový subjekt prokazovat konkrétního odběratele. Již v předchozím řízení však dospěl k závěru, že takové výjimečné okolnosti v dané věci nenastaly. Ve třetí otázce stěžovatelka opět v rozporu se závazným názorem Nejvyššího správního soudu presumuje, že v jejím případě existují indicie o skutečných odběratelích od těch deklarovaných. Závěry

předchozího rozsudku stěžovatelka zcela popírá také čtvrtou otázkou. V posuzovaném případě proto nejsou dány důvody pro položení předběžné otázky SDEU.

[39] Jelikož kasační námitky, kterými stěžovatelka zpochybňuje závěr správních orgánů a krajského soudu o nesplnění podmínek pro osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH, jsou zčásti nepřipustné a zčásti nedůvodné, nemůže obstát ani argumentace, podle které bylo posouzení dotčených transakcí jako tuzemských nezákonné a v rozporu se zásadou daňové neutrality.

IV. Závěr a náklady řízení

[40] S ohledem na vše výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[41] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, žalovanému pak v souvislosti s tímto řízením žádné náklady nad rozsah jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 22. května 2025

Ivo Pospíšil
předseda senátu