



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Filipa Dienstbiera, soudkyně Veroniky Juříčkové a soudce Václava Štencla v právní věci žalobkyně: **BIOENERGO - KOMPLEX, s.r.o.**, sídlem Pod Hrobou 130, Kolín, zastoupené 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 20. 9. 2020, č. j. 35531/20/5300-22442-712871, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 10. 10. 2024, č. j. 54 Af 18/2020-163,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **s e z a m í t á**.
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu a řízení před soudy

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

rozhodnutí správce daně brojila žalobkyně odvoláním, které žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 9. 2020, č. j. 35531/20/5300-22442-712871, zamítl a platební výměr potvrdil. Dovodil, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, neboť neprokázala dodání zboží deklarovaným odběratelům Red Dot a Damian Giera ve smyslu § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

[2] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou u Krajského soudu v Praze. Ten žalobě vyhověl a rozsudkem ze dne 1. 3. 2023, č. j. 54 Af 18/2020-97, napadené rozhodnutí zrušil. Krajský soud nejprve dospěl k závěru, že judikaturní závěry vyjádřené v rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, ve věci *Kemwater ProChemie*, v rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, *Kemwater*, a rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45, *Vymětalík*, nejsou použitelné v otázce osvobození od DPH při intrakomunitárním dodání zboží. Krajský soud si přitom byl vědom, že Nejvyšší správní soud položil předběžnou otázku SDEU za účelem vyjasnění, zda jsou závěry vyslovené ve věci *Kemwater* aplikovány i v případě prokázání podmínky dodání osobě registrované k dani v jiném členském státě. Byl však přesvědčen, že pro vady dokazování lze projednávanou věc rozhodnout i před vydáním rozhodnutí o předběžné otázce. Žalovaný totiž pochybil, pokud neprovedl mezinárodního dožádání navržené žalobkyní za účelem ověření existence smluvního vztahu mezi jejími deklarovanými odběrateli a společnostmi uvedenými na předložených listinách. Krajský soud rovněž dovodil dílčí nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, neboť žalovaný nereagoval na námitku žalobkyně, že si nemohla takový důkaz obstarat sama.

[3] Proti rozsudku krajského soudu č. j. 54 Af 18/2020-97 brojil žalovaný kasační stížností, které Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 53/2023-76, vyhověl a napadený rozsudek zrušil. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil námitkám žalovaného ohledně porušení zásady legitimního očekávání a nepřípustném vybočení z mezí žalobních bodů. Naopak Nejvyšší správní soud dal žalovanému za pravdu v tom, že se v bodech 94 a 109 rozhodnutí o odvolání dostatečně věnoval námitce žalobkyně poukazující na nemožnost zajistit si důkaz k prokázání vazeb a souvislostí mezi deklarovanými dodavateli a třetími subjekty uvedenými na dokladech. Rozhodnutí o odvolání tak Nejvyšší správní soud shledal přezkoumatelným. Nejvyšší správní soud projednávanou věc hodnotil optikou rozsudku SDEU ze dne 29. 2. 2024, C-676/22, *B2 Energy*. Uvedl, že žalobkyně výslovně popřela, že by třetí subjekty měly postavení jejích odběratelů, nenabídla žádná tvrzení či alespoň indicie, které by nasvědčovaly tomu, že zde existovali jiní než žalobkyní tvrzení odběratelé. Nejvyšší správní soud též výslovně odmítl, že by vysoká hodnota plnění nutně znamenala, že žalobkyně dodala sporná plnění osobě povinné k dani. Nejvyšší správní soud se dále neztotožnil s krajským soudem v otázce neprovedení mezinárodního dožádání navrženého žalobkyní. Uvedl, že za skutkových okolností posuzované věci nebylo procesní vadou, pokud daňové orgány nepodaly žádost o mezinárodní výměnu informací o společnostech, které se vyskytují na dokladech předložených žalobkyní, neboť žalobkyně netvrdila, že by dodávala zboží do jiného členského státu těmto osobám. Ze spisu rovněž neplynuly indicie o jiném než deklarovaném odběrateli v postavení plátce DPH. Tvrzení a důkaz o tom, že podmínky stanovené v § 64 odst. 1 zákona o DPH jsou splněny, musí předložit osoba, která se domáhá osvobození od DPH. Z tohoto pohledu se pak jeví jako nadbytečné úvahy krajského soudu v napadeném rozsudku k povaze a účelu mezinárodní výměny informací ve vazbě na zajištění požadovaného důkazu v daňovém řízení podle pravidel vnitrostátního práva, včetně ústavního. V daném případě by informace získané

pokračování

mezinárodním dožádáním nebyly s to osvětlit četné nesrovnalosti v dokladech vytýkaných žalobkyni, a prokázat tak naplnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH.

[4] Po zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci opět rozhodoval krajský soud rozsudkem ze dne 10. 10. 2024, č. j. 54 Af 18/2020-163 (napadený rozsudek), kterým žalobu zamítl. Úvodem krajský soud připomněl, že SDEU v rozsudku ve věci *B2 Energy* potvrdil, že závěry rozsudku SDEU ve věci *Kemwater* jsou použitelné i v případě zkoumání naplnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu. Dále zopakoval závěry Nejvyššího správního soudu ohledně vlivu závěrů rozsudku *B2 Energy* na projednávanou věc. Poté krajský soud přistoupil k věcnému posouzení sporu, přičemž dovodil, že správce daně prokázal důvodné pochybnosti o věrohodnosti, správnosti, přesvědčivosti a úplnosti předložených primárních dokladů. Správce daně své pochybnosti odůvodnil zejména odkazem na nesprávnosti uvedené na CMR listech a jiných dokumentech a na nestandardnosti spojené s deklarovanými odběrateli zjištěné na základě mezinárodního dožádání. Krajský soud detailně přezkoumal provedené dokazování a dospěl k závěru, že daňové orgány neporušily zásadu volného hodnocení důkazů a důkazy hodnotily jak jednotlivě, tak ve vzájemných souvislostech. Také dle závěru krajského soudu z předložených důkazních prostředků nevyplývá, že žalobkyně dodala zboží do jiného členského státu odběratelům, jež uvedla v předložených fakturách. V otázce návrhu žalobkyně na provedení mezinárodního dožádání krajský soud odkázal na zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 53/2023-76, kterým je plně vázán. Nejvyšší správní soud neshledal tuto námitku důvodnou a zároveň považoval napadený rozsudek v této části za přezkoumatelný. Dále krajský soud shledal rozhodnutí žalovaného přezkoumatelné v otázce posouzení deklarovaného plnění jako plnění tuzemského. Se závěrem daňových orgánů se krajský soud ztotožnil též po věcné stránce, neboť v projednávaném případě nebyly splněny podmínky podle 64 odst. 1 zákona o DPH. Závěrem se krajský soud shodl s daňovými orgány také v tom, že žalobkyně nemohla být v dobré víře ohledně uskutečnění dodávek zboží, jak je deklarovala, neboť nedostatky předložených dokladů jí musely být zřejmé již při jejich obdržení.

II. Kasační stížnost a další vyjádření ve věci

[5] **Žalobkyně** (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu **kasační stížnost**, v níž namítá, že napadený rozsudek nezohledňuje, že ve věci proběhlo dne 10. 10. 2024 jednání, na kterém zástupce stěžovatelky předestřel výklad rozsudku *B2 Energy* a jeho aplikaci na meritum věci, především změnil argumentační linii s ohledem na závěry odkazovaného rozsudku. Stěžovatelce se nedostalo posouzení předestřené argumentace. Aktuální výklad zvolený Nejvyšším správním soudem, převzatý krajským soudem, je v rozporu s unijními předpisy. V době uskutečnění posuzovaných obchodů byla stěžovatelka přesvědčena, že zboží bylo dodáno přímo deklarovaným odběratelům, v průběhu daňového řízení neměla jinou možnost. Pokud by připustila možnost dodání jinému subjektu, znamenalo by to její procesní neúspěch bez dalšího. Po vydání rozsudku *B2 Energy* je však třeba na posuzování naplnění hmotněprávních podmínek podle § 64 odst. 1 zákona o DPH nahlížet zcela jinou optikou. Je-li prokázáno dodání zboží do jiného členského státu a došlo-li ke zpochybnění dodání deklarovanému odběrateli, pak daňové orgány musí zkoumat, zda odběratel na základě objektivních okolností musel být v postavení osoby povinné k dani. Není zapotřebí vždy označit konkrétního odběratele. Alternativní odběratel plyne přímo ze spisového materiálu, jedná se o společnost

identifikované na předložených CMR listech v položce č. 24. Tyto subjekty jsou pak povětšinou stvrzeny i na polských dokladech a jejich zapojení dosvědčuje i výslech pana H.. Subjekty uvedené na CMR listech tak byly pravděpodobně skutečnými odběrateli zboží, společnosti Red Dot a Damian Giera se jeví spíše jako fiktivní odběratelé. Odběratelé museli být osobami povinnými k dani, neboť surový řepkový olej nelze dodávat konečným spotřebitelům, odběratel surového řepkového oleje překročí obrát k povinné registraci k dani už přípravou na zpracování oleje. Překvalifikováním dodání zboží na tuzemské plnění byla stěžovatelce doměřena daň na výstupu, kterou měl současně povinnost přiznat a uhradit odběratel v jiném členském státě, čímž došlo ke dvojímu zdanění a porušení stěžovatelčina práva vlastnit majetek. Rozsudek *B2 Energy* podstatně změnil též pohled na relevanci mezinárodního dožádání, informace o subjektech vyskytujících se na CMR listech jsou nyní velmi podstatné. Jeho neprovedením správce daně porušil zákon, odmítnout osvobození dle § 64 zákona o DPH přitom lze pouze pokud byly v řízení zjištěny veškeré rozhodné skutečnosti. Závěrem stěžovatelka navrhla Nejvyššímu správnímu soudu položení čtyř předběžných otázek SDEU.

[6] **Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti** uvádí, že napadený rozsudek není nepřezkoumatelný, neboť jednání ze dne 10. 10. 2024 zmiňuje. Krajský soud se navíc s argumentací stěžovatelky, kterou měl její zástupce přednést na ústním jednání, vypořádal. Není pravdou, že by se stěžovatelka poprvé k problematice rozsudku *B2 Energy* vyjadřovala až na tomto ústním jednání. Dále žalovaný dodává, že z rozsudku *B2 Energy* plyne, že lze prokázat, že zboží bylo dodáno osobě povinné k dani, která nebyla uvedena na daňovém dokladu. Stále je to však daňový subjekt, který tyto skutečnosti prokazuje (pokud není odběratel zboží zřejmý ze skutkových okolností). Tvrzením, že zboží mohlo být dodáno osobám uvedeným na CMR listech v položce č. 24, stěžovatelka zcela popřela svá dosavadní tvrzení o průběhu transakcí. Z rozsudku *B2 Energy* nelze dovodit oprávnění daňového subjektu změnit svá skutková tvrzení bez jakékoliv indicie. Nejvyšší správní soud se několikrát zabýval případy, kdy na CMR listech byly uvedeny osoby rozdílné od deklarovaných odběratelů, nedospěl však k závěru, že by spisový materiál obsahoval indicie o jiném odběrateli. Stejně tak Nejvyšší správní soud opakovaně dovodil, že charakter dodávaného zboží, jeho množství, samotná vysoká hodnota a ani obdobný *modus operandi* transakce nemohou představovat indicii o jiném než deklarovaném odběrateli. K námitce týkající se neprovedení mezinárodního dožádání žalovaný uvedl, že se krajský soud zcela řídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu uvedeným ve zrušujícím rozsudku. Jakékoliv námitky týkající se posouzení plnění jako tuzemských jsou nedůvodné, protože stěžovatelka neprokázala naplnění podmínek dle § 64 odst. 1 zákona o DPH. K dané problematice se již zcela jasně vyjádřil SDEU v rozsudku *B2 Energy*, předložení dalších předběžných otázek navržených stěžovatelkou proto není důvodné.

[7] Na vyjádření ke kasační stížnosti **stěžovatelka reagovala replikou**. Dodává, že i když napadený rozsudek jednání zmiňuje, pouze obecně uvádí, že stěžovatelka setrvala na svém stanovisku. To však není pravdou, neboť stěžovatelka podstatně změnila svoji argumentační linii, s novou argumentací se pak krajský soud nevypořádal. Není pravdou, že by judikatura SDEU požadovala, aby daňový subjekt označil konkrétního odběratele. Zástupce stěžovatelky na ústním jednání označil konkrétní indicie, které poukazují na alternativního odběratele, stejně tak připustil existenci těchto alternativních odběratelů. Ve světle závěrů rozsudku *B2 Energy* mezinárodní dožádání mohlo objasnit skutečnou roli subjektů, jejichž údaje figurují na CMR listech. Tyto údaje tak byly zásadní pro určení, komu bylo zboží

pokračování

skutečně dodáno. V projednávaném případě je nesporné, že k přeshraničnímu pohybu zboží došlo. Stěžovatelka neměla vzhledem k dosavadní judikатурní praxi možnost vést dokazování směrem k identifikaci alternativního odběratele.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[9] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

III.A) Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku

[10] Stěžovatelka v první řadě namítá nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, která má spočívat s tím, že napadený rozsudek nereflektuje argumentaci zástupce stěžovatelky přednesenou na jednání dne 10. 10. 2024. Zástupce stěžovatelky na tomto jednání poprvé připustil, že zboží bylo fakticky odebráno jinými subjekty než deklarovanými odběrateli, současně poukázal na indicie, ze kterých tato skutečnost měla být daňovými orgány dovozena. Rozsudek krajského soudu obsahuje pouze konstatování, že účastníci řízení setrvali na svých stanoviscích, stěžovatelka tak nedostala odpověď na jí uplatněnou argumentaci.

[11] Z konstantní judikatury vyplývá, že nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007-58, rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 2 Afs 203/2016-51).

[12] Dle Nejvyššího správního soudu je napadený rozsudek přezkoumatelný. Již v prvním řízení u Nejvyššího správního soudu stěžovatelka (po vydání rozsudku ve věci *B2 Energy*) začala připouštět, že zboží odebrali alternativní odběratelé, neboť uváděla, že tímto způsobem by měl soud posoudit projednávaný případ, pokud by dospěl k závěru, že dodání deklarovaným odběratelům neprokázala. Tuto argumentaci tak vypořádal Nejvyšší správní soud již ve zrušujícím rozsudku (zejména v bodě 40), když stěžovatelce vytkl, že nárok na odpočet DPH nelze uplatňovat „alibisticky“ podle toho, jakým způsobem se řízení vyvine. Je pravdou, že zástupce stěžovatelky na ústním jednání opustil dosavadní alternativní argumentaci stěžovatelky a připustil, že zboží bylo dodáno třetí osobě namísto deklarovaným odběratelům. Tento „argumentační posun“ však nic nemění na tom, že Nejvyšší správní soud námitky stěžovatelky již vypořádal. Krajský soud přitom argumentaci Nejvyššího správního soudu přejal do odůvodnění napadeného rozhodnutí (body 45 až 52), navíc se vypořádal i s tím, proč tyto závěry nejsou v rozporu s unijní ani českou judikaturou.

[13] K námitce stěžovatelky, že se krajský soud nevypořádal s indiciemi poukazujícími na alternativní odběratele, na něž stěžovatelka odkazovala, Nejvyšší správní soud uvádí, že zástupce stěžovatelky na ústním jednání pouze obecně uvedl, že indicie mají vyplývat z daňových dokladů a CMR listů. Odpověď na tuto námitku vyplývá z věcného přezkumu procesu dokazování provedeného krajským soudem. V bodech 63 až 104 napadeného rozsudku se krajský soud opravdu důkladně věnoval jednotlivým provedeným důkazním prostředkům. Z odůvodnění vyplývá, proč nelze vycházet z listinných důkazů předložených stěžovatelkou (zejména z CMR listů), a proč podklady předložené stěžovatelkou neprokazují dodání deklarovaným odběratelům, ani neobsahují indicie poukazující na odběratele alternativní. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že odůvodnění napadeného rozsudku obsahuje odpovědi na argumenty vznesené zástupcem stěžovatelky na jednání konaném 10. 10. 2024, napadený rozsudek je přezkoumatelný.

III.B) Neprokázání podmínek pro osvobození od DPH

[14] Nejvyšší správní soud připomíná, že v projednávané věci již vydal jeden zrušující rozsudek. Jeho předmětem bylo posouzení zákonnosti postupu správce daně, který neprovedl mezinárodní dožádání navržené stěžovatelkou za účelem ověření existence smluvního vztahu mezi jí deklarovanými odběrateli a společnostmi uvedenými na předložených listinách. Krajský soud postup správce daně shledal nezákonným, Nejvyšší správní soud vady vytýkané krajským soudem neshledal, protože věc vrátil krajskému soudu k věcnému posouzení. Vzhledem k tomu, že krajský soud rušil rozhodnutí daňových orgánů kvůli procesnímu pochybení, jeho původní rozsudek neobsahoval posouzení stěžejní otázky unesení důkazního břemene. Nejvyšší správní soud se ve zrušujícím rozsudku zabýval i problematikou rozsudku ve věci *B2 Energy*, neboť závěry tohoto rozsudku jsou relevantní též ve vztahu k procesní otázce týkající se mezinárodního dožádání. Jádrem problematiky rozsudku ve věci *B2 Energy* však spočívá ve splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH. Je tak namístě, aby Nejvyšší správní soud závěry rozsudku ve věci *B2 Energy* zohlednil i ve vztahu k otázce unesení důkazního břemene stěžovatelkou.

[15] 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 (předchozí zrušující rozsudek), 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, ze dne 25. 10. 2024, č. j. 5 Afs 18/2024-77, a ze dne 2. 5. 2025, č. j. 6 Afs 12/2025-48. Proti rozsudku č. j. 10 Afs 64/2023-98 podala stěžovatelka ústavní stížnost, kterou Ústavní soud usnesením ze dne 13. 11. 2024, sp. zn. I. ÚS 2570/24, odmítl jako zjevně neopodstatněnou.

[16] 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*

pokračování

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.

[17] 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 případech, 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.

[18] Je tak na plátcích daně, aby tvrdil a prokázal, 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).

[19] 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.

[20] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že stěžovatelka neprokázala (nevyvrátila pochybnosti), že zboží dodala deklarovaným odběratelům Red Dot a Damian Giera. 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 (podle zjištění se jednalo o 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.

[21] 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 ve věci *B2 Energy*, tedy zda z provedení dokazování vyplynuly dostatečné indicie, že stěžovatelka zboží v jiném členském státě dodala (jiným) osobám povinným k dani.

[22] 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.

[23] 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 základní linie judikatury Nejvyššího správního soudu navazující na rozsudek Soudního dvora ve věci *Kemwater*, který rozsudku *B2 Energy* předcházela, 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 namísto zpravidla tehdy, existuje-li konkrétní skutková indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného odběratele, která mohla fakticky (namísto něj) odebrat sporná plnění.

[24] V souzené věci krajský soud vycházel ze skutkových okolností plynoucích ze správního spisu, že v dotčeném zdaňovacím období měla stěžovatelka uskutečnit několik dodávek dvěma 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 neznamená jednoznačné odebrání

pokračování

zboží jedním příjemcem. 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). Ani samotná vyšší hodnota plnění a charakter zboží nutně nemusejí znamenat, že stěžovatelka dodala sporná plnění osobám povinným k dani.

[25] 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 vlastníkem (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 přeprodaly. Bez bližších informací však nelze určit jejich počet ani postavení, a tedy ani potvrdit, zda se skutečně jednalo o osoby povinné k dani.

[26] V posuzovaném případě finanční orgány poskytly stěžovatelce 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 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 až v době, kdy bylo zahájeno daňové řízení.

[28] V kasační stížnosti stěžovatelka odkázala na výsledek R. H., který uvedl, že řepkový olej vezl pro společnost uvedenou na položce č. 24 CMR listu, což dle stěžovatelky svědčí o tom, že alternativní dodavatelé nebyli v obchodních případech zapojeni nahodile. Tímto způsobem výpověď R. H. vyložit nelze. Svědek blíže neobjasnil, proč na CMR listech v položce 24 figuroval alternativní odběratel místo odběratele deklarovaného. Navíc, o konkrétním odběrateli zboží svědek promluvil až poté, co mu byly příslušné CMR listy předloženy, a údaje z nich četl, což podstatným způsobem snižuje výpovědní hodnotu této části výpovědi. Ze skutečnosti, že svědek v průběhu výpovědi označí subjekty uvedené na předložených CMR listech, nelze vyvozovat jakékoliv indicie o alternativních odběratelích ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu navazující na rozsudek ve věci *B2 Energy*.

III.C) Neprovedení mezinárodního dožádání

[29] Stěžovatelka namítá, že po vydání rozsudku ve věci *B2 Energy* je nutné na žádost o mezinárodní dožádání nahlížet novým způsobem, neboť informace o třetích subjektech uvedených na dokladech jsou velmi podstatné. Závazný právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem v předchozím zrušujícím rozsudku je dle stěžovatelky v rozporu s aktuálním posuzováním splnění podmínek nároku na osvobození od DPH založený rozsudkem ve věci *B2 Energy*, jedná se o názor již překonaný a nezákonný. Krajský soud jej přesto přejal do napadeného rozsudku.

[30] Předně je nutné zdůraznit, že předchozí zrušující rozsudek č. j. 1 Afs 53/2023-76 Nejvyšší správní soud vydal až po vydání rozsudku SDEU ve věci *B2 Energy*. To je ostatně zjevné i z toho, že se v něm Nejvyšší správní soud závěry rozsudku ve věci *B2 Energy* (a jejich vlivem na zákonnost procesního postupu správce daně) zabýval. Nedospěl při tom k závěru, že by bylo nutné na žádost o mezinárodní dožádání v reakci na závěry SDEU ve věci *B2 Energy* nahlížet nějakým novým způsobem, jak namítá stěžovatelka. Tyto závěry jsou součástí závazného právního názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem v citovaném rozsudku.

[31] Judikatura Nejvyššího správního soudu vychází z principu, že právní názor je v konkrétní věci kasačně závazný nejen pro ten orgán, jehož rozhodnutí bylo zrušeno, ale rovněž pro orgán, který zrušující rozhodnutí vydal. Právní názor Nejvyššího správního soudu vyslovený při zrušení rozhodnutí krajského soudu tak zavazuje nejen krajský soud, ale i Nejvyšší správní soud samotný; o překonání kasačně závazného právního názoru přitom nelze usilovat ani předložením věci rozšířenému senátu (usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007-56, č. 1723/2008 Sb. NSS.). To platí dokonce i tehdy,

pokračování

pokud lze daný názor pokládat za judikaturní excés (usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 11. 2019, č. j. 4 As 3/2018-50, č. 4015/2020 Sb. NSS, bod 33).

[32] Je tak třeba uzavřít, že Nejvyšší správní soud je svým závazným právním názorem vysloveným v dřívějším zrušujícím rozsudku vázán a nepřísluší mu, aby se danou otázkou opětovně zabýval. Nemůže ani případně usilovat o jeho změnu předložením věci rozšířenému senátu.

III.D) Zdanění transakcí v režimu tuzemských zdanitelných plnění

[33] Stěžovatelka namítá, že daňové orgány měly transakce posoudit jako intrakomunitární plnění, neboť je zřejmé, že k přeshraničnímu obchodu došlo. V důsledku posouzení plnění jako tuzemských byla stěžovatelce doměřena daň z plnění, za které jí bylo od odběratele zaplacenno bez této daně. Tím došlo k zásahu do práva stěžovatelky vlastnit majetek zaručeného v čl. 11 Listiny základních práv a svobod.

[34] Ani s touto stěžovatelčinou námitkou se Nejvyšší správní soud neztotožnil. 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.

III.E) Návrh na předložení předběžných otázek

[35] 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

[36] Na základě výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[37] 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. Žalobkyně jako stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti nevznikly, náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. srpna 2025

JUDr. Ing. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu