



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ivo Pospíšila, soudkyně Lenky Kaniové a soudce Tomáše Kocourka 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 6. 1. 2021, č. j. 208/21/5300-22442-712600, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 19. 12. 2024, č. j. 51 Af 5/2021 - 111,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] V projednávané věci se Nejvyšší správní soud již poněkoličtý zabýval otázkou dodání zboží (surového řepkového oleje) žalobkyně do jiného členského státu a souvisejícím osvobozením od DPH dle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Hodnotil zejména otázku existence dostatečných indicií, že odběratelem byla osoba odlišná od deklarovaného odběratele, nicméně stále muselo jít o plátce DPH.

[2] Žalobkyně dodala surový řepkový olej třem společnostem do Polska. V návaznosti na provedenou daňovou kontrolu správce daně žalobkyni doměřil DPH a související penále za zdaňovací období únor, březen a květen 2015. Neprokázala totiž splnění podmínek

pro osvobození od daně podle § 64 ZDPH při dodání zboží do jiného členského státu. Napadeným rozhodnutím žalovaný částečně žalobkyni vyhověl, jelikož u jednoho odběratele OOV-DRUŽSTVO MALINOVO měl pochybnosti za rozptýlené. Ve vztahu k ostatním dvěma odběratelům PHU DRABEX MARCIN KOZIOŁ (dále jen „PHU DRABEX“) a MO TRADE MICHAŁ OGINSKI (dále jen „MO TRADE“) ovšem platební výměry potvrdil, a to v rozsahu doměřené DPH včetně penále v celkové výši 4 637 223 Kč.

[3] Proti tomu se žalobkyně bránila žalobou, kterou krajský soud zamítl. Na základě rozhodnutí Soudního dvora EU o předběžné otázce (rozsudek Soudního dvora EU ze dne 29. 2. 2024, *B2 Energy*, C-676/22), kvůli kterému krajský soud přerušil řízení (bod 47 napadeného rozsudku), a obsáhlé navazující judikatury Nejvyššího správního soudu (body 58 až 65 tamtéž), shledal, že zjištění daňových orgánů ve věci byla způsobilá vyvolat důvodné pochybnosti ohledně dodání zboží (bod 95 tamtéž). Zároveň krajský soud uvedl, že tyto pochybnosti se žalobkyni nepodařilo ani dodatečně rozptýlit. Nikdy totiž přesvědčivě nevysvětlila, proč na předložených CMR listech jsou odlišné subjekty od žalobkyně a deklarovaných odběratelů a proč nebyly vyplněny úplně (body 98 a 99 tamtéž). V řízení před krajským soudem sice připustila, že skutečnými odběrateli mohly být jiné společnosti (například LOGISTYK, Bazy Magazynowej, Wratislavia-Biodiesel nebo Wratislavia-BIO), avšak to nepodložila žádnými dalšími tvrzeními a důkazy. Jde o ničím nepodložené domněnky, které nemohou být dostatečnou indicií ve smyslu rozsudku *B2 Energy*. Podle krajského soudu stejnou obecnou argumentaci již opakovaně odmítl Nejvyšší správní soud v jiných obdobných věcech téže žalobkyně (bod 109 tamtéž).

II. Obsah kasační stížnosti a dalších vyjádření

II.a Kasační stížnost

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[5] Stěžovatelka předně namítala, že neměla v daňovém řízení možnost tvrdit, že zboží dodala osobám odlišným od deklarovaných odběratelů. V té době totiž právní řád pro osvobození od DPH striktně vyžadoval dodání deklarovaným odběratelům. Až následný judikaturní vývoj připustil, že postačuje prokázat dodání i odlišným osobám, pokud je z objektivních okolností zřejmé, že i ty musely být povinné k DPH. Tímto směrem ale stěžovatelka nemohla tehdy v průběhu daňového řízení a ani při podání žaloby vést svá tvrzení a důkazní návrhy, neboť by to automaticky vedlo k jejímu neúspěchu. Krajský soud přitom nevzal tento nový judikaturní vývoj v potaz. Následným posouzením plnění jako tuzemského došlo ke dvojímu zdanění, jelikož DPH musí odvést jak stěžovatelka, tak odběratel. Stěžovatelka přitom nemá nástroj, jak odvedené DPH (nyní získat od zahraničních odběratelů.

[6] Dále stěžovatelka rozporovala, že je povinna označit konkrétního odběratele, jelikož tento požadavek z ničeho nevyplývá. Zároveň měla za to, že indicie o alternativních odběratelích, kteří jsou zároveň povinni k DPH, ze spisu vyplývají. Jde o osoby identifikované v CMR listech, které předcházely deklarovaným odběratelům PHU

pokračování

DRABEX a MO TRADE. Tyto osoby měly rozhodující vliv na dispozici s dodaným řepkovým olejem, zatímco postavení deklarovaných odběratelů se jeví spíše jako formální. K tomu stěžovatelka navrhuje předložit Soudnímu dvoru EU předběžné otázky. Zároveň připomněla, že surový řepkový olej, který byl dodáván, není konečným produktem a z podstaty věci je vyloučeno, aby byl dodán osobě neregistrované k DPH. Navíc nejde o dělitelné zboží; dodává se totiž po celých cisternách.

[7] Následně stěžovatelka poukázala na nedostatečná zjištění, jelikož nebylo provedeno mezinárodní dožádání. Jeho prostřednictvím totiž bylo možné získat informace o osobách na CMR listech, které měly být skutečnými odběrateli.

II.b Vyjádření žalovaného

[8] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na to, že ačkoliv lze prokázat, že zboží bylo dodáno jinému než deklarovanému odběrateli, tak je to stále daňový subjekt, který tuto skutečnost má prokázat. I při hodnocení, zda existují skutkové indicie o tom, že zboží mohla obdržet jiná osoba, tak jde o informace, které mají pocházet od daňového subjektu. Žádné takové indicie přitom ze spisového materiálu nevyplývají, stejně jako v totožných případech stěžovatelky. Stěžovatelka navíc měla dostatek času na judikurní vývoj reagovat a přednést konkrétní argumentaci. To ovšem neučinila. Judikurní vývoj není možné chápat jako způsobilý ovlivnit výsledek všech řízení týkajících se dodání zboží do jiného členského státu. Pouhý poukaz na osoby uvedené na CMR listech, které jsou navíc mnohdy nedostatečně vyplněné, je nepodloženou domněnkou. Žalovaný také odmítl, že na postavení skutečných odběratelů jako osob povinných k DPH lze usuzovat s ohledem na charakter nebo hodnotu zboží. Sporné plnění je navíc dělitelné, a to i v rámci dodávek po cisternách.

[9] K požadavku na mezinárodní dožádání poukázal žalovaný na judikaturu kasačního soudu, která se podobnou situací již zabývala a ze které správně vyšel i krajský soud. Soud uzavřel, že nešlo o důkazní návrh, jelikož stěžovatelka požadovala po daňových orgánech zjištění toho, co měla sama tvrdit. Argumentace stěžovatelky vycházející z toho, že informace na předložených dokladech jsou podstatné, je nepřipadná. Proto ani nebylo nutné provádět mezinárodní dožádání. Za nerelevantní pak žalovaný označil i navrhované předběžné otázky.

[10] Jelikož tedy stěžovatelka neprokázala dodání do jiného členského státu, jedná se o tuzemské plnění, u kterého je nutné odvést DPH. Proto žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout.

II.c Replika stěžovatelky

[11] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatelka setrvala na své argumentaci z kasační stížnosti. Měla za to, že výslovně poukázala na indicie svědčící o tom, že zboží přijali jiní odběratelé, kteří byli povinni k DPH. Ty také plynou ze spisu. Také znovu uvedla, že s ohledem na vývoj judikatury neměla možnost prokazovat jiné osoby dříve. Zároveň znovu poukázala na to, že dodávané zboží bylo nedělitelné. Navržené mezinárodní dožádání pak považovala za stěžejní, jelikož mohlo přispět k identifikaci skutečných odběratelů.

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

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[13] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je projednatelná. Následně přezkoumal rozsudek krajského soudu v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti, včetně důvodů, ke kterým je povinen přihlížet z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)]. Kasační stížnost **není důvodná**.

[14] Kasační soud na tomto místě předesílá, že obdobnými případy se již opakovaně zabýval (např. rozsudek NSS 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; či ze dne 25. 10. 2024, č. j. 5 Afs 18/2024 - 77), a stěžovatelka nebyla úspěšná ani se zcela totožnou kasační argumentací (rozsudek NSS ze dne 2. 5. 2025, č. j. 6 Afs 12/2025 - 48). Od uvedených rozhodnutí nemá Nejvyšší správní soud důvod se nyní odchýlit. V obecné rovině na ně proto poukazuje s tím, že na konkrétní pasáže odkazuje dále.

[15] Obdobně jako odpočet DPH, který je závislý na více podmínkách, i osvobození od DPH stojí na třech pilířích. Je třeba, aby (i) zboží bylo dodáno do jiného členského státu EU osobě registrované k dani v jiném členském státě a na tuto osobu bylo převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník; (ii) zboží bylo skutečně odesláno (přepraveno) do jiného členského státu a (iii) přeprava zboží byla zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou (srov. např. rozsudek NSS ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012 - 45, bod 31; a ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014 - 49, bod 22).

[16] Podle unijní úpravy platí, že nárok na osvobození od DPH je nutné odepřít, „*pokud tento dodavatel neprokázal, že zboží bylo dodáno příjemci, který má v posledně uvedeném členském státě postavení osoby povinné k dani, a pokud s ohledem na skutkové okolnosti a na informace poskytnuté dodavatelem nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že tento příjemce toto postavení měl*“ (rozsudek Soudního dvora EU B2 Energy, bod 40). Z tohoto závěru Soudního dvora EU podle navazující judikatury kasačního soudu „nelze dovodit, že by daňový subjekt mohl bez jakékoliv indicie nově zcela změnit svá tvrzení. Optikou tohoto rozhodnutí lze případ toliko odlišně právně posoudit. Vrátit věc až do daňového řízení je namíste zpravidla tehdy, pokud tu existuje nějaká skutková indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného odběratele, která mohla fakticky (namísto něho) odebrat sporná plnění“ (rozsudek NSS č. j. 1 Afs 241/2022 - 115, bod 37; či totožně č. j. 6 Afs 12/2025 - 48, body 24 a 25). Zjišťovat tyto okolnosti přitom není úkolem správce daně, jelikož „finanční orgány jsou povinny k této skutečnosti přihlídnout toliko tehdy, pokud z okolností případu vyplývá, resp. pokud tuto skutečnost daňový subjekt prokáže“ (bod 26 tamtéž).

[17] Jinými slovy řečeno, „*jakmile má daňový orgán k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný odběratel daňového subjektu měl postavení osoby povinné k dani, nemůže nadále*

pokračování

trvat na tom, aby to prokazoval daňový subjekt“ (rozsudek NSS č. j. 10 Afs 216/2023 - 83, bod 22).

[18] Tato východiska, která jsou ostatně výsledkem stěžovatelkou uváděného vývoje judikatury, krajský soud zcela respektoval. Ostatně řízení o žalobě přerušil a vyčkal na rozsudek Soudního dvora EU *B2 Energy* (bod 47 napadeného rozsudku), a obsáhle vzal v potaz i navazující judikaturu kasačního soudu (body 58 až 65 tamtéž).

[19] Nejvyšší správní soud nesouhlasí ani s tím, že by nutnost napadené rozhodnutí zrušit vyplývala ze stěžovatelkou odkazované judikatury (rozsudek NSS ze dne 13. 6. 2024, č. j. 7 Afs 238/2021 - 73). Jak už opakovaně uvedl kasační soud (např. rozsudek NSS č. j. 6 Afs 12/2025 - 48, bod 30; či č. j. 5 Afs 18/2024 - 77, bod 45), a v projednávané věci i krajský soud (bod 64 napadeného rozsudku), v ní řešená situace není se současnou situací srovnatelná. V odkazované věci totiž daňový subjekt sám tvrdil dodání jinému než deklarovanému odběrateli, na rozdíl od stěžovatelky, k čemuž následně směřovala skutková zjištění. Není tedy důvod věc podle § 17 s. ř. s. předkládat rozšířenému senátu (rozsudek NSS č. j. 6 Afs 12/2025 - 48, bod 30; nebo č. j. 10 Afs 216/2023 - 83, bod 25). To stejné platí i pro rozsudek NSS ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021 - 45 (rozsudek NSS č. j. 6 Afs 46/2022 - 113, bod 57).

[20] Co se prokazování odběratelů týče, stěžovatelka nerozporovala závěr, že zboží neodebrali deklarovaní odběratelé PHU DRABEX a MO TRADE. Její nesouhlas se ovšem týkal neexistence indicií o alternativních odběratelích, kteří by měli postavení osoby povinné k DPH.

[21] Touto argumentací, kterou poprvé uplatnila až při ústním jednání u krajského soudu, ovšem stěžovatelka popřela celou svoji předchozí pozici. Takový postup Nejvyšší správní soud již opakovaně odmítl s tím, že „[n]elze [...] umožnit, aby daňové subjekty své nároky uplatňovaly ‚alibisticky‘ podle toho, jak se bude řízení vyvíjet, a k jakému závěru soudy (resp. správní orgány) dospějí, jak prosazuje žalobkyně. Žalobkyně nemůže tvrdit a prokazovat, že dodala zboží deklarovaným odběratelům, a zároveň požadovat, aby pouze v případě, že by podle soudu neunesla své důkazní břemeno ohledně dodání deklarovanému odběrateli, byla věc posuzována optikou“ dodání jiné osobě povinné k dani (rozsudek NSS č. j. 1 Afs 241/2022 - 120, bod 43; či č. j. 5 Afs 8/2024 - 80, bod 45; anebo ze dne 12. 5. 2025, č. j. 2 Afs 251/2022 - 104, bod 48).

[22] Existenci indicií o skutečných odběratelích odlišných od deklarovaných poté stěžovatelka stavěla na údajích uvedených v CMR listech. Krajský soud tyto námitky správně odmítl jako obecné, nedostatečné a nenasvědčující tomu, že šlo o skutečné odběratele (bod 109 napadeného rozsudku). Jak již Nejvyšší správní soud uzavřel v souvisejících případech, ani zde stěžovatelka „[n]evysvětlila, jak dodávky ve skutečnosti probíhaly a kdo byl skutečným odběratelem; tím ostatně ani nemusely být 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 v podstatě popírala tvrdošíjným trváním na tom, že prokázala dodání zboží deklarovaným odběratelům, není důvodem pro zrušení rozhodnutí žalovaného“ (rozsudek NSS č. j. 5 Afs 8/2024 - 80, bod 46; obdobně č. j. 6 Afs 12/2025 - 48, body 26 a 27). Zároveň nelze

přehlédnout ani to, že „[t]rvá-li daňový subjekt současně na více skutkových verzích svého případu, které jsou vzájemně neslučitelné, snižuje obvykle věrohodnost obou (všech) těchto verzí“ (rozsudek NSS č. j. 2 Afs 251/2022 - 104, bod 48).

[23] K namítané nedělitelnosti zboží již Nejvyšší správní soud také uzavřel, že „nelze s jistotou vyloučit, že by plnění byla dodána více subjektům, tedy rozdělena (i v rámci jedné dodávky). Za situace, kdy není zřejmé, kdo konkrétně zboží odebral, totiž nelze např. vyloučit, že zboží odebralo současně vícero subjektů, čímž by došlo ke snížení hodnoty jednotlivých (takto rozdělených) plnění, či že odběratelem byl konečný spotřebitel, tedy osoba, která zboží nepoužívá ke své ekonomické činnosti, a nebyla by proto povinná k dani. Ani samotná vysoká hodnota plnění a charakter zboží tedy nutně nemusí znamenat, že stěžovatelka dodala sporná plnění osobě povinné k dani“ (rozsudek NSS č. j. 5 Afs 8/2024 - 80, bod 44).

[24] Konečně i ve vztahu k namítanému neprovedení mezinárodního dožádání již kasační soud uvedl, že nešlo o vadu. Platí totiž, že „[ú]čelem 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“, přičemž stěžovatelka tímto chtěla objasňovat vztahy mezi jejími deklarovanými odběrateli, na nichž trvala, a třetími osobami figurujícími na CMR listech, resp. dalších dokladech, které neznala (rozsudek NSS č. j. 1 Afs 53/2023 - 76, bod 44; či č. j. 6 Afs 12/2025 - 48, bod 28).

[25] U navrhovaných předběžných otázek Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že není namístě je Soudnímu dvoru EU předložit, jak již dříve uzavřel u zcela totožného návrhu stěžovatelky. V části, týkající se prokazování odběratelů, jde totiž o vyřešenou otázku, ostatní otázky směřující ke zkoumání odběratelů jsou poté otázkami skutkovými (rozsudek NSS č. j. 6 Afs 12/2025 - 48, bod 31).

IV. Závěr a náklady řízení

[26] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s.

[27] O náhradě nákladů řízení rozhodl kasační 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 v souvislosti s tímto řízením nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti. Soud mu tedy náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 17. července 2025

pokračování

Ivo Pospíšil
předseda senátu