

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Sylvy Šiškeové a soudců Tomáše Kocourka a Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **BIOENERGO - KOMPLEX, s.r.o.**, se sídlem Pod Hroby 130, Kolín, zast. Mgr. Ing. Tomášem Hobzou, advokátem se sídlem Ghegova 1019/3, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 3. 2021, č. j. 8553/21/5300-22442-712448, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 29. 4. 2025, č. j. 54 Af 8/2021-107,

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] Žalobkyně v rámci své ekonomické činnosti mimo jiné obchodovala s řepkovým olejem. Finanční úřad pro Středočeský kraj (správce daně) jí dodatečným platebním výměrem ze dne 8. 7. 2019 doměřil daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období srpen 2017 ve výši 202 614 Kč. Neprokázala totiž splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH s nárokem na odpočet podle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2018 (dále jen „zákon o DPH"). V řízení vyvstala otázka, zda bylo zboží dodáno deklarovaným odběratelům, estonské společnosti PROPOOLA osaühing (dále „Propoola") a anglické společnosti CANOLA LTD (dále „Canola"). Žalovaný se ztotožnil se závěry správce daně, zamítl odvolání žalobkyně a dodatečný platební výměr potvrdil.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila u Krajského soudu v Praze, který žalobu zamítl. Konstatoval zachování lhůty pro stanovení daně. Podrobně se zabýval judikaturním vývojem v oblasti osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu, neboť v průběhu soudního řízení vydal Soudní dvůr Evropské unie (dále „Soudní dvůr“) rozsudek ze dne 29. 2. 2024 ve věci C-676/22, *B2 Energy*. Jeho aplikaci na posuzovanou věc odmítl, neboť dospěl k závěru, že neexistuje žádná indicie, která by poukazovala na osobu odlišnou od deklarovaných odběratelů. Žalobkyně nepředestřela přesvědčivou konkrétní argumentaci, z níž by vyplynula dostatečná pravděpodobnost, že by subjekty objevující se v doložených dokladech byly skutečnými odběrateli. Krajský soud shrnul také obecná východiska pro osvobození daně při dodání zboží do jiného členského státu a rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Konstatoval, že správce daně unesl své důkazní břemeno, ovšem stěžovatelka neprokázala dodání zboží deklarovaným odběratelům Propoola a Canola. Správce daně se podrobně zabýval doloženými doklady. K argumentaci týkající se neprovedení dalšího mezinárodního dožádání v daňovém řízení krajský soud uvedl, že žalobkyně neformulovala řádný důkazní návrh. Nepřisvědčil ani námitkám, že plnění bylo nesprávně posouzeno jako tuzemské a že se žalovaný měl zabývat dobrou vírou žalobkyně.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) v kasační stížnosti namítla, že krajský soud nerespektoval vývoj judikatury, zejména závěry rozsudku *B2 Energy*, a nadále požadoval prokázání konkrétního odběratele.

[4] V době uskutečnění sporných transakcí byla stěžovatelka přesvědčena, že zboží dodává deklarovaným odběratelům. Podrobnosti obchodní spolupráce detailně popsala v žalobě a předložila veškeré relevantní listiny. Zboží bylo vždy přepraveno do jiného členského státu a stěžovatelka za ně obdržela odpovídající kupní cenu. Během daňové kontroly setrvala na tvrzení, že zboží bylo dodáno výhradně deklarovaným odběratelům, neboť v té době to bylo podmínkou pro osvobození podle § 64 zákona o DPH. V daňovém řízení vyvstaly indicie o tom, že by odběratelem mohl být někdo jiný, avšak žalovaný se s ohledem na tehdejší výklad podmínek pro osvobození zboží od DPH soustředil pouze na zpochybnění deklarovaných odběratelů. Stěžovatelce bylo znemožněno prokázat, že zboží bylo dodáno osobám registrovaným k dani v jiném členském státě. Překvalifikováním dodání zboží do jiného členského státu na tuzemské plnění byla stěžovatelce doměřena daň na výstupu, kterou měl současně povinnost přiznat a uhradit odběratel v jiném členském státě. Tím byla porušena zásada neutrality daně a způsoben zásah do stěžovatelčina práva vlastnit majetek zaručeného čl. 11 Listiny základních práv a svobod (dále „Listina“). Postup krajského soudu je nezákonný a odporuje i unijním předpisům.

[5] Správní soudy jsou povinny zachovat ochranu subjektivních práv daňových subjektů v souladu s § 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“). Požadavek krajského soudu na povinné označení konkrétního odběratele neplyne z judikatury Soudního dvora a je nezákonný. Stěžovatelka účelově nepřizpůsobovala procesní taktiku, ale legitimně reagovala na judikaturní vývoj. V souladu s rozsudkem *B2 Energy* je rovněž rozsudek Nejvyššího správního soudu (NSS) ze dne 13. 6. 2024, č. j. 7 Afs 238/2021-73, *FABIO PRODUKT*. Pokud NSS zaujme v nynější věci jiné stanovisko, navrhla stěžovatelka

předložit věc rozšířenému senátu.

[6] Stěžovatelka zpochybnila i hodnocení skutkového stavu. Krajský soud ignoroval důležité indicie o skutečných odběratelích plynoucí ze správního spisu, ačkoli jich sám řadu uvedl v napadeném rozsudku (zejm. v bodech 104-106 a 127-130). Z jeho závěrů plyne, že společnosti předcházející deklarovaným odběratelům byly s vysokou pravděpodobností skutečnými odběrateli a osobami povinnými k dani. Objevují se i na dalších dokladech. Je pravděpodobné, že na zmíněné subjekty přešlo oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník ve smyslu čl. 14 odst. 1 směrnice 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), dokonce existují i indicie o přechodu vlastnického práva. Identifikace skutečných odběratelů je tedy zřejmá. Stěžovatelka také poukázala na výpovědi svědků O. a P.
[7] Zástupce stěžovatelky v daňovém řízení navrhoval provést mezinárodní dožádání, jež mohlo objasnit tyto zásadní otázky. Stěžovatelka se domáhala řádného zjištění skutkového stavu ve smyslu § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Z celkového hodnocení zjištěných skutečností ze strany krajského soudu plyne, že zmíněné subjekty měly rozhodující vliv na dispozici s dodaným řepkovým olejem. Podle stěžovatelky byly zjištěny dostatečné indicie o existenci alternativních odběratelů. S řepkovým olejem obchodují zásadně pouze subjekty registrované k dani z přidané hodnoty, což plyne z objemu dodávaného zboží i z postavení jednotlivých subjektů v dodavatelských řetězcích. Surový řepkový olej se nestáčí z cisteren do menších balení pro koncové spotřebitele, neboť se nejedná o konečný produkt. I kdyby se jakýkoli subjekt rozhodl tento polotovar sám rafinovat, překročil by povinný registrační obrat již samotnou přípravou na toto zpracování. Tyto skutečnosti vyvrací argumentaci o dělitelnosti plnění. Pro překročení zákonného obratu postačuje dodání jedné cisterny řepkového oleje. To pominuli žalovaný i krajský soud, tento závěr navíc nemá oporu v důkazech.

[8] Odmítnout osvobození od DPH podle § 64 zákona o DPH lze pouze za předpokladu, že byly v řízení řádně zjištěny veškeré rozhodné skutečnosti, jak plyne i z rozsudku *FABIO PRODUKT*. Mezinárodní dožádání bylo klíčové pro zákonnost celého rozhodnutí. Nemohlo sice přispět k objasnění toho, zda skutečnými odběrateli byli ti deklarovaní. Informace, jež mohly být jeho prostřednictvím zjištěny, jsou však ve světle rozsudku *B2 Energy* zásadní. Napadený rozsudek je nezákonný, neboť krajský soud aproboval již překonaný přístup. Správce daně je povinen využít veškeré okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně, aby dostál standardům podle § 92 odst. 2 daňového řádu. Nedodržení těchto procesních pravidel způsobuje také nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[9] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s napadeným rozsudkem. Poukázal na rozsudky NSS ze dne 2. 5. 2025, č. j. 6 Afs 12/2025-48, ze dne 22. 5. 2025, č. j. 1 Afs 21/2025-54, a ze dne 24. 7. 2025, č. j. 22 Afs 46/2025-61. Dodal, že daňový subjekt musí prokazovat, že zboží bylo dodáno osobě povinné k dani. I v rozsudku *B2 Energy* pojednává Soudní dvůr o informacích poskytnutých dodavatelem. Zároveň není pravdou, že ze spisové dokumentace plynou dostatečné indicie o alternativních odběratelích. Tvrzení stěžovatelky jsou hypotetická a spekulativní, v reakci na rozsudek *B2 Energy* nepředestřela přesvědčivou argumentaci. Krajský soud v pasážích svého rozsudku, na něž odkazuje stěžovatelka, nepopsal indicie ve smyslu judikatury Soudního dvora. Naopak vysvětlil, že se

o ně nejedná. Námitky týkající se mezinárodního dožádání a posouzení plnění jako tuzemských posuzoval již NSS v obdobných stěžovatelčiných případech a její argumentaci shledal nedůvodnou. Tyto závěry jsou aplikovatelné i na nyní posuzovanou věc.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná, není však důvodná.

[11] Stěžovatelka namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Stěžovatelka blíže nepopsala důvody, pro které považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný, navzdory tomu NSS tuto námitku posoudil, neboť k nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu by musel přihlédnout i z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[12] K otázce nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku lze odkázat na obsáhlou judikaturu NSS (rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76). Platí, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný, jak uvážil o pro věc zásadních a podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje pro věc zásadní argumentaci účastníků řízení za lichou. Těmto požadavkům napadený rozsudek dostál.

III. A Osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu a rozsudek B2 Energy

[13] Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH platilo, že *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*.

[14] Citovaná úprava do českého práva provádí směrnici o DPH. Podle jejího čl. 138 odst. 1 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 nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží.

[15] Podle § 92 odst. 2 daňového řádu *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů*.

[16] Podle § 92 odst. 3 *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních*.

[17] Podle § 92 odst. 4 může správce daně, vyžaduje-li to průběh řízení, *vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že*

potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.

[18] NSS, stejně jako krajský soud, zohlednil judikaturní vývoj, k němuž došlo po vydání rozhodnutí žalovaného. Konkrétně jde o již zmiňovaný rozsudek Soudního dvora ve věci *B2 Energy* a na něj navazující rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2024, č. j. 4 Afs 291/2021-84.

[19] Závěry rozsudku *B2 Energy* NSS shrnul např. v rozsudku ze dne 20. 8. 2024, č. j. 10 Afs 216/2023-83. Soudní dvůr se zabýval otázkou, zda k naplnění první podmínky pro osvobození od daně při dodání do jiného členského státu stačí, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, které poskytla osoba povinná k dani, jsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný příjemce v jiném členském státě měl postavení osoby povinné k dani. Soudní dvůr tedy posuzoval, zda postačuje ujistit se na základě dostupných informací o tom, že zboží bylo do jiného členského státu dodáno osobě povinné k dani, nebo je nutné trvat na tom, aby tuto skutečnost prokázal daňový subjekt. Soudní dvůr již v rozsudku ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, uvedl, že k úspěšnému uplatnění nároku na odpočet DPH (nikoli tedy na osvobození od této daně) postačuje, že jsou s ohledem na skutkové okolnosti a informace, které osoba povinná k dani poskytla, k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel měl postavení osoby povinné k dani. Daňový subjekt pak nemusí prokazovat, že skutečný dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, pokud to s jistotou vyplývá ze skutkových okolností.

[20] Ve věci *B2 Energy* šlo o dodávky řepkového oleje z České republiky do Polska. Olej nepřijali odběratelé uvedení na daňových dokladech, ale jiné společnosti, které přijetí plnění potvrdily mj. na CMR listech. Daňový subjekt v daňovém řízení připustil, že olej ve skutečnosti odebrala jedna ze společností uvedených na CMR listu. NSS se při projednávání kasační stížnosti daňového subjektu obrátil na Soudní dvůr s otázkou, zda se mají přiměřeně použít závěry vyslovené ve věci *Kemwater ProChemie*. Soudní dvůr dospěl k závěru, že ano, tedy že nárok na osvobození od DPH lze odepřít, jen pokud dodavatel neprokázal, že zboží bylo dodáno odběrateli, který má v jiném 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 odběratel toto postavení měl. NSS pak zrušil rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Sám přitom nehodnotil, zda ze skutečností obsažených v daňovém spise plyne, že skuteční odběratelé měli, či neměli postavení plátců daně, či zda to lze vyloučit navzdory tomu, že olej byl dodáván v hmotnosti přesahující desítky tun (rozsudek NSS č. j. 4 Afs 291/2021-84, body 39-40).

[21] NSS zdůrazňuje, že rozsudek *B2 Energy* nelze vykládat tak, že by měl ovlivnit výsledek všech řízení o osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu. Daňový subjekt totiž nemůže své nároky uplatňovat „alibisticky“, tedy jednak tvrdit a prokazovat, že zboží dodal deklarovaným odběratelům, a zároveň požadovat, aby pro případ neunesení důkazního břemene soud uplatnil závěry judikatury ve věcech *Kemwater ProChemie* a *B2 Energy* (rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 53/2023-76, bod 40). Ani převažující linie judikatury navazující na rozsudek *Kemwater ProChemie* nepřistoupila k automatickému rušení všech dřívějších zamítavých soudních i správních rozhodnutí bez ohledu na okolnosti konkrétní věci, tedy bez ohledu na to, zda ve věci existovaly nějaké indicie o jiném než deklarovaném dodavateli v postavení plátce DPH (např. rozsudky NSS 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, či ze dne 18. 8. 2022, č. j. 2 Afs 331/2018-85).

[22] Lze tedy konstatovat, že z rozsudku *B2 Energy* nelze dovodit, že by daňovému subjektu mohlo být ohledně unesení břemene tvrzení a břemene důkazního k užitku, pokud bez dalšího, tedy zejména bez jakékoli indicie, nově zcela změní svá daňová tvrzení. Není pochyb, že tak obecně vzato může učinit; to však neznamená, že mu to automaticky procesně prospěje. S přihlédnutím k závěrům formulovaným v rozsudku *B2 Energy* bude namístě určitý případ odlišně právně posoudit a vrátit věc zpět do daňového řízení (v důsledku zrušení rozhodnutí odvolacího daňového orgánu) zpravidla jen tehdy, pokud bude existovat nějaká skutková indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného odběratele, která mohla fakticky namísto něj odebrat sporná deklarovaná plnění v postavení plátce DPH.

[23] Rozsudek *B2 Energy* nemění ani rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Je na plátci 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 NSS ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, č. 2172/2011 Sb. NSS).

III. B Skutkové a právní okolnosti posuzovaného případu

[24] NSS předesílá, že skutkově a právně obdobnými případy téže stěžovatelky se již opakovaně zabýval (rozsudky ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 241/2022-115, č. j. 1 Afs 53/2023-76, ze dne 15. 7. 2024, č. j. 10 Afs 64/2023-98, 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, č. j. 6 Afs 12/2025-48, ze dne 17. 7. 2025, č. j. 1 Afs 28/2025-57, ze dne 26. 8. 2025, č. j. 7 Afs 346/2024-60, či ze dne 16. 10. 2025, č. j. 7 Afs 17/2025-49). NSS posoudil skutkové okolnosti projednávaného případu a dospěl k závěru, že mnohé z již vyslovených závěrů jsou přiléhavé i na nynější věc.

[25] Správce daně v daňovém řízení zpochybnil dodání zboží deklarovaným odběratelům, společnostem Propoola a Canola. Stěžovatelka v daňovém řízení i v žalobě setrvale tvrdila, že zboží dodala právě jim. Po vydání rozsudku *B2 Energy* měnícího náhled na posouzení splnění podmínek pro osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu se stěžovatelka k tomuto judikaturnímu vývoji vyjádřila přípisem ze dne 28. 6. 2024. Omezila se na obecnou polemiku nad judikaturou NSS, jejím souladem s unijním právem a tím, jak by se podle jejího názoru měl vykládat rozsudek *B2 Energy*. Až při jednání před krajským soudem dne 29. 4. 2025 zástupce stěžovatelky uvedl, že stěžovatelka právě s ohledem na vývoj judikatury již s jistotou nesetrvává na tom, že odběrateli byly společnosti Canola

a Propoola. Již ze samotného spisového materiálu podle stěžovatelky plynuly indicie o tom, že ať již byl odběratelem jakýkoli subjekt, musel mít postavení osoby povinné k dani a musel k ní být registrován v jiném členském státě. Podle stěžovatelky bylo daňové řízení navíc zatíženo procesní vadou. Správce daně totiž rezignoval na řádné zjištění skutkového stavu, neboť neprovedl navrhované mezinárodní dožádání.

[26] Krajský soud vyložil změnu nastalou po vydání rozsudku *B2 Energy* a navazujících rozhodnutí v bodech 65-74 napadeného rozsudku. Tyto závěry pak promítl ve svém vysvětlení toho, proč na stěžovatelčin případ závěry tohoto rozsudku neaplikoval.

[27] Stěžovatelce lze přisvědčit v tom, že rozsudek *B2 Energy* změnil náhled na přezkum splnění podmínek pro osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu. Krajský soud však tento vývoj judikatury zcela respektoval. K argumentaci, že skutečnými odběrateli mohly být subjekty uvedené v položce 24 CMR listů, což připustil zástupce stěžovatelky při ústním jednání, lze odkázat na bod 68 napadeného rozsudku. NSS souhlasí s krajským soudem, že stěžovatelka měla od vydání rozsudku *B2 Energy* dostatek času, aby předestřela konkrétní přesvědčivou argumentaci pro to, že společnosti uvedené v předložených dokladech byly skutečnými odběrateli. Mohla se rovněž pokusit zajistit pro svá tvrzení důkazy. Stěžovatelka však předestřela jen hypotetické a spekulativní tvrzení, k němuž nepředložila ani nenavrhla žádné důkazy. V kasační stížnosti namítá, že v průběhu daňového řízení a ke dni podání žaloby nemohla označit jiný subjekt ani poukazovat na objektivní okolnosti, které by umožňovaly dovodit, že alternativní odběratel musel mít postavení osoby povinné k dani. Mohla tak učinit po vydání rozsudku *B2 Energy*, na tuto možnost však rezignovala. Stěžovatelka v kasační stížnosti také tvrdí, že její zástupce při ústním jednání označil konkrétní subjekty, ani to však neučinil (srov. výše bod [25]).

[28] Podle NSS nelze pomíjet, že i po vydání rozsudku *B2 Energy* leží povinnost prokázat splnění podmínek pro osvobození od DPH na daňovém subjektu. Je pravdou, že z rozsudku *B2 Energy* neplyne povinnost prokázat konkrétního odběratele. Ovšem teprve až v případě, kdy daňové orgány disponují údaji potřebnými k ověření, že skutečný odběratel měl postavení osoby povinné k dani, nelze nadále požadovat po daňovém subjektu, aby tuto skutečnost prokázal. V posuzovaném případě však daňové orgány takové informace k dispozici neměly.

[29] NSS nesouhlasí ani s tím, že je nutné zrušit rozsudek krajského soudu i napadené rozhodnutí po vzoru stěžovatelkou citovaného rozsudku kasačního soudu ve věci *FABIO PRODUKT*, případně věc předložit rozšířenému senátu. Jak NSS ve stěžovatelčiných věcech opakovaně vysvětlil (rozsudky NSS č. j. 7 Afs 346/2024-60, body 21-22, č. j. 6 Afs 12/2025-48, bod 30, č. j. 5 Afs 18/2024-77, bod 45, či č. j. 1 Afs 28/2025-57, bod 19), a učinil tak i krajský soud v bodě 71 napadeného rozsudku, situace řešená rozsudkem *FABIO PRODUKT* není s případem stěžovatelky srovnatelná. Na rozdíl od stěžovatelky v odkazované věci daňový subjekt jednal s osobou, která domlouvala dodávky pro několik společností, a připustil, že zboží možná nebylo dodáno tvrzenému odběrateli, ale jiné z těchto společností; k takovému závěru směřovala také skutková zjištění. To stejné platí i pro stěžovatelkou zmiňovaný rozsudek NSS ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45. I zde byl rozdílný přístup NSS odůvodněn odlišnými skutkovými okolnostmi (srov. také

rozsudky NSS č. j. 6 Afs 46/2022-113, bod 57, č. j. 1 Afs 28/2025-57, bod 19, či č. j. 22 Afs 46/2025-61, bod 22).

[30] Krajský soud nebyl názoru, že by dostatečné indicie o skutečných odběratelích plynuly ze správního spisu. Podle stěžovatelky tomu tak je a plyne to i z napadeného rozsudku, kde krajský soud uvedl řadu podstatných indicií, jež tomu nasvědčují. K tomu stěžovatelka poukázala na body 104-106 a 127-130 rozsudku krajského soudu.

[31] V uvedených částech napadeného rozsudku se krajský soud zabýval doklady předloženými v daňovém řízení. U společnosti Canola se jednalo o kupní smlouvy uzavřené s touto společností, podle nichž má být zboží formou třístranného obchodu dodáno společnosti Phenix jako konečnému příjemci. Na většině dokladů (CMR listy, faktury a dodací listy; jedinou výjimkou jsou později předložené polské vážní lístky) je však jako odběratel a konečný příjemce označena společnost Canola, jejíž razítko je také připojeno na CMR listech a některých dodacích listech. Krajský soud poukázal na to, že správce daně identifikoval další nesrovnalosti. Kupní cena uvedená na fakturách se v některých případech liší od ceny uvedené v kupních smlouvách, stejně tak se liší váha zboží uvedená na vážních lístcích a doba přepravy zboží byla nelogicky dlouhá. Stěžovatelka v žalobě s poukazem na výpovědi svědků O. a P. tvrdila, že prokázala dodání zboží společnosti Canola. Toto zboží bylo podle ní v režimu třístranného obchodu skutečně dodáno konečnému příjemci, společnosti Phenix. V bodě 106 zpochybnil krajský soud důkazní hodnotu předložených CMR listů. V položce 24 „*zboží obdržel*“ se nachází razítko FTD Magazyn Pawonków (toto razítko se nachází i na dvou potvrzeních o přijetí zboží). Podle stěžovatelky se jednalo o skladové prostory (viz protokol o ústním jednání ze dne 13. 4. 2018). Razítko společnosti Canola se pak nachází vždy pod položkou 24 „*zboží obdržel*“.

[32] Stěžovatelka v kasační stížnosti tvrdí, že zmíněné indicie nasvědčují tomu, že faktickými odběrateli byly společnosti identifikované na předložených CMR listech v položce 24 „*zboží obdržel*“ či na vážních lístcích.

[33] Na CMR listech týkajících se plnění, jejichž odběratelkou měla být společnost Canola, se pod položkou 24 nachází razítko FTD Magazyn Pawonków. Jak podotkl i krajský soud, podle sdělení stěžovatelky se jednalo o společnost poskytující skladovací služby. To plyne nejen z protokolu o ústním jednání ze dne 13. 4. 2018, ale i z vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 15. 3. 2019, k němuž stěžovatelka přiložila i informace o společnosti FTD Magazyn Pawonkóv, aby potvrdila, že společnost tyto služby poskytuje. Pod razítky společnosti FTD Magazyn Pawonkóv je vždy připojeno razítko společnosti Canola. Proč stěžovatelka neprokázala, že by Canola byla deklarovaným odběratelem, rozebral krajský soud v bodech 104-121 napadeného rozsudku. Proti této argumentaci se stěžovatelka nebrání. Na českých vážních lístcích pak figuruje společnost TRANSPORTSTAV s.r.o. (dále „Transportstav“), a to jako dopravce. Jako dopravce je tato společnost uvedena i v CMR listech. Ani zde tedy není důvod se domnívat, že by společnost Transportstav byla skutečným odběratelem. Na polských vážních lístcích figuruje společnost FTD Magazyn Pawonkóv, která měla poskytovat skladovací služby, společnost Phenix, která měla být konečným odběratelem, a společnost FTD Sp. z o.o. (dále jen „FTD“), která byla podle žaloby skladovatelem konečného příjemce zboží společnosti Phenix. Z předložených dokumentů tak neplyne, kdo byl skutečným odběratelem zboží,

resp. zda se jednalo o osobu povinnou k dani. Stěžovatelka neobjasnila, který ze zmiňovaných subjektů jím měl být.

[34] Body 127-130 napadeného rozsudku se týkají společnosti Propoola. Ta byla označena na fakturách jako odběratel i konečný příjemce zboží. V CMR listech se pod položkou 24 nachází razítka společnosti LOGISTYK Bazy Magazynowej Wratislavia-Biodiesel S.A. (dále „Logistyk"). Kopie CMR listů zaslaných správci daně společností Propoola obsahovaly rovněž její razítko (podle zjištění správce daně měla Propoola udělovat stěžovatelce pokyny ohledně vyhotovení dvou různých CMR listů, z čehož daňové orgány dovozovaly nekalé praktiky deklarovaného odběratele). Na polských vážních lístcích figurovala opět společnost Logistyk, nacházelo se zde razítko a podpis, v záhlaví byla uvedena společnost Wratislavia-Biodiesel S.A. Krajský soud dále uvedl, že na potvrzeních o přijetí zboží byla jako odběratel označena společnost Propoola, v kolonce *„razítko a podpis příjemce"* bylo však razítko společností Logistyk nebo Wratislawia-Biodiesel S.A.

[35] Krajský soud dále upozornil na oslabenou důkazní hodnotu předložených CMR listů a dodal, že stěžovatelka se ke společnostem Wratislawia-Biodiesel S.A. či Logistyk nikdy nevyjádřila, nevysvětlila jejich vztah k dodávkám pro společnost Propoola ani přítomnost jejich razítek na dokladech. Při ústním jednání dne 13. 7. 2018 se správce daně stěžovatelky tázal na společnost Wratislawia-Biodiesel S.A., neboť doklady naznačovaly, že by tato společnost mohla být příjemcem zboží. Stěžovatelka přislíbila písemné vyjádření, které však neposkytla. V dalších podáních trvala na tom, že zboží dodala společnosti Propoola. NSS upozorňuje, že stěžovatelka se nepokusila objasnit vztah se společnostmi Wratislavia-Biodiesel S.A. a Logistyk ani po vydání rozsudku *B2 Energy*. Jak již bylo zmíněno, při ústním jednání se omezila na tvrzení, že ať již byl odběratelem kterýkoli ze zmíněných subjektů, musel mít postavení osoby povinné k dani a musel k ní být registrován v jiném členském státě. Ke společnostem Wratislavia-Biodiesel S.A. a Logistyk však stěžovatelka nic neuvedla, ačkoli byla povinna upřesnit svá tvrzení a předestřít konkrétní přesvědčivou argumentaci pro to, že tyto společnosti byly skutečnými odběrateli, a také k tomu navrhnout důkazy.

[36] NSS uzavírá, že na základě spisového materiálu nebylo možné dospět k závěru, že jsou dány dostatečně silné indicie pro to, aby byl posuzovaný případ vrácen do daňového řízení, jako se stalo např. ve věci *FABIO PRODUKT*. Na dokladech předložených stěžovatelkou bylo uvedeno několik společností; nelze tedy vyloučit, že některé z nich mohly být skutečnými odběrateli. Stěžovatelka však nevysvětlila, jak dodávky ve skutečnosti probíhaly a kdo byl skutečným odběratelem; tímto odběratelem ostatně nemusely být ani osoby uvedené na předložených dokumentech. Subjektům zmíněným ve spise přisuzovala stěžovatelka jiné postavení, případně se k jejich roli vůbec nevyjádřila, a ani po vydání rozsudku *B2 Energy* nepředestřela přesvědčivé argumenty pro to, aby bylo nutné se zabývat alternativními odběrateli. Pouhá neprokázaná eventualita, že zboží mohlo být v jiném členském státě dodáno osobě povinné k dani, není důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí. Zjišťovat okolnosti svědčící o alternativním odběrateli přitom není úkolem správce daně, jelikož *„finanční orgány jsou povinny k této skutečnosti přihlédnout toliko tehdy, pokud z okolností případu vyplývá, resp. pokud tuto skutečnost daňový subjekt prokáže"* (rozsudek NSS č. j. 6 Afs 12/2025-48, bod 26). Jinými slovy, teprve *„jakmile má daňový orgán k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný odběratel daňového subjektu měl postavení osoby*

povinné k dani, nemůže nadále trvat na tom, aby to prokazoval daňový subjekt“ (rozsudek NSS č. j. 10 Afs 216/2023-83, bod 22). Stěžovatelka se však omezila pouze na tvrzení, že někdo ze subjektů uvedených v dokladech byl odběratelem a musel mít zjevně postavení plátce daně. Nesprávně očekávala, že za ni tyto informace bude dohledávat správce daně. Opomněla, že je to právě daňový subjekt, koho tíží jak břemeno tvrzení, tak břemeno důkazní.

[37] Stěžovatelka v žalobě dále tvrdila, že výpovědi svědků O. a P. potvrzují, že odběratelem byla společnost Canola. Krajský soud se s tímto tvrzením neztotožnil. Uvedl, že svědek O. nevypověděl nic k jednotlivým odběratelům stěžovatelky, a ani svědek P. neuvedl žádné konkrétní skutečnosti, které by potvrzovaly dodání zboží konkrétním společnostem (body 120-121 napadeného rozsudku). V kasační stížnosti stěžovatelka shrnuje, že svědek O. uvedl, že zboží bylo přepravováno z České republiky do Polska, vybavil si konkrétní lokality a to, že dodání vždy potvrdil konkrétní odběratel na CMR listu. Dále stěžovatelka poukazuje na to, že svědek P. potvrdil spolupráci s panem O. a Ing. P., její zaměstnankyní, a dále uvedl, že byl přítomen některým vykládkám zboží, a to i v polském Pawonkówě. Vzpomněl si také na některé konkrétní odběratele. Z těchto skutečností stěžovatelka dovozuje, že *„postavení subjektů odlišných od deklarovaných odběratelů vedených na dokladech nebylo pouze formální*“. Podle ní je pravděpodobné, že na subjekty uvedené v položce 24 CMR listů přešlo oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník.

[38] NSS se s touto argumentací neztotožnil. Naopak souhlasí s krajským soudem, že svědecké výpovědi nepotvrzují dodání zboží konkrétnímu subjektu, a to ani společnosti Canola, ani některému z ostatních subjektů zmíněných v dokladech. Svědci O. i P. v obecné rovině potvrdili, že společnost Transportstav zajišťovala dopravu. Svědek P. k dotazu zástupce stěžovatelky potvrdil, že zná společnost Wratislavia-Biodiesel. Uvedl, že je to jeden z největších odběratelů a je z Wroclawi. Není zjevné, zda tím mínil společnost LOGISTYK Bazy Magazynowej Wratislavia-Biodiesel S.A. či Wratislawia-Biodiesel S.A., či zda se jednalo ještě o jinou společnost. To však není rozhodující. To, že svědek společnost znal, nepotvrzuje, že tato od stěžovatelky odebrala zboží u sporných transakcí. Ze svědeckých výpovědí tedy neplynou žádné indicie o alternativním odběrateli. NSS také podotýká, že výpověď svědka P. naopak oslabuje stěžovatelčinu argumentaci, podle níž je skutečný odběratel zjevný také z vážních lístků. Svědek totiž k otázce zástupce stěžovatelky, proč se na vážních lístcích nachází názvy společností, které neměly s transakcí nic společného, uvedl, že váhy jsou drahé, a v areálu, kde sídlí desítky společností, bývá často jedna společnost, která váhu vlastní, a ostatní společnosti ji rovněž užívají, a je tedy možné, že si odběratel nechal zvážit zboží u jiné společnosti.

[39] Stěžovatelka v kasační stížnosti také namítla, že mělo být provedeno mezinárodní dožádání zaměřené na objasnění vztahů subjektů uvedených na předložených dokladech, neboť bylo klíčové pro řádné zjištění všech rozhodných skutečností.

[40] NSS k tomu uvádí, že mezinárodní dožádání je cestou k opatření a provedení důkazu, nikoli důkazním prostředkem samo o sobě. Tento důkaz (resp. jeho předmět) musí být řádně označen, dovolává-li se daňový subjekt jeho provedení. Krajský soud se touto námitkou zabýval v bodech 112-115 svého rozsudku. Uvedl, že stěžovatelka mezinárodní dožádání navrhovala ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění za účelem prověření vztahu mezi společnostmi FTD a Phenix. Podle krajského soudu z návrhu stěžovatelky nebylo zřejmé

ani to, jaké konkrétní tvrzení jím chtěla prokázat. Stěžovatelka konkrétně netvrdila, že nějaký (příp. jaký) vztah mezi těmito dvěma společnostmi existoval. Nebylo tak možné vyhodnotit relevanci tohoto důkazního návrhu. Stěžovatelka zřejmě pouze odhadovala, že zde nějaký vztah mohl být, a žádala po správci daně, aby to za ni zjistil, tedy aby svou vyhledávací činností (resp. vyhledávací činností dožádaných správců daně) nahradil nedostatek vlastních tvrzení stěžovatelky o smluvních vztazích mezi tvrzeným konečným příjemcem Phenix a FTD. To krajský soud s poukazem na rozsudek NSS ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30, odmítl. Dodal, že stěžovatelka svým návrhem nereagovala na konkrétní tvrzení správce daně, jež by popírala a chtěla vyvrátit.

[41] Stěžovatelky tvrdí, že neprovedené mezinárodní dožádání je třeba zhodnotit optikou rozsudku *B2 Energy*. Podle NSS to však na posouzení tohoto jejího důkazního návrhu nemá vliv. Daňový subjekt totiž tíží mj. břemeno důkazní, tedy povinnost doložit svá daňová tvrzení. Rozsudek *B2 Energy* stěžovatelku nezbavil této povinnosti (výše body [23] a [36]). V daňovém řízení vyvstaly pochybnosti o faktickém stavu transakcí, a stěžovatelka tak byla povinna prokázat existenci podmínek, za nichž dochází k osvobození zdanitelného plnění od DPH. V daňovém řízení správce daně zpochybnil, že zboží bylo dodáno deklarovaným odběratelům Canola a Propoola, ale stěžovatelka na svém tvrzení setrvala. Provedení mezinárodního dožádání požadovala k prověření možných vztahů mezi společnostmi Phenix a FTD.

[42] NSS souhlasí s krajským soudem, že obecně formulovaný návrh mezinárodního dožádání za účelem objasnění možných obchodních vztahů mezi třetími subjekty a deklarovanými odběrateli není řádným důkazním návrhem. Stěžovatelka po správci daně v zásadě požadovala, aby zjistil, co konkrétně má o dodání zboží tvrdit, tedy aby ověřil, kdo a proč (na základě jakého oprávnění) její dodávky přebíral. Účelem mezinárodní výměny informací v rámci správy daní však není umožnit daňovým subjektům získat dodatečné důkazy, jež si měly samy dříve zajistit, aby doložily splnění podmínek pro přiznání osvobození (rozsudky NSS č. j. 7 Afs 17/2025-49, bod 23, a č. j. 1 Afs 53/2023-76, bod 39). Nedošlo tak k porušení § 92 odst. 2 daňového řádu. Požadavek na provedení mezinárodního dožádání tak, jak jej stěžovatelka formulovala, není tedy ani dostatečnou indicií o existenci jiných odběratelů, jež by odůvodnila zrušení napadeného rozhodnutí s poukazem na rozsudek *B2 Energy*.

[43] Co se týče námitky, že s řepkovým olejem s ohledem na objem cisteren a nutnost dalšího zpracování obchodují výhradně subjekty registrované k dani, odkazuje NSS opět na svůj rozsudek č. j. 7 Afs 17/2025-49, bod 20. Stěžovatelce lze přisvědčit v tom, že surový řepkový olej velice pravděpodobně nebude dodáván a stáčen koncovým spotřebitelům (byť stěžovatelka toto tvrzení nijak nedoložila). Za rozhodující však NSS považuje, 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, z nichž každý odebere určitou část z obsahu cisterny. Jak totiž plyne z judikatury Soudního dvora, která se zabývala převodem práva nakládat se zbožím jako vlastník (rozsudky ze dne 6. 4. 2006, ve věci C-245/04, *EMAG Handel Eder OHG*, nebo ze dne 16. 12. 2010, ve věci C-430/09,

Euro Tyre Holding BV), zboží může změnit vlastníka již v rámci přepravy, aniž by na ně vlastník musel fyzicky působit.

[44] I kdyby tedy stěžovatelka skutečně dopravila řepkový olej rovnou k dalšímu zpracování do rafinerie či jiného místa, není vyloučeno, že mezi stěžovatelkou a místem vykládky (stočením oleje) mohlo existovat více 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. Tyto závěry rozsudku NSS č. j. 7 Afs 17/2025-49 lze uplatnit i v nynější věci. Nazývá-li stěžovatelka úvahy o dělitelnosti plnění předestřené krajským soudem hypotetickými, lze podotknout, že stejně hypotetické je její tvrzení, že k rozdělení obsahu jedné cisterny mezi více odběratelů nedošlo.

[45] Stěžovatelka rovněž činila sporným posouzení plnění jako tuzemských. Zboží totiž bylo nesporně přepraveno do jiného členského státu. Namítala porušení neutrality daně a práva vlastnit majetek. Z judikatury NSS vyplývá, že v případě, kdy nebyla prokázána podstata plnění jako plnění intra-unijního, avšak k jeho dodání došlo, je třeba je posoudit jako tuzemské zdanitelné plnění zatížené daní na výstupu (rozsudek NSS ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, č. 2172/2011 Sb. NSS). V projednávaném případě není sporné, že k dodání zboží došlo. Nicméně nebyly prokázány podmínky pro přiznání osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, v důsledku čehož nebylo stěžovatelce přiznáno. Plnění proto bylo posouzeno nikoli jako intra-unijní, nýbrž jako tuzemské zdanitelné plnění. Za dané situace tedy nedošlo k porušení práva stěžovatelky vlastnit majetek dle čl. 11 Listiny, neboť jí nebylo přiznáno osvobození od daně z důvodu neunesení jejího důkazního břemene (shodně již rozsudky NSS č. j. 7 Afs 346/2024-60, bod 29, či č. j. 6 Afs 12/2025-48, bod 29). Z téhož důvodu, tedy proto, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, není důvodná ani námitka porušení zásady neutrality daně.

[46] NSS uzavírá, že stěžovatelka neprokázala splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH podle § 64 zákona o DPH. Krajský soud i daňové orgány posoudily věc v souladu se zákonem a judikaturou.

IV. Závěr a náklady řízení

[47] NSS ze shora uvedených důvodů zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s.

[48] Neúspěšná stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému nevznikly náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 29. ledna 2026

Sylva Šiškeová

pokračování

předsedkyně senátu