



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse a soudců JUDr. Jiřího Derfla a JUDr. Martiny Vernerové ve věci

žalobkyně: **DANEOLA s.r.o.**, IČO: 24791946,  
sídlem Liškova 1562/47, 412 01 Litoměřice,  
zastoupena Mgr. Petrem Macákem, advokátem,  
sídlem Kolínská 1686/13, 130 00 Praha 3,

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,  
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 10. 2020, č. j. 40653/20/5300-22444-712153,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23. 10. 2020, č. j. 40653/20/5300-22444-712153, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši **11 228 Kč** do třiceti dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku.

**Odůvodnění:**

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

ředitelství ze dne 23. 10. 2020, č. j. 40653/20/5300-22444-712153, kterým bylo zamítnuto její odvolání a potvrzeno 15 dodatečných platebních výměrů, které vydal Finanční úřad pro Ústecký kraj, Územní pracoviště v Litoměřicích, (dále jen „správce daně“) dne 10. 5. 2019 a kterými byla žalobkyni podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) a podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden, březen, srpen, září, říjen, listopad a prosinec roku 2014 a leden až srpen roku 2015 v celkové výši 5 976 582 Kč a současně uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně v celkové výši 1 195 310 Kč. Žalobkyně se v žalobě zároveň domáhala toho, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

### Žaloba

2. Žalobkyně v žalobě uvedla, že pro uplatnění nároku na osvobození od DPH při dodání zboží z jiného členského státu musí být splněny tři hmotněprávní podmínky, a to: 1) právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, 2) zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy fyzicky opustilo území České republiky, a 3) zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě. Podle daňových orgánů v projednávané věci nebylo prokázáno splnění třetí podmínky, s čímž žalobkyně zásadně nesouhlasí.
3. Žalovaný měl v napadeném rozhodnutí zdůrazňovat skutečnost, že ze sedmi žalobkyní deklarovaných odběratelů spolupráci se žalobkyní potvrdil pouze jediný, zbylí se správcem daně nekomunikují. K tomu žalobkyně namítla, že žalovaný pomíjí zásadní skutečnost, že ke kontaktování odběratelů ze strany správce daně docházelo až po několika letech od uskutečnění obchodů. Vzhledem k tomu jí nemůže být nekontaktnost odběratelů přičítána k tíži.
4. Žalobkyně uvedla, že k jednotlivým případům standardně doložila daňový doklad, CMR list a výpis z bankovního účtu. Nesouhlasí s tím, že by tyto doklady netvořily ucelený soubor důkazních prostředků. Zboží podle ní bylo dodáno, což bylo doloženo potvrzeným CMR listem, byl vydán daňový doklad a tento byl uhrazen, což bylo doloženo výpisem z účtu.
5. Žalovaný měl uvést, že žalobkyně nepředložila důkaz, ze kterého by vyplývala instrukce žalobkyně, aby zboží bylo doručeno jinam než do sídla odběratele a že ho bude přebírat subjekt odlišný od odběratele (viz např. bod 31 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Toto tvrzení podle žalobkyně pomíjí obecně známou skutečnost, že mražené zboží, které bylo předmětem kontrolovaných obchodů, je podle žalobkyně vždy dodáváno do mrazíren. I ostatní zboží je většinou dodáváno do různých skladů, nikoli do sídla odběratele. Proto jsou na CMR listech dvě kolonky – kolonka č. 2 (příjemce) a kolonka č. 3 (místo vykládky zboží, v daném případě mrazárna, která za příjemce zboží přebírá a jeho přijetí potvrzuje). Proto není možné uzavřít (jako např. v bodě 41 odůvodnění napadeného rozhodnutí), že z CMR listů nevyplývalo potvrzení přijetí deklarovanými příjemci. V CMR listech byl vždy uveden odběratel a místo vykládky, kterým byla příslušná mrazárna. Potvrzení CMR listu mrazírnou podle žalobkyně jednoznačně dokládá přijetí zboží ve prospěch daného odběratele.
6. Obsah CMR listů je nutné posuzovat z hlediska reálného života, obchodních zvyklostí a skutečné praxe. Při hodnocení drobných formálních nedostatků (například chybějící

podpis v kolonce o převzetí zboží, když je tam razítko), na které daňové orgány mnohokrát upozornily a odůvodnily jimi vznik pochybností ohledně osoby odběratele, je podle žalobkyně třeba vzít v úvahu, že CMR listy potvrzují zaměstnanci mrazíren – skladníci, kteří těmto drobnostem nepřikládají důležitost. Tvrzení správce daně na str. 60 zprávy o daňové kontrole ze dne 15. 4. 2019, č. j. 781907/19/2512-60563-500270, (dále jen „zpráva o daňové kontrole“), podle kterého není uvedeno, kdo zboží převzal, ačkoli razítko a podpis mrazíren Mraziarne a.s. Sládkovičovo je o kousek níže, žalobkyně označila za nepřijatelný formalismus. Jako důkaz k uvedeným tvrzením žalobkyně navrhla provedení výslechu svého jednatele P. Š.

7. Žalobkyně namítala, že správce daně odmítl provést dokazování způsobem, který opakovaně navrhovala, a sice aby dotazovaným jednotlivým mrazírnám byly s ohledem na časový odstup předloženy konkrétní CMR listy, které byly těmito mrazírnami potvrzeny, aby mrazírny vysvětlily, pro koho tedy bylo odebráno zboží, jehož převzetí potvrdily. Zopakovala, že seznamy zmiňované žalovaným podle ní byly pouze pomocnými seznamy pro ostrahu, nikoli úplným soupisem partnerů mrazíren. Daňové orgány jí navrhované doplnění dokazování odmítly s tím, že nejsou povinny dokazování provádět. Podle žalobkyně však zjištění musí být úplná, tedy včetně konkrétního vyjádření mrazíren k razítkům a podpisům, kterými byly příslušné CMR listy mrazírnami potvrzeny.
8. Dále žalobkyně uvedla, že v době vystavení daňových dokladů byla v dobré víře, neboť obchodní činnost probíhala za standardních podmínek. Zpochybnit její dobrou víru nelze jen tvrzením, podle kterého *„odvolatel disponoval toliko CMR, z nichž vůbec nevyplynulo potvrzení přijetí zboží deklarovanými příjemci“* (viz bod 41 odůvodnění napadeného rozhodnutí). V souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2017, č. j. 1 Afs 253/2016-27, je navíc nutné zabývat se nejen dobrou vírou v dostatečné množství důkazů, ale i dobrou vírou v to, že zboží skutečně bylo dodáno příslušnému odběrateli v jiném členském státě. Vzhledem k CMR listům a úhradám za dodané zboží nelze o dobré víře žalobkyně pochybovat.
9. Žalovaný podle žalobkyně hodnotil zmíněné předložené důkazy v rozporu s § 8 a § 92 daňového řádu, neboť účelově posuzoval každý samostatně bez vzájemných souvislostí. Závěry daňových orgánů nadto nejsou logické, neboť podle nich potvrzený CMR list, ve kterém je jako odběratel uveden příslušný subjekt, a výpis z bankovního účtu prokazující provedení úhrady tímto subjektem, neprokazují dodání zboží uvedenému odběrateli. Pro rozpor s logikou je nutno odmítnout i závěr daňových orgánů, které mají za prokázané, že zboží bylo do jiného členského státu dodáno, ale za situace, kdy byly CMR listy s uvedením odběratele potvrzeny a zboží odběrateli zapláceno, nemají za prokázané, kdo byl odběratelem.
10. Podle žalobkyně ani nenastaly účinky projednání zprávy o daňové kontrole, neboť ji nepodepsala. Nepodepsání řádně zdůvodnila do protokolu ze dne 15. 4. 2019, č. j. 781907/19/2512-60563-500270, na který odkázala. Podle ní se nejednalo o bezdůvodné nepodepsání zprávy. Současně odkázala také na své odvolání proti dodatečným platebním výměrům.

### Vyjádření žalovaného k žalobě

11. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, kterou navrhoval zamítnout, přičemž odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a spisový materiál. Popsal, že v kontrolovaných obdobích žalobkyně vykazovala mimo jiné i dodání

zboží (mraženého masa) do jiného členského státu – Slovenska, na základě daňových dokladů vystavených ve prospěch odběratelských společností K + S services and consulting s.r.o., DIČ: SK2022095141 (dále jen „K+S“), J-ten s.r.o., DIČ: SK2023890209 (dále jen „J-ten“), CNS BB, s.r.o., DIČ: SK2022623548 (dále jen „CNS“), Rubano s.r.o., DIČ: SK2023557250 (dále jen „Rubano“), DANER GASTRO s.r.o., DIČ: SK2020213052 (dále jen „DANER“), ML TRADE EU s.r.o., DIČ: SK2023038919 (dále jen „ML TRADE“) a TENDERFOOD AB s.r.o., DIČ: SK2023357996 (dále jen „TENDERFOOD“). Kompletní přehled zpochybněných obchodních případů uvedl správce daně na str. 17, 22, 24, 27, 30, 32, 34, 37, 39, 43, 46, 49, 54, 56 a 59 zprávy o daňové kontrole. V případě plnění, která měla žalobkyně dle svého tvrzení dodat společností K+S, J-ten, CNS, Rubano a ML TRADE, žalobkyně neprokázala splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění osvobození v rámci intrakomunitárního dodání zboží dle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť neprokázala, že předmětné zboží bylo dodáno osobám registrovaným k dani na Slovensku uvedeným výše, resp. že na tyto osoby přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník. V případě plnění, která se uskutečnila ve prospěch společností TENDERFOOD a DANER, naopak bylo pomocí mezinárodní výměny informací splnění hmotněprávních podmínek osvobození dle výše uvedeného ustanovení zákona o DPH prokázáno.

12. Dále žalovaný uvedl, že žalobkyně si měla ve svém zájmu zajistit důkazy, kterými by byla schopna v budoucnu prokázat uskutečnění plnění v souladu s daňovými doklady. Skutečnost, že společnosti označené žalobkyní v daňových dokladech jako odběratelé podle předložených bankovních výpisů provedly platby ve prospěch žalobkyně, podle žalovaného neprokazuje, že by žalobkyně dodala předmětné zboží do jiného členského státu právě těmto společností. Z předloženého bankovního výpisu lze podle žalovaného dovodit pouze tu skutečnost, že byly provedeny platební operace, nelze z něj však dovozovat, že adresát této transakce uskutečnil pro poskytovatele platby též určité plnění.
13. Ani samotné odběratelské společnosti, ani mrazírenské společnosti nepotvrdily, že by se na šetřených obchodních případech podílely. V tomto směru žalovaný odkázal na bod 44 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61. Mraziřny (s výjimkou plnění uskutečněných ve prospěch společností TENDERFOOD a DANER) sdělily, že ani s žalobkyní, ani s odběratelskými společnostmi nebyly v žádném obchodním vztahu a že pro nikoho z nich nevykonávaly službu skladování zboží.
14. Z předložených CMR listů podle žalovaného vůbec nevyplývalo potvrzení přijetí zboží deklarovanými příjemci, tj. společnostmi K+S, J-ten, CNS, Rubano a ML TRADE. CMR listy byly vyplněny vágně a bez uvedení potřebných údajů stran faktické stránky převzetí zboží, jeho odběratele a místa vykládky a jsou s ohledem na zjištění žalovaného nevěrohodné.
15. K návrhu žalobkyně na provedení dokazování prostřednictvím opakované mezinárodní výměny informací, v jejímž rámci by byly společnosti Mraziarne a.s. předloženy příslušné CMR listy k ověření, zdali tato společnost předmětné zboží fakticky převzala, žalovaný uvedl, že jej odmítl proto, že v rámci mezinárodní výměny informací bylo postaveno najisto, že mrazírenské společnosti zcela vyvrátily, že by spolupracovaly jak s žalobkyní, tak s jejími deklarovanými odběrateli (společnostmi K+S, J-ten, CNS, Rubano a ML TRADE), přičemž k tomu doložily své záznamy, které toto jejich tvrzení potvrzovaly. Ani skutečnost, že se na předmětných CMR listech nachází razítka předmětných mrazírenských společností, tak podle žalovaného nijak nedokládá, ve prospěch jaké osoby bylo předmětné zboží do mraziřen dodáno. Předložené důkazy podle žalovaného nemohly Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

v žalobkyni už v době, kdy uplatnila osvobození od daně, vyvolat dobrou víru stran toho, že byly všechny hmotněprávní podmínky tohoto osvobození naplněny a ona toto osvobození uplatňuje oprávněně.

### **Replika žalobkyně**

16. V replice ze dne 25. 3. 2021 žalobkyně setrvala na argumentaci uvedené již v žalobě.

### **Duplika žalovaného**

17. Žalovaný v duplice označil argumentaci žalobkyně za účelovou snahu přenést na daňové orgány důkazní břemeno stran faktické stránky obchodních případů. Povinnost prokázat ji deklarovaná osvobozená plnění přitom tížila žalobkyni.

### **Posouzení věci soudem**

18. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 76 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání.
19. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlédnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
20. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého daňového spisu dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, nikoli však ze všech důvodů tvrzených žalobkyní.
21. Úvodem svého posouzení je soud nucen připomenout, že soudní řízení je ovládáno zásadou dispoziční. Obsah, rozsah a kvalita žalobní argumentace předurčují obsah a rozsah následného soudního rozhodnutí. Je-li tedy žaloba kuse či obecně zdůvodněna, je tak předurčen nejen rozsah přezkumné činnosti soudu, ale i obsah rozsudku. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za žalobce či dohledávat důkazní prostředky svědčící v jeho prospěch. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli žalobcova advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011-95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014-20, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009-99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007-46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008-60).
22. Mnohé žalobní námitky přitom jsou pouze zcela obecné, neboť žalobkyně se při jejich formulaci omezila na vznesení prostého nesouhlasu se závěry daňových orgánů či na tvrzení o tom, že tyto orgány porušily zákon, aniž by jim však pochybení vytkla konkrétním způsobem. Na tato tvrzení pak nelze reagovat jinak než obdobně obecným způsobem.

23. Uvádí-li tedy žalobkyně, že trvá na tom, že zboží bylo dodáno, neboť „*k jednotlivým případům standardně doložila daňový doklad, CMR list a výpis z bankovního účtu*“ o úhradě daňového dokladu, a zároveň „*nesouhlasí s tím, že by tyto doklady netvořily ucelený soubor důkazních prostředků*“, bylo na ní, aby současně konkrétním způsobem rozporovala konkrétní posouzení posuzovaných dokladů jednotlivě i v jejich vzájemných souvislostech a skutkové závěry, které daňové orgány na jejich základě učinily, v rozhodnutí (či ve zprávě o daňové kontrole) podrobně popsaly a na jejichž základě uzavřely, že žalobkyně neunesla důkazního břemene, které ji tížilo.
24. Daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107, ve kterém uvedl: „*Prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění.*“
25. Daň či nárok na odpočet DPH totiž nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně (srov. § 2 zákona o DPH). Zákonný nárok na daň či její odpočet je podmíněn formálním vykázaním zdanitelného plnění se všemi náležitostmi, ale nikdy nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění. Zákon tedy nestojí na formálním vykázaní zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona. Shodný názor vyslovil také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007-72.
26. Výše uvedené závěry mají svůj odraz rovněž v judikatuře Ústavního soudu, který v nález ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, vyslovil, že „*důkaz daňovým dokladem [...] je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.*“ Proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, vždy musí být v první řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním.
27. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu mohou mít tzv. CMR listy (nákladní listy vystavené podle Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční dopravě) při prokazování dodání zboží zásadní váhu, neboť vypovídací hodnota CMR listu je založena mj. tím, že na jeho vyhotovení by měly spolupůsobit tři na sobě většinou nezávislé osoby, tj. prodejce, dopravce a kupující (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, a ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42). Toto však platí za předpokladu, že jde o CMR listy řádně vyplněné. Z judikatury Nejvyššího správního soudu totiž zároveň vyplývá, že neúplně či nesprávně vyplněné nákladní listy CMR mají

zásadně sníženou vypovídací hodnotu (srov. rozsudek ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019-37, bod 28).

28. Žalovaný v napadeném rozhodnutí popsal a soud z předloženého daňového spisu ověřil, že žalobkyní předložené a daňovými orgány zpochybňované CMR listy nebyly řádně vyplněny zejména v části týkající se převzetí zboží jeho příjemcem. Na rozdíl od deklarovaného příjemce zboží v kolonce č. 2 CMR listu (společnosti K+S, J-ten, CNS, Rubano či ML TRADE) byly CMR listy v kolonce č. 24 „Zboží obdržel“ opatřeny razítkem odlišného subjektu (pověštinou společnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo, IČO: 31411622, dále jen „Mraziarne“, ale i Ing. M. Gogh-Projekt Market, TWS Slovakia, s.r.o., nebo MIRKOM s.r.o.). Vždy tomu tak bylo bez zřetelného označení konkrétní osoby jednající za tento subjekt, většinou bez uvedení data převzetí zboží a mnohdy i bez podpisu (parafy) jednající osoby. Žalobkyně v řízení nedoložila, proč mělo být zboží doručeno právě společnosti Mraziarne či jinému subjektu, nikoli přímo příjemcům. Její poukaz na „*obecně známou skutečnost, že mražené zboží, je vždy dodáváno do mražení*“ či tvrzení o tom, že CMR listy potvrzují „*skladníci, kteří těmto drobnostem nepřikládají důležitost*“, pomíjí, že právě ji tížilo důkazní břemeno ohledně dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě. Bylo proto v jejím zájmu si opatřit takové doklady, které by potřebné skutečnosti prokazatelně prokazovaly. Zjištěné skutečnosti skutečně snižovaly důvěryhodnost předmětných CMR listů, které proto nešlo bez dalšího považovat za důkaz o naplnění podmínek pro osvobození dodání zboží do jiného členského státu od DPH, neboť z nich podle názoru soudu nebylo zřejmé, zda vůbec a jaké osobě bylo zboží vlastně dodáno.
29. Totéž platí i pro CMR list předložený žalobkyní k daňovému dokladu č. 15-3040, na který zřejmě poukazovala, když v žalobě rozporovala tvrzení správce daně na str. 60 zprávy o daňové kontrole. Na tomto CMR listu se razítko společnosti Mraziarne a parafa neidentifikované osoby (rovněž bez uvedení data) nachází nikoli v kolonce č. 24, která je prázdná, ale v kolonce nazvané Potvrzení o odevzdání tranzitního dokladu. Pokud skutečně mělo jít pouze o formální pochybení způsobené přehlédnutím osoby jednající za společnost Mraziarne, měla žalobkyně možnost toto konkrétně namítat v podaném odvolání, což neučinila. Ani razítko společnosti Mraziarne a připojená parafa v kolonce č. 24 by však na důkazní síle CMR listu nic nezměnily, neboť ta by i tak byla v souladu s výše uvedeným posouzením daňových orgánů, s nímž se soud ztotožnil, považována za nízkou.
30. Ohledně výpisů z bankovního účtu žalovaný v bodě 35 napadeného rozhodnutí vycházel z judikatury Nejvyššího správního soudu, který ve vztahu k výpisu z bankovního účtu vyslovil, že tento výpis je způsobilý dosvědčit výlučně to, že došlo k určité platební transakci. Nelze z něj však dovozovat, že adresát této transakce uskutečnil pro poskytovatele platby též určité plnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61). Soud souhlasí se žalobkyní, že doložení provedení úhrady určitého daňového dokladu nepochybně má jistou důkazní hodnotu, avšak toliko ve spojení s dalšími důkazními prostředky, které nejsou ve vzájemném rozporu a podporují tvrzení daňového subjektu, že se jím deklarovaná poskytnutá zdanitelná plnění, za něž měl obdržet úhradu, opravdu uskutečnila. Nicméně kvůli nedostatkům zejména v údajích v předložených CMR listech ani převod finančních prostředků neprokazuje, že došlo k faktickému dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě.
31. K tvrzení žalobkyně, že v době vystavení daňových dokladů byla v dobré víře, neboť obchodní činnost probíhala za standardních podmínek, je třeba namítnout, že zabývat se Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

dobrou vírou daňového subjektu má své místo zásadně při posouzení, zdali daňový subjekt věděl nebo mohl vědět o účasti na daňovém podvodu. Podle rozsudku Soudního dvora EU ve věci C-273/11, Mecsek-Gabona, bod 50, „v případě, že se pořizovatel ve věci v původním řízení dopustil daňového úniku, je důvodné, aby nárok prodávajícího na osvobození od DPH podléhal požadavku dobré víry“. V často citovaném rozsudku Soudního dvora EU ve věci C-409/04, Teleos, nebylo na rozdíl od nyní posuzované věci sporné, že daňový subjekt poskytl důkazy prokazující prima facie jeho nárok na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu. I žalobkyní namítaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2017, č. j. 1 Afs 253/2016-27, se od nyní projednávané věci liší tím, že v tehdejší případě daňový subjekt dostatečnými podklady prokázal naplnění podmínek pro osvobození od DPH (srov. bod 33 daného rozsudku), a proto byly správní orgány povinny zabývat se jeho dobrou vírou, že se neúčastnil daňového podvodu, nikoliv dobrou vírou v dostatečnost a průkaznost podkladů, které měl k prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně (srov. bod 35 výše uvedeného rozsudku). Namítaná „dobrá víra“ žalobkyně v dostatečnost a průkaznost podkladů, které měla k prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně, tedy souvisí spíše s otázkou unesení důkazního břemene a v daňovém řízení byla daňovými orgány zpochybněna důvodně.

32. Z napadeného rozhodnutí dále nevyplývá, že by žalobkyni byla přičítána k tíži skutečnost, že z jí deklarovaných odběratelů spolupráci s ní potvrdil pouze jediný, neboť zbylí se správcem daně nekomunikovali. Tato skutečnost však žalobkyni zároveň nemohla zbavit povinnosti unést důkazní břemeno, byť i jinými prostředky než výsledkem svědků.
33. Jde-li o odkaz žalobkyně na její odvolání proti dodatečným platebním výměrům a na protokol ze dne 15. 4. 2019, č. j. 781907/19/2512-60563-500270, soud považuje za nutné zdůraznit, že povinností účastníka je uvést v žalobě žalobní body (námitky), ze kterých musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Jde o jednu ze základních náležitostí žaloby týkající se přezkoumání rozhodnutí správního orgánu, jež je zakotvena v § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.
34. V případě žalobních námitek se žalobce nemůže omezit na pouhý obecný, typový odkaz na spis či jeho část (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2009, č. j. 8 As 53/2008-86). Řízení před správním soudem není pokračováním správního řízení, jde o řízení zcela oddělené, proto nelze při formulaci žalobních bodů pouze odkazovat na písemnosti ve správním řízení. Odkaz na skutkovou či právní argumentaci lze akceptovat jako součást žalobních důvodů pouze za výjimečných podmínek, přičemž jednou z nich nevyhnutelně je, aby byl v textu žaloby učiněný odkaz zcela konkrétní, směřující na jednoznačně individualizovanou a nezaměnitelnou skutkovou či právní argumentaci, tj. na konkrétní bod. Tato primární podmínka nebyla v nyní projednávané věci naplněna, neboť odkaz žalobkyně na celé její odvolání je obecný a neváže se k jakémukoli konkrétnímu tvrzení, když jde o odkaz na podání jako takové.
35. Předmětem soudního přezkumu totiž je primárně napadené rozhodnutí, nikoli rozhodnutí správce daně, což možnost přebrání odvolací argumentace v nezměněné podobě jakožto argumentace žalobní dále oslabuje. S jednotlivými námitkami uvedenými v odvolání se žalovaný vypořádal v napadeném rozhodnutí, pročez žalobkyně by tak kromě konkretizace námitek, které považuje i za námitky žalobní, měla logicky brojit proti způsobu, jakým byly žalovaným její odvolací námitky posouzeny, neboť předmětem žaloby je právě rozhodnutí žalovaného o odvolání. Z toho důvodu nemohl soud neurčitý odkaz žalobkyně na její odvolání akceptovat jako součást žalobních důvodů.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.



36. K důvodům, pro které zástupce žalobkyně odmítl podepsat zprávu o daňové kontrole a které jsou zaznamenány v protokolu ze dne 15. 4. 2019, č. j. 781907/19/2512-60563-500270, soud uvádí, že jde o důvody zcela nekonkrétní, které spočívají v podstatě jen ve výčtu a parafrázi zákonných ustanovení, která měla být správcem daně údajně porušena. Uvedené rozhodně nelze považovat za dostatečný důvod ve smyslu § 88 odst. 6 věty první daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020. Snad jediná konkrétnější námitka, která se z prohlášení zástupce žalobkyně podává, tedy že jediným důvodem pro kontrolní zjištění má být skutečnost, že slovenský plátc daně (neuvedeno jaký – pozn. soudu) nevykázal přijatá plnění z jiného členského státu ve svém hlášení, zjevně nemůže v konkurenci závěrů správce daně učiněných na základě velkého množství důkazů obstát jako dostatečný důvod pro odepření podpisu.
37. Všechny dosavadní námitky žalobkyně tedy soud shledal nedůvodnými. Z dále uvedených důvodů však je nucen přisvědčit námitce žalobkyně týkající se pochybení při zamítnutí návrhu na provedení dokazování prostřednictvím opakovaného mezinárodního dožádání.
38. Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 8. 2020 je 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, osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.
39. Z uvedeného plyne, že aby bylo dodání zboží do jiného členského státu osvobozeno od DPH, musí být kumulativně splněny tři podmínky, a to že pořizovatel zboží je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, zboží je přepraveno nebo odesláno do jiného členského státu a zboží je přepraveno nebo odesláno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou. Naplnění zmíněných podmínek je přitom povinná prokázat osoba povinná k dani, tedy plátc.
40. Podle § 64 odst. 5 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 8. 2020 lze dodání zboží do jiného členského státu prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky.
41. Podle § 13 odst. 1 zákona o DPH se dodáním zboží pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník.
42. Podle § 13 odst. 2 zákona o DPH je dodáním zboží do jiného členského státu dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.
43. Vnitrostátní úprava osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu vychází z práva unijního. Dodání zboží uvnitř EU jsou osvobozena na základě čl. 138 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty. Cílem této úpravy je především zajistit převod daňového příjmu na členský stát, v němž došlo ke konečné spotřebě dodaného zboží. Mechanismus vytvořený touto úpravou spočívá jednak v osvobození dodání vedoucího k odeslání nebo přepravě uvnitř Evropské unie od daně členským státem odeslání – doplněného nárokem na odpočet nebo vrácení DPH odvedené na vstupu v tomto členském státě, jednak ve zdanění pořízení uvnitř Evropské unie členským státem určení. Zajišťuje tak jasné vymezení daňové svrchovanosti dotčených členských států a umožňuje zamezit dvojímu zdanění, a tedy zajistit daňovou neutralitu, která je vlastní společnému systému DPH (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45).

44. Zároveň je však třeba poukázat na to, že v současné judikatuře Nejvyššího správního soudu existuje rozpor v tom, zda jednou z podmínek pro osvobození dodání zboží do jiného členského státu od DPH je prokázání deklarovaného příjemce zboží (podrobněji viz usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2022, č. j. 4 Afs 291/2021-34). Nebo jinak řečeno – zda lze odepřít nárok na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu, jestliže není znám skutečný příjemce zboží, v souvislosti s nímž uplatňuje dodavatel nárok na osvobození od daně. To souvisí s otázkou, zda lze i v případě dodání zboží do jiného členského státu a osvobození od DPH podle § 64 zákona o DPH vycházet z racia rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, Kemwater ProChemie. V něm Soudní dvůr potvrdil to, že postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani (v případě České republiky plátce DPH) je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Nicméně připustil, že za určitých podmínek nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně.
45. Zda uvedený závěr platí i pro osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie, je v současné době předmětem předběžné otázky položené Soudnímu dvoru Evropské unie (viz usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2022, č. j. 4 Afs 291/2021-34).
46. S ohledem na plynutí lhůt pro stanovení daně a již nyní zjištěnou existenci níže popsané vady napadeného rozhodnutí, pro kterou je třeba je zrušit, zdejší soud nepovažuje za vhodné soudní řízení přerušovat a vyčkávat odpovědi na položenou předběžnou otázku. Daňové orgány však upozorňuje na to, že okruh skutečností potřebných k osvobození dodání zboží do jiného členského státu od DPH, které žalobkyně musí v daňovém řízení prokázat, se může v důsledku vývoje judikatury změnit.
47. V nyní projednávané věci je zřejmé, že daňové orgány se soustředily a i dokazování vedly zejména směrem k prokázání skutečnosti, zda zboží bylo v jiném členském státě dodáno odběratelům deklarovaným na předložených daňových dokladech. Jak bylo právě uvedeno, definitivní rozřešení otázky, zda je skutečně možné odepřít nárok na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu, jestliže není znám skutečný příjemce zboží, lze očekávat až v souvislosti s odpovědí Soudního dvora na položenou předběžnou otázku.
48. Již nyní ale není pochyb o tom, že aby bylo vůbec možné uvažovat o tom, zda postačuje zjištění, že příjemce zboží postavení plátce skutečně měl, je třeba splňovat další hmotněprávní podmínky, tedy že právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele a že zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy fyzicky opustilo území České republiky. V tomto směru soud pro účely dalšího řízení před daňovými orgány konstatuje, že daňové orgány se tímto dostatečně nezabývaly. Pokud uvedly, že „*nezpochybňují, že žalobkyně v souladu s tím, jak tvrdila, zboží (mražené maso) opravdu prodala a že toto zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, konkrétně na Slovensko*“, lze to v kontextu celého rozhodnutí vnímat tak, že zabývat se splněním těchto podmínek považovaly spíše za nadbytečné, nikoli že by je měly za prokázané. Již nesplnění jediné (podle daňových orgánů třetí) podmínky by totiž bylo pro nepřiznání nároku na odpočet a pro doměření DPH dostačující.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

49. V projednávané věci daňové orgány zpochybňovaly pouze skutečnost, že zboží bylo dodáno konkrétním osobám deklarovaným jako odběratelé na daňových dokladech, a to s ohledem na skutečnosti zjištěné v rámci mezinárodní výměny informací. V případě dodávek mraženého masa, o nichž žalobkyně tvrdila, že je uskutečnila pro společnosti K+S, J-ten, CNS, Rubano a ML TRADE, žalobkyně podle daňových orgánů nejen že nedoložila takové důkazní prostředky, kterými by prokázala, že předmětné zboží přepravené na Slovensko opravdu dodala předmětným společnostem, ale také že přijetí tohoto zboží výše uvedenými společnostmi nebylo prokázáno ani na základě údajů získaných cestou mezinárodního dožádání, neboť všechny výše uvedené společnosti jsou vůči tamnímu správci daně nekontaktní. Žalovaný konstatoval, že dodání zboží deklarovaným odběratelům se nepodařilo ověřit ani na základě mezinárodní výměny informací, v jejímž rámci byly okolnosti prověřovaných případů prověřovány u mrazírenských společností, které měly zboží fakticky převzít, kdy tyto až na výjimky nepotvrdily, že by pro žalobkyni, případně odběratelské společnosti vykonávaly službu skladování mraženého masa.
50. Soud ověřil, že z informací získaných na základě mezinárodní výměny informací skutečně vyplynulo, že žádná z mrazírenských společností, které podle žalobkyně předložených CMR listů měly zboží převzít, převzetí zboží nepotvrdila. Společnosti Mraziarne a MIRKOM s.r.o. dokonce jakékoli obchodní vztahy s žalobkyní popřely, Ing. M. Gogh-Projekt Market uvedl, že pro něj žalobkyně pouze zajišťovala přepravu. Zástupkyně společnosti Mraziarne poskytla seznam společností, které v letech 2014 až 2016 na základě smluv o skladování využívaly prostory společnosti Mraziarne; společnosti K+S, J-ten, CNS, Rubano a ML TRADE mezi nimi nebyly.
51. Žalobkyně přitom opakovaně jak v řízení před správcem daně, tak v odvolacím řízení navrhovala, aby mrazírenským společnostem byly k vyjádření předloženy konkrétní CMR listy. Žalovaný tento návrh odmítl s tím, že *„mrazírenské společnosti zcela vyvrátily, že by spolupracovaly jak s odvolatelem, či jeho deklarovanými odběrateli (společnostmi K+S, J-ten, CNS, Rubano a ML TRADE), přičemž k tomu doložily své záznamy, které toto jejich tvrzení potvrzovaly. Skutečnost, že se na předmětných CMR listech nachází razítka předmětných mrazírenských společností, nijak nedokládá, ve prospěch jaké osoby bylo předmětné zboží do mrazíren dodáno, a právě ve spojení s ověřenými tvrzeními mrazírenských společností se pak jeví zjevně pochybné tvrzení odvolatele o tom, že předmětné zboží dodal právě společností K+S, J-ten, CNS, Rubano a ML TRADE, neboť mrazírenské společnosti popřely, že by s těmito společnostmi nějak spolupracovaly. Není tedy rozporné, že zboží bylo do konkrétních mrazíren dodáno, nýbrž komu bylo toto zboží dodáno, přičemž z údajů poskytnutých mrazírenskými společnostmi se nejeví, že by to měly být právě společnosti K+S, J-ten, CNS, Rubano a ML TRADE. Prvostupňový správce daně ani odvolací orgán přitom nijak nerozporuje, že by předmětné zboží bylo do mrazíren dodáno, o čemž svědčí akceptace prokázání druhé hmotněprávní podmínky (viz bod [16] 2.), a tudíž nebylo, s ohledem na zásadu procesní ekonomie (viz ust. § 7 daňového řádu) nezbytné v této věci vést dokazování.“*
52. Soud takovéto posouzení dosavadních závěrů mezinárodního dožádání považuje za vnitřně rozporné a neudržitelné. Závěr učiněný daňovými orgány na základě výsledků mezinárodního dožádání, podle kterého *„mrazírenské společnosti zcela vyvrátily, že by spolupracovaly jak s odvolatelem, či jeho deklarovanými odběrateli (společnostmi K+S, J-ten, CNS, Rubano a ML TRADE)“*, je v přímém rozporu s dalším závěrem žalovaného o tom, že *„zboží bylo do konkrétních mrazíren dodáno“*. Otázka dodání zboží do mrazíren podle soudu CMR listy ani vyjádřením mrazírenských společností zodpovězena nebyla.

Povinností daňových orgánů přitom je dbát na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Tak tomu v dané věci jistě nebylo, přičemž z daňového spisu nevyplynulo, že by tuto skutečnost bylo možné přičítat žalobkyni například proto, že by v řízení působila průtahy. Pro závěr o dodání zboží do mrazíren podle soudu chybí opora ve spise, přičemž soud pro úplnost dodává, že z napadeného rozhodnutí ani není zřejmé, zda žalovaný „dodáním zboží do mrazíren“ rozumí dodání ve smyslu § 13 odst. 1 zákona o DPH.

53. Takto vadné posouzení dosavadních závěrů mezinárodního dožádání ovlivnilo i způsob, kterým se žalovaný vypořádal s návrhem žalobkyně na provedení dokazování. Žalovaný odmítl provést žalobkyní navrhované další mezinárodní dožádání s odkazem na usnesení Ústavního soudu ze dne 2. 7. 2009, sp. zn. I. ÚS 972/09, podle kterého *„jestliže obecné soudy nevyhověly návrhu stěžovatele na doplnění dokazování, není tato skutečnost (sama o sobě) důvodem ke kasaci napadených rozhodnutí, neboť není procesní povinností obecných soudů vyhovět každému důkaznímu návrhu, který účastník řízení navrhne, a proto neprovedení navrhovaného důkazu ještě neznamena, že řízení jako celek nebylo spravedlivé. Je regulérní navržený důkaz neprovést, jestliže skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení, není-li navržený důkaz způsobilý ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, anebo je odůvodněně nadbytečný, jelikož skutečnost, k níž má být proveden, byla již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností ověřena nebo vyvrácena jinak, přičemž rozsah dokazování je z jiných důkazních pramenů dostatečný pro to, aby bylo možno náležitě zjistit skutkový stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, a to v rozsahu, který je nezbytný pro rozhodnutí soudu, jako tomu bylo v dané věci“* (zvýraznění provedeno žalovaným – pozn. soudu). Podle žalovaného tak je „s ohledem na tuto skutečnost namíste odmítnout odvolatelem opakovaný důkazní návrh na provedení opakované mezinárodní výměny informací, v jejímž rámci budou společnosti Mraziarne a.s. předloženy příslušné CMR listy k ověření, zdali tato společnost předmětné zboží fakticky převzala“. Soud má za to, že skutečnosti tvrzené žalobkyní – totiž převzetí zboží mrazírnami dle příslušných CMR listů – dosud nebyly provedeným dokazováním bez důvodných pochybností ověřeny ani vyvráceny. Oproti zamítavému tvrzení mraziřenských společností, u nichž byl učiněn prostý dotaz na obchodní vztahy s žalobkyní a jí deklarovanými odběrateli, zde stojí žalobkyní předložené – byť ne zcela řádně vyplněné – CMR listy. Požadavek na konfrontaci zástupců mraziřenských společností s CMR listy lze ve světle výsledků dosavadních mezinárodních dožádání, které pro žalobkyni mohly být překvapivé, hodnotit jako příhodný, schopný celou věc důkazně posunout a vyvažující nerovnováhu vzniklou tím, že se určité důkazy nacházejí mimo sféru vlivu žalobkyně, která si je nemůže opatřit. Vyjádření mraziřenských společností k tomu, zda zboží uvedené na CMR listech převzaly, případně od koho, pro koho je skladovaly a komu je vydaly, by mohlo do celé záležitosti vnést světlo a daňovým orgánům umožnit posouzení nároků žalobkyně na základě dostatečných podkladů. Nebyl zde tedy důvod důkaznímu návrhu žalobkyně nevyhovět.
54. Soud proto uzavřel, že žalovaný nemůže tvrdit, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ke splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození sporných dodání od DPH v situaci, kdy žalobkyně navrhla relevantní důkaz v podobě dalšího mezinárodního dožádání spočívajícího v konfrontaci zástupců mraziřenských společností s příslušnými CMR listy, ale žalovaný tento důkaz, který žalobkyně z povahy věci nemůže zajistit vlastními silami, bez řádného důvodu odmítl provést.

55. Podle názoru soudu skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí, je v zásadní části v rozporu se spisem, nemá v něm oporu a vyžaduje rozsáhlé nebo zásadní doplnění. S ohledem na uvedené soud napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. pro vadu řízení zrušil a současně věc v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém je žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku. Jelikož se zjištěná vada týká všech zdaňovacích období, nemohl soud přistoupit k tomu, aby napadené rozhodnutí zrušil pouze částečně.
56. Soud neprovedl žalobkyní navržené dokazování výsledkem jejího jednatele P. Š. v soudním řízení, neboť je vyhodnotil jako nepřipustné. Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu totiž vyplývá, že „pokud daňový subjekt navzdory řádné výzvě daňových orgánů nepředloží požadované důkazy k prokázání svých tvrzení, nemůže následné rozhodnutí vydané v daňovém řízení zpochybňovat v řízení před soudem předkládáním důkazů, které mohl předložit již v daňovém řízení. Je tomu tak proto, že řízení před správním soudem nemá nahrazovat řízení před daňovými orgány a daňový subjekt nemůže svou procesní liknavost napravovat až v soudním řízení“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91, publ. pod č. 1906/2009 Sb. NSS, nebo ze dne 14.
57. 8. 2014, č. j. 9 Afs 194/2014-64, popř. ze dne 18. 12. 2015, č. j. 8 Afs 114/2015-30). Tyto závěry lze bezezbytku vztáhnout i na nyní projednávanou věc, neboť žalobkyni nic nebránilo v tom, aby návrh na provedení výsledku svého jednatele uplatnila již v průběhu daňového řízení. Provádět takovýto důkaz až v soudním řízení proto s ohledem na citovanou judikaturu není namístě. Lze jen dodat, že žalobkyně měla možnost všechna tvrzení, která považovala za podstatná, učinit v daňovém řízení a později je uvést ve své žalobě.
58. Vzhledem k tomu, že žalobkyně měla ve věci plný úspěch, soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. uložil žalovanému zaplatit jí do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení v celkové výši 11 228 Kč. Náhrada se skládá ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč, z částky 6 200 Kč za dva úkony právní služby právního zástupce žalobkyně po 3 100 Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, (dále jen „advokátní tarif“) [převzetí a příprava zastoupení – § 11 odst. 1 písm. a); podání žaloby – § 11 odst. 1 písm. d)], z částky 600 Kč jako náhrady hotových výdajů advokáta [dva režijní paušály po 300 Kč podle § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu] a z částky 1 428 Kč představující 21% DPH, kterou byl právní zástupce žalobkyně podle zvláštního právního předpisu povinen odvést z vyčíslené odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů. Soud žalobkyni nepřiznal náhradu nákladů řízení za úkon spočívající v podané replice, neboť jej nepovažuje za účelně vynaložený, když žalobkyně v replice prakticky pouze setrvala na žalobní argumentaci.

### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den

lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Ústí nad Labem 6. prosince 2022

Ing. Mgr. Martin Jakub Brus, v. r.  
předseda senátu