



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců Mgr. Jana Čížka a JUDr. Davida Krysky ve věci

žalobkyně: **BIOENERGO - KOMPLEX, s.r.o.**, IČO: 27888754
sídlem Pod Hroby 130, Kolín
zastoupená daňově poradenskou společností
Grant Thornton Tax & Accounting s.r.o., IČO: 08061068
sídlem Pujmanové 1753/10a, Praha 4

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 9. 2020, č. j. 35531/20/5300-22442-712871,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 9. 2020, č. j. 35531/20/5300-22442-712871, se zrušuje a věc se mu vrací k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 27 684 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Vymezení věci a napadené rozhodnutí

1. Předmětem sporu je splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z dodávek surového řepkového oleje do jiného členského státu, konkrétně prokázání dodání zboží osobě registrované k dani uvedené na daňovém dokladu.
2. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) platebním výměrem ze dne 25. 1. 2019, č. j. 291420/19/2111-50523-202055, vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíce února roku 2016 ve výši 2 237 495 Kč. Dospěl k závěru, že žalobkyně nesplnila podmínky pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu u dodání surového řepkového oleje odběratelům RED DOT SPÓŁKA Z ORGANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ (dále jen „Red Dot“) a D. G. INVEST (dále jen „D. G.“), neboť neprokázala, že pořizovatelem zboží v jiném členském státě jsou deklarovaní odběratelé, a nárok na osvobození od daně tak uplatnila neoprávněně.
3. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměr vydaný správcem daně.
4. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení napadeného rozhodnutí.

Obsah žaloby

5. Žalobkyně tvrdí, že splnila a prokázala všechny podmínky pro uplatnění nároku na osvobození od daně, včetně žalovaným rozporovaného skutečného dodání deklarovaným dodavatelům Red Dot a D. G. Žalobkyně považuje za podstatné, že předložila kupní smlouvy uzavřené s jednotlivými odběrateli, z nichž plyne závazek žalobkyně dodat sjednané množství řepkového oleje v dohodnuté kvalitě a termínu deklarovanému odběrateli a závazek deklarovaného odběratele za tento předmět koupě zaplatit kupní cenu. Dále předložila mezinárodní nákladní listy (dále jen „CMR listy“), dodací listy, na nichž je jako příjemce zboží uveden deklarovaný odběratel, který dodání zboží potvrdil, a prohlášení pořizovatele zboží vystavené deklarovanými odběrateli. Rovněž byly provedeny výslechy svědků, kteří se obchodních transakcí zúčastnili. Veškeré důkazní prostředky jsou ve vzájemném souladu a potvrzují prokázání podmínek pro uplatnění nároku na osvobození od daně.
6. Žalobkyně namítá, že žalovaný předložené důkazní prostředky hodnotil formalisticky a izolovaně, a to především CMR listy. Žalovaný dospěl k nesprávným závěrům na podkladě neobjektivně provedeného dokazování, neboť některé důkazní prostředky (bankovní výpisy, dodací listy, kupní smlouvy) upozadil či nedůvodně vyloučil. Podle žalobkyně

žalovaný neunesl důkazní břemeno, neboť neprokázal existenci skutečností, které by zpochybnilly její tvrzení a jí předložené či navržené důkazní prostředky. Žalovaný sám neprokázal, jaký skutkový stav zjistil, tedy kdo byl skutečným pořizovatelem zboží.

7. Žalobkyně rekapituluje předložené důkazní prostředky a na plněních vyúčtovaných fakturami ze dne 14. 3. 2016 (odběratel Red Dot) a ze dne 10. 3. 2016 (odběratel D. G.) obdobně jako v daňovém řízení demonstruje, jak prokazují, že pořizovateli zboží byli deklarovaní odběratelé.
8. Přestože důkazní prostředky spolu korespondují a potvrzují na daňových dokladech deklarované odběratele, žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně podmínky osvobození neprokázala. Žalovaný poukázal na skutečnost, že na CMR listech figurují jiné společnosti než deklarovaní odběratelé, a to v položce č. 24 – *Zboží obdržel* (dále jen „položka č. 24“), které jsou uvedeny rovněž na polských dokladech, a že žalobkyně neuvedla konkrétní vztah těchto společností k dotčeným transakcím. Žalobkyně namítá, že žalovaný postupoval v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů. Zdůraznila, že závěry o hodnocení důkazů nesmí být výsledkem libovůle, nýbrž racionálního myšlenkového procesu, jenž musí být přezkoumatelným způsobem vyjádřen v napadených rozhodnutích.
9. Žalobkyně považuje za podstatné, že na CMR listech deklarovaní odběratelé převzetí zboží potvrdili. Podle názoru žalobkyně CMR listy hodnotí žalovaný přehnaně formalisticky, neboť na osobu, která obdržela zboží, usuzuje pouze z položky č. 24 a potvrzení odběratele na jiném místě CMR listu (pod položkou „potvrzení o předání tranzitního dokladu“) formalisticky neuznává ani nijak nehodnotí a vůbec se s ním nevypořádává. Na tom, že pořizovateli zboží byli deklarovaní odběratelé, nic nemění ani skutečnost, že na stejném CMR listu jsou otištěna i razítka jiných společností, např. skladovatele či zpracovatele zboží nebo obchodního partnera pořizovatele (deklarovaného odběratele), kterému bylo zboží dále prodáno. Skutečnost, že na adrese vykládky není provozovna odběratele, je v zahraničním obchodě běžnou praxí, zejména pokud je odběratel obchodníkem, a nikoliv zpracovatelem komodit, a nepředstavuje neobvyklou situaci. Pokud je kupující pouze obchodníkem, nikoliv výrobcem nebo konečným zpracovatelem, nemívá vlastní nádrže (tanky) na uskladnění oleje, ale pronajímá si je či dopravuje olej přímo od prodávajícího ke konečnému zpracovateli. Žalovaný se s praxí, kdy v místě vykládky není provozovna odběratele, a s tím související podobou dokladů nijak nevypořádal. Žalobkyně v této souvislosti poukazuje na výpovědi svědků H. a P., které prokazují její tvrzení.
10. Vážní lístek z místa vykládky je dokladem o výsledku vážení zboží, nikoliv, jak se patrně domnívá žalovaný, dokladem o předání a převzetí přepravovaného zboží. To potvrzuje svědecká výpověď W. P., jenž uvedl, že pořízení váhy je dosti nákladné, a proto zboží váží společnost, která vlastní váhu v areálu, do kterého přijede zboží v kamionech, na požádání zákazníka. Proto se stávalo, že zboží, které dorazilo k polskému odběrateli, bylo váženo u jiné firmy, která byla co nejbližší místu vykládky.
11. Žalobkyně dále namítá, že jí bylo nezákonně kladeno k tíži, že neuvedla vazbu k cizím společnostem na CMR listech. Žalobkyně nemá možnost tyto vazby prokázat, jelikož nejsou v její dispozici. Jde tedy o nezákonné rozšiřování důkazního břemene. Přesto žalobkyně nad rámec vlastního důkazního břemene navrhla, aby byla formou mezinárodního dožádání ověřena existence smluvního vztahu mezi odběrateli žalobkyně a společnostmi uvedenými na listinách, což správce daně odmítl. Odmítnutí návrhu na

provedení tohoto důkazního prostředku bylo nezákonné, což žalobkyně namítala v odvolání, avšak žalovaný tuto odvolací námitku ignoroval.

12. Žalobkyně nikdy neměla pochyby o tom, že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli, k čemuž předložila dostatek důkazních prostředků, které žalovaný účelově pomíjí. Žalovaný nikdy netvrdil ani neprokázal, že bylo dodáno jiné osobě nebo že deklarovaný dodavatel touto osobou být nemohl. Tvrzení žalovaného jsou nepodložena a nemají oporu ve spisovém materiálu. Žalobkyně také namítá, že správce daně neuvedl, o jaká zákonná ustanovení své závěry opírá. Žalobkyni netíží důkazní břemeno stran prokázání obezřetnosti, to nebylo ani předmětem dokazování v průběhu daňové kontroly. Ani z rozsudku NSS ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009 – 232, na nějž poukazyval správce daně, žádná taková další podmínka pro osvobození od daně nevyplývá. Případný není ani poukaz žalovaného na rozsudek ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018 – 42, neboť ve věci žalobkyně nebylo sporné, zda zboží bylo skutečně přepraveno na území jiného členského státu.
13. Žalobkyně také uvádí, že to, zda deklarovaný odběratel plní své daňové povinnosti a komunikuje se svým správcem daně v jiném členském státě, není podmínkou pro vznik nároku na osvobození od daně. Jedná se o skutečnosti, které nemůže žalobkyně jakkoli ověřit, neboť nejsou v její dispozici. Pokud dožadovaná finanční správa nemůže ověřit určitou skutečnost, samo o sobě to nečiní důkazy předložené žalobkyní nevěrohodnými.
14. Žalobkyně se dále v žalobě detailně vyjadřuje ke způsobu hodnocení jednotlivých důkazů a závěrům žalovaného, jež na základě hodnocení učinil (dodací listy, platby kupních cen, prohlášení pořizovatele zboží, výslechy svědků).
15. Žalobkyně nesouhlasí se žalovaným, že deklarovaná plnění měla být vykázána jako zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku. V případě, že by obstál názor žalovaného o neprokázání dodání zboží deklarovaným odběratelům, bylo na žalovaném, aby prokázal, že zboží bylo dodáno v jiném členském státě neplátcí daně, resp. osobě, pro níž by pořízení zboží nebylo v souladu s čl. 3 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému DPH, ve znění účinném do 27. 12. 2018 (dále jen „směrnice o DPH“), a příslušným ustanovením vnitrostátního právního řádu. To žalovaný neprokázal. Pokud rozporuje, že skutečný stav je odlišný od stavu deklarovaného, je jeho důkazní povinností skutečný stav prokázat. Žalobkyně má navíc za to, že požadavek § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 360/2014 Sb. (dále jen „zákon o DPH“), aby byl kupující osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, je podle judikatury Soudního dvora (např. rozsudek ze dne 16. 12. 2010 ve věci C-430/09 *Euro Tyre Holding*) v rozporu se směrnicí o DPH. Podstatné je podle Soudního dvora splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození, nikoliv skutečnost, zda pořizující osoba splní formální registrační podmínku spočívající v registraci k DPH. V souladu s rozsudky ze dne 27. 9. 2012 ve věci C-587/10 *VSTR* či *Euro Tyre Holding* se definice osoby povinné k dani „*týká výlučně osoby, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti, aniž toto postavení podřizuje tomu, zda tato osoba má identifikační číslo pro účely DPH*“. Pokud tedy žalovaný a správce daně odmítají dodávky zboží do jiného členského státu EU osvobodit a překlasifikovali je na tuzemská zdanitelná plnění, je za situace, kdy bezpochyby bylo zboží přepraveno z tuzemska do jiného členského státu EU tak, jak požaduje § 64 odst. 1 zákona o DPH, resp. čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH, jejich povinností prokázat, že příjemcem zboží nebyla osoba povinná k dani. Skutečnost, že zboží pořídily osoby povinné k dani, vyplývá i ze samotného charakteru dodávaného

zboží a jeho množství, tj. surový řepkový olej určený pro výrobu biopaliv v objemu stovek tun. Podle žalobkyně nelze § 22 odst. 1 a 2 zákona o DPH aplikovat v situaci, kdy se prokazatelně jedná o dodání zboží do jiného členského státu a sporná je pouze konkrétní osoba pořizovatele. Poukaz žalovaného na rozsudky NSS ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 48/2016 – 92, *Lamela Electric I*, ze dne 23. 3. 2017, č. j. 7 Afs 50/2016 – 73, *Lamela Electric II*, a ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, č. 2172/2011 Sb. NSS, *Makro Cash & Carry*, nejsou přílehlivé, neboť řešily situace, kdy nebyla prokázána skutečná přeprava zboží do jiného členského státu. Žalovaný nesouhlasí s názorem, že je jeho důkazní povinností prokázat skutečný stav, pokud žalovaný tvrdí, že je odlišný od stavu formálně deklarovaného. Dle § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) je cílem správy daní správné zjištění a stanovení daní (rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017 – 45).

Vyjádření žalovaného

16. Žalovaný v první řadě uvádí, že z průběhu daňové kontroly neplyne, že by měl správce daně za prokázanou dopravu zboží do jiného členského státu. To plyne mj. z výzvy ze dne 14. 12. 2016 a zprávy o daňové kontrole. Nezaměřila-li se žalobkyně v odvolání na nenaplnění podmínky přepravy zboží do jiného členského státu, jde to k její tíži.
17. Správce daně kvalifikovaně vyjádřil pochybnosti o oprávněnosti uplatněného osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, a tudíž unesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Bylo v zájmu žalobkyně, aby si opatřila takové podklady, které mohou prokázat, že došlo k dodání do jiného členského státu deklarovanému dodavateli. Žalobkyně nepřipadně poukazuje na § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu, neboť toto ustanovení míří na obsah právního jednání, nikoli k prokázání skutečného stavu věci oproti stavu formálně deklarovanému. Žalovaný ani nebyl povinen prokazovat dodání zboží v jiném členském státu neplátcí daně, resp. osobě, pro níž pořízení zboží nebylo předmětem daně při pořízení.
18. Žalobkyně neunesla důkazní břemeno a nevyvrátila pochybnosti vznesené správcem daně. Nevysvětlila a nedoložila, proč jsou na CMR listech v položce 24 uváděny subjekty odlišné od deklarovaného odběratele. Za situace, kdy CMR listy nebyly dostatečně průkazné, měla možnost prokázat dodání do jiného členského státu podle § 64 odst. 5 zákona o DPH. Předložená prohlášení pořizovatele zboží však s ohledem na jejich obsah a datum vyhotovení nelze považovat za věrohodná. I bankovní výpisy zachycující platby za dodané zboží představují jen doklad o finančních tocích a nejsou samy o sobě způsobilé za současné existence nevyvrácených pochybností o dodání zboží do jiného členského státu prokázat splnění podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu.
19. Nedošlo ani k nepřipustnému rozšiřování důkazního břemene na žalobkyni, neboť po ní správce daně nepožadoval prokázání skutečností mimo sféru jejího vlivu (vazby subjektů uvedených na CMR listech), ale prokázání deklarovaného odběratele. Nesrovnalosti CMR listů musely být žalobkyni známy, minimálně si proto měla zajistit další informace stran skutečného odběratele a míst dodání. Měla požadovat po svých odběratelích vysvětlení.
20. Žalovaný je přesvědčen, že postupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Závěr o neprokázání podmínek osvobození od daně při dodání do jiného členského státu je logicky odůvodněn, žalovaný se zabýval všemi důkazy jednotlivě i v jejich vzájemných

souvislostech a své závěry řádně popsal v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalobkyně vytrhává z kontextu jednotlivé pasáže výslechů svědků. Důležité jsou též informace získané mezinárodní výměnou informací, z nichž vyplynulo, že oba odběratelé pořízení zboží od žalobkyně nepřiznali, Red Dot je nekontaktní a D. G. se zabývá zprostředkováním pojištění.

21. Žalovaný se zabýval i dobrou vírou žalobkyně. Byla-li si žalobkyně vědoma, že CMR listy a jiné doklady obsahují subjekty odlišné od odběratelů, měla od nich vyžadovat příslušná vysvětlení, nikoli rezignovat, a to tím spíše, že dopravu nezajišťovala vlastními silami. Neschopnost žalobkyně doložit souvislosti a vazby subjektů uvedených na CMR listech a dalších dokladech vypovídá o jejím neobezřetném chování a o tom, že nemohla být v dobré víře. Žalobkyně nemohla být v dobré víře, že uplatňuje osvobození od daně oprávněně a že v budoucnu unese své důkazní břemeno ve vztahu k oprávněnosti tohoto nároku.
22. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením, že se nezabýval všemi odvolacími námitkami. Postupoval tak, že v napadeném rozhodnutí prezentoval vlastní názor odlišný od názoru žalobkyně, který přesvědčivě zdůvodnil a tím minimálně implicitně vypořádal všechny uplatněná námitky.
23. Závěr, podle kterého je třeba z dotčených plnění odvést daň na výstupu, je souladný se zákonem o DPH a judikaturou NSS (rozsudky *Lamela Electric I* a *Makro Cash & Carry*). Ohledně údajného rozporu § 64 zákona o DPH s čl. 138 směrnice o DPH odkázal žalovaný na rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015-30.

Replika žalobkyně

24. Žalobkyně zdůraznila, že z odůvodnění napadeného rozhodnutí i ze zprávy o daňové kontrole plyne, že správce daně i žalovaný označili za neprokázanou pouze podmínku dodání zboží registrovanému plátcí, nikoliv samotné přepravení zboží do jiného členského státu. Výzva ze dne ze dne 14. 12. 2016, na niž žalovaný v této souvislosti odkazoval, nemá z hlediska finálního rozhodnutí žalovaného žádný význam. Dále opakuje, že provedenými důkazními prostředky bylo prokázáno dodání zboží deklarovaným odběratelům v jiném členském státě, s čímž koresponduje i prohlášení obou odběratelů – Red Dot a D. G. Žalobkyně se znovu ohradila proti názoru, že předložené CMR listy obsahují nesrovnalosti. Ty jsou výmyslem správce daně a důsledkem jeho neznalosti obchodní praxe. Odmítá, že předložila rozporné doklady nebo nedostatečně vyplněné CMR listy. Žalovaný neuvedl, v čem spočívá rozpor, komu mělo být dle jeho názoru skutečně dodáno oproti žalobkyniným tvrzením a prokázaným odběratelům, ani neuvádí, co nebylo na CMR listech vyplněno. Žalobkyně trvá i na názoru, že pokud žalovaný klasifikoval dodání jako tuzemské podléhající dani, měl prokázat, že šlo o tuzemské dodání, neboť žalobkyně nic takového netvrdila. Napadené rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Dále žalobkyně setrvala na názoru, že na posouzení této věci nejsou příléhavé závěry vyslovené v rozsudku NSS ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009 – 232. Stejně tak pokud jde o otázku dobré víry, není příléhavý rozsudek SDEU ve věci *Teleos*, neboť žalovaný netvrdil, že by se některé důkazy ve věci žalobkyně ukázaly jako nepravdivé. Závěrem poukázala na rozsudky NSS ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018 - 37, č. 3976/2020 Sb. NSS, a ze dne 12. 3. 2020, č. j. 7 Afs 434/2018 – 37, z nichž dle jejího názoru plyne, že míra dokazování daňového subjektu v rámci daňového řízení není bezbřehá, ale má své limity.

Další vyjádření žalovaného

25. Žalovaný reagoval na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 17. 2. 2022, č. j. 55 Af 48/2020 – 61, v obdobné věci žalobkyně. Žalovaný vyjádřil nesouhlas s aplikací závěrů rozsudku SDEU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20 *Kemwater ProChemie s.r.o.* (dále jen „rozsudek SDEU *Kemwater*“) při posuzování hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu a rozsudku NSS ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021 – 45, ve věci *VYMĚTALÍK - INPOS s.r.o.* (dále jen „rozsudek *Vymětalík*“).
26. Žalovaný popsal judikaturu SDEU a NSS týkající se osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu. Zdůraznil, že pro přiznání osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu je třeba prokázat tři podmínky: 1. musí dojít k převedení práva nakládat se zbožím jako vlastník, 2. zboží musí být přepraveno přes hranice a 3. musí být dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě (viz rozsudek *Teleos*). Prokázání dodání zboží konkrétní osobě registrované k dani tedy představuje hmotněprávní podmínku pro přiznání osvobození, kterou musí prokázat daňový subjekt (rozsudek SDEU *VSTR* a judikatura NSS citovaná v bodu 6 vyjádření). NSS potvrdil, že pro odepření osvobození postačí nenaplnění byť jediné z podmínek § 64 zákona o DPH (viz rozsudek NSS ze dne 13. 12. 2017, č. j. 2 Afs 113/2017 – 44). Skutečnost, že daňový subjekt musí pro přiznání osvobození prokázat konkrétního deklarovaného odběratele, detailně popisuje řada rozsudků NSS (žalovaný cituje rozsudek ze dne 25. 2. 2010, č. j. 9 Afs 98/2009 – 313). V rozsudku ze dne 27. 3. 2014, č. j. 7 Afs 66/2013 – 78, NSS akcentoval, že je třeba vždy posuzovat skutečný obsah právního jednání a nestačí najít pouze „formálního“ odběratele uvedeného na daňových dokladech, nýbrž je třeba najít skutečného odběratele zboží. K tomu žalovaný odkázal na rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015 – 30, který se týká výhradně deklarovaného odběratele. Povinnost daňového subjektu prokázat tři podmínky pro přiznání osvobození dle § 64 zákona o DPH aproboval i Ústavní soud. V případech pochybností o dodání zboží je rovněž třeba dle Ústavního soudu zkoumat dobrou víru daňového subjektu. Je tak nutné v případě nevyvrácených pochybností posuzovat, zda mohl prodávající nabyt dobrou víru v to, že přeshraniční dodání bylo uskutečněno tak, jak to má vyplývat ze souvisejících dokladů, zejména z mezinárodních nákladních listů (usnesení Ústavního soudu ze dne 19. 12. 2017, sp. zn. II. ÚS 1628/17).
27. Žalovaný má za to, že v projednávané věci nelze aplikovat závěry rozsudků *Kemwater* a *Vymětalík*. Rozsudek *Kemwater* se netýká osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu. SDEU v něm vykládal zcela jinou problematiku a vyslovené závěry nelze paušalizovat a automaticky aplikovat na jiné instituty DPH. Judikatura Soudního dvora u osvobození od daně je ustálená. Jelikož SDEU svou dřívější judikaturu nezmínil, nelze dovozovat, že ji zamýšlel popřít či přehodnotit. Pokud by tak chtěl učinit, jistě by svá dřívější rozhodnutí zmínil. SDEU rozlišuje mezi nárokem na odpočet daně a osvobozením od daně. Pokud se osvobozením od daně v rozsudku *Kemwater* nezabýval, nelze jej na tuto problematiku aplikovat.
28. NSS v rozsudku *Vymětalík* používá nesprávnou terminologii a vůbec se nezabývá relevantní právní úpravou. Sice se zabýval případem týkajícím se osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, avšak pojem osvobození se v rozsudku prakticky nevyskytuje. NSS užívá pojem nárok na odpočet daně, ačkoliv sporným bylo přiznání osvobození od daně. Nárok na odpočet daně a osvobození od daně jsou přitom zcela odlišné instituty. NSS zohlednil pouze rozsudek *Kemwater*, který se týkal nároku na

odpočet daně, a nezabýval se judikaturou týkající se přímo osvobození od daně. NSS též zpochybnil svou dřívější ustálenou judikaturu, aniž by se jí jakkoliv zabýval.

29. I kdyby bylo možné připustit aplikaci rozsudku *Kemwater* na osvobození od daně (což bez dalšího nelze), je třeba konstatovat, že by to na nutnosti prokázat deklarovaného odběratele nic nezměnilo. SDEU v rozsudku *Kemwater* jednoznačně uvedl, že otázka deklarovaného dodavatele jakožto osoby povinné k dani představuje hmotněprávní podmínku, kterou prokazuje daňový subjekt. Daňový subjekt uvedené nemusí prokázat pouze tehdy, pokud je tato skutečnost dostatečně doložena zjištěnými skutkovými okolnostmi. V případě osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu nelze na zjištění deklarovaného odběratele rezignovat. Jedná se o jednu ze tří hmotněprávních podmínek pro přiznání osvobození, kterou prokazuje daňový subjekt. Zároveň je zjištění konkrétního deklarovaného odběratele nezbytné pro zachování principu neutrality v rámci obchodu mezi členskými státy. Na rozdíl od tuzemského nároku na odpočet daně je v případě osvobození od daně třeba kromě konkrétní osoby posuzovat i to, v jakém konkrétním členském státě byla registrována. Pokud totiž není prokázán konkrétní odběratel, není možné ani určit, zda se skutečně jednalo o dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státu a v jakém konkrétním státě tato osoba byla registrována. NSS v rozsudku *Vymětalík* přenáší důkazní břemeno stran prokázání odběratele na daňové orgány, ačkoliv ty nemohou vědět, s kým daňový subjekt obchoduje. Po žalovaném či správci daně nelze požadovat, aby za daňový subjekt zkoumali, komu konkrétně bylo zboží dodáno a z jakého členského státu odběratel je. Přestože je systém DPH harmonizovaný, existují určité rozdíly v postavení osob, přičemž úkolem orgánů finanční správy nemůže být zkoumat režimy všech členských států, aby za daňový subjekt potvrdily, že zboží bylo skutečně dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě. Uvedené představuje zásadní odlišnost od případu *Kemwater*, neboť do úvahy zde vstupuje i zkoumání, z jakého členského státu odběratel byl.
30. Žalovaný doplnil, že NSS v rozsudku *Vymětalík* vůbec nepracuje s dobrou vírou, přestože se jedná o důležitý a ve prospěch daňových subjektů svědčící institut. Současně popírá a narušuje ustálený a vyvážený systém prokazování osvobození od daně. Daňový subjekt byl povinen prokázat tři hmotněprávní podmínky, aby mu bylo přiznáno osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu (resp. vyvrátit pochybnosti správce daně). Pokud se tak nestalo, byl daňový subjekt dodatečně chráněn dobrou vírou.
31. Rozsudek *Vymětalík* proto nelze brát jako judikurní východisko pro další případy, a tedy ani pro posuzovaný případ, a je třeba vycházet z dřívější ustálené judikatury SDEU a NSS. Ostatně takto zjevně postupoval i první senát NSS, který v rozsudku ze dne 24. 2. 2022, č. j. 1 Afs 238/2020 – 59, ve věci *Steris s.r.o.* (dále jen „*Steris*“), tj. po vydání rozsudku *Vymětalík*, postupoval v souladu s dlouhodobě ustálenou judikaturou, která zde byla před vydáním rozsudku *Vymětalík*. Rozsudek *Steris* se týká věci, v níž měla stěžovatelka prokázat třetí hmotněprávní podmínku dle § 64 zákona o DPH, tj. dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě. NSS neaplikoval rozsudek *Kemwater* a *de facto* popírá závěry vyslovené v rozsudku *Vymětalík*. Uvedené potvrzuje argumentaci žalovaného, dle níž rozsudek *Vymětalík* nemůže představovat judikurní obrat ve věci osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu.

32. Z nastíněných důvodů žalovaný navrhl přerušit řízení do pravomocného rozhodnutí o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 17. 2. 2022, č. j. 55 Af 48/2020 – 61, případně předložit předběžnou otázku SDEU.

Reakce žalobkyně

33. Žalobkyně nesouhlasí s názorem žalovaného, že nemají být aplikovány závěry rozsudku NSS *Vymětalík*. Nesdílí ani názor, že by se rozsudek *Kemwater* odchyloval od ustálené judikatury SDEU. NSS se zabýval otázkou nároku na odpočet podle § 64 zákona o DPH. Posuzoval, zda došlo k dodání zboží do jiného členského státu osvobozeného od daně. S využitím závěrů rozsudku *Kemwater* vyložil podmínky pro posouzení transakce a dospěl k závěru, že pokud k dodání zboží do jiného členského státu došlo, je dodavatel oprávněn uplatnit nárok na odpočet. Jelikož je v případě žalobkyně posuzováno, zda došlo k naplnění podmínek pro posouzení transakce jako dodání zboží do jiného členského státu a z předložených důkazů plyne, že množství dodaného oleje je schopna pořídit pouze osoba povinná k dani, je nutné žalobkyni přiznat nárok na osvobození. Byť nárok na osvobození a nárok na odpočet jsou odlišnými instituty, pro uplatnění a uznání nároku na osvobození se uplatní stejná východiska. Neuznat či odeprít nárok lze ze stejných důvodů. Ani judikatura SDEU důsledně nerozlišuje mezi nárokem na odpočet a osvobozením od daně s nárokem na odpočet.
34. Podle žalobkyně z rozsudku *Kemwater* nevyplývá, že deklarovaný dodavatel jakožto osoba povinná k dani představuje hmotněprávní podmínku, kterou prokazuje daňový subjekt. NSS v rozsudku *Vymětalík* konstatoval, že si lze jen stěží představit, že by odběratelé nebyli plátcí daně, pokud byl řepkový olej doručován do rafinérií v dodávkách přesahujících desítky tun. Žalobkyně namítá, že její dodávky byly činěny v rámci stovek tun, proto je pořídily osoby povinné k dani. Žalobkyně poukázala na to, že dle směrnice o DPH není podstatné, zda pořizující osoba splnila formální podmínku spočívající v registraci k DPH. Podmínkou pro osvobození není ani dobrá víra. V souladu s judikaturou SDEU lze nárok na osvobození odeprít, jen pokud je dodavatel zapojen do daňového podvodu a pokud o něm mohl vědět.
35. V posuzované věci se o takový případ nejedná. Nedostatek dobré víry není možné dovodit jen z formálních nedostatků či chybějících dokladů v situaci, kdy doklady putují s řidiči a jsou přebírány skladníky v rafinériích či skladech v jiném členském státě, kteří nemají povědomí o jejich důležitosti pro daňové účely. Žalovaný si protiřečí, pokud uvádí, že posuzování dobré víry je tzv. záchrannou sítí daňových subjektů v případě, že nejsou schopny prokázat splnění podmínek pro osvobození. Žalovaný tímto způsobem dobrou víru neposuzoval, jestliže dovodil, že žalobkyně nebyla v dobré víře, protože nepředložila dostatek důkazů či deklarovaní odběratelé byli nekontaktní. Žalobkyně namítá, že jí daňové orgány nedaly možnost se vyjádřit k tomu, že není v dobré víře. Správce daně netvrdil k dobré víře nic v tom smyslu, jak ji vykládá žalovaný. Žalobkyně zastává názor, že v dobré víře byla. Shrnula, že prokázala naplnění všech zákonných podmínek pro osvobození od daně, a to včetně skutečnosti, že **skutečným pořizovatelem zboží byl deklarovaný odběratel**. Pokud by soud dospěl k závěru, že žalobkyně skutečného pořizovatele neprokázala, je nesporné, že došlo k naplnění základního znaku intrakomunitární transakce, a to k přepravě zboží na území jiného členského státu, které musely pořídit osoby povinné k dani. Závěrem žalobkyně vyjádřila nesouhlas s přerušením

řízení. Návrh považuje za obstrukční jednání žalovaného ve snaze oddálit rozhodnutí ve věci.

Doplnění vyjádření žalovaného

36. Žalovaný upozorňuje na další argumenty, které dle jeho názoru svědčí závěru, že v dané věci nelze aplikovat závěry rozsudku *Kemwater*. Opětovně poukazuje na rozsudek NSS *Steris* a dále na rozsudek ze dne 10. 2. 2022, č. j. 9 Afs 274/2020 – 61, *molton*, který se týká prokázání třetí hmotněprávní podmínky podle § 64 zákona o DPH (zda zboží přebrali deklarovaní odběratelé registrovaní k DPH v jiném členském státu). V této věci NSS rozsudek *Kemwater* neaplikoval a *de facto* popírá závěry vyslovené ve věci *Vymětalík*. Žalovaný poukazuje též na rozsudek rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 – 208, č. 4336/2022 Sb. NSS, *Kemwater* (dále jen „rozsudek rozšířeného senátu *Kemwater*“), v jehož bodu 30 rozšířený senát uvedl, že osvobození od daně při dodání do jiného členského státu představuje výrazně odlišný nárok než je nárok na odpočet DPH. Závěr, že pro přiznání osvobození od daně a zachování neutrality daně je třeba znát konkrétního odběratele, plyne i z čl. 138 směrnice o DPH, v němž je výslovně upraveno uvedení identifikačního čísla pro DPH pořizovatele zboží jakožto hmotněprávní podmínka pro uplatnění osvobození od daně. S účinností od 1. 1. 2020 již identifikační číslo pro DPH nepředstavuje pouze formální požadavek. Dříve tento požadavek plynul z judikatury SDEU. Dobrá víra je dodatečnou záchrannou sítí pro daňové subjekty, které nejsou schopny prokázat podmínky osvobození od daně. Je nutno ji zkoumat vždy, i pokud nebylo prokázáno splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně. Tato „záchranná síť“ představuje pro daňové subjekty výhodu. Rozsudek *Kemwater* konstruuje jinou výhodu spočívající v tom, že nárok na odpočet lze v případě neprokázání deklarovaného dodavatele přiznat, prokáže-li daňový subjekt, že sporná plnění dodala jiná osoba, která má postavení osoby povinné k dani. Přijetím závěrů rozsudku *Vymětalík* by byla daňovým subjektům přiznávána druhá výhoda (vedle výhody v podobě zkoumání dobré víry). V projednávané věci se žalobkyně nemohla oprávněně domnívat, že splňuje podmínky pro přiznání osvobození od daně, tj. nebyla v dobré víře. Aplikace výhody v podobě možnosti prokázání toho, že zboží bylo dodáno neidentifikované osobě povinné k dani, nutí daňové orgány vyhovět žalobkyni i v případě, kdy u ní nelze osvědčit dobrou víru v dostatečnost a průkaznost podkladů. Nastává tak absurdní situace, kdy laxní přístup daňového subjektu lze jednoduše zhojit učiněním závěru, že zboží bylo dodáno neidentifikované osobě. Takový postup je nutno odmítnout, neboť nelze jednoznačně posoudit naplnění podmínek pro osvobození od daně (zejména zda se skutečně jednalo o dodání do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státu). Rozsudek *Vymětalík* i rozsudky Krajského soudu v Praze ze dne 17. 2. 2022, č. j. 55 Af 48/2020 – 61, a ze dne 9. 5. 2022, č. j. 55 Af 7/2021 – 70 (vydané ve věcech týkajících se rovněž daňové povinnosti žalobkyně ovšem za jiná zdaňovací období). Pokud by stačilo prokázat dodání zboží neidentifikované osobě povinné k dani v jiném členském státu a daňový subjekt by byl ještě chráněn dobrou vírou, narušila by taková situace rovnováhu z hlediska práv a povinností daňového subjektu a správce daně.
37. K vyjádření žalobkyně žalovaný uvedl, že rozsudek SDEU *Teleos* je v dané věci aplikovatelný, neboť se týká výlučně osvobození od daně při dodání do jiného členského státu. Stejně tak rozsudek ze dne 7. 12. 2010 ve věci C-285/09, z nějž plyne, že odběratele je třeba znát, resp. SDEU na jeho identifikaci trvá. Povinnost prokázat konkrétního dodavatele SDEU jednoznačně potvrdil v rozsudku *VSTR*. Požadavek na identifikaci

konkrétního odběratele před novelizací směrnice o DPH plynul z judikatury SDEU (šlo o formální podmínku pro osvobození od daně). Žalobkyně nerozlišuje mezi dobrou vírou v dostatečnost a průkaznost podkladů a dobrou vírou, že se neúčastní daňového podvodu, resp. je směšuje a dovozuje nesprávné závěry. Žalobkyně nemohla být v dobré víře, že dodávky zboží skutečně proběhly, jak deklarovala.

38. V podání ze dne 20. 1. 2023 žalovaný soudu navrhl přerušit řízení do okamžiku rozhodnutí SDEU o předběžné otázce, kterou mu předložil NSS usnesením ze dne 26. 10. 2022, č. j. 4 Afs 291/2021 – 34, *B2 Energy* (věc je u SDEU vedena pod sp. zn. C-676/22, pozn. soudu).

Jednání soudu

39. Při jednání soudu dne 1. 3. 2023 setrvali účastníci řízení na svých procesních stanoviscích. Žalobkyně uvedla, že důkazy, které předložila v průběhu daňového řízení, prokazují splnění podmínek pro osvobození od daně u dodání do jiného členského státu uskutečněných žalobkyní, včetně podmínky dodání osobě povinné k dani. Žalovaný hodnotil důkazy formalisticky. I kdyby soud dospěl k závěru, že nebylo prokázáno dodání odběratelům D. G. a Red Dot, má žalobce za to, že by měly být aplikovány závěry rozsudků *Kemwater* a *Vymětalík*. Soud měl v takovém případě vyčkat na rozhodnutí SDEU o předběžné otázce, kterou mu položil NSS ve věci C-676/22, *B2 Energy*. S ohledem na povahu a rozsah dodání museli být podle žalobkyně odběrateli osoby povinné k dani.
40. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Má za to, že žalobkyně dodání deklarovaným odběratelům v jiném členské státě neprokázala.

Splnění procesních podmínek

41. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje i všechny ostatní formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
42. Dokazování soud neprováděl. Žalobkyně označila jako důkaz daňový spis a napadené rozhodnutí, které je jeho součástí, avšak těmito listinami se v řízení ve správním soudnictví dokazování neprovádí a soud z jejich obsahu vychází bez dalšího.

Posouzení žaloby soudem

Obecná východiska osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu

43. Podle čl. 20 směrnice o DPH se pořízením zboží uvnitř Společenství rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořizovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich do jiného členského státu než státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží.
44. Čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH upravuje povinnost členských států osvobodit od daně dodání zboží splňující podmínky, které jsou v něm vyjmenovány. Podle tohoto ustanovení 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.

45. Podle § 13 odst. 1 zákona o DPH se dodáním zboží pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastníků. Podle § 13 odst. 2 zákona o DPH se dodáním zboží do jiného členského státu pro účely tohoto zákona rozumí dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.
46. Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH 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.
47. Aby mohla být transakce kvalifikována jako dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie, musí dojít 1) k převedení práva nakládat jako vlastníků s určitým hmotným majetkem, 2) k odeslání nebo přepravě zboží prodávajícím nebo samotným pořizovatelem, nebo jejich jménem, do jiného členského státu, než ze kterého je zboží odesíláno a 3) k dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě (viz např. rozsudky ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 – 195, č. 2172/2011 Sb. NSS, ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012 – 45, ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014 – 49, ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015-30, ze dne 27. 6. 2019 č. j. 9 Afs 82/2019 – 42, ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019 – 37) i SDEU [např. rozsudek ze dne 6. 4. 2006 ve věci C-245/04, nebo ve věcech *EMAG Handel Eder*, *Euro Tyre Holding*, *VSTR* či *Teleos*]. Prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně při intrakomunitárním dodání zboží přitom leží na daňovém subjektu (srovnej rozsudky NSS ze dne 16. 3. 2021, č. j. 3 Afs 149/2018 - 54, ze dne 23. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012 – 31, či ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012 – 45, či rozsudky SDEU *Teleos* či rozsudek ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-184/05 *Twob International BV*).
48. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt je povinen jednak daň přiznat (břemeno tvrzení), jednak své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Účetní doklady, tj. příjmové doklady či faktury, však zpravidla samy o sobě neprokazují, že se opravdu uskutečnila operace, která je jejich předmětem (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 – 103, bod 39). Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi totiž nemohou být podkladem pro uplatnění osvobození zboží od daně, zpochybní-li správce daně, že dodání zboží se fakticky uskutečnilo tak, jak to stojí v dokladech. Daňový doklad je jen formálním důkazem o skutečně provedeném plnění. Jestliže se dodání zboží neuskutečnilo tak, jak je plátce deklaroval, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením daňového dokladu, byť i formálně správného (nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99; rozsudky NSS ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012 – 32, a ze dne 27. 11. 2014, č. j. 9 Afs 47/2014 - 74). Prokazuje-li daňový subjekt nárok na osvobození od DPH formálně bezvadnými písemnostmi a daňovými doklady, ale zároveň existují pochybnosti o faktickém stavu, je součástí důkazního břemene daňového subjektu prokázat existenci podmínek, za nichž dochází k osvobození zdanitelného plnění od DPH, což obdobně platí také ve vztahu k odpočtu DPH. Nárok na osvobození od DPH podle § 64 zákona o DPH je dán pouze za zákonem stanovených podmínek, jejichž naplnění byl správce daně oprávněn zkoumat, aby ověřil oprávněnost uplatněného osvobození (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 – 195, č. 2172/2011 Sb. NSS).

Kemwater a navazující judikatura

49. Mezi účastníky řízení se v průběhu soudního řízení rozhořel spor ohledně možnosti aplikace právních závěrů v rozsudcích SDEU a rozšířeného senátu ve věci *Kemwater* na případ žalobkyně. Tuto otázku do řízení vnesl žalovaný jednak v reakci na závěry vyslovené ve věci *Kemwater*, ale také na navazující judikaturu NSS (rozsudek *Vymětalík*) i zdejšího soudu (rozsudek č. j. 55 Af 48/2020 - 61 vydaný v jiné věci žalobkyně).
50. Soud připomíná, že věc *Kemwater* se týkala prokázání hmotněprávních podmínek při uplatňování nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu, nikoliv prokázání podmínek pro uplatnění osvobození od daně při intrakomunitárním dodání zboží. SDEU v této věci dospěl k závěru, že uplatnění nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu musí být odepřeno, jestliže skutečný dodavatel zboží či služeb nebyl identifikován a daňový subjekt nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež daňový subjekt poskytl, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl.
51. Na rozsudek SDEU navázal rozšířený senát v rozsudku *Kemwater*. V něm uvedl, že postavení dodavatele zboží (poskytovatele služeb) jako plátce DPH je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet. Dodavatel zboží (poskytovatel služeb) nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností **s jistotou** vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet naplněna, má k dispozici správce daně. Uvedl také, že nevěděl-li daňový subjekt, že může svá tvrzení a důkazní návrhy směřovat ke skutkovým okolnostem prokazujícím postavení faktického dodavatele jako plátce DPH a správce daně tímto směrem nevedl své úvahy při hodnocení důkazů (či nehodnotil okolnosti vyplývající z důkazů, které již měl k dispozici), je v zásadě nutno odvolací rozhodnutí zrušit a umožnit daňovému subjektu navrhnout případně nové důkazy a správci daně hodnotit zjištěné okolnosti z hlediska závěrů SDEU.
52. V reakci na citovaná rozhodnutí SDEU a rozšířeného senátu judikatura NSS zprvu zaujala poměrně přísný postoj a ve věcech, jejichž předmětem byla otázka prokázání dodavatele zboží (poskytovatele služeb) při uplatňování nároku na odpočet DPH, rozhodnutí o odvolání rušila (viz např. rozsudky ze dne 21. 4. 2022, č. j. 9 Afs 18/2020 – 38, ze dne 27. 4. 2022, č. j. 9 Afs 336/2018 – 64, ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 254/2018 – 52, ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 227/2020 – 40, ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 185/2021 – 58, ze dne 4. 5. 2022, č. j. 9 Afs 91/2019 – 42, ze dne 5. 5. 2022, č. j. 9 Afs 295/2020 – 67, či ze dne 31. 8. 2022, č. j. 1 Afs 30/2018 – 66). Mírnější přístup v tomto typu sporů se následně objevil např. v rozsudku ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018 – 46, v němž NSS sám hodnotil skutečnosti, které vyplynuly v průběhu daňového řízení a také obsah vyjádření daňového subjektu v průběhu soudního řízení. Uzavřel, že nová judikatura nepředstavuje jakýsi paušální poukaz na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí, která předcházela rozsudkům ve věci *Kemwater*, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namístě zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění. Tyto indicie NSS hledal jak v dosavadních skutkových zjištěních, tak v podáních činěných v soudním řízení (obdobně rozsudky ze dne 29. 6. 2022, č. j. 10 Afs 66/2019 – 53, ze dne 20. 6. 2022 č. j. 1 Afs 499/2020 – 53, ze dne 29. 6. 2022, č. j. 10 Afs 53/2020 – 57, ze dne 20. 7. 2022, č. j. 10 Afs 281/2020 – 75, či ze dne 12.

7. 2022, č. j. 6 Afs 403/2020 – 63. V rozsudku ze dne 22. 6. 2022, č. j. 5 Afs 215/2019 – 65, pak NSS doplnil, že indicie o tom, že by sporná plnění mohl fakticky dodat jiný plátc DPH, nelze spatřovat pouze v situaci, kdy o dodávkách deklarovaných plnění od osoby uvedené na dokladu existují vážné pochybnosti. Z provedeného dokazování musí vyplývat takové skutečnosti, které budou směřovat k tomu, že faktický dodavatel v postavení plátce DPH skutečně byl.
53. Soud na tomto místě zdůrazňuje, že judikatura citovaná v předcházejícím bodu se vztahuje k uplatňování nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu. K otázce, zda se mají závěry věci *Kemwater* aplikovat i v případě uplatňování osvobození od DPH při intrakomunitárním dodání ustálená judikatura NSS zatím neexistuje. Soud se pak shoduje se žalovaným, že závěry rozsudku SDEU *Kemwater* nelze do této oblasti automaticky přenášet. Dle názoru soudu rozsudek NSS ve věci *Vymětalík* neposkytuje přesvědčivé odůvodnění, proč by měl soud aplikovat závěry vyřčené ve věci *Kemwater* i na případy týkající se osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu. Byť se NSS v uvedené věci také zabýval otázkou osvobození od DPH, nijak se nezabýval odlišností tohoto institutu od nároku na odpočet DPH a bez bližšího vysvětlení aplikoval i na osvobození od DPH závěry rozsudku *Kemwater*. Rozsudek *Vymětalík* přitom na mnoha místech používá nesprávně terminologii týkající se právě nároku na odpočet DPH (např. body 46, 50, 52) a nezohledňuje předcházející judikaturu NSS týkající se prokazování podmínek uplatňování osvobození od DPH (resp. dostává se s ní do rozporu, aniž by aktivoval postup podle § 17 odst. 1 s. ř. s.). Kromě rozsudku SDEU *Kemwater* se nevyjádřil ani k další judikatuře SDEU, která se přímo týkala osvobození od DPH při intrakomunitárních dodáních (to, že by měla být překlenuta závěry vyslovenými ve věci *Kemwater* týkající se nároku na odpočet na DPH, není vůbec jednoznačné a vyplývá to ostatně též z dalšího postupu téhož senátu NSS, který se ve věci *B2 Energy* obrátil na SDEU s předběžnou otázkou). Rozsudek *Vymětalík* byl nadto vydán ještě před rozhodnutím rozšířeného senátu *Kemwater*, který, byť se otázky osvobození od DPH podrobně nevěnoval, k jedné z uplatněných kasačních námitek (argumentace dobrou vírou) konstatoval, že jde „o výrazně odlišný nárok“ od nároku na odpočet DPH (viz bod 30).
54. V rozsudku ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020 – 63 (bod 28), NSS vyslovil zcela opačný závěr, podle kterého se rozsudky ve věci *Kemwater* dodání zboží do jiného členského státu netýkají. Zde podle NSS nadále platí, že dodavatel musí prokázat, že jeho odběratel v zahraničí je osobou povinnou k dani. Byť ani tyto závěry NSS podrobněji nezdůvodnil, poukázal na rozsudek SDEU *VSTR*, který potvrzují i aktuální (vydané po rozhodnutí SDEU ve věci *Kemwater*) rozsudky NSS ze dne 10. 2. 2022, č. j. 9 Afs 274/2020 – 61, a ve věcech *molton* a *Steris*, podle nichž je český dodavatel povinen prokázat, který zahraniční subjekt byl skutečným příjemcem zboží.
55. Soud si je vědom skutečnosti, že otázka, zda mají být závěry vyslovené ve věci *Kemwater* aplikovány též při posuzování prokázání třetí ze shora vyjmenovaných podmínek pro uplatnění osvobození od daně při dodání do jiného členského státu, je předmětem předběžné otázky položené NSS ve věci *B2 Energy*. Je však přesvědčen, že tato okolnost v tomto případě není důvodem pro přerušení soudního řízení, jak požadoval žalovaný a později během ústního jednání i žalobkyně. Soud nepřistoupil k přerušení řízení do rozhodnutí NSS o kasačních stížnostech proti jiným rozsudkům zdejšího soudu ve věci téže žalobkyně či do rozhodnutí SDEU o předběžné otázce ve věci C-676/22 *B2 Energy*, neboť řešení sporných právních otázek, které jsou předmětem těchto řízení, by

v projednávané věci bylo přinejmenším předčasné s ohledem na níže uvedené důvody zrušení napadeného rozhodnutí.

Přenesení důkazního břemene

56. Jak již bylo uvedeno, daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení důkazními prostředky (zejména účetnictvím a daňovými doklady), ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením jsou předložené důkazy daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.
57. Je na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví, jiných povinných záznamů či tvrzení se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. rozsudky ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 – 63, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016 – 36).
58. V posuzované věci není sporu o tom, že žalobkyně předložila primární doklady k prokázání svých daňových tvrzení, zejména samotné daňové doklady (faktury) týkající se sporných dodání. Nelze zároveň souhlasit se žalobkyní, že by správce daně neunesl důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, tedy že by neprokázal důvodné pochybnosti o věrohodnosti, správnosti, přesvědčivosti a úplnosti předložených primárních dokladů.
59. Správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 14. 12. 2016 formuloval pochybnosti o správnosti a úplnosti předložených listin (na CMR listech byl u všech dodání v položce č. 24 uveden subjekt odlišný od deklarovaných odběratelů, nesrovnalosti týkající se zajištění přepravy, kdy žalobkyně odkazovala na dodací podmínku FCA, byť fakturovala i cenu dopravy). Dále z výsledků mezinárodních dožádání vyplynulo, že deklarovaný odběratel Red Dot je pro polského správce daně nekontaktní, sídlo společnosti se nachází na adrese virtuální kanceláře, která je registrační adresou mnoha společností, a tento deklarovaný odběratel nepřiznal pořízení zboží z jiného členského státu. Z výsledků druhé mezinárodního dožádání dále vyplynulo, že skutečnou hlavní činností deklarovaného odběratele D. G. je zprostředkování pojištění a uvedený žádný pořízení zboží od žalobkyně nepřiznal. S pochybnostmi správce daně byla žalobkyně seznámena a byla jí dána příležitost je vysvětlit a doložit, že obchodní transakce proběhla tak, jak deklarovala, a že hmotněprávní podmínky pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu byly splněny.
60. Soud zdůrazňuje, že správce daně není povinen prokázat, že se plnění neuskutečnilo tak, jak tvrdí daňový subjekt, ani namísto daňového subjektu prokázat, jak se plnění uskutečnilo. Je pouze povinen prokázat, že o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených důkazních prostředků existují důvodné pochybnosti.

61. Soud se shoduje s daňovými orgány, že zmíněná zjištění správce daně byla způsobilá vzbudit důvodné pochybnosti ohledně dodání zboží deklarovaným odběratelům (a tedy i o tom, zda došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na tuto osobu povinnou k dani ať již v tuzemsku, nebo v jiném členském státě a spojení takového dodání s přepravou). Došlo tedy k řádnému přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni.

Mezinárodního dožádání

62. Soud se dále zabýval žalobní námitkou, podle níž správce daně a žalovaný pochybili, pokud neprovedli žalobkyní navrhované mezinárodní dožádání za účelem ověření existence smluvního vztahu mezi odběrateli žalobkyně a společnostmi uvedenými na žalobkyní předložených listinách. Žalovaný se také podle žalobkyně nevypořádal s odvolací námitkou týkající se právě neprovedení tohoto důkazu.
63. Z daňového spisu skutečně plyne, že žalobkyně před ukončením daňové kontroly ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění správce daně navrhla provedení mezinárodního dožádání, a to za účelem ověření existence smluvního vztahu mezi odběrateli žalobkyně a společnostmi uvedenými na předložených listinách (viz str. 67 zprávy o daňové kontrole). Správce daně na tento návrh reagoval pouze tak, že pokud žalobkyně není schopna prokázat, že se dodání uskutečnilo tak, jak je uvedeno na daňových dokladech, a že splnila podmínky pro osvobození od daně, není oprávněna požadovat, aby za ni tuto povinnost suploval správce daně.
64. V odvolání proti uvedenému konstatování žalobkyně namítala, že nejde o situaci, že by se dožadovala toho, aby za ni správce daně „suploval“ důkazní povinnost. Za situace, kdy správce daně neosvědčil, že provedené důkazy (žalobkyní předložené listiny a výslechy svědků) prokazují žalobkyní tvrzený nárok na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, tedy postupovala v souladu s § 93 odst. 1 a § 86 odst. 2 písm. b) daňového řádu a navrhla provedení důkazního prostředku, který by byl schopen tvrzené skutečnosti prokázat a který sama neměla (ani nemohla mít) k dispozici. Žalovaný v reakci na tuto námitku v napadeném rozhodnutí (viz bod 94 napadeného rozhodnutí) v podstatě uvedl jen to, že pokud žalobkyně sama nedisponovala důkazními prostředky prokazujícími, kdo byl odběratelem, nemohla být v dobré víře, že prokáže oprávněnost uplatněného osvobození od daně. Bylo její povinností si obstarat k prokázání osvobození od daně jiné relevantní prostředky, a nikoliv na jejich opatření rezignovat. Minimálně si měla zajistit informace stran odběratele a míst dodávek.
65. Obecně platí, že správce daně není povinen provést každý daňovým subjektem navržený důkaz. V případě, že však odmítne důkaz provést, musí řádně vysvětlit, z jakého důvodu tak učinil. V opačném případě jde o tzv. opomenutý důkaz, jenž zakládá nepřezkoumatelnost rozhodnutí (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2008, č. j. 4 As 21/2007 - 80). Podle ustálené judikatury platí, že *„neakceptování návrhu na provedení důkazů lze založit pouze argumentem, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dále lze užít argument, dle kterého důkaz není způsobilý vyvrátit nebo potvrdit tvrzenou skutečnost, tzn. nedisponuje vypovídací potencií. Odmítnout provedení důkazu lze konečně pro jeho nadbytečnost, a to tehdy, byla-li již skutečnost, která má být dokazována, v dosavadním řízení bez důvodných pochybností postavena najisto“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89). K uvedenému pak lze doplnit, že k odmítnutí důkazu lze za určitých okolností přistoupit i v případě, že jde o důkaz získaný nezákonným způsobem.
66. V daném případě založili jak žalovaný tak správce daně svoji argumentaci v podstatě na úvaze, že navržený důkaz mezinárodním dožádáním nelze provést z toho důvodu, že si žalobkyně měla obstarat vlastní sadu důkazů prokazující tvrzený nárok na osvobození od daně a nemůže ve fázi daňového řízení požadovat, aby jí správce daně v této činnosti nahrazoval. Tato argumentace však nemůže obstát. Za situace, kdy správce daně i žalovaný

vycházeli z toho, že žalobkyni tíží důkazní břemeno k prokázání skutečnosti, že odběrateli zboží byly osoby deklarované na předložených daňových dokladech, tj. D. G. a Red Dot, bylo možné odmítnout navrhovaný důkaz mezinárodním dožádáním pouze na základě některého ze shora uvedených důvodů. To platí tím spíše, že žalobkyně byla zjevně v důkazní nouzi a z objektivních důvodů neměla možnost obstarat si samostatně informace o vztazích mezi tvrzenými odběrateli a právníckými osobami, které byly uvedeny na žalobkyní předložených listinách (zejm. CMR listy, polské vážní lístky apod.).

67. Žalovaný navíc vůbec nezareagoval na námitky, jimiž žalobkyně v odvolání zpochybnila závěr správce daně o tom, že není jeho povinností suplovat důkazní povinnost žalobkyně. Žalovaný místo toho v napadeném rozhodnutí pouze převzal a rozvedl úvahu správce daně, avšak na doplňující argumentaci žalobkyně odkazující na nemožnost samostatného obstarání důkazu a povinnosti správce daně plynoucí z § 93 odst. 1 a § 86 odst. 2 písm. b) daňového řádu nikterak neodpověděl. Žalovaný vyslovil pouze to, že žalobkyně si měla sama zajistit relevantní důkazy, avšak argumentací, že žalobkyně relevantní důkazy nemá ve své dispozici, se již nezabýval. V tomto tedy spatřuje soud dílčí nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů.
68. Soud si je vědom judikatury SDEU, z níž plyne, že mezistátní výměna informací v rámci správy daní nebyla zavedena proto, aby umožnila daňovým subjektům získat dodatečné důkazy k prokázání podmínek pro přiznání osvobození od daně. K tomu lze odkázat na body 103 až 105 rozsudku SDEU ve věci *Enteco Baltic*. V něm SDEU konstatoval, že „pokud jde o plnění uvnitř Společenství, z judikatury Soudního dvora vyplývá, že v případě, že dodavatel není s to předložit důkazy nezbytné k tomu, aby bylo možné konstatovat, že byly splněny podmínky pro osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně, daňové orgány členského státu odeslání či přepravy zboží nemají povinnost vyžádat si informace od orgánů členského státu určení na základě ustanovení nařízení č. 1798/2003 týkajícího se režimu výměny informací mezi orgány daňové správy členských států (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. dubna 2010, *X a fiscale eenheid Facet-Facet Trading*, C-536/08 a C-539/08, EU:C:2010:217, bod 37, jakož i obdobně rozsudek ze dne 27. září 2007, *Twoh International*, C-184/05, EU:C:2007:550, body 28, 34 a 38). Takový výklad lze použít i ve vztahu k nařízení č. 904/2010, které se v souladu se svým článkem 62 druhým pododstavcem použije od 1. ledna 2012 a kterým se na základě jeho článku 61 prvního pododstavce zrušuje od téhož data nařízení č. 1798/2003. Jak totiž vyplývá konkrétně z bodů 3, 4 a 7 odůvodnění nařízení č. 904/2010, jeho cílem je boj proti podvodům s DPH a vyhýbání se daňové povinnosti a pomoc pro správné vyměrování DPH. Za tímto účelem uvedené nařízení stanoví v čl. 1 odst. 1 druhém pododstavci pravidla a postupy, jež umožňují příslušným orgánům členských států spolupráci a vzájemnou výměnu všech informací, které mohou pomoci správně vyměřit DPH, kontrolovat správné uplatňování DPH, zejména u plnění uvnitř Společenství, a bojovat proti podvodům souvisejícím s DPH. Článek 7 odst. 1 téhož nařízení konkrétně stanoví, že za tímto účelem poskytne dožádaný orgán na žádost vnitrostátního orgánu veškeré informace, které mohou pomoci správně vyměřit DPH. Článek 54 odst. 1 uvedeného nařízení stanoví meze pro výměnu těchto informací mezi vnitrostátními orgány, které nejsou povinny poskytovat požadované informace za všech okolností. Jelikož toto nařízení neobsahuje v tomto směru výslovné ustanovení, nezakládá osobě povinné k dani zvláštní nárok na to požadovat předání informací v případě, že sama není s to předložit důkazy, které by dokládaly její nárok na osvobození od DPH (viz obdobně rozsudek ze dne 27. září 2007, *Twoh International*, C-184/05, EU:C:2007:550, body 30 až 34).“

69. Uvedený výklad týkající se unijního práva však neodůvodňuje závěr, že by takový důkaz nemohl být použit v daňovém řízení podle pravidel vnitrostátního práva, včetně ústavního pořádku. Nelze opomenout, že SDEU tuto otázku přirozeně poměřoval z pohledu unijního práva a že nikdy nekonstatoval, že by bylo nepřípustné, aby v takové situaci správce daně i přesto, že mu takovou povinnost unijní právo nestanoví, mezinárodní dožádání přesto učinil. Z pohledu unijního práva je tak na úvaze správce daně, zda žádosti daňového subjektu vyhová, přičemž ovšem do této správní úvahy může zasáhnout vnitrostátní právo, z něž může vyplynout povinnost takové žádosti vyhovět. V tomto směru soud odkazuje např. na svůj rozsudek ze dne 20. 7. 2022, č. j. 59 Af 3/2021-33, zejm. body 52 a 58, v němž uzavřel, že správce daně je v zásadě povinen vyhovět důkaznímu návrhu, týká-li se relevantní skutečnosti, může-li k ní mít vypovídací hodnotu, není-li již daná skutečnost prokázána v souladu s tvrzením daňového subjektu jiným způsobem a nejde-li o důkaz nezákonně pořízený. Nelze-li danou skutečnost zjistit jiným důkazním prostředkem či jinou cestou (např. přímým oslovením zahraničního subjektu) a nejde-li o zjevnou obstrukci, nezbyvá tedy, než aby český správce daně vyhověl i důkaznímu návrhu v podobě mezinárodního dožádání, jinak zasáhne do práva žalobkyně na spravedlivý proces, jestliže by uzavřel, že rozhodnou skutečnost neprokázala, ačkoliv k dané skutečnosti rozhodné pro výsledek daňového řízení žalobkyně navrhla adekvátně dané procesní situaci provést důkaz mezinárodními dožádáními.
70. Důkazní povinnost, která tížila žalobkyni, neznamená, že by měla povinnost správci daně důkaz také přinést. V určitých situacích, jako v projednávané věci, totiž nemá daňový subjekt žádné právní či jiné prostředky k tomu, aby „donutil“ osoby, jež mají v dispozici potřebné údaje či listiny, aby mu informace týkající se nakládání se zbožím sdělily či poskytl jakékoliv listinné podklady zachycující nakládání se zbožím. Navrhne-li daňový subjekt za takové situace za účelem získání potřebných informací či listin provést mezinárodní dožádání, pak zpravidla bude mít správce daně povinnost návrhu vyhovět, ledaže by byl dán některý z důvodů pro odmítnutí takového návrhu. V daném případě nelze vyloučit, že by mezinárodními dožádáními byly získány relevantní informace či listiny prokazující vztah mezi deklarovanými odběrateli a osobami uvedenými na listinách předložených žalobkyní (zejm. CMR listy, polské doklady, vážní listy apod.). Na základě takových skutečností by mohly být vysvětleny zcela nebo i jen zčásti nesrovnalosti v dokladech vytýkané žalobkyni, což by mohlo přispět k unesení důkazního břemene, jež tížilo žalobkyni. V této souvislosti se navíc sluší poznamenat i to, že pouhá skutečnost, že se zbožím v Polsku mohly fakticky nakládat i jiné osoby než deklarovaní odběratelé, ještě neznamená, že deklarovaným odběratelům nebylo zboží nikdy dodáno.
71. Je pravdou, že důkazní návrh uplatněný žalobkyní v daňovém řízení nebyl formulován zcela precizně a detailně, neboť žalobkyně neoznačila jmenovitě osoby, jichž se má mezinárodní dožádání týkat, ani jaké konkrétní okolnosti mají být zjišťovány. To však nelze žalobkyni bez dalšího vytýkat. Žalobkyně totiž nebyla povinna mít přehled o tom, z jakého důvodu byly tyto osoby na CMR listech a jiných dokladech uvedeny. Osoby uvedené na předložených dokladech zároveň neměly povinnost žalobkyni cokoli vysvětlovat. Mohlo jít o skladovatele zboží jednající za deklarované odběratele, osoby, které byly k potvrzení přijetí zboží jen zmocněny odběratelem, osoby, jež zboží v průběhu přepravy nakoupily od odběratele, atd. Žalobkyně tak mohla uplatněný návrh jen stěží detailněji precizovat. Konkrétní osoby, jichž se mělo mezinárodní dožádání týkat, pak bylo možné dovodit z kontextu daňového spisu a obsahu listin předložených žalobkyní. Pokud by si správce daně a žalovaný nebyli jisti, o jaké konkrétní osoby se mělo jednat, nic

jim nebránilo vyzvat žalobkyni k upřesnění návrhu na provedení mezinárodního dožádání. To může žalobkyně učinit i v další řízení po zrušení napadeného rozhodnutí.

72. Soud proto uzavírá, že námitky týkající se neprovedení důkazu mezinárodním dožádáním, který v daňovém řízení navrhovala žalobkyně, jsou důvodné.
73. Pokud jde o ostatní žalobní námitky (a těch je většina) týkající se zejména hodnocení již provedených důkazů a s tím související otázky unesení důkazního břemene žalobkyní, jakož i posouzení dodání jako tuzemských plnění, dospěl soud k závěru, že by za dané situace, kdy bude v dalším řízení úkolem žalovaného vypořádat se znovu s důkazním návrhem žalobkyně na provedení mezinárodního dožádání, resp. doplnit zjišťování skutkového stavu o jeho výsledky, bylo předčasné se uvedenými meritorními námitkami jakkoliv zabývat, neboť by tím soud předjímal další postup žalovaného. Soud toliko odkazuje na rozsudky ze dne 7. 10. 2022, č. j. 55 Af 52/2020 – 81, a ze dne 14. 2. 2023, č. j. 43 Af 34/2019 – 101, v nichž se již obdobnými otázkami zabýval, přičemž ale upozorňuje na možnou změnu náhledu na skutkové a právní posouzení věci s ohledem na případnou změnu skutkového stavu či dotvoření judikatury.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

74. Soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, a proto zrušil napadené rozhodnutí pro vadu řízení (§ 78 odst. 1 s. ř. s.) a zčásti z důvodu nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.).
75. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně byla ve věci úspěšná, a proto jí náleží náhrada nákladů řízení v plné výši. Žalobkyní důvodně vynaložené náklady řízení před soudem tvoří zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a náklady související se zastoupením žalobkyně ve výši stanovené obdobně podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Odměna za zastupování činí 18 600 Kč za šest úkonů právní služby po 3 100 Kč (příprava a převzetí zastoupení, sepsání návrhu, repliky ze dne 7. 6. 2021, vyjádření ze dne 25. 3. 2022 a účast u ústního jednání v délce přesahující dvě hodiny) podle § 7 bodu 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu. K tomu žalobkyni náleží i šest režijních paušálů po 300 Kč, tj. 1 800 Kč jako náhrada hotových výdajů zástupce žalobkyně podle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu. Současný i předchozí zástupce žalobkyně jsou, resp. byli v době uskutečnění úkonu právní služby plátcí daně z přidané hodnoty, a proto žalobkyni náleží i náhrada této daně v sazbě 21 %, tj. 4 284 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Náhrada nákladů řízení v celkové výši 27 684 Kč je splatná ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.) k rukám zástupce žalobkyně (§ 149 odst. 1 o. s. ř. užitý *per analogiam* na základě § 64 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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.

Praha 1. března 2023

Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.
předseda senátu