



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdu a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **BIOENERGO - KOMPLEX, s.r.o.**, se sídlem Pod Hroby 130, Kolín, zast. společností Ing. Tomáš Goláň, daňová kancelář s.r.o., se sídlem Jiráskova 1284, Vsetín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 16. 12. 2024, č. j. 59 Af 6/2021-132,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovaný je **povinen** nahradit žalobkyni náklady řízení o kasační stížnosti ve výši 7 344 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce, společnosti Ing. Tomáš Goláň, daňová kancelář s. r. o., se sídlem Jirásková 1284, Vsetín.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, jímž bylo zrušeno rozhodnutí stěžovatele ze dne 13. 2. 2021, č. j. 5543/21/5300-22442-712448, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Tímto rozhodnutím stěžovatel zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměr Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 27. 2. 2019, č. j. 837489/19/2111-50523-202055 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), jímž byla žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červen 2016 ve výši 2 420 910 Kč.

[2] Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu dle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodnou dobu (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), za období červen 2016 u dodání surového řepkového oleje estonské společnosti PROPOOLA osäuhing (dále jen „Propool“) a polským společností DAMIAN GIERA (dále jen „Damian Giera“), NEXT THEORY SPÓŁKA

Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ (dále jen „Next“), PEROL OIL SPÓŁKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ (dále jen „Perol“) a LARSON CAPITAL SPÓŁKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ (dále jen „Larson“), neboť neprokázala, že pořizovatelem zboží v jiném členském státě byli deklarovaní odběratelé; podle správce daně tedy žalobkyně uplatnila nárok na osvobození od daně neoprávněně.

[3] Nejvyšší správní soud na tomto místě předesílá, že se v rámci rekapitulace řízení zaměří pouze na ty aspekty a argumenty účastníků řízení a krajského soudu, které přímo souvisejí s kasačními námitkami stěžovatele. Jinými slovy, soud nebude detailně rozebírat předcházející řízení a všechny body rozhodnutí krajského soudu, ale pouze ty, které stěžovatel napadl v kasační stížnosti a které jsou relevantní pro meritorní (věcné) posouzení nyní projednávané věci.

[4] V **žalobě** žalobkyně namítla, že stěžovatel nezpochybnil dodání a přepravu zboží do jiného členského státu, ani to, že přepravu zajistila žalobkyně, jakožto dodavatelka; stěžovatel rovněž nezpochybnil skutečnost, že deklarovaní odběratelé byli v rozhodné době osobami registrovanými k dani v jiném členském státě. Předmětem sporu tak dle žalobkyně je pouze to, zda prokázala, že zboží bylo dodáno deklarovaným odběratelům Propoola, Damian Giera, Next, Perol a Larson; dle žalobkyně splnění podmínek stanovených v § 64 zákona o dani z přidané hodnoty prokázala.

[5] Podle žalobkyně provedl stěžovatel dokazování nezákonně, neboť potlačil relevantní důkazní prostředky (bankovní výpisy, dodací listy, kupní smlouvy) a jiné hodnotil formalisticky a izolovaně (mezinárodní nákladní listy, dále jen „CMR listy“), čímž dospěl k nesprávným skutkovým zjištěním. Žalobkyně je přesvědčena, že své důkazní břemeno unesla, neboť tvrdila a prokázala, že zboží bylo dodáno na základě kupních smluv. Jednotlivé dodávky byly konkretizovány ústně nebo e-mailem, a to s obchodním zástupcem odběratele. Žalobkyně si rovněž prověřila své odběratele v dostupných evidencích a odběratelé řádně zaplatili kupní cenu. K jednotlivým dodávkám žalobkyně předložila všechny potřebné dokumenty; vyslechnuti byli rovněž důležití svědci.

[6] Dále žalobkyně vyjádřila nesouhlas se způsobem, jakým stěžovatel hodnotil CMR listy; stěžovatel založil svou pochybnost o osobách odběratelů na tvrzení, že na CMR listech je v položce „zboží *obdržel*“ uveden subjekt odlišný od odběratelů uvedených na daňových dokladech a že tyto jiné společnosti figurují také na polských dokladech. Dle žalobkyně je však podstatné, že na CMR listech bylo převzetí zboží odběrateli Propoola, Damian Giera, Next, Perol a Larson potvrzeno. Umístění otisku razítka zmíněných společností na CMR listech není relevantní. Otištění razítka jiných společností (např. skladovatele zboží, zpracovatele zboží nebo deklarovaného odběratele), kterému bylo zboží dále prodáno, podle žalobkyně nic nemění na skutečnosti, že pořizovatelem zboží byli deklarovaní odběratelé, a nezpochybňuje důkazní hodnotu CMR listů. Skutečnost, že na adrese vykládky není provozovna odběratele je v zahraničním obchodě běžnou praxí a nepředstavuje nijak neobvyklou situaci.

[7] Žalobkyně nesouhlasí se způsobem, jakým daňové orgány pracovaly s informacemi získanými v rámci mezinárodní výměny informací; je přesvědčená, že na základě mezinárodní výměny informací bylo potvrzeno uskutečnění dodávek pro odběratele

pokračování

Propoola. Žalobkyně neměla možnost prověřit závěry stěžovatele týkající se odpovědi estonského správce daně (viz odpověď estonského správce daně ve vztahu ke společnosti Propoola ze dne 5. 1. 2017, č. j. 23848/17, dále jen „odpověď estonského správce daně“), neboť při nahlížení do spisu jí byla tato odpověď částečně anonymizována. Nelze proto akceptovat, aby stěžovatel vystavěl svoji argumentaci na důkazních prostředcích, které jí však nebyly zpřístupněny. Žalobkyně neměla nikdy pochyby o tom, že zboží bylo dodáno deklarovanému odběrateli, a odmítá, že by se chovala neobezřetně.

[8] Podle žalobkyně stěžovatel v předložených důkazních prostředcích toliko vyhledával formální nesrovnalosti. Tento postup je dle jejího názoru v rozporu s § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro rozhodnou dobu (dále jen „daňový řád“). O tom, že zboží bylo dodáno, vypovídají dodací listy; kdy a kde se tak stalo, potvrzují listy CMR. V závěru žaloby žalobkyně vyjádřila nesouhlas se stěžovatelem, že deklarovaná plnění měla být vykázána jako zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku; stěžovatel totiž nepochybně, že zboží bylo dodáno a skutečně přepraveno do jiného členského státu.

[9] **Krajský soud** žalobu shledal důvodnou v části týkající se společnosti Propoola, rozhodnutí stěžovatele zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Námitku nezpřístupnění celé (neanonymizované) odpovědi estonského správce daně v rámci mezinárodního dožádání posuzoval v souvislosti s žalobní námitkou týkající se třístranného obchodu mezi žalobkyní, společností Propoola a dalším subjektem. Poznamenal, že z protokolu o nahlížení do spisu ze dne 21. 9. 2018, č. j. 4333611/18/2113-60561-209292 (dále jen „protokol o nahlížení“), není zřejmé, v jaké podobě byla žalobkyni odpověď estonského správce daně předložena a zda jí byly zpřístupněny přílohy, na které tato odpověď odkazuje. Z protokolu plyne pouze to, že písemnosti byly předloženy k nahlížení v upravené formě. Krajský soud připustil, že údaj o tvrzeném kupci (společnosti SLT), jemuž měla společnost Propoola zboží dále prodat, nebyl v odpovědi estonského správce daně anonymizován; ve spise však nejsou založeny přílohy odpovědi estonského správce daně, na které tato odpověď výslovně reaguje. Žalobkyně v odvolacím řízení žádala stěžovatele o zaslání příloh k mezinárodnímu dožádání pro odběratele Propoola, vč. emailové komunikace. Následně byl spis doplněn o tuto emailovou komunikaci, nicméně podle krajského soudu již není zřejmé, zda s ní byla žalobkyně v rámci nahlížení do spisu dne 21. 9. 2018 seznámena a v jaké podobě. Stejně tak není zřejmé, zda byla seznámena s ostatními přílohami, na které odpověď estonského správce daně odkazuje.

[10] Tím, že přílohy estonského správce daně nejsou součástí spisu, nemohl krajský soud ověřit, zda je důvodná námitka žalobkyně stran zatajení podstatných skutečností. V této souvislosti krajský soud odkázal na rozsudek téhož soudu ze dne 29. 6. 2023, č. j. 43 Af 36/2019-120, v němž se soud zabýval stejnou odpovědí estonského správce daně; v této věci byla součástí faktur vystavených společností Propoola pro polskou společnost SLT poznámka „reverse charge“. Krajský soud poznamenal, že v nyní posuzovaném případě nelze zjistit, zda takovou poznámku obsahovala i faktura vystavená společností Propoola vztahující se k přezkoumávanému plnění, přestože by mohla být relevantní pro posouzení toho, zda se jednalo o třístranný obchod.

[11] Stěžovatel podle krajského soudu nesprávně dovodil, že pokud společnost Propoola nedeklarovala žádná intrakomunitární pořízení zboží, neuskutečnila ani třístranný obchod.

V této souvislosti poznamenal, že součástí spisu není souhrnné hlášení společnosti Propoola, na které je odkazováno v odpovědi estonského správce daně, z něhož plyne opak – tedy, že ke třístrannému obchodu dojít mělo. Tato skutečnost byla ve věci sp. zn. 43 Af 36/2019 potvrzena přílohou, na kterou odpověď estonského správce daně odkazuje; v nyní souzené věci se však správce daně k této příloze nijak nevyjádřil a není vůbec zřejmé, zda s ní byla žalobkyně seznámena.

[12] Podle krajského soudu nelze předjímat, zda informace obsažené v přílohách odpovědi estonského správce daně mohou vést k závěru, že žalobkyně své důkazní břemeno unesla. Žalobkyně má však právo být seznámena se všemi skutečnostmi, které svědčí v její prospěch i v její neprospěch. Skutková zjištění daňových orgánů nejsou dle názoru soudu v souladu se spisovou dokumentací. Žalobkyně navíc (pravděpodobně) neměla možnost nahlédnout do plného znění odpovědi estonského správce daně, včetně příloh. Krajský soud proto považoval za nutné, aby žalobkyně dostala příležitost na zmíněnou odpověď reagovat v daňovém řízení. Z tohoto důvodu rozhodnutí stěžovatele zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Současně zavázal stěžovatele, aby žalobkyni seznámil s celou odpovědí estonského správce daně a umožnil jí na ni reagovat, případně navrhnout důkazy.

[13] V **kasační stížnosti** stěžovatel namítá kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Primárně tvrdí, že krajský soud vybočil z mezí žalobních bodů; soud se navíc výrazně inspiroval odůvodněním rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 29. 6. 2023, č. j. 43 Af 36/2019-120, aniž by zohlednil rozdílnou formulaci žalobních námitek. Podle stěžovatele nebyla otázka třístranného obchodu pro posouzení věci významná; navíc tato otázka nebyla předmětem žalobních námitek. Žalobkyně rovněž nenamítala nic ve vztahu k přílohám odpovědi estonského správce daně. Krajský soud proto porušil § 75 odst. 2 s. ř. s. a § 5 téhož zákona.

[14] Stěžovatel dále namítá, že jakkoliv je odpověď estonského správce daně anonymizovaná, údaj o společnosti SLT anonymizován není. Žalobkyně tedy mohla ověřit závěry stěžovatele o tom, že dle tvrzení společnosti Propoola bylo zboží dále prodáno společnosti SLT. Současně si musela být vědoma toho, že na důkazních prostředcích, které stěžovateli poskytla, tato společnost jako příjemce zboží nefiguruje. Pokud tato společnost na žádných dokladech nefiguruje, žalobkyně nemůže ani s poukazem na domnělý třístranný obchod rozptýlit pochybnosti o dodání zboží společnosti Propoola. Žalobní námitka stran anonymizace odpovědi estonského správce daně tudíž byla dle stěžovatele účelová a krajský soud ji nesprávně vypořádal.

[15] Podle krajského soudu není z protokolu o nahlížení zřejmé, v jaké podobě byla žalobkyni odpověď estonského správce daně předložena. Podle stěžovatele je však podstatné, že součástí neveřejné části odvolacího spisu je rovněž neanonymizovaná odpověď estonského správce daně a krajský soud mohl a měl posoudit, zda žalobkyni bylo zatajeno, komu společnost Propoola měla zboží dále prodat. Žalobkyně neměla výhrady proti rozsahu nahlížení do správního spisu.

[16] Krajský soud stěžovateli dále vytkl, že popsal skutkový stav částečně odlišně, než jak vyplývá ze správního spisu. K tomu stěžovatel namítá, že v projednávané věci je významné, zda žalobkyně prokázala splnění podmínek dle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty; není však rozhodné, zda byl splněn právní režim třístranného obchodu. Prodávající je totiž ve

pokračování

stejně pozici, v jaké je dodavatel při běžném intrakomunitárním dodání. Prokázání třístranného obchodu mohlo maximálně odstranit nesrovnalosti stran deklarovaného státu dodání, který se neshodoval se sídlem deklarovaného odběratele. Jakkoliv odpověď estonského správce daně obsahuje tvrzení společnosti Propoola o tom, že zboží mělo být přepraveno přímo polské společnosti SLT, na žádném CMR listu nebylo převzetí zboží touto společností potvrzeno. Závěry krajského soudu stěžovatel považuje za nesprávné, zkratkovité a nemající oporu v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Úvahy soudu ohledně důležitosti poznámky *Reverse charge* na faktuře vystavené společností Propoola se dle stěžovatele míjejí s důvody, na nichž je napadené rozhodnutí postaveno.

[17] Žalobkyně se ve **vyjádření ke kasační stížnosti** ztotožnila se závěry krajského soudu. Poznamenala, že soud je sice v obecné rovině vázán žalobními body, nicméně zákon a judikatura připouštějí z tohoto pravidla výjimky. Podle žalobkyně krajský soud správně přihlédl k tomu, že odpověď estonského správce daně a její přílohy nebyly žalobkyni řádně zpřístupněny. Jestliže mezi předloženými doklady, vyjádřením estonského správce daně a obsahem spisu existuje zřetelný nesoulad, musí se tím soud zabývat. Tvrzení stěžovatele, že v žalobě nebyla vznesena námitka týkající se příloh odpovědi estonského správce daně, není správné. Pokud žalovaný orgán nedodá podklady, na nichž staví své rozhodnutí, zakládá to vážnou vadu řízení, ke které musí soud přihlédnout i bez námítky. Nezprístupnění příloh, na které odpověď estonské finanční správy přímo odkazuje, dle žalobkyně zpochybňuje úplnost skutkových závěrů stěžovatele.

[18] **Nejvyšší správní soud** přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a jedná za něj k tomu pověřená osoba s náležitým právnickým vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[19] Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[20] Kasační stížnost **není** důvodná.

[21] Nejvyšší správní soud předesílá, že se podobnými případy se stejnými účastníky řízení v minulosti již mnohokrát zabýval (viz rozsudky ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 53/2023-76, ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 241/2022-115, či ze dne 29. 8. 2024, č. j. 6 Afs 46/2022-113). Pro nyní souzenou věc je stěžejní, že krajský soud vycházel ze závěrů vyslovených v rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 29. 6. 2023, č. j. 43 Af 36/2019-120, který byl však ke kasační stížnosti žalovaného (nyní rovněž v postavení stěžovatele) rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2025, č. j. 4 Afs 262/2023-92, zrušen a věc byla vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení, a to z důvodu nesprávného posouzení otázky nutnosti provedení mezinárodního dožádání za účelem ověření obchodních vztahů mezi deklarovanými odběrateli Red Dot, Damian Giera a třetími subjekty. Je však třeba zdůraznit, že Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku potvrdil zcela jednoznačně závěry krajského soudu týkající se porušení práva žalobkyně na spravedlivý proces, k němuž mělo dojít tím, že žalobkyni nebyla daňovými orgány

zpřístupněná celá a neanonymizovaná odpověď estonského správce daně (vč. jejích příloh), čímž mohlo být dotčeno její právo vyjádřit se ke všem okolnostem a skutečnostem, na kterých žalovaný (nyní stěžovatel) založil své rozhodnutí; Nejvyšší správní soud taktéž potvrdil závěr krajského soudu, že žalovaný vycházel ze skutkových zjištění, která zcela neodpovídala obsahu daňového spisu. S ohledem na podobnost skutkových okolností i účastníky předestřené právní otázky Nejvyšší správní soud nemohl tyto závěry bez dalšího pominout.

[22] Nejvyšší správní soud se primárně zabýval námitkou, podle níž krajský soud porušil § 75 odst. 2 s. ř. s., když posuzoval otázky, které nebyly předmětem žalobních námitek. Krajský soud je povinen zabývat se výhradně námitkami, které žalobkyně v řízení o žalobě řádně a včas uplatnila. Při přezkumu rozhodnutí (nejde-li o rozhodnutí nicotné, kdy je oprávněn nicotnost deklarovat i bez návrhu), soud přezkoumá jen ty výroky rozhodnutí, které byly žalobou napadeny, a v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. jen v mezích žalobních bodů (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/2004-69, ze dne 12. 1. 2005, č. j. 7 Azs 329/2004-48, ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005-245, nebo ze dne 3. 9. 2008, č. j. 1 Afs 102/2008-39). Meze vytyčené žalobou je soud oprávněn překročit jen za podmínky, že napadené rozhodnutí není vůbec schopno přezkumu z hlediska žalobních námitek (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84, č. 2288/2011 Sb. NSS), nebo z důvodů, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti. Vykročení z limitů přezkumu podle § 75 odst. 2 s. ř. s. je závažnou procesní vadou, ke které musí Nejvyšší správní soud přihlédnout z úřední povinnosti.

[23] Stěžovatel konkrétně namítá, že se krajský soud inspiroval rozsudkem téhož soudu ve věci č. j. 43 Af 36/2019-120, aniž by přihlédl k odlišné formulaci žalobních námitek. Podle stěžovatele totiž žalobkyně (na rozdíl od uvedené věci) v žalobě nevznesla námitku týkající se nezpřístupnění příloh odpovědi estonského správce daně; žalobní argumentace nezahrnovala ani námitku související s třístranným obchodem. Přesto se krajský soud těmito otázkami zabýval, čímž vybočil z mezí žalobních bodů a porušil § 75 odst. 2 a § 5 s. ř. s.

[24] Nejvyšší správní soud stěžovateli nepřisvědčil. Je naopak toho názoru, že žalobkyně v řízení před krajským soudem předestřela dostatečně konkrétní argumentaci týkající se porušení jejího práva na spravedlivý proces k tomu, aby tato byla považována řádně uplatněný žalobní bod, potažmo byla způsobilá soudnímu přezkumu. Otázkou vymezení žalobního bodu se zdejší soud ve své judikatuře v minulosti již hojně zabýval (především 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 usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003-56, č. 534/2005 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud dlouhodobě odmítá formalistický přístup k posuzování náležitostí žaloby a zdůrazňuje ochranu práva na spravedlivý proces jakožto jednoho z principů materiálního právního státu. Vedle toho však platí, že žalobce musí být stran skutkových tvrzení a právní argumentace dostatečně konkrétní, tedy tvrzení vztahující se k němu samému a k projednávané věci musí být dostatečně individualizované (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS).

[25] Z žalobního bodu ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. musí být nejen zřejmá právní argumentace, ale zejména skutkové důvody, na jejichž základě žalobkyně dovozuje nezákonnost správního rozhodnutí nebo postupu správního orgánu (viz výše citovaná

pokračování

judikatura; dále srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 4. 2004, č. j. 6 Azs 22/2004-42, či ze dne 23. 10. 2009, č. j. 8 Afs 31/2009-74). Žalobkyně v žalobě namítla, že byla dotčena na svém právu na spravedlivý proces, neboť jí při nahlížení do spisového materiálu byla předložena odpověď estonského správce daně v částečně anonymizované podobě. Z tohoto důvodu nemohla ověřit závěry správce daně ohledně neprokázání toho, komu bylo dále zboží společností Propoola prodáno (str. 17-18 žaloby). Takto formulované tvrzení žalobkyně dle názoru Nejvyššího správního soudu splňuje požadavky na žalobní bod ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[26] V replice ze dne 11. 10. 2021 (č. l. 52) žalobkyně zmíněný žalobní bod dále konkretizovala. Na str. 6 repliky znovu vznesla námitku ohledně zpřístupnění toliko částečně anonymizované odpovědi estonského správce daně; rovněž uvedla, že měla za prokázané, že společnost Propoola byla skutečným pořizovatelem zboží, které následně prodala polskému odběrateli v rámci třístranného obchodu. S tímto však stěžovatel nesouhlasil, a to právě s odkazem na odpověď estonského správce daně.

[27] Z výše uvedeného plyne, že žalobkyně v řízení před krajským soudem jasně formulovala žalobní bod, jímž namítala porušení práva na spravedlivý proces v důsledku nezpřístupnění neanonymizované odpovědi estonského správce daně. Ačkoli se žalobkyně výslovně nedomáhala zpřístupnění příloh k odpovědi estonského správce daně, Nejvyšší správní soud má za to, že trvat na přesném označení všech částí či příloh této odpovědi by představovalo nepřiměřený formalismus. Podstatou argumentace žalobkyně totiž bylo, že jí nebyly předloženy veškeré podklady, ze kterých stěžovatel ve svém rozhodnutí vycházel.

[28] Rovněž námitku týkající se třístranného obchodu žalobkyně v řízení před krajským soudem uplatnila. Z žaloby tato námitka vyplývá implicitně, když žalobkyně tvrdila, že nemohla ověřit, komu dalšímu společnost Propoola zboží prodala. Své úvahy dále rozvedla v replice ze dne 11. 10. 2021 (viz č. l. 52).

[29] Lze tak shrnout, že krajský soud nevybočil z žalobních bodů; námitka stěžovatele není důvodná. Nutno uznat, že žalobkyně nyní formulovala žalobní námitky do určité míry odlišně, než v řízení vedeném u krajského soudu pod sp. zn. 43 Af 36/2019. Již z rekapitulace rozsudku č. j. 43 Af 36/2019-120 je však *prima facie* zřejmé, že podstata žalobních námitek se neliší. Žalobkyně v obou řízeních fakticky namítala porušení svých procesních práv spočívající v tom, že jí nebyla řádně zpřístupněna odpověď estonského správce daně; správce daně současně zpochybnil, že by konečným příjemcem zboží mohla být polská společnost SLT (kterou v odpovědi estonského správce daně označila společnost Propoola), a to mimo jiné s odkazem na informace a přílohy poskytnuté estonským správcem daně. Vzhledem k tomu, že v obou případech byla předmětem sporu mezi týmiž účastníky řízení stejná otázka, nelze krajskému soudu vyčítat, že závěry vyslovené v rozsudku téhož soudu č. j. 43 Af 36/2019-120 zohlednil.

[30] Stěžovateli je však třeba dát za pravdu v tom, že krajský soud nyní nepostupoval s dostatečnou pečlivostí, když z rozsudku č. j. 43 Af 36/2019-120, vzal za své závěry, které s ohledem na nuance obou případů nebyly na místě. V žalobě skutečně není vznesena námitka ohledně toho, že z právních předpisů nevyplývá požadavek na zakotvení třístranného obchodu již ve smlouvě mezi prvním a druhým článkem obchodního řetězce. Závěry krajského soudu v bodě 154. jsou proto mimoběžné. Stejně tak tvrzení krajského

soudu o tom, že stěžovatel dospěl k závěru o neuskutečnění třístranného obchodu na základě toho, že společnost Propoola nedeklarovala žádná intrakomunitární pořízení zboží (bod 156. věta první napadeného rozsudku), z rozhodnutí stěžovatele nevyplývá. Tato dílčí pochybení jsou však marginální povahy a na zákonnost rozsudku nemají žádný vliv. Naopak krajskému soudu nelze vyčítat, že námitku nezpřístupnění odpovědi estonského správce daně posuzoval v souvislosti s námitkou týkající se třístranného obchodu. Z kontextu žaloby ve spojení s obsahem repliky ze dne 11. 10. 2021 je totiž zřejmé, že žalobkyně tyto skutečnosti vnímá ve vzájemných souvislostech.

[31] Stěžovatel dále namítá, že krajský soud nesprávně reagoval na žalobní námitku, že žalobkyně nemohla ověřit, komu bylo zboží společností Propoola dále prodáno, neboť při nahlížení do spisu jí byla předložena částečně anonymizována odpověď estonského správce daně. Podle stěžovatele v daňovém řízení vyplynulo, že zboží bylo od žalobkyně přepraveno přímo polskému kupujícímu SLT. Dále stěžovatel uvádí, že žalobkyně nahlížela do daňového spisu, přičemž přílohou protokolu o nahlížení do spisu je samotná odpověď estonského správce daně. Ačkoliv je odpověď anonymizována, údaj o společnosti SLT anonymizován není; podle stěžovatele si žalobkyně měla být vědoma toho, že tato společnost nefiguruje na žádných jí předložených důkazních prostředcích.

[32] Do určité míry lze souhlasit se stěžovatelem, že pochybnosti o tom, komu mělo být zboží v části týkající se společnosti Propoola skutečně doručeno, vyvolávají i jiné důkazní prostředky (viz bod 30. a násl. rozhodnutí stěžovatele), než odpověď estonského správce daně (vč. příloh a e-mailové komunikace, na které tato odpověď odkazuje). Nelze však opomíjet, že stěžovatel jako podklad svého rozhodnutí užil také odpověď estonského správce daně, vč. příloh a e-mailové komunikace. Na to konto krajský soud stěžovateli vytkl, že žalobkyni neumožnil seznámit se se všemi skutečnostmi, které svědčí v její neprospěch i v její prospěch, respektive, že tuto skutečnost nemohla ověřit, a to v důsledku nedůsledného vedení daňového spisu.

[33] Nutno podotknout, že ve své podstatě obdobnou situaci posuzoval Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 13. 8. 2025, č. j. 4 Afs 262/2023-92. Nejvyšší správní soud přitom poukázal na skutečnost, že z protokolu o nahlížení není zřejmé, v jaké podobě byla žalobkyni odpověď estonského správce daně vztahující k daným obchodním transakcím předložena a zda jí byly předloženy také přílohy této odpovědi; zdejší soud podotkl, že podle protokolu o nahlížení byly písemnosti „*předloženy k nahlížení v upravené formě z důvodu, aby nebyl ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní anebo cíl správy daní*“ (bod 45. citovaného rozsudku). Podle čtvrtého senátu bylo klíčové, že stěžovatel písemnosti estonského správce daně použil jako podklad rozhodnutí, proto měla žalobkyně právo se s nimi seznámit a reagovat na ně.

[34] Na tomto místě Nejvyšší správní soud znovu upozorňuje na podobnost jím řešených případů, kdy jediným podstatným rozdílem oproti věci vedené pod sp. zn. 4 Afs 262/2023 (v části týkající se deklarovaného odběratele Propoola), je zdaňovací období. Je třeba respektovat zásadu právní jistoty, podle níž lze očekávat, že soudy budou v různých případech rozhodovat různě a v obdobných případech obdobně. Nejvyšší správní soud proto musel vzít v potaz závěry vyslovené čtvrtým senátem.

pokračování

[35] Jakkoliv proto stěžovatel založil své pochybnosti o tom, komu bylo zboží v části týkající se společnosti Propoola skutečně doručeno, i na jiných důkazních prostředích, podstatné je, že jeho úsudek byl založen rovněž na informacích poskytnutých estonským správcem daně, ke kterým žalobkyně neměla přístup, respektive nebylo možné ověřit, že žalobkyně tento přístup měla (viz protokol o nahlížení, jehož součástí nejsou přílohy, na které estonský správce daně odkazuje). Stěžovatel v kasační stížnosti poznamenal, že údaj o společnosti SLT v odpovědi estonského správce daně nebyl anonymizován, avšak v žalobou napadeném rozhodnutí sám zpochybnil, že by společnost SLT byla skutečným příjemcem zboží v rámci třístranného obchodu, a to právě s odkazem na informace poskytnuté estonským správcem daně (daňové přiznání společnosti Propoola, e-mailová komunikace mezi žalobkyní a dalšími subjekty – viz bod 32. rozhodnutí stěžovatele). Jak podotkl zdejší soud v rozsudku č. j. 4 Afs 262/2023-92, sloužily-li uvedené listiny jako podklad, na němž daňové orgány také, byť ne výlučně, založily své rozhodovací důvody, pak je nezbytné trvat na tom, aby žalobkyně měla možnost se s nimi seznámit a reagovat na ně. To platí rovněž pro nyní souzenou věc.

[36] Je proto nepodstatná argumentace stěžovatele, že součástí neveřejné části daňového spisu je neanonymizovaná odpověď estonského správce daně, z níž vyplývá, komu měla společnost Propoola zboží dle jejího tvrzení dále poslat; společnost SLT je totiž zmíněna i v anonymizované verzi odpovědi, která byla žalobkyni v rámci nahlížení do spisu předložena (čehož si je stěžovatel dobře vědom). Žalobkyně však v řízení před krajským soudem namítala, že právě dodání zboží společnosti SLT v rámci třístranného obchodu stěžovatel popřel (nejen) s odkazem na odpověď estonského správce daně; proto se domnívala, že jí jsou daňovými orgány zatajovány podstatné informace. Platí tedy to, co bylo uvedeno shora – není zřejmé, zda žalobkyně měla možnost seznámit se se všemi podklady rozhodnutí v té míře, v jaké je měly k dispozici daňové orgány.

[37] Nejvyšší správní soud nemohl přisvědčit námitce, že se žalobkyně mohla proti rozsahu nahlížení do spisu bránit již v daňovém řízení. Stejnou námitkou se zdejší soud již zabýval v bodě 49. rozsudku č. j. 4 Afs 262/2023-92; dospěl přitom k závěru, že tato skutečnost nemůže mít vliv na možnost žalobkyně bránit se proti nezákonnému postupu daňových orgánů ve správním soudnictví, *nota bene*, pokud z písemností, o něž se zde jedná, daňové orgány ve svých závěrech vycházely. Tento závěr zcela dopadá i na nyní souzenou věc.

[38] Podle stěžovatele není pravdivý závěr krajského soudu o tom, že skutková zjištění obsažená v žalobou napadeném rozhodnutí, neodpovídají obsahu spisu. I touto námitkou se již zdejší soud zabýval v rozsudku č. j. 4 Afs 262/2023-92; s ohledem na skutkovou podobnost obou případů, jakož i obdobnou kasační argumentaci, lze z těchto závěrů vycházet i nyní. Čtvrtý senát přitom poukázal na skutečnost, že vzhledem k tomu, že krajský soud dospěl k závěru o porušení práva žalobkyně na spravedlivý proces, je předčasné činit závěr o skutkovém stavu věci. V této souvislosti konstatoval, že „[p]okud totiž žalobkyni nebyly předloženy všechny písemnosti, které tvořily podklad napadeného rozhodnutí v části týkající se deklarovaného odběratele Propoola, k nimž se měla mít právo vyjádřit, brojít proti závěrům z nich vyplývajícím a případně předkládat či navrhopvat v tomto ohledu další důkazní prostředky, bylo prvořadě povinností daňových orgánů, aby i na základě vyjádření či návrhů žalobkyně nejprve učinily komplexní skutková zjištění jako podklad jejich rozhodnutí. Není totiž vyloučeno, že poté, co se žalobkyně se všemi podklady rozhodnutí seznámí, a bude na ně reagovat,

dojde ke změně či úpravě závěrů o skutkovém stavu věci. Byť se tedy ze strany krajského soudu nejedná o překročení žalobních bodů ve smyslu § 75 odst. 2 s. ř. s., jak také stěžovatel namítá, jedná se o závěr předčasný, který nyní nepřísluší Nejvyššímu správnímu soudu hodnotit. Nebyl-li skutkový stav věci řádně a úplně posouzen v daňovém řízení, bylo předčasné činit jakékoliv další úvahy o skutkovém stavu věci v řízení o žalobě v té podobě a rozsahu, jak by jej teprve daňové orgány měly zjistit v dalším průběhu daňového řízení podle závazného právního názoru krajského soudu.“ Vzhledem k tomu, že i v nyní souzené věci se stěžovatel dopustil vady řízení, když žalobkyni neumožnil seznámit se se všemi podklady, které svědčí v její prospěch i neprospěch, nemohl se Nejvyšší správní soud k závěru krajského soudu ohledně skutkového stavu věci (kam spadá též námitka třístranného obchodu), prozatím vyjádřit. Bude na stěžovateli, aby v dalším řízení napravil svůj postup, zpřístupnil žalobkyni odpověď estonského správce daně, vč. všech příloh, a poskytl jí možnost na tyto listiny reagovat.

[39] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené žádnou z kasačních námitek neshledal důvodnou, a proto kasační stížnost dle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[40] Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně měla ve věci úspěch, proto jí přísluší právo na náhradu nákladů v řízení o kasační stížnosti. Náhradu nákladů tvoří odměna zástupce žalobkyně, jenž je ve smyslu § 35 odst. 2 s. ř. s. jinou osobou, která vykonává specializované právní poradenství podle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky. Pro stanovení výše odměny se obdobně užije vyhláška Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném po 1. 1. 2025. Zástupce žalobkyně v řízení o kasační stížnosti učinil jeden úkon právní služby, a to sepsal vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 29. 4. 2025 [tj. úkon podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Na sazbu mimosmluvní odměny je třeba použít § 7 ve spojení s § 10b odst. 5 písm. b) advokátního tarifu, neboť hodnotu věci lze zjistit jen s nepoměrnými potížemi. Jakkoliv totiž byla žalobkyni vyměřena daň ve výši 2 420 910 Kč, a tedy tarifní hodnota by se měla posuzovat dle § 10b odst. 5 písm. a) advokátního tarifu (ve spojení s § 7 téže vyhlášky), Nejvyšší správní soud zohlednil, že v řízení před krajským soudem byla žalobkyně úspěšná pouze v části týkající se deklarovaného odběratele Propoola, zatímco v částech týkajících se deklarovaných odběratelů Damian Giera, Next, Perol a Larson, byla žaloba krajským soudem zamítnuta. Řízení před Nejvyšším správním soudem se týkalo pouze plnění ve vztahu ke společnosti Propoola. Z tohoto důvodu nebylo možné zjistit hodnotu věci, respektive ji bylo možné zjistit jen s nepoměrnými potížemi. Při tarifní hodnotě 113 000 Kč dle § 10b odst. 5 písm. b) advokátního tarifu činí odměna za jeden úkon 5 620 Kč. Náhrada hotových výdajů podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu činí 450 Kč. Celková odměna zástupce žalobkyně v řízení před Nejvyšším správním soudem tedy činí 6 070 Kč. Tato odměna se podle § 14a advokátního tarifu zvyšuje o DPH ve výši 21 % na 7 344 Kč. Tuto částku je stěžovatel povinen zaplatit žalobkyni k rukám jejího zástupce ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

pokračování

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu