



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Jana Čížka ve věci

žalobkyně: **V. A. k.s., IČO X**  
sídlem K.,R.

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

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 12. 8. 2016, č. j. 35199/16/5300-22444-704601,

**takto:**

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 8. 2016, č. j. 35199/16/5300-22444-704601, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. Žalovaný je povinen žalobkyni zaplatit ve lhůtě 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku na náhradě nákladů řízení částku 3 000 Kč.**

**Odůvodnění:**

### **I. Vymezení věci**

1. 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.“), odeslanou dne 14. 10. 2016, domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 8. 2016, č. j. 35199/16/5300-22444-704601 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž bylo zamítnuto její odvolání a byl potvrzen platební výměr Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“) ze dne 8. 12. 2014, č. j. 254715/14/4200-11772-204179. Uvedeným platebním výměrem správce daně žalobkyni vyměřil nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíce června roku 2014 ve výši 3 618 610 Kč, čímž snížil nadměrný odpočet uplatněný v daňovém přiznání žalobkyně o částku 2 297 786 Kč.

### **II. Obsah podání účastníků řízení**

2. Žalobkyně žalovanému vytýká, že napadené rozhodnutí vychází z nedostatečně zjištěného

skutkového stavu, neboť ačkoliv žalobkyně v odvolacím řízení předložila a navrhla provedení četných důkazních prostředků způsobilých prokázat naplnění hmotněprávních podmínek pro osvobození plnění od DPH, žalovaný tyto důkazy neprovedl a bez jasného vysvětlení uzavřel, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno. Žalovaný přitom ani neshromáždil důkazy vyvracející důkazní prostředky předložené žalobkyní, ani neprokázal a neodůvodnil, proč mají být sporná plnění předmětem daně v tuzemsku ve smyslu § 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákonného opatření senátu č. 344/2013 Sb. (dále jen „zákon o DPH“) a mají být zahrnuta do daňového základu vykazovaného na řádku č. 1 daňového přiznání za zdaňovací období červen 2014. Současně žalovanému vytýká i nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí z důvodu vnitřní rozpornosti a nedostatečnosti jeho odůvodnění a též nesprávné právní posouzení. Žalobkyně zdůrazňuje, že pro dokazování v odvolacím řízení platí stejné principy jako pro dokazování před správcem daně. Žalovaného tak podle § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) tížilo důkazní břemeno, pokud jde o prokázání skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků předložených žalobkyní, to však podle žalobkyně neunesl. Napadené rozhodnutí navíc není opřeno o žádné důkazy a ani nijak neargumentuje k otázce, proč mají být sporná plnění podle žalovaného předmětem daně v tuzemsku.

3. První spornou skupinu transakcí představuje podle žalobkyně dodání zboží v celkové hodnotě 5 576 903,07 Kč do Německa odběrateli F. W. G., které žalobkyně původně omylem v důsledku interního přidělení nesprávného daňového kódu v daňovém přiznání vykázala jako vývoz zboží do třetí země. Žalovanému vytýká, že tyto osvobozené dodávky do jiného členského státu nesprávně zahrnul do základu daně jako dodání s místem plnění v tuzemsku, čímž neoprávněně zvýšil její daňovou povinnost. Žalovaný přitom neprovedl navrhované důkazní prostředky ani důkazní prostředky, které jsou v obdobných případech běžné (křížovou kontrolu vykazovaných plnění s německým správcem daně). Žalobkyně má za to, že prokázala naplnění všech hmotněprávních podmínek pro osvobození plnění jako dodání do jiného členského státu plynoucích z § 64 odst. 1 zákona o DPH. Dodání zboží odběrateli registrovanému k DPH v Německu žalobkyně podle svého přesvědčení doložila fakturami s daňovým identifikačním číslem (dále jen „DIC“) německého odběratele a prohlášením německého odběratele (který zboží přijal jako intrakomunitární dodávku), že fakturované zboží bylo v souladu s dodací doložkou FCA R. (Incoterms 2010) dopraveno odběratelem určeným dopravcem (Y. L.) do odběratelem určeného skladu provozovaného společností ASC A. S. C. v K. (dále jen „ASC“; na fakturách je vyznačen jako místo určení zboží) v Německu. Totéž skladiště je uvedeno také na dodacích listech spolu s adresou konečného místa dodání v Indii, kam zboží patrně prodal německý odběratel. Prohlášení německého odběratele spolu s dodacími listy, mezinárodními nákladními listy (dále též „CMR“) a fakturami představují podle žalobkyně souvislou a vzájemně provázanou řadu důkazů o dodání zboží do jiného členského státu. V situaci doložení naplnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně tak v souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) nelze klást žalobkyni k tíži nesplnění některých formálních podmínek, jako např. že příslušné doklady doložila až v odvolacím řízení, resp. že původně dodání chybně kvalifikovala jako vývoz do třetí země. Z ustanovení § 64 zákona o DPH a související judikatury také podle žalobkyně plyne, že pro naplnění hmotněprávních podmínek pro osvobození musí dojít k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, není však rozhodující, zda k tomuto převodu dojde na území dodavatele či na území jiného členského státu. I kdyby tedy k dodání zboží došlo již na území České republiky a přepravu do Německa si zajistil odběratel, nemělo by to vliv na splnění podmínek pro osvobození plnění od DPH, je-li prohlášením odběratele jednoznačně prokázáno fyzické přepravení zboží do Německa.
4. Pokud měl snad žalovaný pochyby o naplnění hmotněprávních podmínek pro osvobození dodání zboží do jiného členského státu, žalobkyně v odvolacím řízení navrhla k důkazu ještě vývozní

celní deklarace celní správy v Německu týkající se následného vývozu zboží německým odběratelem, které dokládají, že se zboží nacházelo na území Německa, a výslechy zaměstnance odběratelem určeného skladu v Německu a zaměstnankyně odběratelem určeného přepravce. Žalovaný však tyto důkazy odmítl s tím, že má skutkový stav za dostatečně prokázaný, a nevyžádal si ani obvyklým postupem součinnost německého správce daně, který by mohl potvrdit, jak jsou sporná plnění vykazována v Německu. Žalovaný následně uzavřel, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve vztahu k naplnění hmotněprávních podmínek pro osvobození dodání zboží do jiného členského státu, ačkoliv jí neprovedením navržených důkazů jeho unesení znemožnil.

5. Pro závěr žalovaného o úmyslu žalobkyně převést právo nakládat se zbožím jako vlastník přímo na koncového indického odběratele nebyl podle žalobkyně opatřen jakýkoliv důkaz a stejně je důkazně nepodložené i jeho tvrzení, že právo nakládat se zbožím jako vlastník nemohlo na německého odběratele vůbec přejít. K dodání zboží došlo podle dodací podmínky již v R. a prohlášení odběratele jednoznačně prokazuje, že došlo k jeho dodání do Německa. Dopravení zboží do Indie, resp. jeho vývoz z území EU prokázány nejsou. To však již žalobkyni prokazovat nepřisluší, neboť k takovému dodání již došlo mimo obchodní vztah mezi žalobkyní a jejím německým odběratelem. Žalobkyně přitom připomíná, že ani doložky Incoterms, ani označení finální destinace na přepravních dokumentech neumožňují bez dalšího usuzovat na to, kdy a na koho bylo převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník. Je ovšem pravdou, že ekonomické vlastnictví by zpravidla nemělo přejít později než v okamžiku dodání dle dodací podmínky, neboť tím jsou dispoziční práva a rizika obvykle převedena na kupujícího.
6. Další sporné transakce podle žalobkyně představují vývoz zboží v hodnotě 1 889 840,39 Kč do třetích zemí odběratelům F. M. C. T. L. a F. M. C. B. L., kteří nemají na území České republiky sídlo ani provozovnu. Žalobkyně má za to, že v řízení prokázala, že jako přímý dodavatel dodala zboží uvedeným kupujícím ze třetích zemí. Z pověření kupujících dopravu zboží zajistila německá společnost F. W. G., která též z pověření žalobce zajistila celní formalisty. Z logistických důvodů bylo zboží přepraveno nejprve do logistického skladu společnosti ASC v K. (na fakturách je uváděn jako místo určení zboží a je uveden i v jednotných správních dokladech pro celní řízení – tzv. JSD) a odtud bylo následně vyvezeno mimo území EU. Že zboží opustilo území České republiky, potvrdil v napadeném rozhodnutí i žalovaný a potvrdil i to, že žalobkyně současně předložila v souladu s § 66 odst. 6 zákona o DPH jiné důkazní prostředky než potvrzení celního úřadu na daňovém dokladu předpokládané v § 33a písm. a) zákona o DPH. Vzhledem k tomu, že v Německu stejně jako v České republice celní řízení probíhá elektronicky, žalobkyně doložila referenční číslo pohybu zboží přidělené JSD v celním řízení o vývozu, na základě něž je možné online na stránkách Evropské komise či příslušné celní správy ověřit postup celního řízení. Ačkoliv však žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že zboží, k němuž byly předloženy JSD, bylo vyvezeno z území EU, obratem toto v navazujícím odůvodnění popírá, když uzavírá, že vývoz zboží prokázán nebyl, neboť žalobkyně nedoložila, že zboží bylo dodáno právě těm odběratelům, kteří jsou uvedeni na faktuře. K tomu však žalobkyně namítá, že taková argumentace žalovaného je vnitřně rozporná a že zákon o DPH jako podmínku pro uplatnění osvobození od DPH při vývozu zboží nestanoví prokázání dalšího osudu vyváženého zboží poté, co opustí území EU v celním režimu vývoz.
7. Žalovaný navíc v dané věci vycházel z nedostatečně zjištěného skutkového stavu, protože v odůvodnění napadeného rozhodnutí hovoří o (žalobkyní tvrzeném) řetězovém obchodu, ačkoliv žalobkyně tvrdila a stále tvrdí, že v daném případě se jednalo o přímou dodávku odběratelům ve třetích zemích. Pokud přitom měl žalovaný pochyby o naplnění hmotněprávních podmínek pro osvobození vývozu zboží od DPH, žalobkyně navrhovala provést důkaz písemným potvrzením odběratelů ze třetích zemí o přijetí zboží a výslechem zaměstnance společnosti provozující logistický sklad, přes něž bylo zboží převáženo. Žalovaný však tyto důkazy neprovedl s odůvodněním, že má skutkový stav za dostatečně prokázaný. Následně však

žalobkyni zcela nepřipustně klade k tíži to, že neprokázala, že se jedná o vývoz.

8. Žalobkyně též nesouhlasí s tím, že by bylo významné, zda na odběratele zboží z třetí země bylo převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník již v České republice nebo až na území třetí země. Podle žalobkyně je rozhodné pouze to, že zboží bylo fyzicky vyvezeno z území EU (a tedy dodáno z České republiky do třetí země). Ostatně zákon o DPH v ustanovení § 66 odst. 2 předpokládá, že přepravu vyváženého zboží může zajišťovat i kupující, a proto ze skutečnosti, že osoba pověřená kupujícími převzala dodávané zboží již v tuzemsku, nelze dovozovat, že dodání proběhlo bez dopravy a jedná se o lokální tuzemské plnění. Navíc ze samotné doložky FCA R. nelze bez dalších důkazů o skutečné vůli obchodních stran činit závěr o tom, kdy a na koho přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník.
9. Poslední sporné transakce pak podle žalobkyně představují finanční kompenzace v celkové částce 2 802 089,16 Kč za dodání vadného zboží dodatelem žalobkyně P. E. S. B. z Malajsie (dále jen „P.“ či „dodavatel“), které žalobkyně omylem v důsledku přiřazení chybného daňového kódu při účtování souvisejících žalobkyní vystavených faktur vykázala v daňovém přiznání za červen 2014 jako vývoz do třetí země. Žalobkyně je přesvědčena, že v průběhu odvolacího řízení prokázala, že se ve skutečnosti nejednalo o předmět daně ve smyslu § 2 zákona o DPH, nýbrž o uplatnění záručních nároků z vad dovezeného zboží vůči dodavateli tohoto zboží. Předmětem těchto plnění nebylo dodání zboží ani poskytnutí služby, jednalo se o opravu výše základu daně ve smyslu § 42 odst. 1 písm. a) a odst. 7 zákona o DPH ve vztahu k dovezenému zboží, které bylo vadné a nepoužitelné, a bylo proto v souladu se smluvním ujednáním mezi žalobkyní a dodatelem zničeno. Tuto opravu základu daně a výše daně na vstupu žalobkyně učinila dodatečným daňovým přiznáním ve zdaňovacím období červenec 2015. Uvedená plnění tak vůbec neměla být správcem daně zahrnuta do základu daně.
10. Žalobkyně pořízení předmětného zboží nejprve vykázala jako dovoz zboží, následně však zjistila, že část tohoto zboží je vadná nebo nevyhovuje smluveným kvalitativním požadavkům, a proto je předala servisnímu partnerovi dodavatele, společnosti i. (dále jen „i.“), k posouzení a provedení záruční opravy. Zboží, které i. vyhodnotil jako neopravitelné, bylo zničeno a žalobkyně následně vůči P. uplatnila fakturou nárok na snížení (vrácení) ceny neopravitelného zboží. Žalobkyně v tomto směru žalovanému doložila ke každé z faktur protokol o vrácení zboží potvrzený dodatelem a žalobkyní, žádanku se seznamem zboží předaného i. k posouzení, zplnomocnění podepsané dodatelem, i. i žalobkyní opravňující i. ke kontrole a k nakládání s vadnými výrobky a skladové dokumenty, které prokazují vyskladnění zboží a jeho předání i.. Žalobkyně také navrhla provést důkaz výsledkem jednání i., protože pouze on by mohl podat nezpochybnitelné informace o existenci neopravitelného zboží a vzniku titulu k uplatnění záručních nároků z vad dovezeného zboží vůči P. a mohl by též vyvrátit mylnou domněnku správce daně, že k vadnému zboží nabyl práva nakládat s ním jako vlastník, a že tedy došlo k dodání zboží, které je předmětem daně. Žalovaný však provedení tohoto důkazu odmítl s tím, že by svědek poskytl pouze „přenesené“ informace, protože mezi žalobkyní a i. žádný obchodní vztah neexistoval. Žalobkyni však není známo, jak jinak by ještě mohla žalované prokázat, že v daňovém přiznání za červen 2014 neměla vývoz zboží vůbec tvrdit.
11. Žalobkyně uznává, že formálně pochybila, pokud úpravu základu daně provedla pouze v evidenci pro daňové účely a nekontaktovala celní úřad, aby jej informovala o změně celní hodnoty, která představuje podle § 38 odst. 1 zákona o DPH součást základu daně při dovozu zboží. Při nezměněné původně vykázané celní hodnotě tak nebyly formálně splněny podmínky pro úpravu základu a výše daně u dovozu zboží. Žalobkyní zvoleným způsobem provedení opravy v situaci, kdy měla plný nárok na odpočet DPH na vstupu, však nemohlo dojít ke zkrácení daně. Žalovaný tak podle žalobkyně zahrnul plnění podle faktur vystavených dodavateli do základu daně z dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku ve zdaňovacím období červen 2014 v rozporu se zákonem, protože se vůbec nejednalo o předmět daně.

12. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde se prakticky shodnou argumentací žalobkyně již zabýval. K prvním sporným transakcím (údajné dodání do jiného členského státu omylem přiznané jako vývoz) žalovaný zdůraznil, že v případě řetězových obchodů je nutno danou transakci podrobit testu přiřazení dopravy jednomu plnění ve smyslu rozsudků SDEU C-245/04 *EMAG* a C-430/09 *Euro Tyre*. Žalovaný odkazuje také na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 4. 9. 2014, č. j. 3 Afs 41/2014-46, v němž NSS konstatoval, že pro osvobození od daně v rámci dodání zboží do jiného členského státu není podstatné, zda právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno ve státě prodávajícího či ve státě kupujícího, podstatné je jen to zda právo nakládat se zbožím jako vlastník skutečně bylo převedeno a že zboží bylo do jiného členského státu fyzicky přepraveno. V rámci řetězce, na jehož začátku vystupuje česká společnost prodávající zboží německé společnosti, která zboží dále prodala společnosti ze třetí země, je nezbytné určit, jakou povahu měla první obchodní transakce. Pokud by se jednalo o dodávku zboží bez přepravy, šlo by o lokální plnění, které není od DPH osvobozeno. Přeprava zboží by se pak realizovala až v rámci druhé navazující transakce. Naopak pokud by byla přeprava součástí první transakce, byly by podmínky pro osvobození plnění od DPH splněny. Významným vodítkem v tomto směru jsou celní dokumenty a mezinárodní nákladní listy (dále jen „CMR“). Vzhledem k tomu, že v daném případě bylo zboží podle tvrzení žalobkyně dodáno německému odběrateli, resp. jeho smluvnímu přepravci na paritě FCA R., je místem plnění tuzemsko. Z předložených dodacích listů a CMR je pak patrné, že žalobkyně na nich figuruje jako odesílatel a příjemcem je společnost se sídlem v Indii. Podle CMR je místem nakládky město R. a místem vykládky je (svazový stát) Tamilnádu v Indii. Spisový materiál naopak neobsahuje žádné doklady, které by mapovaly žalobkyní tvrzenou přepravu vztahující se k obchodním transakcím mezi žalobkyní a německým odběratelem. Již v době vydání dodacích listů a CMR měla žalobkyně záměr a byla rozhodnuta vyvézt toto zboží do Indie, a proto nemohlo přejít právo nakládat se zbožím jako vlastník na německého odběratele. Průběh celního řízení ale žalobkyně neprokázala, předložila pouze faktury vydané pro německého odběratele a vydané dodací listy a CMR, které nebyly potvrzeny příjemcem ani přepravcem. Žalobkyně tudíž neprokázala podmínky pro osvobození ani podle § 64 (dodání do jiného členského státu), ani podle § 66 (vývoz) zákona o DPH, a žalovaný tak správně tato deklarovaná plnění posoudil jako zdanitelná.
13. K druhým sporným transakcím (údajné vývozy do Brazílie a Thajska) žalovaný konstatuje, že žalobkyní tvrzený řetězový obchod by bylo možné právně kvalifikovat v souladu se žalobou za předpokladu, že by německý odběratel žalobkyni deklaroval záměr dopravit zboží do třetí země, zavázal se jí poskytnout důkazy o takové přepravě a tyto důkazy jí též poskytl. V takové situaci by bylo možné přepravu přiřadit dodání mezi českým dodavatelem a německým odběratelem, zatímco následující dodání mezi německým odběratelem a finálním příjemcem by se uskutečnilo bez dopravy s místem plnění v zemi ukončení přepravy. Celní řízení by měl zajišťovat německý odběratel a po řádném ukončení vývozu zboží podle celních předpisů by měl český dodavatel obdržet od svého odběratele veškerou potřebnou dokumentaci k prokázání výstupu zboží z území EU včetně dokladů o zajištění přepravy a písemného rozhodnutí celního orgánu o vývozu zboží do třetí země. V daném případě ale podle tvrzení žalobkyně přepravu zboží zajišťovaly společnosti z Brazílie a Thajska. Jestliže jim bylo zboží předáno již v R. a tím na ně přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník již v tuzemsku, jednalo se fakticky o lokální plnění, které není osvobozeno od DPH a u nějž je místo plnění v tuzemsku. Žalovaný poukazuje na rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2013, č. j. 8 Afs 58/2011-210, v němž byl shodný závěr učiněn ve vztahu k situaci, v níž před samotnou realizací vývozu došlo k prodeji zboží dalšímu subjektu, přičemž zboží nebylo v mezidobí přepravováno a byla realizována pouze přeprava zboží koncovým zákazníkům ve třetích zemích. Žalovaný přitom podotýká, že v tomto případě byl skutkový stav již dostatečně prokázán a ani výslech zaměstnanců logistického centra by závěr žalovaného nemohl změnit.

14. K posledním sporným transakcím (údajně uplatnění nároků z vad dovezeného zboží) pak žalovaný uvádí, že pokud dodané zboží bylo vadné a žalobkyně je skutečně předala servisnímu partnerovi dodavatele, měl i. po opravě zboží vrátit žalobkyni zpět, a to až již opravené nebo neopravitelné. Náklady záruční opravy neslo P. a proto fakturace služeb měla probíhat mezi společnostmi P. a i.. Ostatně i žalobkyně potvrdila, že nemá žádný smluvní vztah se servisním partnerem dodavatele. Opravené zboží následně mohla žalobkyně použít, neopravitelné pak mohla vrátit dodavateli nebo sešrotovat. Žalovanému tak není jasné, z jakého důvodu by měl dodavatel vystavovat na takové zboží dobropis. Důvody pro opravu základu daně jasně uvádí § 42 zákona o DPH a v popisovaném případě by do úvahy přicházely pouze postup podle § 42 odst. 1 písm. a) zákona o DPH při zrušení či vrácení celého či části plnění, při němž by dodavatel musel vystavit opravný doklad s náležitostmi uvedenými v § 45 zákona o DPH. Souhrnný dobropis vystavený až dne 9. 7. 2015 v plné výši na všechno vadné zboží přitom představuje podle § 42 odst. 3 zákona o DPH samostatné plnění nejpozději posledním dnem zdaňovacího období, v němž jej žalobkyně obdržela. Takový souhrnný dobropis by však nemohl být vystaven za účelem poskytnutí slevy z původního plnění na základě § 42 odst. 1 písm. b) zákona o DPH a jeho vystavení ostatně ani neznamena, že se plnění na něm uvedená uskutečnila, resp. že původní plnění neproběhla tak, jak byla původně vykázána. Samotná oprávněnost snížení daně z důvodu přijetí opravného dokladu je pak předmětem dokazování v daňovém řízení za jiné zdaňovací období. Pokud pak jde o smluvní ujednání ve smluvních podmínkách žalobkyně uzavřených s dodavatelem, podle nichž prodávající uhradí žalobkyni všechny škody a ztráty způsobené nevyhovujícím zbožím včetně nákladů na prohlídku a opravu zboží, dle tvrzení žalobkyně o tom, že není ve smluvním vztahu se servisním partnerem dodavatele, by měl veškeré náklady na opravu nést dodavatel. Případné náklady vzniklé žalobkyni (které však nebyly prokázány) by jí sice podle smluvních podmínek zakládaly právo na finanční kompenzaci, avšak nikoliv formou dobropisu. Žalovaný tedy shrnuje, že žalobkyně žádným způsobem neprokázala, jaké množství vadného zboží bylo neopravitelné a bylo vráceno dodavateli (opustilo území České republiky) nebo bylo sešrotováno. Pokud jde o svědeckou výpověď jednatele i., ten by sice mohl potvrdit způsob výběru zboží k opravě a jeho opravu, popř. uvést výši nákladů na takovou opravu nesených dodavatelem, nemohl by se však vyjádřit k vrácení zboží dodavateli ani k likvidaci neopravitelného zboží, protože nikdy nebyl vlastníkem tohoto zboží a nerozhodoval o jeho osudu. Tento svědek nemohl být účasten obchodních transakcí mezi žalobkyní a jejím dodavatelem, a jeho výslech by tak byl nadbytečný. Žalovaný proto navrhl žalobu zamítnout.
15. V replice žalobkyně namítla, že žalovaný hodnotí předložené důkazy účelově zavádějícím způsobem tak, aby v případě prvních sporných transakcí na základě formálních nedostatků dokumentace lokalizoval plnění do České republiky a na základě toho mohl odepřít osvobození od DPH, přestože ve skutečnosti došlo k dodání zboží do jiného členského státu. Své závěry žalovaný činí jen na základě dodací podmínky FCA R. a nesprávného hodnocení obsahu CMR. Doložky Incoterms však upravují pouze přechod dispozičního práva k zásilce a nebezpečí škody na ní, nikoliv přechod vlastnického práva či práva nakládat s ní jako vlastníkem. Z označení finální destinace na přepravních dokumentech tedy nelze bez dalšího usuzovat na to, kdy a na koho bylo převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastníkem. Takový výklad odporuje ustálené judikatuře SDEU (věc C-430/09 *Euro Tyre*) a NSS (rozsudek ze dne 22. 12. 2016, č. j. 2 Afs 155/2016-70), podle níž musí být určení plnění, jemuž má být v rámci řetězové dodávky přičtena přeprava, provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností projednávaného případu, a ne jen s ohledem na tzv. kritérium organizace přepravy. V tomto směru žalobkyně s odkazem na judikaturu SDEU (věc C-409/04 *EMAG*, C-409/04 *Teleos* a C-184/05 *Twob International*) a NSS (rozsudek ze dne 4. 9. 2014, č. j. 3 Afs 41/2014-46) opakuje, že pro naplnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu není rozhodující, kde k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem dojde, podstatné je, že zboží je fyzicky přemístěno z území České republiky. Skutečnost, že bylo zboží přepraveno do Německa, přitom jednoznačně prokazuje prohlášení odběratelské společnosti F. W. předložené v souladu s § 64

odst. 5 zákona o DPH. Žalovaný přitom uplatňuje nesmyslnou argumentaci, pokud ve vyjádření k žalobě nejprve uvádí, že zboží bylo dodáno v tuzemsku německému odběrateli a současně výslovně tvrdí, že na tohoto odběratele nemohlo přejít právo nakládat se zbožím jako vlastník, protože tím by vůbec nedošlo k dodání zboží. Své tvrzení komu a kde mělo být předmětné zboží v České republice dodáno, ovšem žalovaný ničím nedokládá a důkazy navržené žalobkyní bez náležitého odůvodnění odmítá provést. Přitom žalovaný ani správce daně ani nezpochybnili, že by v souvislosti s daným plněním došlo k jakémukoliv zkrácení daňové povinnosti. Odepřením osvobození od DPH u daných plnění tak žalovaný narušuje princip neutrality DPH, protože vyžaduje, aby tutéž daňovou povinnost nesla jak žalobkyně coby poskytovatel plnění, tak příjemce plnění dodaného do jiného členského státu.

16. Ve vztahu k druhým sporným transakcím žalobkyně zpochybňuje relevanci citované pasáže z rozsudku NSS ze dne 30. 1. 2013, č. j. 8 Afs 58/2011-210, s tím, že se jednalo pouze o hodnocení individuálních okolností dané věci z hlediska unesení důkazního břemene, nikoliv však o výklad právní otázky. Významnější je podle žalobkyně v daném rozsudku vyslovený názor, že každá právní skutečnost (zde vývoz zboží) je z povahy věci jedinečná a probíhá za zcela specifických okolností, a s ním spojená právní věta zdůrazňující nutnost náležitě v daňovém řízení zjistit skutkový stav. V této souvislosti pak žalobkyně připomíná, že žalovaný neprovedl jí navrhované důkazy a navíc opakovaně hovoří o řetězové transakci, ačkoliv takové tvrzení správce daně neodpovídá skutečnosti. Žalobkyně poukazuje na poslední judikaturu NSS (rozsudky ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015-43, a ze dne 22. 12. 2016, č. j. 2 Afs 155/2016-70), která zavrhla klíčový význam tzv. kritéria organizace přepravy a s ním spojené myšlenky, že každá osoba, která jako první převezme zboží do přepravy nebo přepravu zajišťuje, má být automaticky považována za prvního pořizovatele zboží.
17. Ke třetí skupině sporných transakcí žalobkyně namítá, že výslech jednatele i. mohl správci daně poskytnout přímý důkaz o tom, že existovalo neopravitelné reklamované zboží, které bylo zničeno a k němuž i. nikdy nenabyl právo nakládat s ním jako vlastník. Jednalo se o zásadní důkaz toho, že správcem daně tvrzené dodání zboží se nikdy neuskutečnilo. I přesto, že servisní partner dodavatele nebyl vlastníkem reklamovaného zboží, může se zcela jistě vyjádřit k existenci předmětného zboží a stejně tak může mít další informace ke skutečnostem, na jejichž zpochybnění zakládá žalovaný napadené rozhodnutí (např. množství opravitelného a neopravitelného zboží a jeho další osud). Žalobkyně má za to, že v daňovém řízení předložila důkazy prokazující, že jejím úmyslem bylo v souladu s § 42 zákona o DPH provést opravu základu daně a výše daně na vstupu, a pokud toto žalovaný opomíjí, porušuje tím zásadu neutrality DPH. Tato zásada podle rozsudku SDEU ve věci C-138/12 *Rusedespred* mj. vyžaduje i to, aby bezdůvodně načtovaná daň mohla být opravena, aniž by taková oprava byla podmíněna dobrou vírou vystavitele faktury či závisela na uvážení daňové správy.

### III. Obsah správního spisu

18. Správce daně dne 11. 8. 2014 provedl u žalobkyně místní šetření v návaznosti na opakovaná zjištění, že žalobkyně vykazuje v měsíčních daňových přiznáních podstatně vyšší hodnotu vývozu, než uvádí celní správa v centrálním registru JSD (11 429 632 Kč). V rámci místního šetření konaného za účelem ověření údajů uvedených v daňovém přiznání žalobkyně k DPH za zdaňovací období červen 2014 žalobkyně předložila daňovou evidenci k vykázaným vývozům na řádku 22 daňového přiznání v hodnotě 24 139 966 Kč a související žalobkyní vystavené faktury. Následně ještě žalobkyně dne 14. 8. 2014 správci daně poslala neúplný přehled JSD vztahujících se k těmto fakturám s tím, že část zboží byla proclívána zákazníky a část souvisí s vrácením zboží dodavateli sídlícímu mimo EU (k osudu tohoto zboží žalobkyně vyjadřovala pouze domněnky, že toto zboží je asi dodavatelem fyzicky vráceno do jeho skladu v EU a poté pravděpodobně procleno a vyvezeno). Dne 19. 8. 2014 správce daně žalobkyni adresoval výzvu k odstranění pochybností, zda se u vykázaných vývozů skutečně jedná o vývoz zboží, přičemž požadoval předložení rozhodnutí celního úřadu o vývozu zboží do třetí země, jimiž byl celním úřadem

potvrzen výstup zboží z území EU, popř. dalších důkazních prostředků prokazujících uskutečnění plnění osvobozených od DPH podle § 66 zákona o DPH. Celní úřad pro Středočeský kraj zaslal k žádosti správce daně elektronické přehledy o výstupu zboží u vývozů žalobkyně za červen a červenec 2014. Žalobkyně dne 18. 9. 2014 zaslala správci daně tabulku s dosud chybějícími čísly celních deklarací a uvedla, že velká část zboží byla nejprve jejím zákazníkem (F.) přepravena do Německa a teprve tam prostřednictvím jeho celních deklarantů proclena (7 466 743 Kč). Do tabulky pak byl vložen text e-mailu z 15. 9. 2014 od zaměstnance ASC, v němž žalobkyni sděloval, že odeslala zboží do jiného členského státu EU a že ASC připraví nové faktury a celní dokumenty jménem společnosti F. G./G. B. U vráceného zboží za 2 802 089 Kč žalobkyně sdělila, že situaci dále s ohledem na nekomunikativnost dodavatele prověřuje. Dne 11. 11. 2014 správce daně sepsal úřední záznam o průběhu postupu k odstranění pochybností, v němž část deklarovaných vývozů uznal jako prokázané, k fakturám v hodnotě 7 466 743,46 Kč však konstatoval, že k nim nebylo doloženo rozhodnutí celního úřadu o vývozu a že příložený e-mail ASC nelze uznat jako důkaz, protože v něm není konkrétně uvedeno, jménem které společnosti byly nové faktury vystaveny, kdo má být odběratelem a k jakým daňovým dokladům se toto prohlášení vztahuje. Nebylo tak prokázáno ani dodání do jiného členského státu, a proto k těmto zdanitelným plněním byla vyčíslena DPH. Stejně tak byla vyčíslena DPH i k dalším fakturám v hodnotě 2 802 089,16 Kč, protože žalobkyně pouze tvrdila, že má jít o vrácení vadného zboží, avšak žádné důkazní prostředky v tomto směru a ani daňové doklady o vývozu zboží nedoložila. Osvobození od DPH správce daně neuznal ani u tří dalších skupin faktur v celkové hodnotě 672 908,97 Kč (ty však nejsou předmětem žaloby). Žalobkyně v návaznosti na tento úřední záznam nepodala návrh na pokračování v dokazování (pouze telefonicky sdělila, že nemá další důkazní prostředky), a proto správce daně platebním výměrem ze dne 8. 12. 2014 žalobkyni vyměřil DPH za červen 2014 v částce o 2 297 786 Kč vyšší, než byla vykázána v daňovém přiznání.

19. Žalobkyně se bránila dne 9. 1. 2015 odvoláním, v němž konstatovala, že z důvodu vysoké administrativní náročnosti získala důkazní prostředky až po lhůtě, v níž mohla navrhnout další dokazování ve věci. V odvolání sporné transakce popsala shodně jako v žalobě. K prvním sporným transakcím uvedla, že dodavatelsko-logistická struktura v daném případě odpovídá situaci řešené Koordinačním výborem s Komorou daňových poradců ČR (dále jen „Koordinační výbor“) pod č. 365/04.04.12, v níž Generální finanční ředitelství (dále jen „GFR“) potvrdilo nárok na uplatnění osvobození u vývozu. Přeprava zboží z tuzemska do třetí země a vývozní celní deklarace byla v tomto případě zajištěna zákazníkem neusazeným v tuzemsku (resp. jím pověřenou třetí osobou). K tomu žalobkyně (podle svých slov) předložila CMR, potvrzení o vyskladnění a dodací listy potvrzující, že výrobky byly převzaty zákazníkem pověřenou osobou (Y. L.) a přepraveny z České republiky do Německa a následně do Indie. Žalobkyně též pro případ pochybností zmínila možnost vyslechnout zaměstnance ASC a Y. L. jako svědky. K druhé skupině sporných transakcí žalobkyně uvedla, že shodně jako u první skupiny se jednalo o unikátní výrobky použitelné jen v určitých modelech vozů F., a je tak nepochybné, že toto zboží bylo přepraveno k zamontování do vozů vyráběných v závodech společností ze skupiny F.M. do Brazílie a Thajska. Žalobkyně předložila příslušné celní deklarace potvrzující propuštění výrobků v Německu do celního režimu vývoz včetně *pro forma* faktur nepřímého zástupce pro celní účely, z nichž vyplývá zahrnutí předmětného zboží do celní deklarace. Pro případ pochybností žalobkyně vyjádřila svou připravenost navrhnout další důkazní prostředky, např. svědeckou výpověď zaměstnance ASC. U třetí skupiny transakcí konstatovala, že dle dohody s dodavatelem má žalobkyně nárok na finanční kompenzaci ve výši kupní ceny výrobků po dobu, kdy bylo zboží v záruční opravě, protože žalobkyně s ohledem na řízení *cash-flow* odmítá financovat zásoby zboží, které nemůže podle své potřeby využít ve svém výrobním procesu. Nárok na tuto finanční kompenzaci je fakturován dodavateli s tím, že v rozsahu odpovídajícím hodnotě opravených výrobků zaniká a je dodavateli následně žalobkyní refundován. Zmíněné faktury tak byly v daňovém přiznání vykázány jako vývoz omylem, protože se jednalo o záruční opravu zboží



provedenou servisním partnerem dodavatele v tuzemsku. K důkazu žalobkyně předložila vzorek předávacích protokolů mezi žalobkyní a i., z nichž plyne předání zboží i. za účelem provedení záruční opravy a následné vrácení zboží žalobkyni. Předání zboží i. není dodáním zboží ani poskytnutím služby (právo nakládat se zbožím jako vlastník na i. ani na P. po dobu záruční opravy nepřechází), a proto není předmětem daně. Po obdržení opravného daňového dokladu od dodavatele proto žalobkyně zohlední změnu hodnoty dovezeného zboží v souladu s § 42 odst. 7 zákona o DPH v daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období. Pro případ pochybností žalobkyně navrhla jako důkaz svědeckou výpověď pracovníka oddělení kvality žalobkyně, případně jednatelek i..

20. Žalovaný v návaznosti na to uložil dne 15. 5. 2015 správci daně, aby podle § 115 odst. 1 daňového řádu doplnil dokazování. Ten žalobkyni dne 14. 7. 2015 sdělil, pokud jde o první sporné transakce, že z předložených CMR není zřejmé, komu bylo zboží předáno, resp. kdo zabezpečoval přepravu zboží a zda je skutečně převzal zákazník, a vyzval žalobkyni, aby prokázala, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu, např. písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, aby doložila, že zboží vystoupilo z území EU na území třetí země, a aby předložila CMR potvrzené příjemcem. Ve vztahu ke druhým sporným transakcím správce daně požadoval předložit jiné důkazní prostředky potvrzující výstup zboží z EU (případně potvrzené JSD) a doložit vztah žalobkyně ke společnosti F. W. G.G., která je v předložených JSD uvedena jako odesílatel. K třetí skupině sporných transakcí správce daně požadoval doložit smluvním ujednáním mezi žalobkyní a dodavatelem, že se jedná o finanční kompenzaci, a identifikovat, ke kterým dokladům obdržela žalobkyně opravné doklady od dodavatele a které z opravných dokladů byly následně zrušeny a refundovány dodavateli. Dále také žádal předložit soupis opraveného a sešrotovaného zboží spolu s případnými protokoly o škodě, opravné doklady vystavené dodavatelem spolu se související daňovou evidencí a údajem, v jakém daňovém přiznání byly uplatněny. Správce daně též požadoval přesně označit navržené svědky a uvést, co konkrétně by měli dosvědčit.
21. Žalobkyně následně dne 30. 7. 2015 předložila rozsáhlý soubor podkladů zkompletovaný podle jednotlivých faktur ke sporným transakcím a vysvětlila, jak lze ověřit vzájemnou souvislost těchto dokladů. K první skupině sporných transakcí předložila potvrzení ze dne 8. 7. 2015, v němž společnost F. M. C. L. potvrzuje, že v červnu 2014 ve svém závodě na adrese E. S., K., přijala zboží odpovídající fakturám reprezentujícím první sporné transakce. S ohledem na předložení tohoto potvrzení žalobkyně konstatovala, že považuje za nadbytečný výslech zaměstnanců ASC a přepravce, protože ti měli potvrdit, že zboží bylo přepraveno z České republiky do Německa. K druhé skupině sporných transakcí žalobkyně uvedla, že skutečnost, že jménem odběratelů z Brazílie a Thajska zajišťuje celní řízení v Německu společnost F. W. G. G., jí nijak nebrání v uplatnění osvobození vývozu zboží podle § 66 odst. 2 písm. b) zákona o DPH, což potvrzuje oficiální stanovisko GŘ v zápise o jednání Koordinačního výboru č. 365/04.04.12. Žalobkyně předkládá příslušné celní deklarace, které podle ní potvrzují, že zboží bylo v Německu propuštěno do celního režimu vývoz a následně vyvezeno do Brazílie, resp. Thajska. Protože v Německu (stejně jako v České republice) probíhá vývozní celní řízení výhradně elektronicky, rozhodnutí celního úřadu mají podobu elektronické datové zprávy, která není potvrzována razítkem ani podpisem příslušného pracovníka německé celní správy, ale její platnost lze ověřit prostřednictvím unikátního čísla (MRN) v centrálním registru vedeném on-line Evropskou komisí. Popisy elektronických výpisů z této evidence pak žalobkyně hodlá prokazovat (včetně konkrétního data a času schválení), že u všech dodávek došlo k propuštění zboží do celního režimu vývoz v Německu a následnému fyzickému vystoupení zboží z EU přes výstupní celní úřad v Nizozemsku. Pokud by měl správce daně nadále pochybnosti, žalobkyně navrhla, aby přistoupil k mezinárodnímu dožádání a ověřil příslušné JSD u německého, resp. nizozemského celního úřadu. K třetí skupině sporných transakcí žalobkyně uvedla, že P. jí dodala elektronické a plastové komponenty ovládacích panelů k automobilovým klimatizacím. S poukazem na

předložené všeobecné smluvní podmínky uzavřené mezi žalobkyní a P. konstatovala, že veškeré dodávané zboží podléhá záruce, a souběžně žalobkyně dokládá také dokumenty popisující detailní technické požadavky a standardy, jimž dodávané komponenty měly vyhovovat. Podle odst. 14 všeobecných smluvních podmínek přitom veškeré náklady související s testováním, tříděním, opravou či výměnou komponent nese P. jako dodavatel a žalobkyni náleží kompenzace za vzniklé náklady. V souladu se smluvními podmínkami provedl i kontrolu kvality předmětného zboží, zjistil, že se jedná o výrobky nesplňující smluvní požadavky a standardy, a zboží bylo proto vráceno P.. Jako důkaz žalobkyně předložila ke každému takovému zboží fakturu vystavenou žalobkyní pro P. na nárokovanou finanční kompenzaci za vrácené zboží, protokol o vrácení zboží se seznamem zkontrolovaného vadného zboží potvrzený za P. i za žalobkyni, žádanku se seznamem zboží předloženého i. ke kontrole a skladní dokumenty o vyskladnění vadného zboží žalobkyní a jeho předání i.. Jako souhrnné doklady dále žalobkyně předložila zplnomocnění podepsané žalobkyní, P. a i., opravňující posledně jmenovaného servisního partnera ke kontrole a výběru vadných výrobků určených pro žalobkyni, souhrnný dobropis na veškeré dotčené faktury vystavený P. z důvodu vrácení zboží, na němž je potvrzeno jeho zaúčtování žalobkyní, opravný doklad, jímž žalobkyně stornovala jí vystavené doklady, a konečně dohodu mezi žalobkyní a P. o podmínkách vrácení vadného zboží dodavateli. Protože tím měla žalobkyně skutkový stav za dostatečně prokázaný, již nenavrhovala výslech dříve označených svědků, kteří by mohli potvrdit uvedené skutečnosti i způsob spolupráce mezi žalobkyní a P. včetně realizace třídění dodaných výrobků v závodě žalobkyně. Přesto v závěru žalobkyně sdělila svou připravenost na výzvu správce daně předložit v případě pochybností další důkazní prostředky.

22. Správce daně výzvou ze dne 4. 9. 2015 vyzval žalobkyni ve lhůtě 8 dnů k prokázání toho, že potvrzení ze dne 8. 7. 2015 opatřené razítkem společnosti F. M. C. L. bylo vystaveno oprávněnou osobou ve smyslu § 64 odst. 5 zákona o DPH. Žalobkyně totiž tvrdí, že jejím zákazníkem je společnost F. W. A., jí uváděné DIČ však patří společnosti F. W. G. a správci daně se tak nepodařilo identifikovat, zda byl tento doklad vystaven pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou. Správce daně dále požadoval předložit překlad bodů č. 7, 9 a 14 všeobecných smluvních podmínek, doložit vztah žalobkyně ke společnosti (V. S. u. S. G.), která podepsala technické požadavky na výrobky dodávané od P., předložit daňovou evidenci za červenec 2015, z níž bude patrné zaúčtování souhrnného dobropisu vystaveného dodavatelem, a doložit chybějící přílohy opravného dokladu, jímž měla žalobkyně stornovat jí vystavené doklady k vadnému zboží. Na tuto výzvu žalobkyně nereagovala.
23. Dne 28. 4. 2016 žalovaný písemně žalobkyni seznámil podle § 115 odst. 2 daňového řádu se zjištěnými skutečnostmi a důkazy a poskytl jí desetidenní lhůtu k vyjádření a případnému navržení dalších důkazních prostředků, kterou později k její žádosti prodloužil do dne 16. 5. 2016. K prvním sporným transakcím uvedl, že žalobkyně ani na výzvu neprokázala, že společnost F. M. C. L. byla oprávněna vystavit potvrzení o převzetí zboží za F. W. G., jiné předložené doklady také neprokazují dodání zboží do jiného členského státu, a proto z důvodu neunesení důkazního břemene žalobkyně o splnění podmínek pro osvobození dodání od DPH bude z těchto plnění vyměřena DPH. K druhé skupině sporných transakcí žalovaný konstatoval, že porovnáním MRN čísel na JSD s údaji na webových stránkách německé celní správy zjistil, že deklarované zboží opustilo území EU, žádný z předložených dokladů však neosvědčuje, že zboží bylo dodáno právě a jen společností F. M. C. T. a F. M. C. B., protože chybí potvrzení převzetí odběratelem, a proto žalobkyně řádně nedoložila výstup zboží z EU ve smyslu § 66 odst. 6 zákona o DPH. Ke třetí skupině sporných transakcí žalovaný konstatoval, že všeobecné smluvní podmínky v anglickém jazyce neprokazují tvrzení žalobkyně, že by dané transakce byly finančními kompenzacemi představujícími snížení ceny dovezeného zboží, a neplyne to ani z dokumentů stanovících technické požadavky na dodávané zboží nebo z protokolu o vrácení zboží, který obsahuje pouze nečitelný podpis namísto potvrzení dodavatele. Žalovaný tak nemá za prokázané tvrzení žalobkyně o vrácení zboží P.. Ani ze žádanky, skladových a dodacích listů není zřejmé,

kdo komu zboží předával, na žádném z předložených dokladů není uvedena společnost i. Žalobkyně tak neprokázala, že zboží opustilo území České republiky a že neopravitelné zboží bylo následně sešrotováno. Pokud jde pak o vystavené dobropisy, byly sice splněny podmínky pro snížení základu daně a daně podle § 42 odst. 7 zákona o DPH, avšak za jiné zdaňovací období a jen na základě těchto nově vystavených dokladů.

24. Žalobkyně dne 16. 5. 2016 žalovanému předložila písemné prohlášení o přijetí zboží vystavené přímo společností F. W. G. (s tím, že před změnou právní formy v roce 2004 vystupovala pod názvem F. W. A.) a uvedla, že společnost F. M. C. L. je mateřskou společností odběratele. Pokud by správce daně měl i nadále pochyby, žalobkyně by jako důkaz mohla předložit JSD vydaná německou celní správou prokazující následný vývoz zboží z EU nebo by navrhovala již dříve navržený výslech zaměstnanců ASC a přepravce. Pokud jde o druhé sporné transakce, žalobkyně namítla, že v předložených JSD, které jsou daňovým dokladem v souladu s § 33a zákona o DPH, lze jasně identifikovat skutečné příjemce zboží v Thajsku a Brazílii a jejich platnost byla potvrzena online databází podle kódu MRN. Výstup zboží z území EU byl řádně potvrzen německým celním úřadem na základě potvrzení výstupu zboží nizozemským celním úřadem NL00510 v Rotterdamu. Veškeré podmínky pro osvobození vývozu zboží podle § 66 zákona o DPH tak považuje za splněné a kladení dalších administrativních požadavků na prokazování vývozu za rozporné se základními zásadami správy daní a zákonem o DPH. V případě, že by žalovaný trval na posouzení těchto plnění jako zdanitelných v České republice, došlo by k jejich dvojímu zdanění a narušení zásady neutrality DPH. V takovém případě by žalobkyně pokračovala v dokazování a předložila např. písemná prohlášení zákazníků potvrzující přijetí zboží. K třetím sporným transakcím žalobkyně nově doložila dodatečné daňové příznání za červenec 2015, v němž byl zohledněn souhrnný dobropis vystavený P. z důvodu uznání vad zboží. K vlastnímu opravnému dokladu pak žalobkyně doložila seznam faktur, k nimž se vztahuje, a záznamní povinnost spolu s daňovým příznáním za červenec 2015, v němž byl opravný doklad zahrnut na řádku 22. Žalobkyně též předložila překlad těch článků všeobecných smluvních podmínek, jež si správce daně vyžádal, a uvedla, že se s dodavatelem dohodla, že finanční kompenzace za vzniklé náklady s vadným materiálem proběhnou formou snížení kupní ceny dováženého materiálu do okamžiku vyřízení reklamace. Žalobkyně nesouhlasila s tím, že by nebylo prokázáno předání vadného materiálu dodavateli. Na předávacích protokolech není uvedena společnost i.t z důvodu, že žalobkyně má záruční smlouvu uzavřenou pouze s dodavatelem, a P. na předávacích protokolech jako příjemce uvedeno je. i. je instruován výhradně dodavatelem a žalobkyně k němu nemá žádný obchodněprávní vztah. Vadný materiál mu žalobkyně předává na základě všemi třemi stranami podepsaného zplnomocnění. Žalobkyně uvedla, že je připravena doložit skutkový stav svědeckou výpovědí jednatele i., který může potvrdit skutečnosti tvrzené žalobkyní, způsob spolupráce mezi žalobkyní a dodavatelem, realizaci třídění výrobků dodavatele v závodě žalobkyně, v servisním místě mimo areál i případnou likvidaci neopravitelného materiálu. Žalobkyně dále též sdělila, že společnost V. S. u. S. G. je její sesterskou společností a smluvní dokumentaci a objednávky zboží podepisovala proto, že pro žalobkyni zajišťovala službu nákupního oddělení pro tento materiál. V závěru žalobkyně žádala, aby byla po doplnění dokazování opět seznámena se závěry žalovaného.
25. Žalovaný nicméně již bez dalšího přistoupil k vydání napadeného rozhodnutí ze dne 12. 8. 2016, jímž odvolání žalobkyně zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil. V odůvodnění konstatoval, že v souladu s § 66 zákona o DPH je dodání zboží osvobozeno z titulu jeho vývozu, jestliže jsou splněny 4 podmínky: 1) zboží bylo propuštěno do jednoho z celních režimů uvedených v § 66 odst. 1 zákona o DPH, 2) zboží vystoupilo z území EU, 3) vývoz zboží byl prokázán a 4) zboží bylo odesláno nebo přepraveno z tuzemska do třetí země prodávajícím, kupujícím nebo jimi zmocněnou osobou, jestliže kupující nemá v tuzemsku sídlo, místo pobytu ani provozovnu. Pokud nejsou tyto podmínky splněny, je plátce povinen přiznat daň v tuzemsku k datu dodání zboží či k datu přijetí úplaty za toto zboží podle toho, co nastane dříve (zde žalovaný odkázal na

komentář k § 64 zákona o DPH autorů Milena Drábová a kolektiv vydaný nakladatelstvím Wolters Kluwer ČR v roce 2011). Pro osvobození zboží z důvodu dodání do jiného členského státu pak podle žalovaného a tohoto komentáře musí být splněny 3 podmínky: 1) zboží musí být dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě, 2) musí být odesláno či přepraveno do jiného členského státu a 3) doprava musí být zajištěna prodávajícím, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou. Žalovaný dále připomněl, že podle rozsudku SDEU ve věci C-409/04 *Teleos* skutečnost, že pořizovatel v členském státě určení přiznal porizení zboží z jiného členského státu, představuje pouze doplňující, nikoliv však určující důkaz toho, že zboží skutečně opustilo území členského státu dodání. Odkázal též na rozsudek NSS ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, č. 2172/2011 Sb. NSS, z nějž vyplývá, že důkazní břemeno o dodání zboží do jiného členského státu leží na daňovém subjektu, a je proto na něm, aby si zajistil potřebné doklady, které mu umožní dodání do jiného členského státu prokázat. Pokud k dodání došlo, ale nebyla prokázána jeho intrakomunitární povaha, bylo podle uvedeného rozsudku plnění správně posouzeno jako tuzemské dodání zatížené daní na vstupu.

26. K prvním sporným transakcím žalovaný v odůvodnění uvedl, že z předložených CMR vyplývá, že odesílatelem byla žalobkyně a příjemcem indická společnost F. A. H. C. W., která je uvedena jako příjemce i v dodacích listech, jež ale nejsou potvrzeny příjemcem ani přepravcem a neuvádí ani, kdo byl přepravcem (je zde jen jméno a podpis řidiče a registrační značka vozidla). Z CMR není podle žalovaného zřejmé, komu bylo zboží předáno, kdo zabezpečoval přepravu ani zda zboží skutečně převzal zákazník. Žalovaný konstatoval, že v případě řetězových obchodů je nutné individuální posouzení jednotlivých obchodních transakcí a je nutné hodnotit nejen splnění podmínek vývozu, ale také podrobit transakci testu přiřazení dopravy jednomu plnění ve smyslu rozsudků SDEU ve věcech C-254/04 *EMAG* a C-430/09 *Euro Tyre*, na což upozorňuje i žalobkyně zmíněný příspěvek Koordinačního výboru ze dne 4. 4. 2012, jehož závěr GFŘ odsouhlasilo s důrazem na nutný předpoklad, že odběratel z jiného členského státu neusazený v tuzemsku dodá zboží zákazníkovi z třetí země až v třetí zemi, tj. právo nakládat se zbožím jako vlastník přejde na osobu z třetí země až mimo území EU. Na JSD přitom nemusí být jako vývozce uveden český dodavatel. To pak koresponduje i s § 66 odst. 2 písm. b) zákona o DPH, pokud český dodavatel prokáže, že dodal zboží, které kupující z jiného členského státu neusazený v tuzemsku odeslal z tuzemska do třetí země, a bude mít potvrzen výstup právě tohoto zboží z území EU. Vývoz je tedy osvobozen, je-li zároveň spojen s dodáním zboží podle § 13 zákona o DPH a je-li jako vývozce na JSD uveden prodávající nebo kupující z jiné členské země, který vývoz zajišťuje. Obdobnou transakcí se podle žalovaného zabýval NSS v rozsudku ze dne 4. 9. 2014, č. j. 3 Afs 41/2014-46, a konstatoval, že v takovém případě došlo ke dvěma dílčími obchodními transakcím. Pro osvobození dodání zboží do jiného členského státu (a následného vývozu) od daně v takové situaci není podstatné, zda právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo na pořizovatele převedeno uvnitř členského státu prodávajícího nebo až na území členského státu kupujícího, podstatné je, zda příjemce v rámci dané transakce toto právo nabyt a zda zboží bylo do jiného členského státu fyzicky přepraveno. Pro správné řešení případu je pak nezbytné určit, zda první dodávka zboží byla či nebyla spojena s přepravou. Pokud ne, jednalo by se o lokální plnění, které není od DPH osvobozeno, a přeprava by se realizovala až v rámci navazující druhé obchodní transakce. V opačném případě by byly podmínky pro osvobození od DPH splněny. Významným vodítkem pro přiřazení přepravy jsou přitom celní dokumenty a CMR. V případě žalobkyně je podle žalovaného s ohledem na její tvrzení, že zboží bylo dodáno na paritě FCA R., místem plnění tuzemsko. Z předložených dodacích listů je totiž patrné, že žalobkyně na nich figuruje v postavení odesílatele a příjemcem zboží je společnost v Indii, v CMR je místem nakládky R. a místem vykládky Tamilnádu v Indii a spisový materiál neobsahuje žádné doklady, které by mapovaly žalobkyní tvrzenou přepravu mezi žalobkyní a německým odběratelem. Již v době vydání dodacích listů a CMR tak žalobkyně měla záměr vyvézt zboží do Indie a proto nemohlo přejít právo nakládat se zbožím jako vlastník na německého odběratele. Průběh celního řízení pak žalobkyně neprokázala. Protože zboží nebylo dodáno v souladu s § 13 zákona o DPH

ani nebyly splněny podmínky vývozu, žalovaný posoudil deklarovaná plnění jako zdanitelná.

27. K druhým sporným transakcím žalovaný uvedl, že na předložených německých JSD nebyl celním úřadem potvrzen výstup zboží z území EU. Až porovnáním těchto JSD s údaji na webových stránkách německé celní správy bylo zjištěno, že zboží opustilo území EU, i přesto však žalovaný musí konstatovat, že nebyly splněny podmínky pro osvobození těchto dodání jako vývozu, protože v případě, že výstup zboží není potvrzen celním úřadem na daňovém dokladu, musí žalobkyně prokázat dodání zboží na území třetí země. Protože ale chybí potvrzení převzetí odběrateli z Thajska a Brazílie, nebyl žalobkyní výstup zboží z EU řádně doložen jinými důkazními prostředky podle § 66 odst. 6 zákona o DPH. Žalobkyní tvrzený řetězový obchod by odpovídal výše popsanému závěru Koordinačního výboru odsouhlasenému GFR za předpokladu, že by německý odběratel deklaroval českému dodavateli záměr dopravit zboží do třetí země, zavázal se poskytnout důkazy o takové přepravě a tyto důkazy též poskytl. Pak by se přeprava přiřadila právě dodání mezi českým dodavatelem a německým odběratelem a následující dodání mezi německým odběratelem a finálním zákazníkem v třetí zemi by se uskutečnilo bez dopravy s místem plnění v zemi ukončení dopravy. Celní řízení by měl zajišťovat německý odběratel a žalobkyně od něj měla obdržet veškerou potřebnou dokumentaci k prokázání výstupu zboží z území EU včetně dokladů o zajištění přepravy a písemného rozhodnutí celního úřadu o vývozu zboží do třetí země (MRN čísla). Jestliže ale zboží bylo finálním zákazníkům ze třetích zemí žalobkyní předáno v Rakovníku, jednalo se o dodávku bez přepravy, právo nakládat se zbožím jako vlastník na ně přešlo již v tuzemsku a fakticky se tak jednalo o lokální plnění, které osvobození od DPH nezakládá. V daném případě má žalovaný skutkový stav za dostatečně prokázaný a ani navržený výsledek zaměstnanců ASC by závěr žalovaného nemohl změnit. V daném případě nebyly splněny podmínky osvobození od DPH při vývozu podle § 66 odst. 2 zákona o DPH.
28. Ke třetí skupině sporných transakcí žalovaný uvedl, že pokud bylo dodané zboží vadné a žalobkyně je skutečně předala i. k provedení záruční opravy, v důsledku čehož toto předání nepředstavovalo dodání zboží ani poskytnutí služby, měl tento servisní partner po opravě dané zboží vrátit žalobkyni zpět, a to až již opravené či neopravitelné. Náklady záruční opravy nesl dodavatel, a fakturace tedy měla probíhat mezi ním a i.. Opravené zboží pak žalobkyně mohla dále použít, neopravitelné zboží mohla vrátit dodavateli či je sešrotovat. Toto rozhodnutí bylo na ní, protože byla stále vlastníkem zboží, jestliže toto právo nepřešlo předáním zboží k opravě na i. ani na dodavatele. Žalobkyně ale nijak nedoložila, že nějaké neopravitelné zboží existovalo a že bylo vráceno dodavateli nebo bylo sešrotováno, a proto žalovanému ani není jasné, z jakého důvodu měl dodavatel vystavit dobropis na takové zboží. V daném případě přicházela do úvahy pouze možnost opravy základu daně a výše daně při zrušení či vrácení celého či části plnění podle § 42 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, přičemž dobropis vystavený dodavatelem až dne 9. 7. 2015 byl samostatným plněním ve zdaňovacím období, v němž jej žalobkyně obdržela. Pokud byl dobropis vystaven jako souhrnný v plné výši na všechno vadné zboží, nemohlo se jednat o poskytnutí slevy z původního plnění, a nemohlo tak dojít k vystavení dobropisu z důvodu snížení základu daně podle § 36 a § 36a zákona o DPH, jak to připouští § 42 odst. 1 písm. b) zákona o DPH. Vystavení opravného dokladu navíc neprokazuje, že se plnění v něm uvedená uskutečnila nebo že se původní plnění neuskutečnila. To je předmětem dokazování v daňovém řízení za jiné zdaňovací období. Také ujednání ve všeobecných smluvních podmínkách uzavřených s dodavatelem je podle žalovaného v rozporu s tvrzením žalobkyně, že není ve vztahu se servisním partnerem. Pokud by žalobkyni vznikly nějaké náklady s opravou (které ovšem v daňovém řízení neprokázala), měla by nárok na finanční kompenzaci, ne však formou dobropisu. Žalobkyně tak neprokázala, jaké množství zboží bylo neopravitelné a bylo vráceno dodavateli či bylo sešrotováno. Výsledek jednatele i. jako svědka by přitom byl podle žalovaného nadbytečný, protože není a nikdy nebyl vlastníkem tohoto zboží, nerozhodoval o jeho osudu a nemůže se tak vyjádřit např. k vrácení zboží dodavateli ani k likvidaci neopravitelného zboží. Jeho

informace by byly pouze „přenesené“, protože žalobkyně neměla s i. žádný obchodněprávní vztah.

29. Pokud žalobkyně namítala neúplně zjištěný skutkový stav, žalovaný konstatoval, že bylo plně na ní, jaké důkazní prostředky předloží a jak bude na výzvy správce daně reagovat. Žalobkyně však se správcem daně řádně nespolečně pracovala a nepodala návrh na pokračování v dokazování, ačkoliv jí k tomu správce daně poskytl dostatek prostoru. Žalovaný dále citoval z judikatury NSS, podle níž to má být řízení v prvním stupni, v němž má být těžiště skutkového zjišťování v daňovém řízení, přičemž možnost změny platebního výměru v odvolacím řízení neznámá, že by daňový subjekt mohl vyčkávat s návrhy důkazů až na odvolací fázi daňového řízení. V odvolacím řízení tak daňový subjekt nemůže navrhnout provádění stále nových a nových důkazů a prodlužovat tak délku řízení, protože toto řízení slouží k odstranění vad, jichž se dopustil správce daně prvního stupně, a není řízením nalézacím. Žalovaný proto odvolání žalobkyně nevyhověl. Napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 15. 8. 2016.

#### IV. Posouzení žaloby krajským soudem

##### a. Obecné právní posouzení

30. Ve věci soud rozhodl bez nařízení jednání, neboť žalobkyně na výzvu podle § 51 odst. 1 s. ř. s. ve lhůtě dvou týdnů nesdělila, že trvá na konání jednání, žalovaný pak s takovým postupem výslovně souhlasil. Jednání nebylo třeba nařizovat ani za účelem dokazování, jelikož soud nepokládal za potřebné provádět důkazy nad rámec toho, co plyne ze správních spisů.
31. Poté, co soud ověřil, že žaloba byla podána včas a že splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené, přistoupil k přezkumu napadeného rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Dospěl přitom k závěru, že žaloba je důvodná.
32. Dříve než se soud mohl zabývat tím, zda žalovaný porušil procesní práva žalobkyně tím, že neprovedl dokazování výsledkem jí navržených svědků, musel nejprve posoudit hmotněprávní podmínky, které zákon o DPH stanoví pro osvobození plnění od DPH coby dodání do jiného členského státu, popř. vývozu, a pro opravu základu daně z důvodu vrácení úhrady z důvodu vad dodaného zboží z dovozu. Teprve na základě ujasnění toho, jaké skutkové okolnosti jsou pro posouzení věci významné, lze totiž dovést, zda určitý důkaz je vůbec pro posouzení případu relevantní.
33. Přesto je však třeba hned na počátku v obecnosti reagovat na argumentaci žalovaného, který kritizoval skutečnost, že žalobkyně významnou část důkazních prostředků předložila až v odvolacím řízení po vydání platebního výměru správcem daně. Je třeba žalovaného upozornit na skutečnost, že žalobkyně v situaci, kdy správce daně DPH za zdaňovací období červen 2014 nevyměřil podle pomůcek, nebyla daňovým řádem jakkoliv omezena v rozsahu uplatněných odvolacích námitek, tvrzení o skutkovém stavu a důkazních návrhů. Byť obecně vzato odvolací řízení zpravidla slouží k nápravě nedostatků řízení a rozhodnutí vydaného v prvním stupni, daňový řád odvolací orgán neomezuje v rozsahu, v němž může skutkové a právní závěry, stejně jako i výrok platebního výměru správce daně změnit. Odvolací orgán pouze není oprávněn vykročit z předmětu řízení definovaného otázkou, o níž bylo v odvoláním napadeném výroku rozhodnuto. Žalovaný přitom není oprávněn rozhodnutí vydané v prvním stupni zrušit a věc vrátit správci daně k novému řízení, pouze mu může podle § 116 odst. 3 daňového řádu uložit, aby doplnil řízení o další nezbytné úkony, je-li zde předpoklad pro vydání autoremedurního rozhodnutí podle § 113 daňového řádu (odvolací řízení se řídí apelačním principem). Vždy je tak v návaznosti na podání odvolání skutkový a právní stav, z něž napadené výroky vychází, zkoumán v odvolacím řízení v plném rozsahu a žalobkyně tak nebyla jakkoliv limitována v možnosti změny svých tvrzení a uplatnění nových důkazních návrhů. „*Odvolací řízení není vázáno obecnou zásadou koncentrace. Odvolatel může v odvolání uvádět nová tvrzení a předkládat nové skutečnosti, které*

*v řízení před prvoinstančním správcem daně nikdy nezačaly. Za tímto účelem je odvolací orgán nadán pravomocí provádět dokazování, a nové tvrzení, skutečnosti či důkazy tak ověřovat a provádět.*“ (viz komentář k § 115 in: Lichnovský, O. a kol. Daňový řád. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, s. 458).

34. Byť § 115 odst. 4 daňového řádu se snaží zavést určitou speciální koncentraci uvnitř odvolacího řízení, když počítá s časovým omezením pro uplatnění nových důkazních návrhů v důsledku uplynutí lhůty v návaznosti na seznámení odvolatele s (v odvolání) zjištěnými skutečnostmi a důkazy, ani toto omezení není nepřekročitelnou bariérou. „*Zákon vysloveně stanoví, že po uplynutí lhůty k vyjádření odvolací orgán k návrhům na provedení dalších důkazů nepřiblíží. Tato formulace se může jevit spornou, a to zejména v kontextu s povinností správce daně (tedy i odvolacího orgánu) přiblížit ke všemu, co v řízení vyšlo najevo a co může mít vliv na správné stanovení daně (cíl správy daní). Uvede-li daňový subjekt určité závažné skutečnosti nebo navrhne důkazy, které mohou mít zásadní vliv na věc, je nutno mít za to, že vyšly v řízení najevo určité skutečnosti, a správní orgán se s nimi musí, byly-li mu známy do doby vydání rozhodnutí, zabývat (a to bez ohledu na zásadu koncentrace). To ale na druhou stranu neznamená, že je bude muset vždy zohlednit a provést; rozsah a způsob zjišťování podkladů pro své rozhodnutí určuje vždy orgán provádějící řízení. Vždy ale bude muset zdůvodnit, proč je nepovažuje za nutné, a svou úvahu uvést v odůvodnění rozhodnutí. Nové skutečnosti se vždy musejí týkat předmětu řízení (zpravidla vymezeného předmětu a rozsahu daňové kontroly), protože předmět řízení, o němž bylo rozhodnuto, nelze v odvolacím řízení měnit. Odvolací orgán proto bude vždy náležitě zvažovat, zda bezvýhradné dodržení zásady koncentrace bude vždy namístě. Nutno brát v potaz mimo jiné i tu skutečnost, že v případě podané žaloby soud bude hodnotit i případné odmítnutí provedení navrhovaných důkazů právě z toho hlediska, zda mohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé, a to bez ohledu na to, zda byly v odvolacím řízení uplatněny ve stanovené lhůtě, nebo až po jejím uplynutí, ale stále ještě v době, kdy odvolací orgán dosud nerozhodl.*“ (viz komentář k § 114-116 in: Matyášová, L. a Grossová, M. E. Daňový řád: Komentář [Systém ASPI]. Nakladatelství Leges [cit. 2018-9-13]). Žalovaný tudíž nemohl přehlédnout rozhodné skutečnosti ani důkazní prostředky vhodné k jejich objasnění, byť by v odvolacím řízení vyšly najevo třeba až po uplynutí lhůty zakotvené v § 115 odst. 4 daňového řádu a byť by žalobkyně ve vztahu k těmto otázkám ani neučinila výslovný důkazní návrh.
35. Jediným důvodem, který by opravňoval žalovaného nepřihlížet ke skutečnostem a dostupným důkazním prostředkům, jež byly žalobkyní do řízení vneseny až v jeho samotném závěru, by byl podložený závěr žalovaného, že takový postup žalobkyně je zneužitím práva, typicky v situaci, kdy by bylo zřetelné, že žalobkyně si dodatečně uvedených skutečností či vhodných důkazních prostředků, stejně jako jejich relevance (např. v návaznosti na konkrétní výzvu daňových orgánů) byla vědoma již dříve, avšak bez rozumných důvodů je uplatnila až v samém závěru odvolacího řízení, zejména pokud by doplněním řízení v daném okamžiku již hrozilo, že daňová povinnost bude prekludována.
36. Žalovaným odkazovaná judikatura je v této souvislosti zcela nepřipadná. Zmiňovaná rozhodnutí NSS se všechna týkají dřívější právní úpravy v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010 a převážná část citací se navíc týká posouzení možností odvolatele v odvolacím řízení proti „kontumačnímu“ platebnímu výměru vydanému na základě pomůcek, které jsou i v daňovém řádu (srov. § 114 odst. 4) oproti standardnímu odvolacímu řízení výrazně limitované. Žalobkyně však v takové situaci nebyla, a žalovaný proto byl povinen se zabývat všemi tvrzeními, jež žalobkyně uplatnila, a všemi uplatněnými důkazními návrhy, ledaže by vysvětlil, proč takové důkazní návrhy nejsou relevantní, nebo by z obsahu spisu vyplynulo, že se jednalo o zjevně obstrukční postup žalobkyně zneužívající jejích procesních práv.
37. Pokud jde o hmotněprávní úpravu sporných otázek, ta je obsažena v zákoně o DPH. Podle jeho § 13 se dodáním zboží pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník (odst. 1 věta první). Dodáním zboží do jiného členského státu je dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu (odst. 2).
38. Podle § 64 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 (odst. 1). Dodání zboží do jiného členského státu lze prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky (odst. 5).

39. Podle § 66 zákona o DPH se vývozem zboží pro účely tohoto zákona rozumí výstup zboží z území Evropské unie na území třetí země, jestliže zboží bylo propuštěno do celního režimu vývoz, pasivní zušlechťovací styk nebo vnější tranzit, nebo bylo propuštěno do celně schváleného určení zpětný vývoz zboží z celního území Evropského společenství). Za vývoz zboží se pro účely tohoto zákona považuje také umístění nebo dodání zboží do svobodného pásma nebo svobodného skladu v tuzemsku (odst. 1). Osvobozeno od daně při vývozu zboží do třetí země je dodání zboží plátcem, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska do třetí země a) prodávajícím nebo jím zmocněnou osobou, nebo b) kupujícím nebo jím zmocněnou osobou, jestliže kupující nemá v tuzemsku sídlo ani místo pobytu, ani provozovnu, s výjimkou zboží přepravovaného kupujícím za účelem vybavení nebo zásobení rekreačních lodí nebo letadel, popřípadě jiného prostředku pro dopravu pro soukromé použití (odst. 2). Při dodání zboží do třetí země se za den uskutečnění plnění považuje den výstupu zboží z území Evropské unie potvrzený celním úřadem. Dodání zboží na území třetí země je plátce povinen prokázat daňovým dokladem podle § 33a písm. a) (odst. 4). V případě, že výstup zboží z území Evropské unie není potvrzen celním úřadem na daňovém dokladu, může plátce prokázat výstup zboží jinými důkazními prostředky (odst. 6).
40. Podle § 33a písm. a) zákona o DPH se za daňový doklad při vývozu zboží považuje rozhodnutí celního úřadu o vývozu zboží do třetí země, kterým je celním úřadem potvrzen výstup zboží z území Evropské unie.
41. Podle § 42 zákona o DPH plátce opraví základ daně a výši daně a) při zrušení nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění, b) při snížení, popřípadě při zvýšení základu daně podle § 36 a 36a, ke kterému dojde po dni uskutečnění zdanitelného plnění. [odst. 1 písm. a) a b)]. V případě opravy základu daně a výše daně plátce do 15 dnů ode dne zjištění skutečností rozhodných pro provedení takové opravy vystaví opravný daňový doklad, pokud měl povinnost vystavit daňový doklad. Pokud plátce neměl povinnost vystavit daňový doklad, provede ve stejné lhůtě opravu v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty (odst. 2). Oprava základu daně a výše daně je samostatným zdanitelným plněním, které se považuje za uskutečněné nejpozději posledním dnem zdaňovacího období, ve kterém plátce opravou základu daně a výše daně snižuje daň na výstupu a osoba povinná k dani, právnická osoba nepovinná k dani, nebo identifikovaná osoba, pro kterou se původní plnění uskutečnilo nebo která poskytla úplatu, z níž vznikla povinnost přiznat daň, obdržela opravný daňový doklad [odst. 3 písm. b)]. Při pořízení zboží z jiného členského státu, dodání zboží do jiného členského státu, poskytnutí služby osobou neusazenou v tuzemsku, poskytnutí služby s místem plnění mimo tuzemsko, režimu přenesení daňové povinnosti a při dovozu a vývozu zboží, se oprava základu daně provede obdobně podle odstavců 1 až 6 (odst. 7).
42. Zákon o DPH však představuje transpoziční předpis ve vztahu ke směrnici Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“). Její ustanovení jsou tak rozhodná tam, kde zákon o DPH obsahuje odchýlnou nebo mnohoznačnou právní úpravu, a prosadí se buď formou nepřímého účinku (tj. výkladu vnitrostátního práva co nejvíce souladného s požadavky směrnice; blíže viz např. rozsudek SDEU ve věci C-334/92 *Wagner Miret*) nebo v konečném důsledku i formou přímého účinku, není-li eurokonformní výklad možný a směrnice dostatečně určitým způsobem zakládá práva dotčeným jednotlivcům (viz např. rozsudek SDEU ve věci C-41/74 *Van Duyn*).
43. Při hodnocení toho, zda bylo prokázáno osvobození plnění od DPH (ale stejně tak splnění



podmínek pro opravu daně), přitom nelze odhlížet od toho, že podle ustálené judikatury SDEU „*zásada daňové neutrality si žádá, aby osvobození od DPH bylo přiznáno, jestliže jsou splněny věcné hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým požadavkům formálním (...).* Existují pouze „*dva případy, v nichž může nedodržení formálního požadavku mít za následek ztrátu nároku na osvobození od DPH. Zaprvé zásady daňové neutrality se za účelem osvobození od DPH nemůže dovolávat osoba povinná k dani, která se úmyslně podílela na daňovém úniku, který obrozil fungování společného systému DPH (...)* Zadrubé může nesplnění formálního požadavku vést k odepření osvobození od DPH, pokud toto nesplnění má za následek nemožnost předložení rozhodujícího důkazu o splnění věcných hmotněprávních požadavků“ (viz rozsudek ve věci C-24/15 *Plöckel*, odst. 39 a 43-46).

44. Byť stanovení formálních podmínek, jež mají být splněny k uznání určitého plnění za osvobozené či k uznání oprávněnosti opravy na dani, spadá zásadně do pravomoci členských států, tyto formální požadavky podle ustálené judikatury SDEU nemohou samy o sobě převážit nad směrnicí garantovanými nároky daňových subjektů. I když tedy SDEU v konkrétních případech dospěl k závěru, že zásada neutrality DPH a zásada proporcionality v zásadě určitému formálnímu požadavku zavedenému vnitrostátním zákonodárcem nebrání, principiálně trvá na tom, že pokud je pro osobu povinnou k dani nemožné nebo nadměrně obtížné splnit takový požadavek (např. získat v přiměřené lhůtě vyžadovaný doklad), nelze mu upírat možnost, aby ve vztahu k vnitrostátním daňovým orgánům účinně prokázal naplnění hmotněprávních předpokladů stanovených směrnicí i jinými prostředky (srov. např. rozsudky ve věcech C-587/10 *VSTR*, C-588/11 *Kraft Foods Polska*, C-563/12 *BDV Hungary Trading* nebo C-307/16 *Pieńkowski*, ale i řadu dalších). Lze tak říci, že splnění formalit vyžadovaných vnitrostátními předpisy umožňuje daňovému subjektu se spolehnout na to, že jeho dodání bude při běžném chodu věci od DPH osvobozeno (ledaže tyto doklady budou daňovými orgány relevantně zpochybněny), ovšem jejich nesplnění jej nemůže připravit o nárok na osvobození, je-li schopen prokázat splnění hmotněprávních podmínek jinak.
45. Ve vztahu k dodání zboží do jiného členského státu se podmínkami prokázání nároku na osvobození od DPH zabýval SDEU ve věci C-409/04 *Teleos*, kde v odst. 70 shrnul, že „*kromě podmínek týkajících se vlastností osob povinných k dani [tj. zboží dodává osoba povinná k dani, na niž se nevztahuje osvobození od daně pro malé podniky, a pořizovatelem je osoba povinná k dani nebo právnická osoba nepovinná k dani, pro niž pořízení zboží je předmětem daně], převedení práva nakládat se zbožím jako vlastník a fyzického přemístění zboží z jednoho členského státu do druhého nemusí být požadována žádná další podmínka, aby bylo možné kvalifikovat operaci jako dodání nebo pořízení zboží uvnitř Společenství.*“
46. Ve vztahu k vývozu se podmínkami prokázání nároku na osvobození od DPH zabýval SDEU ve věci C-563/12 *BDV Hungary Trading*, kde v odst. 24 konstatoval, že „*k vývozu zboží dojde a že osvobození od daně u dodání za účelem vývozu se uplatní, jestliže bylo právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník převedeno na pořizovatele, jestliže dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno mimo Unii a jestliže zboží v důsledku svého odeslání nebo přepravy fyzicky opustilo území Unie.*“ Byť tedy podle vnitrostátní právní úpravy obsažené v § 66 odst. 1 zákona o DPH je vyžadováno předložení rozhodnutí celního úřadu o vývozu zboží do třetí země, kterým je celním úřadem potvrzen výstup zboží z území Evropské unie, jedná se pouze o formální požadavek, který usnadňuje daňovému subjektu prostřednictvím formálního dokumentu vystaveného celním úřadem prokázání skutečnosti, že předmětné zboží opustilo území EU. Hmotněprávní podmínkou pro vznik nároku na osvobození od DPH podle směrnice však není ani předložení takového rozhodnutí, ani samotné propuštění zboží do některého z celních režimů vyjmenovaných v § 66 odst. 1 zákona o DPH. Proto ani porušení celních předpisů při vývozu zboží samo o sobě neodůvodňuje odnětí osvobození takovému dodání (srov. též rozsudek SDEU ve věci C-111/92 *Lange*).
47. V realitě však mnohdy dochází k tomu, že v souvislosti s fyzickým přemístěním zboží do jiného členského státu nebo mimo území EU dojde k více dodáním zboží, tj. právo nakládat se zbožím

jako vlastník je postupně několikrát převedeno mezi různými plátcí daně, ačkoliv je zde pouze jediná přeprava zboží. „[V] případě, že dvě po sobě následující dodání téhož zboží, uskutečněná za protiplnění mezi osobami povinnými k dani, které jednají jako takové, zakládají jedno odeslání nebo jednu přepravu tohoto zboží uvnitř Společenství, může být toto odeslání nebo přeprava přičítána pouze jednomu z obou dodání (...) [Z]a účelem určení, ke kterému z obou dodání musí být přičítána přeprava uvnitř Společenství, je třeba provést celkové posouzení všech konkrétních okolností projednávaného případu. V rámci tohoto posouzení je třeba zejména určit okamžik, kdy bylo podruhé převedeno na konečného pořizovatele právo nakládat se zbožím jako vlastník (...) V případě, že se druhý převod tohoto práva nakládat se zbožím jako vlastník uskutečnil před tím, než došlo k přepravě uvnitř Společenství, nelze tuto přepravu přičítat prvnímu dodání ve prospěch prvního pořizovatele (...) [P]ro účely určení, zda lze dodání kvalifikovat jako ‚dodání uvnitř Společenství‘, je třeba zohlednit záměry kupujícího v okamžiku pořízení dotčeného zboží, jsou-li podpořeny objektivními skutečnostmi“ (viz rozsudek SDEU ve věci C-628/16 *Kreuzmayr*, odst. 30-34).

48. K samotnému určení okamžiku převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník a přiřazení přepravy konkrétnímu dodání se podrobně vyjádřila generální advokátka Juliane Kokott ve stanovisku ze dne 25. 7. 2018 ve věci C-414/17 *AREX CZ* (srov. odst. 55-57 a 60-65) tak, že: „(...) v případě řetězce prodeje s jediným fyzickým pohybem zboží může být za dodání uvnitř Společenství, a tudíž dodání osvobozené od daně, považováno pouze jedno z dotčených dodání. Které z těchto dodání je výše uvedeným dodáním, záleží na tom, kterému právnímu vztahu musí být přičten přeshraniční pohyb zboží. Přeshraniční odeslání nebo přeprava zboží je totiž pojmovým znakem, který odlišuje dodání uvnitř Společenství (resp. porřízení uvnitř Společenství) od ‚běžného‘ vnitrostátního dodání. Všechna ostatní dodání v řetězci prodeje, která nevykazují tento další pojmový znak přeshraniční přepravy, je tudíž třeba pokládat za vnitrostátní dodání ve smyslu čl. 14 odst. 1 směrnice. Místo těchto dodání se pak podle článku 32 směrnice o DPH nachází v případě všech dodání, která předcházejí dodání uvnitř Společenství osvobozenému od daně, v zemi původu zboží, a u všech následujících dodání v zemi určení zboží. (...) [R]oli nehraje to, kdo je během přepravy vlastníkem zboží ve smyslu vnitrostátního práva nebo kdo se zbožím skutečně nakládá. Soudní dvůr rovněž rozhodl, že na základě pouhé okolnosti, že zboží již bylo znovu prodáno, ještě nelze usuzovat, že přepravu je vždy třeba přičítat následujícímu dodání. (...) [J]e však nutné vzít v potaz, kým a na čí účet je prováděna přeprava. Přesněji řečeno záleží na tom, kdo nese při přepravě riziko nahodilých ztrát majetku. (...) Kdo již s dotčeným majetkem nakládá jako vlastník, totiž zpravidla nese i riziko jeho nahodilých ztrát. Právo nakládat s majetkem podle své vůle, například jej zničit nebo spotřebovat, je totiž typickým výrazem oprávnění vlastníka. Druhou stranou tohoto práva je právě i to, že vlastník nese riziko nahodilých ztrát dotčeného majetku. Lze proto vycházet z toho, že ten, kdo musí nést riziko nahodilých ztrát, má i právo nakládat s dotčeným majetkem jako vlastník. To platí nezávisle na tom, kdo tuto přepravu v těchto případech navenek provádí (touto osobou byl v případech, které byly rozhodnuty, většinou zprostředkující subjekt), a nezávisle na tom, jak má být právně kvalifikováno postavení osoby, která má oprávnění nakládat se zbožím jako vlastník (tj. zda je již vlastníkem, anebo zda má pouze nárok na převod vlastnického práva). Z tohoto důvodu měla být v případech, které byly dosud rozhodnuty, přeprava přičítána dodání, jehož se účastnil příjemce, který nesl riziko nahodilých ztrát během přepravy.“
49. Dále pak konstatovala, že (srov. odst. 73-80) „lze na základě informace o tom, kdo nese uvedené riziko, učinit závěr i o roli dotčeného zúčastněného v řetězci dodání. Skutková domněnka totiž nasvědčuje tomu, že osoba, která zboží dodává jiné osobě a nese riziko nahodilých ztrát tohoto zboží během dodání, jedná i jako dodavatel. Její dodání tak musí být dodáním uvnitř Společenství, které je osvobozeno od daně. Tato domněnka platí pro dvoustranná (‚běžná‘) dodání uvnitř Společenství, jakož i pro řetězová plnění (Riziko nahodilých ztrát zboží totiž přechází na příjemce v zásadě až tehdy, když s ním tento příjemce může nakládat. Jinak tomu může být v případě, kdy si příjemce přeje, aby bylo zboží odesláno na určité místo.) Samozřejmě mohou nastat i případy, a to jak v rámci dvoustranného vztahu, tak i v rámci řetězového plnění, kdy riziko během přepravy nese příjemce zboží. V rámci řetězového plnění se však takový příjemce musí vždy nacházet až na konci řetězce (jinak jedná jako dodavatel). Nachází-li se však příjemce na konci řetězce dodání, není pochyb o tom, kterému právnímu vztahu (a sice naposled uvedenému) je třeba přičítat přepravu. Pokud tak první prodávající nese riziko nahodilých ztrát během přepravy, může vycházet z toho, že jeho dodání je osvobozeno od daně. Naproti tomu v případě, kdy riziko nese jeho smluvní partner, záleží otázka existence dodání uvnitř Společenství osvobozeného od daně na tom,

*zda bylo uskutečněno řetězové plnění. Za tímto účelem musí být první prodávající, jak to Soudní dvůr již vyžaduje v ustálené judikatuře, obeznámen s tím, že jeho smluvní partner zboží již prodal dále. V opačném případě může i tehdy, kdy sám nenese riziko přepravy, vycházet z toho, že plnění je pro něj osvobozeno od daně, jelikož ve dvoustranném vztahu může riziko nést i příjemce, aniž zanikne dodání uvnitř Společenství osvobozené od daně. Pokud je však první prodávající obeznámen s tím, že jde o řetězové plnění, může na základě okolností, že jiná osoba nese riziko nahodilé zkázy dotčeného majetku, dospět k závěru, že tato osoba jakožto dodavatel uskutečňuje přeshraniční dodání zboží, které je z tohoto důvodu osvobozené od daně. Dodání tohoto prvního prodávajícího je tudíž předmětem daně. (...) [P]řevod oprávnění nakládat s majetkem na konečného odběratele představuje pouze poslední možný okamžik, po kterém již nelze následující přepravu přičíst některému z předchozích dodání. V žádném případě totiž není vyloučeno, že přeprava v případě porážení uvnitř Společenství časově předchází převodu oprávnění nakládat s majetkem. Tak je tomu dokonce typicky v případech, kde nedochází k řetězovým plněním: V případě obvyklého přeshraničního dodání je příjemci zpravidla teprve s předáním zboží poskytnuto oprávnění, aby s ním nakládal jako vlastník. Přesto jde nesporně o dodání příjemci, které je osvobozené od daně.“*

50. K těmto závěrům, s nimiž se soud ztotožňuje, je dále třeba dodat, že v praxi nemusí nést riziko nahodilé zkázy zboží během celé přepravy pouze jeden subjekt. Naopak může na základě smluvených podmínek přejít toto riziko v určitém bodě přepravy zboží. V takové situaci je třeba při řetězovém dodání za přepravu relevantní z hlediska směrnice považovat tu část celkové přepravy, která překročila relevantní hranici – v případě dodání do jiného členského státu hranici členského státu odeslání, v případě vývozu pak celní hranici EU.
51. V případě deklarovaných řetězových dodání také nelze vyloučit ani možnost, že by správce daně mohl dojít k závěru, že ve skutečnosti k některým z deklarovaných dodání nedošlo, protože některé ze subjektů v tvrzeném řetězci nenabývaly právo nakládat se zbožím jako s vlastním, resp. daňový subjekt ve vztahu k otázce nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník jeho deklarovaným odběratelem, tj. k otázce realizace dodání plátcí v jiném členském státě neunesl důkazní břemeno (srov. např. rozsudek SDEU ve věci C-562/13 *Fast Bunkering Klaipėda*). Při posouzení toho, zda určitý subjekt nabyl právo nakládat se zbožím jako vlastník však nelze přehlížet skutečnost, že směrnice nevyžaduje, aby odběratel fyzicky převzal zboží, neboť o dvou na sebe navazujících dodáních uvažuje např. i v situaci tzv. trojstranných obchodů, při nichž zboží putuje přímo od prvotního dodavatele ke konečnému odběrateli ve třetím členském státě pouze na základě pokynu zprostředkujícího subjektu (srov. čl. 141 směrnice).
52. Řetězec dodání ovšem může být také postupně doprovázen několika přepravami zboží. Čistě vnitrostátní přeprava samozřejmě není pro osvobození dodání zboží od DPH relevantní. Jiná situace by ovšem byla tehdy, pokud by zboží v rámci přepravy překročilo postupně několik hranic mezi členskými státy EU (např. dodání do Prahy, Kolína nad Rýnem a následně Rotterdamu) nebo pokud by kromě hranice mezi členskými státy byla překročena i celní hranice EU (např. dodání do Prahy a Drážďan následované dodáním procleného zboží na palubu lodi v Hamburku směřující do třetí země). V takovém případě by totiž na sebe mohla navazovat (v případě, že by bylo v mezikroku skutečně převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník na německého odběratele v Německu) dvě dodání do jiného členského státu (z České republiky do Německa a následně z Německa do Nizozemí) nebo dodání do jiného členského státu (z České republiky do Německa) a vývoz (z Německa na palubu exportní lodi). Je tedy třeba také rozlišit, zda řetězec dodání byl doprovázen jedinou přepravou nebo několika (z hlediska směrnice relevantními) přepravami, jež na sebe navazují, přičemž kritéria pro rozlišení situací, jež je třeba právně posoudit jako dvě navazující přepravy, a situací, jež mají povahu jediné přímé přepravy (srov. rozsudek SDEU ve věci C-386/16 *Toridas*), při níž mezičlánek z jiného členského státu nenabýval právo nakládat se zbožím jako vlastník, resp. sice nabyl, ale byl povinen se registrovat k dani v členském státě původu zboží či v členském státě konečného dodání zboží, musí nastinit v první řadě správce daně. Teprve následně se k nim může podrobněji vyjádřit správní soud.
53. Teprve pokud počet dodání v řetězci je vyšší než počet přeprav překračujících hranici mezi

členskými státy, popř. celní hranici EU, je třeba jednotlivé přepravy přiřadit některým z dodání v řetězci a rozlišit, která dodání jsou lokální a podléhají DPH a která jsou od DPH osvobozena.

54. Dále je třeba dodat, že ze sjednaných dodacích doložek (např. Incoterms) nebo jejich individuální smluvní období je třeba vycházet s vědomím toho, že se jedná pouze o jedno z více kritérií, jež je třeba brát do úvahy, byť se jedná o kritérium klíčové. Takové kritérium se však nemůže bez dalšího prosadit např. tehdy, jestliže správce daně zjistí, že obchodní subjekty zapojené do dodavatelsko-odběratelského řetězce se ve skutečnosti doložkou uváděnou na obchodních listinách neřídily (např. dodací doložka na faktuře a dodacím listě k téže transakci se liší, reálně náklady na dopravu hradí strana, která k tomu podle uváděné dodací položky není povinná, přetrvávají pochybnosti o tom, zda vůbec obchod proběhl způsobem uvedeným v předložených listinách, apod.). V některých případech je třeba také řešit případný rozpor mezi obsahem ujednané smlouvy, rámcovými smluvními podmínkami a dodacími doložkami uvedenými v jednostranně vystavovaných listinách (jejich platnost totiž vyžaduje oboustranný smluvní konsensus, byť mnohdy postačí jeho akceptace faktickým úkonem).
55. Pokud jde o hmotněprávní podmínky ve vztahu k opravě daně, k nim se SDEU vyjádřil v rozsudku ve věci *C-588/10 Kraft Foods Polska*, v němž v návaznosti na svou předchozí judikaturu konstatoval: „čl. 90 odst. 1 směrnice o DPH ukládá členským státům povinnost snížit základ daně, a tudíž vyšší DPH dlužné osobou povinnou k dani, pokaždé když osoba povinná k dani neobdrží po uzavření transakce část nebo celé protiplnění (viz rozsudek ze dne 3. července 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, Recueil, s. I-3801, bod 16). Toto ustanovení je výrazem základní zásady směrnice o DPH, podle níž je základ daně tvořen skutečně přijatým protiplněním, a důsledkem toho je, že daňový orgán nemůže vybrat částku DPH převyšující daň, která byla osobě povinné k dani zaplacená (v tomto smyslu viz rozsudek *Goldsmiths*, výše citovaný, bod 15). Z judikatury rovněž vyplývá, že opatření, která mají zabránit daňovým únikům nebo vyhybání se daňovým povinnostem, se mohou v zásadě odchýlit od dodržení základu DPH jen ve striktně nezbytných mezích pro dosažení tohoto specifického cíle. Tato opatření musejí mít totiž co nejmenší dopad na cíle a zásady směrnice o DPH, a nemohou být tedy používána způsobem, který by zpochybnil neutralitu DPH, jež je základní zásadou společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy v dané oblasti (v tomto smyslu viz rozsudky *Goldsmiths*, výše citovaný, bod 21; ze dne 18. června 2009, *Stadeco*, C-566/07, Sb. rozh. s. I-5295, bod 39 a citovanou judikaturu, jakož i ze dne 27. ledna 2011, *Vandoorne*, C-489/09, Sb. rozh. s. I-225, bod 27).“
56. Z uvedených závěrů (včetně již dříve zmíněných) tedy vyplývá, že správce daně je povinen uznat opravu (snížení) již dříve vykázané daňové povinnosti, jestliže je prokázáno, že daňový subjekt po uskutečnění zdanitelného plnění neobdržel zcela či v náležitě vyšší protiplnění, přičemž členský stát nemůže takovou opravu podmínit splněním formálních podmínek, jež by nebylo možné nahradit jiným důkazem.
57. Pokud jde o rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, to je ustálenou judikaturou NSS popisováno následně (viz rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 87/2016-45): „*Daňové řízení je tedy postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost daň přiznat, tzn. že nese břemeno tvrzení, a povinnost svá tvrzení doložit, tzn. že nese břemeno důkazní. Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124).*
- [71] *Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (rozsudek ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010-117). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě*

*jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. výše uvedený rozsudek čj. 2 AfS 24/2007-119).*

- [72] *Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. výše zmínované rozsudky čj. 1 AfS 39/2010-124, či čj. 2 AfS 24/2007-119).*
- [73] *Ve vztahu k dani z přidané hodnoty Nejvyšší správní soud ustáleně judikuje, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění opravdu došlo (rozsudek ze dne 16. 3. 2010, čj. 1 AfS 10/2010-71). Aby mohla být daňovému dokladu přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH, musí odrážet i faktickou stránku věci, tj. přijetí zdanitelného plnění. Daňový subjekt musí prokázat nejenom to, že k uskutečnění plnění opravdu došlo, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba (plátce daně), která je jako poskytovatel plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt k prokázání svého tvrzení předkládá (rozsudek ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 AfS 188/2004-63). Pokud správci daně vzniknou pochybnosti ohledně správnosti určitého daňového dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění, daňový doklad shora uvedenou důkazní hodnotu ztrácí a nárok na odpočet daně je třeba prokázat jinými způsoby předvídanými daňovým řádem (výše uvedený rozsudek čj. 1 AfS 10/2010-71).“*
58. Pokud jde dále o důsledky neunesení důkazního břemene, ty závisí na povaze tvrzené a prokazované skutečnosti. Prokazuje-li daňový subjekt své tvrzení, že přijal určité zdanitelné plnění a nárokuje k němu odpočet daně, důsledkem neunesení důkazního břemene je závěr, že zde nárok na odpočet není, protože takové zdanitelné plnění daňový subjekt nepřijal. Tvrdí-li, že uskutečnil dodání do jiného členského státu, jež je osvobozeno od DPH, a toto své tvrzení neprokáže, pak je takové plnění třeba považovat za zdanitelné plnění. V takové situaci totiž zůstává nesporné, že plnění proběhlo (to správce daně nerozporuje), a spor se zde vede pouze o splnění podmínek pro osvobození od DPH.
59. S ohledem na skutečnost, že (jak již bylo shora vyloženo) daňové řízení není koncentrováno, daňový subjekt může v průběhu daňového řízení svá tvrzení měnit. Změna tvrzení daňového subjektu v průběhu daňového řízení (včetně změny oproti tvrzením uplatněným prostřednictvím daňového přiznání) může podle okolností podryvat důvěryhodnost nově uplatňovaných tvrzení a jím předkládaných účetních záznamů a povinných evidencí a sama může být v řadě případů dostačující pro to, aby správce daně oprávněně dospěl z hlediska § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu k závěru, že skutečnosti tvrzené daňovým subjektem je třeba prokázat jinak a že z údajů v účetnictví nelze vycházet. To však nic nemění na tom, že v případě změny tvrzení oproti daňovému přiznání daňový subjekt není povinen nést důkazní břemeno k původnímu tvrzení. Nové tvrzení je přitom s ohledem na formulaci § 92 odst. 3 daňového řádu povinen prokazovat jen tehdy, jestliže tvrdí takovou skutečnost, která by musela být v daňovém přiznání vykázána. Neunese-li důkazní břemeno k novému tvrzení, z daňového řádu nelze dovodit, že by se mělo za podklad pro stanovení daně považovat původní tvrzení v daňovém přiznání.
60. S ohledem na neúplnost taxativního výčtu okolností, k nimž tíží důkazní břemeno daňový subjekt (§ 92 odst. 3 daňového řádu) a správce daně (§ 92 odst. 5 daňového řádu), zde však zůstává určitá skupina okolností, u nichž zákon rozložení důkazního břemene výslovně neupravuje. Ve vztahu k nim tak nezbyvá, než uzavřít, že se na ně vztahuje zásada materiální pravdy a že je to správce daně, jemuž zákon v obecnosti uložil na bedra (§ 92 odst. 2, resp. § 1 odst. 2 daňového řádu) zjistit rozhodné skutečnosti pro správné stanovení daně co nejúplněji, kdo musí k jejich zjištění obstarat potřebné důkazní prostředky, a to případně i za pomoci výzvy směřované daňovému subjektu či jiným osobám (§ 92 odst. 4, § 93 odst. 4 či § 96 odst. 1 daňového řádu), a kdo nese odpovědnost za jejich úplné zjištění.
61. S ohledem na předchozí úvahy je třeba posoudit důvodnost jednotlivých žalobních bodů:

*b. První skupina sporných transakcí (dodání do jiného členského státu)*

62. Ve vztahu k první skupině transakcí bylo v průběhu daňového řízení nespornou skutečností, že žalobkyně dodávala zboží, tedy poskytla v rámci uskutečňování své ekonomické činnosti za úplatu plnění, která jsou předmětem DPH. Žalobkyně však tvrdila, že nešlo o zdanitelná plnění, protože tato dodání byla osvobozena od DPH podle § 64 zákona o DPH jako dodání do jiného členského státu. Protože rozsah poskytnutých plnění, jež jsou osvobozena od DPH, byla žalobkyně povinna uvést v daňovém přiznání, tížilo ji ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu důkazní břemeno k prokázání splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození těchto dodání od DPH. Žalovaným zvažovanou možnost osvobození těchto dodání z důvodu, že by se mohlo skutečně jednat o vývoz zboží, žalobkyně v průběhu daňového řízení nepodporovala a neposkytla ani celní dokumenty, které by umožnily takové posouzení (potud žalobkyně ustoupila od svého původního tvrzení a nesnažila se ani unést důkazní břemeno s takovým tvrzením spojené). Pokud by tedy byl správný závěr žalovaného, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno k tvrzené realizaci dodání do jiného členského státu, bylo by vyměření DPH z těchto plnění jakožto z plnění zdanitelných zcela namístě (dodání zboží nepodléhající osvobození od DPH nutně dani podléhá).
63. V průběhu odvolacího řízení navíc žalobkyně ve vztahu k první skupině transakcí argumentovala částečně vnitřně rozporným způsobem, když na jedné straně v dané souvislosti hovořila o dodání do jiného členského státu a (nadvakrát) předkládala potvrzení německého odběratele o převzetí zboží, na druhou stranu však poukazovala na to, že dodavatelsko-logistická struktura v daném případě odpovídala situaci řešené Koordinačním výborem pod č. 365/04.04.12. V uvedeném závěru však GŘ pro situaci dodání zboží českým plátcem německému plátcí, který se zavázal zboží převzaté v tuzemsku vyvézt do třetí země a který tak skutečně i učinil a doklady o tom předal českému plátcí, potvrdil nárok českého subjektu na uplatnění osvobození z důvodu vývozu i pro situaci, kdy je v celních dokumentech jako vývozce uveden německý plátec. Ač tedy žalobkyně tvrdila dodání do jiného členského státu, souběžně poukazovala na právní kvalifikaci takového plnění jako vývoz zboží, avšak příslušné celní doklady na výzvu správce daně nepředložila. Pokud v samotném závěru odvolacího řízení nabízela možnost předložení JSD vydaných německou celní správou k doložení následného vývozu zboží do třetí země a žalovaný se s tímto označeným důkazním prostředkem nevypořádal, nelze z toho dovozovat nezákonnost napadeného rozhodnutí, protože žalobkyně i v žalobě prosazuje tvrzení, že zboží dodala do jiného členského státu. Ze skutečnosti, že by na JSD byl uveden jako vývozce německý odběratel, by však v souladu se žalobkyní zmiňovaným závěrem Koordinačního výboru č. 365/04.04.12, nebylo možné uzavřít, že žalobkyně dodala zboží tomuto odběrateli do jiného členského státu. Zjištěné skutečnosti by mohly nanejvýše naznačovat, že žalobkyně zboží vyvezla. Navíc k předložení celních dokladů k daným transakcím již byla žalobkyně vyzvána výzvou správce daně ze dne 19. 8. 2014, zdráhání se předložit uvedené listiny a učinění pouhé nabídky jejich předložení v závěrečné fázi odvolacího řízení tak lze považovat za obstrukční postup žalobkyně, jemuž nemůže soud poskytnout ochranu [§ 2 *in fine* zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“) ve spojení s § 64 s. ř. s.].
64. Z hlediska požadavků předepsaných směrnicí bylo na žalobkyni, aby prokázala (v souladu s jejím tvrzením) především skutečnost, že převedla právo nakládat se zbožím jako vlastníkem na německého odběratele a že toto zboží bylo fyzicky přepraveno do jiného členského státu. Skutečnost, že žalobkyně i jí označovaný německý odběratel jsou plátcí daně, nebyla sporná. Žalobkyně v tomto směru především předložila potvrzení německého odběratele, že sporné zboží přijal. Žalovaný však toto potvrzení předpokládané ustanovením § 64 odst. 5 zákona o DPH odmítl považovat za validní důkazní prostředek, protože bylo vystaveno společností F. M. C. L., tedy společností odlišnou od společnosti F. W. G.. Tomuto závěru soud nemůže nic vytknout. Žalovaný však již v napadeném rozhodnutí zřetelně nereagoval na skutečnost, že žalobkyně po upozornění na tuto vadu předchozího potvrzení předložila dne 16. 5. 2016 nové

souhrnné potvrzení vystavené dne 11. 5. 2016 již společností F. W. G., které podrobně specifikovalo dodávky zboží, k nimž se vztahuje. Jedinou reakcí v tomto směru je jeho závěr, že právo nakládat se zbožím jako vlastník vůbec nemohlo přejít na německého odběratele, protože nebyly předloženy žádné doklady mapující přepravu zboží vztahující se k transakci mezi žalobkyní a německým odběratelem a protože dle CMR mělo být zboží naloženo v Rakovníku a vyloženo v Indii a i v dodacích listech figuruje žalobkyně jako odesílatel a společnost sídlící v Indii jako odběratel. Žalovaný tak dovodil záměr žalobkyně již v době vystavení dodacích listů a CMR zboží vyvézt.

65. Z faktur (*invoice*) předložených žalobkyní při místním šetření soud zjistil, že zboží bylo žalobkyní fakturováno společnosti F. I. P. L.. (<https://X/>) sídlící v městě Ch. v indickém svazovém státě Tamilnádu. Tato společnost byla uvedena jako objednatel (*Ordered by*) i plátce (*Invoice to*). Jako místo zaslání zboží (*Ship to*) byl uveden F. A. H. C. WW X T., přičemž X je indické poštovní směrovací číslo, které se shoduje s poštovním směrovacím číslem uváděným i u sídla společnosti F. I. P. L.. DIČ (*Your TAX Number*) objednatele nebylo vyplněno. Ani soud tak na fakturách nenalezl jakoukoliv zjevnou zmínku o tom, že by zboží bylo zasíláno do Německa. Jako dodací doložka je na fakturách uvedena doložka Incoterms FCA R.. Následně žalobkyně spolu s odvoláním předložila jiné faktury, v nichž již byla jako objednatel i plátce uvedena společnost F. W. A. s adresou a německým poštovním směrovacím číslem K.. Tomu ve fakturách odpovídalo i místo zaslání zboží (F. A. H. C. WW X K.). Tentokrát již bylo vyplněno DIČ pořizovatele, přičemž údaj X odpovídá DIČ společnosti F. W. G.. Faktury byly vystaveny pod shodnými čísly a se shodným datem vystavení jako faktury získané při místním šetření.
66. S odvoláním předložené dodací listy i CMR shodně označují jako příjemce zboží F. A. H. C. WW X T., resp. místo vykládky Tamilnádu v Indii. Jakákoliv zmínka o Německu s výjimkou údaje C. v názvu ASC chybí, kromě razítka a podpisu za žalobkyni jakožto vystavovatele listin je na nich uvedena pouze SPZ nákladního vozidla, příjmení řidiče (jen na dodacím listě) a zcela nečitelná paraafa, která se navíc na CMR a dodacím listu liší. Podle dodacího listu bylo zboží dodáno na paritě FCA R.. Na příložených dokladech o vyskladnění zboží (*Picking list*) je také jako adresát (*Ship-to party*) uvedena indická adresa ASC.
67. Z uvedených dokladů skutečně nelze dovodit, že by zboží bylo dodáno do Německa. CMR, dodací listy i skladová dokumentace spíše nasvědčují přímému odeslání zboží do Indie a dodatečně vystavené faktury se zaměněnými údaji o objednateli, resp. příjemci stěží mohou vyvrátit tento závěr, jemuž nasvědčují původně vystavené listiny. Z dokladů není ani patrné, že by se přepravy zboží účastnila žalobkyní označená společnost Y. L..
68. Žalobkyni ovšem nelze vyčítat, že na CMR není potvrzení příjemce zboží, neboť žalobkyně (vcelku pochopitelně) předložila jeho exemplář určený pro odesílatele. Tento stejnopis se zbožím necestuje, ale zůstává odesílateli jako potvrzení o odeslané zásilce. Žalovaným požadované potvrzení by se mohlo nacházet teprve na stejnopisu pro dopravce, eventuálně na exempláři pro příjemce. Zde však lze přihlídnout k tomu, že správce daně k předložení CMR s potvrzením o převzetí zásilky příjemcem žalobkyní vyzýval již dne 14. 7. 2015. Pokud tedy žalobkyně této výzvě nevyhověla a ani neuvedla, proč nemůže příslušné exempláře CMR předložit bez pomoci správce daně (např. z důvodu odmítnutí součinnosti osob, jimž by povinnost předložit příslušné listiny mohl správce daně uložit postupem podle § 93 odst. 4 daňového řádu), nelze žalovanému vyčítat, že je nevyžádal sám prostřednictvím oslovení dopravce označeného žalobkyní, zda uvedenými CMR disponuje, resp. provozovatelů nákladních vozů označených v CMR, které by mohl ztotožnit podle SPZ v registru vozidel.
69. Nelze však přehlédnout, že žalobkyně následně doložila potvrzení důvěryhodného německého odběratele o převzetí uvedeného zboží, byť z existence souběžného potvrzení jak od mateřské společnosti německého dodavatele, tak od něj samotného vyplývá, že v oblasti rozlišení příslušné společnosti v rámci koncernu, která podle smluvních podkladů zásoby pořizuje, není jeho

evidence důsledná, resp. existují pochybnosti o spolehlivosti administrativního procesu vedoucího k vystavení takového potvrzení. I tak se však jedná o indicii toho, že tvrzení žalobkyně o dodání do jiného členského státu nemusí být zcela zcestné.

70. Byť se zdá, že se údaj F. A. H. C. s ohledem na připojené směrovací číslo patrně týká logistického centra v Indii, a nikoliv německého skladu ASC v K., skutečnou podrobnou znalost cesty zboží má s ohledem na sjednanou doložku FCA R. příjemce zboží, jenž byl povinen na své náklady obstarat dopravce, který zboží vyzvedl v R.. V tomto směru nelze vyloučit ani možnost, že údaj F. A. H. C. WW X T. může být označením určité části skladiště ASC v K., v níž jsou soustřeďovány zásilky různých dodavatelů směřující následně do indické pobočky koncernu F., nebo možnost, že při snaze o maximální logistickou efektivitu dodavatelско-odběratelských řetězců bylo poněkud pozapomenuto na daňové a další souvislosti těchto dodávek a doklady byly vystavovány na základě požadavků koncernu F. v podobě, která neodpovídá přesně právní regulaci a důkazním potřebám v dané oblasti [např. materiál nakupuje filiálka koncernu spravující geografickou oblast, v níž je lokalizován příslušný dodavatel materiálu, centrálně pro celý koncern a následně tento materiál distribuuje (přeprodává) do výrobních závodů po celém světě, avšak z logistických důvodů požaduje po dodavateli (který je v daném vztahu zpravidla slabší stranou a nezbyvá mu, než se požadavkům podřídít), aby vystavil přepravní doklady na přímou přepravu zásilky až do příslušného výrobního závodu, ačkoliv se zbožím po určitou dobu nakládá německá pobočka jako s vlastním, tj. např. v situaci změny koncernových potřeb je připravena nechat změnit cestu zboží a zaslat jej do jiného výrobního závodu včetně závodů uvnitř EU]. Třebaže nemusí být snadné takový faktický stav neodpovídající vystavovaným dokladům prokázat, důkazní břemeno leželo v tomto směru na žalobkyni a žalovaný byl povinen v tomto směru respektovat její procesní práva (nejsou-li v dané souvislosti zneužívána) a umožnit jí její tvrzení prokázat.
71. Žalobkyně v tomto směru již na počátku (18. 9. 2014) předložila správci daně kopii textu emailu zaměstnance ASC, který jí potvrdzoval, že sporné zboží bylo zasláno do jiného členského státu (do Německa). Byť tento email nebyl nijak konkrétní, i ten je indicií toho, že cesta sporného zboží nemusela být tak přímá, jak se zdá z listin dokumentujících dodávky v okamžiku odeslání.
72. Žalobkyně přitom v dané situaci výslovně navrhovala výslech dvou svědků – jednak zaměstnance ASC a jednak zaměstnance logistické společnosti, která měla zboží pro německého odběratele převážet. Tyto důkazy přitom konkrétně označila již v počátcích odvolacího řízení, nenechávala si je v záloze až na jeho samý závěr. Ačkoliv se daňové řízení značně protáhlo, a to i v souvislosti s prodlevami v reakcích žalobkyně na požadavky správce daně nebo zcela chybějící reakcí žalobkyně, na průtazích řízení se významnou měrou podílel především žalovaný a správce daně, neboť na marné uplynutí lhůt pro reakci žalobkyně v řadě případů nereagoval a nechal čas marně plynout. V takové situaci tedy nelze považovat důkazní návrhy uplatněné žalobkyní za obstrukční. Byť žalobkyně v průběhu odvolacího řízení od výslovného požadavku na jejich provedení ustoupila (zmínila je jen jako možnou eventualitu) v přesvědčení, že žalovanému postačí samotné potvrzení o převzetí zboží německým dodavatelem, žalovaný o možnosti využití těchto důkazních prostředků věděl a v situaci, kdy neuvěřil předloženým potvrzením, měl uведенé svědky vyslechnout. Obsah jejich výpovědi nelze předjímat a nelze vyloučit, že mohli uvést takové skutečnosti, z nichž by vyplynulo nejen to, že zboží bylo během cesty překládáno ve skladišti v K., ale i to, že německý odběratel skutečně nakládal se zbožím jako vlastník.
73. Navíc o závěru žalovaného, že nebylo prokázáno, že německý odběratel nabyl ke spornému zboží právo nakládat s ním jako vlastník, se žalobkyně mohla poprvé dozvědět až z odůvodnění napadeného rozhodnutí a totéž platí i o hodnocení předloženého potvrzení vystaveného přímo německým dodavatelem. Žalobkyně tak neměla fakticky ani prostor reagovat na tyto nové výtky žalovaného a o to více je proto třeba zdůraznit, že žalovaný nemohl v takové situaci přehlížet žalobkyni v minulosti označené důkazní návrhy. Pokud žalovaný takové důkazní prostředky nevyčerpал, vskutku zasáhl do práva žalobkyně na spravedlivý proces a připravil ji o možnost



unesení důkazního břemene k otázce dodání zboží do jiného členského státu. Ve vztahu k prvním sporným transakcím tudíž závěry napadeného rozhodnutí neobstojí a je třeba jej jako nezákonné zrušit, neboť důvody žalovaného pro neprovedení výslechu svědků neobstojí.

*c. Druhá skupina sporných transakcí (vývoz)*

74. I ve vztahu k druhé skupině transakcí bylo v průběhu daňového řízení nespornou skutečností, že žalobkyně dodávala zboží, tedy poskytla v rámci uskutečňování své ekonomické činnosti za úplatu plnění, která jsou předmětem DPH. Žalobkyně však tvrdila, že nešlo o zdanitelná plnění, protože tato dodání byla osvobozena od DPH podle § 66 zákona o DPH jako vývoz. Pokud by ovšem neunesla důkazní břemeno ve vztahu ke splnění hmotněprávních předpokladů pro osvobození těchto dodání od DPH, mohl žalovaný zcela oprávněně z těchto plnění DPH vyměřit. Bylo tedy na žalobkyni, aby prokázala, že právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník převedla na pořizovatele, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno mimo EU a že zboží v důsledku svého odeslání nebo přepravy také fyzicky opustilo území Unie.
75. Žalobkyně dále mohla zcela oprávněně vycházet z toho, že pokud splní formální požadavky, které stanoví vnitrostátní zákonodárce k provedení směrnice (předložení rozhodnutí celního úřadu o vývozu zboží do třetí země, kterým je celním úřadem potvrzen výstup zboží z území EU), bude správce daně považovat takové potvrzení vydané orgánem veřejné moci za dostačující pro prokázání toho, že předmětné zboží fyzicky opustilo území EU (slovy zákona o DPH k prokázání výstupu zboží z území EU), ledaže by správci daně na základě konkrétních skutečností vzniklo podezření na daňový podvod (např. že takové potvrzení nemusí být pravé či pravdivé). Vedle toho se zde žalobkyně dovolávala (a tentokrát příleňavě) závěru Koordinačního výboru č. 365/04.04.12. Při dodržení v něm uvedených předpokladů se žalobkyně mohla také úspěšně dovolávat zavedené správní praxe, na niž lze ze souhlasného stanoviska GŘ s tímto závěrem usuzovat.
76. Žalovaný v napadeném rozhodnutí v podstatě přijal závěr, že ani skutečnost, že by zboží opustilo území EU, nemůže nic změnit na tom, že právo nakládat se zbožím přešlo na konečné odběratele (v důsledku jeho předání v R.) již v České republice (a nikoliv až v třetí zemi, jak předpokládá závěr Koordinačního výboru č. 365/04.04.12), a žalobkyně tak realizovala dodání zboží v tuzemsku, které DPH podléhá. Navíc měl za to, že žalobkyně by byla povinna prokázat přijetí zboží konkrétními odběrateli v třetí zemi.
77. Takový závěr však neodpovídá tomu, jak jsou judikaturou SDEU vykládána kritéria pro přiřazení přepravy v rámci řetězce dodání s jedinou přepravou. Jak plyne ze stanoviska generální advokátky ve věci C-414/17 *AREX CZ*, které tuto judikaturu shrnuje, v situaci, v níž dodavatel předá zboží přepravci obstaranému odběratelem, který dodavateli sdělí, že zboží přepraví do jiného členského státu (nebo do třetí země), může tento dodavatel vycházet z toho, že jeho dodání (byť je zboží přepravci předáno již v zemi odeslání) je od DPH osvobozeno. I kdyby k přemístění zboží mimo členský stát odeslání před jeho dalším dodáním nedošlo (původní dodavatel byl uveden v omyl) a objektivně by toto první dodání osvobozeno od DPH nebylo, mohl by správce daně úhradu DPH požadovat pouze po odběrateli zboží, který dodavatele uvedl v omyl [viz rozsudek SDEU ve věci C-409/04 *Teleos*, odst. 67, a § 108 odst. 1 písm. j) zákona o DPH ve znění účinném od 1. 1. 2015 (neexistence tohoto ustanovení zákona o DPH v rozhodné době přitom nemůže jít k tíži žalobkyně, neboť bylo povinností státu zajistit řádnou implementaci směrnice v souladu s jejím závazným výkladem podaným SDEU)]. Pouze pokud by žalobkyně měla v době dodání zboží informace o tom, že její odběratel toto zboží již prodal dále v tuzemsku, bylo by namíste její dodání kvalifikovat jako tuzemské dodání podléhající DPH. To však z obsahu správního spisu nevyplývá.
78. Závěr, že sjednáním dodací doložky FCA R. a předáním zboží v České republice se stává předmětné dodání dodáním tuzemským, které podléhá DPH, je v rozporu i se závěrem Koordinačního výboru č. 365/04.04.12 (tedy ustálenou správní praxí). GŘ totiž v daném

případě akceptovalo závěr, že k vývozu zboží českým dodavatelem dojde z hlediska DPH právě v situaci, že odběratel zboží registrovaný v jiném členském státě a neusazený v tuzemsku převezme v České republice zboží a sám nebo za pomoci jím zmocněné osoby toto zboží přepraví do třetí země. Již z těchto důvodů je proto napadené rozhodnutí nezákonné.

79. Soud však nemůže souhlasit ani s tím, že by žalobkyně neprokázala výstup zboží z území EU. K odvolání žalobkyně přiložila ve vztahu ke sporným dodávkám německé vývozní doprovodné doklady (*Ausfuhrbegleitdokument*; viz též přílohu č. 45g nařízení Komise č. 2454/93, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve znění účinném od 1. 3. 2014), v nichž bylo jako země vývozu uvedeno Německo a výstupní celní úřad byl v Nizozemí s tím, že dále mělo zboží putovat do Thajska nebo Brazílie. Jako vývozce i zástupce (deklarant) byla uvedena společnost F. W. G., jako místo překládky, popř. přebalení zboží pak adresa ASC v K. (E. S.). Jako příjemce zde byly uvedeny společnosti F. M. C. T. L. nebo F. M. C. B. L.. Na těchto dokumentech nebyla vyznačena kontrola celním úřadem odeslání ani výstupním celním úřadem, avšak byly předloženy elektronické výstupy k jednotlivým referenčním číslům operace (MRN) z webových stránek evropské Komise, které potvrzovaly s příslušným časovým údajem (na hodiny a minuty) jak propuštění zboží do režimu export v Německu, tak samotný výstup zboží z území EU v Nizozemsku.
80. V situaci, kdy celní řízení je vedeno principiálně elektronicky, není důvodu nakládat s elektronickými výstupy celní správy z hlediska průkazu výstupu zboží odlišně než s výstupy písemnými v podobě rozhodnutí celního úřadu, tak jak jej historicky předpokládalo v té době účinné znění zákona o DPH. Jestliže žalobkyně doložila (z důvodu elektronického vedení celního řízení) chybějící potvrzení o kontrole zboží výstupním celním úřadem ve vývozním doprovodném dokladu prostřednictvím výtisku elektronického záznamu o uskutečněné kontrole téže zásilky identifikované jedinečným referenčním číslem operace výstupním celním úřadem, není důvodu takovému potvrzení přikládat nižší váhu než v situaci, kdy takové potvrzení výstupní celní úřad vyznačí přímo na vývozním doprovodném dokladu. Žalovaný přitom neoznačil žádnou skutečnost, na základě které by mu vzniklo podezření, že zboží skutečně neopustilo území EU. V takové situaci neunesl ve vztahu k předloženým dokladům důkazní břemeno vyplývající z § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a bylo namístě vycházet z toho, že zboží skutečně opustilo území EU.
81. Lze jen doplnit, že žalobkyně nebyla povinna s ohledem na podmínky stanovené směrnicí, ale ani s ohledem na formální podmínky nastavené zákonem o DPH prokazovat přijetí zboží konkrétním odběratelem ve třetí zemi. Takový požadavek by mohl žalovaný vznést v situaci, kdy by měl na základě v řízení zjištěných skutečností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důvodné pochybnosti o tom, zda zboží vskutku opustilo území EU. I tak by ale dostačovalo, pokud by žalobkyně např. prokázala, že zboží fyzicky přijaly jiné osoby ve třetí zemi (např. v důsledku jeho dalšího prodeje v průběhu přepravy či náhradního prodeje v situaci, kdy by původní odběratelé zboží nepřevzali) nebo jakýmkoliv jiným způsobem prokázala, že zboží opustilo celní území EU, byť způsobem, který nebyl předpokládán původními přepravními dokumenty. V případě vývozu navíc není podstatné ani to, zda odběratel v třetí zemi má status plátce DPH, ostatně taková daň nemusí v zemi vývozu ani existovat. Prokázání identity příjemce tudíž není podstatné ani z důvodu potřeby prokázání povahy osob zapojených v transakci.
82. Určení identity pořizovatele může mít nanejvýš význam z hlediska prokázání splnění podmínky uvedené v § 66 odst. 2 písm. b) zákona o DPH, resp. čl. 146 odst. 1 písm. b) směrnice, tj. že v případě, kdy přepravu zajišťoval pořizovatel, tento pořizovatel není usazen v EU. Jedná se o podmínku, kterou SDEU v rozsudku ve věci C-563/12 *BDV Hungary Trading* výslovně nezmínil, neboť s ohledem na skutkové okolnosti případu nebyla významná. V případě žalobkyně, která dodávala na paritě FCA R., splnění této podmínky sice relevantní je, žalovaný však v odůvodnění napadeného rozhodnutí na eventuální pochyby o tom, zda náhodou pořizovatel zajišťující přepravu nebyl v České republice nebo jiném členském státě usazen,

nepoukazoval. Napadené rozhodnutí tak na této úvaze není postaveno.

83. Nelze však nezmínit skutečnost, že žalobkyně také předložila faktury (podle ní vystavené jen *pro forma* pro účely celního řízení), v nichž byl jako odesílatel uveden německý odběratel (F. W. G.) včetně jeho německého DIČ, jako závod (*Werk/plant*) pak byl uveden ASC H. TC to Thailand FTM. V případě dodávky do Brazílie byl naopak jako odesílatel označen F. ASC H. TC to Brazil a jako závod F. W. G. ASC A. S. C. G., ve všech případech s adresou E. S., K.. V případě dodávky do Brazílie byla na faktuře vyznačena dodací podmínka EXW (*Ex Works*; riziko škody na zboží přechází na pořizovatele, jakmile je pro něj v souladu se smlouvou připraveno zboží v závodě dodavatele k převzetí), v případě dodávek do Thajska pak dodací podmínka FOB (*Free On Board*; riziko škody na zboží přechází na odběratele okamžikem naložení zboží na palubu lodi). Na fakturách vystavených žalobkyní pak je jako odběratel žalobkyně vyznačena vždy příslušná dceřiná společnost F. M. C. v Thajsku a Brazílii spolu s tamější adresou, zboží pak má být zasláno (*Ship to*) F. ASC H. C. X CH. (v případě dodávek do Thajska), resp. F. ASC H. C. X B. (v případě dodávek do Brazílie). Ve všech případech žalobkyně na svých fakturách uváděla dodací doložku FCA R..
84. Zejména v situaci, kdy žalobkyně u dokladově zcela srovnatelné první skupiny transakcí (v daném případě pouze nebyly předloženy celní dokumenty a *pro forma* faktury) tvrdila, že dodávala do jiného členského státu a teprve německý odběratel zboží dále vyvážel, je nutné si položit otázku, zda ve druhé skupině transakcí šlo skutečně o přímý vývoz zboží žalobkyní s jedinou přepravou nebo o sled dvou dodání zboží, z nichž jedno bylo dodání do jiného členského státu (osvobozeno od DPH v České republice) a teprve druhé bylo vývozem (osvobozeným od DPH v Německu). Druhé možnosti napovídá obsah údajných *pro forma* faktur i obsah vývozních doprovodných dokladů. Toto rozlišení přitom závisí na zjištění, zda německý odběratel nabyl ke zboží právo nakládat s ním jako vlastník a na tom, zda s dodáním zboží byla spojena pouze jediná přeprava nebo přepravy dvě (z R. do K. a z K. do třetí země). Byť žalobkyně opakovaně brojí proti označení daných transakcí za řetězové dodávky, z předložených dokladů se tato možnost zřetelně nabízí. Žalovaný ovšem v tomto směru ponechal své rozhodnutí vnitřně rozporným, neboť na jednu stranu hovořil o řetězové transakci (která předpokládá několik po sobě jdoucích dodání téhož zboží) a na druhou stranu dovozoval, že právo nakládat se zbožím jako vlastník nabyli koneční příjemci zboží z třetí země již v R..
85. Je sice pravdou, že z hlediska toho, zda sporná plnění podléhají DPH v České republice, je jedno, zda šlo o vývoz či o dodání do jiného členského státu (o lokální dodávku v tuzemsku jen z důvodu dodací parity FCA R. nešlo, jak již soud vysvětlil shora). V obou případech by totiž byla od DPH osvobozena. Ve výroku platebního výměru potvrzeného napadeným rozhodnutím však odpovídá každé z těchto kategorií osvobozených plnění odlišná částka a potenciální nesprávnost takového rozlišení tak potenciálně způsobuje i další dílčí nezákonnost samotného napadeného rozhodnutí.
86. Lze však poznamenat, že žalovaný nemusí na všechna sporná plnění v rámci druhé skupiny transakcí aplikovat v plném rozsahu výklad GFŘ uplatněný k závěrům Koordinačního výboru č. 365/04.04.12, protože z *pro forma* faktur vyplývá, že nebyla splněna závěrečná podmínka zdůrazňovaná GFŘ, podle níž lze českému dodavateli uznat vývoz pouze tehdy, jestliže je zboží konečnému odběrateli v třetí zemi dodáno až po přechodu celní hranice EU. Tato podmínka byla (posuzováno z hlediska dodacích podmínek) totiž splněna pouze u dodávek do Thajska, kde rizika ztráty na zboží přecházela podle doložky FOB na konečného odběratele až naložením na palubu lodi (po ukončení výstupních celních formalit). Pouze v těchto případech mohla žalobkyně legitimně v dobré víře vycházet ze závěrů Koordinačního výboru. V případě dodání do Brazílie však právo nakládat se zbožím jako vlastník dle všeho přešlo na konečného odběratele ještě v Německu (doložka EXW). Pro úplné objasnění průběhu přepravy zboží a okolností, na základě nichž by bylo možné posoudit, zda právo nakládat se zbožím jako vlastník přešlo na odběratele, by však i v tomto případě bylo namístě provést důkaz navržený žalobkyní v podobě

výslechu zaměstnance ASC.

87. Nelze též přehlednout povinnost správce daně zohlednit veškeré skutečnosti, které z průběhu dokazování v dané věci vyplynou, za účelem správného stanovení daně. Pokud případně z provedení dokazování vyplyne, že v daném případě nebyly splněny podmínky pro osvobození z důvodu vývozu zboží, avšak ze zjištěných okolností vyplyne, že se jednalo o dodání do jiného členského státu, nebude možné v dané části žalobkyni doměřit daň a bude namíste změnou výroku platebního rozkazu pouze přesunout dotčená plnění do správné kategorie osvobozených plnění. Pokud pak skutkové okolnosti budou nasvědčovat uskutečnění dodání do jiného členského státu, avšak hmotněprávní podmínky takového osvobození nebudou prokázány zcela, měl by správce daně dát odpovídající výzvou k doplnění chybějících důkazních prostředků žalobkyni prostor k tomu, aby zvážila možnost doplnění skutkových tvrzení a případně označila chybějící důkazní prostředky v návaznosti na alternativní právní kvalifikaci zvažovanou správcem daně.

*d. Třetí skupina sporných transakcí (reklamace vadného zboží)*

88. Pokud jde o třetí spornou skupinu transakcí, ani zde napadené rozhodnutí neobstojí. Žalobkyně původně v daňovém přiznání tyto transakce vykázala jako vývoz, v průběhu daňového řízení však uvedla, že se jedná o opravu daně z důvodu vrácení vadného zboží. V situaci, kdy již žalobkyni uplynula lhůta pro podání řádného daňového přiznání za zdaňovací období září 2014 a v podaném daňovém přiznání uvedla nesprávně vyšší daňovou povinnost z titulu dovozu zboží (v rozsahu částky přijaté vratky kupní ceny dovoz nebyla povinna vykazovat), dával jí zákon možnost svou chybu napravit podáním dodatečného daňového přiznání (§ 141 odst. 2 daňového řádu). V případě využití této možnosti však již byla v tomto dodatečném daňovém tvrzení povinna důvody jeho podání (spolu s částkou rozdílu na daňové povinnosti a datem zjištění rozdílu) uvést, neboť jí to ukládal § 141 odst. 4 daňového řádu. Na žalobkyni tak sice nelze požadovat, aby dokládala negativní skutečnost, tj. že zdanitelné plnění, jež nesprávně vykázala jako dovoz ve zdaňovacím období září 2014, nikdy neproběhlo, avšak byla povinna v souvislosti s potenciálně možným podáním dodatečného daňového přiznání prokázat, že částky přijaté podle sporných faktur jsou navrácenou kupní cenou v návaznosti na uplatnění záruky na vadný materiál u dodavatele, neboť právě tato povaha fakturovaných částek má být důvodem pro snížení daňové povinnosti. Žalobkyně však již není povinna prokazovat eventuální splnění formálních podmínek pro provedení opravy daně v podobě obdržení řádných opravných dokladů vystavených dodavatelem, neboť takové podmínky se vztahují ke zdaňovacímu období, v němž tyto doklady obdržela [§ 92 odst. 3 písm. b) zákona o DPH] a k její povinnosti v uvedeném zdaňovacím období snížit o jejich částku hodnotu vykázaného dovozu materiálu a současně snížit hodnotu vykázaného nároku na odpočet daně. Daňová povinnost za takové zdaňovací období (červenec 2015) totiž není předmětem napadeného rozhodnutí.
89. Pokud ovšem žalobkyně neunesla důkazní břemeno k povaze přijatých částek na základě sporných faktur od svého dodavatele, ještě to neznamená, že by bylo možné bez dalšího vycházet z jejího původního daňového tvrzení a automaticky předpokládat, že se jednalo o protiplnění za vývoz zboží. Tak by tomu bylo v rámci doměřovacího řízení, jestliže by v souladu s původním daňovým přiznáním byla daň též vyměřena (§ 140 daňového řádu), protože by bylo namíste vycházet z presumpce správnosti rozhodnutí orgánu veřejné správy. Protože však ve vztahu ke zdaňovacímu období, v němž žalobkyně dle svého tvrzení nesprávně vykázala vývoz, správce daně zahájil postup k odstranění pochybností, jenž následně vedl k zahájení daňové kontroly, a daň na základě původního daňového tvrzení nevyměřil, žalobkyně nebyla původním tvrzením vázána a zcela v rámci svých procesních oprávnění tato tvrzení v průběhu vyměřovacího řízení změnila. Žalobkyně tak v dané situaci činí spornou samotnou skutečnost, že přijaté částky jsou protihodnotou za poskytnuté plnění, které by bylo vůbec předmětem daně ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o DPH. Protože žalobkyně nebyla povinna ve svém řádném daňovém přiznání uvádět plnění, která nejsou předmětem DPH, netížilo ji v tomto směru po změně tvrzení před

vyměřením daně důkazní břemeno existence (zdanitelného) plnění. V takové situaci to tedy byl správce daně, kdo byl povinen (v situaci, na niž výslovně nepamatují výslovná ustanovení o rozložení důkazního břemene podle § 92 odst. 3 a 5 daňového řádu) prokázat, že přijaté částky souvisely s dodáním zboží či jiným plněním, jež je předmětem DPH.

90. Lze tedy shrnout, že i kdyby se žalobkyni nepodařilo prokázat, že fakturované částky společnosti P. byly požadavkem na navrácení ceny vadného materiálu, bylo by na žalovaném, aby prokázal, že těmto přijatým částkám odpovídalo zdanitelné plnění a o jaké zdanitelné plnění se jednalo. Sporné zboží totiž bylo (potud mezi účastníky patrně není sporu) již jednou zdaněno jako dovoz ve zdaňovacích obdobích, kdy je žalobkyně přijala, a žalobkyně ani netvrdila, že uvedený materiál někomu dodala jako zboží. Žalovaný však povahu zdanitelného plnění, z něž v této souvislosti vyměřil DPH, nijak nespécifikoval ani neoznačil důkazy, na jejich základě k závěru o existenci zdanitelného plnění dospěl. Proto je napadené rozhodnutí nezákonné.
91. Navíc se soud neshoduje ani s hodnocením důkazních prostředků v napadeném rozhodnutí k otázce, zda fakturované částky mohly mít souvislost s reklamací vadného materiálu dodaného od P., ani se závěrem žalovaného o dostatečnosti jím provedeného dokazování.
92. Pokud žalovaný dospěl k závěru, že z předložených všeobecných obchodních podmínek nevyplývá důvod fakturace uvedených částek, mylí se. Zde je třeba připomenout odvolací tvrzení žalobkyně, že dle dohody s dodavatelem má nárok na finanční kompenzaci ve výši kupní ceny výrobků po dobu, kdy bylo zboží v záruční opravě, protože s ohledem na řízení *cash-flow* odmítá financovat zásoby zboží, které nemůže podle své potřeby využít ve svém výrobním procesu.
93. Byť později v odvolacím řízení odkazovala nepřesně na bod 14 všeobecných obchodních podmínek, který upravoval nárok na náhradu nákladů a škod způsobených žalobkyni dodáním vadného zboží, žalobkyně předmětné podmínky žalovanému předložila dne 30. 7. 2015 jako celek a žalovaný tak měl přihlédnout i k jejich bodu 23 s titulkem „nesouladné zboží“, v němž bylo ujednáno, že: „[Žalobkyně] *může podle své vůle kdykoliv na náklady a riziko dodavatele odmítnout a vrátit zboží přijaté na základě objednávky, které nebude odpovídat požadavkům podle objednávky, i kdyby tento nesoulad [žalobkyně] nezjistila dříve než ve fázi výroby, zpracování, sestavení či později. (...) Dodavatel podle tohoto ujednání [žalobkyni] proplatí (i) jakékoliv částky [žalobkyni] uhrazené na kupní cenu jakéhokoliv odmítnutého nesouladného zboží a (ii) jakékoliv náklady nesené [žalobkyni] v souvislosti s nesouladným zbožím včetně nákladů na (ale nejen) prohlídku, výběr, testování, vyhodnocení, skladování a přepracování. Platba [žalobkyně] za nesouladné zboží přitom nepředstavuje uznání a neomezí ani neoslábí právo [žalobkyně] uplatnit jakýkoliv prostředek právní či spravedlivé nápravy ani nezbujuje dodavatele odpovědnosti za skryté vady.“ Bylo jen na žalovaném, aby v případě, že by měl obtíže porozumět obsahu předložených všeobecných obchodních podmínek sepsaných v anglickém jazyce, si nechal předložit jejich úplný překlad, tak jako to učinil ve vztahu k bodům 7, 9 a 14. Pokud tak k bodu 23 neučinil, nelze klást k tíži žalobkyně, pokud žalovaný nedal najevo, že předloženému důkazu nerozumí. Z bodu 23 přitom vyplývá, že žalobkyně vskutku měla v souladu se vzájemným ujednáním s dodavatelem právo tomuto dodavateli vyfakturovat zpět celou kupní cenu zboží, jež bylo vyhodnoceno jako nesouladné s kvalitativními požadavky vymezenými ve smluvní dokumentaci. Vyhodnocení bodu 14 je ze strany žalovaného sice správné, nejedná se však o rozhodnou část smluvních ujednání. V této části je tak závěr žalovaného v rozporu s obsahem správného spisu.*
94. Pokud pak žalovaný namítal, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno k tomu, že zde bylo jakéhokoliv vadné zboží a že bylo vráceno dodavateli nebo zničeno, je třeba konstatovat, že z pohledu bodu 23 všeobecných obchodních podmínek není právo na refundaci kupní ceny závislé na vrácení vadného zboží dodavateli. S ohledem na dopravní náklady vrácení takového zboží do Malajsie, s tím spojené logistické komplikace a reálnou hodnotu dodaného materiálu, který byl vyhodnocen jako vadný, je navíc téměř absurdní očekávat, že takové zboží bude vyvezeno zpět do třetí země. Dodavateli však nemusí být zboží vráceno přímo, takové navrácení může proběhnout i prostřednictvím k tomu zmocněného zástupce dodavatele.

95. Z předložené plné moci podepsané žalobkyní, dodavatelem i i. přitom vyplývá, že P. jí pověřuje i. t u žalobkyně „*nakládat s odmítnutými díly, tj. sledovat, potvrzovat, převádět. i. by měl odmítnuté díly oddělit a uchovat. Celková hodnota odmítnutých dílů bude fakturována přímo P.*“ Z takového ujednání lze bezpečně dovodit, že i. vadný materiál přebíral za, resp. pro P. jakožto dodavatele. Ať už je tedy na příslušných skladových dokladech jako příjemce uveden i. nebo P., v obou případech lze mít za to, že je jimi formálně dokládáno předání zboží zpět dodavateli (prostřednictvím jím zplnomocněného subjektu). Pokud navíc žalovaný uzavřel, že výslech jednatele i. by nemohl nijak přispět k objasnění toho, zda zde bylo nějaké vadné zboží a jak s ním bylo naloženo, je takový závěr s ohledem na obsah zplnomocnění zjevně mylný. Neexistence přímého smluvního vztahu i. s žalobkyní je v tomto směru zjevně irelevantní, podstatné je, zda navržený svědek mohl svými smysly registrovat rozhodné události a zda tedy o nich může následně poskytnout svědectví. To přitom u jednatele subjektu, který se přímo zabýval potvrzováním převzetí vadných dílů a jejich uchováváním pro dodavatele, lze plně předpokládat, přičemž pokud sám fyzickému nakládání s reklamovanými díly přítomen nebyl, může alespoň svědčit o vzájemné praxi při vystavování a potvrzování dokladů sloužících k evidenci pohybu reklamovaného zboží a může s pomocí vlastní evidence i. označit konkrétní osoby, které to které reklamované zboží měly podle nečitelných podpisů na skladových dokumentech převzít a které měly být přítomny eventuální likvidaci či opravě takového zboží, pokud by na jejich doložení žalovaný trval.
96. Lze tedy konstatovat, že žalovaný opět znemožnil žalobkyni unést dílčí důkazní břemeno, které jí tížilo, a proto je předčasný i samotný závěr, že žalobkyně neprokázala, že přijaté částky souvisely s navrácením ceny reklamovaného zboží, jež mělo vykazovat vady. Žalovaný se navíc nijak konkrétně nevyjádřil k dalšímu důkaznímu návrhu žalobkyně, která v odvolání navrhovala vyslechnout také pracovníka oddělení kvality. Takový důkaz, byť na něm žalobkyně později výslovně netrvala v přesvědčení, že objemný soubor předložených listinných důkazů bude dostačující, se žalovanému zjevně nabízel a neumožňoval mu bez dalšího uzavřít, že reklamace vadného zboží nebyla prokázána.

#### V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

97. Závěrem tedy soud shrnuje, že napadené rozhodnutí neobstálo ve vztahu k žádné ze tří skupin sporných transakcí. Ve všech případech jsou závěry žalovaného předčasné, protože bez rozumného důvodu nevyčerpal důkazní prostředky navržené v průběhu daňového řízení žalobkyní, jež nelze *a priori* považovat za irelevantní či nadbytečné. V posledním případě žalovaný dokonce nesprávně vyhodnotil otázku, kdo nese důkazní břemeno ve vztahu k povaze plnění, jež má být předmětem DPH. Žalovaný také nevyhodnotil správně některé z provedených důkazů a i jeho právní hodnocení není v dílčích, avšak pro věc rozhodných otázkách správné. S ohledem na to proto soud napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost i pro vady řízení a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1 a 4 s. ř. s.).
98. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nebyl v řízení úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Zcela úspěšné žalobkyni naopak přísluší náhrada nákladů řízení v plné výši. Náklady žalobkyně jsou tvořeny uhrazeným soudním poplatkem ve výši 3 000 Kč.

#### 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Praha 26. září 2018

**JUDr. Věra Šimůnková, v. r.**

předsedkyně senátu