

08 / 2025

Právní stav: 31. srpen 2025 / Rozesláno: 2. září 2025

- | | | |
|--|--|------------------|
|  | Přehled vydání aktualizčního servisu od ledna 2025 | strana 2 |
|  | Základní legislativní přehled od ledna 2025
Přehledně ke změnám a novinkám v předpisech týkajících se daní | strana 4 |
|  | Účetnictví: Na posledních novelami zákona o účetnictví
Významné změny v účetní legislativě s rozloženou účinností | strana 8 |
|  | Daň z přidané hodnoty: Podmínky osvobození při intrakomunitárním plnění
Z nejnovější judikatury Nejvyššího správního soudu | strana 13 |



Ekonomický software

POHODA

PŘEHLED VYDÁNÍ AKTUALIZAČNÍHO SERVISU OD LEDNA 2025

1. / mimořádné vydání 2025

- **Datum publikování:** 31. ledna 2025
- **Obsah servisu:** Přístup k úplným zněním na servisní stránce

2. / řádné vydání 2025

- **Datum publikování:** 3. února 2025
- **Obsah servisu:** Daňový měsíčník za leden

3. / řádné vydání 2025

- **Datum publikování:** 2. března 2025
- **Obsah servisu:** Daňový měsíčník za únor

Mimo pořadí

- **Datum publikování:** 12. března 2025
- **Obsah servisu:** Aktualizační list 01/2025

4. / řádné vydání 2025

- **Datum publikování:** 1. dubna 2025
- **Obsah servisu:** Daňový měsíčník za březen

5. / mimořádné vydání 2025

- **Datum publikování:** 25. dubna 2025
- **Obsah servisu:** E-booky Daňové zákony 2025 a Daň z příjmů 2025 v právním stavu k 1. květnu 2025 ke stažení

6. / řádné vydání 2025

- **Datum publikování:** 4. května 2025
- **Obsah servisu:** Daňový měsíčník za duben

**Nyní na DanoveZakony365.cz/danova-judikatura/
jednotlivě nebo ve výhodném kompletu!**



Sedmý díl již vyšel!

DAŇOVÝ MĚSÍČNÍK 08 / 2025 (Aktualizační servis k daňové legislativě pro uživatele publikací řady Daňové zákony 2025)
© 2025 DonauMedia, s. r. o., Tallerova 4, Bratislava. Pište nám na e-mail: newsletter@newsletter.cz

Upozornění: Znění textů v této publikaci bylo prověřeno s veškerou dostupnou péčí, vydavatel ani prodejce však nepřebírají žádné záruky za eventuální škody vzniklé jejím použitím a neodpovídají tedy za to, pokud by na základě textů zveřejněných v této publikaci kdokoliiv konal nebo se zdržel konání a v souvislosti s tím mu vznikla jakákoliv škoda materiální nebo nemateriální povahy. Jediným rozhodujícím zněním zákonů v případě pochybností a sporů jsou texty ve Sbírce zákonů. Autorská práva k této publikaci jsou předmětem ochrany podle zákonů ČR a SR a vykonává je výhradně vydavatel. Rozmnožování a šíření jakýmkoliv způsobem celku nebo části této publikace bez výslovného písemného svolení vydavatele je zakázáno. Nerespektování práv vydavatele může vést k soudnímu postihu včetně povinnosti náhrady škody a nebo trestního stíhání.

Mimo pořadí

- *Datum publikování:* 29. května 2025
- *Obsah servisu:* Aktualizační list 02/2025

7. / řádné vydání 2025

- *Datum publikování:* 1. června 2025
- *Obsah servisu:* Daňový měsíčník za květen

8. / řádné vydání 2025

- *Datum publikování:* 1. července 2025
- *Obsah servisu:* Daňový měsíčník za červen

9. / mimořádné vydání 2025

- *Datum publikování:* 3. července 2025
- *Obsah servisu:* Upozornění na velkou novelu daňového řádu

10. / mimořádné vydání 2025

- *Datum publikování:* 7. července 2025
- *Obsah servisu:* Zákon o dani silniční ve znění od 1. července 2025

11. / mimořádné vydání 2025

- *Datum publikování:* 15. července 2025
- *Obsah servisu:* Zákon o Finanční správě České republiky ve znění od 1. července 2025

12. / řádné vydání 2025

- *Datum publikování:* 2. srpna 2025
- *Obsah servisu:* Daňový měsíčník za červenec

13. / mimořádné vydání 2025

- *Datum publikování:* 4. srpna 2025
- *Obsah servisu:* Zákon o dani z přidané hodnoty ve znění od 1. července 2025

Mimo pořadí

- *Datum publikování:* 5. srpna 2025
- *Obsah servisu:* Aktualizační list 03/2025

14. / řádné vydání 2025

- *Datum publikování:* 2. září 2025
- *Obsah servisu:* Daňový měsíčník za srpen

ZÁKLADNÍ LEGISLATIVNÍ PŘEHLED

■ Předpisy publikované ve Sbírce zákonů a mezinárodních smluv

V přehledu jsou uvedeny všechny zákony, novely a další předpisy týkající se daní, které byly od 1. ledna 2025 do 31. srpna 2025 zveřejněny ve Sbírce zákonů a mezinárodních smluv.

Všechny změny proti předchozímu vydání Daňového měsíčníku 2025 (resp. nové předpisy za poslední měsíc) jsou v přehledu vyznačeny **modrou barvou**!

Zákon č. 24/2025 Sb., kterým se mění zákon č. 65/2022 Sb., o některých opatřeních v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na území Ukrajiny vyvolaným invází vojsk Ruské federace, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

- **Datum publikování:** 10. února 2025
- **Obsah předpisu:** Věcná novela zákona. Zvláštní opatření v oblasti daní v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na území Ukrajiny vyvolaným invází vojsk Ruské federace týkající se odpočtu bezúplatného plnění od základu daně a osvobození od daně z příjmů byla prodloužena až do roku 2026. Pro fyzické osoby tedy platí, že za roky 2022 až 2026 mohou odečíst hodnotu darů, pokud splní podmínky stanovené v zákoně o daních z příjmů (§ 15 odst. 1). Tento odpočet lze uplatnit v daňovém přiznání na řádku 46 (ve zkráceném formuláři na řádku 25). Pro právnické osoby platí, že za zdaňovací období skončená v období od 1. března 2022 do 28. února 2027 mohou odečíst hodnotu darů až do 30 % základu daně v souladu s § 20 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Tento odpočet se uplatňuje v daňovém přiznání na řádku 260.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** § 1 odst. 1, 2, 3 a 6; § 2 odst. 1
- **Účinnost novely:** 11. února 2025

Zákon č. 32/2025 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s implementací předpisů Evropské unie v oblasti digitalizace finančního trhu a financování udržitelnosti

- **Datum publikování:** 15. února 2025
- **Obsah předpisu:** Věcná novela zákona o daních z příjmů. Novela stanovila podmínky osvobození příjmů z úplatného převodu kryptoaktiv od daně z příjmů fyzických osob.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** § 4 odst. 1 a 3
- **Účinnost novely:** 15. února 2025

Zákon č. 52/2025 Sb., kterým se mění zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

- **Datum publikování:** 28. února 2025
- **Obsah předpisu:** Novela zákona o daních z příjmů upřesnila způsob prokazování nároku na daňové zvýhodnění na zletilé studující dítě.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** § 38l odst. 4
- **Účinnost novely:** 1. března 2025

Vyhláška č. 76/2025 Sb., kterou se mění vyhláška č. 525/2020 Sb., o formulářových podáních pro daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

- **Datum publikování:** 20. března 2025
- **Obsah předpisu:** Novela doplnila vzory formulářových podání o žádost o poukázání chybějící částky vyplacené plátcem daně poplatníkům na měsíčních daňových bonusech, na doplatku na daňovém bonusu z ročního zúčtování záloh a daňového zvýhodnění.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** Nové přílohy se vzory.
- **Účinnost novely:** 1. května 2025

Zákon č. 77/2025 Sb., kterým se mění zákon č. 349/1999 Sb., o Veřejném ochránci práv, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

- **Datum publikování:** 25. března 2025
- **Obsah předpisu:** Novela daňového řádu rozšířila výčet situací, u kterých ze strany správce daně nejde o porušení mlčenlivosti. Nově se o porušení povinnosti mlčenlivosti nejedná též v případě, že správce daně poskytne informace získané při správě daní veřejnému ochránci práv nebo ochránci práv dětí při výkonu jejich působnosti.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** § 53 odst. 1
- **Účinnost novely:** 1. července 2025

Zákon č. 84/2025 Sb., kterým se mění zákon č. 247/2014 Sb., o poskytování služby péče o dítě v dětské skupině a o změně souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

- **Datum publikování:** 27. března 2025
- **Obsah předpisu:** Novela zákona o daních z příjmů přinesla především terminologické změny, aby se vyloučily situace, kdy benefit vlastním zaměstnancům v podobě příspěvku na provoz zařízení péče o děti předškolního věku nebo mateřské školy je zdaněn, zatímco související náklad je u zaměstnavatele daňově neuznatelný. Daňovými výdaji (náklady) jsou tedy také příspěvky na provoz zařízení péče o děti předškolního věku nebo mateřské školy, který je zajišťovaný jinými subjekty pro děti, které jsou rodinnými příslušníky vlastních zaměstnanců. Dále novela změnila podmínky zdanění příjmů zaměstnance v případě, že zaměstnanec nabytí podíl v obchodní korporaci, která je jeho zaměstnavatelem. Upraveny byly též podmínky daňové podpory produktu spoření na stáří.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** § 6 odst. 3 a 17; § 15b odst. 7; § 24 odst. 2; § 35d odst. 5, 9 a 10; Přechodná ustanovení
- **Účinnost novely:** částečně 1. dubna 2025, částečně 1. května 2025

Zákon č. 87/20925 Sb., kterým se mění zákon č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon), ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

- **Datum publikování:** 31. března 2025
- **Obsah předpisu:** Novela zákona o daních z příjmů zrušila speciální ustanovení pro odpisy hmotného majetku využívaného k výrobě elektřiny ze slunečního záření.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** § 21d odst. 2; § 24 odst. 5; § 26 odst. 1; § 30b; Přechodná ustanovení
- **Účinnost novely:** 1. srpna 2025

Zákon č. 120/2025 Sb., kterým se mění zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony

- **Datum publikování:** 29. dubna 2025
- **Obsah předpisu:** Novela zákona o daních z příjmů reagovala na institut jednorázové náhrady při skončení pracovního poměru podle § 271ca zákoníku práce.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** § 4 odst. 1; § 15b odst. 1; Přechodné ustanovení
- **Účinnost novely:** 1. června 2025

Zákon č. 126/2025 Sb., kterým se mění zákon č. 104/2000 Sb., o Státním fondu dopravní infrastruktury, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

- **Datum publikování:** 6. května 2025
- **Obsah předpisu:** Novela upřesnila způsob stanovení dne uskutečnění zdanitelného plnění v případě plnění uskutečňovaného plátcem v rámci partnerství veřejného a soukromého sektoru v oblasti dopravní infrastruktury na základě smlouvy, kterou plátce uzavřel se státem zastoupeným Ministerstvem dopravy (nebo organizací zřízenou tímto ministerstvem), jsou-li na financování úhrad použity finanční prostředky, s nimiž hospodaří Státní fond dopravní infrastruktury.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** § 21 odst. 9
- **Účinnost novely:** 1. července 2025

Zákon č. 152/2025 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o dávkě státní sociální pomoci

- **Datum publikování:** 27. května 2025
- **Obsah předpisu:** Novela zákona o dani z nemovitých věcí souvisí se zrušením příspěvku na živobytí podle zákona o pomoci v hmotné nouzi. Jedná se o legislativně technickou změnu v definici osvobození od daně ze staveb a jednotek. V zákoně o daních z příjmů byla přiřazena dávka státní sociální pomoci k ostatním vyjmenovaným sociálním dávkám vypláceným státem. Pro účely slevy na manžela se zároveň podle novely do vlastního příjmu nezahrnuje dávka státní sociální pomoci a mimořádná okamžitá pomoc.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** v zákoně o dani z nemovitých věcí - § 9 odst. 1; Přechodné ustanovení / v zákoně o daních z příjmů - § 4 odst. 1; § 35b odst. 4
- **Účinnost novely:** 1. října 2025

Vyhláška č. 163/2025 Sb., o způsobu výpočtu podlahové plochy pro účely daně z přidané hodnoty

- **Datum publikování:** 10. června 2025
- **Obsah předpisu:** Nová vyhláška stanovuje způsob výpočtu podlahové plochy staveb pro posouzení, zda stavba plní podmínky pro to, aby byla považována pro účely zákona o dani z přidané hodnoty za stavbu pro sociální bydlení.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** nová vyhláška
- **Účinnost novely:** 1. července 2025

Zákon č. 176/2025 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o podpoře bydlení

- **Datum publikování:** 16. června 2025
- **Obsah předpisu:** Novela zákona o daních z příjmů stanovila podmínky nároku, způsobu uplatnění a prokazování nároku na odečet úroků připadajících na podíl poplatníka v bytovém družstvu od základu daně z příjmů fyzických osob, pokud jde o zaplacené úroky z úvěru bytového družstva (i) ze stavebního spoření, (ii) z hypotečního úvěru poskytnutého bankou nebo (iii) z úvěru poskytnutého stavební spořitelnou nebo bankou v souvislosti s tímto úvěry. Nová pravidla se týkají úvěrů použitých na financování bytové potřeby a placení této částky je spojeno s členstvím poplatníka v tomto bytovém družstvu.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** § 15 odst. 3, 4, 5, 7, 8; § 38k odst. 5; § 38l odst. 1; Přechodné ustanovení
- **Účinnost novely:** 1. ledna 2026

Zákon č. 218/2025 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti správy daní a působnosti Celní správy České republiky, zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 69/2010 Sb., o vlastnictví letiště Praha-Ruzyně

- **Datum publikování:** 30. června 2025
- **Obsah předpisu:** Zákon mění velmi rozsáhle daňový řád a dále zákon o dani silniční, zákon o spotřebních daních a zákon o Finanční správě České republiky.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** v zákoně o Finanční správě ČR: § 10 odst. 4; § 12 odst. 4; § 13d odst. 6; § 18 odst. 1, 5 / v daňovém řádu: § 10 odst. x; § 39 odst. 3; § 47 odst. 7; § 49 odst. 1; § 53 odst. 1, 2; § 56 odst. 1, 2, 4; § 72 odst. 2, 4, 5, 6; § 75 odst. 1; § 103 odst. 1; § 108 odst. 1; § 124a; § 127 odst. 2, 4; § 147 odst. 3; § 148 odst. 6, 7; § 150 odst. 6; § 152 odst. 5; § 155b odst. 4, 6; § 159 odst. 5; § 160 odst. 4, 6; § 161 odst. 1, 3; § 162 odst. 5, 6; § 163 odst. 3; § 170 odst. 4, 5, 6; § 171 odst. 3; § 174 odst. 7; § 175 odst. 1, 3; § 177 odst. 2; § 178 odst. 4; § 181 odst. 2; § 183 odst. 4, 5; § 184a; § 185 odst. 3, 5; § 186 odst. 5; § 190 odst. 4, 5; § 193a; § 194a odst. 5; § 195 odst. 3; § 196 odst. 1; § 197 odst. 1, 2, 4; § 202a; § 206a; § 213 odst. 2; § 214 odst. 3, 4; § 215a; § 219 odst. 1, 2, 3; § 221 odst. 1, 3, 4, 5, 6; § 222 odst. 5; § 223a; § 223b; § 225 odst. 2, 3; § 227 odst. 3, 4; § 228 odst. 1, 2; § 229 odst. 2; § 230; § 231; § 232; § 239a odst. 6; § 240e; § 243 odst. 5; § 244; § 245 odst. 1; § 249 odst. 2; § 250 odst. 3, 5, 8; § 251a odst. 5; § 251c odst. 4, 5; § 252 odst. 3, 4; § 254a odst. 3; § 259a odst. 2, 5; § 260; § 260a; § 262; § 262a; § 263; Přechodná ustanovení / v zákoně o spotřebních daních: § 42; § 42a; § 42b; § 42c; § 42d; § 42e; § 43e odst. 1; § 59 odst. 3; § 115; § 134zg; § 134zzc; § 135zh odst. 2; § 135i

odst. 3, 5; Přechodná ustanovení / v zákoně o dani silniční: § 5 odst. 4, 5; § 12; Příloha; Přechodná ustanovení

- **Účinnost novely:** částečně 1. července 2025 / změny v daňovém řádu částečně 1. ledna 2026

Zákon č. 232/2025 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o řízení a kontrole veřejných financí

- **Datum publikování:** 10. července 2025
- **Obsah předpisu:** Novela upravuje zřízení útvaru interního auditu Generálního finančního ředitelství. Pro s tím související nadbytečnost zároveň ruší zmocnění finančních úřadů k provádění finanční kontroly.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** § 4a; § 10 odst. 2; § 12
- **Účinnost novely:** 1. ledna 2027

Zákon č. 275/2025 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o jednorázovém odškodnění osob nucených Státní bezpečností k vystěhování z Československé socialistické republiky a zákona o jednorázovém odškodnění za ochranný dohled z politických důvodů

- **Datum publikování:** 5. srpna 2025
- **Obsah předpisu:** Malá věcná novela zákona o daních z příjmů. Od daně z příjmů fyzických osob byly osvobozeny příjmy v podobě jednorázového odškodnění vyplaceného státem podle nového zákona upravujícího jednorázové odškodnění osob nucených Státní bezpečností k vystěhování z Československé socialistické republiky a odškodnění za ochranný dohled z politických důvodů.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** § 4 odst. 1
- **Účinnost novely:** 1. ledna 2027

Předpisy v závěrečné fázi legislativního procesu

V přehledu jsou uvedeny všechny návrhy zákonů a novel týkající se daní ve třetím čtení v Poslanecké sněmovně, na programu jednání v Senátu, schválené zákony na podpisu u prezidenta, nebo zákony a novely prezidentem již podepsané, ale dosud nezveřejněné ve Sbírce zákonů a mezinárodních smluv.

Všechny změny proti předchozímu vydání Daňového měsíčníku 2025 (resp. nové předpisy za poslední měsíc) jsou v přehledu vyznačeny **modrou barvou!**

Zákon, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o jednotném měsíčním hlášení zaměstnavatele

- **Poslední změny v legislativním procesu:** schváleno v Senátu dne 23. července 2025 s pozměňovacími návrhy / očekává se nové projednání v Poslanecké sněmovně po 4. srpnu 2025
- **Obsah předpisu:** Zákon mění zákon o daních z příjmů a zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.
- **Předpokládaná účinnost předpisu:** částečně 1. ledna 2026 / částečně 1. ledna 2027

Zákon, kterým se mění některé zákony v oblasti finančního trhu v souvislosti se zřízením a fungováním jednotného evropského přístupového místa

- **Poslední změny v legislativním procesu:** podepsáno prezidentem dne 21. srpna 2025 / očekává se zveřejnění ve Sbírce zákonů a mezinárodních smluv
- **Obsah předpisu:** Zákon mění zákon o účetnictví.
- **Předpokládaná účinnost předpisu:** 10. ledna 2028

Zákon, kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech), ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 416/2023 Sb., o dorovnávacích daních pro velké nadnárodní skupiny a velké vnitrostátní skupiny

- **Poslední změny v legislativním procesu:** podepsáno prezidentem dne 21. srpna 2025 / očekává se zveřejnění ve Sbírce zákonů a mezinárodních smluv
- **Obsah předpisu:** Zákon mění zákon o účetnictví a zákon o dorovnávacích daních pro velké nadnárodní skupiny a velké vnitrostátní skupiny.
- **Předpokládaná účinnost předpisu:** částečně dnem zveřejnění ve Sbírce zákonů a mezinárodních smluv / částečně 1. ledna 2026

Předpisy publikované ve Finančním zpravodaji

V přehledu jsou uvedeny všechny předpisy týkající se daní publikované ve Finančním zpravodaji od 1. ledna 2025 do 31. srpna 2025. Do přehledu nejsou zařazena sdělení k mezinárodním smlouvám, obecná upozornění na splatnost daní, čísla účtů správců daně apod.

Všechny změny proti předchozímu vydání Daňového měsíčníku 2025 (resp. nové předpisy za poslední měsíc) jsou v přehledu vyznačeny **modrou barvou!**

Seznam smluvních států uplatňujících společný standard pro oznamování a rozhodných dnů zveřejňovaný podle § 13b odst. 2, § 13e odst. 7, § 13g odst. 5 a § 13p odst. 2 a seznam pro účely plnění informační povinnosti podle § 13s odst. 1 zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, v platném znění („Seznam smluvních států“)

- **Datum publikování:** 9. ledna 2025 ve Finančním zpravodaji částka 1/2025 pod číslem 1/2025
- **Obsah předpisu:** Ministerstvo financí vydalo aktuální seznam smluvních států uplatňujících společný standard pro oznamování informací a zúčastněných v systému automatické výměny informací v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní, vč. rozhodných dnů zapojení jednotlivých zúčastněných států do této spolupráce.
- **Účinnost:** 9. ledna 2025

Seznam států vyměňujících zprávy podle zemí podle §13zb odst. 2 zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů

- **Datum publikování:** 9. ledna 2025 ve Finančním zpravodaji částka 2/2025 pod číslem 2/2025
- **Obsah předpisu:** Ministerstvo financí vyhlásilo nový seznam států, jejichž příslušný orgán podepsal dokument k provedení mezinárodní smlouvy týkající se automatické výměny informací oznamovaných nadnárodními skupinami podniků.
- **Účinnost:** 9. ledna 2025

Pokyn č. GFŘ-D-65 Stanovení jednotných kurzů za zdaňovací období 2024 podle § 38 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2024

- **Datum publikování:** 13. ledna 2025 ve Finančním zpravodaji částka 3/2025 pod číslem 4/2025
- **Obsah předpisu:** Tímto pokynem se stanoví jednotné kurzy měn uváděných v kurzovním lístku ČNB, které při přepočtu cizí měny pro daňové účely za zdaňovací období roku 2024 použijí poplatníci, kteří nevedli účetnictví. Pro přepočet cizích měn neuváděných v kurzovním lístku se použije přepočet přes třetí měnu, kterou si mezi sebou poplatníci dohodnou, případně mohou využít služeb znalců se specializací na devizovou problematiku.
- **Účinnost:** 13. ledna 2025

Pokyn č. GFŘ-D-66 Stanovení jednotných kurzů za zdaňovací období 2024 podle § 38 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2024

- **Datum publikování:** 21. ledna 2025 ve Finančním zpravodaji částka 4/2025 pod číslem 5/2025
- **Obsah předpisu:** Tímto pokynem byly nově stanoveny jednotné kurzy měn uváděných v kurzovním lístku ČNB, které při přepočtu cizí měny pro daňové účely za zdaňovací období roku 2024 použijí poplatníci, kteří nevedli účetnictví. Současně byl zrušen pokyn č. GFŘ-D-65, ve kterém byl chybně uveden kurz pro tureckou liru.
- **Účinnost:** 21. ledna 2025

Pokyn č. GFŘ-D-67 k promíjení příslušenství daně (čj. 77501/24/7700-50128-711513)

- **Datum publikování:** 21. února 2025 ve Finančním zpravodaji částka 5/2025 pod číslem 6/2025
- **Obsah předpisu:** Pokyn upravuje postup orgánů Finanční správy České republiky při rozhodování o prominutí příslušenství daně podle daňového řádu. Zároveň ruší předchozí Pokyn č. GFŘ-D-58 k promíjení příslušenství daně (č. j. 49837/22/7700-10123-050167)
- **Účinnost:** 1. března 2025

Rozhodnutí o prominutí příslušenství daně z důvodu mimořádné události

- **Datum publikování:** 5. března 2025 ve Finančním zpravodaji částka 6/2025 pod číslem 7/2025
- **Obsah předpisu:** Daňovým subjektům, kterým bylo povoleno posečkaní úhrady daně nebo rozložení úhrady daně na splátky z důvodu jejich zasažení mimořádnou událostí – povodní nebo záplavou od 12. září 2024 do konce roku 2024, byl za stanovených podmínek prominut úrok z posečkané částky.
- **Účinnost:** 5. března 2025

Pokyn č. GFŘ-D-68 o umístění spisu nebo jeho příslušné části na finančních úřadech a na územních pracovištích finančních úřadů

- **Datum publikování:** 13. června 2025 ve Finančním zpravodaji částka 7/2025 pod číslem 8/2025
- **Obsah předpisu:** Nový pokyn mění a nově stanoví zkratky pro názvy jednotlivých finančních úřadů a jejich územních pracovišť, základní pravidla pro umístění spisů daňových subjektů a účastníků řízení na územních pracovištích finančních úřadů, resp. v sídle finančních úřadů a pravidla pro umístění spisů v případě delegace místní příslušnosti. Zrušuje se Pokyn č. GFŘ-D-64, č. j. 61680/24/7700-50128-011654, o umístění spisu nebo jeho příslušné části na finančních úřadech a na územních pracovištích finančních úřadů.
- **Účinnost:** 1. července 2025

DODATEK č. 10 pokynu GFŘ-D-29 - k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení

- **Datum publikování:** 15. července 2025 ve Finančním zpravodaji částka 10/2025 pod číslem 12/2025
- **Obsah předpisu:** Dodatek upřesnil podrobnosti možností promíjení sankcí správcem daně a uplatnění ospravedlnitelných důvodů při nepodání kontrolního hlášení (nebo nepodání včas) plátcem daně z přidané hodnoty.
- **Účinnost:** 15. července 2025

Pokyn GFŘ-D-29 k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení, jak vyplývá ze změn provedených dodatkem č. 1, č.j.: 26 878/17/7100-20118-012287, dodatkem č. 2, č.j.: 130204/17/7100-20118-012287, dodatkem č. 3, č.j.: 94112/18/7100-20118-012287, dodatkem č. 4, č.j.: 88521/19/7100-20118-012287, dodatkem č. 5 č.j.: 52725/20/7100-20118-012287, dodatkem č. 6 č.j.: 72251/20/7100-20118-012287, dodatkem č. 7 č.j.: 27813/21/7100-20118-012287, dodatkem č. 8 č.j.: 77067/21/7100-20118-012287, dodatkem č. 9 č.j.: 87752/22/7100-20118-012287 a dodatkem č. 10 č.j.: 51484/25/7100-30116-711593

- **Datum publikování:** 15. července 2025 ve Finančním zpravodaji částka 10/2025 pod číslem 13/2025
- **Obsah předpisu:** Generální finanční ředitelství vydalo nejnovější úplné znění pokynu.
- **Účinnost:** 15. července 2025

K AKTUÁLNÍM NOVELÁM ZÁKONA O ÚČETNICTVÍ

Dne 21. srpna 2025 podepsal prezident dva zákony, jejichž hlavním obsahem je novelizace zákona o účetnictví. K dokončení legislativního procesu tedy v době uzávěrky toho vydání aktualizčního servisu chybělo pouze publikování ve Sbírce zákonů a mezinárodních smluv. Jedná se o zákon, kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech), ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 416/2023 Sb., o dorovnávacích daních pro velké nadnárodní skupiny a velké vnitrostátní skupiny (s plánovanou účinností částečně ode dne následujícího po dni vyhlášení a částečně od 1. ledna 2026) a o zákon, kterým se mění některé zákony v oblasti finančního trhu v souvislosti se zřízením a fungováním jednotného evropského přístupového místa (s plánovanou účinností od 10. ledna 2028).

Zákon, kterým se mění některé zákony v oblasti finančního trhu v souvislosti se zřízením a fungováním jednotného evropského přístupového místa

Důvodem novelizace byla povinnost zavést do českého právního řádu evropské předpisy, kterými se zřizuje jednotné evropské přístupové místo (European Single Access Point, ESAP). Konkrétně jde o nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2023/2859 ze dne 13. prosince 2023, kterým se zřizuje jednotné evropské přístupové místo poskytující centralizovaný přístup k veřejně dostupným informacím o finančních službách, kapitálových trzích a udržitelnosti (Nařízení ESAP), směrnici Evropského parlamentu a Rady (EU) 2023/2864 ze dne 13. prosince 2023, kterou se mění některé směrnice, pokud jde o zřízení a fungování jednotného evropského přístupového místa (Směrnice Omnibus) a nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2023/2869 ze dne 13. prosince 2023, kterým se mění některá nařízení, pokud jde o zřízení a fungování jednotného evropského přístupového místa (Nařízení Omnibus).

Částečná implementace výše uvedených evropských předpisů byla provedena zákonem, kterým se mění některé zákony v oblasti kapitálového trhu v souvislosti se zřízením a fungováním jednotného evropského přístupového místa. Nejnovější novelizace zajišťuje kompletní implementaci Směrnice Omnibus a Nařízení Omnibus do českého právního řádu, v tom i do zákona o účetnictví.

Informace, které mají být v ESAP uveřejňovány, budou postupně přibývat, jak budou vytvářeny nové sektorové předpisy v oblasti finančních služeb, kapitálových trhů a udržitelnosti. Ty budou přidávány na seznam relevantních směrnic a nařízení, který je přílohou Nařízení ESAP a následně budou implementovány do českého práva. Nový zákon implementuje Nařízení ESAP ve znění ke dni jeho platnosti.

Evropské předpisy, kterými se zřizuje ESAP, byly přijaty jako součást iniciativy Unie kapitálových trhů. Obecným cílem iniciativy a následných akčních plánů je zpřístupnit financování evropským podnikům, umožnit jednotlivcům bezpečně dlouhodobě investovat a integrovat národní kapitálové trhy do jednotného trhu. Jednou z bariér integrace kapitálových trhů a efektivní alokace kapitálu v rámci Evropské unie byla roztržštěnost finančních informací a informací souvisejících s udržitelností obchodních společností, objevujících se v mnoha jazycích a na mnoha platformách (webové stránky jednotlivých společností, různé národní i evropské registry apod.). Nevýhodou je rovněž opožděná dostupnost některých údajů a nejistá

důvěryhodnost zdrojů. Podstatným problémem je však hlavně omezená využitelnost dostupných údajů, jen minimální část je totiž ve formátu, který umožňuje počítačovou čitelnost, z některých nelze ani extrahovat údaje (např. naskenované dokumenty). Mezinárodní srovnání ukázalo výhodu, kterou jednotné registry informací představují například v USA a Japonsku.

Zřizovatelem ESAP bude Evropský orgán pro cenné papíry a trhy (ESMA) a bude shromažďovat informace o společnostech a investičních produktech. Nepředstavuje zcela novou kompletní databázi a nemá nahradit existující evropské a národní systémy, ale má být jejich nadstavbou. Půjde pouze o informace již v současné době povinné zpřístupňované veřejnosti.

Na úrovni jednotlivých členských států budou sběr informací zajišťovat národní orgány (sběrná místa), které budou zodpovědné za automatizované ověření jejich základních technických charakteristik a následné předání do ESAP. Ve většině případů evropské předpisy přímo určují

DanoveZakony365.cz

DonauMedia

DAŇOVÝ ŘÁD 2025

V ceně:

Interaktivní komplet nejnovějšího znění zákona po všech novelizacích v právním stavu od 1. července 2025 s úvodním komentářem posledních změn a on-line aktualizacím servisem

SPV | SPOLEČNOSTI PRO VÁS | PRODEJ A ZAKLADÁNÍ SPOLEČNOSTÍ

E-book, bezplatná aktualizace a další bonusy: Podrobnosti na www.DanoveZakony365.cz

POHODA

Ekonomický software

jako sběrná místa národní orgány dohledu, orgány pro řešení krize nebo úředně určené mechanismy (OAM). V některých případech je dána členským státům možnost volby ohledně určení sběrných míst, přičemž musí být dodržena zásada hospodárnosti a minimalizace vynaložených nákladů.

Údaje musí být v široce používaném digitálním formátu umožňujícím extrakci dat, v určených případech ve formátu počítačově čitelném. Jejich součástí musí být i tzv. metadata, což jsou dodatečné informace, podle kterých bude možno v databázi příslušné informace vyhledávat (filtrovat). Zveřejněné informace zůstanou v rámci ESAP přístupné zásadně po dobu deseti let, nebude-li ve specifických případech stanovena lhůta kratší. Budou-li nutnou součástí údajů osobní údaje, pak budou muset být dodrženy požadavky nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2016/679 ze dne 27. dubna 2016 o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů (GDPR).

ESAP má sloužit nejen investorům, ale všem zainteresovaným subjektům a široké veřejnosti. Přístup k informacím v ESAP proto musí být zajištěn všem bez jakéhokoli omezení a bude bezplatný. Pouze v odůvodněných případech bude ESMA vybírat poplatek (např. za vyhledávání velkých objemů informací, časté aktualizace apod.).

V souvislosti se zřízením ESAP nevznikají žádné nové informační povinnosti z hlediska obsahu, pouze se centralizuje umístění a sjednocuje formát údajů, které již subjekty povinně uveřejňují podle jednotlivých dotčených předpisů. Informace musí být v otevřených formátech a standardních licencích ve smyslu směrnice (EU) 2019/1024 o otevřených datech a opakovaném použití informací veřejného sektoru, v platném znění.

Důležitým prvkem je možnost uveřejnit v rámci ESAP i další relevantní informace nad rámec povinně uveřejňovaných, a to na základě dobrovolnosti. To může pomoci zejména malým a středním podnikům ke zviditelnění a zlepšení jejich přístupu k tržnímu financování.

Nařízení ESAP je doprovázeno Směrnicí Omnibus a Nařízením Omnibus, které novelizují jednotlivé relevantní předpisy v oblasti informací o finančních trzích, produktech a udržitelnosti (celkem se mění 35 směrnic a nařízení). Všechny tři předpisy byly zveřejněny v Úředním věstníku dne 20. prosince 2023 a jejich platnost nastala 9. ledna 2024. ESAP má být spuštěn do 42 měsíců po dni vstupu nařízení ESAP v platnost, tedy 10. července 2027. Postupně do něj v souladu se Směrnicí Omnibus a Nařízením Omnibus ve třech fázích budou přibývat informace dle jednotlivých sektorových předpisů. Důvodem pro postupné zavádění je značné množství požadovaných informací a s tím spojená procesní náročnost.

V první fázi jde o informace, které jsou již nyní centralizovány v národních databázích, a umožní tak co nejhladší průběh počáteční pilotní fáze ESAP. Jde konkrétně o informace zveřejňované podle tří předpisů:

- směrnice Evropského parlamentu a Rady 2004/109/ES ze dne 15. prosince 2004 o harmonizaci požadavků na průhlednost týkajících se informací o emitentech, jejichž cenné papíry jsou přijaty k obchodování na regulovaném trhu, a o změně směrnice 2001/34/ES, v platném znění,
- nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2017/1129 ze dne 14. června 2017 o prospektu, který má být uveřejněn při veřejné nabídce nebo přijetí cenných papírů k obchodování na regulovaném trhu, a o zrušení směrnice 2003/71/ES, v platném znění a
- nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 236/2012 o prodeji na krátko a některých aspektech swapů

úvěrového selhání, v platném znění.

Informace uvedené v těchto předpisech mají být do ESAP předávány již dvanáct měsíců před zpřístupněním databáze (tedy od 10. července 2026) tak, aby byly v okamžiku jejího zpřístupnění (10. července 2027) již k dispozici pro vyhledávání.

Transpozice do zákona o účetnictví

Základem novely zákona o účetnictví je nové ustanovení § 21c. Zákon o účetnictví již obsahuje pravidla týkající se povinně uveřejňovaných informací a dokumentů, tedy zejména odkaz na jejich okruh a způsob uveřejnění. Nově se přidává povinnost zaslat je bezodkladně po předání ke zveřejnění i České národní bance, která je zpřístupní v ESAP. Okruh osob povinných ke zveřejňování informací v ESAP je vymezen shodně s okruhem osob, které jsou povinny sestavovat zprávu o udržitelnosti, konsolidovanou zprávu o udržitelnosti nebo zprávu o udržitelnosti osoby ze třetí země. V odstavci 2 byl specifikován povinný formát a metadata. Směrnice Omnibus obsahuje zmocnění pro Komisi, aby v přímo použitelných prováděcích předpisech specifikovala případná další potřebná metadata – jejich výčet v zákoně proto není konečný. Pokud jde o určení formátu údajů, text zákona zde přesně odpovídá znění Směrnice Omnibus, která zároveň opět zmocňuje Komisi k vydání prováděcího předpisu ohledně formátu. Prováděcí předpis Komise může být „jiným právním předpisem“ uvedeným v návěti tohoto odstavce. Vyšší požadavky na formát jsou kladeny rovněž například v případě finančních zpráv podle zákona č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu (§ 118 odst. 3), které se vyhotovují v jednotném elektronickém formátu pro podávání zpráv (European single electronic format, ESEF) specifikovaném v nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2019/815.

V případech, kdy již účetní jednotka poskytla požadované informace České národní bance jako OAM na základě požadavků stanovených v § 127 odst. 3 zákona č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu (v návaznosti na požadavky stanovené ve směrnici Evropského parlamentu a Rady 2004/109/ES ze dne 15. prosince 2004 o harmonizaci požadavků na průhlednost týkajících se informací o emitentech, jejichž cenné papíry jsou přijaty k obchodování na regulovaném trhu), splnila svou informační povinnost pro účely ESAP za předpokladu, že takto poskytnuté informace splňují požadavky na metadata. Odstavec 3 zmocňuje Českou národní k vydání vyhlášky, která má podrobněji upravit proces zasílání informací subjekty, mj. dává České národní bance možnost požadovat, aby byly dokumenty opatřeny elektronickou pečeti ve smyslu čl. 5 odst. 9 Nařízení ESAP.

Zákon, kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech), ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 416/2023 Sb., o dorovnávání daní pro velké nadnárodní skupiny a velké vnitrostátní skupiny

Důležitou oblastí účetnictví a vykazování firemních údajů, ve které došlo v posledních letech k významnému vývoji, je oblast vykazování nefinančních informací, resp. podávání zpráv o udržitelnosti. Povinnosti spojené s podáváním zpráv o udržitelnosti se týkají postupně se rozšiřující množiny účetních jednotek, přičemž tato množina se rozšiřuje celkem ve čtyřech fázích. Dosavadní právní úprava v zákoně o účetnictví a v zákoně o auditorech před-

stavuje transpozici první fáze, v níž povinnost vyhotovovat zprávu o udržitelnosti již za účetní období započatá od 1. ledna 2024 vzniká relativně úzké množině největších účetních jednotek, které jsou navíc emitenty investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu a kterých se povinnost podávat nefinanční informace tohoto typu týkala již před vznikem povinnosti podávat zprávy o udržitelnosti.

Transpozice následujících fází, které se od 1. ledna 2025 týkají zbývajících velkých účetních jednotek a od 1. ledna 2026 také malých a středních účetních jednotek, které jsou emitenty investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, je obsažena v aktuální novele zákona o účetnictví.

Dne 1. ledna 2024 s nabytím účinnosti zákona č. 349/2023 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů, byla promítnuta do zákona o účetnictví část transpozice Směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2022/2464 ze dne 14. prosince 2022, kterou se mění nařízení (EU) č. 537/2014, směrnice 2004/109/ES, směrnice 2006/43/ES a směrnice 2013/34/EU, pokud jde o podávání zpráv podniků o udržitelnosti (směrnice 2022/2464).

Následující novela implementuje do zákona o účetnictví další požadavky směrnice 2022/2464, resp. další fáze jejího náběhu.

Hlavní principy novely

V roce 2022 byla přijata směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2022/2464 ze dne 14. prosince, kterou se mění nařízení (EU) č. 537/2014, směrnice 2004/109/ES, směrnice 2006/43/ES a směrnice 2013/34/EU, pokud jde o podávání zpráv podniků o udržitelnosti. Směrnice 2022/2464 zavádí zejména:

- povinnost vyhotovit zprávu o udržitelnosti nebo konsolidovanou zprávu o udržitelnosti pro některé účetní jednotky a pro podniky ze třetích zemí,
- požadavky na obsah zprávy o udržitelnosti nebo konsolidované zprávy o udržitelnosti,
- požadavky na standardizaci a
- požadavky na formát a zveřejnění zprávy o udržitelnosti nebo konsolidované zprávy o udržitelnosti.

Většina z těchto požadavků byla implementována do zákona o účetnictví prostřednictvím zákona č. 349/2023 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů. V případě vzniku povinnosti vyhotovit zprávu o udržitelnosti nebo konsolidovanou zprávu o udržitelnosti byla implementována pouze „první fáze“, tj. povinnost vyhotovit zprávu o udržitelnosti

- velkou účetní jednotkou, která je obchodní korporací s průměrným počtem zaměstnanců vyšším než 500 a je současně subjektem veřejného zájmu, a
- účetní jednotkou, která je obchodní společností, je subjektem veřejného zájmu a současně je konsolidující účetní jednotkou (mateřským podnikem) velké skupiny účetních jednotek, jejíž průměrný počet zaměstnanců je vyšší než 500.

Druhá fáze úprav účetní legislativy zahrnuje povinnost vyhotovit zprávu o udržitelnosti poprvé za účetní období 2025. Tato povinnost se týká všech velkých účetních jednotek (obchodních společností) a všech konsolidujících účetních jednotek (mateřských společností) velké skupiny účetních jednotek.

Třetí fáze povinnosti vyhotovit zprávu o udržitelnosti poprvé za účetní období 2026 se týká

- malých a středních účetních jednotek (obchodních společností), které jsou emitenty investičních cenných papí-

rů přijatých k obchodování na evropské regulovaném trhu,

- velkých účetních jednotek, které jsou malými a nepříliš složitými institucemi nebo kaptivními pojišťovnami a kaptivními zajišťovnami.

Čtvrtá fáze povinnosti vyhotovit zprávu o udržitelnosti poprvé za účetní období 2028 se týká některých podniků ze třetích zemí při splnění podmínek stanovených zákonem.

V souvislosti se zavedením povinnosti pro malé a střední účetní jednotky, které jsou emitenty investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, bylo nezbytné implementovat i požadavky na zprávu o udržitelnosti těchto účetních jednotek týkající se

- obsahu zprávy o udržitelnosti a možnosti použít zjednodušených standardů pro podávání zpráv o udržitelnosti, které budou vydány formou nařízení v přenesené působnosti Komise,
- možnosti odložení vzniku povinnosti vyhotovit zprávu o udržitelnosti o dva roky na základě rozhodnutí samotné účetní jednotky.

Dalšími implementovanými opatřeními jsou

- povinnost zveřejnit zprávu o udržitelnosti nebo konsolidovanou zprávu o udržitelnosti osob ze třetích zemí prostřednictvím konsolidované účetní jednotky (dceřiného podniku) nebo pobočky nacházejících se na území Evropské unie, nebo povinnost tuto zprávu vyhotovit a
- požadavky na obsah zprávy o udržitelnosti nebo konsolidované zprávy o udržitelnosti osob ze třetích zemí a použití standardů pro podávání zpráv o udržitelnosti, které budou vydány formou nařízení v přenesené pravomoci Komise.

Současná úprava je minimalistickou transpozicí, v rámci níž nejsou navrženy žádné další úpravy zákona nad rámec požadavků vyplývajících z příslušné směrnice.

Změna peněžních hodnot kategorizačních kritérií

V roce 2023 byla přijata další novela směrnice 2013/34/EU týkající se změny peněžních hodnot kategorizačních kritérií. Konkrétně se jedná o směrnici Komise v přenesené pravomoci (EU) 2023/2775 ze dne 17. října 2023, kterou se mění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU, pokud jde o úpravy kritérií velikosti pro mikropodniky a malé, střední a velké podniky nebo skupiny (směrnice 2023/2775). Prostřednictvím této směrnice byla zvýšena peněžní kategorizační kritéria, od kterých se odvíjí například

- některé povinnosti na vykazování informací v příloze v účetní závěrce,
- vznik povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku,
- povinnost vyhotovit některé účetní zprávy jako např. výše zmiňovanou zprávu o udržitelnosti, nebo
- vznik povinného auditu.

Vzhledem k významné inflaci v letech 2021 a 2022 byla za účelem zohlednění jejího vlivu přezkoumána peněžní kritéria pro určení kategorie účetní jednotky nebo skupiny účetních jednotek. Tato peněžní kritéria byla následně zvýšena přibližně o 25 %, což reflektuje kumulovanou inflaci v Evropské unii v období od 1. ledna 2013 do 31. března 2023.

Nejdůležitější obsahové body novely

V § 1b a § 1c byly zvýšeny hraniční hodnoty aktiv a ročního úhrnu čistého obrátu stanovené jako dvě z kritérií pro

zařazení účetní jednotky do příslušné kategorie. Toto navýšení vychází ze směrnice Komise v přenesené pravomoci (EU) 2023/2775 ze dne 17. října 2023 a je její transpozicí. V té jsou obecně navýšeny hraniční hodnoty sloužící k zařazení účetní jednotky do příslušné kategorie o přibližně 25 % v eurech, a to s ohledem na kumulovanou inflaci v eurozóně a Evropské unii v období od 1. ledna 2013 do 31. března 2023. Ta činila v eurozóně 24,3 % a v Evropské unii 27,2 %. Navýšené částky v korunách vycházejí z částek v EUR uvedených ve směrnici Komise a byly získány přepočtem na koruny způsobem uvedeným v čl. 3 odst. 9 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic 78/660/EHS a 83/349/EHS (účetní směrnice).

Změna v § 21 odst. 3 souvisí s transpozicí účinnosti dalších fází směrnice Evropského Parlamentu a Rady (EU) 2022/2464 ze dne 14. prosince 2022, kterou se mění nařízení (EU) č. 537/2014, směrnice 2004/109/ES, směrnice 2006/43/ES a směrnice 2013/34/EU, pokud jde o podávání zpráv o udržitelnosti (CSRD). Nově se má povinnost uvádět stanovené údaje o nehmotných zdrojích ve výroční zprávě vztahovat na širší okruh účetních jednotek, a nikoli pouze na účetní jednotky zahrnuté do první fáze účinnosti CSRD.

První fázi účinnosti CSRD se rozumí okruh účetních jednotek, na které se vztahuje povinnost vyhotovovat zprávu o udržitelnosti, nebo konsolidovanou zprávu o udržitelnosti od 1. ledna 2024. V první fázi se tato povinnost týká pouze velkých účetních jednotek, které jsou současně subjektem veřejného zájmu a jejichž počet zaměstnanců za účetní období je vyšší než 500, a velké skupiny účetních jednotek s počtem zaměstnanců za účetní období vyšším než 500, jejichž ovládací osoba je subjektem veřejného zájmu.

V důsledku přijaté změny budou nově povinny ve výroční zprávě uvádět informace o nehmotných zdrojích všechny velké účetní jednotky, které jsou velkými účetními jednotkami pouze na základě své velikosti, resp. ty, co splňují kritéria pro zařazení mezi velké účetní jednotky uvedené v § 1b odst. 4.

Tato povinnost se tak nebude vztahovat na subjekty veřejného zájmu s výjimkou těch, které jsou emitenty investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu nebo které by byly velkou účetní jednotkou, i pokud by nebyli subjekty veřejného zájmu.

Kromě účetních jednotek splňujících kritéria podle § 1b odst. 4 se tato povinnost vztahuje rovněž i na účetní jednotky splňující kritéria pro zařazení do kategorie středních nebo malých účetních jednotek, jde-li o emitenty investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu.

Další podmínkou, týkající se všech uvedených účetních jednotek, je, že musí jít o obchodní společnost, nebo o spořitelnu a úvěrní družstvo nebo pojišťovnu (tedy u těchto dvou není omezena jejich právní forma).

Změna provedená v § 32f odst. 1 souvisí s transpozicí účinnosti dalších fází směrnice CSRD. Doposud (v první fázi) měla povinnost vyhotovit zprávu o udržitelnosti pouze velká účetní jednotka, která je současně subjektem veřejného zájmu a jejíž počet zaměstnanců za účetní období je vyšší než 500, a velká skupina účetních jednotek s počtem zaměstnanců za účetní období vyšším než 500,

jejíž ovládací osoba je subjektem veřejného zájmu.

Zprávu o udržitelnosti je, po náběhu všech fází, povinná vyhotovit účetní jednotka, která je obchodní společností nebo je spořitelním a úvěrním družstvem nebo pojišťovnou (bez ohledu na právní formu) a je velkou účetní jednotkou, nebo je střední nebo malou účetní jednotkou, jejíž investiční cenné papíry jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu.

Pro účely určení kategorie účetní jednotky se v případě individuální zprávy o udržitelnosti neuplatní fikce podle § 1b odst. 5 písm. a), podle které se na subjekt veřejného zájmu hledí jako na velkou účetní jednotku. Pro posouzení, zda účetní jednotce vznikla povinnost vyhotovit zprávu o udržitelnosti, je tedy rozhodné, zda naplnila příslušné hraniční hodnoty pro zařazení do příslušné kategorie účetních jednotek, a je lhostejno, zda ji zákon o účetnictví označuje za subjekt veřejného zájmu, či nikoliv.

Podle nového odstavce 1 písm. a) se povinnost vyhotovovat zprávu o udržitelnosti vztahuje nejen na obchodní společnosti, ale také na spořitelny a úvěrní družstva (která jsou vždy družstvem) a pojišťovny (které mohou mít jak formu obchodní společnosti, tak družstva). Důvodem je skutečnost, že tato povinnost se na základě čl. 1 odst. 3 účetní směrnice ve znění CSRD vztahuje na pojišťovny, zajišťovny, banky a spořitelny a úvěrní družstva bez ohledu na jejich právní formu, přičemž vedle spořitelních a úvěrních družstev mohou mít právní formu družstva rovněž pojišťovny podle zákona upravujícího pojišťovnictví. V § 32f byla dále zakotvena povinnost ověření zprávy o udržitelnosti auditorem. Povinné ověření auditorem se tak bude týkat veškerých zpráv o udržitelnosti. Obsah zprávy auditora o ověření zprávy o udržitelnosti upravuje § 20ab zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů.

Zákon o účetnictví stanoví, které účetní jednotky musí vyhotovit zprávu o udržitelnosti, ale tím nebrání jiným účetním jednotkám ji vyhotovovat na základě vlastního rozhodnutí. Účetním jednotkám, které nemají zákonnou povinnost vyhotovovat zprávu o udržitelnosti a které se ji i přesto rozhodnou dobrovolně vyhotovit, se však stanoví povinnost, aby tato zpráva byla vyhotovena v souladu s obsahovými požadavky stanovenými pro zprávu o udržitelnosti, nebo podle mezinárodně přijatých standardů pro zprávy o udržitelnosti. V opačném případě nemůže být dokument označen jako zpráva o udržitelnosti.

Účelem zakotvení obsahových požadavků na zprávu o udržitelnosti účetní jednotky, která není ze zákona povinná tuto zprávu vyhotovovat, je zamezení možnosti vzniku účelových dokumentů označovaných jako zpráva o udržitelnosti, které by neměly srovnatelný obsah se zprávami vyhotovovanými účetními jednotkami, kterým jejich vyhotovení ukládá zákon, a mohly by tak uvádět jejich adresáty v omyl.

Dobrovolně vyhotovený dokument označený jako konsolidovaná zpráva o udržitelnosti musí být ověřen auditorem za podmínek uvedených v § 20, tedy pokud se jedná o dokument účetní jednotky tam uvedený. Rozsah ověření a obsah zprávy auditora bude totožný, jako by se jednalo o zprávu o udržitelnosti.

Platí, že i dobrovolně vyhotovený dokument označený jako zpráva o udržitelnosti je součástí výroční zprávy. Dobrovolně však mohou tento dokument vyhotovit i účetní jednotky, které nevyhotovují výroční zprávu; v takové situaci dokument označený jako zpráva o udržitelnosti nemusí být součástí výroční zprávy a bude zveřejňován spolu se zprávou auditora jako samostatný dokument.

Zpráva o udržitelnosti je podle § 32h odst. 1 věty první

zákonu o účetnictví samostatným oddílem konsolidované výroční zprávy. V praxi ovšem mohou nastat případy, kdy povinnost vyhotovovat zprávu o udržitelnosti bude mít účetní jednotka, která však není povinna sestavovat výroční zprávu. V takovém případě účetní jednotka zveřejní jí vyhotovenou zprávu o udržitelnosti uložením do sbírky listin veřejného rejstříku, v němž je zapsána, za podmínek uvedených v § 21a. Obdobný postup zveřejňování zprávy o udržitelnosti jako v případě výroční zprávy je zvolen z důvodu zabránění dvojkolejnosti při zveřejňování konsolidované zprávy o udržitelnosti ve smyslu lhůt a místa zveřejnění.

V § 32h odst. 6 zákona o účetnictví byla vypuštěna druhá věta druhá z důvodu, že dané pravidlo nemá platit obecně, ale jen po určitou dobu, a to podle toho, do jaké fáze náběhu CSRD daná účetní jednotka patří. V prvních třech letech od vzniku povinnosti vyhotovovat zprávu o udržitelnosti a konsolidovanou zprávu o udržitelnosti je totiž stanoven ve vztahu k povinně uváděným informacím o hodnotovém řetězci odlišný režim, kdy je možné tyto informace neuvádět za podmínky, že účetní jednotka vyvine úsilí k jejich získání a popíše, proč je nebylo možné získat.

S ohledem na tyto skutečnosti bylo nutné tuto časově ohraničenou výjimku upravit v přechodných ustanoveních pro jednotlivé fáze transpozice účetní směrnice ve znění CSRD.

Nová ustanovení v § 32h dále zajišťují právní jistotu účetních jednotek, na které dopadá povinnost vyhotovovat zprávu o udržitelnosti nebo konsolidovanou zprávu o udržitelnosti, v tom smyslu, že i informace uvedené v čl. 8 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2020/852 ze dne 18. června 2020 o zřízení rámce pro usnadnění udržitelných investic (nařízení o taxonomii) jsou součástí

těchto zpráv a zároveň jsou tyto informace jako součást těchto zpráv značkovány postupem uvedeným v daném ustanovení.

Povinnost uvádět nefinanční informace měly pouze velké účetní jednotky, které jsou subjektem veřejného zájmu s počtem zaměstnanců větším než 500, a účetní jednotky, které jsou subjektem veřejného zájmu a jsou současně mateřským podnikem velké skupiny účetních jednotek s počtem zaměstnanců vyšším než 500. Tím, že došlo k rozšíření působnosti čl. 19a a 29a směrnice 2013/34/EU i na další účetní jednotky, došlo nepřímo i k rozšíření povinných subjektů podle čl. 8 nařízení o taxonomii.

Článek 8 nařízení o taxonomii stanoví, že účetní jednotky (podniky), které mají podle čl. 19a a 29a směrnice 2013/34/EU povinnost vyhotovit zprávu o udržitelnosti nebo konsolidovanou zprávu o udržitelnosti, uvedou nefinanční informace v přehledu nefinančních informací, resp. konsolidovaném přehledu nefinančních informací. Směrnicí CSRD byl však mimo jiné novelizován článek 19a a čl. 29a v tom smyslu, že povinné účetní jednotky vyhotovují namísto přehledu nefinančních informací nebo konsolidovaného přehledu nefinančních informací zprávu o udržitelnosti, resp. konsolidovanou zprávu o udržitelnosti. Tím, že nedošlo ke změně v čl. 8 nařízení o taxonomii v tom smyslu, že přehled nefinančních informací je nahrazen zprávou o udržitelnosti, může docházet k nesprávné interpretaci čl. 8 nařízení o taxonomii v tom smyslu, že se vedle zprávy o udržitelnosti vyhotovuje i přehled nefinančních informací.

Povinnost uvádět informace podle nařízení o taxonomii i nadále primárně vychází z tohoto nařízení.

Rozsáhlá přechodná ustanovení určují způsob a termíny použití nové úpravy podle fází popsaných výše a současně upravují některé výjimky.

PODMÍNKY OSVOBOZENÍ OD DANĚ PŘI INTRAKOMUNITÁRNÍM PLNĚNÍ

Zjistí-li správce daně důvodné pochybnosti ohledně podmínky pro osvobození od daně z přidané hodnoty (tedy i o tom, zda došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na tuto osobu povinnou k dani ať již v tuzemsku, nebo v jiném členském státě, včetně spojení dodání s přepravou), není povinen prokázat, že se plnění neuskutečnilo tak, jak tvrdí daňový subjekt, ani namísto daňového subjektu prokázat, jak (jinak) se deklarované plnění uskutečnilo. V souladu s přenosem důkazního břemene mezi správcem daně a daňovým subjektem je správce daně povinen prokázat pouze to, že o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených důkazních prostředků existují důvodné pochybnosti.

Daňový subjekt nemůže tvrdit a prokazovat, že dodal zboží deklarovaným odběratelům – plátcům daně z přidané hodnoty registrovaným v jiných členských státech EU, a zároveň požadovat, aby pouze v případě, že by podle soudu neunesl své důkazní břemeno ohledně dodání deklarovaným odběratelům, byla věc posuzována v souladu se závěry plynoucími z judikatury Soudního dvora (např. věci *Kemwater* a *B2 Energy*). Účelem mezinárodní výměny informací v rámci správy daní není umožnit daňovým subjektům získat dodatečné důkazy, které si měly dříve zajistit, aby doložily splnění podmínek pro přiznání osvobození od daně z přidané hodnoty, které uplatňují.

Tyto závěry, i s ohledem na předchozí judikaturu, vyplývají z jednoho z nejnovějších rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 13. srpna 2025, čj. 4 Afs 262/2023-92.

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Palley a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: BIOENERGO – KOMPLEX, s. r. o., se sídlem Pod Hroby 130, Kolín, zastoupenou TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s. r. o., se sídlem Jiráskova 1284, Vsetín, proti žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 8. 2019, č. j. 33655/19/5300-22442-707666, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 29. 6. 2023, č. j. 43 Af 36/2019-120, takto:

Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 29. 6. 2023, č. j. 43 Af 36/2019-120, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“), platebním výměrem ze dne 25. 1. 2019, č. j. 291420/19/2111-50523-202055 (dále jen „platební výměr“), vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2016 ve výši 1 204 612 Kč.

[2] Žalovaný shora označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) změnil platební výměr tak, že částku vyměřené daně zvýšil na 1 738 359 Kč a pozměnil platební výměr v části „Zdanitelná plnění“, „Nárok na odpočet daně“, „Výpočet daně“ a „Úhrada daňové povinnosti“ z důvodu svého odlišného právního názoru ohledně výše sazby daně. Ve zbytku žalovaný platební výměr potvrdil. Žalovaný zejména souhlasil se správcem daně v tom, že žalobkyně nesplnila podmínky pro osvobození od daně z přidané hodnoty při dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), u dodání republikového oleje polským odběratelům RED DOT SPÓŁKĄ Z OGARNICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ (dále jen „Red Dot“), Damian Giera a estonskému odběrateli PROPOOLA osaühing (dále jen „Propool“).

II.

[3] Žalobkyně se proti napadenému rozhodnutí bránila

žalobou u Krajského soudu v Praze (dále jen „krajský soud“), který v záhlaví uvedeném rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) zrušil napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[4] Krajský soud nejprve pojednal o možnosti aplikovat na souzenou věc judikurní závěry vyjádřené v rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, ve věci *Kemwater* (dále jen „Soudní dvůr“ a „rozsudek *Kemwater*“). Dospěl přitom k závěru, že v otázce použití zmíněného rozsudku *Kemwater* (potažmo na

DanoveZakony365.cz

DAŇOVÁ
JUDIKATURA

Nejnovější rozsudky Soudního dvora Evropské unie, Ústavního soudu, Nejvyššího správního soudu a dalších soudů ovlivňující daňovou praxi

Díl VII.

SPV | SPOLEČNOSTI PRO VÁS | PRODEJ A ZAKLADÁNÍ SPOLEČNOSTI

E-book, bezplatné bonusy:
Podrobnosti na www.DanoveZakony365.cz

POHODA
Ekonomický software

V ceně:

eBook

QR kód

@

něj navazujícího rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208) na osvobození od DPH při intrakomunitárním dodání zboží neexistuje ustálená judikatura. Byť si byl vědom toho, že Nejvyšší správní soud ve věci vedené pod sp. zn. 4 Afs 291/2021 položil Soudnímu dvoru další předběžnou otázku týkající se toho, zda mají být závěry vyslovené v rozsudku Kemwater aplikovány i při posuzování prokázání splnění podmínky dodání osobě registrované k dani v jiném členském státě při uplatnění osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu, měl za to, že řešení právních otázek, které jsou předmětem předběžné otázky, není v projednávané věci relevantní s ohledem na to, že krajský soud shledal jiná pochybení v postupu a závěrech žalovaného, pro něž bylo nezbytné napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení. Z uvedeného důvodu považoval za nehospodárné řízení o žalobě přerušit a vyčkat na rozhodnutí o uvedené předběžné otázce.

[5] Krajský soud totiž dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí trpí vadami v dokazování spočívající v tom, že žalovaný neprovedl mezinárodní dožádání navržená žalobkyní za účelem ověření existence smluvního vztahu mezi jejími deklarovanými odběrateli Red Dot a Damian Giera a společnostmi uvedenými na listinách předložených k prokázání daňových tvrzení žalobkyně. Podle krajského soudu byla žalobkyně v důkazní nouzi a z objektivních důvodů neměla možnost obstarat si sama informace o vztazích mezi tvrzenými odběrateli a právníckými osobami (třetími subjekty), které byly uvedeny na listinách jí předložených. Důkazní povinnost, která tížila žalobkyni, podle krajského soudu neznamená, že měla povinnost správci daně důkaz také přinést, postačilo jej označit. Shledaly-li daňové orgány, že žalobkyně určitou skutečnost neprokázala, ačkoliv k takové skutečnosti rozhodně pro výsledek daňového řízení navrhla adekvátně dané procesní situaci důkaz mezinárodním dožádáním, který nebyl proveden, zasáhly do práva žalobkyně na spravedlivý proces.

[6] Krajský soud dále dovodil, že je třeba, aby žalobkyně dostala příležitost reagovat na veškerá zjištění v daňovém řízení. To se však podle něj dosud nestalo, neboť žalovaný pravděpodobně neumožnil žalobkyni reagovat a případně navrhopvat důkazy k úplné odpovědi estonského správce daně učiněné na základě mezinárodního dožádání správce daně ve vztahu k dodávkám společnosti Propool. Daňové orgány založily závěry o neprokázání dodávek pro uvedenou společnost na zjištěních vyplývajících z uvedeného mezinárodního dožádání, jeho příloh a CMR listů. Žalobkyně měla mít právo seznámit se všemi těmito listinami, o které daňové orgány opíraly své závěry. Krajský soud však shledal odlišnosti ve skutkovém stavu, který popsal žalovaný v napadeném rozhodnutí v porovnání s obsahem odpovědi estonského správce daně, CMR listů, e-mailové komunikace a dalších souvisejících listin. V tom krajský soud spatřoval další důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí.

III.

[7] Proti napadenému rozsudku se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) brání kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Navrhuje jej zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Stěžovatel předně zdůrazňuje, že se krajský soud odchýlil od své dosavadní rozhodovací praxe, a tím zasáhl do stěžovatelova legitimního očekávání. Napadený rozsudek je překvapivý. Krajský soud totiž v několika ob-

dobných věcech (týkajících se téže žalobkyně) potvrdil postup správce daně spočívající v neprovedení žalobkyní navrhovaného mezinárodního dožádání za účelem ověření obchodního vztahu mezi deklarovanými odběrateli žalobkyně a třetími subjekty uvedenými na předložených dokladech. Krajský soud nerespektoval judikaturu Nejvyššího správního soudu, která jednoznačně stanoví, že povinnost prokázat uskutečnění intrakomunitárního dodání spočívá primárně na dodavateli zboží a daňový subjekt se nemůže dovolávat povinnosti správce daně obstarat důkaz o uskutečnění intrakomunitárního dodání zboží od zahraničního správce daně.

[9] Stěžovatel dále namítá, že krajský soud pominul kontext dané žalobní námítky (vztahující se k neprovedení mezinárodního dožádání), kterou žalobkyně formulovala v odlišném duchu, než ji uchopil krajský soud. V daňovém řízení totiž žalobkyně požadovala provedení mezinárodního dožádání podmiňujícím způsobem (za podmínky, že by správce daně dovodil, že pro posouzení naplnění podmínek podle § 64 zákona o DPH jsou podstatné také skutečnosti týkající se jiných subjektů než deklarovaných odběratelů) a namítala nezákonné rozšiřování důkazního břemene ze strany správce daně. Žalobkyně přitom nebyla schopna uvést, proč jsou na listinách, které předložila, uvedeny třetí subjekty, které nezná. Žalobkyně měla po svých odběratelích v rámci obezřetnosti požadovat vysvětlení, proč se na příslušných dokladech vyskytují údaje o těchto třetích subjektech. Snahu tyto údaje objasnit přitom nevynaložila, pouze navrhla provedení mezinárodního dožádání, aniž by kdy tvrdila, že dodávala zboží těmto třetím subjektům. S ohledem na tyto skutečnosti má stěžovatel za to, že navrhované mezinárodní dožádání nebylo způsobilé potvrdit dodání zboží deklarovaným odběratelům.

[10] Krajský soud podle stěžovatele také nepřipustně přehlédl, že žalobkyně uvedený důkazní prostředek formou mezinárodního dožádání navrhla pouze obecně (aniž by uvedla, jaké konkrétní skutečnosti jím mají být prokázány), a nesprávně také vyhodnotil jeho význam v souzené věci. Stěžovatel uvádí, že správce daně provedl mezinárodní dožádání u každého ze žalobkyní deklarovaných odběratelů. Výsledky těchto dožádání pouze prohloubily pochybnosti daňových orgánů stran splnění podmínek pro přiznání osvobození od DPH. Dodání zboží deklarovaným odběratelům totiž nemohlo být prokázáno informacemi o třetích subjektech. Přestože žalobkyně měla dostatečný prostor k tomu, aby vysvětlila informace vyplývající z předložených CMR listů, neobjasnila, jakou pozici v posuzovaných transakcích měly tyto další (třetí) společnosti zastávat, neznala jejich roli, ani se svých (deklarovaných) odběratelů nedotázala, proč jsou na CMR listech uvedeny tyto třetí subjekty. Pouze navrhla důkaz provedením dalších mezinárodních dožádání za účelem „ověření obchodních vztahů“. Netvrdila, co konkrétně těmito navrženými mezinárodními dožádáními hodlala prokázat. Pro posouzení naplnění podmínek vyplývajících z § 64 zákona o DPH však byl případný vztah mezi deklarovanými odběrateli a třetími subjekty uvedenými na předložených dokladech irelevantní. Žalobkyně byla povinna doložit intrakomunitární vztah mezi dodavatelem a odběratelem tak, jak byl sjednán a fakturován, tedy deklarován. Správce daně navíc nezaložil své pochybnosti, které ohledně splnění podmínek pro osvobození od DPH pojal, jen na tom, že na předložených CMR listech a polských dokladech byly uvedeny třetí osoby a otisky jejich razítek, ale vyslovil také mnohé další pochybnosti k těmto tvrzeným dodávkám.

[11] V další části kasační stížnosti stěžovatel brojí proti závěrům krajského soudu vysloveným k možnosti žalobkyně nahlížet do odpovědi na žádost o mezinárodní výměnu informací od estonského správce daně ohledně deklarovaného odběratele Propoola a k tomu, že skutková zjištění učiněná daňovými orgány se neshodují s obsahem spisu. Poukazuje na to, že z vícera skutečností lze dovodit, že žalobkyni musela být odpověď estonské daňové správy předložena v neanonymizované verzi, ačkoliv si je současně vědom toho, že k protokolu o nahlížení do spisu nejsou připojeny listiny, které byly žalobkyni při nahlížení předloženy. Má však za to, že i v případě, pokud by Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že žalobkyni měly být CMR listy poskytnuté v neanonymizované podobě a nestalo se tak, nemůže taková vada mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Krajský soud totiž tuto otázku (ohledně rozsahu nahlížení do spisu a toho, zda se jednalo o neanonymizované listiny) posuzoval v kontextu úvah o prokázání třístranného obchodu, který je však pro posouzení osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu irrelevantní. V otázce, zda skutečnosti, z nichž daňové orgány vycházely, vyplývají z daňového spisu, pak podle stěžovatele krajský soud v rozporu s § 75 odst. 2 s. ř. s. vybočil z mezí žalobních bodů, jelikož sám začal vyhledávat možná pochybení stěžovatele.

IV.

[12] Žalobkyně ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost zamítnout. Obsáhle opakuje jednotlivé námitky stěžovatele, se kterými nesouhlasí a cituje jak napadené rozhodnutí, tak i napadený rozsudek.

[13] Připomíná, že mezi stěžovatelem a žalobkyní je vedeno několik soudních sporů v právně i skutkově obdobných věcech. Krajský soud v nich sice potvrdil jako správný postup správce daně, který neprovedl další z její strany navržená mezinárodní dožádání, žalobkyně však v těchto věcech byla převážně úspěšná, a nemohla proto tyto závěry krajského soudu, s nimiž nesouhlasila, napadnout kasační stížností.

[14] Stěžovatelka nesouhlasí s námitkou, podle níž krajský soud vybočil z mezí žalobních bodů. Argumentace žalovaného ohledně nezpůsobilosti navrženými mezinárodními dožádáními prokázat dodání zboží deklarovaným odběratelům v napadeném rozhodnutí chybí. Stěžovatel na jednu stranu v napadeném rozhodnutí tvrdí, že prokázání případných vazeb mezi třetími subjekty uvedenými na dokladech a deklarovanými odběrateli byly relevantní pro prokázání naplnění podmínek dle § 64 zákona o DPH, avšak v kasační stížnosti nově účelově uvádí, že tyto navržené důkazní prostředky jsou irrelevantní, neboť nejsou způsobilé prokázat dodání zboží deklarovaným odběratelům. Stěžovatel ignoruje argumentaci žalobkyně o nemožnosti získat předmětný důkaz. Žalobkyně přitom zastává názor, že postačí, pokud důkazní návrh učiní, aniž je povinna důkazní prostředek, který nemůže sama získat, také předložit. Žalobkyně souhlasí s krajským soudem také v tom, že konkrétní osoby, jichž se mělo navržené mezinárodní dožádání týkat, bylo možno dovodit z daňového spisu. Důvodem odmítnutí provedení navrhaného mezinárodního dožádání tedy nebyla nyní tvrzená nekonkrétnost daného důkazního návrhu, ani to, že by nedisponoval vypovídací schopností, nýbrž úvaha, že důkazní povinnost tíží účastníka řízení. Podle žalobkyně však vyjasnění obchodních vztahů mezi společnostmi uvedenými na předložených dokladech bylo relevantní, neboť doposud nebylo potvrzeno ani vyloučeno, že se obchodní transakce odehrály tak, jak byly deklarovány. Byl

to přitom právě správce daně, který opakovaně požadoval po žalobkyni prokázání případných vazeb osob uvedených na daňových dokladech.

[15] Žalobkyně dále uvádí, že jí v daňovém řízení bud byly zatajeny relevantní důkazní prostředky, nebo správce daně a stěžovatel uvádějí tvrzení, která z důkazních prostředků získaných v rámci mezinárodního dožádání nevyplývají. Stěžovatelova tvrzení považuje za rozporná, popírající jeho dřívější závěry, nadto neuvádí důvod, pro který v daném případě mělo dojít k anonymizaci CMR listů, pokud se tak vůbec stalo. S krajským soudem se ztotožňuje i v závěrech týkajících se toho, že skutková zjištění daňových orgánů neodpovídají obsahu daňového spisu. Zcela oprávněně se také zabýval odpovědí estonského správce daně poskytnuté v rámci mezinárodního dožádání správce daně.

[16] V doplnění svého vyjádření pak žalobkyně odkazuje na v mezidobí vydaný rozsudek Soudního dvora ze dne 29. 2. 2014, C-676/22, ve věci B2 Energy (dále jen „rozsudek ve věci B2 Energy“). Podle žalobkyně z něj vyplývá, že v případě dodávek řepkového oleje ve větších objemech je jednoznačné, že skuteční odběratelé museli být v postavení osoby povinné k dani. Z charakteru dodávaného zboží a jeho množství totiž plyne, že jej mohly pořídit pouze osoby povinné k dani.

[17] V dalším vyjádření se žalobkyně vyjadřuje k judikатурnímu vývoji. Poukazuje na to, že rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 241/2022-115 a č. j. 1 Afs 53/2023-76, představují judikатурní exces, neboť vykládají splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu v rozporu s evropským právem i rozsudkem ve věci B2 Energy, ale i s ústavními pravidly zákazu extenzivního výkladu daňového práva. První senát v těchto rozsudcích rozhodoval v rozporu s neutralitou daně z přidané hodnoty. Naproti tomu žalobkyně poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2024, č. j. 7 Afs 238/2021-73, s jehož závěry souhlasí, neboť ten z unijní právní úpravy a rozhodovací praxe nevybočil. Nejvyšší správní soud v něm správně dovodil, že je třeba posoudit, zda má stěžovatel k dispozici informace, z nichž s jistotou vyplývá, že skuteční příjemci dodávaného zboží byli osobami povinnými k dani. Ověření splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH pak má své místo primárně v daňovém řízení, nikoliv před správními soudy. S ohledem na tyto rozpory by měla být věc předložena k posouzení rozšířenému senátu.

V.

[18] V replice k vyjádření žalobkyně stěžovatel setrvává na svých námitkách. Uvádí, že závěr, že žalobkyni nelze uplatněné osvobození od daně uznat, ob stojí i po rozsudku ve věci B2 Energy. Indicie o tom, že by sporná plnění mohla fakticky odebrat jiná osoba povinná k dani v jiném členském státě, lze spatřovat pouze v situaci, kdy o dodávkách deklarovaných plnění pro osoby uvedené na daňovém dokladu neexistují vážné pochybnosti, což u žalobkyně nenastalo. Žalobkyně od počátku daňového řízení trvá na skutečnosti, že dodání zboží z její strany deklarovaným odběratelům prokázala. Nikdy naopak netvrdila, že by skutečnými odběrateli zboží měly být třetí subjekty. Ani z provedeného dokazování nevyplývalo nic ve vztahu k těmto skutečným odběratelům. Samotná vysoká hodnota plnění (resp. objem dodávek) nutně nemusí znamenat, že žalobkyně dodala sporná plnění osobě povinné k dani. Za situace, kdy není zřejmé, kdo konkrétně zboží odebral, nelze ani vyloučit, že zboží odebralo sou-

časně vícero subjektů, čímž by došlo ke snížení hodnoty jednotlivých (takto rozdělených) plnění, či že odběratelem byl konečný spotřebitel. Skutečností, že dodávky probíhaly stejným způsobem a jsou zdokumentovány obdobnými doklady, také neznamenají, že zboží bylo s jistotou doručeno pouze jednomu příjemci, příp. tolika příjemcům, jak bylo žalobkyní „papírově“ deklarováno. Nerozdělení dodávek neprokazuje ani skutečnost, že bylo komunikováno se stejnými osobami. Podle stěžovatele tudíž nelze s jistotou tvrdit, že zboží bylo dodáno příjemci, který měl postavení osoby povinné k dani.

VI.

[19] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[20] Kasační stížnost je důvodná.

[21] Nejvyšší správní soud předesílá, že krajský soud v souzené věci zrušil napadené rozhodnutí pro vady dokazování, konkrétně proto, že odmítl provést mezinárodní výměnu informací za účelem objasnění „obchodních vztahů“ mezi deklarovanými odběrateli žalobkyně a třetími subjekty figurujícími na dokladech, které k prokázání tvrzených dodávek deklarovaným odběratelům Red Dot a Damian Giera předložila. Dále také dovodil, že daňové orgány neumožnily žalobkyni seznámit se s neanonymizovanými dokumenty týkajícími se deklarovaného odběratele Propoola, které představovaly podklad pro vydání jejich rozhodnutí, přičemž po jejich prostudování zjistil, že skutkový stav daňovými orgány popsán těmito dokumentům neodpovídá.

[22] Nejvyšší správní soud předesílá, že rozsah přezkumu napadeného rozsudku je dán právě a jen rozsahem, v jakém je kasační stížností napadán (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). Přitom však zohlední i závěry, které již přijal ve skutkově a právně obdobných věcech stejných účastníků řízení v rozsudcích ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 53/2023-76, ze dne 30. 5. 2024, č. j. 1 Afs 241/2022-115, či ze dne 29. 8. 2024, č. j. 6 Afs 46/2022-113, a neopomene ani závěry v mezidobí vydaného rozsudku ve věci B2 Energy.

[23] Nejvyšší správní soud předně nemůže přisvědčit kasační námitce ohledně zásahu do stěžovatelova legitimního očekávání. Stěžovatel nemohl toto očekávání získat z toho, že by soudy ve skutkově i právně obdobných věcech rozhodovaly shodně a z této „ustálené“ rozhodovací praxe krajský soud v nynější věci vybočil. Je tomu tak proto, že kromě souzeného případu se vedla či vedou u Nejvyššího správního soudu řízení o dalších kasačních stížnostech podaných proti rozsudkům krajského soudu týkajících se téhož daňového subjektu, dodání těžce komodity do jiného členského státu a osvobození od DPH. Krajský soud přitom ve dvou případech zrušil rozhodnutí stěžovatele pro nepřezkoumatelnost z důvodu absence výzvy učiněné stěžovatelem k označení jiného odběratele žalobkyně (věci sp. zn. 2 Afs 251/2022 a sp. zn. 1 Afs 241/2022). Ve třech případech krajský soud žalobu žalobkyně zamítl z důvodu neprokázání deklarovaného odběratele (věci sp. zn. 5 Afs 8/2024, sp. zn. 5 Afs 18/2024 a sp. zn. 10 Afs 64/2023). V další věci, stejně jako v té nyní projednávané, krajský soud zrušil stěžovatelovo rozhodnutí pro neprovedení mezinárodního dožádání (věc sp. zn. 1 Afs 53/2023). V dalších třech případech pak vytkl stěžovateli hodnocení provedeného dokazování, příp. neprovedení některých důkazů (věci sp. zn. 3 Afs 148/2022, sp. zn. 10 Afs 216/2023 a sp. zn. 6 Afs 46/2022). Již z toho je

zcela zřejmé, že rozhodovací praxe v době vydání napadeného rozsudku ustálená nebyla, stěžovatel tudíž nemohl legitimně očekávat konkrétní závěry krajského soudu v nyní posuzovaném případě.

[24] Co se týče stěžejní námitky, tedy zda bylo provedení důkazu mezinárodní výměnou informací za daných skutkových okolností relevantní, resp. zda byl žalobkyní učiněný důkazní návrh dostatečně konkrétní, Nejvyšší správní soud poukazuje nejprve na to, že daňové řízení stojí na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost sám daň přiznat, tj. stíhá jej břemeno tvrzení, ale také má povinnost své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní.

[25] V nynější věci s ohledem na daňová tvrzení žalobkyně vyvstaly pochybnosti o faktickém stavu posuzovaných transakcí. Součástí jejího důkazního břemene proto bylo prokázat existenci podmínek, za nichž dochází k osvobození zdanitelného plnění od DPH. Nárok na osvobození od DPH podle § 64 zákona o DPH je dán pouze za zákonem stanovených podmínek, jejichž naplnění mohl správce daně zkoumat, aby ověřil oprávněnost uplatněného osvobození (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195).

[26] Osvobození od daně z přidané hodnoty je přitom závislé na splnění následujících tří předpokladů. Je třeba aby (i) zboží bylo dodáno do jiného členského státu (Evropské unie) osobě registrované k dani v jiném členském státě, (ii) zboží bylo skutečně odesláno (přepraveno) do jiného členského státu a (iii) přeprava zboží byla zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45, ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014-49 a další). K prvnímu uvedenému předpokladu se navíc váže definice toho, co znamená „dodání do jiného členského státu“. Míni se tím požadavek, aby na odběratele přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník, byť na něj nutně nemusí přejít vlastnické právo (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176).

[27] V posuzované věci měl správce daně pochybnosti o tom, že se obchody uskutečnily tak, jak byly deklarovány. V případě deklarovaných odběratelů Red Dot a Damian Giera se na CMR listech v položce č. 24 nacházel otisk razítka subjektu odlišného od deklarovaných odběratelů (pro žalobkyni zcela neznámé osoby), razítko deklarovaných odběratelů a nečitelný podpis figuroval pouze nad položkou „Potvrzení o odevzdání celního tranzitního dokladu“. Z výsledků mezinárodních dožádání provedených správcem daně vyplynulo, že deklarovaný odběratel Red Dot nepřiznal pořízení zboží z jiného členského státu, je pro polského správce daně nekontaktní, jeho sídlo se nachází na adrese virtuální kanceláře. Ani druhý z tvrzených odběratelů žádné pořízení zboží od žalobkyně nepřiznal, hlavní činností společnosti Damian Giera je zprostředkování pojištění. Nejvyšší správní soud poukazuje i na další, daňovými orgány vyslovené, pochybnosti, které se týkaly nejen navázání spolupráce žalobkyně s uvedenými deklarovanými odběrateli, ale i nevyjasněného jednání, okolností sjednání přepravy, nekonkrétního a obecného vyznění provedených svědeckých výpovědí či pochybností o věrohodnosti „Prohlášení o přijetí zboží“. S těmito nesrovnalostmi správce daně žalobkyni seznámil a ta měla možnost vysvětlit a doložit okolnosti relevantní pro splnění výše formulovaných hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu.

[28] Zjištění správce daně byla způsobilá vzbudit důvodné pochybnosti ohledně výše zmiňované první podmínky pro

osvobození od DPH (tedy i o tom, zda došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na tuto osobu povinnou k dani ať již v tuzemsku, nebo v jiném členském státě, včetně spojení dodání s přepravou). Správce daně přitom nebyl povinen prokázat, že se plnění neuskutečnilo tak, jak tvrdí daňový subjekt, ani namísto daňového subjektu prokázat, jak (jinak) se deklarované plnění uskutečnilo. V souladu s přenosem důkazního břemene mezi správcem daně a daňovým subjektem (v podrobnostech viz též odst. 132. až 134. napadeného rozsudku) byl správce daně povinen prokázat pouze to, že o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených důkazních prostředků existují důvodné pochybnosti, což se stalo. Došlo tedy k přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni.

[29] Žalobkyni deklarované odběratele tedy daňové orgány zpochybnily. Třetí subjekty, které na předložených dokladech taktéž figurovaly, jako možné odběratele (namísto těch deklarovaných) žalobkyně výslovně popřela. V reakcích na výzvy správce daně, stejně jako v odvolání (viz např. str. 20 až 23) či následně v žalobě (viz např. str. 4, 6 a 7) žalobkyně setrvala tvrdila, že jejími odběrateli byly společnosti Red Dot a Damian Giera. Výslovně uvedla, že jejími odběrateli nebyly třetí subjekty figurující na CMR listech či vážných listcích. Roli těchto třetích subjektů v transakcích nikterak neoznačila, v žalobě spekulovala o tom, že se jednalo o zprostředkovatele, obchodní partnery odběratelů či skladovatele (strana 9 žaloby). Z daňového spisu rovněž neplyne žádný vztah mezi společnostmi Red Dot a Damian Giera a těmito třetími subjekty. Žalobkyně nadto primárně nesouhlasila s tím, že by vůbec měla prokazovat vazby mezi jí deklarovanými odběrateli a dalšími subjekty a (jak již shora uvedeno), pouze pro případ, že by to správce daně považoval za potřebné pro závěr o splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH, obecně navrhl provést mezinárodní dožádání k osvětlení těchto vazeb. Stěžovatel jí nevyhověl a dovodil, že se žalobkyně chovala v daných obchodních transakcích nebezpečně. Měl za to, že odlišné údaje o subjektech na předložených dokladech (oproti jí deklarovaným odběratelům), jimiž disponovala ihned při realizaci transakcí, ji měly varovat, a proto se měla obrátit na své deklarované odběratele a požadovat po nich příslušná vysvětlení ohledně těchto třetích subjektů.

[30] S tímto postupem a závěry daňových orgánů souhlasí nyní i Nejvyšší správní soud. Aniž by se jakkoli vyjadřoval k provedeným důkazům a k související otázce unesení důkazního břemene žalobkyní, připomíná důležitost potvrzení přijetí zboží v příslušné rubrice (č. 24) CMR listů, jak ji již několikrát ve své judikatuře zdůraznil (např. v rozsudku ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42). Správce daně v nynější věci pojmenoval poměrně robustní nesrovnalosti a pochybnosti, přičemž totožnost odběratelů nebyla jedinou spornou otázkou. Nejvyšší správní soud se proto nemůže ztotožnit se závěrem krajského soudu o tom, že by jakékoli osvětlení vztahů mezi třetími subjekty a deklarovanými odběrateli Red Dot a Damian Giera (byť obecně formulované) napomohlo žalobkyni unést důkazní břemeno, když dodání zboží deklarovaným odběratelům, a tedy i to, zda došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na tyto osoby povinné k dani a spojení takového dodání s přepravou, bylo relevantně zpochybněno.

[31] Nejvyšší správní soud v této souvislosti poukazuje i na závěry vyplývající z rozsudku ve věci B2 Energy. V této věci se Nejvyšší správní soud tázal Soudního dvora na první podmínku osvobození od DPH, tedy na to, jak

konkrétně musí plátce daně z přidané hodnoty prokazovat odběratele z jiného členského státu. Jinými slovy, zda musí plátce DPH pro účely osvobození od uvedené daně označit a prokázat jednoznačného odběratele, nebo postačí pouze jistota, že nějaký odběratel v jiném členském státě Evropské unie musel mít postavení plátce této daně.

[32] Soudní dvůr na položenou předběžnou otázku ve zmíněném rozsudku odpověděl tak, že čl. 138 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), musí být vykládán v tom smyslu, že dodavateli usazenému v členském státě, který dodal zboží do jiného členského státu, je třeba odepřít nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty, pokud tento dodavatel neprokázal, že zboží bylo dodáno příjemci, který má v posledně uvedeném členském státě postavení osoby povinné k dani, a pokud s ohledem na skutkové okolnosti a na informace poskytnuté dodavatelem nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že tento příjemce toto postavení měl.

[33] Uvedenou odpověď Soudního dvora však nelze (jak se zřejmě domnívá žalobkyně) chápat tak, že by měla paušálně ovlivnit výsledek všech řízení týkajících se osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu. V této souvislosti lze pro úplnost poukázat na to, že ani převažující linie judikatury navazující na rozsudek Kemwater (týkající se odpočtu DPH – viz výše) nepřistoupila k automatickému rušení všech dřívějších zamítavých soudních i správních rozhodnutí bez ohledu na okolnosti konkrétní věci, tedy bez ohledu na to, zda ve věci existovaly nějaké indicie o jiném než deklarovaném dodavateli v postavení plátce DPH (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2022, č. j. 4 Afs 237/2021-52, ze dne 29. 6. 2022, č. j. 10 Afs 66/2019-51, ze dne 29. 6. 2022, č. j. 10 Afs 53/2020-51, ze dne 20. 7. 2022, č. j. 10 Afs 281/2020-70, ze dne 16. 8. 2022, č. j. 9 Afs 409/2018-73, ze dne 18. 8. 2022, č. j. 2 Afs 331/2018-85, ze dne 23. 8. 2022, č. j. 5 Afs 47/2021-47, ze dne 10. 1. 2023, č. j. 2 Afs 92/2021-51, ze dne 3. 4. 2023, č. j. 5 Afs 241/2022-43, ze dne 7. 8. 2023, č. j. 4 Afs 227/2022-54, ze dne 20. 12. 2023, č. j. 9 Afs 88/2022-51, či ze dne 16. 4. 2024, č. j. 10 Afs 231/2022-53). Ani z rozsudku ve věci B2 Energy nelze dovodit, že by daňový subjekt mohl bez jakékoliv indicie nově zcela změnit svá daňová tvrzení. S přihlédnutím k závěrům v něm formulovaným tak bude na místě určitý případ odlišně právně posoudit a vrátit věc zpět do daňového řízení (v důsledku zrušení rozhodnutí odvolacího daňového orgánu) zpravidla jen tehdy, pokud bude existovat nějaká skutková indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného odběratele, která mohla fakticky namísto něj odebrat sporná deklarovaná plnění v postavení plátce DPH.

[34] Již výše Nejvyšší správní soud uvedl, že žalobkyně v daňovém řízení netvrdila, že by dodala zboží nějakému jinému odběrateli, který by měl postavení plátce DPH. Ba naopak, uvedenou skutečnost (jiného odběratele) výslovně popřela a setrvala na svém tvrzení, že prokázala dodání deklarovaným odběratelům; o tom však daňové orgány důvodně pochybovaly, jak shora uvedeno. Žalobkyně tedy netvrdila (ani neprokazovala), že bylo převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník na nějakou další/jinou osobu od deklarovaného odběratele odlišnou, což však je součástí první podmínky pro osvobození od DPH (srov. odst. [26]). Za takové tvrzení či prokázání (resp. návrh na dokazování) přitom nelze považovat obecně formulovaný návrh na provedení mezinárodního dožádání za účelem objasnění možných obchodních vztahů dekla-

rovanými odběrateli a třetími subjekty (figuruujícími na listinách předložených žalobkyní, o nichž ale žalobkyně nebylo ničeho známo). Žalobkyně totiž nikdy nepřipustila, že by tyto třetí subjekty mohly být možnými odběrateli z její strany dodávaného zboží (řepkového oleje). Daňové orgány přitom žalobkyni umožnily, aby objasnila, kdo zboží skutečně odebral.

[35] Možnost, že bylo zboží dodáno jinému odběrateli (například některé ze společností uvedených na posuzovaných dokladech), žalobkyně nepřipustila ani v řízení před krajským soudem. Soudu nenabídla žádná tvrzení či alespoň indicie, které by nasvědčovaly tomu, že zde existovali jiní než z její strany deklarovaní odběratelé mající postavení plátce DPH v jiném členském státě. Tím se také věc liší od případu řešeného Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 25. 4. 2024, č. j. 4 Afs 291/2021-84 (ve věci žalobkyně B2 Energy, s.r.o., v němž byla položena výše zmíněná předběžná otázka), v němž existovaly určité indicie o existenci jiných odběratelů, a daňový subjekt tímto směrem argumentoval a netrval na svém původním tvrzení o dodání deklarovanému odběrateli. Za tvrzení, která by směřovala k dodávkám jiným odběratelům, nelze považovat ani návrh žalobkyně, aby v případě, že krajský soud dospěje k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, pokud jde o dodání zboží deklarovaným odběratelům, soud vycházel z toho, že zde musel existovat někdo třetí, který uplatňuje ve svých podáních datovaných po vydání rozsudku ve věci B2 Energy.

[36] Jinými slovy, nelze umožnit, aby daňové subjekty své nároky uplatňovaly „alibisticky“ podle toho, jak se bude řízení v jejich věci vyvíjet, a k jakému závěru soudy (resp. daňové orgány) dospějí, jak se o to nyní snaží žalobkyně. Žalobkyně tedy nemůže tvrdit a prokazovat, že dodala zboží deklarovaným odběratelům, a zároveň požadovat, aby pouze v případě, že by podle soudu neunesla své důkazní břemeno ohledně dodání deklarovanému odběrateli, byla věc posuzována v souladu se závěry plynoucími z judikatury Soudního dvora.

[37] Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že ani tvrzení žalobkyně obsažená ve vyjádření ke kasační stížnosti, jimiž se snaží navodit dojem, že z charakteru dodávaného zboží (řepkový olej) a jeho množství, resp. z okolností posuzovaných transakcí, plyne, že jej mohly pořídit pouze osoby povinné k dani, nemohou představovat onu indicii o jiném než deklarovaném odběrateli. Samotná vysoká hodnota plnění nutně nemusí znamenat, že žalobkyně dodala sporná plnění osobě povinné k dani. Z prostého objemu plnění, které je navíc dělitelné, a z důkazní situace nynější věci, kdy stěžovatel důvodně zpochybnil deklarované odběratele, aniž by žalobkyně tvrdila dodání jinému odběrateli či odběratelům, nelze pašálně dovodit, že zboží bylo bez jakýchkoli pochybností dodáno „nějakému“ plátcu DPH (k otázce objemu plnění srov. též např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020-59, ze dne 29. 6. 2022, č. j. 10 Afs 66/2019-51, ze dne 27. 9. 2022, č. j. 10 Afs 138/2019-103, nebo ze dne 17. 1. 2023, č. j. 1 Afs 178/2022-74).

[38] Z daňového spisu vyplývá, že v dotčeném zdaňovacím období žalobkyně tvrdila uskutečnění celkem 35 dodávek deklarovanému odběrateli Red Dot a 33 dodávek deklarovanému odběrateli Damian Giera, aniž lze současně s jistotou dospět k závěru, že by se blíže nezjištění odběratelé nutně nacházeli v postavení plátce DPH s ohledem na uvedený objem dodávek. Není totiž ani zřejmé, kolik jich případně mohlo být či zda jím nemohl být i konečný spotřebitel. Ani charakter zboží či obdobný mo-

dus operandi určité posuzované transakce neznamená jednoznačné odebrání zboží osobu povinnou k DPH. S ohledem na to, že daňové orgány pojmenovaly nesrovnalosti v deklarovaných transakcích, a na to, že žalobkyně dodávala řepkový olej i v jiných zdaňovacích obdobích buď jiným, nebo identickým, odběratelům (přičemž i v těchto v transakcích daňové orgány označily nesrovnalosti tvrzených transakcí), nelze s jistotou vyloučit, že tvrzená plnění nebyla dodána více subjektům, tedy rozdělena.

[39] Ze všeho výše uvedeného tudíž vyplývá, že provedení dalších mezinárodních dožádání v daném případě postrádalo smysl. Dodání deklarovaným odběratelům (Red Dot a Damian Giera) bylo daňovými orgány zpochybněno a současně ze skutkových okolností věci a informací poskytnutých žalobkyní neplynuly žádné indicie, které by umožňovaly dovodit, že by (jiný) příjemce zboží toto postavení měl, tím spíše za situace, kdy žalobkyně výslovně popřela, že by zboží dodala třetím subjektům odlišným od deklarovaných odběratelů. Tedy žalobkyně svými tvrzeními (či návrhy důkazů) daňovým orgánům neposkytla dostatečný rámec či podklad k tomu, aby ověřily, zda zboží bylo dodáno jiným příjemcům (než deklarovaným odběratelům), kteří by měli v jiném členském státě postavení plátce daně z přidané hodnoty.

[40] Povinnosti daňových orgánů přitom nebylo prokazovat, co sama žalobkyně ani netvrdila (tedy domýšlet za ni jiný možný průběh tvrzených transakcí), navíc v kontextu toho, že obchodovala s rizikovou komoditou, že nesrovnalosti na CMR listech byly patrné a při vynaložení minimální obezřetnosti byly zjistitelné ihned po realizaci těchto transakcí. Účelem mezinárodní výměny informací v rámci správy daní není umožnit daňovým subjektům získat dodatečné důkazy, které si měly samy dříve zajistit, aby doložily splnění podmínek pro přiznání osvobození od DPH, které uplatňují. Žalobkyně nadto v posuzované věci ani neupřesnila, co (jaká svá konkrétní tvrzení) hodlala navrženým mezinárodním dožádáním prokázat. Toto mezinárodní dožádání mělo směřovat pouze k objasnění vztahů mezi deklarovanými odběrateli žalobkyně, na nichž trvala, a třetími subjekty figuruujícími na CMR listech, resp. dalších předložených dokladech, které žalobkyně neznala. Případný výstup takového mezinárodního dožádání by neměl žádný vliv na prokázání toho, komu (jinému) zboží žalobkyně dodala a zda byla tato jiná osoba v postavení plátce daně.

[41] Nadto v nynější věci nebyla totožnost odběratele zboží jedinou spornou otázkou. Krajský soud se nezabýval tím, zda ověření obchodních vztahů mezi deklarovanými odběrateli a třetími osobami uvedenými na předložených dokladech mohlo vyvrátit veškeré pochybnosti správce daně. Pominul, že správce daně své pochybnosti nezaložil pouze na té skutečnosti, že na CMR listech a na polských dokladech byly označeny třetí osoby či se tam nacházely otisky razítek těchto osob. Žalobkyně měla široký prostor, aby nesrovnalosti vysvětlila, přičemž důkazní povinnost ohledně prokázání dodání do jiného členského státu osobě povinné k dani spočívá v prvé řadě na odesílateli zboží (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45).

[42] S ohledem na vše výše uvedené a na skutkové okolnosti nynějšího případu tudíž nebylo procesní vadou, pokud daňové orgány neučinily žádost o mezinárodní výměnu informací o společnostech (třetích subjektech), které se vyskytují na dokladech předložených žalobkyní, neboť žalobkyně netvrdila, že by dodávala zboží do jiného členského státu těmto osobám. Z daňového spisu rovněž neplynuly indicie o jiném než deklarovaném odběrateli v

postavení plátce DPH. Tvrzení a důkaz o tom, že podmínky stanovené v § 64 odst. 1 zákona o DPH jsou splněny, však musí předložit osoba, která se domáhá osvobození od DPH, zde tedy žalobkyně. Z tohoto pohledu se jeví jako nadbytečné úvahy krajského soudu týkající se povahy a účelu mezinárodní výměny informací, obsažené zejména v odst. 179. až 189. napadeného rozsudku. V daném případě by totiž informace získané mezinárodním dožádáním nebyly způsobilé objasnit nesrovnalosti v dokladech, které daňové orgány žalobkyni vytkly, a prokázat tak naplnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH v těch případech, v nichž sama deklarovala dodání zboží (řepkového oleje) odběratelům Red Dot a Damian Giera.

[43] V uvedeném se tudíž krajský soud dopustil pochybení, když shledal, že daňové orgány nezákonně odmítly provést důkaz mezinárodním dožádáním ohledně dodávek pro zmíněné deklarované odběratele. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. byl v tomto směru naplněn.

[44] Stěžovatel nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu, podle něž v případě dodávek pro deklarovaného odběratele Propoola vycházel ze skutkových zjištění, která plně neodpovídala obsahu spisu. Rozporuje též jeho úvahu, podle níž nelze vyloučit, že stěžovatel žalobkyni neseznámil se všemi podklady, z nichž vycházel, a porušil tak její právo na spravedlivý proces.

[45] Žalobkyně tvrdila, že jí stěžovatel zatajil relevantní důkazní prostředky, neboť správce daně a stěžovatel uvedli ve svých rozhodnutích skutečnosti, které ze získaných důkazních prostředků nevyplývají. Krajský soud k tomu v napadeném rozsudku uvedl, a Nejvyšší správní soud z daňového spisu ověřil, že dne 21. 9. 2018 žalobkyně nahlížela do daňového spisu za účelem seznámení se s výsledky mezinárodních dožádání týkajících se mimo jiné estonské společnosti Propoola. Z protokolu o nahlížení není zřejmé, v jaké podobě (v úplném znění či anonymizované) byla žalobkyni odpověď estonského správce daně vztahující se k daným obchodním transakcím předložena a zda jí byly předloženy také přílohy této odpovědi. Lze z něj však dovodit, že písemnosti byly „předloženy k nahlížení v upravené formě z důvodu, aby nebyl ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní anebo cíl správy daní.“ (důraz přidán soudem).

[46] Stěžovatel v kasační stížnosti připouští, že si je vědom toho, že z tohoto protokolu o nahlížení nevyplývá, v jaké podobě byly žalobkyni písemnosti předloženy. Uvádí však, že tyto písemnosti nemohly být předloženy v anonymizované podobě vzhledem k tomu, že žalobkyně na ně reaguje zcela konkrétními tvrzeními (v rámci daňového i soudního řízení). Z toho stěžovatel dovozuje, že se s jejich obsahem měla možnost seznámit. Současně stěžovatel dodává, že pokud by Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že tyto písemnosti byly předloženy v anonymizované podobě, pak tato anonymizace probíhala v souladu se daňovým řádem za účelem ochrany cíle správy daní a zájmu jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní. Nakonec uvádí, že i v případě, pokud by anonymizace nebyla učiněna správně ve smyslu daňového řádu, nemělo by uvedené mít za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí.

[47] Nejvyšší správní soud v této otázce zcela souhlasí se závěry krajského soudu. Ten v napadeném rozsudku uvedl, že „[n]elze proto vyloučit, že žalobkyně skutečně neměla možnost se seznámit s přílohami odpovědi na mezinárodní dožádání a s neanonymizovanými CMR listy. Fi-

nanční orgány přitom své závěry o neprokázání dodávek pro společnost Propoola založily z podstatné části na těchto zjištěních, zejm. poukazovaly na několik odlišných verzí CMR listů a na e-mailovou komunikaci, z níž dovozovaly manipulaci s údaji na CMR listech, a to jak v napadeném rozhodnutí (srov. výše body 27 až 32), tak ve vyjádřeních k žalobě (srov. výše body 72, 76 a 90). Žalobkyně proto měla mít právo se seznámit s listinami, o které finanční orgány opíraly své závěry. V opačném případě jí totiž bylo upřeno právo vznášet námitky proti závěrům, které z nich finanční orgány dovodily, a případně navrhnout důkazy za účelem vyvrácení těchto závěrů.“

[48] Těmto úvahám nemá Nejvyšší správní soud co vytknout. Jak výše uvedeno, stěžovatel se nyní v kasační stížnosti (když dříve se k této otázce nevyjadřoval) snaží nabídnout nejrůznější důvody, pro které se domnívá, že v tomto ohledu nepochybil, a v podstatě nabízí jakýsi postupný „řetězec“ vysvětlení (viz odst. [46] tohoto rozsudku), která mají ospravedlnit jeho „případné“ pochybení, které, i kdyby bylo dáno, nemůže založit nezákonnost napadeného rozhodnutí. Z ničeho přitom nelze učinit jednoznačný závěr, že písemnosti, z nichž ve vztahu k obchodním transakcím se společností Propoola daňové orgány vycházely (různé verze CMR listů, související e-mailová komunikace apod.), byly žalobkyni předloženy v plném znění, resp. ve znění řádně anonymizovaném ve smyslu daňového řádu. Zbývá pro úplnost dodat, že i pokud by se tak stalo (což však nelze z ničeho dovodit), nemůže být přičítáno k tíži žalobkyně, že to daňové orgány nezaznamenaly do protokolu o nahlížení ze dne 21. 9. 2018, a dané znění písemností k němu nepřiložily.

[49] I když Nejvyšší správní soud dílem souhlasí se stěžovatelem v tom, že žalobkyně se mohla proti uvedenému nedostatku bránit již v daňovém řízení, neznamená to, že se proti nezákonnému postupu daňových orgánů nemůže bránit ve správním soudnictví, a to tím spíše, pokud z písemností, o něž se zde jedná, daňové orgány ve svých závěrech vycházely. Byť stěžovatel tvrdí, že tyto písemnosti nebyly užity jako podklad v tak podstatné míře, jak uvádí krajský soud, nemůže to mít vliv na jím přijatý správný závěr, podle něž uvedené pochybení daňových orgánů zakládá v části, týkající se dodávek deklarovanému odběrateli Propoola nezákonnost napadeného rozhodnutí. Uvedená stížnostní námitka tudíž není důvodná. Sloužily-li uvedené listiny jako podklad, na němž daňové orgány také, byť ne výlučně, založily své rozhodovací důvody, pak je nezbytné trvat na to, aby žalobkyně měla možnost se s nimi seznámit a reagovat na ně.

[50] Nejvyšší správní soud tedy přitakává krajskému soudu v tom, že z daňového spisu nelze jednoznačně dovodit, že žalobkyni byly předloženy řádné verze všech písemností použitých jako podklad pro vydání napadeného rozhodnutí v části týkající se dodávek pro deklarovaného estonského odběratele Propoola, se kterými měla právo se seznámit a k těmto se vyjádřit, případně je zpochybnit ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu.

[51] Poukazuje-li stěžovatel na ochranu zájmů daňových subjektů či osob zúčastněných na správě daní a ochranu cíle správy daní, Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že takový důvod považuje za veskrze obecný (tzv. univerzálně použitelný) a ve své podstatě nic neříkající. Je zřejmé, že stěžovatel i žalobkyně z podkladů týkajících se obchodních případů žalobkyně se společností Propoola dovozovali odlišné závěry, a z daňové spisu jednoznačně nevyplývá možnost žalobkyně seznámit se zněním těchto podkladů v té podobě, v jaké je měly k dispozici daňové orgány, což je s ohledem na shora uvedené třeba přičíst k

tíží nesprávnému postupu daňových orgánů. Pokud krajský soud dospěl k závěru, že toto pochybení mělo v souzené věci vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, není mu v tomto směru co vytknout. Uvedená námitka je nedůvodná.

[52] S ohledem na právě uvedené Nejvyšší správní soud považuje za předčasný postup krajského soudu spočívající v tom, že v odst. 193. až 205. napadeného rozsudku činil skutková zjištění a hodnotil skutkový stav věci právě na základě listin vztahujících se k obchodním transakcím se společností Propoola (provedl zejména rozbor CMR listů, e-mailové komunikace mezi jednotlivými subjekty obchodních transakcí v řetězci i dalších listin) za situace, kdy sám správně dovodil, že stěžovatel v případě těchto transakcí vycházel ze skutkových zjištění, která plně neodpovídala obsahu spisu, resp. že žalobkyni neumožnil se se všemi podklady řádně seznámit. Pokud totiž žalobkyni nebyly předloženy všechny písemnosti, které tvořily podklad napadeného rozhodnutí v části týkající se deklarovaného odběratele Propoola, k nimž se měla mít právo vyjádřit, brojit proti závěrům z nich vyplývajícím a případně předkládat či navrhnout v tomto ohledu další důkazní prostředky, bylo prvořadě povinností daňových orgánů, aby i na základě vyjádření či návrhů žalobkyně nejprve učinily komplexní skutková zjištění jako podklad jejich rozhodnutí. Není totiž vyloučeno, že poté, co se žalobkyně se všemi podklady rozhodnutí seznámí, a bude na ně reagovat, dojde ke změně či úpravě závěrů o skutkovém stavu věci.

[53] Byť se tedy ze strany krajského soudu nejedná o překročení žalobních bodů ve smyslu § 75 odst. 2 s. ř. s., jak také stěžovatel namítá, jedná se o závěr předčasný, který nyní nepřísluší Nejvyššímu správnímu soudu hodnotit. Nebyl-li skutkový stav věci řádně a úplně posouzen v daňovém řízení, bylo předčasné činit jakékoliv další úvahy o skutkovém stavu věci v řízení o žalobě v té podobě a rozsahu, jak by jej teprve daňové orgány měly zjistit v dalším průběhu daňového řízení podle závazného

právního názoru krajského soudu.

[54] Nejvyšší správní soud shrnuje, že krajský soud dospěl zčásti k nesprávnému právnímu závěru, když dovodil, že se stěžovatel dopustil procesního pochybení spočívajícího v tom, že neprovedl žalobkyní navržené mezinárodní dožádání týkající se obchodních vztahů mezi jejími deklarovanými odběrateli Red Dot a Damian Giera a třetími subjekty. V uvedeném byl naplněn kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[55] Ve zbylém rozsahu se již kasační námitky důvodné nejsou. Krajský soud se nedopustil vady řízení s vlivem na zákonnost napadeného rozsudku [§ kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Nepochybil ani v závěrech týkajících se deklarovaného odběratele Propoola (s výjimkou předčasného posouzení skutkového stavu věci ve vztahu k obchodním transakcím žalobkyně s touto společností – viz odst. [52] a [53]) a dospěl zde ke správnému závěru o tom, že stěžovatel vycházel ze skutkových zjištění, která zcela neodpovídala obsahu daňového spisu a neumožnil žalobkyni seznámit se se všemi podklady, z nichž v případě obchodních transakcí s deklarovaným odběratelem Propoola vycházel a reagovat na ně.

[56] Nejvyšší správní soud závěrem dodává, že neshledal důvod pro předložení věci rozšířenému senátu, neboť jeho rozhodovací praxe je jednotná, přičemž žalobkyní uváděná odlišná rozhodnutí zdejšího soudu vycházela z jiných skutkových či právních okolností jednotlivých případů.

VII.

[57] Na základě výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení podle § 110 odst. 1 části věty první před středníkem s. ř. s. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[58] V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).