



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Michala Hájka, Ph.D., a soudců Mgr. Heleny Nutilové a Mgr. Bc. et Bc. Petra Jiříka ve věci

žalobkyně: **TAMBU, s. r. o.**, IČO 26080541
se sídlem E. Rošického 459/14, 370 05 České Budějovice
zastoupené daňovou poradkyní Mgr. Ing. Magdalénou Královou
se sídlem Krajinská 35/1, 370 01 České Budějovice

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 10. 2018,
čj. 48265/18/5300-22444-712362,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 10. 2018, čj. 48265/18/5300-22444-712362, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 9 800 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám její zástupkyně.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně podala dne 12. 12. 2014 přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období listopad 2014, v němž vykázala dodání zboží do jiného členského státu v hodnotě 155 620 Kč. Žalobkyně dále podala dne 15. 1. 2015 přiznání k DPH za zdaňovací období prosince 2014 v hodnotě 430 100 Kč. Dodání zboží do jiného členského státu v uvedených hodnotách vykázala taktéž v podaném souhrnném hlášení doručeném Finančnímu úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) dne 19. 12. 2014 za listopad 2014 a dne 15. 1. 2015 za prosinec 2014. Následně žalobkyně dne 26. 1. 2015 podala dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období listopad 2014, ve kterém vykázala dodání zboží do jiného členského státu v hodnotě 421 900 Kč, což vykázala i v podaném souhrnném hlášení za toto období ze dne 29. 1. 2015.
2. Za zdaňovací období únor 2015 provedl správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu. O průběhu této kontroly sepsal správce daně zprávu o daňové kontrole ze dne 19. 1. 2016, čj. 30069/16/2201-61561-303136 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“), jež s žalobkyní téhož dne projednal, a žalobkyně ji podepsala a převzala. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně nesplnila podmínky osvobození dle § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty, ve znění pro příslušná zdaňovací období (dále jen „ZDPH“), jelikož neprokázala dodání zboží tvrzenému rumunskému odběrateli společnosti K-EKO TRADERS SRL (dále jen „K-EKO“), registrované k dani v jiném členském státě. Dle správce daně bylo právo nakládat se zbožím jako vlastník převedeno v tuzemsku na zahraniční švýcarskou společnost SUMECO SA (dále jen „SUMECO“), čímž došlo k dodání zboží s místem plnění v tuzemsku dle § 2 odst. 1 písm. a) ZDPH a uskutečnění zdanitelného plnění, které podléhá tuzemské dani.
3. Správce daně dne 1. 2. 2016 vyzval žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání za listopad 2014 a prosinec 2014. Žalobkyně dne 13. 9. 2016 podala dodatečná daňová přiznání za tato zdaňovací období, v nichž však tvrdila svou daňovou povinnost v nezměněné výši. Výzvami ze dne 6. 10. 2016 správce daně vyzval žalobkyni k odstranění pochybností. Následně správce daně vydal za výše uvedená zdaňovací období dodatečné platební výměry ze dne 18. 1. 2017, čj. 52782/17/2201-51523-302760 a čj. 54891/17/2201-51523-302760, ve kterých žalobkyni doměřil DPH na výstupu ve výši 55 016 Kč, resp. 56 085 Kč a penále ve výši 11 003 Kč, resp. 11 217 Kč.
4. Žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím odvolání žalobkyně zamítl a dodatečné platební výměry správce daně potvrdil.

II. Shrnutí žaloby

5. Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně dne 6. 1. 2019 žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích.
6. Žalobkyně předně namítla nesprávné posouzení skutkového stavu. Uvedla, že nebyla ve skutečnosti dodavatelem. K tomu žalobkyně uvedla, že podmínky § 64 ZDPH byly naplněny, neboť zboží bylo dodáno osobě registrované k DPH v jiném členském státě, a do jiného členského státu třetí zmocněnou osobou těž přepraveno. Žalobkyně

bezesporu převedla právo nakládat se zbožím jako vlastník, neboť následně po řádné koupi zboží, dle pokynu odběratele K-EKO, nechala zboží zabalit, naložit na kamion, a se zbožím mohl opět přímo v sídle odběratele nakládat jen a pouze odběratel, tj. společnost K-EKO.

7. Žalobkyně dále namítla vady v dokazování. Žalobkyně v rámci odvolacího řízení navrhla provést důkaz daňovými doklady. Daňový doklad obsahuje vlastní jedinečné evidenční číslo získané při prvotním vystavení daňového dokladu. Následně je přiřazeno interní účetní číslo, pod kterým je doklad veden ve všech účetních knihách, a taktéž v evidenci pro daňové účely. Toto interní číslo je jednoznačným identifikátorem mezi dokladem a záznamní povinností. Tvrzení správce daně, že doklady nekorespondovaly s řádně vedenou evidencí pro daňové účely je dle žalobkyně účelové, vedené snahou zpochybnit žalobkyní vedené agendy. V souvislosti s tímto žalobkyně navrhla provedení důkazu stejnopisy vydaných daňových dokladů, jejichž kopie správce daně pořídil, a jež jsou součástí spisového materiálu.
8. Žalobkyně nesouhlasila s tvrzením žalovaného, že proforma faktury jsou bez vazby na daňové doklady. Uvedla, že v mezinárodním obchodě není financující prvek výjimkou. Proforma faktura není daňovým dokladem, jedná se pouze o výzvu k finančnímu převodu, který pokud je uskutečněn, dojde k dodání zboží. Na samotném daňovém dokladu vystaveném na odběratele je pak jednoznačně uvedena částka odečtené přijaté platby na daně plnění.
9. Žalobkyně dále rozporovala nezákonný výslech pana A. K., kterému byly kladeny otázky, a žalobkyně nedostala možnost, aby sama zvážila, zda se za zvýšených nákladů tohoto výslechu zúčastní. Žalobkyně dodala, že ze spisu vyplývá, že v době realizovaných obchodů tato osoba vůbec nebyla zaměstnancem odběratele, tj. společnosti K-EKO. Za klíčové pak označila tvrzení svědka „*zboží přichází původně od firmy TAMBU s. r. o., to jsem viděl v CMR a jiných dokumentech*“. S odvolací námitkou, jaké další dokumenty má rumunský odběratel k dispozici, se žalovaný nikterak nevypořádal. Žalobkyně jako důkaz navrhla výpověď uvedeného svědka obsaženou ve spisu.
10. Dále žalobkyně namítla, že správce daně nesprávně odmítl navržený výslech svědka pana S. M. ze společnosti SUMECO, jehož výpověď měla potvrdit, že společnost SUMECO nevstoupila do obchodního vztahu nikdy jako vlastník uvedeného zboží. Argument žalovaného, že předložené prohlášení v anglickém jazyce je nutné považovat za irelevantní, je dle žalobkyně lichý, neboť anglický jazyk je jazykem světovým a většina osob jej ovládá. Tudíž je zde předpoklad, že ve struktuře žalovaného existuje osoba, která anglickým jazykem hovoří a ovládá jej. Navíc mohl žalovaný přizvat překladatele či zadat překlad žalobkyni. Tento důkaz žalovaný odmítl s tím, že se týká řízení proběhnuvšího v únoru 2015, přičemž jej sám využívá k podpoře svých závěrů. Žalobkyně s ohledem na logiku uplatněnou žalovaným navrhla, aby byly z dokazování vyloučeny všechny materiály týkající se kontroly za zdaňovací období roku 2015.
11. Žalovaný dále neprovedl ověření, jakým způsobem zboží zdanil rumunský odběratel, od jakého DIČ vykázal odběratel pořízení v rámci obdoby „souhrnného hlášení“ v rumunském daňovém systému, a případně dovoz ze Švýcarska, jak tvrdí správce daně. Pokud rumunský odběratel přiznal plnění od společnosti SUMECO, která je

evropským plátcem, pak i v takovém případě žalobkyně dodala do EU plátcí DPH a splnila podmínky osvobození. Žalobkyně zdůraznila, že nemůže nést následky špatného daňového postupu společnosti K-EKO ve svém domovském státě. Zásadními dokumenty pro správné posouzení věci jsou daňové doklady předložené rumunskou stranou a taktéž tamní souhrnné hlášení, která žalovaný na rozdíl od žalobkyně mohl opatřit. Jelikož tak žalovaný neučinil, nemá soubor důkazů z Rumunska dostatečnou vypovídací schopnost.

12. Žalovaný dle žalobkyně taktéž odmítl důkaz ověřením, jakým způsobem byla přiznána DPH v České republice společností SUMECO. Při žalovaným deklarovaném objemu obchodů by společnost SUMECO musela být plátcem DPH. Pokud společnost SUMECO není v České republice plátcem DPH, je toto klíčovým důkazem faktu, že sám žalovaný nepovažuje společnost SUMECO za vlastníka zboží, neboť jinak by již v mezích musel zahájit se společností SUMECO registrační řízení a registrovat ji za plátce DPH. Na rozdíl od žalovaného žalobkyně tento důkaz nepovažuje za irrelevantní.
13. V neposlední řadě žalobkyně namítla porušení zásady legitimního očekávání. Žalobkyně uvedla, že obchodní schéma její společnosti je dlouhodobě stejné a prokazatelně bylo již předmětem činnosti žalovaného (konkrétně ve zdaňovacím období červen 2012 – dne 14. 8. 2012 a za zdaňovací období prosinec 2012 dne 13. 2. 2013; zejména tzv. ověření dodavatelsko-odběratelských vztahů za rok 2012 z období 6. 3. – 13. 3. 2013). Jestliže žalovaný nenamítal tehdy financující prvek společnost SUMECO, porušuje nyní § 8 odst. 2 daňového řádu. Pokud žalovaný zmiňuje v žalobou napadeném rozhodnutí, že jistou benevolencí šlo o nezákonný postup správce daně, nelze z toho dovodit, že žalobkyně nebyla v dobré víře, neboť ve smyslu zákonnosti se zákonný postup úřední osoby předpokládá. V obdobích říjen a září 2014 a duben 2015, ve kterých proběhla kontrola je toto tvrzení žalovaného irrelevantní, neboť žalobkyně řádně vykazovala dle správcem daně odsouhlasených postupů z roku 2013. Žalobkyně tak nemohla své postupy změnit dříve, než došlo ke změně právního názoru správce daně. Do té doby je zapotřebí chránit její dobrou víru.
14. Žalobkyně považovala vyměřené penále za nezákonné, s čímž se žalovaný nikterak nevypořádal a pouze obhajoval zákonnost vydané výzvy. Žalobkyně však po ukončení odvolacího řízení vyhověla výzvě a podala dodatečné daňové přiznání, byť bez změny daňové povinnosti. Žalovaný ohledně tohoto podání zahájil postup k odstranění pochybností. Přesto však doměřovací řízení zahájila podáním dodatečného daňového přiznání samotná žalobkyně, a proto považuje vyměřené penále dle § 251 daňového řádu za nezákonné.
15. Poslední žalobní námitkou žalobkyně byla údajná nezákonnost platebního výměru, který byl vydán až po uplynutí zákonné lhůty. Dle § 90 odst. 3 daňového řádu, pokud správce daně neshledá důvody k pokračování dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy mu daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně. Žalobkyně toto podání učinila dne 2. 1. 2017. Lhůta pro správce k vydání rozhodnutí marně uplynula dne 17. 1. 2017, tudíž je správce daně povinen vyměřit daň v souladu s dodatečným daňovým přiznáním, tj. bez rozdílu oproti řádnému daňovému přiznání. Dle žalobkyně absence vypořádání se se všemi odvolacími důvody žalobkyně činí žalobou napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným.

16. Závěrem žalobkyně navrhl, aby krajský soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil, alternativně, aby krajský soud zrušil výrok o vyměření penále.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

17. Žalovaný ve vyjádření k žalobě stručně shrnul dosavadní průběh řízení a vymezil předmět sporu.
18. K nesprávnému posouzení skutkového stavu žalovaný uvedl, že trvá na svém závěru, dle kterého žalobkyně v rámci daňového řízení nedoložila takové písemnosti a doklady, jež by prokázaly osvobození uskutečněného plnění dle § 64 ZDPH. Žalobkyně neprokázala splnění již první (ze tří) podmínek dle § 64 ZDPH, a to, zda bylo zboží dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě – společnosti K-EKO. Dle názoru žalovaného žalobkyně neprokázala existenci obchodního vztahu mezi ní a společností K-EKO.
19. Ve vztahu k daňovým dokladům žalovaný zdůraznil, že žalobkyní předložené daňové doklady nekorespondovaly s předmětným plněním. Oproti tomu rumunská daňová správa předložila žalovanému jiné daňové doklady, získané od společnosti K-EKO, které předmětným plněním zcela odpovídají, přičemž žalobkyně na nich uvedena není. Žalobkyně k předloženým dokladům nepodala žádné vysvětlení, tudíž žalovaný hodnotil předložené doklady pouze po jejich obsahové stránce, a na základě toho, co sám dokázal zjistit.
20. Ke „svědecké výpovědi“ pana A. K. žalovaný uvedl, že za svědeckou výpověď označuje podané vysvětlení panem K. pouze žalobkyně. Žalovaný ve své žádosti rumunské daňové správě výslech svědka ani nepožadoval. I kdyby žalovaný připustil, že se jednalo o svědeckou výpověď, tato nebyla nezákonná (žalovaný v této souvislosti odkázal na rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 22. 10. 2013, C-276/12, *Sabou*, ECLI:EU:C:2013:678, a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2014, čj. 1 Afs 73/2011-167, č. 3016/2014 Sb. NSS).
21. K námitce žalobkyně ohledně dalších dokumentů, svědčících v její prospěch, žalovaný uvedl, že vycházel pouze ze skutečností předložených rumunskou daňovou správou. Žalobkyně si dle žalovaného nesprávně vykládá rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Jestliže existovaly další dokumenty k prokázání žalobkyní předložených tvrzení, měla povinnost je předložit. Jestliže byla žalobkyně druhou stranou tvrzeného obchodního vztahu, měla by tyto doklady mít k dispozici.
22. K neprovedení výslechu pana S. M. žalovaný zdůraznil, že žalobkyně neposkytla o této osobě potřebné identifikační údaje, a ani nesdělila, které skutečnosti mají být svědeckou výpovědí prokázány či vysvětleny. Výslech svědka tak nebyl možný.
23. Žalobkyně se dle žalovaného mylí, pokud tvrdí, že odmítnutí důkazního prostředku (prohlášení pana M.) v cizím jazyce je irrelevantní, jelikož jednacím jazykem je výhradně český jazyk. Je povinností žalobkyně doložit důkazy v úředním (českém) jazyce, případně je nechat na svůj náklad úředně přeložit. Nicméně z rozhodnutí je patrné, že žalovaný i přes výše uvedené důkaz neodmítl, naopak vlastními silami prohlášení přeložil, a konfrontoval jej s dalšími důkazními prostředky.
24. Žalovaný setrval na svém závěru i ohledně nadbytečnosti provedení důkazu – ověření, jakým způsobem plnění zdanil rumunský odběratel.

25. K porušení zásady legitimního očekávání žalovaný uvedl, že žalobkyni řádně vysvětlil, proč nebyla v jejím případě tato zásada porušena. Zároveň dodal, že žalobkyně vysvětlení žalovaného překrucuje. Žalovanému nejsou známy podrobnosti k prověřování zdaňovacích období, na něž žalobkyně odkázala v žalobě. Zároveň žalovaný dodal, že své závěry v nyní řešené věci nemůže měnit s ohledem na zjištění za jiná zdaňovací období bez vztahu k nyní posuzovaným zdaňovacím obdobím. Tato zásada by nebyla narušena ani v případě, že v předchozím řízení došlo k nesprávnému postupu správce daně, neboť nelze požadovat pokračování v nezákonném postupu správce daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 10. 2013, č.j. 1 Afs 80/2013-40, či ze dne 12. 5. 2016, č.j. 5 As 155/2015-35, č. 3444/2016 Sb. NSS).
26. S námitkou nezákonně vyměřeného penále žalovaný nesouhlasil a odkázal v tomto ohledu na § 251 odst. 4 daňového řádu.
27. K nedodržení zákonem stanovené lhůty pro vydání dodatečných platebních výměrů žalovaný uvedl, že se jedná o lhůtu pořádkovou, jejíž marné uplynutí nezakládá nezákonnost rozhodnutí o stanovení daně vydaného po jejím uplynutí. Zákon ani nestanoví za této situace následek předvídaný žalobkyní v žalobě, tedy že je žalovaný povinen v této situaci doměřit daň v souladu s dodatečným daňovým přiznáním.
28. Žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl.

IV. Právní hodnocení krajského soudu

29. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez jednání dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.
30. Žaloba je částečně důvodná.
31. Krajský soud předně poznamenává, že obdobnou věcí téže žalobkyně se již zabýval v rozsudku ze dne 5. 4. 2017, č.j. 50 Af 26/2016-41. Závěry v tomto rozhodnutí obsažené jsou přitom v určité míře obdobně aplikovatelné i v nyní projednávané věci, přičemž krajský soud neshledal důvod jakkoli se od nich odchýlit.
32. K důkazním návrhům žalobkyně pak krajský soud souhrnně uvádí, že všechny navržené listinné důkazy jsou již obsahem správních spisů, které má krajský soud k dispozici. Jakékoliv dokazování proto v tomto ohledu nebylo zapotřebí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č.j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS).

IV. A K námitkám nepřezkoumatelnosti

33. Krajský soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, jejíž důvodnost by sama o sobě byla důvodem pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí.
34. V otázce požadavků na kvalitu odůvodnění správního rozhodnutí lze poukázat například na rozsudek ze dne 16. 6. 2006, č.j. 4 As 58/2005-65, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že z rozhodnutí správního orgánu musí být mimo jiné patrné, „*proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné, nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné, nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené,*

podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů“. Jinými slovy z rozhodnutí správního orgánu musí plynout, jaký skutkový stav vzal správní orgán za rozhodný, jak uvažil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem rozhodné skutečnosti posoudil. Povinnost odůvodnit rozhodnutí však z druhé strany nemůže být chápána tak, že vyžaduje podrobnou odpověď na každý argument účastníků řízení (srov. obdobně například nálezy Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2012, sp. zn. IV. ÚS 3441/11). Rozhodnutí správních orgánů obou stupňů tvoří z hlediska soudního přezkumu jeden celek a není proto vyloučeno, aby případné mezery odůvodnění tato rozhodnutí vzájemně doplňovala (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2014, čj. 6 As 161/2013-25). Případné nedostatky odůvodnění zakládající nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí přitom nemůže správní orgán zhojit vyvrácením odvolacích námitek až ve vyjádření k žalobě, potažmo kasační stížnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2008, č.j. 8 Afs 66/2008-71).

35. Žalobkyně považovala žalobou napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné, jelikož se žalovaný nevypořádal s jejími námitkami týkajícími se možné existence dalších dokladů v dispozici společnosti K-EKO, nezákonnosti vyměřeného penále a nezákonnosti dodatečných platebních výměrů vydaných po zákonem předpokládané lhůtě.
36. Pokud jde o první z uvedených námitek, dle níž měly daňové orgány zkoumat, jaké další dokumenty má společnost K-EKO k dispozici, tuto žalovaný v podstatě vypořádal obsáhlým pojednáním na stranách 5 a 6 svého rozhodnutí týkajícím se rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Tam uvedená východiska následně podrobně popsanými úvahami aplikoval na skutkový stav projednávané věci. Je to primárně daňový subjekt, kdo prokazuje svá tvrzení. Krajský soud přitom dospěl k závěru (jak bude dále podrobněji rozvedeno), že správce daně žalobčina tvrzení provedeným dokazováním dostatečným způsobem zpochybnil. Bylo tedy na žalobkyni, aby pochybnosti správce daně konkrétními důkazními návrhy rozptýlila. V tomto ohledu tudíž krajský soud rozhodnutí žalovaného za nepřezkoumatelné nepovažuje.
37. Zbylé námitky nepřezkoumatelnosti však krajský soud shledal důvodnými. Žalovaný se totiž v odstavci [81] vyjadřuje skutečně pouze k zákonnosti výzvy k odstranění pochybností, přičemž dochází k závěru, že stanovením penále k poškození žalobkyně nedošlo. Zcela však pominul odvolací argumentaci, dle níž měl být v posuzovaném případě aplikován § 251 odst. 4 daňového řádu, který stanoví, že *„[p]okud je doměřována daň podle dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, povinnost uhradit penále z částky, která je v něm uvedena, nevzniká.“* Ve vztahu k námitce překročení lhůty 15 dnů pro vydání dodatečných platebních výměrů dle § 90 odst. 3 daňového řádu pak žalovaný ve svém rozhodnutí neuvedl vůbec nic. V případě obou těchto námitek není z žalobou napadeného rozhodnutí (potažmo odůvodnění dodatečných platebních výměrů) ani v nejhrubších rysech patrné, jakým způsobem žalovaný jejich (ne)důvodnost posoudil. Tím zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností, pročez krajský soud přistoupil ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.
38. Krajský soud však v tomto ohledu nikterak neimplikuje, jakým způsobem má žalovaný o těchto námitkách rozhodnout, neboť se jimi sám nemohl věcně zabývat.

Pouze nad rámec nutného k tomu krajský soud poznamenává, že vztahem mezi podáním dodatečného daňového přiznání před doměřením daně a výluky z povinnosti hradit penále podle § 251 odst. 4 daňového řádu se zabýval již i Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 27. 11. 2013, č.j. 8 Afs 26/2013-78.

IV. B K námitkám týkajícím se prokázání nároku na osvobození od DPH

39. Ačkoli již uvedené pochybení postačuje ke zrušení napadeného rozhodnutí, krajský soud přesto přistoupil k vypořádání těch žalobních námitek, které jsou od nepřekoumatelné části napadeného rozhodnutí oddělitelné a mohou být pro další posouzení věci významné. Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č.j. 7 Afs 212/2006-74, č. 1566/2008 Sb. NSS, totiž *„důvod nepřekoumatelnosti rozhodnutí odvolacího orgánu posuzujícího více oddělitelných skutkových nebo právních otázek může být [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] dán i toliko ve vztahu k některým z nich. Ostatní oddělitelné skutkové nebo právní otázky krajský soud přezkoumá vždy, má-li jejich řešení význam pro další řízení a rozhodnutí ve věci.“*
40. Krajský soud se proto zabýval otázkou, zda žalobkyně prokázala dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie a v důsledku toho jí vznikl nárok na osvobození od DPH dle § 64 odst. 1 ZDPH. Tato otázka je totiž nejen oddělitelná od těch částí rozhodnutí žalovaného, které krajský soud shledal nepřekoumatelnými, ale je pro posouzení merita věci zcela zásadní.

IV. B. 1 Obecná východiska

41. Dle § 2 odst. 1 písm. a) ZDPH je předmětem daně *„dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku“*. Plnění, jež jsou předmětem daně, jsou dle § 2 odst. 2 ZDPH jsou plněními zdanitelnými, jestliže nejsou osvobozena od daně.
42. Dle § 13 odst. 1 ZDPH se dodáním zboží pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. K převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník se opakovaně vyjadřoval i Soudní dvůr Evropské unie, který například ve svém rozsudku ze dne 3. 6. 2010, *De Fruytier*, C-237/09, ECLI:EU:C:2010:316, v bodě 24 uvedl, že *„[z] judikatury Soudního dvora mimoto vyplývá, že pojem ‚dodání zboží‘ neodkazuje na převod vlastnictví způsobu, jež upravuje použitelné vnitrostátní právo, ale zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 8. února 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, Recueil, s. I-285, body 7 a 8; ze dne 4. října 1995, *Armbrecht*, C-291/92, Recueil, s. I-2775, body 13 a 14; ze dne 6. února 2003, *Auto Lease Holland*, C-185/01, Recueil, s. I-1317, body 32 a 33, jakož i výše uvedený *Aktiebolaget NN*, bod 32 a citovaná judikatura).“*
43. Dle § 13 odst. 2 ZDPH se *„[d]odáním zboží do jiného členského státu pro účely tohoto zákona rozumí dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.“*
44. Dle § 7 odst. 1 ZDPH je *„[m]ístem plnění při dodání zboží, pokud je dodání zboží uskutečněno bez odeslání nebo přepravy, místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje.“* Dle odst. 2 citovaného ustanovení pak *„[m]ístem plnění při dodání zboží, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo*

osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží, nebo zmocněnou třetí osobou, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná. Pokud však odeslání nebo přeprava zboží začíná ve třetí zemi, za místo plnění při dovozu zboží a následného dodání zboží osobou, která dovoz zboží uskutečnila, se považuje členský stát, ve kterém vznikla povinnost přiznat nebo zaplatit daň při dovozu zboží.“

45. Dle § 64 odst. 1 ZDPH „[d]odání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemského plátce nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.“
46. Z výše uvedeného vyplývá, že nárok na osvobození od daně dle § 64 odst. 1 ZDPH vznikne tehdy, jestliže zboží bylo dodáno osobě v jiném členském státě, tato osoba musí být v daném členském státě registrována k DPH a zboží musí být odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, přičemž doprava musí být zajištěna plátcem nebo pořizovatelem nebo jím zmocněnou třetí osobou. Z této formulace je zjevné, že podmínky pro osvobození od daně jsou stanoveny kumulativně, což znamená, že musejí být splněny všechny. Nejsou-li splněny všechny požadavky, pak nárok na osvobození od daně nevznikne. Z uvedeného je zapotřebí vycházet při posouzení, zda žalobkyni vznikl nárok na osvobození od daně právě ve smyslu § 64 odst. 1 ZDPH.

IV. B. 2 Aplikace obecných východisek v nyní posuzované věci

47. Z hlediska uplatněného nároku na osvobození od daně je rozhodné na podkladě předložených důkazů posoudit, zda prvotním kupujícím zboží byla společnost K-EKO sídlící v jiném členském státě, či společnost SUMECO sídlící ve Švýcarsku. Poukazuje-li žalobkyně v žalobě v bodě 1 žalobních námitek na posloupnost transakce, je zapotřebí připomenout, že v daňovém řízení nepostačuje pouze něco tvrdit, ale je zapotřebí tvrzení i prokázat. To vyplývá z § 92 odst. 3 daňového řádu, který stanoví, že „[d]aňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.“ Uvedené se vztahuje i na žalobkyni, jež uplatnila nárok na daňový odpočet.
48. Krajský soud dospěl k závěru, že zatímco žalobkyní předložené podklady správce daně provedeným dokazováním úspěšně zpochybnil, žalobkyně tyto pochybnosti nedokázala rozptýlit; své důkazní břemeno tudíž neunesla.
49. Jak již krajský soud uvedl, nárok na daňový odpočet vzniká tehdy, odeslal-li plátc, tedy žalobkyně, zboží subjektu, který je registrován k dani v jiném členském státě; tak tomu však v nyní posuzované věci nebylo. Zboží do jiného členského státu, konkrétně do Rumunska, neodeslala žalobkyně, ale společnost SUMECO sídlící ve Švýcarsku, které žalobkyně zboží převedla, a teprve tato společnost zajišťovala a odesílala zboží do Rumunska. Přepravované zboží totiž v době přepravy již vlastnila společnost SUMECO a nikoliv žalobkyně.
50. Z podkladů založených ve správním spise je zjevné, že společnost K-EKO neměla se žalobkyní žádný právní vztah, neboť kupní smlouvy ze dne 7. 11. 2014 a 3. 12. 2014, jejímž předmětem byl modrý mák, uzavřela společnost K-EKO coby kupující se švýcarskou společností SUMECO (prodávající), která pro ni mák nakoupila a zajistila dopravu zboží z České republiky do Rumunska. Uzavřením kupních smluv na

společnost SUMECO přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník ve smyslu § 13 odst. 1 ZDPH. Z uvedených kupních smluv, jakož i k nim se vztahujících faktur vystavených společností SUMECO dne 10. 11. 2014 a 9. 12. 2014 je zřejmé, že se minimálně ve dvou případech jednalo o dodávky 10 tun modrého máku v hodnotě 16 920 € a 18 085 €. Žalobkyně byla přitom na uvedených fakturách označena jako „SENDER COMPANY FROM CZECH REP“ – odesílatel z České republiky. Platbu měla společnost K-EKO zaslat na účet společnosti SUMECO. Ve správním spise je založeno i potvrzení banky ze dne 18. 11. 2014 a 12. 1. 2015 o uskutečnění těchto plateb. Na základě popsanych skutečností lze usuzovat na obchodní vztah založený smlouvou mezi společnostmi SUMECO a K-EKO, a nikoliv mezi společnostmi K-EKO a žalobkyní.

51. S obsahem dokumentace koresponduje i vysvětlení ředitele rumunské společnosti K-EKO, dle něhož obchodním partnerem společnosti K-EKO byla společnost SUMECO a nikoliv žalobkyně (toto vysvětlení zachycené v protokolech rumunské daňové správy ze dne 23. 6. 2015 a opatřené úředním překladem do českého jazyka je obsahem správního spisu ve věci žalobkyně za jiné zdaňovací období; jelikož i v této věci je u krajského soudu vedeno žalobní řízení pod sp. zn. 57 Af 3/2019, krajský soud měl tento spis taktéž k dispozici, přičemž obsah uvedeného vysvětlení je účastníkům řízení nepochybně znám; jedná se tak o skutečnost známou krajskému soudu z úřední činnosti, pročez nebylo nutné provádět těmito protokoly dokazování).
52. Mezinárodní nákladní listy obsažené ve spisu pak dokládají pouze uzavření přepravních smluv. Nebyla to však žalobkyně, kdo zajišťoval dopravu, neboť z obsahu spisu je zřejmé, že dopravu zajistila společnost SUMECO prostřednictvím žalobkyně coby odesílatele. Z výše uvedeného tak vyplývá, že podmínky pro osvobození od daně dle § 64 odst. 1 ZDPH splněny nejsou, neboť žalobkyně jako plátce daně nedodala zboží registrovanému plátcí v jiném členském státě, ale prodala jej na území České republiky švýcarské společnosti SUMECO, která v době, kdy se daný obchod uskutečnil, nebyla registrována k DPH; nejednalo se tudíž o plnění osvobozené od daně. Mezinárodní nákladní list je tak dokladem o sjednání přepravní smlouvy, nicméně z hlediska posouzení toho, je-li zde nárok na osvobození od daně, nemá žádný význam.
53. Lze shrnout, že zatímco podklady získané dožádáním rumunské daňové správy představují v podstatě bezrozporný celek o uskutečněných plněních, v případě žalobkyně předložených dokladů tomu tak není. Jakkoli skutečnost, že čísla faktur ze dne 18. 11. 2014 a 9. 12. 2014 vystavené žalobkyní společnosti K-EKO na dodávku modrého máku v hodnotě 421 900 Kč a 430 100 Kč nemají svůj obraz v přehledu záznamní povinnosti, má spíše formální charakter a je vskutku hypoteticky vysvětlitelná specifickým způsobem označování daňových dokladů žalobkyně (v záznamní povinnosti jsou obsaženy faktury z týchž dnů na totožné částky avšak pod jiným číslem), mnohem důležitější je fakt, že v nich deklarovaná plnění nelze ztotožnit konkrétními kupními smlouvami. Tím méně pak mohou takovéto daňové doklady bez dalšího cokoli vypovídat o uskutečnění deklarovaných plnění způsobem, jaký žalobkyně popisuje. K obdobnému závěru krajský soud dospěl i v případě proforma faktury ze dne 13. 10. 2014 vystavené žalobkyní společnosti SUMECO s deklarovaným předmětem plnění „[p]ůjčka pouze pro komoditní obchod“ v hodnotě

840 000 Kč. Ani z této listiny není nikterak patrné, k jakému plnění (komoditnímu obchodu) se měla vztahovat.

54. K námitce nepřizvání žalobkyně k „výslechu“ pana A. K. krajský soud uvádí, že z protokolů ze dne 23. 6. 2015 předložených rumunskou daňovou správou je zjevné, že jeho vyjádření se vztahuje výlučně k písemné dokumentaci předložené daňové správě při místním šetření a skutečností s touto dokumentací bezprostředně souvisejícím. S ohledem na formální označení těchto protokolů (podání vysvětlení), jakož i absenci jakéhokoli svědeckého poučení je přitom na takovéto vyjádření nutno nahlížet obdobně jako na vysvětlení ve smyslu § 79 daňového řádu. To sice samo o sobě (dle českého vnitrostátního práva) nepředstavuje důkazní prostředek, avšak správci daně nic nebrání v tom, aby k němu přihlédl při hodnocení obsahu a věrohodnosti důkazních prostředků jiných. Nelze tak pominout, že vysvětlení pana K. zcela koresponduje s obsahem předložených listin, a podporuje závěr správce daně o jím předestřeném průběhu posuzovaných transakcí. Krajský soud proto v tomto ohledu uzavírá, že podáním vysvětlení pana K. nebylo nikterak zasazeno do práva žalobkyně dle § 96 odst. 5 daňového řádu, dle něhož má daňový subjekt právo být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky.
55. Pouze na okraj krajský soud poznamenává, že i kdyby krajský soud uvedené vysvětlení hodnotil coby výslech svědka provedený při přeshraničním dožádání, jednalo by se vzdor nevyrozumění žalobkyně o procesně použitelný důkazní prostředek, byť se sníženou důkazní hodnotou (srov. žalovaným citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 73/2011-167); svým obsahem by pak samozřejmě stále zcela korespondoval s dalšími listinnými důkazy.
56. Nutno ovšem uvést, že žalobou napadené rozhodnutí se opírá především o písemnou dokumentaci získanou rumunskou daňovou správou a právě tato dokumentace jednoznačně prokazuje, že dodavatelem zboží společnosti K-EKO byla společnost SUMECO, nikoliv žalobkyně. Okolnost, že pan K. viděl v mezinárodním nákladním listu (případně v jiných dokumentech), že *„zboží pocházelo původně z Česka od firmy TAMBU S. R. O.“*, nemá z hlediska posouzení toho, kdo byl dodavatelem zboží společnosti K-EKO, význam. Mezi účastníky řízení není sporu o tom, že žalobkyně mák pocházející z České republiky skutečně prodávala, nicméně dle provedeného dokazování nebyla společnost K-EKO jejím přímým odběratelem.
57. K argumentaci žalobkyně o možných „jiných dokumentech“ společnosti K-EKO krajský soud připomíná, že důkazní břemeno o tom, je-li zde nárok na osvobození od daně, leží právě na daňovém subjektu, tj. žalobkyni. Jestliže byla žalobkyně jednou ze stran obchodního vztahu mezi ní a společností K-EKO, měla by z povahy věci mít příslušné dokumenty prokazující jí uváděná tvrzení k dispozici.
58. K argumentaci čestným prohlášením pana S. M., jenž je obchodním zástupcem společnosti SUMECO, krajský soud uvádí, že správce daně i žalovaný obsah tohoto prohlášení navzdory jeho předložení v anglickém jazyce vzali v potaz a žalovaný se závěry obsaženými v prohlášení pracoval v žalobou napadeném rozhodnutí (např. odstavec [75]), ačkoliv tak učinit nemusel, neboť § 76 odst. 2 daňového řádu *„[p]ísemnosti vyhotovené v jiném než českém jazyce musí být předloženy v originálním znění, a současně v překladu do jazyka českého, pokud správce daně neprohlásí, že takový překlad nevyžaduje nebo že požaduje úředně ověřený překlad; takové prohlášení může*

správce daně učinit na své úřední desce i pro neurčitý počet písemností v budoucnu.“ Obsah tohoto prohlášení daňové orgány vyhodnotily tak, že s ohledem na to, co bylo v průběhu řízení zjištěno a předloženo rumunskou daňovou správou, nemůže obstát.

59. Z předložených dokumentů je zcela zjevné, že společnost SUMECO byla tím, kdo zboží nakupoval a neměla postavení zprostředkovatele a ani jí nebyla postoupena žalobčino pohledávka (jak tvrdila žalobkyně). Soud nesdílí názor žalobkyně, že podatel čestného prohlášení měl být vyslechnut jako svědek, protože je tu dostatek důkazů, na základě kterých mohl žalovaný učinit spolehlivý závěr o tom, kdo byl dodavatelem zboží společnosti K-EKO.
60. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, dle níž by za předpokladu, že transakce proběhla tak, jak popisuje žalovaný, společnost SUMECO nutně musela být v tuzemsku registrována k DPH. Ani případná skutečnost, že žalovaný ne zahájil se společností SUMECO registrační řízení a nepřihlásil ji k DPH, nemůže ničeho změnit na tom, že zákonem stanovené požadavky pro osvobození žalobkyně od daně splněny nebyly.
61. Stejně tak není pro posouzení právě řešené věci podstatné, jakým způsobem bylo zboží zdaněno v jiném členském státě. Soud se tak ztotožnil s žalovaným, že provedení dalšího dokazování by v tomto směru bylo již nadbytečné, neboť pro posouzení věci je podstatné, kdo byl subjektem prodávajícím společnosti K-EKO, nikoliv to, jakým způsobem se zbožím dále naložila tato společnost a zda ona v jiném členském státě daň odvedla.
62. Krajský soud se neztotožnil ani s námitkou porušení zásady legitimního očekávání žalobkyně. Dříve proběhnuvší řízení a kontroly nemohou mít za následek, že zjistí-li správce daně nesprávnost v aplikaci zákona o DPH, musí postupovat shodně, jako tomu bylo při předchozích řízeních. V nyní posuzované věci vyvstaly pochybnosti o tom, zda vznikl nárok na osvobození od daně. To vedlo k zahájení daňové kontroly (potažmo postupu k odstranění pochybností), při které se správce daně zabýval tím, zda žalobkyní deklarované osvobození od daně je souladné se zákonem. Shledal-li žalovaný, že žalobkyni nárok na osvobození od daně nevznikl, pak musel postupovat v souladu se zákonem a daň doměřit. Dřívější případné uznání nároku na osvobození, které v souladu se zákonem nebylo, nemůže založit u žalobkyně předpoklad, že tomu tak bude do budoucna vždy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 10. 2013, čj. 1 Afs 80/2013-40).
63. Nedůvodná je též námitka, dle níž žalobkyně nemůže nést následky špatného daňového postupu společnosti K-EKO v jejím domovském státě. O takovou situaci se totiž nejedná. Povinností společnosti K-EKO samozřejmě bylo uhradit zboží tomu subjektu, se kterým měla uzavřenou kupní smlouvu. Tímto subjektem ovšem – jak již bylo shora podrobně vysvětleno – nebyla dle podkladů rozhodnutí založených ve spisu žalobkyně, ale společnost SUMECO. Za této situace nelze přisvědčit ani namítanému porušení principu neutrality DPH, neboť žalobkyně prodala zboží společnosti SUMECO, přičemž toto vnitrostátní plnění od daně osvobozeno nebylo; bylo tedy věcí žalobkyně, aby svému odběrateli účtovala cenu zboží včetně sazby DPH, čímž by pro ni neutralita této daně zůstala zachována.

V. Závěr a náklady řízení

64. S ohledem na konstatovanou vadu napadeného rozhodnutí krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil (§ 78 odst. 1 s. ř. s.) a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Žalovaný je v dalším řízení právním názorem krajského soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
65. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl ve smyslu § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
66. Žalovaný, který neměl v soudním řízení úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení.
67. Pokud jde o procesně úspěšnou žalobkyni, v jejím případě jsou náklady řízení představovány zaplaceným soudním poplatkem ve výši 3 000 Kč a odměnou daňové poradkyně za zastupování v řízení o žalobě ve výši 2 × 3 100 Kč za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení a sepsání žaloby) dle § 7 bodu 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), a paušální náhradou hotových výdajů 2 × 300 Kč, celkem tedy 6 800 Kč. Celkové žalobčiny náklady řízení tedy činí 9 800 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen zaplatit žalobkyni do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám její zástupkyně.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

V Českých Budějovicích 7. ledna 2020

JUDr. Michal Hájek, Ph.D. v. r.
předseda senátu