



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Martina Lachmanna a JUDr. Jaromíra Klepše v právní věci

žalobce: **STEFAREZ s.r.o., IČO: 44 023 821**
sídlem Veľký Meder, Nám. B. Bartóka 3297/27, Slovenská republika

zastoupeného Mgr. Matejem Kozou, advokátem
sídlem Milady Horákové 116/109, Praha 6

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 6. 2017, čj. 26340/17/5300-22441-711309

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 12. 6. 2017, čj. 26340/17/5300-22441-711309, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce, Mgr. Mateje Kozy, advokáta.

Odůvodnění:

- I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 6. 2017, čj. 26340/17/5300-22441-711309 (dále též „**Napadené rozhodnutí**“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územního pracoviště pro Prahu 3 (dále též „**správce daně**“) ze dne 27. 7. 2016, čj. 6012058/16/2003-52524-108031 a ze dne 8. 9. 2016, čj. 766019/16/2003-52524-108031 (dále též „**Prvostupňová rozhodnutí**“ či „**Platební výměry**“).
2. Prvostupňovými rozhodnutími správce daně vyměřil žalobci podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**daňový řád**“), nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2015 ve výši 245 339 Kč a daňovou povinnost na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2015 ve výši 290 614 Kč.
3. Napadeným rozhodnutím, které bylo žalobci doručeno dne 12. 6. 2017, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti Prvostupňovým rozhodnutím a tato rozhodnutí správce daně potvrdil.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

4. Žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí stručně rekapituloval skutkový stav a předchozí průběh daňového řízení (str. 2 - 3 Napadeného rozhodnutí), shrnul podstatu odvolacích námitek žalobce (str. 3 Napadeného rozhodnutí) a popsal právní a judikatorní rámec posuzované věci (str. 4 – 6 Napadeného rozhodnutí).
5. Žalovaný posléze v rámci popisu aplikace právního a judikatorního rámce na zjištěný skutkový stav (str. 6 – 11 Napadeného rozhodnutí) uzavřel, že žalobce neprokázal splnění podmínek pro osvobození od daně u intrakomunitárního dodání zboží z ČR do Maďarska ve smyslu § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**ZDPH**“). Žalovaný uvedl, že správce daně provedl u obou tuzemských dodavatelů žalobce (společnosti BIOENERGO – KOMPLEX, s.r.o., sídlem Pod Hroby 130, 280 02 Kolín, DIČ: CZ27888754, dále jen „**BIOENERGO**“; a AGROBET CZ, s.r.o., sídlem Kozinova 1/II, 290 01 Poděbrady, DIČ: CZ26746522, dále jen „**AGROBET**“) dožádání místně příslušným správců daně. Z odpovědí na dožádání zaevidovaných pod čj. 6529267/15 a čj. 7554932/15 podle žalovaného vyplynulo, že dodavatelé faktury vystavili, s řepkovým olejem obchodují, daňové doklady byly zahrnuty do evidence pro účely daně, dodávky byly placeny bezhotovostně na bankovní účty. Rovněž bylo dle žalovaného zjištěno, že dodavatelé zajišťovali přepravu zboží přímo do Maďarska, kterou hradili a jež byla součástí kupní ceny řepkového oleje. Dodavatelé měli dle žalovaného s žalobcem uzavřeny kupní smlouvy. Žalovaný shrnul, že společnost AGROBET předložila mimo jiné faktury, CMR listy, maďarské vážní listky a kupní smlouvu s žalobcem, kde je v bodu VII. odst. 5 uvedeno, že se prodávající zavazuje nejpozději současně s dodáním zboží do místa dodání doručit originály či úředně ověřené fotokopie dodacích a vážních listů. Společnost BIOENERGO pak podle žalovaného předložila mimo jiné faktury, CMR listy, dodací listy, vážní listky a maďarské vážní listky a kupní smlouvy č. SU 22/2015 (květen 2015), č. 19/2015/SU a č. 20/2015/SU (červen 2015), kde je v bodu VI. odst. 5 uvedeno, že se prodávající zavazuje nejpozději současně s dodáním zboží předat kupujícímu originály či úředně ověřené fotokopie dodacích a vážních listů (ve smlouvě č. SU 22/2015 je dle žalovaného uveden taktéž certifikát ISCC).
6. Žalovaný dále konstatoval, že z odpovědi na mezinárodní dožádání do Maďarska ohledně ověření obchodní spolupráce odběratele GPR-Omega Kft, ID: HU24938923 (dále jen „**GPR**“), zaevidované pod čj. 60989/16, vyplynulo, že ředitelem a vlastníkem společnosti

GPR je P. G., slovenský státní občan. V odpovědi bylo k této osobě dle žalovaného uvedeno: „zaslali jsme mu mnoho výzev, aby se osobně dostavil na místní daňový úřad, ale se správcem daně nespolutracoval a účetní doklady společnosti neposkytl“. Z odpovědi na žádost o doplnění mezinárodního dožádání pak bylo dle žalovaného zjištěno, že společnost ke dni 4. 11. 2015 změnila sídlo a statutárního zástupce společnosti, za květen i červen 2015 společnost sice podala daňová přiznání, avšak neuvedla v nich porřízení zboží z jiného členského státu. Podle odpovědi bank pak nedocházelo na bankovním účtu společnosti GPR k žádným transakcím.

7. Žalovaný uvedl, že se ztotožnil se závěrem správce daně, že žalobce nesplnil všechny hmotněprávní podmínky pro uplatnění osvobození při dodání do jiného členského státu, neboť konkrétně neprokázal, že zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v JČS. Žalovaný podotknul, že nemá pochybnosti o existenci zboží, ani jeho přepravě do Maďarska. Z dokladů jako jsou např. vážní a dodací listy dle žalovaného vyplývá, že zboží fakticky existovalo a rovněž z výpisu mýtných bran v České a zejména Slovenské republice nelze dle žalovaného nabýt jiného dojmu, než že dopravci skutečně přejížděli hranice Slovenska a Maďarska. Žalovaný však měl za to, že žalobce dostatečně neprokázal, že zboží bylo dodáno osobě registrované v dani v jiném členském státě, konkrétně společnosti GPR. Dodání zboží této společnosti není dle žalovaného prokázáno žádným důkazním prostředkem. Žalobce dle žalovaného předložil pouze faktury, někdy také dodací listy, kde však nejsou žádné podpisy. Veškeré doklady k přepravě předložili dodavatelé žalobce v rámci dožádání, přestože dle smluv měli povinnost vážní, dodací listy, popř. certifikáty ISCC předložit žalobci. Sám žalobce pak dle žalovaného nepředložil ani smlouvy, které měl s dodavateli uzavřeny. K dokladům předloženým dodavateli pak žalovaný uvedl, že (i.) ve všech mezinárodních nákladních listech zcela absentuje v kolonce „zboží obdržel“ razítko a podpis příjemce; z CMR listů tedy není dle žalovaného patrné, komu bylo nakonec zboží dodáno (žalovaný přitom poukázal na stanovisko generální advokátky Juliane Kokott ve věci C-409/04, *Teleos*), (ii.) v některých CMR listech je uveden jako odesílatel žalobce, jinde BIOENERGO, jako příjemce je pak uváděn žalobce, jinde pak společnost GPR, (iii.) na dodavateli předložených maďarských vážních listích ani v jednom případě nevystupuje společnost GPR, naopak zde vystupují společnosti V + V COOP Szövetkezet, B&B Agrogabona Kft. a PÁ-TAK Takarmánygyártó és Értékesítő Kft, (iv.) ve smlouvách mezi dodavatelem a žalobcem je uváděna dodací podmínka „DAP Héreg, Maďarsko“, tedy doložka INCOTERMS 2010 řady „D“, z níž vyplývá požadavek s dodáním na určené místo, tedy do obce Héreg (poblíž Budapešti), přičemž v jednom z CMR listů je však uváděno jako místo dodání obec Lövo v okrese Sopron, aniž by toto bylo smluvně či jinak ošetřeno. Dle žalovaného má přitom společnost GPR sídlo v Györu a z ničeho nevyplývalo, jaký má vztah k místům vykládky.
8. Dle žalovaného je v zájmu daňových subjektů, aby si zajistili důkazy, kterými jsou schopni uskutečnění plnění v souladu s daňovými doklady prokázat. Bylo na žalobci, aby v případě, kdy uplatňuje nárok na osvobození dodání zboží do jiného členského státu, disponoval věrohodnými a objektivními důkazy, že zboží skutečně bylo v souladu s požadavkem daňové neutrality dodáno do jiného členského státu, kde má být užíváno či spotřebováno konečným zákazníkem.
9. Žalovaný dále přistoupil ke zkoumání dobré víry žalobce, přičemž zopakoval, že veškeré doklady k přepravě předložili dodavatelé v rámci dožádání, přestože dle smluv měli povinnost vážní, dodací listy, popř. certifikáty ISCC předložit žalobci nejpozději při

dodání zboží. Skutečnost, že si správce daně tyto důkazy prostřednictvím dožádání opatřil, však dle žalovaného nic nemění na tom, že tuto povinnost měl v první řadě žalobce. Ten přitom dle žalovaného taktéž nepředložil smlouvy se svými dodavateli, které musel mít jako protistrana k dispozici. Dle žalovaného bylo rovněž zjištěno, že v dodacích listech absentují podpisy předávajícího a přebírajícího. Z předložených dokladů rovněž není jasné, jak byla navázána obchodní spolupráce a zda si žalobce svého odběratele nějak prověřoval. Žalobce pak s odběratelem podle žalovaného neuzavřel žádnou písemnou smlouvu, v níž by byly sjednány podrobné obchodní podmínky, i když se jednalo o prodej komodity v řádech milionu korun. Žalovaný rovněž poukázal na to, že nejsou k dispozici žádné objednávky, není tedy jasné, jakým způsobem probíhala komunikace žalobce s odběratelem.

10. Žalovaný konstatoval, že vzhledem k vysoké hodnotě předmětného plnění by se racionálně dalo očekávat, že obchodní partneři mezi sebou uzavřou nějaký typ smlouvy a její úprava bude konkrétní, tj. budou sjednány konkrétní obchodní podmínky, k čemuž však v daném případě nedošlo. Žalovaný se neztotožnil s tím, že z existence faktur a zápočtů lze dovodit existenci ústní smlouvy, když tuto skutečnost začal žalobce podle žalovaného tvrdit až v odvolání a současně faktury ani zápočty bez čehokoli dalšího nemohou nahrazovat smlouvu. Dle žalovaného mohou sice vypovídat o množství zboží, ceně, místě dodání, apod., tedy základních údajích, ale v případě tohoto typu obchodu by se dalo dle žalovaného racionálně předpokládat, že strany budou mít ošetřen předmět plnění (s ohledem na specifikaci řepkového oleje), ověření jakosti, odpovědnost za vady a záruku za jakost, platební podmínky, dodací podmínky, sankce, mlčenlivost, pojištění apod. Žalovaný rovněž nepovažoval za standardní, aby mezi obchodními partnery docházelo k úhradě zboží miliónové hodnoty protiplněním, tedy aby docházelo k zápočtu pohledávek a závazků, a to navíc bez jakékoli smlouvy, z níž by bylo patrné, jaké částky jsou vzájemné započítávány. Ze systému VIES bylo přitom dle žalovaného zjištěno, že v roce 2015 byly na žalobce evidovány dodávky služeb od dodavatele GPR v hodnotě 774 224 Kč, což je dle žalovaného v hrubém nepoměru k částkám deklarovaným za dodání zboží do jiného členského státu. Žalovaný připustil, že žádný právní předpis daňovým subjektům neukládá povinnost uzavírat písemné smlouvy a nezakazuje provádění vzájemných zápočtů, dle žalovaného je však věcí žalobce, *„jestli se kvůli tomu, že si neopatrňuje důkazy na podporu svých tvrzení, dostane do důkazní nouze“*. Žalovaný konstatoval, že *„shromážděné důkazní prostředky tvoří kompaktní celek, z něhož lze dojít k závěru, že odvolatel neprokázal dodání zboží do JCS společnosti GPR, a rovněž neprokázal svoji dobrou víru. Zjevnou snahou odvolatele je dokonstruovat tento celek tím, že bude tvrdit, že nic z toho, co činil, není protizákonné“*.
11. Dle žalovaného tedy žalobce nepředložil žádný důkazní prostředek, kterým by doložil, že zboží bylo skutečně dodáno do jiného členského státu společnosti GPR, a neosvědčil ani svoji dobrou víru.
12. K žalobcem předloženému čestnému prohlášení společnosti GPR žalovaný připustil, že je logické, aby toto prohlášení bylo podepsáno tehdejším jednatelem, avšak uvedl, že prohlášení nemůže osvědčit jako důkaz o tom, že zboží bylo skutečně dodáno do jiného členského státu společnosti GPR. Dle žalovaného jednak toto neosvědčující výše uvedené doklady, jednak v tomto prohlášení zcela chybí údaj o datu podpisu, když je uveden pouze údaj o ověření pravosti podpisu ze dne 31. 3. 2016), přičemž z mezinárodního dožádání je dle žalovaného známo, že společnost GPR v květnu ani v červnu 2015 nevykázala žádné

intrakomunitární pořízení zboží. S poukazem na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 14/2010 - 195 žalovaný podotknul, že není možné spoléhat na písemná prohlášení odběratelů a zároveň neprověřovat jejich pravdivost, když tento postup se sice jeví jako výhodný, ale představuje riziko vzniku daňových úniků. Dle žalovaného je proto v zájmu daňového subjektu, aby si opatřil takové podklady, které mohou relevantním způsobem prokázat, že k dodání do jiného členského státu skutečně došlo. Přestože je dle žalovaného pravdou, že skutečnost, že pořizovatel zboží nepodal v jiném členském státě daňové přiznání, nemůže být bez dalšího určujícím důkazem o tom, že tam zboží skutečně přepraveno nebylo, v daném případě dle žalovaného společnost GPR daňová přiznání podala, avšak pořízení zboží z jiného členského státu nevykázala, přičemž v daném případě není pře o tom, zda byla provedena přeprava, ale zda bylo dodáno deklarované společnosti, s tím, že *„v neposlední řadě tato skutečnost není bez dalšího používána jako určující důkaz“*.

13. K požadavku žalobce na výslech P. G., který byl v předmětné době jednatelem společnosti GPR, žalovaný s odkazem na závěry vyslovené v nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 118/09 uvedl, že důkazní návrh je možné neakceptovat mj. v případě, kdy je důkaz nadbytečný. Žalovaný v tomto směru konstatoval, že *„v souladu se zásadou materiální pravdy nashromáždil již dostatek důkazů, které prokazují skutečnosti s dostatečnou jistotou, a výslech P. G. by tyto skutečnosti nemohl vyvrátit. Vzhledem k faktu, že společnost GPR nepřiznala pořízení zboží z JČS, by mohl jeho výslech přinést pouze další rozpor“*. Žalovaný doplnil, že maďarská daňová správa se uvedenou osobu opakovaně marně pokoušela vyzvat ke spolupráci.
14. Žalovaný shrnul, že žalobce neprokázal, že dodal zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě, konkrétně společnosti GPR, neboť nepředložil věrohodný důkazní prostředek o tom, že společnost GPR zboží skutečně přijala, což je dle žalovaného podloženo také odpovědí maďarské daňové správy, že pořízení zboží z jiného členského státu tato společnost nepřiznala. Tvrdil-li žalobce, že předmětná uskutečněná plnění byla osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně podle ust. § 64 ZDPH, bylo dle žalovaného na něm, aby takové tvrzení i prokázal, když jej v tomto směru tížilo důkazní břemeno. Doložené či provedené důkazní prostředky však nebyly podle žalovaného s to žalobcem tvrzený stav věci prokázat. Žalovaný poukázal na závěry vyslovené v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2010, čj. 1 Afs 103/2009 - 232, a ze dne 9. 7. 2015, čj. 9 Afs 233/2014 - 26, s tím, že žalobce uvedeným požadavkům nedostál. Z žalobcem doložených důkazních prostředků a tvrzení pak dle žalovaného žádným způsobem nevyplývá ani to, že jednal v dobré víře a že přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby prokázal osvobození od daně dle ust. § 64 ZDPH.
15. K první odvolací námitce se žalovaný neztotožnil s tvrzením žalobce o nesprávném hodnocení důkazů správcem daně a nesprávném posouzení otázky posuzování důkazního břemene.
16. K druhé odvolací námitce žalovaný nesouhlasil s názorem žalobce, že bylo nepochybně prokázáno, že zboží bylo přepraveno odběrateli GPR. Skutečnost, že žalobce plnění vyúčtoval, dle žalovaného neznamená, že byly naplněny všechny podmínky pro osvobození. Rovněž ani platba za zboží nesvědčí dle žalovaného o tom, že by bylo zboží skutečně převzato deklarovaným odběratelem. K dodacím listům, maďarským vážním lístkům a k CMR listům odkázal žalovaný na dříve vyslovené závěry s tím, že vážní lístky, faktury za provedení přepravy, ani výpisy z mýtných bran nerozporoval. Žalovaný se

neztotožnil s názorem žalobce, že by důkazy byly správcem daně hodnoceny podle libovůle. Uvedl, že se sice v dílčích zjištěních, konkrétně v posouzení výpisu z mýtných bran a čestného prohlášení, s názorem správce daně rozchází, avšak tato zjištění nejsou dle žalovaného pro samotnou podstatu věci rozhodná, když žalovaný „*nezpochybňuje přepravu, ale dodání zboží osobě registrované v JČS*“. Ani čestné prohlášení pak žalovaný neosvědčil jako důkaz (stejně jako správce daně), avšak z jiného důvodu. Dle žalovaného byla v posuzované věci dodržena pravidla vyplývající ze zásady volného hodnocení důkazů dle § 8 daňového řádu. Správce daně podle žalovaného na základě výše uvedených skutečností dospěl k závěru, že žalobce neprokázal podmínky pro osvobození dle ust. § 64 ZDPH. Jeho myšlenkový proces byl dle žalovaného výsledkem logické úvahy a výše uvedené závěry svědčí o tom, že to byl žalobce, kdo neprokázal osvobození od daně u intrakomunitárního dodání zboží z ČR do Maďarska. Z výše uvedeného hodnocení důkazů vyplývají dle žalovaného „*zcela objektivní fakta, která nejsou používána správcem daně svévolně. Rovněž odvolací orgán nezjistil, že by byly některé důkazy správcem daně vyloučeny*“, když výsledek P. G. „*byl z racionálních důvodů odmítnut jako nadbytečný*“.

17. K třetí odvolací námitce žalovaný s odkazem na § 64 ZDPH uvedl, že z díkce zákona vyplývá, že daňový subjekt musí doložit všechny hmotněprávní podmínky, přičemž k unesení důkazního břemene nemusí vždy stačit předložení formálně bezvadných daňových dokladů či jiných listin, byť se všemi zákonem vyžadovanými náležitostmi. Prokazuje-li daňový subjekt nárok na osvobození od DPH formálně bezvadnými písemnými prohlášeními a daňovými doklady, ale zároveň existují pochybnosti o faktickém stavu, je dle žalovaného součástí důkazního břemene daňového subjektu prokázat existenci podmínek, za nichž dochází k osvobození zdanitelného plnění od DPH. Tu však žalobce v projednávaném případě podle žalovaného neprokázal.
18. Ke čtvrtému odvolacímu důvodu žalovaný konstatoval, že správce daně dostal požadavkům daňového řádu a tuzemské judikatury a v souladu s nimi přenesl důkazní břemeno na žalobce, který je neunesl. Správce daně není dle žalovaného povinen prokázat, že určitý údaj je v rozporu se skutečností, ale je pouze povinen prokázat „*důvodné pochybnosti*“ o pravdivosti a správnosti určitého údaje. Tyto pochybnosti správce daně podle žalovaného dostatečně prokázal. Bylo tedy dle žalovaného na žalobci, aby předložil nebo navrhl takové důkazní prostředky, které by bez jakýchkoliv pochybností prokázaly jeho tvrzení. Žalobce však v tomto směru důkazní břemeno podle žalovaného neunesl. K námitce, že si správce daně neopatřil žádné důkazy, žalovaný s odkazem na dříve uvedené poukázal na provedená dožádání s tím, že správce daně „*z těchto úkonů získal celou řadu důkazů, z nichž velká část měla být mimochodem předložena samotným odvolatelem.... Odvolatel nedoložil např. žádné kupní smlouvy ani objednávky na zboží. Lze tedy shrnout, že odvolatel předložil jen malou část důkazních prostředků ve srovnání s tím, jaké množství důkazních prostředků si zaopatřil správce daně sám*“.
19. K pátému odvolacímu důvodu žalovaný zdůraznil, že nebyl zohledňován pouze fakt, že společnost GPR nepředložila doklady, ale především fakt, že pořízení zboží z jiného členského státu nepřiznala. Doplnil přitom, že „*tato skutečnost však nebyla posuzována bez dalšího jako určující důkaz, tedy správce daně nejednal v rozporu s uváděným judikátem. Skutečnost, že společnost GPR pořízení zboží z JČS nepřiznala je hodnocena v souladu s dalšími zjištěnými skutečnostmi*“.
20. Důvodnými neshledal žalovaný ani námitky uvedené pod šestým odvolacím důvodem, týkající se závěru o absenci písemných smluv.

21. K námitkám vzneseným pod sedmým odvolacím důvodem pak žalovaný s odkazem na dříve uvedené zopakoval, že skutečnost, že veškeré doklady k přepravě předložili dodavatelé v rámci dožádání přesto, že dle znění všech smluv s dodavateli měl tuto povinnost žalobce, posoudil jako jednu z okolností, jež neosvědčuje dobrou víru žalobce. Tato okolnost nebyla podle žalovaného posuzována izolovaně, ale v komplexu dalších zjištění. Dle žalovaného bylo na žalobci, aby si zachoval náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti a zajišťoval si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění osvobození. Tvrzení žalobce o tom, že je v pořádku, že doklady, které měla společnost BIOENERGO podle smlouvy předložit žalobci, mu dodala teprve v rámci předmětné daňové kontroly na základě dožádání správce daně, považoval žalovaný za účelové.
22. K osmé odvolací námitce pak žalovaný k čestnému prohlášení a navrhovanému výslechu odkázal na dříve uvedené závěry.

III. Žaloba

23. Žalobce v podané žalobě pod **prvním žalobním bodem** namítal, že je Napadené rozhodnutí nezákonné, neboť je založeno na nesprávném skutkovém zjištění žalovaného způsobeném nesprávným a nezákonným hodnocením důkazů v dané věci.
24. Žalobce byl přesvědčen, že Napadené rozhodnutí je výsledkem nesprávného skutkového zjištění žalovaného způsobeného nesprávným hodnocením důkazů, které nerespektovalo zásadu vyjádřenou v § 8 odst. 1 daňového řádu. Žalobce dále nesouhlasil s výkladem žalovaného týkajícím se důkazního břemene v daňovém řízení a následnou aplikací souvisejících právních norem. Žalovaný dle žalobce účelově dezinterpretoval důkazní stav předmětné právní věci tak, aby vytvořil zdánlivost zákonnosti postupu správce daně. Žalobce nepochybně, že důkazní břemeno ohledně splnění podmínek osvobození od daně skutečně primárně tíží daňový subjekt, důkazní břemeno však není dle žalobce bezbřehé, ale je na správci daně, aby v případě rozporování objektivně existujících důkazů prokázal, že skutkový stav věci je jiný. K tomu ovšem v posuzovaném případě nedošlo, když žalovaný pouze navozuje dojem, že důkazy obsažené v daňovém spise neodůvodňují nárok na odpočet daně, čímž *de facto* popírá jejich existenci.
25. Žalobce byl přesvědčen o tom, že dostatečně prokázal, že mu společnost BIOENERGO dodala zboží, které žalobce následně dodal do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, a to konkrétně odběrateli GPR. Z důkazů dle žalobce nepochybně vyplývá, že zboží bylo v České republice pro žalobce naloženo a přepraveno do Maďarska pro osobu registrovanou k dani v jiném členském státě, a to konkrétně odběrateli GPR, což žalobce řádně vyúčtoval příslušnými daňovými doklady odběrateli, který za zboží také řádně zaplatil. Dle žalobce bylo tedy dostatečně a nepochybně prokázáno, že žalobce předmětné zboží řádně nabyt a dodal do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, což bylo vyjma výše zmíněných daňových dokladů nepochybně prokázáno také celou řadou jiných důkazních prostředků včetně dodacích lístků, vážních lístků, mezinárodních listů, maďarských vážních lístků, fakturami za přepravní služby a výpisy mýtných transakcí, které správcem daně nebyly zpochybněny způsobem přípustným dle daňového řádu.
26. Žalobce konstatoval, že doložil správci daně řádné daňové doklady, a tím prokázal všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, a tedy i splnění všech podmínek osvobození od daně. S odkazem na závěry vyslovené v rozhodnutí Nejvyššího

správního soudu ze dne 26. 6. 2014, sp. zn. 5 Afs 65/2013, uvedl, že z judikatury je patrné, že pouze pokud žalobce nedoloží svůj nárok na odpočet daňovým dokladem s předepsanými náležitostmi vůbec, anebo jsou tyto nesprávné, resp. nepravdivé, jen tehdy je nutno prokazovat nárok na odpočet jiným způsobem. Žalobce dodal, že v důsledku nezákonného tlaku správce daně dokonce následně doložil správci daně písemné prohlášení pořizovatele ve smyslu § 64 odst. 5 zákona ZDPH. Zdůraznil, že v rámci jednotlivých daňových kontrol byla nashromážděna rovněž celá řada jiných důkazních prostředků, což však žalovaný opět zcela účelově pomíjí a současně zkresluje výpovědní hodnotu těchto důkazních prostředků. Žalobce měl za to, že pokud bylo dodání zboží doloženo daňovými doklady a kupními smlouvami, které dokazovaly existenci právních vztahů (nákup, prodej, doprava), a dále také vážnými listky (tzn. že zboží bylo skutečně naloženo do konkrétního automobilu), výpisy mytných transakcí (tzn. že konkrétní automobil skutečně překročil hranice České republiky) a konečně maďarskými vážnými listky (tzn. že zboží bylo skutečně vyloženo z konkrétního automobilu na území Maďarska) a prohlášením společnosti GPR (tzn. že zboží bylo dodáno osobě registrované k dani), nelze logickou úvahou dospět k jinému závěru, než že zboží bylo skutečně dodáno z ČR do jiného členského státu osobě registrované k dani.

27. Žalobce shrnul, že tvrzení o dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě bylo prokázáno celou řadou důkazních prostředků včetně daňových dokladů, dodacích listků, vážných listků, mezinárodních listů, maďarských vážných listků, fakturami za přepravní služby a výpisy mytných transakcí a dokonce také prohlášením samotné společnosti GPR, které jakožto důkazy každý jednotlivě a všechny v jejich vzájemné souvislosti nárok žalobce odůvodňovaly zcela nepochybně. Žalovaný podle žalobce neposuzoval každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a rozhodně přitom nepřihlédl ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Za situace, kdy správci daně evidentně nepostačovalo ani písemné čestné prohlášení pořizovatele o tom, že veškeré zboží bylo skutečně do Maďarska dodáno společností GPR., je dle žalobce nepochopitelné, proč žalovaný ignoroval návrh žalobce na doplnění dokazování výsledkem tehdejšího jednatele odběratele, společnosti GPR.
28. Žalobce byl s odkazem na dříve uvedené přesvědčen, že unesl důkazní břemeno k prokázání skutečnosti, že dodal zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě ve smyslu § 64 odst. 1 ZDPH, přičemž je to správce daně, který věrohodnost všech výše uvedených důkazních prostředků nevyvrátil ani právně přípustným způsobem v rozporu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu nezpochybnil a důkazní břemeno dle tohoto ustanovení tedy neunesl. Správce daně podle žalobce nikterak nezpochybnil dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, když na základě důkazních prostředků založených ve spisu dospěl k nesprávným zjištěním stavu věci, což je současně v rozporu se základní zásadou daňového řízení zjištění materiální pravdy. K tomu žalobce poukázal na závěry vyslovené v rozhodnutí Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 9. 2002, sp. zn. 30 Ca 276/2000.
29. Žalovaný pak podle žalobce povyšuje prvek tvrzené neexistence dobré víry žalobce nad zákonné požadavky, když údajnou absencí dobré víry žalobce dokládanou na základě zcela nepodložených domněnek odůvodňuje své nezákonné hodnocení důkazů a ve svém důsledku také nesprávná skutková zjištění. Z faktu, že mezi žalobcem a společností GPR nebyla uzavřena písemná smlouva, žalovaný podle žalobce dovozuje, že k žádnému dodání zboží nemohlo dojít, když ke stejnému závěru dochází ohledně existence zápočtů mezi

žalobcem a uvedenou společností. Zákon ani jiný právní předpis však žalobci dle jeho přesvědčení nestanoví podmínku uzavření písemné smlouvy a rozhodně nezakazuje provádět úhrady právně přípustným způsobem v podobě vzájemných zápočtů pohledávek, nadto pak za situace, kdy zmíněné zápočty sloužily právě k ochraně žalobce. V mezinárodním obchodu je přitom dle žalobce zcela běžné, že se obchoduje na dálku, smlouvy se uzavírají telefonicky, e-mailem, na základě pouhých ústních objednávek, přičemž trvání na uzavření písemné smlouvy by mezinárodní obchod naprosto ochromilo. Námitka neexistenci dobré víry je tak dle žalobce zcela irrelevantní a nemůže sama o sobě jako důvod pro odepření nároku žalobce na odpočet daně v žádném případě obstát.

30. Zpochybňuje-li správce daně uzavření smluvního vztahu mezi žalobcem a odběratelem GPR, jehož existence byla nepochybně prokázána dalšími důkazními prostředky (zejména fakturami, existencí vzájemných zápočtů, prohlášením odběratele), pak podle žalobce v rozporu se závěry vyslovenými v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 29/2003 - 85 nenabízí žádné důkazy na podporu svých závěrů o tom, že žalobce neměl přepravit zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě. Všechny důkazy naopak podle žalobce svědčí právě pro závěr, že zboží bylo skutečně z České republiky do Maďarska dovezeno, a to právě uvedené společnosti. Žalovaný tak dle žalobce pouze spekulativním způsobem dovozuje skutečnosti nemající podklad v důkazech obsažených ve spisu, když současně účelově navozuje dojem, že se obchody měly pochybovat v milionových částkách, když tyto částky ve skutečnosti dosahují jednotek milionů, přičemž v rámci mezinárodního obchodu je zcela běžné, že smlouvy jsou uzavírány pouze konkludentně či ústně. Žalobce s poukazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2014, sp. zn. 5 Afs 65/2013, namítl, že správce daně zcela nezákonným způsobem dezinterpretoval nashromážděné důkazy, tyto vyložil zcela nepochopitelným způsobem, který nemá žádnou oporu ani v důkazech a ani v daňovém řádu, zejména pak v povinnosti správce daně hodnotit důkazy zákonným způsobem, když své úvahy správce daně staví na svých nepodložených domněnkách a dokonce žalobce přímo obviňuje z podvodného jednání. Žalobce měl s ohledem na dříve uvedené za to, že žalovaný nehodnotil dosavadní důkazy zákonným způsobem v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu, když jednotlivé skutečnosti, které při správě daní vyšlo najevo, hodnotil výlučně k tíži žalobce, aniž by pečlivě přihlédl k jiným důkazům, které jsou součástí spisu a byly správci daně dodány žalobcem či byly dožádány od jiných daňových subjektů, a jeho závěry nejsou výsledkem logickým úvah, ale výsledkem libovůle. Žalovaný postupoval podle žalobce v rozporu se zákonnými ustanoveními daňového řádu a požadavky vyplývajícími z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 5/2008 - 75, když důkazy hodnotil ryze selektivně k tíži žalobce a své nesprávné závěry opírá o zcela strohé konstatování maďarského správce daně o tom, že mu společnost GPR neměla poskytnout požadovanou součinnost, případně o tvrzenou absenci dobré víry na straně žalobce, jejíž neexistenci má dokládat neuzavření písemné smlouvy a existence vzájemných zápočtů.
31. Odůvodňoval-li žalovaný svůj závěr, že mezinárodním dožádáním nebylo potvrzeno dodání zboží do jiného členského státu, mj. tím, že společnosti GPR nepředložila správci daně požadované doklady, žalobce namítl, že uvedené nikterak neprokazuje dodání či nedodání zboží do jiného členského státu, které jako takové bylo zcela nepochybně prokázáno jinými důkazními prostředky. Uvedená skutečnost vypovídá dle žalobce pouze o tom, že odběratel buď neposkytl maďarskému správci součinnost, anebo že sám odběratel nemá v pořádku své doklady, když stav jeho účetnictví či ochota spolupracovat s

maďarským správcem daně není problém žalobce a současně nikterak nevyvrací skutečnosti tvrzené a prokazované žalobcem. Žalobce v této souvislosti poukázal na právní názor Nejvyššího správního soudu vyjádřený v rozhodnutí čj. 5 Afs 131/2004 - 90. Odůvodňoval-li pak správce daně své závěry také informací od maďarského správce daně o tom, že společnost GPR neměla uvést v daňovém přiznání žádné pořízení zboží z jiného členského státu, žalobce s poukazem na právní názor Nejvyššího správního soudu vyjádřený v rozhodnutí čj. 5 Afs 83/2012 - 46 uvedl, že z pohledu projednávané případu je nerozhodné, zda pořizovatel nepodal daňové přiznání, anebo jej podal, avšak v něm absentují rozhodné skutečnosti, podstatné je dle žalobce to, že finanční orgány nečinnost jiného subjektu kladou žalobci k tíži a považují ji za určující důkaz o tom, že zboží do jiného členského státu skutečně přepraveno nebylo.

32. Žalobce rovněž odmítl argument žalovaného o tom, že předmětné prohlášení společnosti GPR ve smyslu § 64 odst. 5 ZDPH není způsobilé prokázat nárok žalobce na odpočet daně. Uvedená argumentace je dle žalobce v příkrém rozporu s dikcí naposledy uvedeného ustanovení, které výslovně předpokládá, že dodání zboží do jiného členského státu lze prokázat jak písemným prohlášením pořizovatele, navíc také jinými důkazními prostředky (nepochybně tedy také výpovědi samotné osoby P. G.). Konstatování žalovaného o tom, že prohlášení pana G. za společnost GPR není datováno, vyznívá i s ohledem na úřední ověření jeho podpisu s konkrétním datem, dle žalobce zmatečně. Za vyložení účelové a svědčící o libovůli žalovaného pak žalobce označil z jím popsanych důvodů závěry v bodu 31 Napadeného rozhodnutí.
33. Rozporuplně pak podle žalobce působí argumentace žalovaného obsažená v bodu 36 Napadeného rozhodnutí, která označuje výslech osoby P. G. (jednatel odběratele), za nadbytečný, když žalovaný současně tvrdí, že žádný z důkazů neprokazuje dodání zboží této společnosti.
34. Dle názoru žalobce je zcela zřejmé, že pokud bylo zboží naloženo na území České republiky (viz zejména vážní lístky, daňové doklady k nákupu), následně přepraveno na území Maďarska (viz zejména výpisy mýtných transakcí, daňové doklady za přepravu) a zde vyloženo (viz zejména maďarské vážní lístky), kdy obchodní transakce je navíc doložena celou řadou dalších důkazů (řádné daňové doklady, písemné doklady a smlouvy se společností BIOENERGO, čestné prohlášení společnosti GPR, existence zápočtů), jsou závěry žalovaného o nedodání zboží do jiného členského státu a o neprokázání nároku na odpočet daně dle § 64 odst. 1 ZDPH zcela nelogické a protichůdné.
35. Žalobce opětovně poukázal na porušení pravidel dokazování s tím, že žalovaný ani nenabídl žádné jiné relevantní důkazy, které by byly schopny vyvrátit věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných žalobcem. Žalovaný tedy dle žalobce zcela nezákonným způsobem hodnotil provedené důkazy, nerespektoval základní zásady daňového řádu, rezignoval na potřebu zjišťování materiální pravdy, v důsledku čehož dospěl ke zcela nesprávným skutkovým zjištěním.
36. Pod **druhým žalobním bodem** žalobce poukazoval na nicotnost Napadeného rozhodnutí a Platebních výměrů, stran nichž byl žalovaný podle žalobce v souladu s § 105 odst. 1 daňového řádu povinen nicotnost zjistit a prohlásit z moci úřední. Platební výměry podle žalobce ukládaly povinnosti entitě, která sama nemá právní subjektivitu, a to konkrétně přímo odštěpnému závodu, a nikoliv žalobci coby zahraniční právnické osobě. V tomto

ohledu žalobce odkazoval na závěry vyslovené v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014, čj. 5 Afs 64/2012 - 79, či rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 7. 4. 2011, sp. zn. 21 Cdo 1027/2010. Žalobce rovněž poukazoval na ustanovení § 6 ZDPH, jež považuje za osobu povinnou k dani právnickou osobu, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, a nikoliv její odštěpný závod, kterému zákon žádnou právní subjektivitu nepřiznává. Jelikož pak Napadené rozhodnutí bylo vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně, je dle žalobce dán důvod nicotnosti Napadeného rozhodnutí podle § 105 odst. 2 písm. c) daňového řádu.

IV. Vyjádření žalovaného

37. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 20. 9. 2017 rekapituloval průběh daňového řízení a reprodukoval obsah žalobních námitek žalobce, aby následně na str. 3 – 5 setrval ve svých závěrech ohledně zákonnosti Napadeného rozhodnutí na v něm uvedené argumentaci.
38. Žalovaný předeslal, že všechny námitky považuje za nedůvodné a odkázal na Napadené rozhodnutí a obsah správního spisu.
39. K námitkám vznesené pod **druhým žalobním bodem** žalovaný uvedl, že námitku nicotnosti uplatněnou žalobcem poprvé až v podané žalobě považuje za zcela nedůvodnou. V Napadeném rozhodnutí i v jemu předcházejících Platebních výměrech byl dle žalovaného příjemce těchto rozhodnutí označen jako „STEFAREZ s.r.o., odštěpný závod“. Dle žalovaného nelze odhlédnout od odlišného pojetí organizačních složek zahraničních právnických osob v daňovém právu a právu soukromém, když daňový řád umožňuje v ustanovení § 24 odst. 6 na organizační složky aplikovat procesní ustanovení týkající se právnických osob, přičemž rovněž sám organizační složku za právnickou osobu výslovně označuje v ustanovení § 240. Ani případné nesprávné označení příjemce Napadeného rozhodnutí by pak dle žalovaného nemohlo způsobit nicotnost rozhodnutí, neboť práva a povinnosti uložené takovým rozhodnutím by nebyly uloženy non-subjektu (tj. někomu, kdo vůbec neexistuje). Na podporu výše uvedených tvrzení žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2017, sp. zn. 9 Afs 214/2016. Žalovaný doplnil, že to byl právě žalobce, který v dané věci jako první použil pro svou identifikaci označení „STEFAREZ s.r.o., odštěpný závod“. Žalobci bylo dle žalovaného známo, komu byla práva a povinnosti z Napadeného rozhodnutí určena.
40. Žalovaný nesouhlasil ani s námitkami uplatněným žalobcem pod **prvním žalobním bodem**. Nesouhlasil s tím, že povyšuje prvek tvrzené neexistence dobré víry žalobce nad zákonné požadavky. Zdůraznil, že povinnost zkoumat dobrou víru ukládá žalovanému judikatura Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), dle níž je povinností žalovaného zkoumat dobrou víru i v případech, kdy nebylo splnění hmotněprávních podmínek osvobození od daně u intrakomunitárního dodání zboží prokázáno.
41. K námitkám stran dokazování žalovaný uvedl, že pokud žalobce tvrdil osvobození předmětných plnění od daně s nárokem na odpočet daně dle § 64 ZDPH, bylo na něm toto tvrzení rovněž prokázat. Žalovaný poukázal zejména na body 26 až 41 Napadeného rozhodnutí s tím, že v uvedené pasáži uvedl konkrétní skutečnosti, které vyvracejí věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních či jiných záznamů a dalších podkladů ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Žalobce dle žalovaného nepředložil věrohodný důkazní prostředek o tom, že jeho odběratel z jiného členského státu, obchodní společnost GPR, zboží skutečně přijal, a tedy neprokázal, že

dodal zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě. Uvedené dle žalovaného koresponduje i se zjištěním maďarské daňové správy v rámci mezinárodního dožádání, jehož hodnocení žalobce rovněž napadá, kdy maďarská daňová správa zjistila, že společnost GPR podala za předmětná období daňová přiznání, nicméně pořízení zboží z jiného členského státu nedeklarovala. Žalovaný zdůraznil, že v žádném případě nehodnotil výsledek mezinárodního dožádání bez dalšího jako určující důkaz, nicméně přihlížel k němu a hodnotil jej v kontextu dalších zjištění

42. Pokud jde o prohlášení pořizovatele, setrval žalovaný na závěrech uvedených v bodě 34 Napadeného rozhodnutí s tím, že toto není datováno, přičemž nekoresponduje s ostatními důkazními prostředky, ani s tím, že z mezinárodního dožádání je zřejmé, že společnost GPR v květnu ani v červnu 2015 žádné intrakomunitární pořízení zboží nevykázala.
43. Žalovaný podotknul, že ani formálně bezvadné daňové doklady či jiné listiny, byť obsahující veškeré zákonem požadované náležitosti, nemusejí vždy prokázat daňovým subjektem tvrzený skutkový stav. Tak tomu bylo podle žalovaného i v případě žalobce, kdy z nashromážděných důkazních prostředků nebylo možné prokázat, že společnost GPR zboží skutečně přijala, čímž nemohlo být ani prokázáno naplnění podmínek pro osvobození uvedených v § 64 ZDPH.
44. Žalovaný nepřisvědčil námitkám poukazujícím na rozpory v jeho argumentaci, přičemž považoval za podstatné, že žalobce neměl s odběratelem GPR uzavřenu písemnou smlouvu, jejíž uzavření by se vzhledem k vysoké hodnotě předmětného plnění dalo racionálně očekávat. V tomto směru žalovaný poukázal na závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 28. 1. 2016, sp. zn. 4 Afs 233/2015.
45. Žalovaný rovněž zopakoval, že považoval výsledek tehdejšího jednatele společnosti GPR, P. G., za nadbytečný z důvodu jeho nemožnosti odstranit rozpory, neboť na jednu stranu společnost GPR v daňovém přiznání nepřiznala pořízení zboží z jiného členského státu, na druhou stranu pan G., jakožto tehdejší jednatel GPR, podepsal nedatované prohlášení pořizovatele, které následně žalobce v daňovém řízení předložil.

V. Replika a další podání žalobce

46. Žalobce v podané replice ze dne 1. 8. 2017 setrval na své žalobní argumentaci a závěrech o nicotnosti vydaných rozhodnutí. Poukázal přitom na to, že samy finanční orgány uznaly své pochybení, když obdobně vadný exekuční příkaz nepřipustně opravily prostřednictvím institutu zřejmých nesprávností dle § 104 daňového řádu. Trval přitom nadále na svých žalobních námitkách týkajících se vad dokazování.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

47. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. Nejistil přitom jiné vady, k nimž byl povinen přihlídnout z moci úřední. O podané žalobě rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, když účastníci s takovým postupem souhlasili. Soud nenařídil jednání ani k provedení žalobcem navržených důkazů, neboť tvoří součást správního spisu, z něhož soud při přezkumu zákonnosti žalobou Napadeného rozhodnutí vyšel.

48. Soud nejprve v logice uspořádání žalobních bodů přistoupil k posouzení důvodnosti námitek, jimiž žalobce pod **druhým žalobním bodem** poukazoval na nicotnost Napadeného rozhodnutí a Platebních výměrů, jimiž byla dle žalobce povinnost uložena odštěpnému závodu, tj. subjektu bez právní způsobilosti.
49. Městský soud v Praze v této souvislosti především připomíná, že konkrétní důvody zakládající nicotnost rozhodnutí vydaného při správě daní jsou upraveny v § 105 daňového řádu. Podle odst. 2 uvedeného ustanovení přitom platí, že „*nicotné je rozhodnutí, pokud*
a) správce daně nebyl k jeho vydání vůbec věcně příslušný,
b) trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, nebo
c) je vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně“.
50. Již z uvedeného je tedy zřejmé, že nicotnost rozhodnutí způsobují jen ty nezávažnější vady rozhodnutí (srov. například rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, čj. 6 A 76/2001 - 96, rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2008, čj. 8 Afs 78/2006 - 74, č. 1629/2008 Sb. NSS, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2007, čj. 5 Afs 75/2007 - 161).
51. Žalobci lze obecně přisvědčit v tom, že je-li rozhodnutím ukládána povinnost subjektu, který není osobou v právním slova smyslu a není způsobilý mít práva a povinnosti (např. neexistujícímu subjektu), je takové rozhodnutí nicotné (viz rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 21. 3. 1997, sp. zn. 7 A 111/1994, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 3. 2014, čj. 3 As 25/2013 - 46).
52. Nejvyšší správní soud nicméně v tomto směru ustáleně judikuje, že ani tehdy, je-li rozhodnutí zatíženo vadami spočívajícími v nesprávném označení příjemce rozhodnutí, nemusí takový nedostatek nutně vyústit v nicotnost tohoto rozhodnutí. Soud v tomto směru poukazuje na judikatorní závěry Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek ze dne 19. 3. 2015, čj. 4 As 218/2014 - 58), dle nichž i za předpokladu, že by příjemce rozhodnutí, tj. nositel daňových povinností, byl označen nesprávně, případně by byl jako příjemce rozhodnutí označen nesprávný subjekt, nemohla by tato skutečnost sama o sobě vést ve všech případech bez dalšího k nicotnosti daňového rozhodnutí. Ke shodným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 11. 2. 2016, čj. 9 Afs 289/2015 - 80, v jehož odůvodnění vyslovil, že „*vada rozhodnutí spočívající v nesprávném označení příjemce, případně nepřesném označení příjemce, který je určitelný, nicotnost rozhodnutí nezpůsobuje. Nejedná se totiž o vadu takového druhu a závažnosti, jako v případě absolutního omylu v osobě adresáta, kdy je povinnost ukládána někomu, komu povinnost uložit nelze“.*
53. Pokud jde o subjektivitu organizační jednotky (odštěpného závodu), zdejší soud především zdůrazňuje, že daňovým subjektem může být právnická osoba, přičemž za právnickou osobu nelze považovat její organizační složku (odštěpný závod).
54. V této souvislosti je třeba poukázat na § 502 občanského zákoníku, podle kterého je obchodním závodem organizovaný soubor jmění, který podnikatel vytvořil a který z jeho vůle slouží k provozování jeho činnosti. Má se za to, že závod tvoří vše, co zpravidla slouží k jeho provozu.
55. Dle § 503 občanského zákoníku pak platí, že pobočkou je část závodu, přičemž je-li pobočka zapsána do obchodního rejstříku, jedná se o odštěpný závod; to platí i o jiné

organizační složce, pokud o ní jiný právní předpis stanoví, že se zapíše do obchodního rejstříku.

56. Platí tedy, že organizační složka je pouze určitou částí obchodního závodu podnikatele. Organizační složka obchodního závodu tak nemá právní osobnost. Odštěpným závodem je pak jen taková organizační složka, která je zapsána v obchodním rejstříku. Užívá-li se tedy pojmu „organizační složka“, lze jím rozumět vedle jiných druhů organizačních složek také odštěpný závod.
57. Městský soud v Praze dále doplňuje, že daňový řád přiznává v některých případech organizační složce zahraniční právnické osoby určitá procesní práva (srov. například § 21, § 24 odst. 3 a 6, § 45 odst. 1 daňového řádu). Tímto ji vyjímá z rámce osob bez právní subjektivity a procesní způsobilosti, kam ji naopak začleňuje civilní právo a navazující judikatorní závěry soudů, které na podporu své argumentace žalobce označil. Rovněž některé hmotněprávní daňové předpisy (zákon o daních z příjmů, zákon o dani silniční) přiznávají organizační složce pozici, která jde nad rámec jejího procesního postavení, přičemž ji v některých případech staví do pozice daňového subjektu, osoby zúčastněné na správě daní. V této souvislosti zdejší soud poukazuje na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2016, čj. 8 Afs 179/2015 - 47, dle nichž „v daňovém právu není neobvyklé, že jako osoby zúčastněné na řízení (daňové subjekty) vystupují subjekty, které nemají právní subjektivitu v pravém slova smyslu (např. stále provozovny zahraničních daňových rezidentů či plátcovy pokladny)“.
58. Namítal-li žalobce, že je Napadené rozhodnutí shodně jako jemu předcházející Platební výměry zatíženo vadou nicotnosti z důvodu, že je jako příjemce rozhodnutí označena organizační složka (odštěpný závod) žalobce, nemohl mu soud přisvědčit.
59. Soud v tomto směru poukazuje na závěry, které v obdobné věci formuloval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 5. 2017, čj. 9 Afs 214/2016 - 166, v němž byla otázka nicotnosti rozhodnutí správního orgánu právě ve vztahu k případu, kdy byla jako příjemce rozhodnutí označena organizační složka, podrobně řešena. Nejvyšší správní soud přitom dospěl k závěru, dle něhož platí, že je-li jako příjemce daňového rozhodnutí, které se prokazatelně týká činnosti organizační složky, označena organizační složka (odštěpný závod) zahraniční právnické osoby, nemá to samo o sobě za následek, že příjemcem rozhodnutí je non-subjekt, nebo že by vzniklá práva či uložené povinnosti neměl objektivně kdo vykonávat a o rozhodnutí proto nelze vůbec hovořit. Nejvyšší správní soud v uvedené věci jednoznačně uzavřel, že „odštěpný závod skutečně nemá z hlediska soukromého práva právní osobnost a jeho činnost je nepochybně a nutně spojena s činností zahraniční právnické osoby. Do obchodního rejstříku byl však v rozhodné době zapisován s vazbou na konkrétní předmět podnikání na našem území a měl svého vedoucího, který byl oprávněn zastupovat zahraniční osobu ve všech záležitostech týkajících se odštěpného závodu ode dne, kdy byl jako vedoucí odštěpeného závodu do obchodního rejstříku zapsán (srov. § 503 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve znění účinném pro projednávanou věc, a § 13 odst. 3 obchodního zákoníku). Právě podnikatelská činnost této složky zahraniční osoby je předmětem zdanění na našem území a předmětem účetnictví. Nepřesné označení zahraniční osoby prostřednictvím její organizační složky v rozhodnutí, které se dotýká právě činnosti této složky, samo o sobě nevzbuzuje žádné pochybnosti v tom, komu vznikají práva či povinnosti, a není ani možné hovořit o tom, že rozhodnutí je adresováno non-subjektu, který vůbec neexistuje“ (pozn. zvýraznění doplněno). Nejvyšší správní soud po podrobné analýze v uvedené věci (včetně vypořádání se s civilistickou judikatorní praxí) konstatoval, že „je

zcela nepochybné, že práva a povinnosti z napadených rozhodnutí nabyla zahraniční právnická osoba, neboť organizační složka (odštěpný závod) je z hlediska hmotněprávního pouze její součástí. (...). Nepřesné označení zahraniční osoby (označení prostřednictvím její organizační složky) v rozhodnutích celních orgánů týkajících se činnosti této organizační složky nemá bez dalšího na nabytí práv a povinností zahraniční osoby žádné dopady. Daňový řád pro účely správy daní organizační složce zahraniční osoby určitou procesní způsobilost přisuzuje, a proto je její nesprávné uvedení jako daňového subjektu nedostatkem, který nemá bez dalšího vliv ani na zákonnost takového rozhodnutí.

60. Městský soud v Praze se s uvedenými závěry, vyslovenými Nejvyšším správním soudem na podobném skutkovém a právním půdorysu, zcela ztotožňuje, neshledává důvodu se od nich v posuzované věci jakkoli odchylovat, a proto na ně na tomto místě pro větší stručnost v plném rozsahu odkazuje.
61. Soud tak k námitce vznesené žalobcem pod druhým žalobním bodem uzavírá, že Platební výměry ani Napadené rozhodnutí nejsou stíženy vadou nicotnosti ani jinou vadou, jež by měla bez dalšího vliv na jejich zákonnost, je-li v nich jako příjemce rozhodnutí uvedena organizační složka žalobce. V posuzovaném případě není rozumných pochybností o tom, že práva a povinnosti z těchto rozhodnutí, týkajících se prokazatelně činnosti organizační složky, vznikají přímo žalobci jako zahraniční právnické osobě, přičemž označení příjemce rozhodnutí prostřednictvím jeho organizační složky v uvedených rozhodnutích finančních orgánů týkajících se činnosti této organizační složky nemá bez dalšího na nabytí práv a povinností žalobce takové dopady, jež by vyžadovaly kasační zásah soudu. Tyto žalobní námítky tedy soud neshledal z důvodů podrobně vyložených v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 214/2016 - 166 důvodnými.
62. Soud dále přistoupil k posouzení důvodnosti námitek, jimiž žalobce pod **prvním žalobním bodem** poukazoval na vady dokazování a nedostatky ve skutkových zjištěních a nesouhlasil se závěrem žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobcem stran prokázání podmínek osvobození od daně při intrakomunitárním dodání zboží dle § 64 ZDPH.
63. Soud v tomto směru připomíná, že podle § 64 odst. 1 zákona o DPH platí, že „[d]odání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, 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“.
64. Ve smyslu § 64 odst. 5 zákona o DPH lze dodání zboží do jiného členského státu „prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky“.
65. Osvobození od daně z přidané hodnoty při dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie má přitom základ v unijním právu. Ustanovení § 64 zákona o DPH je proto odrazem čl. 138 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. K řešené problematice se tudíž opakovaně vyjádřil SDEU, z jehož judikatury vyplývá, že opatření členských států k zajištění správného výběru daně a k předcházení daňovým únikům jsou legitimní. Prostor pro stanovování podmínek, za nichž se uplatní osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně, však není bezbřehý a je omezen obecnými právními zásadami. Soudní dvůr připustil, že „není v rozporu s právem Společenství požadovat, aby dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být

rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu. [...] Okolnosti, že dodavatel jednal v dobré víře, že přijal všechna opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, a že je vyloučena jeho účast na podvodu, tudíž představují důležité skutečnosti pro určení možnosti uložit tomuto dodavateli povinnost zaplatit DPH a posteriori“ (rozsudek SDEU ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-409/04, *Teleos a další*). Na to SDEU navázal v pozdější judikatuře, když dovodil, že „k tomu, aby měl dodavatel zboží nárok na osvobození od daně [...], musí předložit důkaz, že jsou splněny podmínky použití tohoto ustanovení, včetně podmínek stanovených členskými státy k zajištění správného a jednoznačného uplatňování uvedených osvobození, jakož i k zabránění jakýmkoli daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu.“ (rozsudek SDEU ze dne 7. 12. 2010, ve věci C-285/09, bod 46), a že „není [...] v rozporu s unijním právem požadavek, aby dodavatel jednal v dobré víře a přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována k zajištění toho, aby plnění, které uskutečňuje, nevedlo k jeho účasti na daňovém podvodu.“ (rozsudek SDEU ze dne 6. 9. 2012, ve věci C-273/11, *Mecsek-Gabona Kft*, bod 48).

66. Otázkou uplatňování osvobození od daně s nárokem na odpočet daně při dodání zboží do jiného členského státu se opakovaně zabývala judikatura Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudky ze dne 4. 4. 2013, čj. 1 Afs 104/2012 - 45, ze dne 14. 8. 2014, čj. 6 Afs 117/2014 - 49, ze dne 25. 11. 2015, čj. 3 Afs 6/2015 - 30, ze dne 30. 7. 2010, čj. 8 Afs 14/2010 - 195, č. 2172/2011 Sb. NSS) i SDEU (např. rozsudek ze dne 6. 4. 2006, ve věci č. C-245/04, *EMAG HandelEder OHG proti Finanzlandesdirektion für Kärnten*, rozsudek ze dne 16. 12. 2010, ve věci č. C-430/09, *Euro Tyre Holding BV proti Staatssecretaris van Financiën*, rozsudek ze dne 27. 9. 2012, ve věci C-587/10, *Vogtländische Straßen-, Tiefund Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch*, či výše připomenutý rozsudek ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-409/04, *Teleos plc a další*).
67. Z právě citovaných rozhodnutí plyne, že aby byla transakce kvalifikována jako dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie a mohl být tedy uplatněn nárok na osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH, musí být kumulativně splněny tři podmínky: (i.) zboží musí být dodáno do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě; (ii.) zboží musí být odesláno (přepraveno) do jiného členského státu a (iii.) přeprava zboží musí být zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou.
68. Jinými slovy musí dojít jednak k převedení práva nakládat jako vlastník s určitým hmotným majetkem a jednak k odeslání nebo přepravě zboží prodávajícím nebo samotným pořizovatelem, nebo jejich jménem, do jiného členského státu, než ze kterého je zboží odesíláno. Základním znakem intrakomunitární operace je totiž fyzický pohyb zboží z členského státu dodání do jiného členského státu, tedy jeho skutečné přemístění mezi členskými státy (srov. zejména body 40 - 42 rozsudku ve věci *Teleos*). Za dodání zboží ve smyslu zákona o DPH přitom nelze považovat pouze zcela formální vyvezení zboží mimo území ČR (v rozsudku ze dne 19. 12. 2014, čj. 8 Afs 78/2012 - 45, Nejvyšší správní soud v uvedené souvislosti uvedl: „*Tento zcela formální vývoz či spíše „výlet“ drtiče na odpočívadlo v jiném členském státě nelze považovat za dodání do jiného členského státu, které by mělo být osvobozeno od DPH s nárokem na odpočet podle § 64 zákona o DPH*“).
69. Prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně při intrakomunitárním dodání zboží leží na daňovém subjektu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010,

čj. 8 Afs 14/2010 - 195, č. 2172/2011 Sb. NSS, a ze dne 19. 12. 2014, čj. 8 Afs 78/2012 - 45, či opětovně odkazovaný rozsudek SDEU ve věci *Teleos*).

70. Městský soud v Praze v tomto směru připomíná, že podle ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu a SDEU je třeba skutečně důsledně rozlišovat, z jakého důvodu finanční orgány v konkrétním případě neuznají nárok daňového subjektu na odpočet DPH, popř. nárok na osvobození od této daně. Zvláště je pak dle ustálené rozhodovací praxe třeba rozlišovat, zda je právním důvodem neuznání nároku na odpočet daně či na osvobození od daně závěr o tom, že se daňový subjekt konkrétním plněním zaviněně účastnil daňového podvodu, nebo zda je pro jeho daňovou sféru nepříznivé rozhodnutí vydáváno na základě závěru o neunesení důkazního břemene stran naplnění podmínek pro uplatnění nároku. V tomto směru Nejvyšší správní soud ustáleně judikuje, že závěry rozsudku *Teleos* týkající se podvodného jednání a účasti daňového subjektu v něm mají své místo pouze za situace, kdy daňový subjekt jednající v dobré víře ohledně dodání zboží do jiného členského státu poskytl důkazy prokazující *prima facie* toto dodání. Jinými slovy, splní-li daňový subjekt (plátce daně) svoji primární důkazní povinnost ohledně faktického dodání zboží do jiného členského státu a osvědčí-li svoji dobrou víru ohledně tohoto faktického dodání (tato bude z povahy věci odvislá zejména taktéž od toho, jakými důkazními prostředky daňový subjekt disponoval v době dodání), jsou orgány finanční správy oprávněny daňovému subjektu neuznat jím nárokované osvobození od daně, pouze pokud prokáží zapojení daňového subjektu do podvodného jednání (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2019, čj. 7 Afs 320/2018 - 49).
71. Premisa o přednosti závěru o neunesení důkazního břemene před zkoumáním existence podvodného jednání, byla (nikoliv pouze pro případy osvobození od daně při intrakomunitárním dodání, nýbrž obecně pro poskytnutí zdanitelného plnění) ostatně v rozhodovací praxi správních soudů vyslovena opakovaně – viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 11. 2009, čj. 2 Afs 122/2008 - 58, či ze dne 19. 1. 2017, čj. 6 Afs 148/2016 - 30. Ve druhém odkazovaném rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl: „*Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že závěry o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění daňovým subjektem a o účasti daňového subjektu na podvodu nejsou kompatibilní. Než začne správce daně jakkoliv zkoumat a prokazovat případnou účast na daňovém podvodu, musí mít postaveno najisto, zda k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění došlo (srov. např. již shora odkazovaný rozsudek č. j. 6 Afs 170/2016 - 30). Je totiž nutné pečlivě rozlišovat případy, kdy nárok na odpočet DPH plátcí vůbec nevznikne, neboť plátce neprokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec, či v deklarovaném rozsahu došlo, od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikl (neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno), avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat (což bude – jak správně podotýká stěžovatel - v souladu s judikaturou Soudního dvora EU především v případě nárokování odpočtu zneužívajícím způsobem či v důsledku daňových podvodů). Teprve tehdy, prokáže-li daňový subjekt, že k plnění, s jehož uskutečněním je spojen vznik nároku na odpočet daně, skutečně došlo, je na místě položit si otázku, zda se tak nestalo v důsledku zneužívajícího či podvodného jednání. Pokud však k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec nedošlo, respektive daňový subjekt v tomto směru neunesl důkazní břemeno, je zbytečné se případným podvodným jednáním z povahy věci zabývat, neboť zde žádné (zneužívající či jiné) daňově relevantní jednání plátce DPH nebylo.*“
72. V nyní řešeném případě správce daně ve zprávách o daňové kontrole čj. 5707916/16/2003-60564-109790 (za zdaňovací období květen 2015) a čj. 6691544/16/2003-60564-109790 (za

červen 2015), projednaných se žalobcem při ústních jednáních, jejichž obsah je zachycen v protokolech čj. 5708107/16/2003-60564-109790 ze dne 20. 7. 2016 a čj. 6691747/16/2003-60564-109790 ze dne 30. 8. 2016, uzavřel, že daňový subjekt nepředložil takové důkazní prostředky, které by prokazovaly splnění zákonných podmínek pro osvobození dle § 64 ZDPH. Uvedl, že daňový subjekt věrohodně neprokázal okolnosti dodání předmětného zboží, tj. nerozptýlil pochybnosti správce daně o tom, že proběhlo tak, jak deklarují údaje na předmětných vydaných fakturách a tudíž věrohodně neprokázal dodání zboží do jiného členského státu. Správce daně přitom současně specifikoval „objektivní kritéria svědčící o podvodném charakteru daňovým subjektem provedených obchodních případů a o jeho neobezřetnosti v obchodních vztazích“, a to mj. včetně pochybností o skutečné přepravě zboží do Maďarska.

73. Žalovaný posléze v Napadeném rozhodnutí uzavřel, že se ztotožnil se závěrem o nesplnění hmotněprávních podmínek pro osvobození dle § 64 ZDPH, když žalobce dle jeho přesvědčení konkrétně neprokázal, že zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě. Žalovaný zdůraznil, že nemá pochybnosti o existenci předmětného zboží a o uskutečnění jeho přepravy do Maďarska, měl však za to, že žalobce dodatečně neprokázal, že zboží bylo dodáno odběrateli GPR.
74. Jak bylo podrobně rekapitulováno výše v části II. tohoto rozsudku, žalovaný měl za to, že žalobce neprokázal, že dodal zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě, konkrétně společnosti GPR, neboť nepředložil věrohodný důkazní prostředek o tom, že společnost GPR zboží skutečně přijala. Dle žalovaného žalobce neunesl důkazní břemeno, které jej k prokázání jeho tvrzení o osvobození plnění od daně s nárokem na odpočet daně podle ust. § 64 ZDPH tížilo. Z žalobcem doložených důkazních prostředků a tvrzení pak dle žalovaného žádným způsobem nevyplyvá ani to, že jednal v dobré víře a přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby prokázal osvobození od daně dle § 64 ZDPH.
75. Žalovaný tedy své meritorní posouzení v Napadeném rozhodnutí postavil výhradně na závěru o neunesení důkazního břemene stran prokázání naplnění podmínek pro osvobození od daně u intrakomunitárního dodání s tím, že dle jeho přesvědčení žalobce neprokázal, že zboží bylo dodáno odběrateli GPR. Přitom žalovaný zcela opustil argumentaci správce daně stran údajného podvodného charakteru obchodních případů, stejně jako argumentaci zpochybňující uskutečnění přepravy zboží do Maďarska (těmito otázkami se proto soud nemohl zabývat). Žalovaný tedy opírá odepření uplatněného nároku na osvobození od DPH u intrakomunitárního dodání zboží toliko o závěr o neunesení důkazního břemene stran jedné z hmotněprávních podmínek pro uplatnění osvobození dle § 64 ZDPH, tj. podmínky dodání předmětného zboží do jiného členského státu společnosti GPR coby osobě registrované k dani v jiném členském státě (doplňný přitom rovněž úvahu o neprokázání dobré víry žalobce).
76. Předmětem sporu mezi účastníky v nyní posuzované věci je pak právě posouzení otázky unesení důkazního břemene žalobcem; zatímco žalovaný trvá na závěru o neunesení důkazního břemene, žalobce tento závěr zpochybňuje, s provedeným hodnocením důkazů se neztotožňuje, namítá, že v řízení nebyl proveden klíčový navrhovaný důkazní prostředek, a má za to, že naplnění uvedené hmotněprávní podmínky aplikace § 64 ZDPH v daňovém řízení prokázal.

77. Soud přitom žalobci přisvědčuje, že závěr žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobcem prozatím nemůže z níže vyložených důvodů obstát. Jakkoli soud po prostudování obsahu spisu v obecné rovině sdílí pochybnosti správce daně a žalovaného stran existence nároku žalobce na osvobození od DPH na daném skutkovém půdorysu, nezbylo soudu než uzavřít, že žalovaný prozatím nedostal požadavkům kladeným ustálenou rozhodovací praxí soudů na posuzování nároku na osvobození DPH u intrakomunitárního dodání zboží, když založil Napadené rozhodnutí v dále specifikovaném ohledu v nikoli nepodstatném rozsahu na úvahách a závěrech, které nemohly obstát.
78. Soud pro úplnost k problematice nesení a přenosu důkazního břemene v daňovém řízení ve stručnosti předesílá, že správní soudy ve své konstantní rozhodovací praxi zdůrazňují, že v daňovém řízení platí zásada, že daňový subjekt tíží břemeno tvrzení a břemeno důkazní ve vztahu k jeho daňové povinnosti. Daňový subjekt svá tvrzení zpravidla prokazuje předložením účetnictví nebo jiných povinných evidencí a záznamů, avšak daňové a účetní doklady, příp. jiné listiny, mohou být dostatečným důkazem jenom v případech, kdy není pochyb o tom, že plnění bylo poskytnuto tak, jak daňový subjekt deklaroval. Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci vážných a důvodných pochyb o souladu předložených záznamů se skutečností [viz § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].
79. Daňové orgány tedy nejsou povinny prokázat, že údaje uvedené v listinách a dalších důkazních prostředcích uplatněných daňovým subjektem jsou zaznamenány v rozporu se skutečností; jsou však povinny prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Daňové orgány tedy musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti žalobci předložených listin.
80. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt. Je pak na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy.
81. K otázce rozložení důkazního břemene se správní soudy vyjádřily ve své rozhodovací praxi již nespočetněkrát. V rozsudku ze dne 28. 5. 2005, čj. 2 Ans 1/2005 - 57, Nejvyšší správní soud konstatoval, že „nelze po daňovém subjektu požadovat, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu a jež nemůže, ať již z důvodů zákonných překážek, anebo z důvodu faktického stavu věcí, zjistit a ověřit, pokud prokázal obsahem svých povinných evidencí, jakož i záznamem faktické realizace služby, že zdanitelné plnění spočívající v poskytnutí služby samo o sobě bylo dodáno a že bylo i zapláceno.“ Rovněž např. z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, čj. 5 Afs 131/2004 - 45, a ze dne 7. 2. 2007, čj. 5 Afs 58/2006 - 41 vyplývá, že důkazní břemeno nelze pojmát extenzivně a rozšiřovat je na prokazování všech, resp. jakýchkoli skutečností, tedy i těch, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný subjekt, resp. že nelze požadovat, aby daňový subjekt prokazoval, co nemůže ovlivnit.
82. Zdejší soud na tomto místě pro větší stručnost v podrobnostech odkazuje na závěry vyslovené k otázce rozložení a přenosu důkazního břemene v daňovém řízení v dalších

rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 8. 2013, čj. 1 Afs 21/2013 - 66, ze dne 4. 4. 2013, čj. 1 Afs 102/2012 - 54, ze dne 13. 12. 2013, čj. 5 Afs 65/2012 - 34, ze dne 26. 1. 2011, čj. 5 Afs 24/2010 - 117, ze dne 8. 11. 2007, čj. 5 Afs 172/2006 - 115, či nálezech Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, a ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, a v dalších v nich citovaných rozhodnutích Ústavního soudu a správních soudů.

83. Jak vyplývá z výše uvedeného, důkazní břemeno nelze pojímat extenzivně a je nutno vymezit v každém jednotlivém případě jeho rozměr. Jestliže tedy žalobce v nyní posuzované věci v daňových přiznáních tvrdil, že uskutečnil intrakomunitární plnění, a z toho důvodu uplatnil osvobození od daně, bylo součástí jeho důkazního břemene nejen prokázat, že odběratel je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, ale rovněž, že zboží bylo do tohoto státu skutečně přepraveno a touto osobou přijato, a v intencích judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu i to, že jednal v dobré víře a v oprávněném dojmu, že hmotněprávní podmínky osvobození intrakomunitárního dodání zboží byly naplněny.
84. V nyní posuzovaném případě se závěr žalovaného o neunesení důkazního břemene ve vztahu k naplnění výše identifikované podmínky uplatnění nároku na osvobození žalobcem opírá o čtyři hlavní okruhy důvodů (zjištění z dokladů předložených žalobcem a dokladů obstaraných správcem daně u dodavatelů prostřednictvím dožádání; neosvědčení prohlášení dle § 64 odst. 5 ZDPH jako důkazu; závěry plynoucího z mezinárodního dožádání; nadbytečnost provedení žalobcem navrhovaného výsledku svědka). Soud přitom ve třech naposledy uvedených okruzích identifikoval v postupu žalovaného nedostatky, jež ve svém výsledku zatěžují Napadené rozhodnutí vadou, pro kterou nemůže v soudním přezkumu obstát.
85. Žalovaný jednak opíral závěr o neunesení důkazního břemene o zjištění týkající se dokladů předložených žalobcem a obstaraných správcem daně u dodavatelů žalobce v rámci dožádání. Na str. 7 – 8 Napadeného rozhodnutí přitom pod celkem 4 body popsal konkrétní důvody, pro které měl za to, že předložené doklady nejsou způsobilé naplnění uvedené podmínky prokázat.
86. Městský soud v Praze v tomto ohledu přisvědčuje žalovanému potud, že žalobce prostřednictvím jím předložených dokladů (faktury, nepodepsané dodací listy), resp. prostřednictvím dokladů obstaraných správcem daně v rámci dožádání (CMR listy, vážní lístky, maďarské vážní lístky, kupní smlouvy) své primární důkazní břemeno neunesl, když tyto důkazní prostředky ještě bez dalšího *prima facie* neprokazují faktické dodání předmětného zboží do jiného členského státu odběrateli GPR (a související dobrou víru žalobce ohledně tohoto dodání). Soud obdobně jako žalovaný nepřehlédl, že žalobcem předložené doklady (faktury a nepodepsané dodací listy k některým dodávkám) takovým dokladem prokazujícím naplnění uvedené podmínky ze své podstaty být nemohou, když postrádají potřebnou vypovídací hodnotu o rozhodné skutečnosti, tj. skutečném dodání předmětného zboží odběrateli GPR. Takovými doklady pak pro žalovaným popsané vady nemohly bez dalšího být ani doklady obstarané správcem daně u dodavatelů.
87. Soud v tomto směru považuje spolu s žalovaným za klíčové, že z CMR listů (mezinárodních nákladních listů) týkajících se předmětných dodání není patrné, komu bylo zboží dodáno. CMR listy mají přitom při prokazování dodání zboží zásadní váhu.

Vypovídací hodnota CMR listu je totiž založena mimo jiné tím, že na jeho vyhotovení by měly spolupůsobit tři na sobě většinou nezávislé osoby, tj. prodejce, dopravce a kupující (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2010, čj. 8 Afs 14/2010 - 195).

88. V souzené věci nicméně veškeré mezinárodní nákladní listy neměly vyplněny oddíl 24, ve kterém příjemce zboží potvrzuje, že zboží obdržel. Současně pak soud ze správního spisu ověřil, že v některých CMR listech je jako odesílatel uveden žalobce, zatímco v jiných případech je jako odesílatel uvedena společnost BIOENERGO. Obdobně pak byl v některých CMR listech jako příjemce zboží uváděn žalobce, zatímco v jiných případech společnost GPR. Uvedené skutečnosti přitom dle přesvědčení soudu zásadním způsobem znevěrohodňuje dané CMR listy, které nelze v žádném případě považovat za „důkazy prokazující *prima facie* nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství“ ve smyslu výše citované judikatury (ve věci *Teleos* plátcí daně disponovali kompletními CMR listy, což SDEU opakovaně zdůraznil).
89. Soud v tomto ohledu podotýká, že žalobce se nadto v podané žalobě proti těmto konkrétním závěrům žalovaného stran CMR listů a dalším závěrům ohledně identifikovaných nesrovnalostí v předložených maďarských vážních listcích a závěrům vysloveným k doložce „DAP Héreg Maďarsko“ obsažené ve smlouvách s dodavatelem nijak konkrétně nevymezil a svou žalobní obranu v dané souvislosti omezil na obecnou argumentaci, dle níž v řízení předloženými důkazními prostředky nárok na osvobození od daně prokázal. Pokud tedy žalobce s uvedenými závěry žalovaného nijak nepolemizoval a nenamítal, zda a případně z jakých důvodů s těmito konkrétními závěry žalovaného nesouhlasí, sám tím snížil šance své procesní obrany, neboť nebylo úkolem soudu, aby za něj domýšlel další argumenty.
90. Potud tedy není třeba žalovanému, který v odůvodnění Napadeného rozhodnutí popsal rovněž další nesrovnalosti v získaných podkladech a také správně poukázal na to, že uvedené podklady nebyly v řízení předloženy žalobcem, ač měly být v souladu se závěry žalovaného vycházejícími z jím označených ustanovení smluv uzavřených s dodavateli v jeho moci, a byly obstarány teprve správcem daně v rámci dožádání provedeného u dodavatelů, cokoli vytýkat.
91. Shodný závěr však již soud nemohl vyslovit ve vztahu k tomu, jakým způsobem žalovaný důkazně naložil s žalobcem předloženým prohlášením podle § 64 odst. 5 ZDPH, které v řízení odmítl osvědčit jako důkaz.
92. Soud podotýká, že žalobce v průběhu daňové kontroly předložil dne 4. 4. 2016 k uskutečněným plněním rovněž prohlášení společnosti GPR podle § 64 odst. 5 ZDPH, tedy prohlášení o tom, že uvedená společnost v předmětných zdaňovacích obdobích pořídila od žalobce zboží uvedené na konkrétně označených daňových dokladech.
93. Zatímco správce daně ve zprávách o daňové kontrole relevanci uvedeného důkazního prostředku odmítl s tím, že k datu ověření podpisu nebyl pan P. G. osobou oprávněnou jednat za společnost GPR, přičemž společnost již nesídlila na adrese v tomto prohlášení uvedené, žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí připustil, že je logické, aby toto prohlášení bylo podepsáno tehdejším jednatelem, avšak uvedl, že prohlášení nemůže osvědčit jako důkaz o tom, že zboží bylo skutečně dodáno do jiného členského státu společnosti GPR. Dle žalovaného jednak toto neosvědčují „výše uvedené doklady“, jednak v tomto prohlášení zcela chybí údaj o datu podpisu, když je uveden pouze údaj o ověření pravosti podpisu ze dne 31. 3. 2016, přičemž z mezinárodního dožádání je dle žalovaného

známo, že společnost GPR v květnu ani v červnu 2015 nevykázala žádné intrakomunitární pořízení zboží.

94. Soud v tomto směru zdůrazňuje, že jakkoli prohlášení není důkazem absolutním a musí odpovídat zjištěnému skutkovému stavu, aby bylo možné jej považovat za věrohodné a dostatečně průkazné (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, čj. 8 Afs 14/2010 - 195, ze dne 23. 8. 2013, čj. 5 Afs 83/2012 - 46, ze dne 14. 8. 2014, čj. 6 Afs 117/2014 - 49, či ze dne 7. 5. 2019, čj. 7 Afs 140/2018 - 31), je třeba se především s takovým důkazním prostředkem, pokud je daňovým subjektem v daňovém řízení předložen, v odůvodnění rozhodnutí finančních orgánů přezkoumatelným způsobem vypořádat a případně pečlivě zdůvodnit, proč nebyl v konkrétním případě takový důkazní prostředek považován za relevantní z pohledu prokázání naplnění podmínek pro aplikaci § 64 ZDPH.
95. Z Napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný revidoval závěr správce daně o nepoužitelnosti uvedeného důkazního prostředku z důvodu absence jednatelského oprávnění v době ověření podpisu na uvedeném prohlášení, s nímž se neztotožnil, a závěr o irelevanci tohoto důkazního prostředku opřel o skutečnost, že v prohlášení není uvedeno datum jeho podpisu, ale toliko datum ověření jeho podpisu.
96. Dle přesvědčení soudu přitom tento závěr žalovaného neobstojí. Skutečnost, že údaj o datu podpisu zůstal v předmětném prohlášení nevyplněn, sám o sobě relevanci uvedeného důkazního prostředku z pohledu prokazování rozhodných skutkových okolností bez dalšího nepopírá, a to s přihlédnutím k tomu, že podpis na uvedeném prohlášení je úředně ověřen. Údaj o datu provedení úředního ověření podpisu, jež je na druhé straně prohlášení uveden, totiž s ohledem na pravidla provádění legalizace v daném ohledu fakticky nahrazuje absentující údaj o datu podpisu, když lze legitimně usuzovat, že uvedené prohlášení bylo podepsáno právě dne 31. 3. 2016, tedy v den provedení úředního ověření předmětného podpisu.
97. Soud sdílí závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 23. 8. 2013, čj. 5 Afs 83/2012 - 46, publ. pod č. 2925/2013 Sb. NSS, dle nichž platí, že má-li být prohlášení vydané dle § 64 odst. 5 ZDPH osvědčeno jako relevantní důkaz, nemohou být dány takové pochybnosti, které ho činí zcela nevěrohodným (např. osoba, která jej měla vydat, neexistuje, obchod byl pouze fiktivní, nemohl reálně nastat, resp. se vůbec neuskutečnil, apod.). Pokud však v projednávané věci žalovaný (na rozdíl od prvostupňového správce daně) dovodil nepoužitelnost tohoto důkazního prostředku z absence data podpisu prohlášení, nemohl soud se zřetelem k výše uvedenému s takovým závěrem souhlasit a závěr o „neosvědčení prohlášení jako důkazu“ za této situace aprobovat.
98. Soud se přitom níže rovněž kritickým způsobem vyjadřuje k tomu, že žalovaný neosvědčení prohlášení dle § 64 odst. 5 ZDPH jako důkazu v daňovém řízení odůvodnil rovněž poukazem na výsledky mezinárodního dožádání (srov. dále).
99. Pokud tedy žalovaný zpochybňoval relevanci uvedeného prohlášení poukazem na chybějící údaj o datu jeho podpisu, nebylo mu možno přisvědčit. Odůvodnění závěru o tom, že uvedené prohlášení nebude v daňovém řízení osvědčeno jako důkaz (a to důkaz prokazující dodání zboží společnosti GPR), absencí údaje o datu podpisu, resp. poukazem na závěry mezinárodního dožádání nemůže dle přesvědčení soudu obstát. Hodnocení daného důkazního prostředku předloženého žalobcem vybočilo z mezí daných § 8 odst. 1

daňového řádu a nelze je tedy považovat za způsobilý základ skutkových zjištění, na nichž je meritorní rozhodnutí žalovaného založeno. S ohledem na dále popsaná pochybení tak bude v dalším řízení úlohou žalovaného, aby se předloženým prohlášením znovu zabýval a řádně identifikoval důvody, pro které bude případně přesvědčen o tom, že toto prohlášení není důkazním prostředkem prokazujícím naplnění sporné podmínky aplikace § 64 ZDPH. Neopomene se přitom vypořádat mj. i se správcem daně akcentovanou skutečností spočívající v tom, že k datu učinění prohlášení již nebyla podepisující osoba oprávněna za společnost GPR jednat, a jejím vlivem na použitelnost a důkazní sílu daného důkazního prostředku. Rovněž se důsledně vypořádá s otázkou důkazní relevance uvedeného důkazního prostředku z pohledu okamžiku jeho předložení žalobcem v daňovém řízení, jakož i jeho významem z pohledu prokazování dobré víry žalobce v souladu s výše popsanými judikatorními východisky.

100. Žalovaný dále opíral své závěry o obsah odpovědi maďarské daňové správy na mezinárodní dožádání, dle které odběratel, společnost GPR, v podaných přiznáních za předmětná zdaňovací období pořízení zboží z jiného členského státu nepřiznal. Na uvedenou skutečnost přitom žalovaný poukázal rovněž mj. v souvislosti s výše připomenutým závěrem o irelevanci prohlášení dle § 64 odst. 5 ZDPH a závěrem o nepotřebnosti provedení žalobcem navrhovaného výsledku svědka (srov. níže).

101. V tomto ohledu soud zdůrazňuje, že Nejvyšší správní soud ustáleně judikuje, že skutečnost, že pořizovatel zboží nepodal v jiném členském státě daňové přiznání, nemůže být bez dalšího určujícím důkazem o tom, že tam zboží skutečně přepraveno nebylo. Ve shora označeném rozsudku čj. 5 Afs 83/2012 - 46, v tomto směru Nejvyšší správní soud konstatoval, že „v projednávané věci správce daně dovodil nevěrohodnost údajů uvedených v prohlášení, a z toho pramenící pochybnosti, zásadně z vyhodnocení informací, které získal v rámci mezinárodního dožádání od slovenské daňové správy. Je však nutno konstatovat, že tyto informace o tom, že 1) odběratel není v době dožádání kontaktní, 2) nepodal daňové přiznání, 3) slovenská daňová správa nemohla žádnými důkazy osvědčit, zda se zboží nachází na území Slovenska, sama o sobě nečiní nevěrohodným notářsky ověřené prohlášení, ale ani to, že k přepravě zboží na Slovensko došlo.

Nejvyšší správní soud považuje za vhodné odkázat na tomto místě na bod 72 rozsudku ve věci C-409/04, Teleos, z něhož se podává, že jako doplňující důkaz svědčící tomu, že zboží opustilo území členského státu dodání, může být skutečnost, že pořizovatel předložil daňovým orgánům v členském státě určení daňové přiznání ohledně pořízení zboží uvnitř Evropského společenství. Zároveň však zdůraznil, že toto daňové přiznání nepředstavuje určující důkaz pro to, aby dodání zboží uvnitř Evropského společenství bylo osvobozeno od DPH; tedy a contrario skutečnost, že odběratel nepodal daňové přiznání na Slovensku, nemůže být ani určujícím důkazem o tom, že tam zboží skutečně přepraveno nebylo“.

102. Žalobci je třeba přisvědčit, že není důvodu právě uvedené závěry neaplikovat i na situaci, která nastala v posuzované věci, kdy pořizovatel zboží sice daňové přiznání za předmětná zdaňovací období podal, avšak pořízení daných plnění v nich nezachytil. Není totiž logického důvodu, pro který by výše citované úvahy, jimiž byl Nejvyšší správní soud při vyslovení uvedeného závěru, nebylo lze v takové situaci aplikovat. I v nyní řešeném případě tedy nelze stavět závěr o neprokázání klíčové podmínky osvobození dle § 64 ZDPH na tom, že odběratel žalobce případně porušil povinnost vykázat pořízení předmětných plnění ve svých daňových tvrzeních. Případný závěr o porušení odběrateli uložených povinností totiž není v souladu s dříve uvedeným bez dalšího určujícím

důkazem o tom, že předmětné zboží odběratel od žalobce ve skutečnosti nepořídil. Dle soudu nelze v tomto směru činit rozdílu mezi případy, kdy odběratel zboží přiznání ve státě pořízení vůbec nepodá, a případy, kdy přiznání sice podá, avšak pořízení zboží v něm nezachytí.

103. Soud nad rámec uvedeného pro úplnost podotýká, že správní soudy, vycházejí z ustálené rozhodovací praxe SDEU, ostatně v minulosti opakovaně zdůraznily (v souvislosti s případy týkajícími se prokazování účasti daňových subjektů na obchodech zatížených podvody na DPH), že každá účetní transakce v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, čj. 5 Afs 129/2006 - 142). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Soudy rovněž ustáleně judikují, že nekontaktnost dodavatelské společnosti žalobce ve spojení s neuhrazením příslušného DPH nepostačují samy o sobě ke spolehlivému závěru o účasti na daňovém podvodu, když každé daňově relevantní plnění totiž musí být zohledněno samo o sobě a jednání žalobce tak nelze hodnotit pouze v kontextu jednání jeho dodavatele (srov. rozsudek SDEU ve věci *Optigen*, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, čj. 5 Afs 129/2006 - 142, ze dne 21. 12. 2016, čj. 6 Afs 147/2016 - 28, a ze dne 19. 1. 2017, čj. 6 Afs 148/2016 - 35).
104. Pokud tedy žalovaný i při vědomí uvedených závěrů v odůvodnění Napadeného rozhodnutí opakovaně akcentoval (srov. body 27, 34, 35, 36, 37, 60 Napadeného rozhodnutí) skutečnost, že mezinárodním dožádáním bylo zjištěno, že odběratelská společnost GPR pořízení předmětného zboží v daňových přiznáních za daná zdaňovací období nepřiznala, a opíral o ni zjevně své meritorní posouzení, nezbylo soudu, než s odkazem na dříve uvedené uzavřít, že tato skutečnost určujícím důkazem podporujícím závěr o nesplnění podmínky dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě být nemůže.
105. Přestože pak žalovaný na některých místech odůvodnění Napadeného rozhodnutí význam uvedeného zjištění umenšoval (srov. body 35 či 60 Napadeného rozhodnutí), soud podotýká, že tato argumentační linie je v rozporu s poznámkou žalovaného zjevně klíčovým prvkem úvahy, o níž žalovaný opřel závěr o neunesení důkazního břemene žalobcem. Jak bylo uvedeno výše, poukazem na skutečnosti zjištěné mezinárodním dožádáním ostatně žalovaný spoluodůvodnil rovněž nejen závěr o tom, že předložené prohlášení podle § 64 odst. 5 ZDPH nemohlo být osvědčeno jako důkaz (k tomu srov. výše), ale rovněž závěr o nepotřebnosti provedení výslechu žalobcem navrhovaného výslechu svědka, jenž by dle žalovaného jistě neodstranil rozpory plynoucí právě z výsledků mezinárodního dožádání. Soud proto nemohl přisvědčit žalovanému v jeho procesní obraně, dle níž závěry mezinárodního dožádání nebyly v dané věci „určujícím důkazem“. Právě naopak, jak bylo vyloženo výše, žalovaný těmito závěry fakticky odůvodnil neprovedení navrhovaného výslechu a svědka a rovněž závěr o neosvědčení prohlášení dle § 64 odst. 5 ZDPH jako důkazu v daňovém řízení.
106. Soud se tedy neztotožnil se stanoviskem žalovaného akcentujícím význam okolností, jež však dle rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu, jejíž závěry zdejší soud plně sdílí, nemohou být určující z pohledu prokazování skutečného dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě. Tyto závěry přitom z výše vyložených důvodů nebyly z pohledu významu pro tvorbu skutkových závěrů žalovaného v žádném případě marginální a naopak tvořily základ tří ze čtyř

argumentačních okruhů, na nichž byl závěr o neunesení důkazního břemene žalobcem založen.

107. Soud se však především nemohl ztotožnit se způsobem, jakým finanční orgány přistoupily k procesnímu návrhu žalobce na provedení výslechu svědka, pana P. G., bývalého jednatele společnosti GPR.
108. Soud znovu připomíná, že žalovaný postavil své rozhodnutí na závěru o neunesení důkazního břemene stran prokázání naplnění podmínek pro osvobození od daně u intrakomunitárního dodání s tím, že dle jeho přesvědčení žalobce neprokázal, že zboží bylo dodáno odběrateli GPR. Žalovaný přitom v Napadeném rozhodnutí žalobci opakovaně na více místech vyčetl, že nepředložil takové důkazní prostředky, jimiž by své tvrzení stran naplnění uvedené podmínky prokázal. Současně však žalovaný pro tvrzenou nadbytečnost nevyhověl požadavku žalobce na výslech uvedené osoby v pozici svědka.
109. Jak bylo naznačeno výše, z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že pokud plátce daně prokazuje nárok na osvobození od DPH písemným prohlášením ve smyslu § 64 odst. 5 ZDPH, avšak současně panují pochybnosti o skutkovém stavu, je součástí důkazního břemene plátce i povinnost prokázat existenci podmínek pro toto osvobození (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2010, čj. 8 Afs 14/2010 - 195). Je přitom v zájmu daňového subjektu, aby si opatřil takové podklady, které mohou relevantním způsobem prokázat, že k dodání zboží do jiného členského státu skutečně došlo (srov. již odkazované rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, čj. 8 Afs 14/2010 - 195, a ze dne 23. 5. 2019, čj. 7 Afs 320/2018 42).
110. Soud přitom považuje za zcela pochopitelné, že žalobce za dané procesní situace, kdy dosud shromážděné doklady dle správce daně neprokazovaly nárok na osvobození od daně, přistoupil k návrhu na provedení výslechu uvedené fyzické osoby v procesním postavení svědka.
111. Žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí k tomuto procesnímu požadavku žalobce s odkazem na závěry vyslovené v nálezů Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 118/09 uvedl, že důkazní návrh je možné neakceptovat mj. v případě, kdy je důkaz nadbytečný. Žalovaný v tomto směru konstatoval, že „*v souladu se zásadou materiální pravdy nashromáždil již dostatek důkazů, které prokazují skutečnosti s dostatečnou jistotou, a výslech P. G. by tyto skutečnosti nemohl vyvrátit. Vzhledem k faktu, že společnost GPR nepřiznala pořízení zboží z JČS, by mohl jeho výslech přinést pouze další rozpor*“. Žalovaný doplnil, že maďarská daňová správa se uvedenou osobu opakovaně marně pokoušela vyzvat ke spolupráci.
112. Soud zdůrazňuje, že finanční orgány v řízení postupují v daňovém řízení tak, aby byl zjištěn stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, a aby byl naplněn cíl správy daní, tedy správné stanovení daně. Jsou tedy vždy povinny odpovědně zvážit, které důkazy je v řízení potřeba provést, a zda není potřeba důkazní stav doplnit, je také povinen posuzovat důvodnost návrhů účastníků řízení na doplnění dokazování. Není na libovůli finančních orgánů, jakým způsobem s návrhy daňových subjektů na provedení důkazů naloží, neboť sice nejsou důkazními návrhy daňového subjektu vázány, pokud však některé důkazy neprovedou, musí uvést důvody tohoto postupu (srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2009, čj. 5 As 29/2009 - 48).
113. Se zřetelem k obsahu odůvodnění Napadeného rozhodnutí je třeba žalobci přisvědčit, že se žalovaný v tomto rozhodnutí se žalobcem navrženým důkazním prostředkem, konkrétně

navrhovaným výsledkem shora označeného svědka, nevypořádal způsobem odpovídajícím judikatorním standardům.

114. Soud v tomto směru pro úplnost připomíná, že z ustálené rozhodovací praxe Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu v tomto směru jednoznačně plyne, že návrh na provedení důkazu je možné neakceptovat výhradně v případech, kdy tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení, dále tehdy, pokud důkaz není způsobitelný vyvrátit nebo potvrdit tvrzenou skutečnost, tzn. nedisponuje vypovídací potencií, či pro jeho nadbytečnost, byla-li již skutečnost, která má být dokazována, v dosavadním řízení bez důvodných pochybností postavena najisto (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09, N 254/55 SbNU 455, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, čj. 5 Afs 147/2004 - 89, č. 618/2005 Sb. NSS).
115. Nejvyšší správní soud přitom rovněž ustáleně judikuje (srov. především rozsudek ze dne 20. 1. 2006, čj. 4 As 2/2005 - 62, č. 847/2006 Sb. NSS), že výpověď navrhovaného svědka nelze dopředu hodnotit jako bezcennou, neboť by tím mohlo dojít k porušení práva na spravedlivý proces.
116. I na půdorysu daňového řízení platí, že je podstatné, jakou důkazní hodnotu měly navrhované důkazní prostředky pro doposud zjištěný skutkový stav mít. Důvodem odmítnutí důkazního návrhu může být právě okolnost, že navrhovaný důkaz není schopen potvrdit ani vyvrátit tvrzené skutečnosti a není podstatný pro již zjištěný skutkový stav. Správce daně tedy není vázán všemi důkazními návrhy daňového subjektu, nicméně pokud k provedení navrhovaného důkazu nepřistoupí, musí být zřejmé, jaké důvody jej k odmítnutí dokazování s ohledem na již zjištěný skutkový stav vedly, čemuž správce daně, resp. žalovaný, v daném případě dostál.
117. Soud má za to, že žalovaný v rozporu s výše uvedenými východisky provedení žalobcem navrhovaného důkazního prostředku paušálně odmítl, když na jedné straně žalobci opakovaně vyčetl nepředložení důkazních prostředků prokazujících klíčovou skutkovou okolnost a uzavřel, že se se uvedenou okolností nepodařilo žalobci prokázat, avšak na druhé straně konstatoval, že *„v souladu se zásadou materiální pravdy nashromáždil již dostatek důkazů, které prokazují skutečnosti s dostatečnou jistotou, a výsledek P. G. by tyto skutečnosti nemohl vyvrátit“*.
118. Soudu tak není z uvedeného zřejmé, z jakého konkrétního důvodu žalovaný ve skutečnosti návrh žalobce na doplnění dokazování odmítl. Žalovaný nijak nespecifikoval, jaké „nashromážděné důkazy“ a jaké „skutečnosti, jež mají být shromážděnými důkazy s dostatečnou jistotou prokázány“, má v daném kontextu na mysli a z jakého důvodu by tak byl provedený výsledek svědka nadbytečný.
119. Uvedené vyjádření je přitom v příkrém rozporu se zbývajícimi pasážemi Napadeného rozhodnutí, v nichž žalovaný nikde nepojednává o tom, že by snad bylo v řízení prokázáno, že zboží do Maďarska ve skutečnosti dopraveno nebylo, resp. by v řízení bylo s dostatečnou jistotou prokázáno, že společnost GPR předmětné zboží nepořídila, ale žalobci toliko vytýká právě a jedině neunesení důkazního břemene stran splnění předmětné podmínky aplikace § 64 ZDPH. Je přitom zjevné, že závěr o neunesení důkazního břemene stran určité rozhodné skutkové okolnosti nelze zaměňovat se závěrem o s dostatečnou jistotou prokázané existenci opaku.

120. Žalovaný dle přesvědčení soudu pochybil, pokud odmítl navrhovaný výslech svědka, jehož prostřednictvím žalobce navrhoval prokazovat okolnosti týkající dodání předmětného zboží společnosti GPR, argumentujíc tím, že rozhodné skutečnosti již byly v řízení prokázány dostatečnými množstvím jiných provedených důkazů. Toto odůvodnění neprovedení navrhovaného důkazního prostředku je dle soudu ze své povahy zcela neslučitelné se závěrem, o nějž žalovaný Napadené rozhodnutí opřel, tj. se závěrem o neunesení důkazního břemene a o neprokázání rozhodných skutkových okolností žalobcem, resp. o nepředložení žádných důkazních prostředků, které by uvedené okolnosti prokazovaly.
121. Postup žalovaného podle přesvědčení zdejšího soudu odporuje shora popsaným mantinelům a zatěžuje Napadené rozhodnutí vadou, pro kterou nemůže obstát. Žalovaný totiž odmítl žalobcem navrhovaný důkazní prostředek s poukazem na absenci pochybností o skutkovém stavu a o prokázání blíže nespecifikovaných skutečností s dostatečnou jistotou za situace, kdy současně své rozhodnutí postavil na závěru o neunesení důkazního břemene. Blíže nijak neodůvodněný a paušální závěr žalovaného o absenci pochybností o skutkovém stavu a o jeho jednoznačném prokázání je tak v daném ohledu v rozporu se závěry, o nějž žalovaný Napadené rozhodnutí opřel. Takový závěr by býval mohl žalovaný učinit podle soudu pouze v případě, pokud by z jiných v řízení provedených důkazních prostředků seznal a přezkoumatelným způsobem odůvodnil, že předmětné zboží nebylo společnosti GPR do Maďarska ve skutečnosti vůbec dodáno. V takovém případě by skutečně mohl plausibilně tvrdit, že ani případný výslech svědka navrhovaný žalobcem by na skutkových závěrech nemohl ničeho změnit.
122. Pokud pak žalovaný doplnil stručný závěr o nevyhovění důkaznímu návrhu poznámkou o tom, že *„vzhledem k faktu, že společnost GPR nepřiznala pořízení zboží z JČS, by mohl jeho výslech přinést pouze další rozpor“*, soud s poukazem na dříve uvedené připomíná, že žalovaným akcentované výsledky mezinárodního dožádání nemohly být z vyložených důvodů určujícím a klíčovým zdrojem skutkových zjištění v posuzované věci a nemohly tedy samy o sobě legitimizovat ani neprovedení navrhovaného výsledku svědka. Uvedená poznámka přitom dle soudu svědčí o apriorním hodnocení důkazů, jež by dle žalovaného vyplynuly z provedení důkazního prostředku, jenž však žalovaný v řízení provést odmítl.
123. Z uvedených důvodů se zdejší soud ztotožnil s předmětnou žalobní námitkou brojící proti neprovedení navrhovaného výsledku svědka a na související rozpory v odůvodnění Napadeného rozhodnutí. Městský soud v Praze zdůrazňuje, že bylo na žalovaném, aby žalobcem navrhovaný důkazní prostředek provedl (popř. prostřednictvím správce daně), nebo v souladu s výše uvedeným pečlivě zdůvodnil, z jakých důvodů považuje provedení tohoto důkazního prostředku za nadbytečné a pro řízení nevýznamné, přičemž v takovém případě byl povinen se přezkoumatelným způsobem vysvětlit důvody, pro které měl za to, že rozhodné skutkové okolnosti již byly v řízení jinými důkazními prostředky dostatečně prokázány. V žádném případě však žalovaný nemohl předem hodnotit důkazy tímto důkazním prostředkem získatelné. Z popsaných důvodů tak žalovaný podle zdejšího soudu rovněž vycházel z nedostatečně zjištěného skutkového stavu.
124. Soud proto shrnuje, že závěr žalovaného o neunesení důkazního břemene, založený v souladu s dříve uvedeným na čtyřech hlavních okruzích argumentace, postrádá ve třech z těchto okruhů z pohledu soudu dostatečnou oporu. Ze shora popsaných důvodů je zdejší soud přesvědčen, že žalovaný zatížil Napadené rozhodnutí vadou, když v rozporu se závěry plynoucími z ustálené rozhodovací praxe správních soudů založil své závěry o

neunesení důkazního břemene na zjištění, že odběratel pořízení předmětného zboží v podaných daňových přiznáních nepřiznal, přičemž současně odmítl žalobcem předložené prohlášení odběratele dle § 64 odst. 5 ZDPH osvědčit jako důkaz v daňovém řízení a zcela nedostatečně a způsobem odporujícím ze své podstaty v rozhodnutí vysloveným závěrům zdůvodnil neprovedení žalobcem navrhovaného důkazního prostředku.

VII. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

125. Se zřetelem ke všem výše uvedeným skutečnostem zdejšímu soudu tudíž nezbylo, než Napadené rozhodnutí pro vady řízení podle § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.
126. V dalším řízení žalovaný zohlední výše vyložené závěry vyslovené výše v bodech 91 – 124 tohoto rozsudku.
127. Právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
128. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce měl ve věci úspěch, proto mu soud přiznal náhradu nákladů řízení. Tu představuje zaplacený soudní poplatek ve výši celkem 3 000 Kč, náklady za zastoupení advokátem za 3 úkony právní služby po 3 100 Kč (převzetí věci, sepsání žaloby, sepsání repliky) a režijní paušály po 300 Kč, podle § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, celkem tedy 10 200 Kč. Právní zástupce žalobce prokázal soudu, že je plátcem DPH, a proto se částka zvyšuje o hodnotu příslušné sazby. Celková výše přiznaných nákladů tak činí 15 342 Kč.

Poučení:

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

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

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

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

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

V Praze dne 4. prosince 2019

JUDr. Ing. Viera Horčicová v.r.
předsedkyně senátu