



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudkyň JUDr. Ivanky Havlíkové a Mgr. Ing. Silvie Svobodové v právní věci

žalobkyně: **Exportel Group s.r.o.**, IČO: 27810321
sídlem Bohumínská 33/105, 712 00 Ostrava
zastoupená advokátem JUDr. Alfrédem Šrámkem
sídlem Českobratrská 2, 702 00 Ostrava

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 7. 2016, č. j. 33147/16/5300-21443-701328

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 25. 7. 2016, č. j. 33147/16/5300-21443-701328, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Alfréda Šrámka, advokáta.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Podanou žalobou ze dne 23. 9. 2016 se žalobkyně domáhala přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 7. 2016, č. j. 33147/16/5300-21443-701328 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž bylo podle ust. § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 2 (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 9. 2012, č. j. 261780/12/002512108987 (dále jen „platební výměr“), kterým byla žalobkyni

Shodu s prvopisem potvrzuje XX.

doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2011 ve výši nadměrného odpočtu 478 509 Kč. Současně žalobkyně navrhla též zrušení platebního výměru. Ve věci byla podána již druhá žaloba, kdy první žaloba žalobkyně byla úspěšná a Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 15. 3. 2016, č. j. 3 Af 25/2013 - 48, předchozí rozhodnutí žalovaného zrušil.

2. Předmětem sporu v dané věci je závěr správce daně i žalovaného, že žalobkyni se nepodařilo prokázat věrohodným způsobem nárok na přiznání osvobození žalobkyni od daně z přidané hodnoty na výstupu z území Evropské unie u realizovaných dodávek zboží, jak předpokládá ust. § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu, neboť nevyvrátila zjištění o neznámé identitě kupujícího (odběratele) uvedeného na prodejních fakturách při vývozu zboží (mobilní telefony) do třetí země, tj. společnosti ZACHID KREDIT, se sídlem na Ukrajině. Podstatnou otázkou v řízení tedy je, zda se v předmětném uskutečněném plnění jednalo o vývoz zboží splňující podmínky pro uplatnění osvobození od daně ve smyslu ust. § 66 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „ZDPH“).

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

3. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí vyšel ze zjištění, že správce daně vydal vůči žalobkyni výzvu ke k odstranění pochybností, ve které konstatoval, že došlo k vývozu velkého nárůstu zboží ve prospěch odběratele – společnosti ZACHID KREDIT se sídlem na Ukrajině. Proto požadoval prokázání splnění podmínek dle § 66 ZDPH. Předložené a získané důkazní prostředky správce daně vyhodnotil a s výsledkem postupu k odstranění pochybností seznámil žalobkyni. Žalobkyně dne 20. 5. 2011 v rámci ústního jednání podala návrh na pokračování v dokazování. Správce daně dne 28. 7. 2011 ukončil postup k odstranění pochybností a zahájil daňovou kontrolu za zdaňovací období leden 2011. V rámci dokazování si správce daně zajišťoval důkazní prostředky i prostřednictvím Velvyslanectví České republiky na Ukrajině a s výsledkem kontrolního zjištění byla žalobkyně seznámena. Před projednáním zprávy o daňové kontrole se dostavili na Finanční úřad pro Prahu 2 (v té době místně nepřislušný daňovému subjektu) zástupce žalobkyně a osoby ukrajinské státní příslušnosti a předložili správci daně čestné prohlášení. Správce daně vyhodnotil předložené čestné prohlášení a sepsal zprávu o daňové kontrole, kterou dne 14. 6. 2012 projednal se žalobkyní. Na základě kontrolních zjištění správce daně vystavil platební výměr, proti kterému žalobkyně podala odvolání včetně jeho doplnění. Odvolání žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 9. 5. 2013. Toto rozhodnutí bylo zrušeno rozsudkem Městského soudu v Praze č. j. 3Af 25/2013 - 48 ze dne 15. 3. 2016, neboť soud dospěl k závěru, že rozhodnutí správce daně i žalovaného jsou zatížena vadou řízení, spočívající v tom, že finanční orgány v rozporu s ustanovením § 92 odst. 2 daňového řádu, nevyužily možnosti provést výslech svědka, který poskytl čestná prohlášení, což mohlo přinést zjištění skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti. Dle městského soudu bylo zpochybnění obsahu čestných prohlášení nepřiléhavé. Proto zavázal finanční orgány k tomu, aby v dalším řízení provedly výslech S. G., případně A. P. (osoby ukrajinské státní příslušnosti). Žalovaný uvedl, že tatáž povinnost doplnit odvolací řízení byla žalovanému rovněž uložena již Krajským soudem v Ostravě na základě rozsudku sp. zn. 22 Af 5/2013 v řízení, v němž se jednalo o daňovou povinnost žalobkyně za zdaňovací období leden 2008 – listopad 2008, únor 2009 – listopad 2009, ve kterých žalobkyně rovněž deklarovala uskutečněná plnění ve prospěch odběratele - společnosti ZACHID KREDIT. Odvolací orgán uložil žalovanému provedení výslechu jmenovaných

osob a dále urgování odpovědi na žádost o výměnu informací, ve které byly požadovány informace o odběrateli ZACHID KREDIT. Po obdržení stanoviska v doplněném řízení dne 15. 9. 2015 bylo toto stanovisko využito i v této věci, neboť se jednalo o prověřování téhož odběratele.

4. Žalovaný se dále v odůvodnění napadeného rozhodnutí vypořádával s odvolacími námitkami žalobkyně.
5. K odvolací námitce, že žalobkyně všemi předloženými důkazními prostředky prokázala nárok na osvobození od daně při vývozu zboží, žalovaný uvedl, že z těchto důkazů sice vyplývá, že došlo k nákupu zboží v tuzemsku a jeho následnému vývozu mimo území Evropské unie, avšak k uznání nároku na osvobození vývozu je nutno splnit i podmínku stanovenou v ust. § 66 odst. 2 ZDPH, tj. že a) zboží je odesláno nebo b) přepraveno z tuzemska do třetí země prodávajícím nebo jím zmocněnou osobou nebo kupujícím nebo jím zmocněnou osobou, jestliže kupující nemá v tuzemsku sídlo, místo podnikání ani místo pobytu, ani provozovnu. Žalobkyně ve svých vyjádřeních uvedla, že podmínku dle ust. § 66 odst. 2 písm. b) ZDPH prokázala, neboť zboží bylo vyvezeno dle potvrzujících dokladů celní správy a odběratel ZACHID KREDIT nemá v tuzemsku sídlo, místo podnikání ani provozovnu. Přeprava však nebyla provedena kupujícím (odběratelem žalobkyně), neboť existence odběratele nebyla v celém daňovém řízení jednoznačně prokázána, na předložených dokladech není bližší identifikace odběratele a důkazní prostředek, který si správce daně obstaral v rámci spolupráce s Velvyslanectvím ČR na Ukrajině, neprokazuje tvrzení žalobkyně o existenci odběratele. Žalobkyně v rámci dokazování předložila veškeré písemné důkazní prostředky, které prokazují vývoz zboží z území Evropského společenství, což nebylo správcem daně rozporováno, avšak zásadní pochybnost, a to existence odběratele nebyla žalobkyní prokázána.
6. K odvolací námitce žalobkyně, že v průběhu kontroly byly doloženy a prokázány všechny obchodní operace s odběratelem ZACHID KREDIT za zdaňovací období leden 2011, žalovaný uvedl, že přestože byly předloženy daňové doklady vystavené ve prospěch odběratele ZACHID KREDIT, nebyla existence tohoto odběratele žalobkyní prokázána a odkázal k tomuto na body [5] až [33] napadeného rozhodnutí.
7. V další odvolací námitce žalobkyně namítla, že předložila veškeré relevantní identifikační údaje k odběrateli ZACHID KREDIT i k osobě pana A.P., kterému bylo zboží jakožto zástupci společnosti na polsko-ukrajinském hraničním přechodu Dorohusk předáno. K tomuto žalovaný uvedl, že na základě předložených dokladů dokládajících vývoz zboží pro odběratele ZACHID KREDIT byla žalobkyně v průběhu kontroly vyzývána k bližší identifikaci odběratele, neboť nebylo patrné, zda se jedná o fyzickou či právnickou osobu, která by vykonávala ekonomickou činnost. Vydané faktury například zcela postrádaly identifikační číslo, kterým by bylo možno existenci odběratele potvrdit, žalobkyně však přes opakovaně uváděné pochybnosti správce daně v průběhu kontroly pouze konstatovala, že jiné identifikační znaky nemá k dispozici. Z písemnosti získané z Velvyslanectví ČR na Ukrajině, která byla osvědčena jako důkaz, nebylo prokázáno, že pan P. byl oprávněn jednat za odběratele ZACHID KREDIT, když z této písemnosti vyplývá, že společnost s podobným názvem „ZACHID KREDYT“ byla ve sjednoceném státním rejstříku právnických osob a fyzických osob - podnikatelů registrována s registračním číslem 10002223150 a identifikačním kódem 32598135 v období od 15. 2. 2005 do 27. 4. 2005, avšak její název je Polimergazbud LTD, sídlo má tato společnost na jiné adrese, než tvrdí žalobkyně na vystavených fakturách a rovněž za společnost jednájí

Shodu s prvopisem potvrzuje XX.

jiné osoby než žalobkyní tvrzený pan P. Na základě tohoto důkazu dle žalovaného nelze akceptovat tvrzení žalobkyně o prokázání obchodních operací s odběratelem ZACHID KREDIT, neboť jeho existence nebyla potvrzena. Potvrzení identity pana P. Komerční bankou a.s. na základě předloženého pasu ještě neprokazuje existenci odběratele ZACHID KREDIT, který nebyl žalobkyní blíže specifikován.

8. Žalobkyně navrhla jako důkaz emailovou komunikaci s odběratelem, uskutečňovanou prostřednictvím pana P., a to včetně výpisů telefonních hovorů žalobkyně a místopřísežného prohlášení odběratele. K tomu žalovaný uvedl, že předložené výpisy telefonních hovorů nemůžou v rámci dokazovacího řízení prokázat, že odběratelem byla osoba uvedená na vystavených fakturách, neboť tyto výpisy pouze prokazují, že v průběhu ledna 2011 bylo z určitého telefonního čísla voláno na polská či ukrajinská čísla, rovněž pak předložená emailová korespondence se nevztahuje ke kontrolovanému zdaňovacímu období a neprokazuje existenci odběratele ZACHID KREDIT. Co se týče čestného prohlášení pana G. v rámci jednání na Finančním úřadě pro Prahu 2, jak toto nesprávně označuje žalobkyně jako místopřísežné, žalovaný uvedl, že toto samozřejmě neslouží jako nosič důkazu a důkazní prostředek a samo o sobě neprokazuje nějakou objektivně danou skutečnost. Správce daně pak správně vyhodnotil čestné prohlášení pana G. jako zcela nevěrohodné, neboť pan G. v čestném prohlášení toliko sděluje, že byl zakladatelem společnosti s ručením omezeným „ZACHID KREDYT“, nicméně dále uvádí, že podnikatelskou činnost v této společnosti již ukončil, ale že odebral od společnosti žalobkyně mobilní telefony s doloženým seznamem IMEI. Přitom však nebyl předložen jediný důkaz o tom, že by pan G. byl fyzickou osobou – podnikatelem zapsaným v ukrajinském rejstříku podnikajících osob, že by podnikal pod názvem ZACHID KREDIT a že by skutečně byl zakladatelem společnosti POLIMERGAZBUD LTD, která byla původně jako ZACHID KREDIT registrována. Žalovaný uvedl, že o tom, že čestné prohlášení nelze považovat za důkazní prostředek v daňovém řízení se vyjádřil opakovaně i Nejvyšší správní soud (žalovaný odkázal na rozsudek ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 77/2005 - 43).
9. K další odvolací námitce žalobkyně, že zboží bylo prokazatelně vyvezeno mimo území Evropské unie, žalovaný uvedl, že při vyhodnocení výsledku daňové kontroly za leden 2011 bylo prokázáno, že veškeré vývozní procedury proběhly elektronicky a že nedošlo k fyzickým kontrolám zboží na hraničních přechodech, přičemž elektronicky potvrzený vývoz zboží by byl jistě dostačujícím důkazním prostředkem v případě, kdyby neměl správce daně pochybnosti o existenci deklarovaného odběratele. Žalovaný nemá pochybnosti o tom, že v elektronických datech celních orgánů ČR i Polska jsou záznamy v pořádku. Pokud bylo zboží vyvezeno, bylo zřejmě také skutečně přepraveno na území státu Ukrajina, avšak v daňovém řízení nebylo prokázáno kým. Přepravu neuskutečnil prodávající, tedy žalobkyně, a nemohl ji provést ani deklarovaný kupující nebo jím zmocněná osoba, protože kupující ZACHID KREDIT reálně neexistuje, resp. jeho existence nebyla prokázána. Správce daně správně ve výsledku kontrolního zjištění vyhodnotil jednání žalobkyně jako postup, který neodpovídá péči řádného hospodáře, když si jednatelé žalobkyně nejenže nezajistili dostatečnou identifikaci svého odběratele a neověřili si jeho oprávnění k podnikání na Ukrajině, i když mu dodávali zboží ve značném objemu, ale ani si nikdy u osob, s nimiž jednali, neověřili jejich oprávnění zastupovat tento subjekt. Ke stejnému názoru dospěl i žalovaný a na tom nic nemění ani vyjádření žalobkyně v odvolacím řízení, v němž obhájuje (z pohledu správce daně nezodpovědný) postup jednatelů tím, že obchodní spolupráce probíhala vždy korektně.

Shodu s prvopisem potvrzuje XX.

Žalovaný poukázal na to, že žalobkyně na jedné straně zpochybňuje relevanci a závaznost informací zjištěných ve vztahu k podnikatelskému subjektu s názvem „ZACHID KREDYT“ (IČO: 32598135, reg. č. PO 10002223150, ul. Żaliznyčna č. 7, obec Dačne, Kivercivský okres, Volynská oblast, registrované v současnosti pod názvem POLIMERGAZBUD LTD), které byly na žádost správce daně zjištěny ve sjednoceném státním rejstříku právnických a fyzických osob šetřením Velvyslanectví ČR na Ukrajině, kdy napadá skutečnost, že by právě toto měl být subjekt uvedený jako kupující na jím vystavených dokladech, kterému mělo být z jeho strany zboží skutečně dodáno, na druhé straně však k prokázání existence a identity kupujícího ZACHID KREDIT, ul. 1.Maja/1, Luck dokládá místopřísežná notářsky ověřená prohlášení osob deklarujících, že tímto kupujícím měl být právě subjekt zjištěný výše uvedeným šetřením Velvyslanectví ČR na Ukrajině. Argumentace žalobkyně je v tomto ohledu tedy vnitřně nekonzistentní, protichůdná a vzájemně si odporující.

10. K namítané skutečnosti, že zboží přebíral pan P. nebo jiná osoba účastníci se přejímky zboží za odběratele, konstatoval žalovaný, že toto vyjádření žalobkyně nemá důkazní moc k prokázání existence deklarovaného odběratele ZACHID KREDIT.
11. K namítanému tvrzení žalobkyně, že úhrady vydaných faktur prostřednictvím třetí osoby prokazují, že se jedná o deklarované úhrady cen, k čemuž navrhuje jako důkaz bankovní výpisy a tabulku se specifikací úhrad dle jednotlivých faktur, žalovaný konstatoval, že předložené výpisy bankovních účtů, kterými byly částečně provedeny bezhotovostní úhrady výše uvedených faktur, neobsahovaly takové důkazy, kterými by byla existence ZACHID KREDIT potvrzena, rovněž tuto skutečnost neprokázala ani navrhovaná tabulka úhrad. Peněžní prostředky vložené na účet v Komerční bance a.s. neprokazují, že odběratelem zboží byl ZACHID KREDIT, a to i přesto že osoba pana P. byla ztotožněna s předloženým pasem. Z žádných relevantních předložených nebo získaných důkazních prostředků nevyplývá vzájemná vazba mezi osobou pana P. a odběratelem, společností ZACHID KREDIT.
12. Žalobkyně dále namítla nedostatečné hodnocení důkazních prostředků, uvedeného ve zprávě o kontrole č. j. 152022/12/362933803522, neboť není zřejmé, zda byly skutečnosti ve vztahu k přepravě a vývozu zboží prokázány. K námitce žalovaný konstatoval, že není pochyb o uskutečnění vývozu z území Evropské unie a ze spisu vyplývá i v rámci daňové kontroly akceptování časových nesrovnalostí, jakožto i dodržení lhůt stanovených k ukončení vývozu daňového subjektu na stránkách Celní správy ČR ze strany správce daně. Správce daně tyto skutečnosti ve zprávě o kontrole dále nekomentoval ani nevyhodnocoval, a to především z důvodu, že neměly vliv na zjištění, které je pro vyhodnocení deklarovaných obchodních případů zásadní. Tím byla skutečnost, že v průběhu daňové kontroly nebyla prokázána existence deklarovaného odběratele ZACHID KREDIT a vývoz zboží nebyl prokázán jako osvobozený od daně. Zjištěné nesrovnalosti v datech, stejně jako ověření ukončení vývozu, pak nemohou ovlivnit výsledný pohled na deklarované transakce.
13. Žalobkyně dále zpochybnila zjištění správce daně o neoprávněnosti osvobození ve smyslu ust. § 66 ZDPH s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2008, č. j. 7 Afs 30/2008 - 70, a rozsudek Soudního dvora (4. senát) ze dne 18. 10. 2007, č. j. C-97/06, a navrhla provedení dotazu na Ministerstvo financí ČR ve věci propuštění zboží do režimu vývozu, jeho opuštění z území Evropské unie a rádné a včasné ukončení celního režimu vývoz. Žalovaný k námitce konstatoval, že závěry, které byly učiněny na základě

Shodu s prvopisem potvrzuje XX.

zjištění v konkrétním kontrolovaném případě, nijak neodporují znění ust. § 66 ZDPH ani rozsudkům, na něž žalobkyně ve svém odvolání odkázala. Nejvyšší správní soud se v odkazovaném rozsudku zabýval případem neuskutečnění vývozu při nepředložení potvrzení celního orgánu o umístění zboží do svobodného celního skladu, přičemž jednou větou se zmínil o „*možnosti prokazování splnění podmínek pro osvobození od daně jinými důkazními prostředky pouze při absenci potvrzení výstupu zboží z území Společenství celními orgány*“, jinak se vyjadřoval k aplikaci ust. § 66 ZDPH ve zcela odlišné rovině a ze zcela jiného pohledu, než jaký je věcně předmětem zkoumání v případě žalobkyně. V daném případě nemohlo dojít k osvobozenému vývozu, když žalobkyně tyto podmínky nesplnila, neboť přepravu na místo určení ve třetí zemi neuskutečnila a neuskutečnil ji (resp. nemohl ji uskutečnit) ani odběratel, jestliže neexistuje. Pojem vývoz zboží je obecně založen naplněním podmínek danými celními, nikoliv daňovými, předpisy, a to naplněním podmínky propuštění určitého zboží do některého z celních režimů uvedených v první větě ust. § 66 odst. 1 ZDPH a výstupem daného zboží mimo území Společenství. Samotné uskutečnění vývozu zboží dle ust. § 66 odst. 1 ZDPH ještě neznamená, že došlo k uskutečnění nějakého plnění, které by bylo předmětem daně z pohledu ZDPH. Předmětem zkoumání způsobu uplatnění DPH je vždy až teprve určité plnění uskutečněné při vývozu zboží, tedy pouze plnění, které je předmětem daně z přidané hodnoty dle ust. § 2 ZDPH. Ustanovení § 66 odst. 2 ZDPH stanovuje jako jednu z podmínek pro možnost uplatnění osvobození od daně na výstupu při dodání zboží při vývozu zboží podmínku uskutečnění přepravy zboží prodávajícím (což v případě žalobkyně nenastalo, neboť zboží předala ještě na území Polska) nebo kupujícím, pak je-li u žalobkyně zjištěno, že deklarovaný odběratel neexistuje, nemohl tedy dané zboží ani nikam (v daném případě z Polska na Ukrajinu) přepravit. Přepravily-li dané zboží na Ukrajinu určité osoby, pokud neexistuje kupující, jehož jménem měly dané osoby tento přepravní úkon učinit, nelze tvrdit, že daná přeprava byla realizována tímto kupujícím. Obchodní případy uskutečněné neidentifikovaným odběratelem byly proto posouzeny jako dodání zboží, které je předmětem daně dle ust. § 2 ZDPH, za úplatu a v rámci ekonomické činnosti, a to subjektu, jehož existence nebyla správci daně prokázána, tedy s místem plnění v tuzemsku dle ust. § 7 odst. 2 ZDPH, přičemž žalovaný se s tímto závěrem plně ztotožnil.

14. K žalobkyní vznesenému požadavku na provedení dotazu na Ministerstvo financí ČR žalovaný konstatoval, že jej spatřuje jako neopodstatněný, neboť není pochybnosti o tom, že zboží v doměřených zdaňovacích obdobích bylo propuštěno do celního režimu vývozu, že opustilo celní území Evropské unie a že celní režim byl ukončen, a proto považuje ověřování těchto skutečností za nadbytečné.
15. Žalobkyně v odvolání dále namítla, že nebyl proveden navrhovaný důkaz k prokázání existence odběratele, a to v rámci mezinárodní spolupráce vyžádání si prostřednictvím Generálního ředitelství cel ČR u celních orgánů Polské republiky správní spis týkající se vývozu mimo území Evropské unie za účelem ověření faktického vývozu. K námitce žalovaný uvedl, že správce daně tento návrh posoudil a vyhodnotil jej jako neefektivní a nadbytečný, když především vycházel ze skutečnosti, že na předložených konkrétních dokumentech MRN je ve všech případech v oddíle odesílatel/vývozce uvedena společnost Exportel Group s.r.o. a také v centrálním registru jednotných správních deklarací, který je spravován celními orgány a v němž správce daně ověřoval konkrétní dokumenty MRN, je jako vývozce ve všech případech deklarována společnost Exportel Group s.r.o. Z toho je zřejmé, že rovněž ve správních spisech polské celní správy jsou evidovány doklady, kde jako vývozce figuruje tato společnost. Současně bylo žalobkyni sděleno, že pokud nadále

považuje jí navrhované zajištění správního spisu u celních orgánů Polské republiky za možný důkaz pro svá tvrzení, pak s ohledem na obecnou zásadu, vyplývající z ust. § 92 odst. 3 daňového řádu, je na žalobkyni, aby si takový důkaz opatřila vyžádáním si ho od těchto orgánů, a to např. postupem obdobným jako je nahlížení do spisu podle daňového řádu, neboť jde o spis, který se týká jejich povinností. Mezinárodním dožádáním k polské celní správě prostřednictvím Generálního ředitelství cel by nebylo možno zjistit jinou skutečnost, než že vývoz byl uskutečněn vývozcem, a tím je žalobkyně, a že vývoz zboží mimo území Evropské unie byl v systému zaevidován, proto se žalovaný ztotožnil s názorem správce daně, že obdržené písemnosti by pouze potvrdily již jednou žalobkyní doložené skutečnosti.

16. Žalobkyně v další odvolací námitce opětovně požadovala provedení důkazu k prokázání existence odběratele, a to v rámci mezinárodní spolupráce vyžádáním si u celních orgánů Polské republiky správní spis, týkající se vývozu mimo území Evropské unie, za účelem potvrzení vývozu odběrateli ZACHID KREDIT. V návaznosti na předchozí bod zaujal žalovaný obdobný postoj i k tomuto návrhu žalobkyně. K této námitce žalovaný konstatoval, že zjištění skutečnosti, kdo fakticky realizoval vývoz, je povinností žalobkyně, když deklarovaný odběratel ZACHID KREDIT neexistuje, resp. jeho existence nebyla v průběhu daňového řízení věrohodně prokázána, a žádná jiná osoba není známa správci daně, celním úřadům, a jak je patrné, ani samotné žalobkyni. Stejně tak odkázal žalovaný na svůj již vyslovený názor v bodech [53] až [55] napadeného rozhodnutí ohledně opětovného požadavku žalobkyně na zajištění a provedení důkazu, a to osvědčení Polské celní správy a Ministerstva financí ČR, že zboží bylo dodáno odběrateli ZACHID KREDIT, bylo skutečně vyvezeno a vývoz zboží byl ukončen v souladu s právní úpravou.
17. Žalobkyně se dále dovolává jako důkazu protokolu o ústním jednání ze dne 29. 2. 2012, sepsaného Finančním úřadem pro Prahu 2, jehož součástí je čestné prohlášení pana G., jež má prokázat oprávněnost zastupovat odběratele ZACHID KREDIT a současně existenci pana G. a pana P. K této námitce žalovaný uvedl, že „místopřísežné“ prohlášení pana G. předložené v rámci ústního jednání dne 29. 2. 2012 neslouží jako nosič důkazu, ani jako důkazní prostředek, a samo o sobě neprokazuje nějakou objektivně danou skutečnost, k čemuž se žalovaný navíc vyjádřil již v bodě [38] napadeného rozhodnutí.
18. K odbornému vyjádření č. 38/2012 zpracovanému na základě podnětu žalobkyně odborným konzultantem JUDr. J. B., jež cituje ze ZDPH a judikatury ESD oprávněnost osvobození při vývozu zboží, předloženého v rámci doplnění odvolání, žalovaný konstatoval, že v doplnění odvolání žalobkyně nenavrhla ani nepředložila žádné důkazní prostředky, které by JUDr. J. B. zahrnul do svého vyjádření, a tím mohla vyvrátit názor správce daně. Co se týče zahraniční osoby a prokazování jejího legálního podnikání či její evidence v příslušném rejstříku, souhlasil žalovaný s odborným konzultantem, že taková povinnost nevyplývá ze zákona, avšak pokud vzniknou pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti údajů v podaném daňovém přiznání, případně o reálném uskutečnění obchodních transakcí tak, jak je žalobkyně deklaruje, má správce daně podle ust. § 89 daňového řádu povinnost vyzvat žalobkyni k odstranění těchto pochybností, a rovněž má povinnost podle ust. § 92 odst. 2 daňového řádu zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně co nejúplněji, přičemž není vázán jen návrhy žalobkyně. Jelikož správce daně v průběhu daňového řízení zjistil, že deklarovaná zahraniční osoba – ukrajinský subjekt s názvem či jménem ZACHID KREDIT neexistuje, byla proto žalobkyně vyzvána, aby zjištění vyvrátila a prokázala, že ZACHID KREDIT existuje,

příčemž podnikatelské oprávnění tohoto subjektu a jeho zápis do rejstříku podnikajících právnických a fyzických osob vedeného na Ukrajině by byl věrohodným důkazem. Splnění obecných vývozních formalit, předložení formálně bezvadných daňových dokladů, jakož i zaplacení peněžních částek na bankovní účet (ať už formou vkladu hotovosti provedených ukrajinským občanem nebo částkami připsanými z účtu neznámých zahraničních firem), není podle žalovaného dostačující, neboť nebylo prokázáno, že k uskutečnění daných obchodních transakcí došlo přesně tak, jak je těmito doklady deklarováno, tedy že došlo k prodeji mobilních telefonních přístrojů ukrajinskému subjektu ZACHID KREDIT.

19. Žalovaný závěrem konstatoval, že na základě zjištěných skutečností bylo prokázáno, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, neboť svými měnicími se tvrzeními o deklarovaném odběrateli neprokázala, že došlo k naplnění podmínek stanovených v ust. § 66 odst. 2 ZDPH a tato deklarovaná uskutečněná plnění jsou osvobozena od daně při vývozu zboží, a proto prvostupňové rozhodnutí správce daně jako věcně správné potvrdil.

III. Žaloba

20. Žalobkyně se v rámci žaloby proti napadenému, v pořadí již druhému rozhodnutí žalovaného domáhala přezkoumání prakticky totožných žalobních bodů jako v případě žaloby ve věci vedené městským soudem pod sp. zn. 3 Af 25/2013 v případě prvního rozhodnutí žalovaného, které se navíc co do svého obsahu překrývají též s odvolacími námitkami uplatněnými žalobkyní v rámci odvolacího řízení, jež byly podrobně rozebrány v části rozsudku výše.
21. Žalobkyně předně vytkla žalovanému a správci daně, že platební výměr byl vydán bez řádného a úplného dokazování, je nezákonný a nepřezkoumatelný, neboť žalovaný ignoroval požadavek předchozího soudního rozhodnutí k povinnosti provést náležitě důkazy ve věci, přičemž žalobkyni nemůže být kladena k tíži skutečnost, že nesprávným procesním postupem správce daně v rámci původního daňového řízení bylo pro časový odstup zmařeno provedení důkazů svědeckými výpověďmi, a to z důvodů, které nemohla jakkoliv ovlivnit. Ve shora uvedeném rozsudku městský soud uložil žalovanému provést svědeckou výpověď pana S. G. (eventuálně také pana A. P.), který se v řízení dostavil ke správci daně s vlastním čestným prohlášením, že podniká pod názvem ZACHID KREDIT. Správce daně ani žalovaný jej však nevyslechli, neučinili tak ani poté, co jim to bylo uloženo městským soudem, neboť pan S. G. vycestoval z České republiky, stejně tak nebyl proveden ani výslech pana A. P. Jejich výslech je přitom podstatný pro řízení, neboť důvodem, pro který byla daň žalobkyni doměřena, je neprokázání vyvezení zboží osvobozeného od daně z přidané hodnoty mimo členské státy Evropské Unie žalobkyní nebo kupujícím, jak předpokládá ust. § 66 ZDPH, přičemž důvodem, proč tato skutečnost nebyla prokázána, je to, že odběratel - společnost ZACHID KREDIT - podle žalovaného a správce daně neexistuje.
22. Žalobkyně dále namítla, že v řízení před správními orgány byly užity důkazy (předložené čestné prohlášení a osobní přítomnost S. G. a A. P.), s jejichž relevancí a věrohodností se správce daně vypořádal v rozporu se zákonnými zásadami správy daní a žalovaný tento postup aproboval. Dále nebyly provedeny žalobkyní navržené důkazy (výslech jmenovaných osob a spisy celní správy ohledně vývozu zboží do Polské republiky) způsobilé prokázat skutkový stav, ani nebyly vypořádány všechny námitky žalobkyní vznesené v rámci odvolacího řízení. Žalobkyně poukázala na nesprávný výklad

žalovaného, vycházející z judikatury Nejvyššího správního soudu ohledně posuzování čestného prohlášení jako důkazu. Uvedla, že správce daně aplikuje tuto judikaturu nepřipadně, neboť ta se týká čestného prohlášení daňového subjektu, zatímco v případě žalobkyně jde o čestné prohlášení odběratele učiněné také osobně před místně příslušným správcem daně, který jeho totožnost ověřil a na místě s ním sepsal protokol. Pokud správce daně poukazuje na skutečnost, že daňový řád institut čestného prohlášení nezná, přičemž však opomíjí odlišný charakter vyjádření osob do protokolu, pak žalobkyně odkazuje na ustanovení daňového řádu týkajícího se dokazování v daňovém řízení, a to ustanovení § 93 zák. č. 280/2009 Sb., v němž se stanoví, že jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci. Navíc institut čestného prohlášení není v daňovém řízení dle českého právního řádu neznámý, kdy i v analogicky obdobné situaci, s takovým důkazním prostředkem český právní řád výslovně počítá, tak jak to plyne např. z ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, zák. č. 235/2004 Sb., a to z jeho ustanovení § 64 odst. 5, v němž se stanoví, že dodání zboží do jiného členského státu lze prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky. Tedy není zřejmé, z jakého důvodu správce daně uvedený důkazní prostředek považoval za neprůkazný či snad nepoužitelný nebo nevěrohodný, když se jedná o prohlášení odběratele daňového subjektu, o němž bylo navíc správcem daně současně protokolováno. Důkazem je protokol sepsaný správcem daně – Finančním úřadem v Praze 2 dne 29. 2. 2012 samotný, jehož součástí je předmětné čestné prohlášení, kdy tento protokol tímto navrhuje k důkazu. Takový postup správce daně při hodnocení důkazů byl zcela svévolný a nemá oporu v právní úpravě a svědčí o snaze správce daně nepřipustit v řízení jakékoli důkazy na podporu tvrzení daňového subjektu a vyměřit daň za každých okolností.

23. Žalobkyně dále v žalobě dále navrhla provedení dokazování soudem dalšími důkazními prostředky:

- provedení důkazu právním spisem či spisy vedenými příslušnými celními orgány Polské republiky ve věci vývozu zboží mimo celní území Společenství, a to zboží, které bylo ve zdaňovacím období, za něž byla daňovému subjektu doměřena daň napadenými rozhodnutími, dodáno žalobkyní odběrateli – subjektu ZACHID KREDIT. Žalobkyně je toho názoru, že ačkoli správce daně již dříve uvedl, že si daňový subjekt může takový důkaz zajistit sám prostřednictvím procesu nahlížení do spisů polské správy daní, je takovýto postup na správci daně v souladu se zásadami správy daní, jak tyto vyplývají z daňového řádu a dle nichž je povinností správce daně šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů, s daňovými subjekty spolupracovat a umožnit daňovým subjektům jejich práva uplatňovat.

- provedení důkazu potvrzením Polské celní správy, že zboží, které bylo ve zdaňovacím období, za něž byla daňovému subjektu doměřena daň napadenými rozhodnutími, dodáno daňovým subjektem odběrateli – subjektu ZACHID KREDIT, bylo skutečně vyvezeno mimo celní území EU, a tedy byl ukončen vývoz.

24. S ohledem na uvedené žalobkyně namítala, že správce daně i žalovaný v rozporu se zásadami správy daní jako příslušné orgány správy daní neprovedly v řízení řádně žalobcem navrhované důkazy, které byly pro posouzení skutkového stavu věci otázkou

zcela zásadního významu, a tedy nezjistily řádně skutkový stav věci nutný pro relevantní rozhodnutí ve věci. Ačkoli žalobce předložil zákonným způsobem veškeré důkazní prostředky, k jejichž doložení byl dle dopadající právní úpravy povinen a nad rámec svých zákonných povinností, doložil další zejména listinné důkazy prokazující oprávněnost jeho nároku na osvobození od daně z přidané hodnoty v jednotlivých zdaňovacích obdobích, vyhodnotily tyto důkazy v rozporu s právní úpravou jako nedostatečné, případně nevěrohodné, či v daňovém řízení nepoužitelné (viz argumentace odvolacího orgánu ohledně použitelnosti místopřísežného prohlášení), a to aniž by takové důkazy relevantně a zákonným způsobem, a tedy unesením vlastního důkazního břemene, zpochybnil. Žalovaný v rámci doplněného odvolacího řízení Odvolací finanční ředitelství prakticky ignoroval požadavek pravomocného soudního rozhodnutí k povinnosti provést náležité důkazy ve věci. Žalovaný neučinil veškeré možné kroky k odstranění jím způsobených procesních vad řízení, kdy například správce daně žádným způsobem nekontaktoval žalobkyni a neseznámil ji ani s faktickým opětovným zahájením odvolacího řízení a zejména ani s výsledky šetření dožádaných orgánů před rozhodnutím ve věci, které bylo zcela bez úspěchu, a to například pro účely poskytnutí součinnosti. Žalobkyně má za to, že jí nemůže být kladena k tíži skutečnost, že nesprávným procesním postupem správce daně v rámci původního daňového řízení bylo pro značný časový odstup zmařeno provedení důkazů svědeckými výpověďmi, a to z důvodů, které daňový subjekt nemohl jakkoli ovlivnit, když v současné době se svědci již na území České republiky nevyskytují, a to zjevně i v důsledku válečného konfliktu, který v mezidobí propukl na Ukrajině, jako domovském státě odběratele. Žalobkyně naopak v rámci daňového řízení zajistila osobní přítomnost zásadních svědků při ústním jednání před správcem daně, o čemž svědčí protokol, kterým bylo zaznamenáno vyjádření osobně přítomné a na místě správcem daně legitimované osoby. Byl to naopak laxní přístup správce daně, který způsobil to, že správce daně neunesl své důkazní břemeno, které na něj přešlo v okamžiku, kdy chtěl dále zpochybňovat věrohodnost žalobcem, jako daňovým subjektem, doložených důkazů, jimiž prokázal všechny zákonem stanovené podmínky pro osvobození od daně.

IV. Vyjádření žalovaného

25. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 6. 12. 2016 s žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí, odkázal přitom na odůvodnění napadeného rozhodnutí a obsah správního spisu, neboť žalobní námitky prakticky kopírují námitky odvolací.
26. K stěžejní žalobní námitce nesprávně zjištěného skutkového stavu a neprovedení svědeckých výsledků, k čemuž byl žalovaný zavázán citovaným rozsudkem městského soudu, žalovaný uvedl, že žalovaný se pokusil jak pana S. G., tak pana A. P. vyslechnout, nicméně se to nepodařilo, neboť pan S. G. od 23. 11. 2012 a pan A. P. od 11. 5. 2012 není hlášen k pobytu na území České republiky. Za této situace není možno podle žalovaného svědecké výsledky provést a současně je tedy nutno konstatovat, že žalobkyně neprokázala, resp. nenaplnila podmínky pro uplatnění osvobození od daně při dovozu deklarovaného zboží ve smyslu ust. § 66 ZDPH, neboť v průběhu daňové kontroly a ani v průběhu celého odvolacího řízení nebyla prokázána existence odběratele, ukrajinské společnosti ZACHID KREDIT. Žalobkyně si navíc nepočínala s péčí řádného hospodáře, když si nezajistila dostatečnou identifikaci svého odběratele, neověřila si jeho oprávnění k podnikání na Ukrajině, ačkoliv mu dodávala zboží ve značném rozsahu a u osob, s nimiž jednala, si neověřila jejich oprávnění zastupovat tento subjekt. Čestné prohlášení, které bylo předloženo, samo o sobě neprokazuje nějakou objektivně danou skutečnost. Nadto pan S.

G. v odkazovaném čestném prohlášení toliko sděluje, že byl zakladatelem společnosti s ručením omezeným ZACHID KREDIT, nicméně dále uvádí, že podnikatelskou činnost v této společnosti již ukončil, ale odebral od společnosti žalobkyně mobilní telefon, přičemž však nebyl předložen jediný důkaz o tom, že by pan S. G. byl fyzickou osobou podnikatelem zapsaným v ukrajinském rejstříku podnikajících osob, že by podnikal pod názvem ZACHID KREDIT, a že by skutečně byl zakladatelem společnosti POLIMERGAZBUD LTD, která byla původně jako ZACHID KREDIT registrována. Naopak z veřejně dostupných oficiálních registrů je zřejmé, že jako zakladatelé předmětné společnosti v něm figurují osoby zcela odlišné. Z tohoto důvodu proto žalovaný vyhodnotil čestné prohlášení S. G. jako nevěrohodné.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

27. Městský soud z podnětu žaloby podané v zákonné lhůtě přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které mu předcházelo, podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 sb., soudního řádu správního (dále jen s.ř.s.) v mezích žalobních bodů, přičemž v souladu s ust. § 75 odst. 1 s. ř. s. vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.
28. Žaloba je důvodná.
29. Z obsahu správního spisu předloženého žalovaným městský soud zjistil následující rozhodné skutečnosti.
30. Správce daně provedl u žalobkyně daňovou kontrolu na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2011, kdy byl ověřován nákup zboží (mobilních telefonů) a jejich následný prodej ukrajinskému odběrateli ZACHID KREDIT, sídlem ul. 1. Maja/1, Luck, Ukrajina, který nebyl dostatečně identifikován a pochybnosti přetrvávaly také o identitě osoby A. P., který měl jménem odběratele ZACHID KREDIT jednat. K prokázání uskutečnění vývozu zboží do třetí země žalobkyně předložila s vystavenými fakturami vývozní doprovodné doklady MRN vydané Celním úřadem Paskov při propuštění zboží do režimu vývozu, výtisky z internetových stránek celní správy potvrzující ukončení režimu vývozu k jednotlivým dokladům MRN a listinu vydanou polskou celní dopravní pobočkou v Dorohusku obsahující informaci potvrzující vývoz zboží s konkrétními doprovodnými doklady MRN mimo celní území Evropské unie. K prokázání předání zboží předložila žalobkyně dodací listy a do protokolu dne 20. 5. 2011 uvedla, že zboží bylo vždy dovezeno do obce Dorohusk na hraniční přechod mezi Polskem a Ukrajinou a zde bylo fyzicky předáno A. P. jakožto zástupci odběratele ZACHID KREDIT. K prokázání úhrad odběratelem ZACHID KREDIT předložila žalobkyně výpisy z bankovních účtů vedených u Komerční banky, a.s., z nichž vyplývá, že hotovostní platby realizoval za ZACHID KREDIT osobně A. P.. Z bezhotovostních plateb ani jedna nebyla uskutečněna subjektem ZACHID KREDIT, ale jinými subjekty.
31. Jelikož správce daně měl pochybnosti o existenci subjektu ZACHID KREDIT, ověřoval si uvedené skutečnosti ve spolupráci s Velvyslanectvím České republiky na Ukrajině. Správci daně byl velvyslanectvím poskytnut výpis ze sjednoceného státního rejstříku právnických osob a fyzických osob – podnikatelů, evidován ve správním spise pod č. j. 212681/11/362933803522, z něhož vyplývá, že společnost s názvem ZACHID KREDIT byla v rejstříku původně registrována a její současný název je POLIMERGAZBUD LTD. Tato společnost má sídlo na adrese Zaliznyčna, dům č. 7, Dačne, Kivercivskyj okres, Volyňská oblast, 45244, ředitelem je pan V. I. V. bytem XX, který je současně

Shodu s prvopisem potvrzuje XX.

zakladatelem – společníkem, druhým zakladatelem - společníkem je pan V. S. V., bytem XX.

32. Správce daně pro přetrvávající pochybnosti vyzval žalobkyni k jejich odstranění výzvou ze dne 15. 9. 2011, č. j. 214867/11/362933803522. Žalobkyně nepředložila žádné důkazní prostředky a ve vyjádření ze dne 29. 9. 2011 uvedla, že předloženými doklady již prokázala existenci odběratele ZACHID KREDIT i to, že faktický vývoz mimo území Evropské unie byl prováděn odběratelem a byl uskutečněn. Současně navrhla, aby si správce daně vyžádal u příslušných celních orgánů Polské republiky spisy týkající se vývozu zboží dle předmětných dokladů. Tento důkazní návrh správce daně vyhodnotil jako neefektivní, neboť jím nemohou být odstraněny ty pochybnosti, které má, tj. pochybnosti ohledně existence odběratele ZACHID KREDIT. Velvyslanectví ČR na Ukrajině poskytlo dne 16. 11. 2011 správci daně doplňující informace, evidované ve správním spise pod č. j. 242019/11/362933803522, a to, že společnost s obchodním jménem ZACHID KREDIT existovala dle ukrajinského rejstříku v období od 15. 2. 2005 do 27. 4. 2005 a následně byla zapsána pod obchodním jménem Polymergazbud LTD, takže v době deklarovaných dodávek ze strany žalobkyně v měsíci lednu 2011 nemohlo být dodáváno společnosti ZACHID KREDIT.
33. Dne 29. 2. 2012 se ke správci daně dostavil zástupce žalobkyně se dvěma osobami ukrajinské národnosti a tlumočnicí do ukrajinštiny. O jejich přítomnosti byl sepsán protokol č. j. 58600/12/002513108987, jímž byly přítomné osoby identifikovány na základě předložených cestovních pasů jako A. P. a S. G., narozený 31. 8. 1980, bytem podle prohlášení XX. S. G. předložil čestné prohlášení v ukrajinském a českém jazyce, v němž prohlásil, že byl zakladatelem společnosti „ZACHID KREDYT“, v současné době registrované pod názvem POLIMERGAZBUD LTD, a dále, že svou podnikatelskou činnost v této společnosti již ukončil a nadále v rámci obchodní činnosti jako fyzická osoba užívá původní obchodní jméno „ZACHID KREDYT“. Současně potvrdil, že pod tímto obchodním názvem odebral v lednu 2011 od žalobkyně mobilní telefony se specifikovanými identifikačními čísly, jejichž seznam předložil spolu s čestným prohlášením, a že přebírání mobilních telefonů prováděl jím pověřený A. P.. V čestném prohlášení jsou dále specifikovány faktury vydané žalobkyní pro „ZACHID KREDYT“ a prohlášení „ZACHID KREDYT“, že byly uhrazeny, a to s ohledem na zavedené obchodní vztahy v některých případech obchodními partnery tohoto odběratele. Žalobkyně dále poukázala na prohlášení S. G., sepsané ve formě notářského zápisu notářky JUDr. E. C. ze dne 10. 5. 2012, obsahující osvědčení o prohlášení, v němž S. G. prohlásil a potvrdil, že byl společníkem společnosti s ručením omezením ZACHID KREDIT, registrované pod současným názvem POLIMERGAZBUD LTD a v této společnosti svou podnikatelskou činnost ukončil, avšak nadále v rámci své obchodní činnosti používá jako fyzická osoba původní obchodní jméno ZACHID KREDIT. Dále uvedl, že v letech 2008 až 2011 odebral od žalobkyně zboží, a to mobilní telefony, kdy kupní ceny byly fakturovány ze strany žalobkyně fakturami uvedenými v seznamu, který je nedílnou součástí notářského zápisu.
34. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala existenci odběratele a dne 19. 9. 2012 vydal platební výměr za zdaňovací období leden 2011. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně dne 24. 10. 2012 odvolání, evidované pod č. j. 307702/12, jež na výzvu správce daně ze dne 8. 11. 2012 doplnila podáním ze dne 27. 11. 2012, evidovaným pod č. j. 325929/12, které dále doplnila podáním ze dne 19. 12. 2012, evidovaným pod č. j.

Shodu s prvopisem potvrzuje XX.

340255/12, k němuž přiložila jako důkazní prostředek „Odborné vyjádření č. 38/2012“ odborného konzultanta JUDr. J. B..

35. O odvolání žalobkyně rozhodl žalovaný nejprve rozhodnutím ze dne 9. 5. 2013 tak, že odvolání zamítl neboť se ztotožnil se závěry správce daně učiněnými ve zprávě o daňové kontrole, čestné prohlášení předložené S. G. vyhodnotil tak, že čestné prohlášení obecně nelze považovat za důkazní prostředek, tvrzení S. G. jsou nevěrohodná s ohledem na to, že informace z ukrajinského podnikatelského rejstříku nekorespondují s jeho tvrzeními, že byl zakládajícím členem společnosti ZACHID KREDIT, přičemž shodně posoudil i notářský zápis ze dne 10. 5. 2012, a na základě tohoto rozhodl o neprokázání splnění podmínek stanovených v ust. § 66 odst. 2 ZDPH, neboť žalobkyně neprokázala, že odběratelem zboží byla společnost ZACHID KREDIT, ul. 1. máje 1, Luck, Ukrajina, a platební výměr potvrdil.
36. Uvedené rozhodnutí bylo zrušeno rozsudkem Městského soudu v Praze s tím, že je zapotřebí objasnit tvrzení subjektu vystupujícího pod obchodním jménem ZACHID KREDIT, a to např. svědeckou výpovědí subjektu, který tato čestná prohlášení poskytl, tak, aby byly zjištěny skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti co nejúplněji (srov. přiměřeně rozsudek NSS ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 85/2009 - 104, rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 11. 12. 2007, č. j. 15 Ca 188/2005 - 64), neboť pokud tak správní orgány neučinily, postupovaly v rozporu s ust. § 92 odst. 2 daňového řádu. Je však otázkou dalšího dokazování, zejména pak důkazní situace, jež nastane po případném výsledku S. G., eventuálně také A. P., zda si správní orgán vyžádá provedení dalších důkazů, což již bude předmětem vyhodnocení a úvahy správních orgánů, k čemuž je městský soud zavázal v rámci svého vysloveného právního názoru.
37. Žalovaný v dalším řízení na základě zrušujícího rozsudku městského soudu uložil správci daně doplnění odvolacího řízení, v němž správce daně provedl urgenci ve věci odpovědi na žádost o výměnu informací ze dne 25. 10. 2011, zaevidovanou pod č. j. 28396/11. Generální finanční ředitelství informovalo dne 25. 5. 2015 správce daně o podání urgency ukrajinské straně. Dne 18. 8. 2015 bylo správci daně sděleno, že ukrajinská strana ani na zaslanou urgenci nedoručila žádné vyjádření. Dále správce daně zaslal dne 11. 5. 2015 výzvu k poskytnutí informací Ministerstvu vnitra ČR, Službě cizinecké policie, zaevidovanou pod č. j. 3679131/15/2002-24903-108987, ve které požadoval sdělení místa pobytu S. G. a A. P. Dne 2. 6. 2015 obdržel správce daně odpověď na žádost, ve které Ministerstvo vnitra uvedlo, že pan S. G. byl registrován na území ČR v období od 21. 11. 2012 do 23. 11. 2012 a v současné době není hlášen k pobytu na území ČR. Dále zde bylo uvedeno, že pan A. P. byl registrován na území ČR v období od 10. 5. 2012 do 11. 5. 2012 a v současné době není hlášen k pobytu na území ČR.
38. Následně žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím, ve kterém shodně uzavřel, že nebylo prokázáno, že S. G. obchodoval pod jménem ZACHID KREDIT, neboť jeho čestné prohlášení nemůže sloužit jako důkaz a osoba ZACHID KREDIT není uvedena ve výpisu ze sjednoceného státního rejstříku právnických a fyzických osob podnikatelů. Vyjádření pana S. G. v čestném prohlášení, že byl společníkem společnosti ZACHID KREDYT, neodpovídá údajům zjištěným z ukrajinského registru. Vzhledem k tomu, že rovněž i úhrady jednotlivých daňových dokladů byly prováděny z různých bankovních účtů osob odlišných od deklarovaného odběratele, vyhodnotil žalovaný čestné prohlášení pana S. G. jako zcela nevěrohodné, na základě čehož uzavřel, že deklarovaný kupující na Ukrajině neexistuje a za této situace tudíž nebyly prokázány podmínky pro uskutečnění vývozu

Shodu s prvopisem potvrzuje XX.

zboží podle ust. § 66 odst. 1 ZDPH, který je předpokladem pro naplnění možnosti na osvobození dodání zboží za úplaty od daně na výstupu podle ust. § 66 odst. 2 ZDPH. Dále žalovaný poukázal na to, že žalobkyně několikrát změnila své vyjádření o odběrateli, což opět zakládá jisté pochyby a nevěrohodnost ohledně jejích prohlášení. Předmětné zboží bylo sice nepochybně vyvezeno, ale nebylo zjištěno kým, neboť přepravu neuskutečnil prodávající – tedy žalobkyně, a nemohl ji provést ani deklarující kupující, neboť osoba označená jako ZACHID KREDIT reálně neexistuje. Za této situace jsou odvolací námitky žalobkyně nedůvodné a žalovaný napadeným (v pořadí druhým) rozhodnutím opět potvrdil platební výměr správce daně.

39. Soud při posouzení žalovy vyšel z následující právní úpravy.
40. Podle ust. § 66 odst. 1 ZDPH *vývozem zboží se pro účely tohoto zákona rozumí výstup zboží z území Evropského společenství na území třetí země, jestliže zboží bylo propuštěno do celního režimu vývoz, pasivní zušlechťovací styk nebo vnější tranzit, nebo bylo propuštěno do celně schváleného určení zpětný vývoz zboží z celního území Evropského společenství. Za vývoz zboží se pro účely tohoto zákona považuje také umístění nebo dodání zboží do svobodného pásma nebo svobodného skladu v tuzemsku.*
41. Podle ust. § 66 odst. 2 ZDPH *osvobozeno od daně při vývozu zboží do třetí země je dodání zboží plátcem, které je odesláno, nebo přepraveno z tuzemska do třetí země a) prodávajícím nebo jím zmocněnou osobou, nebo b) kupujícím nebo jím zmocněnou osobou, jestliže kupující nemá v tuzemsku sídlo, místo podnikání ani místo pobytu, ani provozovnu, s výjimkou zboží přepravovaného kupujícím za účelem vybavení nebo zásobení rekreačních lodí nebo letadel, případně jiného prostředku pro dopravu pro soukromé použití.*
42. S přihlédnutím k množství argumentů, které se v žalobě opakují a překrývají (obdobně tomu bylo i v odvolacím správním řízení), nezbylo, než aby městský soud posoudil žalobní námitky podle principu, že povinnost řádného odůvodnění rozhodnutí nelze mechanicky ztotožňovat s povinností poskytnout podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument uplatněný v žalobě a odpovídat na každou jednotlivou dílčí otázku, ale na jednotlivé celkové právní problémy, které žaloba nastíní a se kterými se soud vypořádá. Odpověď na základní námitky v sobě může proto v některých případech konzumovat i odpověď na námitky dílčí a související (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2013, č. j. 7 As 79/2012 - 54, ze dne 29. 8. 2013, č. j. 7 As 182/2012 - 58, nebo ze dne 19. 2. 2014, č. j. 1 Afs 88/2013 - 66).
43. Městský soud se v dané věci tedy zabýval tím, jak žalovaný respektoval právní názor soudu ve zrušujícím rozsudku v otázce zjišťování identity společnosti odběratele ZACHID KREDIT dle dosavadních zjištění od osob ukrajinské státní příslušnosti - A. P. a S. G., kteří se společně se zástupcem žalobkyně dostavili k jednání u správce daně dne 29. 2. 2012. S. G. předložil čestné prohlášení o tom, že jako fyzická osoba podniká pod obchodním názvem ZACHID KREDYT. V řízení také dále předkládal prohlášení učiněné formou notářského zápisu ze dne 10. 5. 2012, které má potvrzovat identitu subjektu odběratele ZACHID KREDIT a dále to, že jeho jménem vystupoval a zboží ve smyslu ust. § 66 odst. 2 písm. b) ZDPH přepravoval A. P. Žalovaný se k otázce čestného prohlášení vyjádřil v bodu [28] odůvodnění napadeného rozhodnutí tak, že čestné prohlášení „... neslouží jako nosič důkazu a důkazní prostředek a samo o sobě neprokazuje nějakou objektivně danou skutečnost. ...“ s poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 77/2005 - 43; současně vyhodnotil čestné prohlášení jako nevěrohodné pro rozpory

Shodu s prvopisem potvrzuje XX.

se zjištěními z ukrajinského veřejného rejstříku, kde nebyl pan S. G. uveden jako fyzická osoba podnikající pod názvem ZACHID KREDIT ani jako statutární orgán této společnosti. V závěru o neprokázání tvrzeného odběratele ZACHID KREDIT se nijak nezabýval tím, zda bylo či nebylo možné vyslechnout pana S. G. a pana A. P., případně z jakých důvodů a jaký dopad má absence jejich výsledku na průkaz daňového tvrzení žalobkyně, jestliže městský soud v původním rozsudku naznačil, že jde o podstatné důkazy. Od zrušujícího rozsudku městského soudu tedy nedošlo ze strany žalovaného k žádnému doplnění z hlediska skutkového stavu věci a z něho vyvozuujícího se právního hodnocení.

44. I v dané věci se městský soud se závěry žalovaného ztotožňuje pouze částečně. Čestné prohlášení je v prvé řadě institutem obecného správního řízení, nikoliv řízení daňového, jež je od 1. 1. 2006 upraveno v ust. § 53 odst. 5 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“). Podle ust. § 262 daňového řádu se však správní řád pro daňové řízení nepoužije. K použitelnosti čestného prohlášení se opakovaně vyjádřila judikatura Nejvyššího správního soudu, přičemž posuzované věci je nepřiléhavější posouzení Nejvyšším správním soudem v rozsudku č. j. 9 Afs 139/2013 - 30 ze dne 21. 8. 2014, podle kterého je třeba rozlišovat mezi čestným prohlášením daňového subjektu, které je pouhým tvrzením zachyceným v písemné podobě, a čestným prohlášením třetí osoby, což *bezesporu je důkazním prostředkem*, který musí být správcem daně vyhodnocen, byť sám i sobě zpravidla nemůže doložit výdaj v určité výši (srov. bod [48] odůvodnění rozsudku). V rozsudku č. j. 1 Afs 77/2005 - 43 se Nejvyšší správní soud vyjádřil k čestnému prohlášení samotného daňového subjektu, což není nyní posuzovaný případ; v rozsudku č. j. 2 Afs 11/2013 - 37 ze dne 25. 7. 2013 se Nejvyšší správní soud vyjádřil k čestnému prohlášení třetích osob, jež shledal jako listinný důkazní prostředek; Nejvyšší správní soud nikdy nejudikoval tak, že by správce daně mohl čestné prohlášení bez dalšího „vymlčet“. Ani v posuzované věci proto nelze od žalobkyní předložených listin, obsahujících prohlášení třetích osob, zcela odhlédnout, neboť čestné prohlášení je listinou jako každou jinou, pouze nemá žádné výjimečné postavení. Tyto úvahy vedly městský soud v předchozím rozhodnutí k závěru o zrušení rozhodnutí žalovaného a k uložení vyslechnout osoby, které poskytly čestné prohlášení, k vyjasnění rozporu mezi jimi uvedenými skutečnostmi a skutečnostmi vyplývajícími z ostatních důkazů. V rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, Nejvyšší správní soud sice posuzoval použití listin z trestního řízení pro řízení daňové, nicméně obecně použitelný je jeho výklad, že *„v případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daňovém řízení, je třeba tento rozpor odstranit, a to zpravidla výsledkem dotyčných svědků.“*
45. Žalovaný nejenže v uvedeném právním smyslu prohlášení předložené S. G. nevyhodnotil, ale neprovedl ani výslech pana S. G. ani pana A. P. Soud i při vědomí obtížnosti či dokonce nemožnosti tyto výsledky zajistit z důvodu, že tyto osoby poté, co se ke správci daně dostavily a svá prohlášení poskytly, opustily Českou republiku, nemůže přehlédnout, že žalovaný tuto skutečnost ve svých závěrech nikterak nezohlednil a stejně tak ani právně nerespektoval, že k čestnému prohlášení a k dalšímu prohlášení ve formě notářského zápisu je nutno jako k „prostému listinnému důkazu“ přihlídnout. Protože žalovaný setrval na svých již dříve vyslovených hodnoceních důkazů a skutkových závěrech, které soud shledal nedostatečnými, nemohlo jeho rozhodnutí ani v dalším soudním přezkumu obstát.

46. Pokud správce daně u jednání konaného dne 29. 2. 2012, u kterého byla přítomna rovněž osoba, která čestné prohlášení předkládala, její výslech neprovedl a nepokusil se tímto výslechem odstranit rozpory, které shledával mezi údaji v tomto prohlášení uvedeném a údaji vyplývajícími ze správního spisu, přičemž čestné prohlášení i prohlášení ve formě notářského zápisu obsahovala informace vysoce relevantní pro posouzení věci, nelze podle názoru městského soudu nyní přičítat k tíži žalobkyně, že správce daně, resp. žalovaný, výslech této osoby provést nemohl a současně k údajům, které tato osoba ve formě čestného prohlášení zachyceného v podobě veřejné listiny, nepřihlédnout. Správce daně tedy již v době ústního jednání se žalobkyní a s osobami, které předkládaly uvedená prohlášení, tedy nepostupoval v souladu s ust. § 92 odst. 2 daňového řádu tak, aby zjistil veškeré skutečnosti, rozhodné pro správné zjištění daně a žalovaný v odvolacím řízení tuto vadu řízení správci daně nevytkl, přičemž v dalším doplněném řízení po vrácení věci soudem již bylo obtížné, ne-li nemožné tuto vadu napravit.
47. Městský soud tak shledal žalobní námitku žalobkyně ohledně chybného vyhodnocení důkazů a nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci za důvodnou, a proto napadené rozhodnutí postupem podle ust. § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. zrušil pro podstatné porušení ustanovení o řízení před žalovaným, jež mělo za následek nezákonné rozhodnutí. V dalším řízení se žalovaný pokusí odstranit rozpory, které shledává v údajích v čestném prohlášení a notářském zápise a dalšími údaji ve správním spise; nebude-li možné provést výslech osob, které tato prohlášení poskytly, není možné, aby tato skutečnost byla přičítána k tíži žalobkyně, která nemožnost výslechu nijak nezavinila, naopak pro jejich výslech učinila vše potřebné, když tyto osoby k jednání se správcem daně konanému dne 29. 2. 2012 přivedla. Žalovaný přitom přihlédne k tomu, že pan S. G. v čestném prohlášení neuvedl, že by byl statuárním orgánem společnosti ZACHID KREDIT, ale uvedl, že sám jako fyzická osoba nyní podniká pod názvem ZACHID KREDYT, že k jednání ohledně přebírání předmětných mobilních telefonů pověřil pana A. P. Není tedy vyloučeno, že formálně či neformálně označení ZACHID KREDYT užívá po dohodě s původní společností, a proto nemusí být ani vyloučeno, že předmětné zboží fakticky přijal a existují jen nesrovnalosti v uváděném označení odběratele. V tomto směru lze navozenou úvahu ověřit konfrontací s daňovými doklady a listinami prokazujícími platbu zboží včetně úvah, jak tato společnost fungovala v minulosti, v jakou společnost přešla a lze-li v tomto směru přistoupit na myšlenku, že název původní společnosti existuje v jiném způsobu podnikání s obdobným názvem.
48. Ostatní námitky vznesené žalobkyní jsou již pro posouzení věci nadbytečné, neboť se odvíjejí od stěžejní otázky faktického vývozu zboží pro společnost (?) ZACHID KREDIT či jiného podnikatele. Co se týče námitky nepřezkoumatelnosti z důvodu nedostatečného vypořádání se s odvolacími námitkami, tato námitka není blíže specifikována ve vztahu ke konkrétním odvolacím námitkám a dle názoru soudu není ani důvodná, neboť z napadeného rozhodnutí je srozumitelné a zřejmé, jaké skutkové důvody vedly žalovaného k zamítnutí odvolacích námitek žalobkyně a k opětovnému shodnému závěru jako v původním rozhodnutí. Tyto důvody byly seznatelné a ostatně založily i polemiku žalobkyně obsaženou v podané žalobě.
49. Žalobkyně žalobou dále navrhla zrušení rozhodnutí správce daně, což je postup předvídaný v ust. § 78 odst. 3 s. ř. s., městský soud však pro tento postup neshledal důvod, neboť žalovaný je v rámci odvolacího řízení oprávněn učinit nápravu platebního výměru. Soud o tomto návrhu nerozhodl, neboť dle judikatury Nejvyššího správního soudu

domáhat se zrušení rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které předcházelo napadenému rozhodnutí, není procesním právem žalobkyně (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 1 As 60/2006 - 106).

VI. Závěr

50. Na základě shora uvedených skutečností městský soud napadené rozhodnutí žalovaného podle ust. § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil pro vady řízení dle ust. § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., spočívající v podstatném porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, konkrétně v porušení ust. § 92 odst. 2 daňového řádu. Městský soud proto podle ust. § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení žalovaný odstraní vytýkané nedostatky a znovu ve věci rozhodne. Právním názorem městského soudu vysloveným v tomto rozsudku je žalovaný v dalším řízení v souladu s ust. § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán.
51. Soud rozhodoval v této věci bez jednání, protože k tomu byly dány procesní podmínky podle ust. § 76 odst. 3 věty první s. ř. s., neboť soud zrušil napadené rozhodnutí pro nezákonnost spočívající v postupu podle ust. § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.
52. Vzhledem k tomu, že v řízení byla žalobkyně úspěšná, vzniklo jí v souladu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě zavázal městský soud žalovaného. Náklady řízení žalobkyně představují zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3 000 Kč, dále odměnu za zastoupení advokátem podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“), ve výši 3 100 Kč za úkon podle ust. § 7 bod 5. ve spojení s ust. § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, a to za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby) podle ust. § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu a dvakrát režijní paušál ve výši 300 Kč za každý z těchto úkonů právní služby podle ust. § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Částky odměny a náhrady hotových výdajů pak byly v souladu s ust. § 57 odst. 2 s. ř. s. zvýšeny o 1 428 Kč odpovídajících náhradě za daň z přidané hodnoty v zákonné sazbě 21 %, jíž je advokát žalobkyně jako plátce DPH povinen z odměny za zastupování a z náhrady hotových výdajů státu odvést; celkem tak náklady řízení žalobkyně činí částku 11 228 Kč včetně DPH.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v ust. § 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.

Praha 27. června 2019

Shodu s prvopisem potvrzuje XX.

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje XX.