



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D., a soudců Mgr. Václava Trajera a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse ve věci

žalobkyně: **GKR HOLDING, a. s.**, IČO: 25044192,
sídlem Bolzanova 1679/3, 110 00 Praha 1,
zastoupena Mgr. Petrem Muchou, advokátem,
sídlem Štěpánská 540/7, 120 00 Praha 2,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 5. 2018, č. j. 23625/18/5300-21441-702127,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 5. 2018, č. j. 23625/18/5300-21441-702127, **se pro vadu řízení zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 9 800 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 5. 2018, č. j. 23625/18/5300-21441-702127, jímž byly v řízení o jejím odvolání změněny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 28. 4. 2017 v části výroku stanovující splatnost tak, že nově znějí: doměřená daň včetně penále je Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

v náhradní lhůtě v souladu s § 168 odst. 4 daňového řádu a § 251 odst. 3 daňového řádu splatná ke dni jejího stanovení, jímž se rozumí den nabytí právní moci tohoto dodatečného platebního výměru, na účet správce daně; v ostatním zůstaly výroky dodatečných platebních výměrů beze změn. Jednotlivými dodatečnými platebními výměry ze dne 28. 4. 2017 správce daně podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), a podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), na základě výsledků daňové kontroly podle zprávy o daňové kontrole č. j. 128150/17/2903-60563-710852 doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a podle § 251 odst. 1 písm. b) daňového řádu sdělil výši penále, a to dodatečným platebním výměrem č. j. 1291976/17/2512-50524-508004 za únor 2013 DPH 231 902 Kč a penále 46 380 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1292408/17/2512-50524-508004 za březen 2013 DPH 265 242 Kč a penále 53 048 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1292716/17/2512-50524-508004 za duben 2013 DPH 265 537 Kč a penále 53 107 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1292882/17/2512-50524-508004 za květen 2013 DPH 281 469 Kč a penále 56 293 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1292999/17/2512-50524-508004 za červen 2013 DPH 287 665 Kč a penále 57 533 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1293079/17/2512-50524-508004 za červenec 2013 DPH 242 524 Kč a penále 48 504 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1293149/17/2512-50524-508004 za srpen 2013 DPH 282 372 Kč a penále 56 474 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1293872/17/2512-50524-508004 za září 2013 DPH 300 057 Kč a penále 60 011 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1294066/17/2512-50524-508004 za říjen 2013 DPH 274 527 Kč a penále 54 905 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1294285/17/2512-50524-508004 za listopad 2013 DPH 287 665 Kč a penále 57 533 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1294367/17/2512-50524-508004 za prosinec 2013 DPH 247 835 Kč a penále 49 567 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1294433/17/2512-50524-508004 za leden 2014 DPH 257 571 Kč a penále 51 514 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1294535/17/2512-50524-508004 za únor 2014 DPH 263 767 Kč a penále 52 753 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1294641/17/2512-50524-508004 za březen 2014 DPH 251 375 Kč a penále 50 275 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1294804/17/2512-50524-508004 za březen 2015 DPH 277 044 Kč a penále 55 408 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1294855/17/2512-50524-508004 za duben 2015 DPH 274 388 Kč a penále 54 877 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1294883/17/2512-50524-508004 za květen 2015 DPH 260 226 Kč a penále 52 045 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1294976/17/2512-50524-508004 za červen 2015 DPH 279 699 Kč a penále 55 939 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1295037/17/2512-50524-508004 za červenec 2015 DPH 276 055 Kč a penále 55 211 Kč a dodatečným platebním výměrem č. j. 1295072/17/2512-50524-508004 za srpen 2015 DPH 291 206 Kč a penále 58 241 Kč. Žalobkyně se v žalobě zároveň domáhala toho, aby soud zrušil také zmíněné dodatečné platební výměry a uložil žalovanému povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobkyně namítala, že byla napadeným rozhodnutím zkrácena na svých právech, a toto rozhodnutí označila za nezákonné, neboť žalovaný stejně jako správce daně v Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

rozporu se zjištěným skutkovým stavem neosvobodil od DPH dodání zboží do jiného členského státu (Slovenské republiky) žalobkyní jakožto plátcem DPH osobě registrované k dani v jiném členském státě, tj. společnosti MAN-TECH Slovakia, s. r. o., (dále jen „Man-Tech“), ačkoli toto zboží bylo přepraveno z České republiky na Slovensko s nárokem na odpočet daně. Postup žalovaného je podle žalobkyně v rozporu s § 64 odst. 1 zákona o DPH. Žalobkyně současně poukázala na to, že žalovaný nerozhodl o jejím odvolání proti dodatečným platebním výměrům č. j. 1291211/17/2512-50524-508004 a č. j. 1294733/17/2512-50524-508004. Žalobkyně nesouhlasila s názorem žalovaného, že neprokázala osvobození od daně podle § 64 zákona o DPH, a naopak tvrdila, že podmínky § 64 odst. 1 zákona o DPH splnila. S odkazem na § 13 odst. 2 zákona o DPH a judikaturu Soudního dvora Evropské unie žalobkyně předeštlá svou argumentaci k podmínce č. 1 – převedení práva nakládat se zbožím jako vlastník a konstatovala, že zboží bylo dodáno a tato podmínka byla splněna, což potvrdil i žalovaný.

3. K podmínce č. 2 – dodání zboží na Slovensko ve smyslu § 13 odst. 2 zákona o DPH žalobkyně uvedla, že zboží fyzicky, a nikoli dočasně opustilo území České republiky, bylo přepraveno na Slovensko, kde Man-Tech nabyl svého práva nakládat se zbožím jako vlastník. Naplnění této podmínky podle žalobkyně plyne z CMR listů a z prohlášení Man-Techu, nepřímo pak také z toho, že Man-Tech uhradil kupní ceny za zboží, což by při nedodání zboží samozřejmě neučinil. K výhradám žalovaného ohledně rámcové kupní smlouvy mezi žalobkyní a společností BALKANCAR CZ, s. r. o., (dále jen „Balkancar“) žalobkyně podotkla, že na této smlouvě neshledává nic protiprávního. Podle žalobkyně je pro posouzení jednotlivých případů třeba se zabývat ekonomickou podstatou obchodní transakce, tedy vztahu Balkancaru jako prodávajícího a žalobkyně jako kupující a vztahu žalobkyně jako prodávající a Man-Techu jako kupujícího. Žalobkyně měla za to, že pokud by žalovaný provedl hlubší analýzu této ekonomické činnosti, dospěl by k závěru, že tyto obchodní transakce byly činěny za účelem dosažení zisku za prodej zboží, nikoli kvůli uplatnění odpočtu DPH.
4. Žalobkyně nepopřela, že v minulosti ona sama nebo její dceřiné společnosti obchodovaly s Balkancarem jako s jedním z hlavních prodejců vysokozdvížných vozíků na území České republiky. Tyto obchody probíhaly dlouhodobě a za zcela standardních podmínek. I v případě koupě vysokozdvížných vozíků od Balkancaru a jejich následného prodeje Man-Techu se jednalo o běžné obchody za účelem zisku (žalobkyně prodávala za cenu vyšší, než kupovala). Žalobkyně si standardně jistila svá podnikatelská rizika, a to např. stanovením odlišné splatnosti ve vztahu k prodávajícímu a ve vztahu ke kupujícímu, což považovala za zcela běžné, nebo účtováním kupní ceny až po dodání zboží. Žalobkyně odmítla názor žalovaného, že pokud věc odebrala od Balkancaru, měla ji prvně zaplatit, a teprve poté očekávat platby od Man-Techu. Podle žalobkyně je rovněž neadekvátní, pokud jí žalovaný kladl k tíži, že nenesla žádné obchodní riziko, prováděla-li úhradu svému dodavateli poté, co peníze obdržela od odběratele. Žalobkyně se zachovala zodpovědně, smluvně zabezpečila své zájmy a nevystavila se zbytečnému riziku; na tom podle ní není nic nestandardního ani nezákonného a tento postup není v rozporu s preambulí rámcové kupní smlouvy.
5. Závěr žalovaného, že Man-Tech žalobkyni financuje, žalobkyně nepochopila. Uvedla, že tento závěr je v rozporu s provedeným dokazováním, neboť Man-Tech jen plnil vůči Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

žalobkyni své dluhy, což nemá s financováním nic společného. Taktéž neuvedení splatnosti v rámcové kupní smlouvě nepovažovala žalobkyně za podezřelé, neboť splatnost mohla být stanovena ústně, konkludentně nebo na základě zákona. Ani neuvedení sankce za pozdní úhradu nevnímala žalobkyně jako něco podezřelého, neboť sankce v podobě úroků z prodlení plyne ze zákona a není třeba ji sjednávat. Představa žalovaného, že v každé smlouvě musí být uvedena sankce (zřejmě smluvní pokuta), je podle žalobkyně značně vzdálená fungování soukromého práva a závazků z něj plynoucích. Dodala, že se žalovaný nezabýval účelem těchto obchodů, ačkoli

k tomu byl povinen. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 Afs 130/2014 žalobkyně poznamenala, že žalovaný byl povinen posoudit danou obchodní transakci bez dedukcí o případných předchozích či následných obchodních transakcích, což neučinil. Žalobkyně připomněla, že plnění probíhala formou bezhotovostních plateb, tedy s možností kontroly ze strany správce daně.

6. Úvahu žalovaného, že pochybnosti o dodání zboží jsou osvědčovány tím, že žalobkyně neviděla vysokozdvížné vozíky, ani nebyla fyzicky účastna jejich nákupu, prodeje a dopravy, ani nemá žádné skladovací prostory pro tuto techniku, žalobkyně odmítla jako zcela lichou. Poznamenala, že je výlučným vlastníkem společnosti GKR STEEL, s. r. o., již patří rozsáhlý výrobní a skladovací areál v Roudnici nad Labem, a že v případě velkoobchodního prodeje je zcela běžné, že strany se fyzicky neúčastní nákupu, prodeje ani dopravy, nýbrž vše řeší na bázi smluv

a související dokumentace. Podle žalobkyně zboží ve všech velkoskladech umístěných kolem dálnic není ve vlastnictví provozovatelů těchto skladů, ale jednotlivých prodávajících, kteří řídí prodej tzv. od stolu, aniž by zboží fyzicky viděli. Žalobkyně pokládala za irelevantní, zda zboží fyzicky viděla, sama dopravila atd., neboť měla adekvátní smluvní dokumentaci (dodací listy ke každému předmětu koupě i prodeje) a vynaložila potřebnou míru ostražitosti vůči svému zahraničnímu odběrateli. Při běžné míře ostražitosti podle žalobkyně označená dokumentace stačí k tomu, aby mohla vystavit daňový doklad za dodané zboží, a pokud bylo za toto zboží zaplacené, aby neměla pochybnosti o dodání zboží do místa určení. Žalobkyně považovala za nepravděpodobné, že by kupující zaplatil za zboží, aniž by je převzal. Potřebnou ostražitost ve vztahu k Man-Techu spatřovala žalobkyně v tom, že před každou obchodní transakcí ověřila, že odběratel existuje a že je skutečně plátcem DPH, a před vystavením daňového dokladu z přepravních listů ověřila, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu ve prospěch Man-Techu jako osoby registrované k dani na Slovensku. Podle žalobkyně se správce daně měl namísto posuzování fyzické kontroly zboží z její strany zabývat mírou její ostražitosti ve vztahu

k Man-Techu; při tom by seznal, že se žalobkyně přijetím dostatečných opatření přesvědčila

o důvěryhodnosti Man-Techu ve smyslu § 64 odst. 1 zákona o DPH.

7. Vzhledem k tomu, že žalobkyně vždy uhradila Balkancaru kupní cenu včetně DPH (a to konkrétní kupní cenu, nikoli nahodilé částky), nebylo ani nemohlo být účelem tohoto obchodu získat výhodu vyplývající z odpočtu DPH. Konstatovala, že motivem celé transakce bylo dosažení zisku žalobkyní, následně řádně zdaněného. Hlavním účelem

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

transakce tak podle žalobkyně nemohlo být zneužití práva. S ohledem na uvedené skutečnosti žalobkyně odmítla závěr žalovaného, že podmínka č. 2 nebyla naplněna.

8. Podmínka č. 3 spočívala podle žalobkyně v tom, zda byl Man-Tech osobou registrovanou k dani v jiném členském státě Evropské unie. Tuto skutečnost považovala žalobkyně za nespornou, neboť uvedené společnosti bylo finanční správou Slovenské republiky přiděleno identifikační číslo pro účely DPH, které bylo použitelné i pro obchodování mezi členskými státy. Žalobkyně se neztotožnila se závěry žalovaného, že faktura, mezinárodní nákladní list CMR (dále jen „CMR“), rámcová kupní smlouva a prohlášení pořizovatele nejsou s to prokázat dodání zboží deklarovanému odběrateli v jiném členském státě Evropské unie. Podle žalobkyně uvedené listiny společně s jednotlivě uzavřenými kupními smlouvami (akceptované objednávky Man-Techu), zaplacenými kupními cenami a výsledkem svědka Mareše tvoří ucelený soubor důkazů, z nichž plyne splnění podmínek č. 1 až 3 a také hospodářský účel, pro který žalobkyně uvedené obchody realizovala. Žalobkyně uzavřela, prokázala kumulativní splnění uvedených podmínek, a proto jí v jednotlivých posuzovaných případech vznikl nárok na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie.

Vyjádření žalovaného k žalobě

9. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a potvrdil, že splnění podmínky převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník nebylo předmětem sporu. Podle žalovaného nebyly splněny podmínky pro osvobození od DPH, a to odeslání nebo přepravení zboží do jiného členského státu, resp. fyzické opuštění České republiky, a dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě. Žalovaný zdůraznil, že bylo na žalobci, aby v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu prokázal své tvrzení, že předmětné plnění bylo osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně podle § 64 zákona o DPH, když správce daně ve výzvách k prokázání skutečností ze dne 18. 5. 2016 a 13. 6. 2016 a v rámci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění dne 1. 11. 2016 dostatečně vyjádřil důvodné pochybnosti ohledně předmětných plnění. Žalovaný trval na tom, že žalobcem předložené důkazní prostředky (vydaná faktura, CMR, rámcová kupní smlouva, prohlášení pořizovatele) nejsou schopny prokázat dodání zboží deklarovanému odběrateli v jiném členském státě, resp. odeslání a přepravu zboží do jiného členského státu (zda zboží opustilo Českou republiku).
10. Přesvědčení žalobkyně o povinnosti žalovaného zabývat se ekonomickou podstatou předmětných obchodních transakcí pokládal žalovaný za zcela irelevantní. Nebylo mu zřejmé, z jakého právního předpisu měla zmíněná povinnost správci daně či žalovanému vyplývat. Žalovaný nerozporoval, že hlavní pohnutkou žalobkyně pro vstup do daného obchodního řetězce mohla být vidina lehce nabytého zisku, nicméně žalobkyně byla povinna v obchodních vztazích zachovávat určitou míru opatrnosti vzhledem k povaze činnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění eventuálních práv a povinností podle příslušných ustanovení zákona o DPH. Žalovaný zdůraznil, že pokud žalobkyně tvrdila, že předmětné uskutečněné plnění bylo osvobozeno od DPH s nárokem na odpočet daně podle § 64 zákona o DPH, bylo její povinností toto tvrzení dostatečně prokázat bez ohledu na pohnutky, které ji vedly k realizaci tohoto plnění.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

11. Žalobkyní zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 Afs 130/2014, který se týkal podvodu na DPH, označil žalovaný za ne zcela přiléhavý. Dodal, že se zabýval toliko transakcemi, jichž se žalobkyně bezprostředně účastnila. Žalobkyně navíc neuvedla, jaké konkrétní předchozí či následné transakce neměl žalovaný v napadeném rozhodnutí posuzovat. Žalovaný poznamenal, že k úhradám docházelo v obráceném sledu, než je v obchodních vztazích obvyklé, a tím bylo zcela popřeno ujednání uvedené v preambuli rámcové kupní smlouvy, že má prodávající zájem dodávat své výrobky mimo jiné z důvodu případného financování pohledávek prodávajícího. Vzhledem k tomu, že žalobkyně obdržela od odběratele peníze za dodané zboží a až následně uhradil svému dodavateli, lze podle žalovaného prohlásit, že Man-Tech tímto způsobem *de facto* financoval žalobkyni. Neuvedení splatnosti ani sankce za pozdní úhradu v rámcové kupní smlouvě a skutečnost, že žalobkyně ani nepojistila přepravované zboží, pak podle žalovaného dokreslují nestandardnost předmětných obchodních transakcí a spolu se zjištěními z daňové kontroly znevěrohodňují důkazní prostředky předložené žalobkyní.
12. K tvrzené běžné praxi v obchodování bez fyzické manipulace se zbožím žalovaný konstatoval, že z žádného ustanovení rámcové kupní smlouvy nevyplývá, že žalobkyně nemá deklarované zboží fyzicky přebírat a dále fyzicky dodávat. Naopak v čl. V bodu 5 je uvedeno, že kupující je povinen prohlédnout zboží co nejdříve po přechodu nebezpečí škody na zboží a reklamovat zjevné vady zboží ihned a skryté bez zbytečného odkladu po jejich zjištění. Podle žalovaného tudíž není třeba se zabývat tím, co je, či není běžnou praxí v obchodování se zbožím, neboť to byla sama žalobkyně jako jedna ze smluvních stran rámcové kupní smlouvy, kdo si prohlídku zboží uložil jako jednu z povinností. Tuto skutečnost je proto třeba brát jako další nestandardní chování žalobkyně v rámci předmětných obchodních transakcí. V případě třetí podmínky (zda bylo zboží dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě) je podle žalovaného důležité slovo „dodáno“. Žalovaný nerozporoval, že by odběratel žalobkyně nebyl osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, nýbrž rozporoval, že bylo předmětné zboží dodáno uvedenému odběrateli, čímž nebyla splněna třetí podmínka pro osvobození od daně při dodání do jiného členského státu.

Posouzení věci soudem

13. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věť druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věť první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkouvává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
14. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
- Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

15. Před vypořádáním jednotlivých žalobních bodů považuje soud za nezbytné připomenout základní principy dokazování v daňovém řízení. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.
16. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS, všechny tyto rozsudky jsou dostupné na www.nssoud.cz). Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.
17. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vázících se k daňovému subjektu, který je uveden v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, dostupný na www.usoud.cz).

18. Soud dále připomíná, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, dostupný na www.nssoud.cz). Prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro stanovení DPH či uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107, dostupném na www.nssoud.cz, ve kterém uvedl: *„Prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění.“*
19. Daň či nárok na odpočet DPH totiž nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně (srov. § 2 zákona o DPH). Zákonný nárok na daň či její odpočet je podmíněn formálním vykazáním zdanitelného plnění se všemi náležitostmi, ale nikdy nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění. Zákon tedy nestojí na formálním vykazání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona. Shodný názor vyslovil také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007-72, dostupném na www.nssoud.cz.
20. Výše uvedené závěry mají svůj odraz rovněž v judikatuře Ústavního soudu, který v nálezu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, dostupném na www.usoud.cz, vyslovil, že *„... důkaz daňovým dokladem ... je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.“* Proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, vždy musí být v první řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním.
21. V projednávané věci měl správce daně pochybnosti o tom, že byly naplněny zákonné předpoklady pro osvobození dodaného zboží od daně § 64 odst. 1 zákona o DPH, tj. že zboží bylo skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu (§ 13 odst. 2 zákona o DPH). Tyto pochybnosti správce daně ve výzvách k prokázání skutečností ze dne 18. 5. 2016, č. j. 1043189/16/2903-60563-710852, a ze dne 13. 6. 2016, č. j. 1159619/16/2903-60563-

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

710852, odůvodnil tím, že zboží bylo přepraveno od tuzemského dodavatele Balkancar korporací Cargo přímo na území Slovenska, přeprava zboží byla podle tvrzení zástupce žalobkyně objednána a zajištěna přímo dodavatelem žalobkyně, tomu však neodpovídají žalobkyní předložené CMR, podle nichž je odesílatelem zboží žalobkyně, místem nakládky její provozovna, často v nich chybí data nakládky nebo jsou neúplná, data převzetí a registrační značky vozidel většinou nejsou čitelné. Takto popsané pochybnosti správce daně ovšem soud shledal nedostatečnými.

22. Pro vyhodnocení, který z účastníků řízení neunesl své důkazní břemeno, považuje soud za klíčové, že v § 64 odst. 5 zákona o DPH je upraven konkrétní důkazní prostředek sloužící k prokázání dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie. Podle předmětného ustanovení platí, že *„[d]odání 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.“* Žalobkyně plně v souladu s tímto ustanovením v průběhu daňové kontroly doložila prohlášení pořizovatele zboží Man-Tech o tom, že konkrétní zboží (označené výrobními čísly) podle konkrétní faktury (označené číslem a datem) bylo určeno a dodáno do jiného členského státu Evropské unie. Tím žalobkyně podle názoru soudu unesla své důkazní břemeno, a bylo tak na správci daně, resp. na žalovaném, aby podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázali skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost těchto důkazních prostředků.
23. Zdejší soud si je vědom rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, dostupného na www.nssoud.cz, podle kterého písemné prohlášení o přepravě zboží do jiného členského státu podle § 64 odst. 5 zákona o DPH není důkazem jediným a absolutním. V rozsudku ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, publ. pod č. 299/2013 Sb. NSS, dostupném na www.nssoud.cz, k tomu Nejvyšší správní soud dodal, že má-li být prohlášení vydané podle § 64 odst. 5 zákona o DPH 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.). Vycházeje z citované judikatury zdejší soud konstatuje, že daňové orgány mohly zpochybnit věrohodnost předmětného prohlášení pořizovatele pouze tím, že by prokázaly některou z uvedených skutečností nebo jiný obdobně závažný nedostatek daného prohlášení. Daňové orgány tedy mohly prokázat neexistenci osoby, která prohlášení vydala, nebo skutečnost, že se jednalo o fiktivní obchod, že obchod nemohl reálně nastat nebo že se neuskutečnil, případně že zboží neopustilo území České republiky. Nic takového ovšem daňové orgány neprokázaly, ani se o to nepokusily, tudíž své důkazní břemeno neunesly.
24. Samotná skutečnost, že jednotlivá prohlášení nejsou datována a neobsahují razítko Man-Techu, ale jen podpis jeho jednatele J. M., není podle názoru soudu způsobila tato prohlášení dostatečně znevěrohodnit. Soud připomíná, že žádný zákon nepředepisuje datum vydání a razítko jako náležitosti prohlášení podle § 64 odst. 5 zákona o DPH. V projednávané věci navíc všechna prohlášení o dodání zboží na Slovensko obsahovala přesné označení dodaného zboží (výrobní čísla), číslo příslušné faktury a datum jejího vystavení, z čehož je podle názoru soudu zřejmé, že každé prohlášení muselo být sepsáno až po vystavení příslušné faktury a jejím doručení pořizovateli zboží. Popsaný časový sled událostí považuje soud za zcela logický a přirozený, tudíž ve vlastním obsahu prohlášení neshledává žádný důvod pro zpochybnění jejich věrohodnosti.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

25. Ani daňovými orgány zmíněné pochybnosti o tom, kdo objednal a zajistil přepravu, nepokládá soud za dostatečné k prokázání nevěrohodnosti písemných prohlášení pořizovatele podle § 64 odst. 5 zákona o DPH. Z uvedených pochybností totiž bez dalšího nevyplývá závěr o tom, že se předmětné obchodní transakce neuskutečnily, případně že zboží reálně neopustilo území České republiky. Pochybnosti týkající se údajů v CMR navíc J. M., předseda představenstva společnosti Cargo, při svědecké výpovědi dne 7. 6. 2016 vysvětlil tím, že přepravu zařizoval příjemce Man-Tech, zatímco Cargo pouze vyplňovalo CMR podle v tu dobu známých skutečností, a pokud došlo ke špatnému vyplnění některé kolonky, rozhodně to nebyl úmysl. Toto vysvětlení je podle názoru soudu akceptovatelné a oslabuje daňovými orgány formulované pochybnosti. Směrem k žalovanému soud v této souvislosti poznamenává, že důvod uskutečnění obchodních transakcí, kde žalobkyně figurovala jako prostřední článek řetězce mezi personálně propojenými osobami, skutečně mohl být ryze ekonomický či podnikatelský (s hlavní motivací na straně Balkancarů – diverzifikace dodavatelů zboží třetí straně a financování jeho pohledávek), jak deklarovala rámcová kupní smlouva uzavřená mezi Balkancarem jako prodávajícím a žalobkyní jako kupující dne 20. 3. 2012. Tuto skutečnost mohly daňové orgány ověřit např. tím, že by od slovenské daňové správy zjistily, zda pořizovatel zboží podal daňová přiznání a odvedl DPH. Správce daně sice kontaktoval slovenskou daňovou správu se žádostí o výměnu informací ze dne 18. 2. 2016, nicméně slovenská daňová správa na dotaz ohledně podání daňových přiznání výslovně neodpověděla a správce daně odpověď neurgoval, ani nepodal novou žádost.
26. S ohledem na uvedená zjištění soud shledal, že daňové orgány neunesly důkazní břemeno vyplývající z § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, a na žalobkyni se tudíž důkazní břemeno vůbec nepřeneslo. To jinými slovy znamená, že skutkový stav, který vzal žalovaný za základ žalobou napadeného rozhodnutí, tj. že žalobkyně neunesla důkazní břemeno při prokazování nároku na osvobození od daně podle § 64 odst. 1 zákona o DPH, nemá oporu ve správním spisu. Soud proto napadené rozhodnutí žalovaného pro vadu řízení podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. zrušil. Toto ustanovení umožnilo soudu rozhodnout bez jednání, ačkoli žalobkyně konání jednání požadovala. Soud současně podle § 78 odst. 4 s. ř. s. rozhodl, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem, který soud vyslovil v tomto zrušujícím rozsudku.
27. Vzhledem k tomu, že žalobkyně měla ve věci plný úspěch, soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. uložil žalovanému zaplatit jí do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení v celkové výši 9 800 Kč. Náhrada se skládá ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč, z částky 6 200 Kč za dva úkony právní služby právního zástupce žalobkyně po 3 100 Kč podle § 35 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“), [převzetí a příprava zastoupení – § 11 odst. 1 písm. a) AT; podání žaloby – § 11 odst. 1 písm. d) AT] a z částky 600 Kč jako náhrady hotových výdajů advokáta [dva režijní paušály po 300 Kč podle § 35 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 13 odst. 1 a 3 AT]. Právní zástupce žalobkyně nedoložil, že by byl plátcem DPH, a proto částku odpovídající této dani do náhrady nákladů řízení nezahrnul.

Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 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.

Ústí nad Labem 22. ledna 2019

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D., v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.