



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D. a JUDr. Milana Podhrázkého, Ph.D. v právní věci žalobce: **V. V.**, se sídlem x, zastoupen Ing. Pavlem Podlešákem, daňovým poradcem se sídlem Řižská 2, Praha 10, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 1. 2014, čj. 1360/14/5000-14303-711514,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 1. 2014, čj. 1360/14/5000-14303-711514, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11.228 Kč do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobce Ing. Pavla Podlešáka, daňového poradce.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

1) Žalobce napadl žalobou shora označené rozhodnutí žalovaného a domáhá se jeho zrušení. V dané věci jde o doměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2012. Za toto období provedl Finanční úřad v Berouně (dále též „správce daně“) u žalobce daňovou kontrolu. Na základě jejích výsledků vydal dne 19. 12. 2012 dodatečný platební výměr čj. 173201/12/026912203630, jímž žalobci doměřil daň z přidané hodnoty. Žalobce dle správce daně neprokázal dodání zboží podle faktury č. 4/2012 (převozy z bavlny, dámské halenky z bavlny, dámská pyžama z bavlny, dámská pyžama z chemických vláken, dámská ponča z bavlny, šály a šátky z bavlny, dámské šaty z bavlny, datum uskutečnění zdanitelného plnění 12. 7. 2012, odběratel Z. M., sídlo Řím, Itálie) a faktury č. 5/2012 (držáky a stojánky na mobil do auta + ostatní autodoplňky, kontejner č. T., datum uskutečnění zdanitelného plnění 12. 7. 2012, odběratel M. s. r. l., sídlo Řím, Itálie) do jiného členského státu EU (Itálie). Žalobce podal proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání, kterému žalovaný po věcné stránce nevyhověl a ponechal dodatečný platební výměr, pokud jde o výši doměřené daně, beze změny.

2) Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že bylo povinností žalobce prokázat všechny předpoklady osvobození zdanitelného plnění od daně s nárokem na odpočet DPH podle § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Žalovaný vyložil, že výdajové pokladní doklady vystavené žalobcem k fakturám č. 4/2012 a 5/2012 bez dalšího neprokazují dodání zboží do jiného členského státu. Žalobce sám uvedl, že k předání peněz došlo v Praze a že nezná totožnost osoby, která mu peníze předala. Ručně psané prohlášení společnosti Z. M., se sídlem v Itálii, že zboží bylo dne 11. 7. 2012 přijato na sklad Z. M., via C., Řím, má žalovaný za nevěrohodné. Na faktuře je totiž jako datum uskutečnění zdanitelného plnění uvedeno 12. 7. 2012, především pak dle sdělení italských orgánů daňové správy se na uvedené adrese nenachází skutečné sídlo společnosti Z. M. ani skladové prostory. Prohlášení je opatřeno nečitelným podpisem, není v něm uvedeno jméno osoby, která ho podepsala. Nebylo tak možné vyslechnout tuto osobu. Paní Z. M. je nekontaktní, není možné ji vyslechnout. K průběhu přepravy zboží žalobce nic nevěděl, předložil pouze kopie tří mezinárodních nákladních listů z července 2012. Číslo nákladního listu je na těchto kopiích evidentně upraveno a v kolonce „zboží obdržel“ není uvedeno datum, razítko ani podpis příjemce. Dobropis č. 8/2012, který se dle tvrzení žalobce vztahuje k faktuře č. 5/2012, nesplňuje náležitosti oprávněného daňového dokladu dle § 45 odst. 1 zákona o DPH. Faktura č. 9/2012, podle níž mělo být zboží, původně vyúčtované fakturou č. 5/2012 společností M., vyvezeno do Ruska, neprokazuje vývoz zboží žalobcem do země mimo EU. Takový vývoz je totiž třeba doložit podle § 30 odst. 4 zákona o DPH rozhodnutím celního orgánu o vývozu zboží do třetí země, kterým celní orgán potvrzuje výstup zboží z území EU. Žalobce tedy neprokázal, že zboží původně vyvezené do Itálie, bylo následně vyvezeno do Ruské federace. Jelikož žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně vývozu zboží do jiného členského státu EU, není takové plnění osvobozeno od DPH. Je přitom nepochybné, že k dodání zboží došlo, neboť se již nenachází na skladě, a proto je třeba ho posoudit jako tuzemské plnění s povinností přiznat daň na výstupu. Pokud jde o neprovedení výsledku L. P., správce daně vyčerpal všechny zákonné možnosti k zajištění její svědecké výpovědi. K požadavku předvolat jako svědka osobu, která podepsala prohlášení společnosti Z. M., žalovaný uvedl, že bylo povinností žalobce tuto osobu identifikovat a navrhnout její předvolání.

II. Obsah žaloby a vyjádření k žalobě

3) Žalobce prvním žalobním bodem napadá závěr žalovaného, že zboží, které žalobce deklaroval jako dodané do jiného členského státu EU, bylo ve skutečnosti dodáno tuzemskému odběrateli. Jde pouze o domněnku žalovaného, neboť žalovaný, kterého ve vztahu k existenci této domněnky tížilo důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“), neprokázal, že žalobce prodal zboží na území ČR. Žalobce sám pak deklaroval a prokazoval, že zboží bylo prodáno mimo území ČR. Druhým žalobním bodem žalobce zpochybňuje správnost výše doměřené daně z přidané hodnoty. Doměřená daň ve výši 234.415 Kč odpovídá daňovému základu v částce 1.405.991 Kč. Žalobce však ve skutečnosti prodal zboží za částku 1.171.576 Kč (v této částce je již daň zahrnuta). Daň tedy měla činit pouze 195.301 Kč. Třetím žalobním bodem žalobce napadá postup správce daně, který neprovedl navržený výsledek svědkyň L. P. a A. P. Správce daně se je sice marně pokusil předvést orgány Policie ČR, ovšem nevyužil všech dostupných donucovacích prostředků, neboť jim neuložil pořádkovou pokutu podle § 247 odst. 2 d. ř. Pokud by takto postupoval, zvýšil by šanci, že se svědkyně k výsledku dostaví. Čtvrtým žalobním bodem pak žalobce vytýká žalovanému nepředvídatelnost jeho postupu spočívajícího ve zpochybnění čestného prohlášení společnosti Z. M. tím, že je opatřeno razítkem společnosti a nečitelným podpisem, takže nebylo možné ověřit skutečnosti obsažené v prohlášení výsledkem osoby, která ho vystavila. Tento závěr žalovaný uvedl až

v rozhodnutí o odvolání, a žalobce se tak k němu nemohl vyjádřit. Žalovaný se měl dotázat žalobce na totožnost osoby, která prohlášení podepsala, aby mohl provést její výslech.

4) Žalovaný ve svém vyjádření k prvnímu žalobnímu bodu uvedl, že se v napadeném rozhodnutí podrobně zabýval právním rámcem celé problematiky. Tíha důkazního břemene spočívala na žalobci, včetně odpovědnosti za předkládané důkazní prostředky, tedy za jejich dostatečnost a průkaznost. Přenesení této odpovědnosti, resp. jejích důsledků na správce daně je nedůvodným přenesením dopadů důkazního břemene, jež nemá oporu v zákoně. Žalobce měl v průběhu daňového řízení neomezenou možnost předkládat důkazní prostředky k prokázání toho, že předmětná plnění byla v tvrzeném rozsahu a tvrzenými subjekty uskutečněna. Správce daně důkazy řádně vyhodnotil, žalovaný se pak zabýval všemi námitkami žalobce. K druhému žalobnímu bodu uvedl, že žalobce v odvolání nezpochybňoval výši doměřené daně, poprvé tak činí až v žalobě. Správce daně určil základ daně jako součet základů daně uvedených na fakturách č. 4/2012 a 5/2012, tj. 341.659,20 Kč a 829.916,40 Kč. Po zaokrouhlení na celé koruny činí základ daně 1.171.576 Kč. Ve vztahu k třetímu a čtvrtému žalobnímu bodu odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí, a to konkrétně na odstavce 48 a 50.

5) Soud rozhodl o žalobě bez jednání, neboť žalobce s tím vyjádřil výslovný souhlas již v žalobě, přičemž ani následně své procesní stanovisko nezměnil, a implicitní souhlas žalovaného byl opatřen postupem dle § 51 odst. 1 věty druhé zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Soud v řízení žádné důkazy neprováděl. Nadto jsou pro rozhodnutí bez jednání splněny i zvláštní podmínky upravené v § 76 odst. 1 s. ř. s.

III. Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

6) Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou.

7) Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti, soud neshledal.

IV. Skutková zjištění vycházející z obsahu daňového spisu

8) Z obsahu daňového spisu soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení žalobních bodů. Soud v této souvislosti podotýká, že žalobce nezpochybňuje skutková zjištění žalovaného a jeho hodnocení provedených důkazů, pokud jde o otázku, zda žalobce unesl důkazní břemeno ohledně svého tvrzení, že zboží bylo dodáno odběratelům do Itálie, resp. následně do Ruské federace.

9) Před zahájením daňové kontroly DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2012 provedl správce daně u žalobce kontrolu DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2012, v němž bylo žalobcem dovezeno zboží z Indie (oblečení) a Číny (autodoplňky), které následně ve 3. čtvrtletí 2012 mělo být vyvezeno do Itálie. Obě daňové kontroly tedy spolu věcně úzce souvisí.

10) Dle vyjádření žalobce bylo oblečení dovezeno z Indie a autodoplňky z Číny, jednalo se o první dovozy. Zboží má být zapláceno až po jeho prodeji do Itálie. Tento prodej

dojednáva subjekt, který zajišťoval dovoz zboží do ČR, tedy společnost S., s. r. o., v jejímž skladu se zboží po dovozu nacházelo, adresa skladu je Č.. Vše dojednáva paní A. P. (viz protokol o místním šetření ze dne 9. 5. 2012, čj. 90419/12/026930204955, a shodně též protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 17. 5. 2012, čj. 90425/12/026930204955).

11) Správci daně byla žalobcem předložena faktura č. 4/2012, kterou vystavil žalobce dne 11. 7. 2012 svému odběrateli Z. M., adresa Via C., Roma, Italia, I. 11422071008. Datum uskutečnění zdanitelného plnění je 12. 7. 2012, přičemž fakturováno je 17.225 ks přehozů z bavlny, 25.492 ks dámských halenek z bavlny, 20.012 ks dámských pyžam z bavlny, 7.260 ks dámských pyžam z chemických vláken, 8.820 ks dámských ponč z bavlny, 500 ks háčkovaných šál a šátků, 1.860 ks dámských šatů z bavlny. Cena zboží je 32.622,50 EUR celkem. Základ daně činí 829.916,40 Kč, výše DPH 0 Kč, celkem k úhradě je tedy 829.916,40 Kč. Zboží je osvobozeno od DPH podle § 64, doprava vlastní. Cena je splatná dne 12. 7. 2012 a má být uhrazena v hotovosti. Z informačního systému VATR správce daně zjistil, že společnost Z. M. je od 28. 5. 2011 registrována, registrace zrušena nebyla. Adresa je Via C., Řím, Itálie.

12) Dále byla správci daně předložena faktura č. 5/2012, kterou žalobce vystavil dne 11. 7. 2012 pro společnost M. s. r. l., adresa Via G. V. x, Roma, Italy, V.: 0732295100. Fakturovány jsou držáky a stojánky na mobil do auta a ostatní autodoplňky, kontejner č. TGHU7811590, v ceně 13.430 EUR, přičemž k uskutečnění zdanitelného plnění má dojít dne 12. 7. 2012. Základ daně činí 341.659,20 Kč, výše DPH 0 Kč, celkem k úhradě je 341.659,20 Kč. Zboží je osvobozeno od DPH podle § 64, doprava vlastní. Cena je splatná dne 12. 7. 2012 a má být uhrazena v hotovosti.

13) Dále žalobce předložil dva rukou vyplněné formuláře „stvrzenka“, vystavené žalobcem, podle nichž žalobce přijal dne 12. 7. 2012 od Z. M. částku 829.916,40 Kč za prodej zboží na úhradu faktury č. 4/2012 a téhož dne od M. r. l. částku 341.659,20 Kč za prodej zboží na úhradu faktury č. 5/2012. Žalobce správci daně sdělil, že peněžní prostředky dle příjmových pokladních dokladů ze dne 12. 7. 2012 přebíral hotově od odběratele, jméno konkrétní osoby neví (viz protokol o jednání ze dne 17. 7. 2012, čj. 126760/12/026930204955).

14) Žalobce k průběhu celé transakce uvedl, že dodavatele zboží zkontaktovala a dále s nimi vyjednávala paní P.. Vydané faktury byly zaplacený žalobci hotově dne 12. 7. 2012 a žalobce peníze předal dodavateli z Číny a Indie hotově v Praze. Kde k předání hotovosti došlo, žalobce neví, přesnou adresu nezná, bylo to na tržnici někde u Jižního Města. Má od toho podepsané příjmové pokladní doklady. Za odběratele předával finanční prostředky zástupce odběratele, jehož jméno nezná. Při předávání finančních prostředků byla přítomna paní P. a další 2 osoby – zástupci společností za dodavatele a odběratele, jména nezná. Placeno bylo v českých korunách (protokol o jednání ze dne 29. 8. 2012, čj. 140077/12/026930204955). Následně žalobce správci daně sdělil, že společnost M. není plátcem DPH, proto s firmou hledají jiného odběratele. Po prodeji doloží, že firma přijala zboží na sklad (fakturou a čestným prohlášením). Toto zboží nebylo vráceno do ČR (protokol o jednání ze dne 7. 12. 2012, čj. 170740/12/026930204955).

15) Dne 14. 11. 2012 byla správcem daně zahájena u žalobce kontrola daně z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 2012. Žalobce podniká v oboru vodoinstalační práce, velkoobchod a maloobchod, přičemž místo sloužící k podnikání má pouze na adrese x. (protokol čj. 159409/12/026930204955).

16) Z předložené knihy evidence DPH za 3. čtvrtletí 2012 se podává, že žalobce do ní zanesl přijatá zdanitelná plnění za dovoz (nákup) zboží od společnosti G. LTD v částce 340.000 Kč dne 12. 7., 330.762 Kč dne 13. 7. a 285.859 Kč dne 14. 7. Uvedené částky představují základ daně. Dále v ní promítl prodej zboží do ciziny subjektu Z. M. v částce 829.916,40 Kč dne 12. 7., společnosti M. v částce 341.659,20 Kč dne 12. 7. a společnosti M. v částce 341.659,20 Kč dne 25. 9. Tyto částky představují základ daně, políčko určené pro zápis výše daně je u těchto tří položek proškrtnuto.

17) Žalobce vystavil dne 25. 9. 2012 fakturu č. 8/2012 (s ručně psaným doplňkem „dobropis“) pro odběratele M. s. r. l. Faktura se týká držáků a stojánků na mobil do auta + ostatní autodoplňky, kontejner č. T. Fakturována je částka – 341.659,20 Kč bez DPH. Žalobce na dotaz správce daně při ústním jednání sdělil, že dobropis č. 8/2012 ze dne 25. 9. 2012 byl pro společnost M. s. r. l. na částku 341.659,20 Kč vystaven proto, že tato společnost není plátcem DPH a nemá možnost obchodovat. Doklad o finančním vypořádání této částky žalobce prozatím do účetnictví nedával, neboť společnost M. si najde jinou firmu, což je v jednání, a peníze si převedou. Zboží se nachází na skladě společnosti M. (viz protokol ze dne 16. 11. 2012, čj. 166295/12/026930204955).

18) Předložen byl rukou psaný text v českém jazyce nadepsaný „prohlášení“, v němž pisatel prohlašuje, že dne 11. 7. 2012 bylo naskladněno zboží dle faktury č. 4/2012 od dodavatele V. V. x. Česká republika. Zboží bylo přijato na sklad: Z. M. VIA C. ROMA ITALIA. Pod textem prohlášení je otisk razítka „Z. M.“, Via C., 0 Roma, do něhož je vepsán nečitelný podpis.

19) Správce daně vyzval dne 21. 11. 2012 žalobce k doložení veškerých důkazních prostředků prokazujících uskutečnění dodání zboží podle faktur č. 4/2012 a 5/2012 vystavených pro italské odběratele. Konkrétně byl žalobce vyzván k doložení způsobu, jakým se kontaktoval s italským odběratelem, k předložení korespondence s italským odběratelem, k vysvětlení, kdo prováděl přepravu zboží, jakým vozidlem, kdy byla přeprava prováděna, kdo zboží nakládal u dodavatele, kdo zboží skládal u odběratele, jak docházelo k převzetí zboží na italské straně, na základě jakých dokladů se uskutečnila doprava, kdy a jak byla doprava uhrazena, z jakého skladu bylo zboží vyskladněno a kým, do jakého skladu v Itálii bylo zboží naskladněno. Dále byl žalobce vyzván k prokázání oprávněnosti vystavení opravného daňového dokladu č. 8/2012, tj. že zboží bylo vráceno zpět do České republiky (výzva čj. 166296/12/026930204955).

20) Žalobce na výzvu reagoval sdělením, že ke kontrole již doložil doklady včetně prohlášení společnosti Z. M., Roma, že zboží z faktury č. 4/2012 bylo přijato na sklad dne 11. 7. 2012. Vše kolem transakce zařizovala paní P. Dobropis byl vystaven z důvodu, že společnost M. s. r. l. není plátcem DPH, proto s touto firmou hledá jiného odběratele. Zboží nebylo vráceno do ČR (viz protokol o jednání ze dne 7. 12. 2012, čj. 170740/12/026930204955).

21) Dne 18. 12. 2012 byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, žalobce se k němu nevyjádřil (viz protokol čj. 172816/12/026930204955). Ve zprávě o daňové kontrole čj. 172815/12/026930204955 vyhodnotil správce daně čestné prohlášení společnosti Z. M. jako nedůvěryhodné, není opatřeno ověřeným podpisem. V daňovém řízení není možné prokazovat skutečnosti čestným prohlášením, neboť se jedná o institut obecného správního řízení, přičemž aplikace správního řádu je v daňovém řízení vyloučena. Správce daně dále žalobci vytknul, že uskutečněná plnění na základě faktur č. 4/2012 a 5/2012 neuvedl v daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2012, nevykázal je jako dodání zboží do jiného členského státu na řádku č. 20, nepodal dle § 102 zákona o DPH souhrnné

hlášení a k výzvě správce daně nedoložil žádné ověřitelné důkazní prostředky. Neprokázal, že na prodej zboží se vztahovalo osvobození při dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 zákona o DPH a že došlo k dodání zboží ve smyslu § 13 odst. 2 téhož zákona. Jelikož tedy žalobce neprokázal dodání zboží do jiného členského státu EU, správce daně předpokládá, že zboží bylo dodáno tuzemskému odběrateli. Základ daně činí 1.171.575,60 Kč, daň ve výši 20 % pak 234.315 Kč. V návaznosti na to vydal správce daně dne 19. 12. 2012 dodatečný platební výměr.

22) Dne 18. 2. 2013 předložil žalobce správci daně, již v rámci odvolacího řízení, kopie tří mezinárodních nákladních listů, originál jednoho mezinárodního nákladního listu a originál faktury č. 9/2012.

23) Z kopií mezinárodních nákladních listů č. CZ Ta 0580372, 0580373 se podává, že společnost S. L., o. o. o., se sídlem v Moskvě, jako dopravce provedla přepravu „S. 6761161“ a „S. 5831156“. Odesílatelem nákladu je žalobce, náklad byl naložen dne 9. 7. 2012 v Praze. Příjemcem je Z. M., Via C., Řím, Itálie, a místem vykládky je Řím. Přeprava je prováděna vozidly H a H. Políčka formuláře určená pro podpis a razítko odesílatele a stvrzení převzetí dodávky příjemcem jsou prázdná. Z kopie mezinárodního nákladního listu č. CZ Ta 0580371 vyplývá, že společnost S. L., o. o. o. provedla přepravu „T“ pro žalobce jako odesílatele a společnost M. s. r. l. jako příjemce. Místem nakládky zboží je Praha, datum nakládky 13. 7. 2012, místem vykládky Řím, Itálie. Přeprava je prováděna vozidlem M. Políčka formuláře určená pro podpis a razítko odesílatele a stvrzení převzetí dodávky příjemcem jsou prázdná. Na všech třech kopiích je patrné, že poslední dvě číslice v číslu mezinárodního nákladního listu byly upravovány.

24) Podle originálu mezinárodního nákladního listu č. CZ Ta 0580308 provedla společnost S L přepravu „T“ pro odesílatele M. s. r. l. z Říma (datum nakládky 16. 12. 2012) do Moskvy pro společnost U. T. S. o. o. o. Na nákladním listu není otištěno razítko odesílatele ani příjemce, je na něm pouze razítko dopravce a další ruskojazyčná razítka. Podle faktury č. 9/2012 ze dne 20. 12. 2012 měl žalobce dodat společnosti U. T. S. o. o. o. se sídlem v Moskvě držáky a stojánky na mobil do auta + ostatní autodoplňky, kontejner č. T v ceně 13.430 EUR. Základ daně činí 341.659,20 Kč, DPH 0 Kč. Cena je splatná 20. 12. 2012. Plnění je osvobozené od DPH podle § 64. Faktura není opatřena razítkem ani podpisem výstavce, tj. žalobce.

25) Správce daně vyzval žalobce výzvou ze dne 22. 2. 2013, čj. 540056/13/2104-05401-204324, k předložení originálů mezinárodních nákladních listů, k doplnění bližších údajů o dopravci S. L. (mj. i o způsobu komunikace a úhradě přepravného), k vysvětlení, kde bylo zboží skladováno po dobu 4 měsíců od vývozu zboží do Itálie do jeho převozu do Ruska. Žalobce byl vyzván k předložení písemného rozhodnutí celního orgánu o vývozu zboží do třetí země podle § 30 odst. 4 písm. a) zákona o DPH.

26) Žalobce v doplnění odvolání ze dne 25. 3. 2013, jímž reagoval i na výzvu správce daně ze dne 22. 2. 2013, navrhl vyslechnout L. P., bytem Z. F. x, (uvedeno je i datum narození), neboť vše zařizovala ona jako zástupce žalobce. Má k dispozici rovněž všechny doklady, k jejichž předložení byl žalobce vyzván výzvou z 25. 3. 2013, a může poskytnout požadované vysvětlení. Dále by měl správce daně vyslechnout jako svědka osobu, která podepsala čestné prohlášení o naskladnění zboží v Římě (tato osoba není v podání jakkoliv identifikována).

27) Žalobce při ústním jednání správci daně sdělil, že neví, kde se nachází zboží v hodnotě 6,5 mil. Kč, které bylo dovezeno ve 2. čtvrtletí roku 2012, má ho někde L. P., která měla na

starosti veškeré transakce. L. P. nebyla v pracovněprávním vztahu k žalobci, vše bylo dohodnuté jen ústně, žádná smlouva ani plná moc neexistuje. To platí i o paní A. P.. Skladování zboží a vedení skladové evidence zajišťovala L. P. Sám žalobce se na těchto obchodech podílel jen tak, že umožnil účtování obchodů přes svoji firmu, za což dostal provizi. Za dodávku zboží společnosti M. obdržel žalobce zaplacené od společnosti M.. Od ruské společnosti U. T. S. o. o. žádné peníze nedostal, tato společnost platila italské společnosti M., šlo o přeúčtování (viz protokol ze dne 11. 7. 2013, čj. 2679822/13/2104-05401-204324).

28) Správce daně se pokusil dne 27. 3. 2013 předvolat k výsledku L. P., předvolání jí zaslal na adresu udanou žalobcem (Z. F. x.), což je adresa jejího trvalého pobytu, ovšem po uplynutí úložní doby se vrátilo správci daně zpět, neboť nebylo vyzvednuto. Výslech měl proběhnout dne 12. 4. 2013, předvolaná svědkyně se k němu však nedostavila. K jednání se nicméně dostavil žalobce se svým zástupcem (daňovým poradcem) a správce daně je seznámil se svým stanoviskem k důkazním návrhům uplatněným v doplnění odvolání ze dne 25. 3. 2013. Správce daně žalobci a jeho zástupci sdělil, že návrh na výslech svědkyně L. P. nebyl v průběhu daňové kontroly žalobcem navržen, žalobce ani nesdělil správci daně žádné identifikační údaje. K návrhu na výslech osoby, která vystavila potvrzení o naskladnění zboží, správce daně uvedl, že nemůže výslech provést, neboť není zřejmé, kdo prohlášení podepsal (správce daně neví, koho by měl předvolat), není zřejmá národnost této osoby, není známo její rodné číslo, zda jde o muže či ženu, jaké je její trvalé bydliště. Správce daně rovněž vyjádřil pochybnosti o věrohodnosti této osoby, neboť je podivné, že italský podnikatelský subjekt jménem Z. M. ovládá bezchybně český jazyk bez jakýchkoliv gramatických chyb. Na to žalobce reagoval tím, že trvá na výsledku L. P. a dále navrhuje vyslechnout A. P., jednatelku společnosti Sx-M.-L. s. r. o., neboť u této společnosti bylo zboží skladováno a tato společnost dopravovala zboží (viz protokol o jednání ze dne 12. 4. 2013, čj. 1035973/13/2104-05401-204324).

29) Správce daně se pokusil předvolat svědkyni L. P. na den 13. 5. 2013. Zásilka obsahující předvolání byla zaslána na adresu trvalého pobytu, ovšem opětovně se vrátila jako nevyzvednutá s poznámkou, že adresát nemá na uvedené adrese schránku. Svědkyně se dne 13. 5. 2013 k výsledku nedostavila, zástupce žalobce požádal o opětovné předvolání svědkyně (viz protokol čj. 1851605/13/2104-05401-204324). Následně správce daně rozhodl dne 13. 5. 2013 o předvedení svědkyně L. P. k výsledku dne 29. 5. 2013, případně dne 5. 6. 2013. Celní úřad pro Ústecký kraj sdělil správci daně dne 29. 5. 2013, že tohoto dne byl proveden pokus o předvedení L. P.. Na adrese x, M. nebyla předváděná osoba zastřižena, její jméno není uvedeno na schránce ani na zvonku. Dle sdělení souseda patří byt rodičům a L. P. se na uvedené adrese již dlouhodobě nezdržuje. Do bytu dochází jen velmi zřídka na návštěvu k rodičům. Další sousedka sdělila, že L. P. bydlí pravděpodobně na adrese x. Tímto zjištěním odpadá i provedení pokusu o předvedení dne 5. 6. 2013. Následně rozhodl správce daně znovu o předvedení svědkyně L. P., a to dne 12. 6. 2013 a 17. 6. 2013 na adrese x. Hlídka Celního úřadu pro hlavní město Prahu zjistila dne 10. 6. 2013 šetřením na adrese x, že L. P. zde nebydlí. Jde o rodinný dům, kde asi dva roky bydlí paní K. Žalobce sdělil dne 28. 6. 2013 správci daně, že L. P. se může zdržovat na adrese x.. Může také působit na adrese společnosti D. s. r. o., x. Dále uvedl dvě telefonní čísla L. P. a 4 registrační značky vozidel, která svědkyně používala. Sdělil rovněž, že svědkyně spolupracuje s paní L. L., která pro ni zajišťuje celní odbavení zboží (uvedl adresu a telefonní kontakt na tuto osobu). Informace o pobytu L. P. by mohla mít její dcera A. P.. Správce daně dne 1. 7. 2013 telefonicky hovořil s L. L., která sdělila, že jako doručovací adresu L. P. používá adresu firmy D. s. r. o. x, běžně ji však kontaktuje emailem. Dále správce daně volal na obě telefonní čísla udaná žalobcem. Jedno telefonní číslo bylo nedostupné nebo vypnuté, na druhé telefonní číslo se nedařilo dovolat. Následně se z něho L. P. ozvala s tím, že nechtěla poskytnout svoji doručovací

adresu po telefonu a sdělila jen adresu emailovou. Ještě týž den správce daně zaslal L. P. na tuto emailovou adresu elektronickou zprávu, v níž ji požádal o poskytnutí doručovací adresy. Současně dne 1. 7. 2013 zaslal správce daně výzvu A. P., aby sdělila doručovací adresu a skutečné místo trvalého pobytu L. P. (výzva byla vhozena do schránky poté, co nebyla v úložní lhůta vyzvednuta). Tyto pokusy o zjištění adresy pro doručování zůstaly bez odezvy. Výzvou ze dne 24. 7. 2013 proto správce daně vyzval žalobce, aby sám zajistil účast L. P. při jednání v termínu, který sdělí správci daně 2 dny dopředu. Žalobce na to reagoval sdělením, že výzva je nezákonná, neboť nelze po daňovém subjektu požadovat, aby předvedl svědka.

30) Správce daně předvolal k výsledku i A. P., předvolání jí zaslal na adresu x, zásilka byla po uplynutí úložní lhůty vhozena adresátovi do schránky. Svědkyně se k výsledku nedostavila.

31) Součinností s celní správou, která rovněž prováděla kontrolu u žalobce, byly opatřeny protokoly o jednání s žalobcem (ze dne 18. 4. 2013 a 6. 5. 2013), který při nich uvedl, že veškeré pohyby zboží a manipulace byly činěny bez jeho vědomí a bez jeho přítomnosti. Měla to na starosti L. P.. Všechny platby za zboží i dopravu provedla paní P.. Ta sdělila žalobci částku a společnost, na kterou má vystavit fakturu na prodej zboží. Podle poslední informace bylo zboží vyvezeno do Ruska a Itálie. Zboží je uskladněno na neznámém místě, paní P. ho nechtěla žalobci prozradit. Vzorky zboží žalobce nikdy neviděl a nepřišel s ním do styku. Se zástupci společnosti M. s. r. l. žalobce nejednal, vše zařizovala paní P.. Platby přijal žalobce jen účtně přes pokladnu, celá transakce proběhla v ulici x v kanceláři společnosti Z. O. za přítomnosti paní P. a dvou dalších osoby. Po příchodu žalobce do kanceláře byla na stůl vyložena částka odpovídající fakturám č. 4/2012 a 5/2012. Pro žalobce z toho byla vyčleněna částka 32.970 Kč jako provize a zbytek peněz rozpočítala paní P. mezi ostatní přítomné, které však žalobce nezná.

V. Posouzení žalobních bodů

32) Soud se nejprve zabýval žalobními body, jimiž žalobce vytýká žalovanému, resp. správci daně procesní vady, tj. třetím a čtvrtým žalobním bodem.

33) Soud má za nedůvodný žalobní bod, v němž žalobce poukazuje na nepředvídatelnost postupu správce daně, který teprve v rozhodnutí o odvolání uvedl, že z prohlášení společnosti Z. M. o přijetí zboží na sklad v Římě nelze vzhledem k nečitelnosti podpisu zjistit, jaká osoba ho vystavila, tudíž ji nebylo možné vyslechnout k ověření pravdivosti prohlášení. Z obsahu daňového spisu se podává, že při jednání v rámci odvolacího řízení byl žalobce společně s jeho zástupcem seznámen s tím, že správce daně nemůže výsledek provést, neboť není zřejmé, kdo prohlášení podepsal, a tedy kdo by měl být předvolán [viz bod 28) shora]. Správce daně tím reagoval na návrh žalobce vznesený v doplnění odvolání vyslechnout osobu, která vystavila prohlášení, aniž ovšem tuto osobu jakkoliv blíže označil. Žalobce po seznámení se stanoviskem správce daně nedoplnil svůj důkazní návrh o osobní údaje navrženého svědka. Ostatně ani v žalobě neuvádí jméno osoby, která je autorem prohlášení. Bylo přitom povinností žalobce dostatečně identifikovat osobu, kterou navrhuje vyslechnout (viz rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2008, čj. 8 Afs 70/2007 – 102). Správce daně seznámil žalobce s problémy s identifikací osoby, která vystavila prohlášení, ještě před vydáním rozhodnutí žalovaného. Žalobci byl tedy poskytnut časový prostor k tomu, aby případně svůj důkazní návrh specifikoval, což však až do vydání rozhodnutí o odvolání neučinil. Rozhodnutí o odvolání přitom bylo vydáno až 7 měsíců po jednání, při němž byl žalobce seznámen s tím, že jeho důkazní návrh je nerealizovatelný. Postup žalovaného tak nejen že nebyl nepředvídatelný, ale ani v rozporu se zákonem, neboť osobu, která není nijak

identifikována a ani z dostupných materiálů není možné zajistit její identifikaci, nelze vyslechnout.

34) Soud naopak shledal důvodným žalobní bod, jímž žalobce vytýká žalovanému, že nevyčerpal všechny jemu dostupné prostředky k provedení výsledku L. P. a A. P.

35) Soud se nejprve zabýval relevancí výsledku těchto osob pro posouzení věci samé, neboť by nebylo možné žalovanému vytýkat, že neprovedl výslech svědků, jestliže by jejich výpověď nemohla pro věc přinést žádná významná zjištění, a to ať již z toho důvodu, že výpověď nemá potenci osvětlit pro posouzení věci významné skutkové okolnosti (neprůkaznost svědecké výpovědi), nebo proto, že skutkové okolnosti, které mají být z výsledku zjištěny, jsou již spolehlivě prokázány jinými provedenými důkazy (nadbytečnost svědecké výpovědi).

36) Rozhodnutí žalovaného je založeno na závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně svého tvrzení, že zboží dovezené z Indie a Číny bylo následně prodáno společnosti Z. M. a M. s. r. l. a vyvezeno do Itálie (resp. následně společnosti U. T. S. o. o. o. do Ruské federace), tedy že jsou splněny podmínky § 64 odst. 1 zákona o DPH (resp. § 66 zákona o DPH) pro osvobození plnění od DPH s nárokem na odpočet daně na vstupu. Žalobce v průběhu daňové kontroly setrval tvrdil, že obchodní kontakty zajistila a veškeré obchody domluvila (včetně dopravy zboží, dočasného uskladnění zboží, předání plateb v hotovosti) paní L. P. (shodné tvrzení žalobce uplatnil i v souběžně probíhající kontrole prováděné orgány celní správy). Pokud je daňový subjekt zatížen důkazním břemenem ve vztahu k určité skutečnosti (zde poskytnutí plnění společnosti Z. M. a M. s. r. l. a vyvezení zboží do Itálie), kterou se mu nedaří prokázat pouze listinnými důkazy (zpravidla účetními doklady a prohlášením dle § 64 odst. 5 zákona o DPH), pak nemůže správce daně odmítnout provedení výsledku navrženého svědka, ledaže by bylo zřejmé, že takový důkaz nemá potenci prokázat sporné skutečnosti, tedy že je neprůkazný. Žalobce tvrdil, že všechny dotazy správce daně ohledně přesného průběhu obchodních transakcí může zodpovědět právě L. P., která vše dojednávala a která má k dispozici i podklady k těmto transakcím. Ze strany žalobce se jedná o klíčový důkazní návrh, s jehož pomocí by eventuálně mohl unést důkazní břemeno v daňovém řízení a prokázat, že zboží bylo dodáno do Itálie dle zaúčtovaných faktur. Výslech této svědkyně by mohl vést k označení dalších důkazních prostředků na podporu tvrzení žalobce.

37) Byť nelze správci daně upřít snahu opatřit výpověď svědkyně L. P. v daňovém řízení [k tomu viz podrobně body 28) a 29) shora], přesto neučinil vše, co po něm lze požadovat. Správci daně nelze vytýkat, že svědkyni neuložil pořádkovou pokutu. Uložení pořádkové pokuty je pouze jedním z prostředků k vymožení povinnosti vypovídat jako svědek. V daném případě by se však minula s účelem, který si od ní žalobce slibuje. Rozhodnutí o uložení pořádkové pokuty by totiž bylo třeba doručit svědkyni na adresu trvalého pobytu, kde se však dle zjištění celního úřadu nenachází, zásilky zaslané správcem daně na tuto adresu se po uplynutí úložní lhůty vrátily správci daně. Svědkyně by se tak o uložení pořádkové pokuty ani nedozvěděla, pokuta by tedy nemohla naplnit motivační efekt k podání svědecké výpovědi. Správci daně se ani přes značné úsilí o navázání přímého kontaktu se svědkyní nepodařilo zjistit adresu, na které si svědkyně přebírá poštovní zásilky. V rámci šetření, které správce daně provedl ke zjištění adresy, na které může být svědkyně zastižena, vyplynulo, že svědkyně L. P. by se mohla zdržovat na adrese x, nebo na adrese sídla společnosti D. s. r. o. x. Na adrese x mají evidován trvalý pobyt dcery L. P., A. a L., přičemž lze předpokládat, že na této adrese nebydlí pouze spolu, bez rodičů. Správci daně se podařilo doručit A. P. na tuto adresu předvolání k jednání i následný dopis [viz body 29) a 30) shora], byť pouze vhozením do schránky, z čehož ovšem plyne, že minimálně dcera žalobkyně má na této adrese poštovní

schránku. Pokud jde o adresu x, na ní sídlí společnost D. s. r. o., jejíž jednatelkou je svědkyně L. P.. Paní L. L., která s ní spolupracuje, potvrdila, že jde o kontaktní adresu L. P.. Správce daně nicméně ani jednu z těchto dvou adres neprověřil, resp. v daňovém spisu o tom není žádný záznam. Správce daně se měl pokusit předvést L. P. k výsledku z adresy x, příp. šetřením na těchto adresách vyloučit, že by na nich mohla být svědkyně zastížena. Jde přitom o adresy, které správci daně sdělil žalobce, nelze mu tak vytýkat nedostatek součinnosti. Soud uzavírá, že správce daně zatížil daňové řízení vadou, neboť neučinil veškeré dostupné úkony k opatření výpovědi svědkyně L. P. (viz rozsudek NSS ze dne 26. 1. 2011, čj. 5 Afs 6/2010 – 101). Jedná se přitom o významný důkazní prostředek, který je s to ovlivnit hodnocení dosud provedených důkazů a vést k přehodnocení závěru žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobcem. Neprovedení takového výsledku je tedy vadou řízení, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného.

38) Pokud jde o výslech svědkyně A. P., jednatelky společnosti S-M-L, pohostinství, s. r. o., žalobce tento důkazní návrh odůvodnil tím, že A. P. a její společnost skladovala dovezené zboží na území ČR před jeho vývozem do Itálie (viz protokol o jednání ze dne 12. 4. 2012 a podání ze dne 25. 6. 2013). *A priori* tedy nejde o důkazní návrh, který by neměl žádnou relevanci. Teprve jeho provedením lze zjistit, zda pro posouzení sporných skutečností přinesl nějaké relevantní poznatky. Vzhledem k tomu, že nebyl proveden výslech L. P., který by mohl případně objasnit i zapojení A. P. a společnosti S-M-L, pohostinství, s. r. o. do celé transakce, nelze učinit spolehlivý závěr o tom, že by výslech A. P. byl neprůkazný nebo nadbytečný. Žalovaný ostatně ve svém rozhodnutí neodůvodnil, proč výslech A. P. neprovedl (pouze ve výzvě k poskytnutí součinnosti ze dne 24. 7. 2013 uvedl, že svědky nelze předvolávat jen za účelem sdělení místa pobytu jiné osoby). Z obsahu spisu se podává, že Alexandra Paurová byla předvolána k výsledku jen jednou, předvolání jí bylo doručeno uložením (s následným vhozením do poštovní schránky), k výsledku se nedostavila [viz bod 30) shora]. Správce daně nepřikročil k opakovanému předvolání, uložení pokuty ani k předvedení svědkyně. A to v situaci, kdy žalobce trval na jejím výsledku (viz protokol ze dne 17. 6. 2013 a přípis žalobce ze dne 25. 6. 2013). Dopis, který správce daně zaslal A. P., se týká výsledku její matky L. P. [viz bod 29) shora]. Ačkoliv je tedy možné z obsahu spisu dovodit, že A. P. nespolupracuje se správcem daně, nelze mít za to, že její výpověď není možné opatřit. Správce daně nevyčerpal všechny možnosti k opatření výpovědi A. P., čímž zatížil řízení vadou. Nelze přitom vyloučit, že tato vada mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí.

39) K prvnímu žalobnímu bodu je třeba předeslat, že předmětem daně z přidané hodnoty je dodání zboží za úplaty osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku [§ 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH]. Dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník (§ 13 odst. 1 zákona o DPH). Dodáním zboží do jiného členského státu je pak dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu (§ 13 odst. 2 zákona o DPH). Definici místa plnění upravuje § 7 odst. 2 zákona o DPH, podle něhož je místem plnění při dodání zboží, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží, nebo zmocněnou třetí osobou, místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná. Z této definice lze dovodit, kdy se místo dodání nachází v tuzemsku [tedy na území České republiky, viz § 3 odst. 1 písm. a) zákona o DPH].

40) Daň na výstupu je plátce povinen přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud zákon nestanoví jinak. Plátce daň uvádí v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň (§ 21 odst. 1 zákona o DPH). Při dodání zboží do jiného členského státu, na které se

vztahuje osvobození od daně s nárokem na odpočet daně, vzniká povinnost přiznat uskutečnění tohoto dodání k patnáctému dni v měsíci, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu. Pokud však byl daňový doklad vystaven před patnáctým dnem měsíce, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, je plátce povinen přiznat uskutečnění tohoto dodání ke dni vystavení daňového dokladu. Dodání zboží do jiného členského státu je plátce povinen uvést do daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat dodání zboží do jiného členského státu (§ 22 odst. 3 a 4 zákona o DPH). U plnění, která jsou osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně na vstupu, vzniká povinnost přiznat uskutečnění tohoto plnění ke dni jeho uskutečnění, pokud zákon nestanoví jinak. Plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně je plátce povinen uvést do daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém vznikla povinnost přiznat toto plnění. Při stanovení hodnoty plnění osvobozených od daně podle odstavce 1 se postupuje podle § 36 (§ 63 odst. 2 zákona o DPH). Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH je dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.

41) Zákon o DPH vymezuje předmět daně z přidané hodnoty tak, že jím je dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování její ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku. Přitom dodáním se rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. V takovém případě se uplatní základní pravidlo, že plátce daně je povinen přiznat a odvést ze zdanitelného plnění daň na výstupu. Ustanovení § 64 odst. 1 zákona o DPH toto pravidlo modifikuje tak, že zdanitelné plnění poskytnuté tuzemským plátcem DPH, které splňuje zde uvedené podmínky, je osvobozeno od DPH a dodavatel má navíc nárok na odpočet DPH na vstupu.

42) Ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu dovodila, že povinnost prokázat naplnění hypotézy § 64 odst. 1 zákona o DPH nese daňový subjekt, který tak je povinen prokázat, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, zboží bylo odesláno (přepraveno) do jiného členského státu a přeprava zboží byla zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo jím zmocněnou třetí osobou (viz např. rozsudek ze dne 14. 8. 2014, čj. 6 Afs 117/2014 – 49, především body 22, 25 a 30, dále rozsudek ze dne 29. 4. 2015, čj. 8 Afs 113/2014 – 61, zejména bod 26, a rovněž rozsudek ze dne 25. 11. 2015, čj. 3 Afs 6/2015 – 30). Pokud daňový subjekt neunese důkazní břemeno ve vztahu ke skutečnostem, s nimiž § 64 odst. 1 zákona o DPH spojuje osvobození zdanitelného plnění od DPH, navíc s nárokem na odpočet DPH na vstupu, pak nemůže požívat daňové výhody, kterou toto ustanovení zakládá. Obchodní transakci tak je třeba posuzovat s vyloučením aplikace § 64 odst. 1 zákona o DPH na daný případ.

43) Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 7. 2010, čj. 8 Afs 14/2010 – 195, dovodil, že při neprokázání podstaty plnění jako plnění intrakomunitárního (ve smyslu § 64 odst. 1 zákona o DPH) je třeba posoudit plnění jako tuzemské zdanitelné plnění zatížené daní na výstupu, pokud k dodání došlo.

44) Z výše uvedeného tedy plyne, že pakliže se žalobci nepodařilo prokázat osvobození plnění od daně s nárokem na odpočet daně na vstupu podle § 64 odst. 1 zákona o DPH, vznikla mu povinnost přiznat a odvést daň na výstupu; to ovšem pouze v případě, že dodal zboží (převedl právo nakládat se zbožím jako vlastník), za úplatu, v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku.

45) Žalobce v daňovém řízení uplatnil tvrzení, že textilní zboží nakoupené v Indii dodal italskému subjektu Z. M. a zboží bylo vyvezeno do Itálie, kde bylo v Římě přijato na sklad tohoto subjektu. Dále tvrdil, že držáky a stojany na mobil a další autodoplňky dodal italské společnosti M. s. r. l. a zboží bylo vyvezeno rovněž do Říma, odkud však následně bylo převezeno do Ruské federace pro společnost U. T. S. o. o. o.

46) Správce daně v odůvodnění dodatečného platebního výměru, kterým se dle § 147 odst. 4 d. ř. rozumí zpráva o daňové kontrole, stejně jako žalovaný ve svém rozhodnutí dospěl k závěru, že žalobce neprokázal dodání zboží podle faktur č. 4/2012 a 5/2012 italským subjektům Z. M. a M. s. r. l., ani vývoz tohoto zboží do Itálie. Tento závěr žalobce v žalobě nenapadá. Správce daně dále vyslovil ve zprávě o daňové kontrole domněnku, že zboží bylo dodáno tuzemskému odběrateli. Žalovaný se ve svém rozhodnutí omezuje na hodnocení provedených důkazů striktně z toho pohledu, zda prokazují dodání zboží do jiného členského státu EU, přičemž důkazy nehodnotí z toho pohledu, zda věrohodně prokazují, že žalobce uskutečnil zdanitelné plnění. K odvolací námitce žalobce, který se právě vymezoval proti doměření daně v situaci, kdy žalovaný neprokázal, že žalobce zdanitelné plnění vůbec uskutečnil, žalovaný pouze konstatoval, že „*k dodání zboží došlo (zboží již není na skladě)*“ (viz bod 49 odůvodnění rozhodnutí žalovaného).

47) Žalobce v daňovém řízení tvrdil, že zboží dodal italským subjektům Z. M. a M. s. r. l. a zboží bylo vyvezeno do Itálie. Zboží koupené společností M. s. r. l. bylo následně přeprodáno ruskému subjektu U. T. S. o. o. o. a vyvezeno do Ruské federace. Prokázat takový průběh obchodních transakcí bylo povinností žalobce [viz bod 42) výše]. Pakliže na základě provedeného dokazování dospěl správce daně, resp. žalovaný k závěru, že toto daňové tvrzení se žalobci prokázat nepodařilo, je tím zpochybněno nejen to, zda zboží bylo pro subjekty Z. M. a M. s. r. l. vyvezeno z České republiky do Itálie (resp. do Ruské federace pro odběratele U. T. S. o. o. o.), a tedy zda jsou splněny podmínky § 64 odst. 1 zákona o DPH (resp. § 66 odst. 1 zákona o DPH), nýbrž i to, že bylo zdanitelné plnění vůbec uskutečněno. Tvrzení žalobce o dodání zboží do Itálie, potažmo do Ruska je totiž neoddelitelné od zbytku komplexního tvrzení žalobce, které směřuje k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění s nárokem na osvobození od daně a na odpočet daně na vstupu. Žalobce popřel, že by uskutečnil zdanitelné plnění týkající se dodání textilu dovezeného z Indie a autodoplňků dovezených z Číny jiným způsobem než jejich dodáním výše uvedeným společností s vývozem do Itálie, resp. následně do Ruské federace. Zpochybněním tvrzení žalobce o dodání zboží do zahraničí je zpochybněno i tvrzení o poskytnutí zdanitelného plnění vůbec. Z rozhodnutí žalovaného nelze zjistit, v jaké podobě ke zdanitelnému plnění došlo, když ne vývozem do Itálie.

48) Za dané situace bylo povinností správce daně a potažmo žalovaného vyhodnotit provedené důkazy i z toho pohledu, zda lze mít na jejich základě spolehlivě za zjištěné, že žalobce uskutečnil zdanitelná plnění spočívající v dodávce textilu a autodoplňků konkrétním subjektům (a kterým) v ceně 829.916,40 Kč bez DPH a 341.659,20 Kč bez DPH. Základem daně je přitom vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátců za uskutečněné zdanitelné plnění (§ 36 odst. 1 zákona o DPH). Bez jednoznačného zjištění přesné výše úplaty nelze stanovit daň dokazováním.

49) Nejde o to, že by byl správce daně povinen prokázat podle § 92 odst. 5 písm. b) d. ř. skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, čímž argumentuje žalobce. Správce daně ani žalovaný v dané věci neaplikovali žádnou právní domněnku ani právní fikci. Uvedl-li správce daně ve zprávě o daňové kontrole, že se domnívá, že zboží bylo dodáno tuzemskému odběrateli, nejedná se o právní domněnku ani právní fikci. Jde pouze

o slovní vyjádření stavu, že správce daně přesně neví, komu bylo zboží dodáno, a spekuluje (bez jakéhokoli odůvodnění), že bylo dodáno tuzemskému odběrateli.

50) Žalobce musí prokazovat pouze skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Je nepochybně povinností žalobce na výzvu správce daně tvrdit a prokázat, jakým způsobem naložil s přijatými zdanitelnými plněními (textil dovezený z Indie a autodoplňky dovezené z Číny). Pakliže žalobce svá tvrzení neprokáže (neunese důkazní břemeno), přičemž z provedených důkazů nelze spolehlivě zjistit, jak bylo naloženo s přijatými zdanitelnými plněními, pak není možné stanovit daň dokazováním. Aby bylo možné stanovit daň dokazováním, musí být zřejmé, co se s přijatým plněním stalo (zda bylo prodáno dále, zhodnoceno, spotřebováno, zničeno, odcizeno apod.) a jaká částka je základem daně. Není-li možné tyto skutečnosti zjistit dokazováním, pak nelze daň stanovit jinak než podle pomůcek (§ 98 d. ř.).

51) Žalovaný svůj závěr, že k dodání zboží žalobcem došlo, odůvodnil pouze tím, že zboží již není na skladě. V daňovém spisu ovšem není založena jediná listina, z níž by vyplývalo, že by správce daně buď na místě prověřil sklad, v němž bylo zboží po dovozu z Indie a Číny skladováno, nebo vyslechl osoby spravující sklad (či ve skladu zaměstnané), nebo zkontroloval skladovou evidenci. Skutkový závěr žalovaného, že zboží není na skladě, nemá oporu v provedeném dokazování, tedy v obsahu daňového spisu. I kdyby bylo zjištěno, že zboží se na skladu již nenachází, což by korelovalo tvrzení žalobce o vývozu zboží do Itálie, je třeba dále zabývat se tím, zda se stalo předmětem dodání ve smyslu § 13 zákona o DPH.

52) Z rozhodnutí žalovaného nelze zjistit, jakým způsobem dle žalovaného uskutečnil žalobce zdanitelná plnění ve 3. čtvrtletí 2012, jejichž základ pro stanovení daně činí 1.171.576 Kč, tj. v čem konkrétně spočívají tato zdanitelná plnění (zda jde o prodej zboží odběratelům), komu byla zdanitelná plnění poskytnuta a za jakou úplatu. Žalovaný rovněž nevyložil, o jaké provedené důkazy opírá svůj závěr, že žalobce zdanitelná plnění za úplatu 1.171.576 Kč poskytl, a jak tyto důkazy hodnotil z pohledu jejich věrohodnosti a průkaznosti. Soud v této souvislosti připomíná, že žalobce v odvolání namítal, že správce daně neprokázal, že žalobce prodal na území ČR zboží deklarované jako vývoz. Žalovaný byl proto povinen se s touto odvolací námitkou řádně vypořádat (tím spíše, že je klíčová pro naplnění hmotněprávních předpokladů doměření daně), ovšem tomuto požadavku žalovaný nedostál. Rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

53) Druhým žalobním bodem, jímž žalobce zpochybňuje správnost výše doměřené daně, se soud již nezabýval, neboť tomu brání nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného konstatovaná v předchozím odstavci. Není-li zřejmé, zda bylo poskytnuto zdanitelné plnění a za jakou úplatu, nelze přezkoumat, zda daň byla správně vypočtena. Obecně lze odkázat na § 36 a § 37 zákona o DPH.

VI. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

54) Vzhledem ke shora uvedenému soud rozhodnutí žalovaného zrušil podle § 76 odst. 1 písm. b) a c) s. ř. s. bez nařízení jednání a věc vrátil k dalšímu projednání žalovanému (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Důvody pro zrušení dodatečného platebního výměru vydaného správcem daně soud neshledal, byť to žalobce navrhoval, neboť v řízení nevyšla najevo žádná vada, která by bránila dalšímu pokračování daňového řízení, nebo skutečnost, pro niž neměl být dodatečný platební výměr vůbec vydán. Pokud by soud zrušil rozhodnutí správce daně, nebylo by možné v daňovém řízení pokračovat (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2009, čj. 1 Aps 2/2008 – 76, jehož závěry jsou aplikovatelné i na daňový řád, tj. zákon č. 280/2009 Sb.). V daném případě však pokračování daňového řízení nic nebrání. Žalovaný v rámci

pokračování odvolacího řízení vyčerpá všechny dostupné prostředky k opatření výpovědi svědkyně L. P. a A. P. a zaměří dokazování a své úvahy k tomu, zda zboží, k němuž se vztahuje faktura č. 4/2012 a 5/2012 (resp. 9/2012), se stalo předmětem zdanitelného plnění a jaké jsou znaky tohoto zdanitelného plnění (zda jde o dodání zboží, komu bylo dodáno, za jakou částku). V návaznosti na výsledky dalšího řízení případně zváží změnu způsobu stanovení daně.

55) O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce byl v řízení zcela úspěšný, a má tak právo na náhradu všech účelně vynaložených nákladů řízení. Náklady, které žalobci v řízení vznikly, spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3.000 Kč a nákladech na zastoupení daňovým poradcem. Výše odměny daňového poradce za zastupování se stanoví v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. dle vyhlášky č. 177/1996 Sb. (advokátní tarif). Zástupce žalobce provedl v souvislosti s tímto řízením dva úkony právní služby ve smyslu § 11 advokátního tarifu, a to převzetí zastoupení a sepsí žaloby. Odměna za jeden úkon právní služby činí 3.100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu], výše odměny tak je celkem 6.200 Kč. Vedle odměny přísluší zástupci žalobce rovněž náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč za každý z úkonů právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), celkem tedy 600 Kč. Jelikož je zástupce žalobce plátcem DPH, je součástí nákladů žalobce rovněž náhrada daně z přidané hodnoty, kterou je zástupce žalobce povinen odvést z odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), tj. 21 % z 6.800 Kč, tedy 1.428 Kč. Náklady žalobce tak celkem činí 11.228 Kč. Žalobce vyčíslil v žalobě své náklady v nižší částce, ovšem z jeho podání nevyplývá, že by měl v úmyslu vzdát se, byť jen částečně, práva na náhradu nákladů řízení. Soud rozhoduje o náhradě nákladů řízení z moci úřední, přičemž vychází z obsahu soudního spisu. Náhrada nákladů řízení je splatná ve lhůtě 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku [§ 160 odst. 1 věta za středníkem zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“), užitý na základě § 64 s. ř. s.], a to k rukám zástupce žalobce (§ 149 odst. 1 a 4 o. s. ř. *per analogiam*).

P o u č e n í :

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-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 je stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

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

V Praze dne 4. února 2016

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost:
Božena Kouřimová