



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců Mgr. Barbory Berkové a JUDr. Zuzany Šnejdrlové, Ph.D., ve věci žalobce **HMO OIL TRADE s.r.o.**, se sídlem Mírová 97/24, Ostrava-Vítkovice, zastoupeného JUDr. Jarmilou Lipnickou Pešlovou, advokátkou se sídlem Přívozká 703/10, Ostrava-Moravská Ostrava, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 20.12.2012, č.j. 8211/12-1301-800471, č.j. 8352/12-1301-800471 a č.j. 8326/12-1301-800471, ve věci daně z přidané hodnoty

t a k t o :

I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 20.12.2012, č.j. 8211/12-1301-800471, č.j. 8352/12-1301-800471 a č.j. 8326/12-1301-800471 **se zrušují** a věci **se vracejí** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15.800 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Jarmily Lipnické Pešlové, advokátky se sídlem Přívozká 703/10, Ostrava-Moravská Ostrava.

O d ů v o d n ě n í :

A. Vymezení věci

Žalobce se žalobou podanou k soudu v zákonné lhůtě domáhal přezkoumání ve výroku označených rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě [jehož působnost přešla s účinností od 1.1.2013 podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v platném znění na Odvolací finanční ředitelství, s nímž je nadále jednáno jako s žalovaným dle § 69 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen s.ř.s.)]. Žalovaný napadenými rozhodnutími změnil platební výměry Finančního úřadu ve Frýdku-Místku (dále jen „správce daně“) ze dne 9.8.2012,

- a) č.j. 218632/12/362912802066, jímž správce daně doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období březen 2008, resp. nadměrný odpočet, přiznaný žalobcem v jím podaném daňovém přiznání ve výši 3.918 Kč, změnil na vlastní daňovou povinnost ve výši 1.694.608 Kč. Včetně penále tak doměřil žalobci daň ve výši 2.033.529 Kč;
- b) č.j. 218635/12/362912802066, jímž správce daně doměřil žalobci DPH za zdaňovací období duben 2008, resp. nadměrný odpočet, přiznaný žalobcem v jím podaném daňovém přiznání ve výši 20.725 Kč, změnil na vlastní daňovou povinnost ve výši 5.929.281 Kč. Včetně penále tak doměřil žalobci daň ve výši 7.115.137 Kč;
- c) č.j. 218641/12/362912802066, jímž správce daně doměřil žalobci DPH za zdaňovací období květen 2008, resp. nadměrný odpočet, přiznaný žalobcem v jím podaném daňovém přiznání ve výši 16.250 Kč, změnil na vlastní daňovou povinnost ve výši 1.104.066 Kč. Včetně penále tak doměřil žalobci daň ve výši 1.324.879 Kč.

FR Ostrava změnilo odvoláním napadené platební výměry v neprospěch žalobce a doměřenou DPH i uložené penále ještě výrazně zvýšilo.

Předmětem sledovaných obchodních transakcí žalobce byla intrakomunitární dodání hutnického zboží – armovacích želez, které žalobce nakupoval v Polsku, dovážel do ČR, a následně zpět vždy téhož dne do Polska vyvážel, přičemž polští odběratelé DPH nepřiznali ani neodvedli.

B. Žalobní body

Žalobce v žalobě vytýkal žalovanému, že doměřil daň nezákonně na základě neprokázaných skutečností, neboť:

- 1) postupoval na základě nesprávné domněnky, že veškeré důkazní břemeno nese na sobě daňový subjekt, resp. že žalobce neunesl tíhu důkazního břemene, přestože tento doložil veškeré písemné doklady (objednávky, faktury, výpis z účtů) a zároveň předložil věrohodná tvrzení o existenci daňového subjektu v Polsku;
- 2) přestože žalovaný nijak nevyvrátil tvrzení žalobce, že mu bylo osvědčení o registraci k DPH předloženo polským obchodním partnerem již na začátku března 2008, doměřil za období do 26.3.2008 DPH, jako kdyby bylo zboží prodáno v ČR;
- 3) je podivné, že finanční úřad v Polsku tvrdí, že podnikatel, se kterým žalobce obchodoval, B. C., byl ve vězení, avšak v předmětné době jeho společnost fungovala, obchodovala a prováděla platby z bankovního účtu, obdobné platí o J.

- W., který tvrdil, že žádný obchod s českým plátcem nerealizoval, avšak existují písemné smlouvy, faktury, doklady o převzetí dodávek a platby z bankovních účtů;
- 4) tvrzení polských podnikatelů C. a W. jsou zjevně účelová, učiněná ve snaze vyhnout se vlastní daňové povinnosti;
- 5) žalobcem požadovaný opětovný výslech B. C. nebyl proveden toliko s odkazem na směrnici „VEIS“, tj. polské orgány pracovaly zcela nedostatečně;
- 6) české orgány stanoviska polské strany bez dalšího převzaly, neprováděly samy žádná další šetření a podklady a tvrzení žalobce bez dalšího odmítly.

C. Stanovisko žalovaného

Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že:

- ad 1) správce daně v posuzovaných případech postupoval dle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a shodně dle § 92 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d.ř.“), dle kterých spočívá důkazní břemeno na daňovém subjektu v tom smyslu, že je povinen dostatečně prokázat svá tvrzení rozhodná pro správné vyměření daně, přičemž správce daně má v rámci zásady volného hodnocení důkazů posoudit každý důkaz jednotlivě a všechny ve vzájemné souvislosti ve smyslu § 8 odst. 1 d.ř. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 25.10.2006, č.j. 2 Afs 7/2006-107 vyplývá, že prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet DPH formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění. Dále žalovaný poukázal na rozsudek NSS ze dne 12.4.2006, č.j. 5 Afs 40/2005-72, dle něhož v případě neprokázání tvrzení daňovým subjektem nelze dovozovat povinnost správce daně předložit důkaz opaku;
- ad 2) v řízení bylo prokázáno, že B. C. byl k DPH registrován až dne 26.3.2008, tudíž je tvrzení žalobce účelové;
- ad 3) informace poskytnuté správci daně dožádaným polským finančním orgánem na základě mezinárodní spolupráce regulované nařízeními EU neměl český finanční úřad důvod zpochybňovat, neboť lze jen stěží důvodně předpokládat, že by polské daňové, policejní i vězeňské úřady nezjistily relevantní informace o B. C. a jeho pobytu ve věznici;
- ad 4) tvrzení žalobce o účelovosti výpovědí polských podnikatelů nemůže ve světle předložených důkazů obstát;
- ad 5) aktuální nová svědecká výpověď je pouze jedním, nikoli jediným z mnoha způsobů zjišťování požadovaných informací, české finanční úřady vycházely z výsledků mezinárodní výměny informací, přičemž o případné nesprávnosti či nepravdivosti zjištěných skutečností neexistovaly žádné konkrétní pochybnosti, proto české úřady na správnost, pravdivost a použitelnost v daňovém řízení oprávněně spoléhaly;
- ad 6) správce daně i odvolací orgán učinili všechny možné a potřebné úkony, aby byl dostatečně zjištěn skutkový stav, bylo proto na žalobci, aby prokázal jím tvrzená fakta. Žalobce však důkazní břemeno na něj kladené neunesl.

D. Podstatný obsah správního spisu

Z obsahu správního spisu soud zjistil, že ve dnech 25.4.2008, 26.5.2008 a 25.6.2008 podal žalobce přiznání k DPH za březen, duben a květen 2008. S ohledem na skutečnost, že správce daně obdržel informace o „MISSING TRADER“

podvodu dle Nařízení Rady (ES) č. 1798/2003, o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty, od polského finančního orgánu, zahájil dne 22.11.2010 daňovou kontrolu, jejímž předmětem měla být DPH za zdaňovací období 3. - 5. a 10. - 11. měsíc 2008 se zaměřením na obchodní transakce žalobce související s dodáním zboží polským odběratelům J. W. – firma „WAMEX“, B. C. a J. B. Žalobci byly správcem daně sděleny skutečnosti zjištěné v rámci mezinárodní spolupráce o tom, že jím uvedení polští odběratelé pořízení zboží nepřiznali, naopak jeho pořízení od žalobce i kontakt s žalobcem vůbec popřeli. Žalobce ke sděleným skutečnostem uvedl, že předmětní odběratelé zboží odebrali, podepsali vrácené dokumenty a zaplatili, přičemž k důkazu navrhl dotaz na přepravce URSA Transport.

Daňová kontrola byla ukončena dne 9.8.2012 projednáním a podpisem zprávy o daňové kontrole č.j. 200990/12/362933806288. Správce daně podrobně popsal veškerá zjištění, která z jednotlivých důkazních prostředků učinil. Uzavřel, že žalobce prokázal, že ohledně odběratele J. W. byl vzhledem k předloženému potvrzení v dobré víře, že daná osoba je plátcem DPH. Ve vztahu k dodání zboží odběrateli B.C. správce daně uvedl, že bylo prokázáno, že předmětná osoba byla registrována k DPH od 26.3.2008, tudíž v období od 3.3. do 25.3.2008 žalobce neprokázal, že by dodal zboží osobě registrované k DPH v jiném členském státě. Dále uzavřel, že pro období od 26.3. do 2.4.2008 nemá naopak správce daně důkazy vyvracející věrohodnost listin předložených žalobcem o tom, že v dané době s B. C. obchodoval. A konečně v období od 3.4.2008 do konce května 2008 byl dle sdělení požádaného orgánu B. C. ve vězení v Katowicích a následně ve Wojtkowicích, tudíž obchodní činnost realizovat nemohl. V případech dodávek zboží B. C. v období od 3.3. do 25.3. a od 3.4. do 31.5.2008 tudíž žalobce neprokázal, že by předmětné zboží dodal osobě registrované k dani v jiném členském státě a že by tak mohly být tyto dodávky osvobozeny od DPH dle § 64 zákona o DPH. Ve vztahu k dodání zboží odběrateli J. B. správce daně uvedl, že nemá k dispozici důkazy vyvracející věrohodnost žalobcem předložených listin, proto žalobce unesl tíhu důkazního břemene a prokázal, že v případě tohoto odběratele došlo k dodání zboží do jiného členského státu EU. Správce daně proto vyloučil z daňových přiznání žalobce částky, které měl žalobce obdržet za prodej zboží polskému odběrateli B. C. V návaznosti na to správce daně dále upravil i základ daně ve zdaňovacích obdobích březen až květen 2008 a výši daně v souladu s povinností žalobce jako plátce DPH přiznat daň na výstupu dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“). K nesouhlasnému stanovisku žalobce k výsledku kontrolního zjištění správce uvedl, že tvrzení žalobce o tom, že jednatel žalobce v předmětném období osobně jednal s B. C., který před ním podepisoval dodací listy, nemůže obstát s ohledem na sdělení polského správce daně o tom, že B. C. byl od 3.4.2008 ve vězení. K námitce neumožnění účasti žalobce u výslechu svědků v Polsku správce daně uvedl, že výslechy osob v Polsku se z důvodu nedostavení se předvolaných neuskutečnily, dále uvedl, že Nařízení Rady (ES) č. 904/2010, o správní spolupráci v oblasti DPH, neukládá požádanému státu konkrétní způsoby obstarání požadovaných informací, tudíž požadujícímu orgánu nemusí být ani předem známo, zda požádaný orgán zvolí jako zdroj svých zjištění právě výpověď svědka a zda k této výpovědi dojde. V případě B. C. byly dle správce daně požádaným orgánem sděleny závažné skutečnosti odůvodňující pochybnosti správce daně, které však žalobce žádnými dalšími důkazy nevyvrátil. Proto správce daně dne 9.8.2012 vydal dodatečné platební výměry.

V odvolání proti předmětným platebním výměrům žalobce namítal, že si správce daně protiřečí, pokud současně tvrdí, že je B. C. nekontaktní

a současně vyvozuje závěry z jeho údajných prohlášení o tom, že s žalobcem neobchodoval. Opětovně zdůraznil, že z jím předložených dokladů vyplývá, že polský odběratel zboží odebral, podepsal příslušné dokumenty a sjednané částky také uhradil. Správce daně dle žalobce nemůže ze skutečnosti, že si polský odběratel B. C. nesplnil své daňové povinnosti dovodit, že nedošlo k dodání zboží a že tak bylo zboží prodáno v tuzemsku. Poukázal také na to, že spousta totožných obchodních případů s jinými polskými odběrateli, kteří přiznání k DPH v Polsku podali, nebyla správcem daně zpochybněna. Dále poukázal na šetření Policie ČR, které dle jeho názoru rovněž dodání zboží B. C. dokládá.

Dne 23.11.2012 sdělilo FŘ žalobci, že na základě dosavadních výsledků odvolacího řízení dospívá oproti závěru správce daně k názoru, že žalobci nelze přiznat nárok na osvobození od daně na výstupu dle § 64 odst. 1 ZDPH ani u jím vykázaných dodávek odběrateli J. W. za období duben a květen 2008, neboť bylo informacemi z mezinárodního dožádání prokázáno, že tento subjekt nebyl skutečným odběratelem dodaného zboží. Jelikož není známá identita skutečného odběratele, nelze dovodit, že zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě. Stejný závěr učinil odvolací orgán také ohledně žalobcem tvrzených dodávek zboží B. C. v období od 26.3.2008 do 2.4.2008.

Žalobce v reakci na sdělení odvolacího orgánu dne 11.12.2012 zaslal podrobné vyjádření, v němž namítal, že sdělení polského orgánu jsou natolik nekonkrétní a vágní, že z nich nelze vyvozovat závažné závěry mající na něj likvidační dopad. K vyjádření doložil podepsané kupní smlouvy s polskými odběrateli, přepravní smlouvu a další doklady. Požadoval, aby byli vyslechnuti polští řidiči, kteří měli předmětné zboží přepravovat. Dále zdůraznil, že správce daně absolutně nebral zřetel na to, že platby byly prováděny přes bankovní účty v Polsku a jsou tedy lehce vysledovatelné.

V napadeném rozhodnutí týkajícím se zdaňovacího období březen 2008 FŘ podrobně popsalo dosavadní průběh řízení. Uvedlo, že z obsahu spisu vyplývá, že správce daně se nehodlal spokojit s informacemi polského daňového orgánu uvedenými ve zprávě ze dne 19.5.2009, proto dne 5.1.2012 prostřednictvím formuláře „SCAC 2004“ požádal polského správce daně o provedení aktuální svědecké výpovědi B. C. s tím, aby byl o provedení výsledku svědka informován také žalobce. Odpovědí ze dne 23.2.2012 však bylo správcem daně polským daňovým orgánem sděleno, že svědek na předvolání svého správce daně nereagoval, proto se výsledek nepodařilo realizovat. V doplňující odpovědi ze dne 26.6.2012 polský daňový orgán sdělil správcem daně s odvoláním na dříve zjištěné skutečnosti, že B. C. byl od 3.4.2008 ve vězení a dle svého prohlášení žádné nákupní ani prodejní transakce neuskutečnil ani jiné osobě své údaje pro obchodní činnost neposkytl. Dle FŘ jsou tyto informace samy o sobě dostatečně závažné ke zpochybnění uskutečnění tvrzených obchodních transakcí žalobcem, přičemž nemožnost realizovat aktuální výsledek svědka nevylučuje použitelnost uvedených informací. Dožádaný stát poskytne požadujícímu informace týkající se konkrétního případu s tím, že formu či způsob získání informací nemůže dle čl. 5 Nařízení Rady (ES) č. 1798/2003 požadující stát ovlivnit. Dle čl. 41 odst. 1 Nařízení mohou být informace sdělené v jakékoli formě na základě tohoto nařízení použity pro daňové účely použity jako standardní legálně zajištěný a plnohodnotný důkazní prostředek. Orgán dožádaného státu postupuje při získávání informací dle vlastního procesního předpisu. Jen stěží lze dle FŘ předpokládat, že by polské daňové, policejní i vězeňské orgány věznily pod stejnou identifikací osoby B. C. ve skutečnosti zcela jinou osobu. V období

od 3.4.2008 do 31.5.2008 tedy žalobce zcela jistě i přes jím doložené doklady (faktury, dodací listy, přepravní doklady a bezhotovostní platby) dodával deklarované zboží jiné dosud blíže neidentifikované osobě, které se za osobu skutečného B. C. jen vydávaly. Pokud stejnými doklady prokazuje žalobce obchody s B. C. i v jiných obdobích, ani tak je dle FŘ nelze považovat za dostatečně průkazné, neboť B. C. jakékoli obchodování s žalobcem popřel. Z obsahu spisu dle FŘ není rovněž jasné, jakým způsobem si žalobce ověřoval totožnost osob, s nimiž jednal. FŘ uzavřelo, že stejně jako správce daně nezpochybňuje ani existenci zboží jako takového, ani žalobcem realizované nákupy a dodávky v žalobcem deklarovaných hodnotách odpovídajících platbám realizovaným na jeho bankovním účtu, stejně tak ani uskutečnění přeprav při nákupu zboží i jeho prodeji v časech a místech dle doložených CMR listů, ale s ohledem na výsledky šetření ohledně B. C. v rámci mezinárodního dožádání „pouze“ skutečnost, že v případě dodávek zboží fakturačně vykázaných na tuto osobu nedošlo k dodání zboží tomuto odběrateli, ale osobám, jejichž identita je neznámá. Rozpor ve zjištěních polských daňových orgánů FŘ odmítlo, neboť B. C. byl zjevně pro polské orgány dostupný v době, kdy se nacházel ve vězení, a teprve po propuštění se stal nedosažitelným. Dále FŘ vyvrátilo tvrzení žalobce, že ohledně předmětných obchodů s B. C. probíhalo šetření Policie ČR, neboť ze sdělení policejních orgánů vyplývá, že po žalobci byly vyžadovány doklady týkající se obchodování se zcela jinými polskými subjekty (společnostmi WOJSTALL a ECRU). Doklady předkládané žalobcem v odvolacím řízení FŘ odmítlo jako nezpůsobilé prokázat faktickou realizaci tvrzených obchodů, provedení navržených důkazů výslechy řidičů polských přepravních společností odmítlo FŘ realizovat jako nadbytečné s ohledem na skutečnost, že přeprava zboží není správcem daně ani FŘ zpochybňována.

Závěrem FŘ zdůraznilo v obecné rovině povinnost daňového subjektu prokázat všechna svá tvrzení dle § 31 odst. 9 ZSDP, resp. § 92 odst. 3 a 4 d.ř., a dále skutečnost, že formálně právní dokazování doklady nesmí být v rozporu se skutečným stavem. Žalobci konkrétně vytкло, že skutečnosti mající vliv na přiznání daňových výhod, jako je tomu v případě osvobození dodávek od daně na výstupu dle § 64 odst. 1 zákona o DPH, musí být prokázány věrohodným způsobem, což se však žalobci nepodařilo, neboť žádným způsobem nevyvrátil zjištění z výsledku mezinárodního dožádání, že B. C. nebyl skutečným odběratelem zboží, a tudíž neprokázal, že by zboží dodal osobě registrované k dani v jiném členském státě ve smyslu § 64 odst. 1 zákona o DPH. FŘ se tudíž ztotožnilo se závěrem správce daně, že žalobce neprokázal splnění podmínek pro možnost osvobození jím uskutečněných předmětných dodávek zboží od daně na výstupu dle § 64 odst. 1 zákona o DPH. Nad rámec zkoumaných platebních výměrů uvedlo FŘ seznam transakcí žalobce s B. C. z období od 26.3.2008 do 2.4.2008, u nichž rovněž dodatečně vyměřilo DPH na výstupu.

Napadená rozhodnutí týkající se zdaňovacích období duben a květen 2008 jsou co do argumentace ve vztahu k obchodním transakcím žalobce s B.

C. totožná. Dále se tato rozhodnutí týkají také obchodních případů s odběratelem J. W. I ve vztahu k tomuto odběrateli FŘ uvedlo, že ani přes úsilí správce daně se nepodařilo zajistit aktuální výsledek této osoby, neboť polský dožádaný orgán sdělil toliko opakovaně skutečnosti zjištěné již v dřívějším období, přičemž správce daně není nadán pravomocí přimět polský orgán v rámci mezinárodní spolupráce ke konkrétním procesním úkonům. I z původních sdělení je však dle FŘ zřejmé, že J. W. obchodování s žalobcem popřel. Žalobcem jinak formálně bezchybné doklady tím

byly zpochybněny a vzniklé pochybnosti již žalobce nijak nerozptýlil. FŘ proto uzavřelo, že ani v případě J. W. žalobce neprokázal, že by zboží dodal osobě registrované k dani v jiném členském státě ve smyslu § 64 odst. 1 zákona o DPH.

E. Relevantní právní úprava

Podle § 64 odst. 1 ZDPH ve znění účinném do 31.12.2012 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, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.

Podle § 92 odst. 3 a 4 d.ř. prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.

Podle § 92 odst. 5 písm. c) d.ř. správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

F. Posouzení věci krajským soudem

Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“)] napadená rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.).

Osvobození od daně z přidané hodnoty při dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie má základ v unijním právu a jeho cílem je zamezit dvojímu zdanění, a tedy porušení zásady daňové neutrality inherentní společnému systému DPH (rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 27. září 2007, Teleos a další, C-409/04, bod 25).

Krajský soud považuje za stěžejní rozhodnutí, které se zabývalo problematikou § 64 zákona o DPH, rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 104/2012. V něm NSS nastínil mechanismus dodání zboží uvnitř Evropské unie a promítnutí tohoto principu do vnitrostátního práva ČR (odst. 25 až 30 rozsudku), přičemž pro uplatnění nároku na osvobození od DPH v souladu s § 64 zákona o DPH musí být kumulativně splněny tři podmínky: 1) zboží musí být dodáno do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, 2) zboží musí být odesláno (přepraveno) do jiného členského státu, 3) přeprava zboží musí být zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou. Naplnění zmíněných podmínek je v souladu s § 92 odst. 3 d.ř. povinna prokázat osoba povinná k dani (plátce).

V citovaném rozsudku NSS dále osvětlil, co se rozumí pod pojmem „intrakomunitární dodání zboží“, kdy zdůraznil, že aby byla transakce kvalifikována jako pořízení zboží uvnitř Unie, musí dojít jednak k převedení práva nakládat

jako vlastník s určitým hmotným majetkem, a jednak k odeslání nebo přepravě zboží podávajícím nebo samotným pořizovatelem, nebo jejich jménem, do jiného členského státu, než ze kterého je zboží odesíláno.

Důkazní břemeno ohledně naplnění podmínek uvedených v předchozím odstavci tak leží s ohledem na § 92 odst. 3 d.ř. na osobě povinné k dani, tedy na plátcí, jemuž nemusí vždy stačit předložení formálně bezvadných dokladů se všemi zákonem vyžadovanými náležitostmi (viz rozsudek NSS sp. zn. 8 Afs 14/2010).

Ve většině případů judikaturou řešených (např. oba zmiňované rozsudky NSS sp. zn. 1 Afs 104/2012 i 8 Afs 14/2010) byl hlavní spornou skutečností fyzický pohyb zboží, tj. otázka, zda bylo zboží, u něž bylo nárokováno osvobození od DPH na výstupu, skutečně přemístěno z jednoho členského státu do druhého. Správci daně v uvedených věcech neměli pochybnosti o tom, že daňový subjekt převedl na plátce DPH z jiného členského státu právo nakládat s předmětným zbožím jako vlastník, avšak vytýkaly daňovým subjektům, že nedisponují relevantními důkazy o tom, že předmětné zboží bylo skutečně přepraveno do jiného členského státu. Poté se správci daně, a následně soudy zabývaly posuzováním otázky, zda bylo za daných skutkových okolností dostatečným důkazem o přepravě zboží do jiného členského státu písemné prohlášení pořizovatele zboží o provedené přepravě dle § 64 odst. 5 zákona o DPH.

V posuzované věci naopak správce daně nezpochybňuje přemístění předmětného zboží do Polska, avšak dospívá k závěru, že žalobce neprokázal, že by došlo k „intrakomunitárnímu dodání zboží“ ve smyslu dodání předmětného zboží konkrétním plátcům DPH v Polsku.

FŘ založilo v posuzovaných věcech svá rozhodnutí na závěru o neunesení důkazního břemene žalobcem o tom, že jím dodávané zboží bylo skutečně dodáno do jiného členského státu osobám registrovaným k dani ve smyslu § 64 odst. 1 ZDPH. Jinými slovy správce daně i FŘ dospěli k závěru, že žalobce sice v první fázi svá tvrzení o existenci podmínek pro osvobození předmětných dodání zboží od DPH prokázal, neboť předložil formálně správné doklady, avšak následně již nevyvrátil odůvodněné pochybnosti daňových orgánů.

Důkazní povinnost daňového subjektu v daňovém řízení byla opakovaně vyložena judikaturou NSS, lze odkázat např. na rozsudek ze dne 9.2.2005, č.j. 1 Afs 54/2004-125, ze kterého vyplývá, že daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat, co sám tvrdí. V rozsudku ze dne 30.1.2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, publikovaném pod č. 1572/2008 Sb. NSS, uvedl NSS, že *„daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně.“*

Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. kromě již shora citovaných např. rozsudky NSS ze dne 26.9.2012, č.j. 8 Afs 14/2012-65, ze dne, ze dne 16.7.2009, č.j. 1 Afs 57/2009-83, nebo ze dne 8.7.2010, č.j. 1 Afs 39/2010-124). Žalovanému lze přisvědčit, že i když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady,

může správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) d.ř. vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví.

V tomto ohledu však správce daně tíží důkazní břemeno, a to ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. rozsudek sp. zn. 2 Afs 24/2007-119, již citovaný shora). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené dokumenty jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může správce daně unést své zákonné důkazní břemeno (srov. rozsudek NSS ze dne 22.10.2008, č.j. 9 Afs 30/2008-86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti, jak NSS v rozsudcích sp.zn. 1 Afs 39/2010 a 2 Afs 2/2007 dovozuje, bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.

V posuzované věci žalobce prokazoval nárok na osvobození od DPH dodání zboží do jiného členského státu osobám registrovaným k dani řadou listinných důkazů (smluv, faktur, přepravních dokumentů, výpisů z bankovního účtu), a dále byly k prokázání tvrzení žalobce provedeny i výsledky některých přepraviců. Na základě takto provedeného dokazování dospěl správce daně k závěru, že žalobce sice dodal do jiného členského státu zboží, avšak neprokázal, že by jeho skutečnými odběrateli byly subjekty, které za odběratele označil. Existenci svých pochyb opřel správce daně o zjištění učiněná ze sdělení dožádaného polského správce daně, že oba sporní odběratelé – B. C. a J. W. – jakékoli obchodování s žalobcem popřeli, a dále o zjištění ze stejného zdroje o tom, že v období od 26.3.2008 do 2.4.2008 byl B. C. v Polsku uvězněn.

V reakci na vyjádřené pochybnosti reagoval žalobce v odvolacím řízení návrhem, aby byli vyslechnuti řidiči polských přepraviců, kteří měli předmětné zboží přepravovat, dále opětovně zdůraznil, že průběh obchodních transakcí je řádně zdokumentován doloženými listinami, na nichž nechybí podpisy B. C. i J. W., a dále poukázal na skutečnost, že správce daně nebral zřetel na to, že platby byly prováděny přes bankovní účty v Polsku, a jsou tedy lehce vysledovatelné.

FŘ však důkazní návrh žalobce zamítlo s odůvodněním, že přepravení zboží do Polska není rozporováno, tudíž výsledky řidičů jsou nadbytečné. K dokladům o bezhotovostních platbách se FŘ nevyjádřilo.

Soud předně uvádí, že podklady, které žalobce doložil správci daně při daňové kontrole, nejsou součástí spisu předloženého žalovaným soudem. Správce daně ani FŘ žádná konkrétní skutková zjištění z žalobcem doložených listin ve svých rozhodnutích neučinili, takže obsah těchto listin není pro soud seznatelný ani zprostředkovaně. Správce daně i FŘ v odůvodnění svých rozhodnutí pouze v tabulkách přehledně uvedli čísla faktur, datum, místo dodání, množství a cenu dodaného zboží. Soudu proto není známo, jaké konkrétní skutečnosti z žalobcem předložených faktur, dodacích listů, CMR listů a bankovních výpisů vyplynuly, tj. kdy, kdo, či jménem koho, co a kam měl přesně dovézt, vyvézt, převzít a předat.

Skutková zjištění učiněná z vyjádření svědků B. C. a J. W. o tom, že tito žalobce neznají a žádnou obchodní činnost s ním nevyvíjeli, však nemůže (bez ohledu na neznalost konkrétního obsahu žalobcem dokládaných listin ze strany soudu) obstát vedle současného konstatování žalovaného, že *„nezpochybňuje žalobcem realizované nákupy a dodávky v žalobcem deklarovaných hodnotách odpovídajících platbám na jeho bankovním účtu, stejně tak ani uskutečnění přeprav jak při nákupu i prodeji v časech a místech dle doložených CMR listů“*, pokud se FŘ ani přes odvolací námitku žalobce nevypořádalo s tím, z jakého účtu bylo žalobci za dodávky zboží bezhotovostně placeno.

Konstantní judikatura i právní teorie setrvale zdůrazňují, že provedené důkazy netvoří ještě skutková zjištění, k tomu lze dojít až po zhodnocení důkazů. Proto je třeba v odůvodnění rozhodnutí vyložit, jakými úvahami se daňové orgány při hodnocení důkazů řídily. Jednotlivé důkazy je nutno zhodnotit po stránce závažnosti (tedy vztahu k prokazované skutečnosti), zákonnosti (zákonného způsobu jejich opatření, zajištění a zákonného postupu při jejich provedení) a pravdivosti nebo věrohodnosti (tedy zda důkaz je možno vzít za podklad pro skutková zjištění), nestačí tedy jen ocitování výpovědi svědka s tím, že tato výpověď je bez dalšího závěrem o skutkovém stavu.

Správce daně a následně ani FŘ však obsah vyjádření B. C. a J.W., učiněných před polskými orgány, nijak nehodnotili a s listinnými důkazy předloženým žalobcem je nijak nekonfrontovali. Zjednodušeně vycházeli z toho, že popřel-li odběratel zboží jeho převzetí, je již jeho samotným vyjádřením splněna povinnost správce daně dle § 92 odst. 5 písm. c) d.ř. prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

Krajský soud se však s uvedeným postojem daňových orgánů k přenosu důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt neztotožňuje. Ačkoli totiž žalobce poukázáním na platby za předmětná dodání zboží zpochybnil skutečnosti, jimiž správce daně zpochybňoval jím předkládané důkazy, tj. zpochybnil pravdivost slov obou polských odběratelů, že s žalobcem neobchodovali, FŘ v napadených rozhodnutích neuvedlo, jaká zjištění ohledně předmětných plateb jsou z předložených listin k dispozici, tj. zejména z jakých účtů bylo žalobci za zboží placeno, kdo je majitelem daných účtů, popř. osobou oprávněnou s prostředky na účtech disponovat.

Dále žalobce nabídl v odvolacím řízení další důkazy k prokázání vlastních tvrzení, a to výsledky řidičů polských přepraveců.

Krajský soud nezpochybňuje platnost zásady volného hodnocení důkazů v daňovém řízení (§ 8 odst. 1 d.ř.), která opravňuje správce daně rozhodnout, které z navržených důkazů provede, nicméně k odmítnutí provedení důkazu výsledkem svědka musí vést zcela zásadní a jednoznačné důvody, jejichž existenci však krajský soud v odůvodnění FŘ neshledal.

FŘ odmítlo výsledky přepraveců provést s tvrzením jejich nadbytečnosti. S tímto závěrem lze souhlasit ve vztahu k uskutečnění přepravy samotné, neboť tuto FŘ u žádného z obchodních případů nerozpороvalo. FŘ se však nijak nezabývalo tím, že navržené důkazy by mohly přispět ke zjištění skutečných odběratelů zboží, resp. k prokázání verze žalobce a vyvrácení pravdivosti tvrzení B. C. a J. W., neboť

řidiči kamionů, kteří měli předmětné zboží vyvézt do Polska, by potenciálně měli být s to tvrzení žalobce potvrdit, či vyvrátit a ozřejmit, s jakou konkrétní osobou v Polsku jednali a komu zboží dodávali.

Soud však neukládá žalovanému povinnost žalobcem navržené výsledky svědků provést, nýbrž povinnost opětovně podrobit úvaze relevanci navrhaných důkazů a v případě, že se po řádném zhodnocení ostatních provedených důkazů opětovně rozhodne navržené důkazy neprovést, svůj postup náležitě odůvodnit.

Zjištění správce daně o pobytu B. C. ve věznici v době od 3.4.2008 do konce května 2008 dle názoru krajského soudu bezpochyby tvrzení žalobce o realizaci obchodů s touto osobou zpochybňuje. Ani tato okolnost však nemůže sama o sobě obstát, nevypovídá-li se žalovaný řádně se všemi listinnými důkazy, které žalobce předložil, nebude-li tyto hodnotit ve vzájemné souvislosti s nesvětlí-li, kým a z jakých účtů bylo žalobci za dodané zboží placeno.

Závěr žalovaného, že žalobce žádným způsobem nevyvrátil zjištění, že se dané obchodní případy neuskutečnily tak, jak jsou formálně žalobcem deklarovány, proto nelze akceptovat.

G. Závěr

Dle závěru krajského soudu FŘ nedostálo povinnostem stanoveným v § 102 odst. 3 d.ř., tj. vypořádat se s námitkami žalobce, a v § 8 d.ř., tj. hodnotit důkazy podle své úvahy a posuzovat každý důkaz nejen jednotlivě, ale rovněž všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přitom přihlížet ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.

Napadená rozhodnutí FŘ proto hodnotí krajský soud jednak jako nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů dle § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s., a to ve vztahu k nevypřádání odvolací námitky prokázání plateb za zboží, a dále dle krajského soudu došlo neúplným zjištěním skutkového stavu k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s., a to ve vztahu k důkazním návrhům výsledků řidičů, jak je rozvedeno shora.

Proto soud napadené rozhodnutí zrušil a vrací věc správnímu orgánu k dalšímu řízení. Právními názory vyslovenými v tomto rozsudku je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

H. Náklady řízení

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. tak, že v řízení procesně úspěšný žalobce má právo vůči žalovanému na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce ve výši 15.800 Kč tvoří: 1) zaplacený soudní poplatek ve výši 9.000 Kč a 2) náklady za zastupování žalobce advokátkou, stanovené dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“) jako odměna za zastupování ve výši 6.200 Kč za 2 provedené úkony právní služby dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) AT, tj. převzetí zastoupení a sepsí žaloby, přičemž odměna za 1 úkon právní služby ve výši 3.100 Kč byla stanovena

dle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5 AT, a dále náhrada hotových výdajů za provedené úkony ve výši 600 Kč, tj. 2 x 300 Kč dle § 13 odst. 3 AT. Vzhledem k odlišné úpravě s.ř.s. a o.s.ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s.ř.s., § 159, § 160 odst. 1 o.s.ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku. Místo plnění určil soud dle § 149 o.s.ř.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku je **m o ž n o** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

V Ostravě dne 28. května 2015

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu