ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobkyně: STREGA spol. s r.o.**, IČ 64832902, se sídlem Plzeň, Žižkova 41, *zastoupené JUDr. Evou Kabelkovou, advokátkou, se sídlem Plzeň, Kamenická 1,* proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí **Finančního ředitelství v Plzni ze dne 27. listopadu 2012, čj. 8826/12-1300-401781,**

t a k t o :

I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 27. listopadu 2012, čj. 8826/12-1300-401781, s e z r u š u j e a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen nahradit žalobkyni náklady řízení ve výši 19.456,-Kč, a to k rukám zástupkyně žalobkyně JUDr. Evy Kabelkové, do 1 měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í

Žalobou ze dne 22. 1. 2013 se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni (dále též jen „*finanční ředitelství*“ nebo „*odvolací orgán*“) ze dne 27. 11. 2012, čj. 8826/12-1300-401781 (dále též jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Plzni (dále též jen „*správce daně*“ nebo „*finanční úřad*“) ze dne 25. 10. 2010, čj. 330684/10/138511401233 (dále též jen „*platební výměr*“) tak, že částka nadměrného odpočtu vykázaná žalobkyní v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za červenec 2009 částkou 416.539,- Kč správcem daně snížená na 53.365,- Kč se

mění na vlastní daňovou povinnost ve výši 4.037,- Kč. Žalobkyně rovněž požadovala náhradu nákladů řízení.

Daňové řízení bylo upraveno zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*zákon o správě daní a poplatků*“ nebo „*ZSDP*“), resp. zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*daňový řád*“).

Problematika daně z přidané hodnoty byla upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rok 2009 (dále též jen „*zákon o DPH*“ nebo „*ZDPH*“).

Soud pro úplnost uvádí, že v souvislosti s přijetím zákona č. 456/2011 Sb. se jako žalovaný správní orgán označuje Odvolací finanční ředitelství.

[I] Žaloba

Žalobkyně namítala v obecné rovině nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí a platebního výměru, jejich nezákonnost, tvrdila, že skutkový stav je v rozporu se spisem a že byla postupem správních orgánů obou stupňů porušena ustanovení zákona o správě daní a poplatků a zákona o dani z přidané hodnoty. Tvrdila, že došlo k porušení práv zaručených jí Listinou základních práv a svobod, k porušení zásady legality dle čl. 11 odst. 5 Listiny a práva na spravedlivý proces dle článku 36 odst. 1 a 2 Listiny. Namítala, že unesla své důkazní břemeno a naopak žalovaný ani správce daně neunesli důkazní břemeno o jimi vyjádřených pochybnostech.

Žalobkyně připomněla, že již v odvolání proti platebnímu výměru poukazovala na to, že podle § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie plátcem osobě registrované k dani v tomto jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska, osvobozeno od daně, a to s nárokem na odpočet daně. Dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie pak lze podle § 64 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty prokázat písemným prohlášením pořizovatele, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky. Žalobkyně se vyrovnala se svou důkazní povinností plynoucí ze zákona o správě daní a poplatků tak, že předložila správci daně veškeré potřebné doklady vztahující se k předmětným fakturám, popsala způsob nabytí zboží, jeho přepravu, i určila místo předání tohoto zboží, způsob jeho úhrady a dodání zboží také doložila dodacími listy podepsanými odběratelem zboží. Dodání zboží pak bylo prokázáno právě vůči odběrateli OLGESTION s. r. o. Žalobkyně předložila písemné prohlášení pořizovatele zboží o jeho přepravě do jiného členského státu Evropské unie, když předložila prohlášení pana L.N. ze dne 20. 4. 2010, jehož podpis na této listině byl notářsky ověřen.

Vzhledem k tomu, že zákon o DPH dává v § 64 odst. 5 možnost prokázat faktické uskutečnění dodávky zboží písemným prohlášením a zároveň alternativně umožňuje použít i jiné důkazní prostředky, žalobkyně po doložení písemného prohlášení pořizovatele dodaného zboží, které správce daně nepovažoval za dostačující, navrhla ještě výslech L.N.,

jednatele společnosti OLGESTION s. r. o. v rozhodné době, jako svědka. Obsahem prohlášení s ověřeným podpisem jednatele bylo, že žalobkyně dodala v měsíci červenci 2009 společnosti OLGESTION s. r. o. zboží podle faktur č. 09280204 a č. 09300217. Zboží bylo převzato osobně jednatelem společnosti OLGESTION s. r. o. a zaplaceno bankovním převodem. Z výslechu svědka Nisenbauma pak jednoznačně vyplynulo, že zboží bylo skutečně přivezeno do sídla společnosti OLGESTION s. r. o., k jeho předání došlo konkrétně na parkovišti u Casina. Přebírání zboží za stranu kupující společnosti OLGESTION s. r. o. prováděl právě tento její jednatel, zboží mu bylo předáváno jednatelem žalobkyně P.K. Zároveň potvrdil, že jím byla provedena fyzická kontrola zboží, byly předány i převzaty příslušné doklady, faktury a dodací list a došlo k potvrzení a podpisu dodacího listu. Podle vyjádření tohoto jednatele nebylo zboží skladováno, bylo dále prodáváno zákazníkům společnosti OLGESTION s. r. o. a k těm následně transportováno. Pokud šlo o termíny předání a převzetí, odkázal tento svědek na data uvedená v dokladech. Jeho výpověď podrobně doplnila již předchozí jeho písemné prohlášení.

Žalobkyně splnila svoji důkazní povinnost ve smyslu § 64 odst. 5 ZDPH již předložením písemného prohlášení, přesto s ohledem na postoj správce daně navrhla výslech jednatele společnosti OLGESTION, který byl proveden. Žalobkyně tak splnila svoji důkazní povinnost nad rámec § 64 odst. 5 ZDPH a provedené důkazy osvědčily její tvrzení o dodání zboží na území Slovenské republiky. Je nepochybné, že svědek pan L.N. byl v dané době jednatelem společnosti OLGESTION a je tedy nepochybně osobou, která je nejvíce kompetentní jednat za společnost OLGESTION a činit za ni prohlášení, resp. právní úkony. Nelze nijak zpochybňovat ani jeho postup při přebírání zboží a dalším obchodování s ním. Na postupu svědka nelze spatřovat nic neobvyklého i s ohledem na to, že předmětem obchodu byly běžné movité věci. Pokud měla společnost OLGESTION své zákazníky pro toto zboží, nebylo důvodu, aby jeho dodávku odkládala a zboží někde skladovala. Správci daně se jevil postup při následné manipulaci se zbožím neobvyklý a vzhledem k tomu, že svědek nesdělil, komu dále prodal zboží, považoval jeho výpověď za nevěrohodnou. Dle žalobkyně správce daně vyhodnotil výpověď svědka jako nevěrohodnou svévolně a bezdůvodně, aniž by jakkoli konkretizoval, co se rozumí pod pojmem neobvyklost situace. Jeho tvrzení o nevěrohodnosti jsou zcela nepřezkoumatelná. Správce daně také pochyboval, zda podala společnost OLGESTION ve Slovenské republice včas daňové přiznání, aniž by vysvětlil, jak mohl žalobce tuto skutečnost vědět nebo ji nějak ovlivnit. Navíc se svědka na jeho odběratele správce daně ani neptal, a je nepochybné, že svědek sám od sebe nebude poskytovat tyto informace z důvodu ochrany svých obchodních zájmů, neboť v opačném případě riskuje, že příště se jeho dodavatelé obrátí přímo na jeho odběratele, aniž by jej potřebovali. Žalobkyně již v odvolání poukázala na § 2 odst. 1 ZSDP, podle něhož mezi základní zásady postupu správce daně v daňovém řízení patří povinnost jednat vždy v souladu se zákonem a dbát na zachovávání práv daňových subjektů. Závěr správce daně, že jsou pochybnosti, zda společnost OLGESTION podala řádným způsobem daňové přiznání k DPH, nemůže mít vliv na posouzení nároku žalobkyně. Z výpovědí jednatele společnosti OLGESTION navíc vyplynulo, že byl přesvědčen, že bylo daňové přiznání podáno, neboť tím pověřil daňového poradce.

I pokud by snad došlo k tomu, že by pochybením společnosti OLGESTION nebylo daňové přiznání podáno nebo nebylo podáno včas, případné nepřiznání nebo nezaplacení daně

tímto subjektem nemůže být kladeno k tíži žalobkyni, která nemá možnost ovlivnit plnění daňových povinností svých odběratelů, ani to po ní nelze požadovat. Toto není podle zákona o dani z přidané hodnoty podmínka pro osvědčení faktického dodání zboží na území Slovenské republiky. Ani skutečnost, zda určitý subjekt včas a řádně daňové přiznání podá, neprokazuje faktické dodání. Úvaha správce daně o tom, zda a jak plní společnost OLGESTION své daňové povinnosti, je v této souvislosti zcela irelevantní. Ani ze situace, kdy neposkytl jednatel společnosti OLGESTION správci daně informace o tom, kdo je jeho zákazníkem, nelze dovozovat pro unesení důkazního břemene žalobkyní nic negativního (taková otázka svědkovi nebyla položena). Vzhledem k tomu, že těžiště výslechu svědka spočívalo v dodání zboží od žalobkyně, neměl nepochybně důvod, aniž by byl na to tázán, sdělovat jména, resp. názvy svých zákazníků. Nelze připustit, aby při hodnocení jednotlivých důkazů přikládal správce daně vyšší váhu skutečnosti, že není vyloučeno, že společnost OLGESTION nepodala včas a řádně daňové přiznání k dani z přidané hodnoty, oproti všem ostatním shromážděným důkazům. Podle § 2 odst. 3 ZSDP je povinností správce daně hodnotit veškeré důkazy jednotlivě a v jejich vzájemné souvislosti. Každý závěr o hodnocení konkrétního důkazu musí být přezkoumatelný. Rozhodnutí správce daně však bylo nepřezkoumatelné, neboť správce daně nebyl schopen vysvětlit, jak ke svým závěrům dospěl, a proč hodnotí jednu zjištěnou skutečnost jako několikanásobně významnější nežli veškeré předložené daňové doklady a výpověď svědka, který byl poučen o následcích křivé výpovědi. Hodnocení důkazů správcem daně nebylo nestranné, vycházelo pouze a jedině z důkazu, který neměl žádný přímý vliv na to, zda zboží bylo fakticky dopraveno na území Slovenské republiky, tuto skutečnost neprokazoval, ani nevyvracel. Pro posouzení celé záležitosti je tato okolnost zcela irelevantní. Správce daně neprokázal existenci pochybností.

Na tyto skutečnosti poukázala žalobkyně v odvolání. Proces dokazování se zaměřoval výlučně na prokázání, že zboží opustilo ČR a bylo vyvezeno do Slovenské republiky a zde dodáno společnosti OLGESTION. O jiných okolnostech správce daně nepochyboval. Z čestného prohlášení jednatele společnosti OLGESTION plyne, že veškeré doklady týkající se obou daňových dokladů jsou zachyceny v jejím účetnictví.

Po podání odvolání byla žalobkyně náhle vyzvána správcem daně k prokázání (doložení skutečností), že doprava zboží na Slovensko byla uskutečněna. Správci daně měla být předložena evidence vozidla, přepravní doklady, kniha jízd, doklad o úhradě dálničních poplatků, doklady o nákupu pohonných hmot, případně další doklady prokazující uskutečnění dopravy vztahující se k předmětnému plnění. Na tuto výzvu žalobkyně reagovala přípisem ze dne 31. 5. 2011, kdy doložila veškeré požadované listiny. Avšak dne 26. 5. 2011 byla vyzvána k doložení, jakým způsobem bylo pořízeno předmětné zboží, jaký byl způsob nabídky zboží, objednávky dodavatele, způsob a místo dodání zboží, převzetí zboží, fakturaci, platební podmínky, stanovení ceny, skladování, popř. jiné skutečnosti. Na základě této výzvy pak žalobkyně předložila správci daně faktury i prohlášení jednatele společnosti EGOWAY spol. s r. o. (s notářsky ověřeným podpisem), kterážto společnost byla dodavatelem daného zboží, s vysvětlením ohledně vzájemné elektronické komunikace, pokud jde o nabídku zboží a objednávky. Vysvětlení se týkalo též platebních podmínek, provádění úhrad bankovním převodem. Následovala další výzva správce daně, kdy vyzýval žalobkyni, aby sdělila a prokázala, jaká je skutečná spotřeba pohonných hmot u automobilu RZ … Mercedes Vito, jímž měla být realizována přeprava a který je vlastnictvím žalobkyně; jaký je objem nádrže na

pohonné hmoty u tohoto automobilu; a zároveň výzva ke sdělení, jaké zboží bylo dodáno společnosti OLGESTION s. r. o. dne 9. 7. 2009 do Bratislavy, jak souvisela tato cesta s ekonomickou činností žalobkyně, dále ke sdělení a prokázání, kde bylo skladováno zboží pořízené dne 8. 7. 2009 (fakturované dokladem č. ASZ 331) a zboží pořízené dne 24. 7. 2009 (fakturované dokladem č. ASZ 340) do doby jeho dodání firmě OLGESTION s. r. o. do Bratislavy dne 29. 7. 2009; k prokázání tvrzení, že nabídka a objednávky probíhaly na základě elektronické komunikace, k doložení skutečností, kdy bylo dojednáno dodání předmětného zboží odběrateli OLGESTION s. r. o.; jak bylo ve vazbě na sjednanou dodávku zabezpečeno objednání potřebného zboží u EGOWAY spol. s r. o.; a doložit co nejpodrobnější specifikaci zboží, resp. obalu - zejména popis vzhledu balení, rozměry balení, barva obalu. Je patrno, že správce daně zcela nesprávně, zkresleně uvedl ve výzvě datové údaje ve své výzvě, a to údaje, které žalobkyně takto nikdy netvrdila. Na to reagovala žalobkyně sdělením ze dne 22. 8. 2011, kde popsala skutečnou spotřebu pohonných hmot automobilu Mercedes Vito na konkrétním dálničním úseku Plzeň - Bratislava, a doložila údaje z velkého technického průkazu s tím, že na Slovensko bylo dne 9. 7. 2009 dodáváno zboží od firmy EMPOWER Praha s odkazem na svědeckou výpověď ve věci přepravy zboží pro tuto společnost za období leden-prosinec 2009, která byla protokolárně učiněna dne 15. 4. 2010 na Finančním úřadu v Plzni. Žalobkyně zdůraznila, že provádí spediční a zasilatelskou činnost po celé Evropě. Dále se vyjádřila k dodání zboží fakturovaného doklady č. ASZ 331 a č. ASZ 340 od firmy EGOWAY spol. s r. o. a navrhla svědeckou výpověď jednatelky této společnosti L.Š., včetně údajů o tom, co jí bylo známo o skladování u firmy EGOWAY spol. s r. o. Dále bylo popsáno zboží a jeho balení. Svědkyně L.Š. byla vyslechnuta dne 7. 10. 2011 a potvrdila tyto údaje. Její výpověď bylo nutno hodnotit nepochybně i s ohledem na dobu, která uplynula od dodávky (více než 2 roky). Nebylo možné konstatovat žádný zásadní rozpor mezi výpovědí této svědkyně a tvrzeními žalobkyně.

Správce daně se zaměřoval na posuzování faktického dodání zboží do Slovenské republiky. Neunesl své důkazní břemeno týkající se prokázání pochybností a v napadeném rozhodnutí učinil nepřezkoumatelné závěry o neprokázání oprávnění žalobkyně na osvobození od daně. Žalovaný, zřejmě proto, že si tyto skutečnosti uvědomil, obsah dokazování zcela změnil. Jeho závěry je nutno považovat za zcela účelové. Patří mezi ně např. úvaha, zda osoba, která učinila prohlášení před notářem Mgr. Brázdou, byla jednatelem společnosti OLGESTION s. r. o., panem L.N., když v jeho příjmení je za první dvě písmena vloženo ještě písmeno „e“. Tyto své pochybnosti však mohl správce daně nebo žalovaný odstranit výslechem jednatele na toto téma, navíc měl k dispozici průkaz svědka při jeho výslechu a mohl tyto skutečnosti prověřit sám nebo učinit dotaz na notáře. Další úvahou je, že nebyla prokázána tvrzení žalobkyně, že doprava zboží na Slovensko byla uskutečněna dne 29. 7. 2009 vozidlem RZ … Mercedes Vito, které je ve vlastnictví žalobkyně. Důkazy o tom však žalobkyně předložila. Veškeré zboží bylo skutečně reálně dodáno, navíc licence, štítky nebo další druhy zboží byly předmětem i jiných dodávek, které byly činěny obdobně a nebyly správcem daně zpochybňovány. Úvahy, zda může být určité zboží prodáváno samostatně nebo jako součást jiného, nejsou pro posouzení oprávněnosti nároků žalobkyně rozhodné. Uvedené doklady se ničím od dokladů např. ze srpna 2009 neliší, jde o dodávky od společnosti EGOWAY spol. s r. o. (faktura č. ASZ 355 ze dne 27. 8. 2009), když zboží bylo dále dodáno společnosti OLGESTION s. r. o. na základě faktury žalobkyně čj. 09350239 ze dne 27. 8. 2009, přičemž v řízení vedeném u Finančního úřadu v Plzni

pod čj. 376928/09/138934402510 nebylo správcem daně ani Finančním ředitelstvím v Plzni shledáno žádných pochybení. Otázka výše nákupní nebo prodejní ceny je věcí situace na trhu a obchodní obratnosti zúčastněných subjektů a nelze z ní činit závěry o tom, zda bylo zboží odebráno. Nákupní nebo prodejní ceny nejsou pevně stanoveny a jakékoli odchylky od nich jsou možné. Z případných odchylek nelze činit závěry ohledně předmětu tohoto řízení. Není zřejmé, jaké šetření bylo prováděno správcem daně u společnosti EGOWAY spol s r. o. a co z něho vyplynulo, což platí obdobně ohledně sdělení slovenské daňové správy o subjektu OLGESTION s. r. o. Vrcholem je tvrzení žalovaného o účelové simulaci společnosti OLGESTION s. r. o. ohledně podání daňového přiznání slovenskému správci daně, které mělo být podáno opožděně. Případné nesrovnalosti v činnosti a postupech společnosti OLGESTION s. r. o. nevyvracejí průkaznost, pravdivost a správnost dokladů předložených žalobkyní a nejsou v rozporu s tvrzením jednatele této společnosti, že se své zákonné povinnosti snaží plnit. Žalovaný uvádí svá zjištění, která měl správce daně získat od společnosti EGOWAY nebo od slovenských finančních orgánů, avšak tyto úvahy jsou zcela nepodložené a není patrno, o jaká konkrétní zjištění se jednalo, z jakých skutečností, resp. důkazů vyplynuly, zda jsou závěry žalovaného správné, logické a přezkoumatelné. Následkem absence popisu úvahy žalovaného jsou tato tvrzení žalovaného zcela nepřezkoumatelná. Nepřezkoumatelnými jsou i závěry žalovaného ohledně data uskutečnění zdanitelného plnění. Žalovaný uvádí, že došlo k uskutečnění plnění jak u přijatých, tak u uskutečnitelných plnění dne 29. 7. 2009. Není však zřejmé, na základě čeho dospěl žalovaný k závěrům o těchto datech, neboť ani žalobkyně ani svědci toto neuváděli a z dokladů to neplyne. Podle § 13 odst. 1 ZDPH platí, že v případě dodání zboží se plnění považuje za uskutečněné dnem převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Podle obchodního zákoníku platí, že prodávající splní svoji povinnost dodat zboží kupujícímu tím, že kupující mu umožní nakládat se zbožím v místě, kde má prodávající své sídlo nebo místo podnikání, popř. bydliště nebo organizační složku, pokud prodávající jejich místo však kupujícímu oznámí. Ke zdanitelnému plnění došlo k datu uváděnému žalobkyní, k datu uzavření kupní smlouvy. Není tedy zřejmé, proč učinil žalovaný závěry, že za datum uskutečnění zdanitelného plnění je považován odběr zboží. K převzetí zboží docházelo při přípravě a realizaci přepravy, nikoli při uzavření kupní smlouvy. Závěry týkající se data zdanitelného plnění 29. 7. 2009 jsou tak nepřezkoumatelné a není zřejmé, jaký význam těmto skutečnostem žalovaný přikládá a co tím sleduje, neboť jde o posun v rámci jednoho kalendářního měsíce, tedy o jedno období. V této souvislosti nutno poukázat i na tzv. „zjištění“, která učinil žalovaný v souvislosti s šetřením Policie ČR, která jsou blíže nespecifikovaná, nepřezkoumatelná a neprověřitelná. Je zjevné, že pokud správce daně nebo žalovaný vychází z informací, které jim Policie ČR poskytne, a neposkytne tyto informace žalobkyni, nemůže žalobkyně, jako osoba zúčastněná při správě daní, náležitým způsobem uplatňovat svá práva a není splněna povinnost správce daně, resp. žalovaného, umožnit žalobkyni uplatňovat její práva v řízení. Z napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by bylo v rámci trestního řízení dospěno k pravomocnému rozhodnutí a jaké jsou jeho závěry. Lze se domnívat, že v případě trestního řízení, pokud vůbec probíhá, se může jednat o šetření, která se mohou měnit a vyvíjet. Jejich obsah, rozsah, důvodnost není žalobkyni znám a nelze je ani z podání žalovaného nebo správce daně posoudit. Může se také jednat o subjektivní dojem žalovaného, který se odvolává na závěry probíhajícího trestního řízení. O jaké závěry se však jedná, nelze pro absenci rozhodnutí v trestním řízení posoudit.

Oba správní orgány porušily základní zásady správy daní, když nepostupovali v souladu s obecně závaznými právními předpisy, se zákonem o dani z přidané hodnoty, daňovým řádem a obchodním zákoníkem (§ 5 odst. 1 a 3 daňového řádu). Správce daně pod malichernou záminkou odmítal přijmout notářsky ověřené prohlášení jednatele společnosti OLGESTION. I když se podařilo zajistit jako svědka jednatele této společnosti, který v době výslechu již jednatelem společnosti nebyl, nespokojil se s tím a požadoval i v rámci odvolacího řízení další doklady, které se však detailně týkaly vedení obchodních vztahů, tedy záležitostí, které jsou obvykle součástí obchodního tajemství. Tímto způsobem obtěžovaly oba správní orgány žalobkyni, když nic nebránilo vyžadovat veškeré důkazní materiály najednou, nikoliv opakujícími se výzvami poté, kdy žalobkyně splnila svou důkazní povinnost. Celá věc působí dojmem, jako by správce daně, resp. žalovaný, doufali, že žalobkyně nedostojí své povinnosti tvrzení a povinnosti důkazní a jakmile žalobkyně své povinnosti důkazní dostála a své důkazní břemeno unesla, vyzvali ji k dokládání dalších skutečností. Podle § 6 odst. 3 daňového řádu správce daně umožní osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat jejich právo a v souvislosti se svým úkonem jim poskytne přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné nebo stanoví-li tak zákon. Toto platí obdobně o významném rozšíření dokazování v rámci odvolacího řízení, které nečekaně a překvapivým způsobem do řízení vnesl žalovaný. Šlo o zjišťování způsobu, jak, kdy a na základě čeho, jakých objednávek apod. nabyla žalobkyně zboží, které bylo předmětem prodeje společnosti OLGESTION. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy, posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Již z tohoto požadavku vyplývá, že správce daně musí postupovat při hodnocení jednotlivých důkazů logicky, činit z nich konkrétní přezkoumatelné závěry. K tomu musí specifikovat východiska svých úvah, tedy konkrétní znění určitých zjištění, včetně možnosti ověření obsahu těchto zjištění logickým postupem.

Žalobkyni je známo, že stejná šetření, byla prováděna i u jiných odběratelů společnosti EGOWAY. U těchto jiných subjektů však správce daně neměl pochybnosti o správnosti jimi uplatněných nároků na odpočet daně. Jednalo se přitom o shodná plnění, a to jak typově (druh zboží), tak časově. Také jiné dodávky, které byly dodávány společnosti OLGESTION žalobkyní, byť se jednalo o zboží odebrané od společnosti EGOWAY, byly správcem daně vyhodnoceny na základě uceleného seznamu dokladů jako souladné se zákonem. Dle žalobkyně zde byla porušena zásada § 8 odst. 2 daňového řádu, podle níž správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. V daném případě je patrno, že ke vzniku nedůvodných rozdílů dochází, neboť situace žalobkyně v daném období, která je totožná se situací jiných subjektů v daném období nebo se situací žalobkyně v jiných obdobích, je posuzována správcem daně a žalovaným rozdílně z důvodů pro žalobkyni nejasných.

Žalobkyně neměla žádný vliv na to, jakým způsobem fungovaly společnosti OLGESTION a EGOWAY. Úvahy správních orgánů o jakési „simulaci“ obchodní transakce jsou v případě žalobkyně zcela nedůvodné. Jde pouze o spekulaci, kterou nelze ověřit a která z ničeho konkrétního nevyplývá. Z výpovědi žádného ze svědků nevyplývá, že by nebyly transakce uskutečněny, přičemž bylo vyslechnuto více svědků nežli pouze jednatelé uvedených společností a z jejich tvrzení vyplývá, že zdanitelná plnění uskutečňována byla,

přičemž se u těchto osob nejedná o zaměstnance, ale o externí účetní subjekty. Neuskutečnění plnění nelze dovozovat ani z jiného provedeného důkazu. Hodnocení důkazní situace a závěry žalovaného jsou v rozporu s běžnou logickou úvahou, s uvedenými právními předpisy a s ustálenou judikaturou Evropského soudního dvora, podle které platí, pokud jde o daň z přidané hodnoty, nelze po dodavateli, který jednal v dobré víře a poskytl důkazy, které prokáží jeho nárok na osvobození při dodání zboží do jiného členského státu, žádat doplacení daně z přidané hodnoty, pokud by se tyto důkazy, resp. některé jejich okolnosti ukázaly jako nepravdivé. Úhradu a doplacení daně z přidané hodnoty je nutno vždy požadovat po pořizovateli. Aby mohl být nárok dodavatele na odpočet daně odmítnut, muselo by být nade vší pochybnost prokázáno, že daňový subjekt věděl, nebo musel vědět o tom, že jde o podvod a že je plnění součástí podvodu. (C-80/11 Mahagében kft, C-142/11 Dávid). Žalobkyně nebyla součástí žádné podvodné transakce, rozhodně jí nic o tom nebylo známo a na této skutečnosti nic nemůže změnit ani závěr žalovaného o tom, že se jednatelé společnosti OLGESTION a EGOWAY znají a údajně spolu bydlí na Kypru. Žalobkyně o tom neměla žádné vědomí a její znalost této skutečnosti nebyla v řízení prokázána. Podle závěrů Evropského soudního dvora je naopak na daňových orgánech, aby u osob povinných k dani prováděly kontroly za účelem odhalení nesrovnalostí a sankce byly uloženy pouze povinné osobě, která je povinna k dani, která se dopustila porušení svých povinností, a to podvodným jednáním. Tyto orgány nesmějí přenášet svoji vlastní kontrolní činnost a své úkoly na jiné osoby povinné k dani a odmítat jim přiznat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu, že jsou zjištěny u jiných subjektů nesrovnalosti. Směrnice č. 2006/112/ES neumožňuje odmítnout osobě povinné k dani odpočet uhrazené částky daně z přidané hodnoty z důvodu, že vystavitel faktury, na jejímž základě je požadován odpočet, se dopustil protiprávního jednání, pokud nebylo prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že došlo k podvodu spáchanému na předcházejícím stupni dodavatelského řetězce. Stejně tak nelze odmítnout nárok na odpočet daně z důvodu, že osoba povinná k dani, která nemá žádné indicie odůvodňující podezření, že by došlo k podvodu nebo nesrovnalostem, se neujistila, zda její obchodní partner splnil své právní povinnosti z oblasti daně z přidané hodnoty, nebo z důvodu, že osoba povinná k dani nemá kromě faktury k dispozici jiné doklady, jimiž by mohla prokázat, že její obchodní partner jedná v souladu s právem. Dle žalobkyně v daném případě dochází k přenášení těchto povinností žalovaného a správce daně na ni, a to tak, že je jí v podstatě kladeno k tíži neplnění povinností ze strany jejího odběratele, a to za situace, kdy žalobkyně není ovládající osobou odběratelské ani dodavatelské společnosti a nemá tudíž na jejich chod žádný vliv. O způsobu jejich fungování jí navíc není ničeho známo a nemá žádné prostředky, jak zjistit způsob účtování nebo plnění daňových povinností těmito společnostmi, případně je ovlivnit. Žalobkyni nebyly ani nejsou známy žádné skutečnosti, které by mohly svědčit o nějakém podvodném nebo nezákonném jednání ze strany jejích obchodních partnerů. Nelze ani přehlédnout, že pokud jde o firmu EGOWAY spol. s r. o., objevily se úvahy žalovaného o tom, že tato společnost údajně neplní své povinnosti a reálně není prokázáno přijetí zdanitelných plnění od této společnosti, teprve ve fázi odvolacího řízení, a v průběhu tohoto odvolacího řízení nebylo postupováno náležitým způsobem, jak bylo již výše naznačeno, navíc pak podle § 93 odst. 2 daňového řádu platí, že lze jako důkazní prostředky použít i podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, nebo podklady převzaté i z jiných daňových řízení, ovšem s tím, že jsou-li podkladem předaným takto např. protokoly o svědeckých výpovědích, je povinen správce daně na návrh daňového subjektu provést svědeckou

výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti. Je tedy patrné, že se musí jednat vždy o podklad, který představuje určitý důkazní prostředek, nikoli o podklad ve formě „blíže neurčených výsledků šetření“ vyplývajících z jiných řízení. Žalobkyně v této souvislosti poukázala na nemožnost nahlédnout do trestního spisu, který byl veden u Útvaru pro odhalování korupce a finanční kriminality v Praze, z něhož zřejmě pořídil správce daně, resp. žalovaný, kopii některých protokolů. Postup uvedený v § 93 odst. 2 daňového řádu nebyl žalovaným dodržen, neboť žalobkyni nebyla dána možnost nahlédnutí do spisu Útvaru pro odhalování korupce a finanční kriminality ani možnost pořizování si kopií potřebných dokumentů. Tento spis jako celek ani jeho části rozhodně nejsou podklady, které by bylo možno v tomto řízení používat, neboť není zřejmé, zda např. v příslušném spise Policie ČR nejsou založeny i jiné listiny, jiné podklady, které svědčí proti podkladům, jejichž kopie si z tohoto spisu nechal pořídit žalovaný.

Nelze učinit závěr, že judikatura Evropského soudního dvora se vztahuje pouze k situaci, kdy příjemce plnění může být v dobré víře a že se v daném případě o takovou situaci nejedná To, že se o takovou situaci nejedná, odůvodňuje žalovaný pouze tím, že žalobkyně údajně neprokázala, že došlo k deklarovaným plněním. Žalovaný tedy dokonce ani netvrdí, že by snad žalobkyně věděla nebo musela vědět, že dochází k podvodu spáchanému na předchozím nebo následujícím stupni dodavatelského řetězce. Povinnost prokázat, že žalobkyně věděla nebo musela vědět, že plnění je součástí podvodu, je však povinností žalovaného a správce daně. Negativní skutečnosti navíc již z logiky věci prokazovat nelze. Nic takového však správce daně ani žalovaný neprokázali. Obecně se rozumí dobrou vírou vnitřní subjektivní přesvědčení nositele práva, že toto právo nabyl v souladu se zákonem. Dobrá víra je psychickou kategorií. Dobrou vírou se rozumí obvykle i nezaviněná nevědomost o event. právních nedostatcích určitého právního stavu, kdy se vychází z presumpce poctivosti dotčené osoby. Princip ochrany dobré víry se musí nutně projevit též v oblasti správního práva. Též správní orgán je povinen přihlédnout k tomu, že subjekt určitá práva v dobré víře nabyl. Významným pramenem pro uplatnění zásady dobré víry je mj. judikatura Soudního dvora Evropské unie, rozsudek ve věci Optigen (Optigen Ltd C-354/03) ze dne 12. 1. 2006, kde bylo konstatováno, že taková plnění, která sama nejsou zasažena podvodem s daní z přidané hodnoty, jsou dodáním zboží uskutečněným osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, a hospodářskou činností ve smyslu článku 2 odst. 1, článku 4 a článku 5 odst. 1 Šesté směrnice, neboť splňují objektivní kritéria, na nichž jsou uvedené pojmy založeny, bez ohledu na úmysl jiného subjektu, než je dotyčná osoba povinná k dani, který je součástí téhož řetězce dodávek, nebo případnou podvodnou povahu jiného plnění v řetězci, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném uvedenou osobou povinnou k dani, o níž tato osoba nevěděla a nemohla vědět. Nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu rovněž není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s daní z přidané hodnoty, aniž by to posledně uvedená věděla nebo mohla vědět. Tento judikát nutno interpretovat tak, že i v případě, kdy by snad byl prokázán podvod na určité části dodavatelsko-odběratelského řetězce, má přesto kupující nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, pokud o tomto podvodu nevěděl ani vědět nemohl. Tím spíše musí být tento postup využit v případě, kdy se o podvod nejedná, resp. kdy nebyl prokázán příslušným státním orgánem. Obdobně rozsudek Evropského soudního dvora ve věci Teleos, výše citovaný, který

nutno vykládat tak, že pokud český plátce daně z přidané hodnoty dodá zboží do jiné členské země Evropské unie osobě registrované k dani v této jiné členské zemi a uplatní osvobození od daně z přidané hodnoty dle § 64 ZDPH, měl by mít právo se spolehnout na ochranu své dobré víry v to, že toto plnění skutečně v souladu s předloženými listinami a dalšími okolnostmi splnilo všechny podmínky pro osvobození od daně z přidané hodnoty podle § 64 ZDPH, pokud zároveň prokáže, že přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že toto dodání nepovede k účasti na event. podvodu. Jinak řečeno, ta situace, kdy po zrušení celních kontrol není žádná veřejnoprávní autorita na hranicích uvnitř Evropské unie, jež by osvědčovala, že to které konkrétní zboží překročilo skutečně konkrétní mezistátní hranici, je otázka splnění této podmínky pro možnost uplatnění osvobození od daně z přidané hodnoty podle § 64 ZDPH spojena s ochranou dobré víry, tedy s ochranou vnitřního subjektivního přesvědčení plátce, dodavatele zboží, že tato podmínka byla splněna. Správce daně, resp. žalovaný, je povinen prokázat, pakliže chce přenášet důkazní břemeno na daňový subjekt, v daném případě žalobkyni, že má pochybnosti o důkazních prostředcích jí předložených, což má prokázat pomocí konkrétních skutečností, na základě nichž je možno hodnotit nevěrohodnost předložených důkazních prostředků. Jen v tomto případě unese správce daně nebo odvolací orgán své důkazní břemeno. Pravidla pro tento postup plynou z uvedené judikatury Evropského soudního dvora.

[II] Vyjádření žalovaného k žalobě

Žalovaný (ve vyjádření ze dne 13. 3. 2013) nesouhlasil s argumentací žalobkyně a navrhoval zamítnutí žaloby. Byl je toho názoru, že napadené rozhodnutí bylo v souladu s § 102 daňového řádu řádně zdůvodněno, a z jeho odůvodnění vyplývá jednoznačný, jasný, srozumitelný a přezkoumatelný závěr, který svědčí pro výrok rozhodnutí a je s ním obsahově v souladu. Žalovaný v rámci odvolacího řízení uložil správci daně prvního stupně provedení dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí o odvolání. V průběhu doplnění daňového řízení byly prověřovány okolnosti související s nákupem a prodejem komodit, které byly dle tvrzení žalobkyně předmětem dodání na Slovensko. Se zjištěnými skutečnostmi se žalovaný následně důkladně seznámil a se svými závěry seznámil žalobkyni. To ostatně vyplývá i ze žalobou napadeného rozhodnutí a ze správního spisu.

Žalovaný nesouhlasil s názorem žalobkyně, že unesla své důkazní břemeno, doložila správci daně veškeré dostupné doklady vztahující se k předmětným fakturám, popsala způsob nabytí zboží, jeho přepravy, atd. Daňové řízeni je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tj. má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má také břemeno důkazní. To daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Tato zásada vycházela jak ze zákona o správě daní a poplatků, tak z daňového řádu. Podle jednotlivých ustanovení procesního právního předpisu nese primárně důkazní břemeno ohledně svého tvrzení daňový subjekt. Důkazní břemeno na správce daně přechází až v okamžiku, kdy v rámci svého důkazního břemene daňový subjekt předkládá hodnověrné důkazy, ale správce daně je nepřijme. Daňový subjekt splní svoji důkazní povinnost ve vztahu k tvrzením, která správci daně předloží, jestliže prokáže tato tvrzení svým účetnictvím, pokud správce daně neprokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu

zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným, jak ostatně vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci sp.zn. 2 Afs 24/2007. Tvrzení žalobkyně, že unesla své důkazní břemeno tím, že předložila formálně bezvadné doklady o přijatém zdanitelném plnění, nelze považovat za správné. Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění, jak vyplývá z rozhodnutí Ústavního soudu sp.zn. IV. ÚS 402/99. Jestliže však zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením (byť) formálně správného daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje zdanitelné plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k prokázání hmotně právního úkonu, tzn. k důkazu existence zdanitelného plnění. Tak, jak vyplývá ze spisového materiálu a z napadeného rozhodnutí, důkazními prostředky navrženými žalobkyní v rámci daňového řízení a důkazními prostředky provedenými správcem daně nebylo prokázáno, že za zdaňovací období červenec 2009 došlo k uskutečnění zdanitelných plnění ve prospěch společnosti OLGESTION s. r. o. a že v průběhu odvolacího řízení nebylo prokázáno, že došlo k uskutečnění přijatelných zdanitelných plnění od dodavatele EGOWAY spol. s. r. o. Ze strany žalobkyně nebyl prokázán nárok na uplatnění odpočtu daně. Vzhledem k podobnosti žalobních námitek a námitek použitých v odvolacím řízení, žalovaný v dalších bodech žaloby plně odkázal na text napadeného rozhodnutí.

[III] Replika žalobkyně

Žalobkyně v replice datované dne 28. 5. 2013 namítala, že svým účetnictvím a dalšími záznamy jednoznačně prokázala skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty a vyvrátila veškeré pochybnosti správce daně. Žalovanému byla nabídnuta řada důkazních prostředků, a to nejen listinných. Žalobkyně krom předložení písemného prohlášení pořizovatele zboží společnosti OLGESTION s. r. o. (jejího jednatele), též navrhla výslech tohoto jednatele jako svědka. Samo jeho (= jednatelovo) prohlášení bylo dostačující k tomu, aby si mohl žalovaný učinit závěr o faktické stránce věci, tedy o tom, že skutečně došlo k přijetí zdanitelného plnění. Tyto skutečnosti pak byly dotvrzeny ještě přímo výslechem L.N., který vypověděl, jakým způsobem mu bylo zboží předáno, kam bylo dovezeno, jak bylo realizováno vlastní předání, které doklady byly použity, jak spolu žalobkyně a společnost OLGESTION s. r. o. komunikovaly. Zároveň tento svědek potvrdil, že byla provedena fyzická kontrola zboží. K té došlo zároveň s předáním faktur a dodacích listů a jejich potvrzením. Bylo tak prokázáno, že fakticky došlo k dodání zboží společnosti OLGESTION s. r. o. právě žalobkyní a toto dodání bylo realizováno do jiného členského státu EU - Slovenské republiky. Rovněž bylo prokázáno, že společnost OLGESTION s. r. o. byla v daném období plátcem DPH. Nepochybně, v důsledku těchto skutečností přešlo důkazní břemeno na správce daně, který, pokud by setrvával na svých pochybnostech, by měl prokázat jejich důvodnost. K tomu však nedošlo, když správce daně argumentoval tím, že za uvedené období zřejmě společnost OLGESTION s. r. o. nepodala včas a řádně daňové přiznání. I kdyby tomu tak bylo, žalobkyně nebyla a není schopna ovlivnit plnění daňových povinností společnosti OLGESTION s. r. o. Žalobkyně poukazovala na to, že postup správce daně i žalovaného je v rozporu s judikaturou Evropského soudního dvora, podle níž i u daně z přidané hodnoty nelze po dodavateli jednajícím v dobré víře, který navíc předloží doklady a

poskytne důkazy, které prokazují jeho nárok na osvobození při dodání zboží do jiného členského státu EU, požadovat zaplacení daně z přidané hodnoty. To nelze požadovat ani v situaci, kdy by některé dílčí údaje nebo okolnosti, které se přímo netýkají daného dodavatele, avšak týkají se dalších článků dodavatelsko-odběratelského řetězce, byly přičítány k tíži konkrétního dodavatele. Muselo by být naopak prokázáno, že daňový subjekt věděl nebo musel nade vší pochybnost vědět o tom, že se jedná o podvod a že jeho plnění je součástí podvodu. Žalobkyně si však žádného podvodu vědoma nebyla, neúčastnila se žádné podvodné transakce a případné sankce je tedy nutno uplatňovat ve smyslu judikatury Evropského soudního dvora vůči těm subjektům, které jsou povinné k dani a které se dopouštějí porušování svých povinností, nikoli tyto sankce přenášet na jiné, třetí osoby a účelově jim odmítat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodů nesrovnalostí u subjektů jiných. Ostatně žalobkyně opakovaně zdůraznila, že jí není známo nic o tom, že by se nějakého podvodného jednání měl dopouštět i někdo jiný, ať společnost OLGESTION s. r. o., nebo společnost EGOWAY spol. s r. o. Podle názoru žalobkyně docházelo k odběru zboží od společnosti EGOWAY spol. s r. o. standardním způsobem, jako ostatně v jiných případech, které byly, na rozdíl od dané situace, hodnoceny ze strany správce daně a žalovaného jako řádně realizované, v souladu s obecně závaznými právními předpisy. Jednalo se přitom o obdobné zboží a časové období, které nebylo časově vzdáleno. Podle názoru žalobkyně byl postup správce daně a žalovaného přepjatě formalistický a nesouladný s judikaturou Evropského soudního dvora. Správce daně a žalovaný lpějí na detailech, které pro posouzení věci nemají žádný zásadní význam, a z důvodů určitých nejasností a pochybení, které však byly shledány u jiných subjektů, byla žalobkyně podezírána a bylo jí neoprávněně vytýkáno, že při prokazování svého nároku zůstala pouze u formálního předložení listin. To však neodpovídá realitě, neboť žalobkyně právě naopak prokazovala a prokázala faktické plnění, a využila přitom i jiné důkazní prostředky, nežli pouze listinné důkazy. Nejednalo se tedy o formální předkládání faktur, nýbrž dalších dokladů, včetně popisu všech okolností realizace prodeje zboží, jeho přepravy apod. Žalobkyně zásadně odmítla námitky žalovaného o tom, že zdanitelné plnění mělo být pouze simulováno, když naopak průběh plnění nejen po stránce formální, ale i po stránce faktické, byl náležitým způsobem popsán.

[IV] Posouzení věci krajským soudem

Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*soudní řád správní*“ nebo „*s. ř. s.*“).

Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Podle § 75 odst. 2 soudního řádu správního věty prvé soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.

Soud dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Skutkově identická věc byla zdejším soudem rozhodována v řízení o žalobě žalobkyně MetalTrans s. r. o. proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 5. 12.

2012, čj. 9069/12-1300-401781 (sp.zn. 57Af 6/2013), přičemž senát 30Af se závěry vyjevenými v rozsudku ze dne 14. 5. 2014, čj. 57Af 6/2013-83, plně ztotožnil.

Mezi účastníky je sporné, zda žalobkyně prokázala oprávněnost osvobození od daně z přidané hodnoty s nárokem na odpočet daně z titulu dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě uplatněného za zdaňovací období červenec 2009, tzn., zda uskutečnila zdanitelné plnění tak, jak je deklarováno ve formálně perfektních daňových dokladech (č. 09300217 a č. 09280204). Při jednání soudu obě strany setrvaly na argumentaci prezentované v žalobě (a replice), resp. v napadeném rozhodnutí a vyjádření k žalobě.

Vytýkací řízení bylo s žalobkyní zahájeno výzvou ze dne 11. 9. 2009 (čj. 301530/09/138511401233), tedy za účinnosti zákona o správě daní a poplatků. Dne 1. 1. 2011 nabyl účinnosti zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, a v souladu s jeho § 264 odst. 1 bylo řízení žalovaným dokončeno právě podle daňového řádu.

Správce daně vycházel v rámci vytýkacího řízení z § 31 odst. 9 ZSDP, podle něhož daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Podle § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Obdobná úprava je pak obsažena i v daňovém řádu. Podle jeho § 92 odst. 3 prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu 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.

Judikatura týkající se důkazního břemene v daňovém řízení je dlouhodobě konstantní. Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 27. 1. 2012, čj. 8 Afs 44/2011 – 103, shrnul (body 38-44): „(…) *Nejvyšší správní soud se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení již opakovaně vyjádřil. Ustáleně přitom judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na http://nalus.usoud.cz). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, či ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 – 124, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004 - 99, ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008 - 68). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů.*

V tomto ohledu správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. shora zmíněné rozsudky čj. 2 Afs 24/2007 - 119, čj. 9 Afs 30/2008 - 86, čj. 1 Afs 39/2010 - 124, nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím. Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], aby popsaným způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. shora zmíněný rozsudek čj. 1 Afs 39/2010 - 124). Rovněž k vlastní otázce prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty se Nejvyšší správní soud vyjadřuje konstantním způsobem. Zastává stanovisko, že jakkoliv z § 73 odst. 1 zákona o DPH vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, je současně třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Pokud daňový subjekt před správcem daně uplatňuje nárok na odpočet daně, je k jeho výzvě povinen uplatněný nárok jednoznačně prokázat (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 10/2010 - 71, ze dne 28. 2. 2008, čj. 9 Afs 93/2007 - 84). Platí tedy, že daňový doklad není sám o sobě poukázkou na vznik nároku na odpočet daně. Aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH, musí věrně zobrazovat faktickou stránku věci, tj. přijetí zdanitelného plnění. Daňový subjekt přitom musí v daňovém řízení prokázat nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004 - 63). Vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na tomto dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně, ztrácí daňový doklad důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o DPH a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem (srov. shora zmíněný rozsudek čj. 1 Afs 10/2010 - 71).“ Od takto prezentovaných závěrů není důvodu se odchylovat.

V prvé fázi daňového řízení tak leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani, jak také konstatuje odvolací orgán v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Není však správné jeho tvrzení (= finančního ředitelství) uvedené na straně 15 napadeného rozhodnutí o tom, že „*důkazní břemeno na správce daně přechází až v okamžiku, kdy v rámci svého důkazního břemene daňový subjekt předkládá hodnověrné důkazy, avšak správce daně je nepřijme*“. K přenesení důkazního břemene na správce daně dojde po té, kdy doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese a správce daně má o předložených účetních dokladech pochybnosti. Pak je na správci daně [viz § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP, resp. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], aby v uvedených ustanoveních popsaným způsobem takové pochybnosti vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky.

Správce daně zahájil vytýkací řízení, když zjistil, že „(…) *vykázaný obrat přijatých zdanitelných plnění neodpovídá úrovni obratu výstupů*“. Na straně finančního úřadu vznikly pochybnosti o tom, zda daňové doklady za přijatá zdanitelná plnění byly vystaveny registrovanými plátci DPH, zda přijatá zdanitelná plnění byla v plném rozsahu použita k ekonomické činnosti plátce a zda byla přiznána daň ze všech uskutečněných zdanitelných plnění, popř. z přijatých úplat. Proto byla žalobkyně podle § 43 odst. 1 ve spojení s § 31 odst. 9 ZSDP vyzvána, aby se ke vzniklým pochybnostem vyjádřila a zároveň řádně prokázala pravdivost údajů uvedených v daňovém přiznání. Na základě posouzení žalobkyní předložených dokladů (faktur přijatých a vydaných, výdajových pokladních dokladů, výpisů z bankovních účtů a evidence pro daňové účely dle § 100 ZDPH) byla žalobkyně správcem daně vyzvána (= výzva ze dne 4. 5. 2010, čj. 179523/10/138934402510) k prokázání toho, že v případě plnění uskutečněného dle daňových dokladů č. 09280204 a č. 09300217 došlo k faktickému uskutečnění dodání zboží do jiného členského státu. Tedy, žalobkyně předložila listiny potvrzené odběratelem uvedeným na daňových dokladech a výpisy z bankovního účtu deklarující úhradu dodaného zboží, a ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP tak unesla své důkazní břemeno.

Předmětem sporu jsou daňové doklady č. 09280204 a č. 09300217, na jejich základě bylo dodáno zboží slovenské firmě OLGESTION s.r.o.

Daňový doklad – faktura č. 09280204 deklarovala dodání zboží [OLYMPUS Mju TOUGH 8000 – kompakt – Steel Blue (50ks); PANASONIC DMC – FT1EP D Lumix – oranžový (45 ks); SONY HDR – TG7E Digi. kamera (25 ks)] žalobkyní odběrateli (= OLGESTION s. r. o.) za celkovou cenu 46.061,60 EUR. Jako datum uskutečnění zdanitelného plnění bylo uvedeno 9. 7. 2009, datum splatnosti 27. 7. 2009.

Daňový doklad – faktura č. 09300217 deklarovala dodání zboží [licence Windows XP PRO (1.400 ks)] žalobkyní odběrateli (= OLGESTION s. r. o.) za celkovou cenu 42.394,80 EUR. Jako datum uskutečnění zdanitelného plnění bylo uvedeno 24. 7. 2009, datum splatnosti 14. 8. 2009.

Protože měl správce daně k dispozici sdělení dožádané Slovenské daňové správy, že nebylo možno ověřit dodání předmětného zboží uvedené slovenské společnosti (= OLGESTION s. r. o.), neboť ta nepodala za zdaňovací období červenec 2009 daňové přiznání k DPH a současného se Daňovému úřadu Bratislava II nepodařilo kontaktovat ani bývalého jednatele, vyzval správce daně žalobkyni, aby prokázala v případě plnění uskutečněného dle daňových dokladů č. 09280204 a č. 09300217 faktické uskutečnění dodání zboží do jiného členského státu. Správce daně tak vyjádřil své pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví žalobkyně a splnil tím svoji důkazní povinnost stanovenou mu § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP. Ve vytýkacím řízení tak bylo dále na žalobkyni, aby ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP prokázala pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětným obchodním případům.

Podle § 31 odst. 4 ZSDP lze jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. Pokud ohledání nebylo možno provést v rámci místního šetření nebo daňové kontroly, provede se u správce daně. Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení. Provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem. Obdobně podle § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.

Předmětné zboží dopravovala do Slovenské republiky společnost žalobkyně. Její jednatel P.K. při ústním jednání (protokol o ústním jednání ze dne 15. 4. 2010, čj. 154598/10/138935/2510) provedeném v rámci daňového řízení uvedl, že předmětné zboží vykládal v Bratislavě na parkovišti v místě sídla firmy OLGESTION s. r. o. Žalobkyně dále obdobně reagovala na výzvu správce daně v tomto daňovém řízení a doplnila (podání žalobkyně ze dne 10. 5. 2010), že kontaktoval tehdejšího jednatele společnosti OLGESTION s. r. o. pana L.N., aby se vyjádřil k dodávkám zboží od žalobkyně. Vzhledem k tomu, že L. N. je občanem Francie, učinil na žádost žalobkyně prohlášení (datováno dne 20. 4. 2010), v němž uvedl, že žalobkyně dodala v červenci 2009 společnosti OLGESTION s. r. o. zboží dle faktur č. 09280204 a č. 09300217, které L. N. přebíral osobně a které bylo placeno bankovním převodem. Podpis na tomto prohlášení byl ověřen notářem Mgr. Richardem Brázdou. Byť finanční ředitelství na str. 17 napadeného rozhodnutí vyslovilo pochybnost, kým bylo prohlášení učiněno, když jméno osoby, která jej provedla, a jejíž podpis byl ověřen notářem, bylo v rubrice „Ověření-legalizace“ vyznačeno jako N., nikoliv N…, soud je toho názoru, že toto zpochybnění nemá vliv na obsah podaného prohlášení, a to proto, že L.N., jednatel společnosti OLGESTION s. r. o., potvrdil skutečnosti uváděné v prohlášení v následně poskytnuté svědecké výpovědi.

Svědek L.N. ve svědecké výpovědi učiněné dne 24. 8. 2010 (za přítomnosti tlumočníka) uvedl mj., že byl jednatelem společnosti OLGESTION s. r. o. přibližně od srpna 2008 do srpna 2009. Zboží uvedené na fakturách č. 09280204 a č. 09300217 nakoupil. O možnosti nákupu se dozvěděl od svých dodavatelů, kterých má zhruba padesát. Zboží mu bylo předáno P.K. v Bratislavě v sídle společnosti - na parkovišti u Casina, kam bylo přivezeno automobilem tov. zn. Mercedesem Vito. Kontrolu předávaného zboží provedl svědek osobně, současně se zbožím převzal faktury a podepsal dodací list. Dopravu hradil dodavatel P.K. Nakoupené zboží bylo obratem prodáváno dalším zákazníkům, zisk společnosti OLGESTION s. r. o. činila 3%. Úhrada za zboží probíhala tak, že společnost OLGESTION s. r. o. přeposlala peníze dodavateli (žalobkyni) poté, co obdržela peníze od svých odběratelů, kterým bylo dodané zboží obratem prodáváno. Stran podání daňového přiznání a zahrnutí předmětných dodávek do něj svědek uvedl, že v období, kdy je majitelem a jednatelem společnosti, je daňové přiznání podáno a společnost plní své zákonné povinnosti. Předmětem svědkova podnikání je „nakoupit společnost, rozšířit ji a prodat“. Na otázku zástupce žalobkyně uvedl, že podpisy na předmětných dodacích listech jsou jeho a dodací listy byly podepsány v Bratislavě na základě dodávky zboží.

Správce daně dospěl v rámci vytýkacího řízení k závěru, že předložené listinné důkazní prostředky nelze považovat za důkazy prokazující uskutečnění osvobozeného plnění, jak je na nich deklarováno. V případě faktur č. 09280204 a č. 09300217, dodacích listů č. 204/09 a č. 217/09 potvrzených odběratelem a výpisů z bankovního účtu o přijaté úhradě proto, že „*nebyly doloženy listinné důkazní prostředky prokazující přepravu zboží*“ (str. 5 napadeného rozhodnutí). Jako další důvod uvedl, že „*dle dožádaného správce daně* (…) *společnosti OLGESTION s. r. o.* (…) *nebylo možné ověřit faktické dodání zboží na území Slovenské republiky, neboť společnost* (…) *nepředložila správci daně v členském státě určení daňové přiznání, kde by vykázala pořízení zboží uvnitř Evropského společenství*“. V případě prohlášení L.N., který byl v době dodání zboží jednatelem společnosti OLGESTION s. r. o., proto, že „(…) dle *sdělení slovenského správce daně je společnosti OLGESTION s. r. o. nekontaktní, nepodala daňové přiznání a pan N. v prohlášení neuvedl místo převzetí zboží*“. V případě výpovědi svědka L.N., který dle správce daně potvrdil skutečnosti uvedené v písemném prohlášení a potvrdil převzetí dodaného zboží na území Slovenska, proto, že „(…)*posoudil způsob předání zboží (na parkovišti) jako ne zcela obvyklý* (…) *a tvrzení svědka ohledně plnění povinností společnosti OLGESTION s. r. o. bylo v rozporu s informacemi získanými od slovenského správce daně*“.

Po vydání platebního výměru ze dne 25. 10. 2010, čj. 330684/10/135511401233 a podání odvolání žalobkyní se věcí zabývalo finanční ředitelství, které dospělo k závěru, že je nutné daňové řízení doplnit v souladu s § 115 odst. 1 daňového řádu z důvodu co nejúplnějšího zjištění skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti. V průběhu doplnění daňového řízení byly, jak uvedl odvolací orgán v napadeném rozhodnutí (str. 8), „(…) *prověřovány okolnosti související s nákupem a prodejem komodit, které byly dle tvrzení daňového subjektu předmětem dodání na Slovensko.*“.

Společnost Microsoft, s.r.o. k výzvě k poskytnutí informací, zda bylo možné v období 2. a 3. čtvrtletí 2009 v rámci České republiky, resp. z České republiky na Slovensko volně realizovat obchod s licencemi Windows XP PRO tak, že předmětem prodeje byly pouze

samostatné samolepky licenčních klíčů, sdělila, že se dotazovaný obchod týkal nikoli licencí k produktům společnosti Microsoft, ale tzv. COA Štítků („Certificates of Authenticity“), které nejsou samy o sobě licencí a v praxi pouze potvrzují legalitu softwaru nainstalovaného v počítači, s nímž jsou, je-li v počítači nainstalovaný legální software, distribuovány. COA štítky jsou určeny k distribuci pouze s počítačem s nainstalovaným legálním softwarem. Distribuce samostatných COA štítků je zakázána, což je všeobecně známá skutečnost, proto je na každém štítku uvedeno „Label not to be sold separately“, tj. „štítek není určen k samostatnému prodeji“. Samotné COA štítky nemají jakoukoli užitnou hodnotu a jediným cílem jejich samostatné distribuce je zakrytí nelegální povahy softwaru v počítači.

Vyzvány byly i společnosti Olympus Czech Group, s. r. o., Panasonic Marketing Europe GmbH a SONY EUROPE LIMITED k poskytnutí informací, zda bylo v období 2. a 3. čtvrtletí 2009 možné obchodovat se zbožím OLYMPUS Mju TOUGH 8000 – kompakt – Steel Blue, resp. PANASONIC DMC – FT1EP D Lumix – oranžový, resp. SONY HDR – TG7E Digi. kamera a jaká byla jeho obvyklá cena. Dle odpovědí bylo ve všech případech možné s produktem v daném období obchodovat a velkoobchodní cena byla přibližně 8.395,- Kč, resp. 9.659,- Kč, resp. 25.000,- Kč.

K uskutečnění dopravy zboží na Slovensko žalobkyně k výzvě sdělila, že byla uskutečněna 29. 7. 2009 vozidlem RZ 4P0 99-07 (Mercedes-Vito), které je vlastnictvím daňového subjektu (= žalobkyně). Dále uvedla, že důkazem o předání zboží na území Slovenské republiky jsou dodací listy č. 204/09 a č. 217/09 podepsané jednatelem společnosti OLGESTION s. r. o. v den konání cesty na území Slovenské republiky. Žalobkyně dále doložila kopie daňových dokladů č. 09300217 a č. 09280204; doklady o evidenci vozidla (velký technický průkaz, doklad o nabytí vozidla a karta dlouhodobého hmotného majetku), doklad o úhradě dálničních poplatků na Slovensku (účtenka č. 237/09 ze dne 14. 4. 2009, dodavatel Autoturist, a.s. provozovna Plzeň za slovenský dálniční kupón emise 2009), doklady o nákupu PHM (podrobnosti na str. 8 napadeného rozhodnutí) a knihu jízd vozidla.

Na výzvu, jakým způsobem bylo pořízeno předmětné zboží, žalobkyně uvedla, že nabídka a objednávky zboží byly realizovány na základě elektronické komunikace (Messenger), cena byla stanovena dohodou, platební podmínky vyplývají z faktur a úhrady byly prováděny bankovním převodem (doložena kopie bankovního výpisu Raiffeisenbank za červenec a srpen 2009). Zboží přebíral jednatel žalobkyně osobně od jednatelky společnosti EGOWAY spol. s r. o. na adrese Vejprnická 61, Plzeň. Žalobkyně doložila faktury od společnosti EGOWAY spol. s r.o., a to č. ASZ340 - FP 188 ze dne 24. 7. 2009 (1.400 ks licence Windows XP PRO), č. ASZ331 – FP 173 ze dne 8. 7. 2009 (50 ks fotoaparát OLYMPUS; 45 ks fotoaparát PANASONIC; 25 ks digitální kamera SONY) a písemné prohlášení paní Š., jednatelky společnosti EGOWAY spol. s r. o., s jejím úředně ověřeným podpisem, v němž prohlásila, že daňové doklady č. ASZ340 a č. ASZ331 byly společností EGOWAY spol. s r. o. (vystavitelem) zahrnuty v evidenci dle § 100 ZDPH a byla z nich v příslušném zdaňovacím období odvedena daň na výstupu.

Žalobkyně dále na výzvu sdělila, že zboží pořízené doklady FP 173 - č. ASZ331 a FP 188 - č. ASZ340 bylo jednatelkou firmy EGOWAY spol. s r. o. paní Š. fyzicky dodáno dne 29. 7. 2009 na adresu společnosti žalobkyně. Do té doby bylo uskladněno v sídle společnosti

EGOWAY spol. s r. o. v Kyšicích. Podrobnosti dodávky zboží odběrateli OLGESTION s. r. o. byly řešeny telefonicky nebo elektronicky (Messenger), jak dokazuje i výpověď pana N. K popisu zboží jednatel žalobkyně uvedla, že kamery a fotoaparáty byly v kartonových krabicích, s tím, že bližší údaje není možno po dvou letech uvést, a v případě licencí Windows se jednalo o samolepky s čárovým kódem, které byly po 20 kusech v kartonové krabici.

L.Š., jednatelka společnosti EGOWAY spol. s r. o., ve svědecké výpovědi uvedla, že zboží fakturované žalobkyni bylo skladováno v sídle společnosti EGOWAY spol. s r. o. v Kyšicích, a to až do okamžiku odběru zboží odběratelem (žalobkyní nebo pověřeným dopravcem). Nebyla uzavřena písemná smlouva o uskladnění zboží. Obchod byl realizován tak, že dodavatel (EGOWAY spol. s r. o.) vystavil fakturu na objednané zboží a informoval odběratele o jeho naskladnění. Dále pak záleželo pouze na odběrateli, kdy si zboží vyzvedl. Nabídky i objednávky zboží probíhaly přes MSN (elektronickou komunikaci), přičemž doklady prokazující tuto komunikaci uchovávány nejsou. K popisu principu komunikace MSN svědkyně uvedla, že je to okamžitá komunikace se zaregistrovanými partnery, při níž je oproti e-mailové komunikaci k dispozici stav daného uživatele (on-line, off-line, zaneprázdněn) s tím, že je možné mít otevřeno několik oken s různými kontakty současně a okamžitě tak přeposílat nabídky potencionálním odběratelům, nebo pořádat „konference“ (několik uživatelů komunikuje společně on-line).

Na dožádání místně příslušnému správci daně společnosti EGOWAY spol. s r. o. k ověření, zda tato společnost uskutečnila zdanitelné plnění pro žalobkyni deklarované doklady č. ASZ340 a č. ASZ331 bylo odpovězeno, že u společnosti EGOWAY spol. s r. o. byla zahájena kontrola DPH za zdaňovací období prosinec 2008 a jednotlivá zdaňovací období roku 2009 a 2010. Uvedené faktury společnost EGOWAY spol. s r. o. vystavila, avšak z šetření, která byla u daňového subjektu EGOWAY spol. s r.o. prováděna Finančním úřadem pro Prahu 1 a Policií České republiky, bylo zjištěno, že nedošlo k uskutečnění zdanitelného plnění ve prospěch žalobkyně.

Dle opakovaného dožádaní slovenské daňové správy je daňový subjekt OLGESTION s. r. o. v souvislosti s mezinárodními žádostmi o informace prověřovaný již od roku 2009. Společnost nesídlí na adrese uvedené ve výpisu z Obchodního rejstříku Okresního soudu Bratislava I, tj. Růžová dolina 6, Bratislava. Nebylo možné ověřit, zda došlo k uskutečnění dodávek zboží od žalobkyně, neboť daňový subjekt za zdaňovací období červenec 2009 podal pouze daňové přiznání k dani z přidané hodnoty, kde byla uvedena celková hodnota pořízeného zboží, a nebylo tedy možné zjistit, zda jsou v podaném daňovém přiznání zahrnuty také dodávky od žalobkyně. Přes písemné předvolání, ani přes žádost Policejnímu sboru SR se nepodařilo předvolat ke svědecké výpovědi současného jednatele P.D., ačkoli po něm bylo vyhlášeno pátrání. Nepodařilo se předvolat ke svědecké výpovědi ani tehdejšího jednatele společnosti (období od 31. 5. 2008 do 26. 8. 2009) pana N. Finanční úřad Bratislava II tak neměl k dispozici žádné doklady ani písemnosti, na základě nichž by bylo možné ověřit dodání zboží žalobkyní.

Na základě výzvy Policii České republiky – Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality bylo odvolacímu orgánu umožněno nahlédnout do vyšetřovacího spisu a pořídit kopie potřebných dokumentů. Odvolací orgán měl tak stran společnosti OLGESTION s. r. o.

k dispozici účetní deník, hlavní knihu, sestavu pohybů na účtech, sestavu faktur přijatých a vydaných za rok 2009, záznamní povinnost k DPH za zdaňovací období červenec 2009 a daňové přiznání za zdaňovací období červenec 2009. Dále protokoly o výslechu svědka Ing. J.Š. - externího účetního společnosti OLGESTION s. r. o., svědkyně S.V., externí účetní firmy EGOWAY spol. s r. o. a svědkyně L.Š. starší, matky L.Š. jednatelky společnosti EGOWAY spol. s r. o.

Z účetní evidence společnosti OLGESTION s. r. o. odvolací orgán zjistil, že účetnictví nebylo vedeno úplným a průkazným způsobem, neboť byly zaznamenávány pouze pohyby na účtech 311 - odběratelé, 321 - dodavatelé, 343 - daň z přidané hodnoty, 504 - prodané zboží, 518 - ostatní služby, 602 - tržby za služby a 604 - tržby za zboží, tj. v účetnictví byly zaznamenávány pouze účetní případy nutné pro sestavení daňového přiznání k dani z přidané hodnoty. Za rok 2009 nebyly mj. zaznamenány pohyby týkající se hotovostních úhrad a pohyby na bankovních účtech, tj. ani deklarované úhrady žalobkyni jako dodavateli.

Z výpovědi Ing. J.Š. vyplynulo, že se na něj v říjnu 2008 e-mailem obrátila paní Š. s poptávkou po vedení účetnictví. Následně pana Š. v jeho kanceláři v Praze navštívila paní Š. spolu s panem N. a dohodli se na účtování slovenské společnosti OLGESTION s. r. o.; svědek začal účtovat ode dne jejího zápisu do obchodního rejstříku a účtování ukončil k 31. 12. 2009, když nebyly předloženy další doklady k zaúčtování. Platnost uzavřené smlouvy o poskytování účetních služeb nebyla ukončena po právní stránce. Svědek jednal za společnost OLGESTION s. r. o. s paní Š. (nejčastěji e-mailem), která mu také většinou předávala doklady k zaúčtování (přijaté a vydané faktury). Svědek zpracovával a na základě plné moci podával daňová přiznání za zdaňovací období leden - březen 2009. Od dubna do prosince 2009 zasílal zpracovaná přiznání k DPH paní Š., respektive Ing. N., který byl pověřen jednatelem L.N. Svědek neúčtoval o skladovém hospodářství s tím, že mu paní Š. sdělila, že skladové hospodářství si povede pan N.

Z výpovědi S.V. vyplynulo, že ji v roce 2008 oslovila paní Š. za účelem zpracování účetnictví. Doklady k zaúčtování předávala svědkyni L.Š., případně paní Š. starší, která jednatelku společnosti EGOWAY spol. s r. o. zastupovala na základě plné moci. Rovněž vyhotovená daňová přiznám a sestavy záznamní povinnost k DPH byly předávány L.Š., resp. paní Š. starší.

Z výpovědi L.Š. starší vyplynulo, že přítelem její dcery L.Š. je L.N., s nímž v současné době žije na Kypru.

Podle § 2 odst. 3 ZSDP při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Podle § 31 odst. 2 ZSDP jsou finanční orgány povinny v zájmu co nejúplnějšího zjištění skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti provést navržené důkazní prostředky, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci. Podle § 31 odst. 4 věta poslední ZSDP teprve provedené důkazní řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem.

Odvolací orgán již postupoval podle nového daňového řádu, kde je dokazování v daňovém řízení, resp. zásada volného hodnocení důkazů, upravena obdobně. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu 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. 7 daňového řádu správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků; o hodnocení důkazů sepíše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti založené ve spise.

K aplikaci zásady volného hodnocení důkazů v daňovém řízení se za účinnosti zákona o správě daní a poplatků vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 7. 2008, čj. 5Afs 5/2008–75 (publikováno pod č. 1702/2008 Sb. NSS), tak, že „(…) *zásada volného hodnocení důkazů zakotvená v tomto ustanovení znamená, že správce daně není vázán žádnými formálními pravidly, jež by stanovily, jaká je důkazní síla jednotlivých důkazních prostředků, neznamená to však, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Naopak takové závěry musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena a také plně podléhá kognici správních soudů. Rovněž v poslední větě § 31 odst. 4 daňového řádu, podle níž provedené důkazní řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem, je možné rozumět tak, že z úvahy správce daně o zhodnocení všech důkazů vyplyne, které z nich podporují tvrzení daňového subjektu a které ho naopak zpochybňují či vyvracejí, rozhodně však toto ustanovení neposkytuje správci daně oprávnění k tomu, aby některé předložené důkazy svévolně ze své úvahy vyloučil a přihlížel pouze k některým, které si sám zvolí.*(…)“. Vzhledem k obdobné úpravě obsažené v novém daňovém řádu lze uvedené aplikovat i na postup při hodnocení důkazů podle nového daňového řádu.

Podle § 13 odst. 1 věty prvé ZDPH, dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Podle § 13 odst. 2 ZDPH je dodáním zboží do jiného členského státu dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu. Podle § 64 odst. 1 ZDPH je dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem, osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně. Podle § 64 odst. 5 ZDPH lze dodání zboží do jiného členského státu prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky.

K otázce prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty se Nejvyšší správní soud vyjadřuje konstantním způsobem. Zastává stanovisko, že jakkoliv z § 73 odst. 1 ZDPH

vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, je současně třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Pokud daňový subjekt před správcem daně uplatňuje nárok na odpočet daně, je k jeho výzvě povinen uplatněný nárok jednoznačně prokázat (k tomu srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, čj. 8 Afs 44/2011 – 103; ze dne 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 10/2010 – 71; ze dne 28. 2. 2008, čj. 9 Afs 93/2007 – 84). Uvedené závěry lze uplatnit i v případě nyní posuzovaném krajským soudem, kdy jde o prokázání splnění dalších zákonných podmínek pro osvobození od daně z přidané hodnoty s nárokem na odpočet daně. Platí tedy, že daňový doklad není sám o sobě poukázkou na vznik nároku na odpočet daně. Aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota, musí věrně zobrazovat faktickou stránku věci. Vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na tomto dokladu, resp. v daném případě pochybnosti o dodání zboží do jiného členského státu ve smyslu § 13 odst. 2 ZDPH, ztrácí daňový doklad důkazní hodnotu a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem.

Pro závěr, že žalobkyně prokázala oprávněnost osvobození od daně z přidané hodnoty s nárokem na odpočet daně z titulu dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě uplatněného za zdaňovací období červenec 2009, tzn., zda uskutečnila zdanitelné plnění tak, jak je deklarováno ve formálně perfektních daňových dokladech (fakturách č. 09300217 a č. 09280204) bylo rozhodné posouzení, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP, resp. § 92 odst. 3 daňového řádu, ve vztahu ke svému tvrzení, že splnila podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH za uvedené zdaňovací období podle § 13 odst. 2 ZDPH a § 64 odst. 1 a 5 ZDPH.

Odvolací orgán v odůvodnění napadeného rozhodnutí zrekapituloval, jaké důkazy předložila žalobkyně k prokázání skutečnosti, že došlo k pořízení zboží od společnosti EGOWAY spol. s r. o. a k následnému dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani, společnosti OLGESTION s. r. o., tak jak jsou výše uvedeny, ty následně zhodnotil a dospěl k závěru, že „(…) *byla daná obchodní transakce ze strany daňového subjektu takto pouze simulována a jejím cílem bylo čerpání nároku na odpočet daně (při deklarovaném nákupu zboží od EGOWAY spol. s.r.o.) a následné uplatnění osvobození od daně na výstupu (při deklarovaném dodání zboží do jiného členského státu).*“. K hodnoceným důkazním prostředkům uvedl, že jimi „(…) *nebylo prokázáno, že za zdaňovací období červenec 2009 došlo k uskutečnění zdanitelných plnění ve prospěch společnosti OLGESTION s.r.o. deklarovaných doklady č. 09280204 ze dne 9. 7. 2009 a č. 09300217 ze dne 24. 7. 2009, a dále, že v průběhu odvolacího řízení nebylo prokázáno, že došlo k uskutečnění přijatých zdanitelných plnění od dodavatele EGOWAY spol. s r.o. deklarovaných doklady č. FP188 ze dne 24. 7. 2009 (doklad ASZ 340) a č. FP 173 ze dne 8. 7. 2009 (doklad č. ASZ 331), tj. ze strany daňového subjektu nebyl na základě předmětných dokladů prokázán nárok na uplatnění odpočtu daně, neboť správce daně v rámci celého daňového řízení prokázal existenci celé řady pochybností, které činí účetnictví a údaje o předmětných účetních případech nevěrohodnými, neúplnými a neprůkaznými a nelze tedy přisvědčit námitkám*

daňového subjektu, že k uskutečnění přijatých a uskutečněných plnění došlo tak, jak je deklarují předmětné doklady a že důkazní břemeno přešlo na správce daně.(…)“.

Se závěrem odvolacího orgánu krajský soud nesouhlasí a má za to, že odvolací orgán nedostál požadavkům kladeným Nejvyšším správním soudem na hodnocení důkazů, jak jsou uvedeny výše. Dle krajského soudu odvolací orgán porušil zásadu volného hodnocení důkazů, když důkazy provedené správcem daně a důkazy, které byly provedeny v rámci odvolacího řízení v souladu s § 115 odst. 1 daňového řádu, nehodnotil v duchu zásady volného hodnocení důkazů stanovené v § 8 odst. 1 daňového řádu.

Žalobkyně k prokázání svého tvrzení skutkové verze předložila faktury přijaté č. FP 173 - ASZ331 ze dne 8. 7. 2009 [OLYMPUS Mju TOUGH 8000 – kompakt – Steel Blue (50ks); PANASONIC DMC – FT1EP D Lumix – oranžový (45 ks); SONY HDR – TG7E Digi. kamera (25 ks) za celkovou sumu 53.216,80 EUR] a fakturu přijatou č. FP 188 - ASZ340 ze dne 24. 7. 2009 [licence Windows XP PRO (1.400 ks) za celkovou cenu 48.980,40 EUR]. Dále písemné prohlášení L.Š., jednatelky společnosti EGOWAY spol. s r. o., dodavatele zboží žalobkyni, ve kterém tato prohlásila, že daňové doklady č. ASZ331 a č. ASZ340 byly společností EGOWAY zahrnuty v evidenci dle § 100 ZDPH a byla z nich v příslušném zdaňovacím období odvedena daň na výstupu. Dále faktury vydané, doklady č. 09280204 [deklarováno dodání zboží OLYMPUS Mju TOUGH 8000 – kompakt – Steel Blue (50ks); PANASONIC DMC – FT1EP D Lumix – oranžový (45 ks); SONY HDR – TG7E Digi. kamera (25 ks) za celkovou cenu 46.061,60 EUR] a č. 09300217 [deklarováno dodání zboží licence Windows XP PRO (1.400 ks) za celkovou cenu 42.394,80 EUR], včetně dodacích listů, na nichž je datum převzetí, razítko a podpis odběratele. Dále předložila kopie výpisů z bankovních účtů žalobkyně. Provedeny byly svědecké výpovědi L.Š., jednatelky společnosti EGOWAY spol. s r. o., dodavatele předmětného zboží žalobkyni, a L.N., tehdejšího jednatele společnosti OLGESTION s. r. o., odběratele předmětného zboží, kteří potvrdili skutkovou verzi žalobkyně. Oba uvedení svědci učinili před podáním svědeckých výpovědí prohlášení, která shodně jako jejich svědecké výpovědi potvrzovala dodání zboží žalobkyni, resp. jeho předání odběrateli na území Slovenska. Je-li v odůvodnění napadeného rozhodnutí zpochybňováno, kým bylo prohlášení učiněné jednatelem společnosti OLGESTION s. r. o. učiněno, když jméno osoby, která jej provedla, a jejíž podpis byl ověřen notářem, bylo N. a jednatelem společnosti OLGESTION s. r. o. je osoba s příjmením N., (bylo tedy vloženo písmeno „e“ za písmeno „i“), pak toto zpochybnění nemá vliv na obsah podaného prohlášení, a to proto, že jednatel společnosti OLGESTION s. r. o., potvrdil skutečnosti uváděné v prohlášení v následně poskytnuté svědecké výpovědi. Jednatel žalobkyně prokázal úhradu dálničních poplatků na Slovensku a doklad o nákupu PHM dne 29. 7. 2009. Odlišná není ani výpověď L.Š. a jednatele žalobkyně týkající se faktického předání předmětného zboží na adrese společnosti STREGA, Vejprnická 61, Plzeň. Pro posouzení této skutečnosti není rozhodné, jakým datem bylo označeno uskutečnění zdanitelného plnění a polemika nad ustanovením § 13 odst. 1 ZDP, tedy kdy došlo k dodání zboží a kdy k uskutečnění zdanitelného plnění. Rozhodující dle názoru krajského soudu je, zda bylo ve smyslu § 13 odst. 2 ZDPH prokázáno, že bylo předmětné zboží žalobkyní skutečně přepraveno do jiného členského státu, a to uvedenými důkazy prokázáno bylo.

Dle názoru krajského soudu uvedené důkazní prostředky hodnocené ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu každý jednotlivě a všechny v jejich vzájemné souvislosti prokazují odvolacím orgánem rozporovanou skutkovou verzi žalobkyně. Žádný z provedených důkazů nesvědčí o opaku. Žalobkyně tak unesla důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP, resp. § 92 odst. 3 daňového řádu, ve vztahu ke svému tvrzení, že splnila podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH za zdaňovací období červenec 2009 stanovené v § 13 odst. 2 ZDPH a v § 64 odst. 1 a 5 ZDPH. Měl-li za této situace odvolací orgán i tak za to, že skutkový děj proběhl jinak, bylo na něm, aby obstaral důkazy způsobilé vyvrátit prokázanou skutkovou verzi předestřenou žalobkyní. Na správní orgán se totiž unesením důkazního břemene žalobcem přeneslo břemeno důkazní.

Vzhledem k argumentaci odvolacího orgánu tím, že se v daném případě jednalo o simulovanou obchodní transakci, jejímž cílem bylo čerpání nároku na odpočet daně, kterou dokládal provedením dalších důkazů (dotazem na společnosti Microsoft, Olympus Czech Group, s. r. o., Panasonic Marketing Europe GmbH a SONY EUROPE LIMITED) a zejména obsahem listin z vyšetřovacího spisu Policie ČR – Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality, bylo na odvolacím orgánu, aby postupoval podle judikatury Soudního dvora Evropské unie. Konkrétně soud uvádí rovněž žalobkyní zmiňovaný rozsudek C-80/11 a C-142/11 v řízeních jednak mezi Mahagében kft a krajským finančním ředitelstvím Dél-Dunántúl, jednak mezi P.D. a krajským finančním ředitelstvím Észak-Alföld, kterým bylo rozhodováno o předběžné otázce výkladu směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 2001/115/ES (dále jen „šestá směrnice“) a směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Soudní dvůr zde k otázkám položeným ve věci C 142/11 uvedl, že příslušné články směrnice 2006/112/ES, jichž se výklad týkal, „(…) *brání vnitrostátní praxi, podle níž daňový orgán odmítne přiznat osobě povinné k dani nárok odečíst od částky DPH, kterou má povinnost odvést, částku daně, která je splatná nebo byla odvedena za služby, jež jí byly poskytnuty, z důvodu, že se vystavitel faktury týkající se těchto služeb nebo některý z jejich poskytovatelů dopustil protiprávního jednání, aniž tento orgán z hlediska objektivních okolností prokáže, že dotyčná osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného uvedeným vystavitelem či jiným hospodářským subjektem vystupujícím na předcházejícím stupni dodavatelského řetězce*. (…)“. K otázkám položeným ve věci C-80/11 Soudní dvůr v odst. 61 uvedl: „*Obecně nemůže daňový orgán vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené zboží dodat a že splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalostem či podvodu u subjektu na vstupu, a dále, aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady.*“. Dále v odstavci 62 uvedl, že „(…) *je na daňových orgánech, aby u osob povinných k dani provedly nezbytné kontroly za účelem odhalení nesrovnalostí nebo podvodů a uložily sankce osobě povinné k dani, která se těchto nesrovnalostí či podvodů dopustila.*“. V odstavci 65 pak uvedl: „(…) *kdyby správce daně pod hrozbou, že odmítne přiznat nárok na odpočet, vyžadoval od osob povinných k dani učinit opatření uvedená v bodě 61 tohoto rozsudku, přenesl by v rozporu s uvedenými ustanoveními vlastní kontrolní úkoly na osoby povinné k dani.*“.

V uvedeném rozsudku Soudní dvůr uzavřel, že je nutno dotazované články směrnice 2006/112/ES vykládat tak, že „(…) *brání vnitrostátní praxi, podle níž daňový orgán odmítne přiznat nárok na odpočet z důvodu, že se osoba povinná k dani neujistila, zda vystavitel faktury na zboží, na které je uplatňován nárok na odpočet, byl v postavení osoby, povinné k dani, která měla k dispozici dotčené zboží a byla schopna toto zboží dodat, a zda splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, nebo z důvodu, že uvedená osoba povinná k dani nemá kromě uvedené faktury k dispozici jiné doklady, jimiž lze prokázat, že byly tyto skutečnosti splněny, ačkoli hmotněprávní a formální podmínky upravené směrnicí 2006/112 k uplatnění nároku na odpočet byly splněny a osoba povinná k dani nemá žádné indicie odůvodňující podezření, že na straně uvedeného vystavitele došlo k nesrovnalostem či podvodu.*“. Uvedené závěry Soudního dvora, i když se týkají daně z přidané hodnoty na vstupu, jsou aplikovatelné i na daný případ dovozu zboží žalobkyní do jiného členského státu Evropské unie. Žalovaný však v souladu s touto judikaturou Soudního dvora nepostupoval a svá zjištění v rámci odvolacího řízení učiněná aplikoval k tíži žalobkyně, aniž by zjišťoval, zda žalobkyně měla či mohla vědět o podvodném jednání svého dodavatele a odběratele, resp. zda jí bylo známo, že se účastní simulované obchodní transakce, jejímž cílem bylo čerpání nároku na odpočet daně.

Na základě výše uvedeného soud dospěl k závěru, že žalobkyně prokázala oprávněnost osvobození od daně z přidané hodnoty s nárokem na odpočet daně z titulu dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě uplatněného za zdaňovací období červenec 2009.

Soud proto shledal žalobu důvodnou a napadené rozhodnutí, tedy rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 27. 11. 2012, čj. 8826/12-1300-401781, zrušil ve smyslu § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost. Současně ve smyslu § 78 odst. 4 s. ř. s. vyslovil, že se věci vrací žalovanému k dalšímu řízení. Podle § 78 odst. 5 s. ř. s. je správní orgán v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku.

[V] Náklady řízení

Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, proto jí soud přiznal podle § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu a odměně advokátky stanovené podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*advokátní tarif*“). Zástupkyně žalobkyně, advokátka, je plátcem daně z přidané hodnoty, proto se částka odměny zvyšuje o DPH vypočtenou podle zákona o DPH za použití sazby platné v době rozhodnutí soudu, tj. 21 %.

Sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního činí podle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 advokátního tarifu 3.100,- Kč a podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu má advokát za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku 300,- Kč. Odměna advokátky sestává ze 4 úkonů právní služby [jeden úkon podle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu (převzetí a příprava věci), dva úkony podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu (podání žaloby a repliky k vyjádření žalovaného) a jeden úkon podle § 11

odst. 1 písm. g) advokátního tarifu (účast na jednání soudu)], tj. 13.600,- Kč [(4 x 3.100,- Kč) + (4 x 300 Kč)]. Daň z přidané hodnoty z této částky je 2.856,- Kč, a odměna advokáta tak činí 16.456,- Kč. K odměně byla připočtena částka 3.000,- Kč odpovídající hodnotě zaplaceného soudního poplatku podle položky 18 bod 2. písm. a) Sazebníku poplatků, přílohy zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů. Celková výše důvodně vynaložených nákladů řízení tak byla stanovena ve výši 19.456,- Kč.

Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena pariční lhůta podle § 160 odst. 1 část věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možnostem žalovaného tuto platbu realizovat).

P o u č e n í : ***Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.***

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 nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

V Plzni dne 10. prosince 2014

JUDr. PhDr. Petr Kuchynka, Ph.D., v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Helena Kováříková