



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. v právní věci žalobce **Exportel Group s.r.o.**, se sídlem v Praze 2, Slavojova 579/9, zastoupeného JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem v Ostravě-Moravské Ostravě, Českobratrská 2, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, o přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 15.11.2012 č.j. 6922/12-1301-800471, ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 15.11.2012 č.j. 6922/12-1301-800471 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11.228,- Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Alfréda Šrámk, advokáta se sídlem v Ostravě-Moravské Ostravě, Českobratrská 2.

Odůvodnění:

Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (jehož působnost přešla s účinností od 1.1.2013 dle § 19 odst. 1 a § 20 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v platném znění na Odvolací finanční ředitelství – dále jen „žalovaný“) ze dne 15.11.2012 č.j. 6922/12-1301-800471, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu ve Frýdku-Místku ze dne 8.2.2012 č.j. 26834/12/362912803676, č.j. 26874/12/362912803676, č.j. 28761/12/362912803676, č.j. 28846/12/362912803676, č.j. 28885/12/362912803676, č.j. 28926/12/362912803676, č.j. 28959/12/362912803676, č.j. 29024/12/362912803676, č.j. 26851/12/362912803676, č.j. 26863/12/362912803676, č.j. 28710/12/362912803676, č.j. 26488/12/362912803676, č.j. 26408/12/362912803676, č.j. 26374/12/362912803676, č.j. 26344/12/362912803676, č.j. 26306/12/362912803676, č.j. 26277/12/362912803676, č.j. 26259/12/362912803676, č.j. 26232/12/362912803676, č.j. 26205/12/362912803676, č.j. 26183/12/362912803676, č.j. 26120/12/362912803676, č.j. 26102/12/362912803676, č.j. 26076/12/362912803676, č.j. 26054/12/362912803676, č.j. 26005/12/362912803676, č.j. 25948/12/362912803676, č.j. 25898/12/362912803676, č.j. 25852/12/362912803676, č.j. 25807/12/362912803676, č.j. 25774/12/362912803676, jimiž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2008 – listopad 2008, únor 2009 – listopad 2009, duben 2010 – prosinec 2010 a únor 2011.

V podané žalobě žalobce vymezil tyto žalobní body:

- 1) Finanční úřad ve Frýdku-Místku (dále jen správce daně) vydal dodatečné platební výměry bez řádného a úplného dokazování a současně se nezákonným způsobem vypořádal s důkazy předloženými žalobcem. Správce daně zároveň neunesl své důkazní břemeno. Napadené rozhodnutí i rozhodnutí správního orgánu I. stupně jsou proto nepřezkoumatelná a nezákonná.
- 2) V rámci řízení před správními orgány obou stupňů byly užity důkazy, s jejichž relevancí a věrohodností se správce daně vypořádal v rozporu se zákonnými zásadami správy daní a žalovaný tento postup aproboval.
- 3) V řízení nebyly provedeny žalobcem navržené důkazy způsobilé prokázat skutkový stav.
- 4) Napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné z důvodu nevypořádání se se všemi námitkami žalobce vznesenými v průběhu odvolacího řízení.

Vymezené žalobní body žalobce dále rozvedl takto:

Pochybnosti správce daně vyvstaly v průběhu daňové kontroly vedené za zdaňovací období leden 2011, kdy správce daně dospěl k závěru, že nebyla prokázána existence žalobcem deklarovaného ukrajinského odběratele společnosti ZACHID KREDIT, z čehož dále dovodil, že se jedná o plnění zdanitelná podle § 13 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen ZDPH) s místem plnění v tuzemsku podle ust. § 7 odst. 2 ZDPH, která podléhají základní sazbě daně podle § 47 ZDPH a u kterých ve smyslu ust. § 21

odst. 1 ZDPH byl plátce povinen přiznat daň na výstupu. Tyto pochybnosti správce daně přetrvávaly i poté, co žalobce předložil veškeré doklady prokazující celý průběh obchodních operací s odběratelem za zdaňovací období leden 2011 včetně potvrzení polské celní správy, že zboží bylo odebráno a přepraveno mimo území Evropské unie (dále jen EU). Veškeré takové doklady byl žalobce připraven správci daně předložit také v rámci řízení vztahujících se k zdaňovacím obdobím, ve vztahu k nimž byly vydány dodatečné platební výměry a navrhoval jejich provedení k důkazu, což správce daně odmítl s tím, že veškeré potřebné doklady měl k dispozici v předcházejících a souvisejících řízeních. Odůvodnění dodatečných platebních výměrů tak bylo založeno výhradně na závěrech správce daně uvedených ve zprávě o daňové kontrole za zdaňovací období leden 2011. Žalobce dále uvedl, že se opakovaně vyjádřil k odběrateli subjektu ZACHID KREDIT a osobě A. P. a svá tvrzení dokládal důkazními prostředky. Odběratel kontaktoval žalobce s objednávkami zboží, sdělil veškeré své relevantní identifikační údaje, jež jsou uvedeny také na fakturách a dodacích listech, které jsou součástí správního spisu a následně byly realizovány příslušné dodávky zboží, kdy odběratel si zboží vždy převzal na sjednaném místě dodání na polsko-ukrajinské hranici a vyvezl je mimo území EU. Českými celními orgány bylo tedy zboží propuštěno do celního režimu vývozu, následně fyzicky opustilo území EU a celní režim vývozu byl řádně ukončen, což je potvrzeno také celními orgány Polské republiky. Identita osoby A. P. byla ověřena Komerční bankou, a.s., kdy tato fyzická osoba v několika případech prováděla osobně hotovostní vklady na účet žalobce (úhrada kupní ceny), takže banka ověřovala její jméno, příjmení, číslo pasu. Z potvrzení o provedených vkladech vydané Komerční bankou, a.s. dne 23.8.2011 bylo doloženo, kdy, kde a v jakých částkách byly A. P. provedeny hotovostní vklady na bankovní účet žalobce. Žalobce dále předložil správci daně e-mailovou komunikaci s odběratelem ZACHID KREDIT uskutečňovanou prostřednictvím A. P. prokazující reálné komunikační vazby mezi subjekty a také výpisy svých hovorů s ukrajinským obchodním partnerem. Žalobce doložil rovněž další důkazní prostředky, zejména místopřísežné prohlášení odběratele, které prokazuje také oprávnění A. P. jednat za odběratele při obchodních transakcích s daňovým subjektem. Z provedených důkazů je zřejmé, že žalobce zboží fyzicky dodal odběrateli, vývoz byl uskutečněn a řádně ukončen, avšak nikoliv žalobcem, takže se tak muselo stát prostřednictvím subjektu odlišného od žalobce, tedy odběratelem, neboť jiná situace není možná. Správce daně ačkoli opakovaně tyto varianty vyloučil, sám neuzavřel, jakým jiným způsobem by mohlo být zboží vyvezeno z EU, přičemž jeho vývoz správce daně nezpochybňuje. V rozporu s logickými úvahami je pak závěr správce daně, že osvobození od daně je neoprávněné. Pochybnosti správce daně, zda má odběratel platnou registraci k uskutečňování obchodů se zahraničními partnery či jiné oprávnění, které se váže výhradně k povinnostem ukrajinského odběratele na základě vnitrostátních předpisů jeho domovského státu, jsou mimo rozsah důkazního břemene žalobce spojeného s prokazováním oprávněnosti upraveného odpočtu na DPH. K tvrzení správce daně, že bylo povinností žalobce jednat s péčí řádného hospodáře a získat potvrzení o registraci odběratele v příslušných rejstřících Ukrajiny, a to zejména s ohledem na pochybnost, jak by řešil vymáhání případně neuhrazených pohledávek, žalobce uvedl, že ani tyto pochybnosti správce daně nesouvisí s oprávněností uplatněného osvobození od DPH. Navíc obchodní spolupráce s ukrajinským partnerem po celou dobu probíhala korektně, kupní ceny byly řádně hrazeny a žalobce proto neměl pochybnosti, že by odběratel neexistoval. Pochybnosti vyjádřené správcem daně o existenci odběratele jsou vyvráceny místopřísežným prohlášením odběratele, které žalobce předložil v průběhu řízení. U přejímky zboží byl vždy osobně přítomen A. P., když není vyloučeno, že doklady vztahující se k jednotlivým plněním

v jednotlivých případech potvrdila i jiná osoba účastníci se přejímky zboží za odběratele. Žalobce také v průběhu řízení předložil prohlášení S. G. sepsané formou notářského zápisu, v němž se rovněž vyjadřuje k okolnostem subjektu odběratele. V další části žaloby žalobce poukázal na judikaturu, a to rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen NSS) ze dne 22.5.2008 č.j. 7 Afs 30/2008-70 a rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 18.10.2007 č.j. C-97/06. Závěrem žalobce uvedl, že skutečnost, zda byl odběratelem na území Ukrajiny nákup zboží zdaněn či zda k tomu došlo případně na území jiného státu, není žalobci známa a není to ani předmětem posouzení oprávněnosti nároku na osvobození od DPH. Takové skutečnosti jsou výhradně věcí odběratele a místně příslušné daňové správy státu dodání zboží. Žalobce dále poukázal na protokol ze dne 29.2.2012, kdy se právní zástupce žalobce dostavil k nově místně příslušnému správci daně Finančnímu úřadu v Praze 2 spolu s A. P. a S. G., jejichž totožnost byla na místě ověřena, přičemž druhý jmenovaný předložil správci daně své místopřísežné prohlášení, jímž potvrzoval, kdo byl odběratelem předmětného zboží. Správce daně přesto tento důkaz zpochybnil s tím, že zákon č. 280/2006 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen daňový řád) institut čestného prohlášení nezná. Žalobce v této souvislosti odkázal na ust. § 64 odst. 5 ZDPH, který prohlášení jako procesní prostředek připouští a dále zdůraznil, že důkazem není samotné čestné prohlášení, ale protokol správce daně, jehož součástí čestné prohlášení je. Opakovaně také poukázal na předložené prohlášení S. G. ze dne 10.5.2012 předložené formou notářského zápisu, v němž jsou opětovně prokázány tytéž skutečnosti. Žalobce tedy předloženými důkazy prokázal oprávněnost svého nároku na osvobození od DPH.

Žalovaný ve vyjádření uvedl, že žalobce navrhuje opětovné prokázání již známých a irelevantních skutečností, které by prokázaly nespornou skutečnost toho, že zboží bylo vyvezeno mimo území EU a jednalo se určité existující zboží. Tato skutečnost sama o sobě ještě neznamená, že došlo k uskutečnění plnění osvobozeného od daně na výstupu (ust. § 66 odst. 1 a 2 ZDPH). Je doloženo pouze, že zboží fyzicky opustilo EU a vstoupilo na území třetí země. Rozhodující je však prokázání ust. § 66 odst. 2 ZDPH obsahující další podmínky pro osvobození od daně. V průběhu daňové kontroly žalobce neprokázal oprávnění fyzické osoby A. P. zastupovat ukrajinského odběratele ZACHID KREDIT a neprokázal ani existenci tohoto ukrajinského odběratele, takže nemohlo dojít k naplnění jedné ze zákonných podmínek pro osvobození od daně. Je přitom nesporné, že důkazní břemeno nese daňový subjekt (viz judikatura NSS např. rozsudek č.j. 1 Afs 54/2004-125, rozsudek č.j. 2 Afs 148/2006). Žalovaný dále zdůraznil, že místopřísežné „prohlášení“ neslouží jako nosič důkazů a důkazní prostředek a sám o sobě neprokazuje nějakou objektivně danou skutečnost (viz rozsudek NSS ze dne 24.5.2006 č.j. 1 Afs 77/2005-43). Prohlášení S. G. bylo navíc správcem daně vyhodnoceno jako nevěrohodné, neboť skutečnosti, které uvádí, nekorespondují s obsahem informací zjištěných Velvyslanectvím ČR na Ukrajině. Provedení dalších žalobcem navrhovaných důkazů považuje žalovaný za bezpředmětné a neefektivní, neboť nebylo zpochybněno, že zboží bylo propuštěno z území EU ani to, kdo byl jeho vývozcem. Pochybnou neprokázanou skutečností je subjekt odběratele ZACHID KREDIT. Námitka žalobce, že žalovaný nereagoval na všechny odvolací námítky, je neadresná, a proto na ni nelze adekvátně reagovat. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen s.ř.s.) a byl vázán obsahem žalobních bodů uvedených v žalobě (ust. § 75 odst. 2 s.ř.s.).

Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že správce daně provedl u žalobce daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období leden 2011, kdy byl ověřován nákup zboží (mobilních telefonů) a jejich následný prodej ukrajinskému odběrateli ZACHID KREDIT, který nebyl dostatečně identifikován a pochybnosti přetrvávaly také o identitě osoby A. P. jednající jménem odběratele ZACHID KREDIT. K prokázání uskutečnění vývozu zboží do třetí země podle ust. § 66 ZDPH žalobce předložil s vystavenými fakturami vývozní doprovodné doklady MRN vydané Celním úřadem Paskov při propuštění zboží do režimu vývozu, výtisky z internetových stránek celní správy potvrzující ukončení režimu vývozu k jednotlivým dokladům MRN a listinu vydanou polskou celní dopravní pobočkou v Dorohusku obsahující informaci potvrzující vývoz zboží s konkrétními doprovodnými doklady MRN mimo celní území EU. K prokázání předání zboží předložil žalobce dodací listy a do protokolu dne 20.5.2011 uvedl, že zboží bylo vždy dovezeno do obce Dorohusk na hraniční přechod mezi Polskem a Ukrajinou a zde bylo fyzicky předáno A. P. jako zástupci odběratele ZACHID KREDIT. K prokázání úhrad odběratelem ZACHID KREDIT předložil žalobce výpisy z bankovních účtů vedených u Komerční banky, a.s., z nichž vyplývá, že hotovostní platby realizoval za ZACHID KREDIT osobně A. P. Z bezhotovostních plateb ani jedna nebyla uskutečněna subjektem ZACHID KREDIT, ale jinými subjekty. Jelikož správce daně měl pochybnosti o existenci subjektu ZACHID KREDIT, ověřoval si uvedené skutečnosti ve spolupráci s Velvyslanectvím České republiky na Ukrajině. Správci daně byl velvyslanectvím poskytnut výpis ze sjednoceného státního rejstříku právnických osob a fyzických osob – podnikatelů (úřední záznam ze dne 7.9.2011 č.j. 212681/11/362933803522), z něhož bylo zjištěno, že společnost s názvem ZACHID KREDIT byla v rejstříku původně registrována a její současný název je Polymergazbud LTD. Tato společnost má sídlo na zcela jiné adrese a jedná za ni jiné osoby než A. P. Pochybnosti správce daně tak nebyly vyvráceny, takže vyzval žalobce k jejich odstranění, žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky a uvedl, že předloženými doklady již prokázal existenci odběratele ZACHID KREDIT i to, že faktický vývoz mimo území EU byl prováděn odběratelem a byl uskutečněn. Současně navrhl, aby si správce daně vyžádal u příslušných celních orgánů Polské republiky spisy týkající se vývozu zboží dle předmětných dokladů. Tento důkazní návrh správce daně vyhodnotil jako neefektivní, neboť jím nemohou být odstraněny ty pochybnosti, které má, tj. pochybnosti ohledně existence odběratele ZACHID KREDIT. Velvyslanectví ČR na Ukrajině poskytlo správci daně doplňující informace, a to, že společnost s obchodním jménem ZACHID KREDIT existovala dle ukrajinského rejstříku v období od 15.2. do 27.4.2005 a následně byla zapsána pod obchodním jménem Polymergazbud LTD, takže v době deklarovaných dodávek ze strany žalobce nemohlo být dodáváno společnosti ZACHID KREDIT. Na základě těchto skutečností dospěl správce daně k závěru, že žalobce neprokázal existenci zákonných podmínek pro osvobození od daně ve smyslu ust. § 66 odst. 2 ZDPH. Rozhodnutími ze dne 8.2.2012 vydal správce daně prvostupňové dodatečné daňové výměry za zdaňovací období leden 2008 – listopad 2008, únor 2009 – listopad 2009, duben 2010 – prosinec 2010 a únor 2011. Proti těmto rozhodnutím podal žalobce odvolání. V průběhu odvolacího řízení dne 29.2.2012 se k nově místně příslušnému správci daně Finančnímu úřadu pro Prahu 2 dostavil zástupce žalobce

se dvěma osobami ukrajinské národnosti a tlumočníci do ukrajinštiny. O jejich přítomnosti byl sepsán protokol, jímž byly přítomné osoby identifikovány na základě předložených cestovních pasů jako A. P. a S. G., přičemž druhý jmenovaný předložil čestné prohlášení v ukrajinském a českém jazyce, v němž prohlásil, že byl zakladatelem společnosti ZACHID KREDIT v současné době registrované pod názvem Polymergazbud LTD, dále, že svou podnikatelskou činnost v této společnosti již ukončil a nadále v rámci obchodní činnosti jako fyzická osoba užívá původní obchodní jméno ZACHID KREDIT. Současně potvrdil, že pod tímto obchodním názvem odebral v lednu 2011 od žalobce mobilní telefony se specifikovanými identifikačními čísly, jejichž seznam předložil spolu s čestným prohlášením a že přebírání mobilních telefonů prováděl jím pověřený A. P. V čestném prohlášení jsou dále specifikovány faktury vydané žalobcem pro ZACHID KREDIT a prohlášení ZACHID KREDIT, že byly uhrazeny, a to s ohledem na zavedené obchodní vztahy v některých případech obchodními partnery tohoto odběratele. V rámci odvolacího řízení předložil žalobce také notářský zápis ze dne 10.5.2012 obsahující osvědčení o prohlášení, v němž S. G. prohlásil a potvrdil, že byl společníkem společnosti s ručením omezením ZACHID KREDIT registrované pod současným názvem Polymergazbud LTD a v této společnosti svou podnikatelskou činnost ukončil, avšak nadále v rámci své obchodní činnosti používá jako fyzická osoba původní obchodní jméno ZACHID KREDIT. Dále uvedl, že v letech 2008 – 2011 odebral od žalobce zboží, a to mobilní telefony a kupní ceny byly fakturovány ze strany žalobce fakturami uvedenými v seznamu, který je nedílnou součástí tohoto notářského zápisu.

O odvolání žalobce bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného, který se ztotožnil se závěry správce daně učiněnými ve zprávě o daňové kontrole a pokud jde o důkazy předložené v odvolacím řízení, a to čestné prohlášení předložené S. G. v rámci jednání u správce daně dne 29.2.2012 a prohlášení formou notářského zápisu ze dne 10.5.2012, tyto vyhodnotil tak, že čestné prohlášení obecně nelze považovat za důkazní prostředek, a to s odkazem na závěry rozsudku NSS ze dne 24.5.2006 č.j. 1 Afs 77/2005-43 a současně uvedl, že tvrzení S. G. jsou nevěrohodná s ohledem na to, že informace z ukrajinského podnikatelského rejstříku získané prostřednictvím Velvyslanectví v ČR na Ukrajině nekorespondují s tvrzeními jmenovaného, že byl zakládajícím členem společnosti ZACHID KREDIT. Ve vztahu k notářskému zápisu ze dne 10.5.2012 zaujal žalovaný shodné stanovisko k této formě dokazování, jakož i k tvrzení, že S. G. byl původním společníkem subjektu ZACHID KREDIT.

Podle ust. § 66 odst. 1 ZDPH vývozem zboží se pro účely tohoto zákona rozumí výstup zboží z území Evropské unie na území třetí země, jestliže zboží bylo propuštěno do celního režimu vývoz, pasivní zušlechťovací styk nebo vnější tranzit, nebo bylo propuštěno do celně schváleného určení zpětný vývoz zboží z celního území Evropského společenství. Za vývoz zboží se pro účely tohoto zákona považuje také umístění nebo dodání zboží do svobodného pásma nebo svobodného skladu v tuzemsku.

Podle ust. § 66 odst. 2 ZDPH Osvobozeno od daně při vývozu zboží do třetí země je dodání zboží plátcem, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska do třetí země

- a) prodávajícím nebo jím zmocněnou osobou, nebo
- b) kupujícím nebo jím zmocněnou osobou, jestliže kupující nemá v tuzemsku sídlo ani místo pobytu, ani provozovnu, s výjimkou zboží přepravovaného kupujícím za účelem vybavení nebo zásobení rekreačních lodí nebo letadel, popřípadě jiného prostředku pro dopravu pro soukromé použití.

Krajský soud se především zabýval důvodností prvního a druhého žalobního bodu, které jsou co do obsahu prakticky totožné, když žalobce namítá neúplnost dokazování a nezákonné vypořádání se s předloženými důkazy. Z bližšího odůvodnění žaloby je zřejmé, že tyto žalobní body jsou zaměřeny především na způsob, jakým správce daně vyhodnotil žalobcem předložené důkazy, a to prohlášení S. G., které je součástí protokolu ze dne 29.2.2012 a prohlášení téže osoby učiněné formou notářského zápisu ze dne 10.5.2012, jež podle žalobce prokazují identitu subjektu odběratele ZACHID KREDIT, jakož i to, že jeho jménem vystupoval a zboží ve smyslu ust. § 66 odst. 2 písm. b) ZDPH přepravoval A. P. Žalovaný v napadeném rozhodnutí odmítl obě tato prohlášení jako důkazní prostředky s tím, že daňový řád čestné prohlášení jako důkazní prostředek nezná, přičemž odkázal na rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 77/2005-43. Přesto však obsah učiněných prohlášení částečně vyhodnotil, když uvedl, že věrohodnost tvrzení S. G. je vyvrácena tím, že obsah prohlášení není v souladu se skutečnostmi, které byly zjištěny prostřednictvím Velvyslanectví ČR na Ukrajině z ukrajinského rejstříku podnikatelských subjektů. Krajský soud se s učiněnými závěry žalovaného ztotožnil jen částečně. Zmiňovaný rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 77/2005-43 vycházel z jiné skutkové situace, kdy čestné prohlášení podával daňový subjekt a navíc se jednalo o čestné prohlášení učiněné podle zákona č. 71/1967 Sb., o správním řízení (správní řád), který byl zrušen ke dni 31.12.2005. V posuzované věci jsou čestná prohlášení v obou případech součástí veřejné listiny, a to v prvním případě protokolu sepsaného u správce daně a v druhém případě notářského zápisu (§ 6 zákona č. 358/1992 Sb., notářského řádu, v platném znění) a jedná se tedy o důkazní prostředky ve formě listinného důkazu. Lze se však ztotožnit s žalovaným, že byt' jsou součástí veřejné listiny, jedná se stále o čestná prohlášení, která sama o sobě nemají hodnotu důkazního prostředku. Zákonem č. 500/2004 Sb., správním řádem, v platném znění (dále jen správní řád) došlo k nové právní úpravě institutu čestného prohlášení (§ 53 odst. 5 správního řádu). Čestné prohlášení již není úkonem, který by na rozdíl od minulosti mohl nahrazovat důkaz, přičemž k odklonu od předchozí právní úpravy došlo právě proto, že tento „důkazní prostředek“ neměl obdobu v jiných procesních předpisech. Navíc dle ust. § 53 odst. 5 správního řádu lze čestné prohlášení připustit pouze v případě osoby účastníka řízení nikoliv osoby odlišné. Především je však nutno zohlednit, že dle ust. § 262 daňového řádu se správní řád při správě daní nepoužije. Institut čestného prohlášení vymezený správním řádem proto nemá přesah do daňového řízení. Potud soud s hodnocením žalovaného souhlasí. Odkaz žalobce na ust. § 64 odst. 5 ZDPH umožňující důkaz písemným prohlášením považuje soud za nepřipadný, neboť ZDPH je hmotněprávní předpis, jehož ustanovení nelze zobecnit a aplikovat na jakékoliv daňové řízení. Jeho použití je možné jen za účelem, který ZDPH stanoví. Žalovaný však i přes učiněné výhrady k vyhodnocení čestného prohlášení přistoupil tím, že zpochybnil jeho obsah způsobem shora uvedeným. Vzhledem k tomu a s ohledem na formulaci žalobních důvodů se soud tímto vyhodnocením musel zabývat a shledal, že žalovaný zpochybnil obsah čestných prohlášení nepřiléhavě, neboť to, že S. G. není v rejstříku podnikatelských subjektů Ukrajiny uveden jako zakládající člen, resp. společník subjektu založeného v roce 2005 s obchodním jménem ZACHID KREDIT, nevylučuje možnost, že jím jmenovaný skutečně byl.

Lze poukázat například na tuzemskou právní úpravu, kdy subjekty tzv. tichých společníků nejsou rovněž v obchodním rejstříku uváděny. Navíc tato skutečnost nemůže zpochybnit další část tvrzení S. G., a sice že ve svém obchodním styku jako fyzická osoba používá název ZACHID KREDIT, ani to, že s žalobcem obchodoval ve zcela konkrétně vymezených obchodních případech. Krajský soud je toho názoru, že měl-li žalovaný k dispozici prohlášení S. G., v nichž tvrdil, že jedná pod obchodním jménem ZACHID KREDIT, bylo na místě, aby v souladu s ust. § 92 odst. 2 daňového řádu, podle něhož je povinen dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů, a rovněž v souladu s ust. § 8 odst. 1 a 3 daňového řádu, přistoupil k výsledku S. G. Dle vyhodnocení správních orgánů obou stupňů obsažených ve zprávě o daňové kontrole, jakož i v napadeném rozhodnutí, totiž nejsou z jejich strany zpochybňovány jednotlivé obchodní případy ani není zpochybňován jejich průběh, když mají za prokázaný druh zboží, s nímž bylo obchodováno, realizaci obchodních případů i vývoz zboží přes celní orgány České republiky na území Polska a odtud jejich vývoz do třetí země mimo EU. Podle správních orgánů došlo k naplnění ust. § 66 odst. 1 ZDPH a neprokázány zůstaly pouze zákonné podmínky ust. § 66 odst. 2 písm. b) téhož zákona, když je sporný subjekt odběratele, tj. ZACHID KREDIT. Pokud tedy na základě takového vyhodnocení důkazní situace poskytl žalobce v průběhu odvolacího řízení vyjádření osoby, tvrdící, že je subjektem vystupujícím pod obchodním jménem ZACHID KREDIT, byť se tak stalo z hlediska důkazního nedostatečnou a procesně neakceptovatelnou formou čestného prohlášení, vyvstala zde nepochybně pro správní orgány možnost (a zároveň ve smyslu ust. § 92 odst. 2 daňového řádu povinnost) provést svědeckou výpověď subjektu, který tato čestná prohlášení poskytl, aby byly zjištěny skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti co nejúplněji (srov. přiměřeně rozsudek NSS ze dne 17.6.2010 č.j. 1 Afs 85/2009-104, rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 11.12.2007 č.j. 15Ca 188/2005-64). Pokud tak správní orgány neučinily, postupovaly v rozporu s ust. § 92 odst. 2 daňového řádu a žalobní body 1) a 2) je nutno označit za důvodné.

Pokud jde o třetí žalobní bod, lze se k němu s ohledem na závěry učiněné výše vyjádřit pouze rámcově a v obecné rovině. Nelze bez dalšího přisvědčit názoru žalobce, že postup správních orgánů byl nedostatečný, když vycházely pouze z listinných důkazů předložených k jedinému zdaňovacímu období, jímž byl leden 2011. Za situace, kdy obchodní činnost žalobce byla ve všech sledovaných zdaňovacích obdobích stejného charakteru, stejného průběhu a podílely se na ní totožné subjekty, jeví se skutečně nadbytečným, aby finanční orgány shromažďovaly důkazy ke všem zdaňovacím obdobím beze zbytku, když se prokazatelně jedná o neustále se opakující prověřený model obchodování. Je však otázkou dalšího dokazování, zejména pak důkazní situace, jež nastane po případném výsledku S. G., eventuálně také A. P., zda si vyžádá provedení dalších důkazů. To ale bude předmětem vyhodnocení a úvahy správních orgánů a soud není za současného procesního stavu oprávněn předjímat jakékoliv závěry či zavazovat správní orgány k provedení konkrétních důkazů nad rámec toho, co již bylo výše uvedeno, neboť by tím zasahoval do jejich výlučné pravomoci.

Čtvrtý žalobní bod shledal krajský soud pro jeho zcela obecnou formulaci neprojednatelným, když žalobce neuvedl, které konkrétní odvolací námitky zůstaly žalovaným

nevypořádaný. Krajský soud na tomto místě považuje za nutné zdůraznit dispoziční zásadu, kterou je vedeno správní soudnictví (§ 75 s.ř.s.), kdy rozsah soudního přezkumu určuje vymezením žalobních bodů žalobce, ovšem tyto žalobní body musí být natolik konkrétní, aby mohly dát soudnímu přezkumu konkrétní či alespoň přibližný rámec. V posuzovaném žalobním bodě se tak nestalo a soud není oprávněn ani povinen obecně tvrzené nezákonnosti vyhledávat, neboť by tím porušil jednak dispoziční zásadu a jednak zásadu rovnosti účastníků v řízení. Z těchto důvodů se soud posledním žalobním bodem soud nezabýval.

Na základě shora uvedeného krajský soud napadené rozhodnutí podle ust. § 76 odst. 1 s.ř.s. zrušil pro vady řízení spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí a pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé (ust. § 76 odst. 1 písm. a) a c) s.ř.s.) a současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (ust. § 78 odst. 4 s.ř.s.). Při novém projednání věci je žalovaný vázán právním názorem soudu (ust. § 78 odst. 5 s.ř.s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobci, který měl ve věci úspěch, vznikly s tímto řízením náklady zaplacením soudního poplatku ve výši 3.000,- Kč a dále v souvislosti s právním zastoupením, a to za 2 úkony právní služby po 3.100,- Kč a 2x režijní paušál po 300,- Kč (ust. § 6 odst. 1, § 7, § 9 odst. 1, § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, v platném znění). Náhrada právního zastoupení tak činí 6.800,- Kč. Tato částka byla v souladu s ust. § 35 odst. 8 s.ř.s. zvýšena o částku odpovídající dani z přidané hodnoty, kterou je advokát povinen odvést podle zvláštního právního předpisu, a to na částku 8.228,- Kč. Celková náhrada nákladů řízení pak je 11.228,- Kč. Vzhledem k odlišné úpravě s.ř.s. a zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, v platném znění (dále jen o.s.ř.), týkající se nabytí právní moci rozhodnutí, stanovil soud žalovanému k plnění lhůtu 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (ust. § 54 odst. 5 s.ř.s., § 159 a § 168 o.s.ř.). Podle ust. § 149 odst. 1 o.s.ř. za použití ust. § 64 s.ř.s. zavázal soud žalovaného zaplatit náhradu nákladů řízení k rukám advokáta, který žalobce v řízení zastupoval.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

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

V Ostravě dne 27. listopadu 2014

JUDr. Monika Javorová

předsedkyně senátu