



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK

### JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců Mgr. Barbory Berkové a JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., ve věci žalobce **HMO GROUP s.r.o.**, se sídlem Mírová 97/24, Ostrava-Vítkovice, zastoupeného JUDr. Jarmilou Lipnickou Pešlovou, advokátkou se sídlem Přívozká 703/10, Ostrava-Moravská Ostrava, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 15.3.2012, č.j. 8193/11-1301-800471, ve věci daně z přidané hodnoty,

#### t a k t o :

I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 15.3.2012, č.j. 8193/11-1301-800471 **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 7.800,- Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Jarmily Lipnické Pešlové, advokátky se sídlem Přívozká 703/10, Ostrava – Moravská Ostrava.

### Odůvodnění:

Žalobce se žalobou podanou k soudu v zákonné lhůtě domáhal přezkoumání ve výroku označeného rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě [jehož působnost přešla s účinností od 1.1.2013 podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v platném znění na Odvolací finanční ředitelství, s nímž je nadále jednáno jako s žalovaným dle § 69 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen s.ř.s.)]. Žalovaný napadeným rozhodnutím změnil ve prospěch žalobce platební výměr Finančního úřadu ve Frýdku-Místku (dále jen „správce daně“) ze dne 17.6.2011, č.j. 178472/11/362912802066 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2010, vydaný po provedeném vytýkacím řízení dle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), resp. navazujícího postupu k odstranění pochybností dle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d.ř.“), přičemž důvodem změny rozhodnutí správce daně byla nesprávná metoda výpočtu vyměřované daně na výstupu, nikoli vyhovění odvolacím námitkám žalobce, tudíž z pohledu odvolacích námitek bylo rozhodnutí správce daně de facto potvrzeno.

Žalobce v žalobě vytýkal žalovanému, že doměření daně z přidané hodnoty bylo nezákonné a neoprávněné, neboť správce daně i žalovaný nesprávně překvalifikovali dodání zboží žalobcem polskému odběrateli – WOJSTALL P.P.H.U. W. S. – deklarovanou jako plnění osvobozená na výstupu dle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), na tuzemská zdanitelná plnění dle § 2 odst. 3 zákona o DPH s povinností přiznat daň na výstupu dle § 21 odst. 1 zákona o DPH a § 108 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Žalovaný dle názoru žalobce:

1) převzal od správce daně nesprávný závěr o skutkovém stavu, který jej učinil na základě nepravdivé výpovědi W. S. Výpověď svědka W. S. o tom, že neprovozoval obchodní činnost a nemá bankovní účet, byla vyvrácena listinami, které byly správci daně předloženy ve vytýkacím řízení a které žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl, avšak nijak je nehodnotil a tím se ani nevypořádal s touto odvolací námitkou, stejně jako s námitkou, že W. S. obchoduje se společnostmi v ČR a měl dispoziční právo k bankovnímu účtu, z něž bylo za zboží placeno;

2) neprovedl navržené dokazování k tomu, že zboží bylo dodáno do Polska, s odůvodněním, že tuto skutečnost správce daně nepopírá, neboť důvodem doměření daně je skutečnost, že žalobce neprokázal dodání zboží plátcí registrovanému k dani z přidané hodnoty v Polsku. Po žalobci však nelze požadovat, aby prokazoval, komu bylo zboží reálně dodáno, když trvá na správnosti tvrzení uvedených v předmětných daňových přiznáních;

3) nezpochybnil existenci zboží ani faktické dodávky dle údajů uvedených žalobcem, nýbrž rozporuje jen faktické nakládání se společností, které bylo zboží dodáno tím, že dovozuje, že W. S. byl „nastrčenou osobou“ a zboží bylo fakticky dodáno neznámé osobě, o níž nelze určit, zda byla plátcem daně z přidané hodnoty registrovaným v jiném členském státě. Z výpovědi W.S. však vyplynulo, že tento byl jednatelem předmětné obchodní společnosti a jejím jménem vydával (i když blanko) faktury. Je tedy zřejmé, že společnost WOJSTALL P.P.H.U. W. S. předmětné zboží skutečně odebrala, a to faktickým převzetím prostřednictvím zmocněnce pana S. Další nakládání se zbožím touto společností, ani otázka, kdo vykonával faktické řízení této společnosti, již nejsou skutečnosti z pohledu daňové povinnosti žalobce relevantní. Na věc jsou aplikovatelné závěry, vyslovené v rozsudku NSS sp. zn. 5 Afs

129/2006, že na straně žalobce nebyla dána důkazní povinnost o tom, že společnost WOJSTALL P.P.H.U. W. S. řídil skutečně W. S. ani komu tato společnost dále převedla zakoupené zboží. Důkazní břemeno prokázání tvrzení, že zboží nebylo dodáno subjektu registrovanému k dani v jiném členském státě, leží na žalovaném;

4) nezohlednil, že nesplnění daňové povinnosti smluvního partnera nemůže mít negativní dopad na druhou smluvní stranu, tj. žalobce, jestliže žalobce ani při vynaložení náležité opatrnosti nemohl vědět, že W. S. je pouze „nastrčenou figurou“. Žalobce obchodoval s osobou řádně zapsanou ve veřejném registru prostřednictvím řádně zmocněné osoby. Komu bylo zboží skutečně dodáno, je tedy povinen zjistit, tvrdit a prokázat žalovaný. Je-li nesporné, že zboží bylo dodáno do Polska a jeho další osud není žalobci známý, není v jeho možnostech, jakožto soukromé osoby, skutečnost zjistit. Důkazní povinností plátce je prokázat jen faktické dodání zboží, které nebylo rozporováno;

5) neuvedl, čím by se měl žalobce dopustit nedostatečné opatrnosti ohledně kupujícího. Žalobce neměl indicie o tom, že by bylo něco v nepořádku, neboť zboží bylo řádně přebíráno a platby přicházely. Žalobce neměl jak zjistit, že W. S. je, jak tvrdí správce daně, „nastrčenou osobou“, přičemž žalovaný se v rozporu se závěry rozsudku NSS sp. zn. 8 Afs 14/2010 nevyjádřil k tomu, jaká opatření ke zjištění této skutečnosti, jež mohou být rozumně a spravedlivě požadována, žalobce neprovedl. Žalovaný tak nevyvrátil dobrou víru žalobce nebo jeho postup mimo rámec potřebné opatrnosti;

6) dospěl k nejen právně nesprávnému, ale i nelogickému závěru, že zboží sice bylo skutečně dodáno do Polska, avšak jedná se o obchod s dodáním zboží s místem plnění v tuzemsku.

Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že ze strany správce daně došlo k překvalifikaci dodání zboží z žalobcem deklarovaných intra-komunitárních dodání zboží osvobozených od daně na výstupu dle § 64 zákona o DPH na tuzemská zdanitelná plnění dle § 2 odst. 3 zákona o DPH s povinností přiznat daň na výstupu dle § 21 odst. 1 zákona o DPH a § 108 odst. 1 písm. a) zákona o DPH z důvodu, že na základě výsledků mezinárodních dožádání (zejména na základě výpovědi W.S., který uskutečnění daných dodávek zboží ze strany žalobce vůči jeho společnosti zcela popřel) nebyla prokázána identita skutečného(ých) odběratele(ů) zboží dodávaného žalobcem do Polska, tedy skutečnost, že odběrateli zboží byly osoby registrované k dani dle § 4 odst. 1 písm. u) zákona o DPH. K jednotlivým námitkám uvedl, že:

Ad 1) není jakkoli zřejmé, které konkrétní listiny má žalobce na mysli, tudíž se nelze k této námitce konkrétně vyjádřit. Mělo-li by jít např. o bankovní výpisy žalobce dokládající realizaci plateb za jím do Polska dodané zboží z účtu, k němuž měl dispoziční právo W.S., lze uvést, že z vyjádření W.S. vyplývá, že jak existence tohoto účtu, tak samotných jím vlastněných společností byla pouze a čistě účelová a formální, a to jen pro posílení dojmu skutečné realizace nějaké obchodní činnosti s cílem zastřít podnikání cizích nezjištěných osob, mj. pravděpodobně s cílem dosažení nelegálních daňových výhod. O to méně mohou být tedy tyto údaje považovány za důkazy o faktickém podnikání W. S. a jím vlastněných společností a dovolávat se legitimacy a faktické správnosti dodávek zboží vykázaných a realizovaných ze strany žalobce na tuto společnost, stejně jako skutečnosti, že tyto údaje jsou důkazem o nepravdivosti tvrzení W.S. Ani z vyjádření samotného W.S. ani z jiných provedených důkazních šetření dále nevyplývá, že by jménem této společnosti byly kromě W.S., jakožto jejich statutárního zástupce, vůči třetím stranám oprávněny vystupovat, sjednávat a realizovat jménem této společnosti obchodní

případy nějaké jiné osoby, než samotný W.S.. Právě těmito zjištěními vyplývajícími z vyjádření samotného W.S., kdy realizaci posuzovaných plnění vykázaných žalobcem na jeho společnost a jakoukoliv obchodní spolupráci nejen s žalobcem ale jakýmikoliv zahraničními subjekty jednoznačně popřel, se žalovaný vypořádal s žalobcem namítanou odvolací námitkou, že W.S. obchoduje se společnostmi z ČR;

Ad 2) informace byly správcem daně získány prostřednictvím mezinárodní výměny informací na poli DPH dle Nařízení Rady ES č. 1798/2003, o správní spolupráci v oblasti DPH (dále jen „Nařízení ES č. 1798/2003“), které je účinné a závazné pro všechny členské státy EU a slouží mj. jako konkrétní nástroj pro ověření faktické realizace a podmínek uskutečnění deklarovaných přeshraničních transakcí se zbožím či službami v rámci EU, a to zejména pro účely co nejúplnějšího zjištění skutkového stavu. Z této podstaty tedy existuje předpoklad pravdivosti a správnosti prostřednictvím tohoto Nařízení získaných informací a zjištění. Správce daně tedy zcela oprávněně spoléhal na úplnost, správnost, pravdivost a použitelnost výsledků uskutečněné mezinárodní výměny informací, kdy kromě nijak konkrétně nedoložených tvrzení žalobce o nepravdivosti těchto zjištění neexistovaly o jejich případné nesprávnosti či nepravdivosti jakékoliv konkrétní důkazy;

Ad 3) není zřejmé, na základě čeho dospívá žalobce v žalobě k tvrzení, že „žalovaný činí rozporným faktické nakládání se společností (myšleno společnost WOJSTALL P.P. H. U. W. S.), které bylo zboží dodáno“, jestliže žalovaný k žádnému takovému závěru v napadeném rozhodnutí nedospěl a nikde jej v této podobě ani neuvedl. Žalovaný naopak tvrdil a výpovědí samotného W.S. prokázal skutečnost, že jeho společnosti žádné zboží nikdy dodáno nebylo. Ani z vyjádření samotného W.S. ani z jiných provedených důkazů dále nevyplývá, že by jménem této společnosti byly kromě W.S., jakožto statutárního zástupce, vůči třetím stranám oprávněny vystupovat, sjednávat a realizovat jménem této společnosti obchodní případy nějaké jiné osoby, než samotný W.S. (např. p. O. S., jak předestírá žalobce);

Ad 4) námitky žalobce, že po něm nelze požadovat, aby prokazoval, komu jinému bylo zboží dodáno, když trvá na správnosti tvrzení uvedených v jeho daňovém přiznání, a že je na žalovaném aby zjistil, tvrdil a prokázal, komu bylo zboží skutečně dodáno, by byly námitkami zcela důvodnými v případě, pokud by nebylo prostřednictvím mezinárodní výměny informací (konkrétně výpovědí žalobcem deklarovaného odběratele zboží W.S.) prokázáno, že jsou žalobcem v jeho daňovém přiznání a souhrnném hlášení uvedená tvrzení a údaje nepravdivé, tedy, že se dané obchodní případy neuskutečnily tak, jak jsou formálně žalobcem deklarovány, konkrétně, že odběratelem zboží nebyl W.S. Tento závěr lze opřít především o samotným žalobcem v jeho žalobě uvedenou zásadu, že k tvrzení daňového subjektu stíhá důkazní povinnost prvotně daňový subjekt nikoli správce daně. Jestliže se tedy správci daně podařila prostřednictvím informací z mezinárodních dožádání prokázat nesprávnost a nepravdivost tvrzení (údajů uvedených v daňovém přiznání a souhrnném hlášení) žalobce, naplnil tak beze zbytku svou povinnost uvedenou v § 92 odst. 5 písm. c) d.ř. (dříve § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP), kterou sám zmiňuje žalobce odkazem na rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 129/2006, a důkazní břemeno tedy přešlo zpět na žalobce, na němž dále bylo, aby prokázal, komu zboží skutečně dodal a že/zda šlo o osobu registrovanou k dani dle § 4 odst. 1 písm. u) ZDPH. Není obecně povinností správce daně vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu, nahrazovat jeho vlastní odpovědnost a nedůvodně na sebe nechat přenášet důkazní břemeno stíhající

v rámci daňového řízení ze zásady samotný daňový subjekt. Je tomu tak i v případě zajišťování důkazních prostředků k prokázání výše uvedených skutečností, tedy skutečností, které by mohly na straně žalobce prokázat splnění podmínek pro osvobození posuzovaných dodávek zboží od daně na výstupu dle § 64 zákona o DPH (viz závěry rozhodnutí Soudního dvora EU v řízení o předběžné otázce v případě C-184/05 ze dne 27.9.2007 - Twoh International BV, že daňové orgány členského státu, v němž se začíná uskutečňovat odeslání nebo přeprava zboží v rámci jeho dodání uvnitř Společenství, nejsou povinny vyžádat si informace od orgánů členského státu určení uvedeného dodavatelem, neboť důkazní povinnost k prokázání nároku na osvobození těchto dodávek stíhá prvotně osobu (dodavatele zboží), který nárok na osvobození těchto dodávek zboží uplatňuje;

Ad 5) v posledním odstavci str. 5 (končící až na str. 6) napadeného rozhodnutí žalovaný vytkl žalobci, že „o skutečnosti, že zboží bylo ve skladu v Cykarewie jménem odvolatele ze strany O. S. skutečně předáno, resp. dodáno W. S. jakožto odběrateli uvedeném odvolatelem na prodejních fakturách, neměl tedy odvolatel žádné věcné důkazy a vycházel pouze z podkladů a jednání s osobami zprostředkovaných p. O. S. na základě mandátní smlouvy ze dne 26.4.2010. Skutečnou totožnost a oprávnění osob vystupovat a jednat jménem osoby W. S., s nimiž odvolatel na základě podkladů O. S. jednal jak ve věci sjednávání termínů a způsobů plateb a dodávek zboží, si odvolatel žádným způsobem neověřoval.“ Je tak zřejmé, že jako nedostatečně opatrné žalovaný tedy spatřoval např. právě tyto postupy žalobce a tyto jako takové ve svém rozhodnutí uvedl. Dle § 114 odst. 2 DŘ odvolací orgán (žalovaný) přezkoumává odvoláním napadené rozhodnutí vždy pouze v rozsahu požadovaném v odvolání. Jestliže žalobce požadavek na zkoumání možnosti případného uplatnění ochrany jeho dobré víry žádným způsobem nevznese, je logické, že žalovaný se danou otázkou tedy v souladu s výše uvedenou dispoziční zásadou v rámci odvolacího řízení a v rámci žalobou napadeného rozhodnutí detailněji nezabýval a není možno mu tuto skutečnost klást nyní k tíži. Žalobce ve svém odvolání (a ani v samotné žalobě) neuvedl rovněž ani jedno konkrétní preventivní opatření, které pro minimalizaci rizika jeho zapojení do transakcí zasažených podvodem před/při sjednávání a realizaci obchodních transakcí do Polska fakticky přijal a věcně uplatňoval, tak aby se jejich rozsahem, měrou, účinky a dostatečností pro uznání ochrany dobré víry žalobce mohl žalovaný při svém rozhodování případně zabývat. Do pravomoci správce daně nespadá poskytování odborného poradenství v daňové oblasti v individuálních případech, jakož i jiné závazné posuzování, zda určitý navržený či zamýšlený postup konkrétního plátce je anebo není v souladu se zákonem, stejně jako ani potvrzování či korigování těchto postupů. Určení a stanovení preventivních opatření k minimalizaci daňových rizik na DPH spojených s podnikáním plátce tedy nepřísluší správci daně (ptá-li se žalobce co mohl a měl podle názoru správce daně tedy učinit k ochraně své dobré víry), určení a nastavení daných opatření je výhradně v kompetenci žalobce. Správce daně tato opatření „pouze“ hodnotí v rámci svých správních úvah a ve své správní pravomoci z nich vyvozuje tomuto hodnocení odpovídající právní závěry. Není povinností správce daně vyhledávat důkazní prostředky ve prospěch daňových subjektů a nahrazovat tak jejich vlastní odpovědnost v rámci daňového řízení. Pokud by měl správce daně teoreticky nějaký výčet preventivních opatření, která, byla-li by ze strany daňových subjektů přijata a následně relevantně správci daně doložena, by mohla sloužit k případné obhajobě ochrany dobré víry daňových subjektů při jeho nevědomém a neúmyslném zapojení do transakčního řetězce zasaženého podvodem na DPH. Nikdy by však takto

veřejně doporučený výčet těchto preventivních opatření nemohl být konečný a vyčerpávající, neboť pro nepoctivé obchodníky vědomě se podílející na organizaci a páchání daňových podvodů či úniků by pro dosažení uznání následné ochrany jejich dobré víry nebylo poté nic snazšího, než formálně naplnit veškerá takto stanovená opatření. Stanovená opatření by tak mohla mít tedy navíc pouze doporučující charakter. Pokud však žalobce v rámci své žaloby (zde poprvé a nad rámec jeho původních odvolacích námitek) již otázku vyhodnocení jeho případného nároku na přiznání jeho dobré víry otevřel a nastolil, žalovaný uvádí, že dle závěrů platné judikatury správních soudů není podmínkou pro odmítnutí daňových výhod daňovému subjektu zapojenému do transakčního řetězce zasaženého podvodem na DPH pouze jeho vědomá účast v takovém řetězci, ale i účast nevědomá nedbalostní, tzn. otázka vyhodnocení, zda-li mohl a měl daný daňový subjekt s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem o riziku takovém zapojení vědět. Pro posouzení těchto skutečností jsou správní orgány povinny a oprávněny vzít v úvahu vždy např. i právní, obchodní, osobní či jiné vazby mezi zúčastněnými subjekty (viz obdobně Soudního dvora EU v rozsudku C-409/04 Teleos). Při respektování těchto závěrů lze pro účely hodnocení důkazní síly žalobcem předložených dokumentů poukázat zejména na právní a obchodní vztah žalobce a p. O. S., který žalobci na základě mandátní smlouvy ze dne 26.4.2010 zajišťoval a zprostředkoval mj. i odběratele pro polský trh. Z textu mandátní smlouvy je zřejmé, že v ní ze strany žalobce vůči O.S. nebyla stanovena či uvedena jakákoliv opatření, pokyny či instrukce, kterými by se měl při sjednávání zakázek a vyhledávání potenciálních klientů pro žalobce řídit tak, aby byla zvýšena míra úspěšnosti zamezení potenciální účasti žalobce v obchodech zasažených podvodem. Dále je vhodné podotknout, že všechny dotčené prodejní transakce vykazovaly jednu zcela shodnou a nezaměnitelnou charakteristiku, a to tu, že veškeré takto prodávané zboží bylo nakupováno v Polsku od polských dodavatelů a již před zahájením jeho samotné přepravy z PL do ČR bylo žalobci známo, že bude obratem (dokonce bez jeho vyložení a na tomtéž dopravním prostředku, jen za výměny přepravních a ostatních dokladů) přepraveno a dodáváno zpět do Polska jiným polským subjektům. Fyzická přeprava a pořízení zboží z Polska do ČR postrádala tedy jakéhokoliv opodstatnění, jestliže bylo již předem známo, že ke skutečné spotřebě zboží bude docházet zpětně na území Polska, kam bylo dané zboží bez přeložení zpět z ČR přepravováno. Takto realizovaná přeprava zboží namísto přímé přepravy zboží pouze na území Polska předem zajištěným polským kupujícím tedy postrádá reálné ekonomické a časové opodstatnění a nasvědčuje tomu, že cílem a účelem takového způsobu přepravy mohly být jiné než ekonomické důvody, např. snaha o dosažení nelegitimního daňového zvýhodnění na území Polska. Minimálně tento prvek mohl žalobce nabádat k vyšší míře opatrnosti a obezřetnosti při sjednávání a realizaci takovýchto obchodních transakcí, neboť mohla hrozit zřejmá účelovost takovéto realizace přepravy zboží a tedy riziko potenciálního zapojení žalobce do řetězce zasaženého podvodem na DPH na území Polska, přičemž žalobce si tohoto rizika mohl být (byl-li takovýto způsob realizace přepravy zboží požadován ze stran polských obchodních partnerů) vědom. I z těchto důvodů mohl tedy žalobce nabádat k vyšší míře opatrnosti při sjednávání a realizaci obchodních zakázek a s tím spojeného ověřování identity obchodních partnerů i pana O. S., jakožto jeho obchodního zástupce v Polsku na základě mandátní smlouvy, z jejíhož obsahu však nevyplynulo, že by tak žalobce učinil.

Žalobcem tedy nebylo prokázáno, že zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě dle § 64 odst. 1 zákona o DPH, neboť neprokázal,

kdo byl skutečným odběratelem zboží, a dále neprokázal splnění podmínek pro možnost osvobození jím uskutečněných dodávek zboží dle § 64 zákona o DPH od daně na výstupu.

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

Z obsahu správního spisu soud zjistil, že dne 28.6.2010 podal žalobce přiznání k dani z přidané hodnoty za květen 2010. S ohledem na zjištění, že v předmětném období se hodnota pořízeného zboží z jiného členského státu přibližně rovná hodnotě dodání zboží do jiného členského státu EU, zahájil správce daně vytykácí řízení k odstranění pochybností k daňovému přiznání dle ZSDP, které po nabytí účinnosti d.ř. přešlo v postup k odstranění pochybností dle § 89 a 90 d.ř. se zaměřením zjistit, zda v předmětném zdaňovacím období došlo k pořízení zboží v souladu s § 16 zákona o DPH, zda došlo k dodání zboží do jiného členského státu v souladu s § 64 zákona o DPH a zda byl nárok na odpočet daně uplatněn v souladu s § 72 a 73 zákona o DPH. Dále soud z úředního záznamu o postupu k odstranění pochybností ze dne 17.6.2011 zjistil, že žalobce dne 9.7.2010 předložil správci daně přijaté a vydané faktury s dodacími listy a CMR listy za květen 2010, bankovní výpisy vztahující se k úhradám faktur za květen 2010, pokladní doklady za květen 2010 a evidenci DPH. Správce daně dále ověřoval cestou mezinárodního dožádání dle Nařízení ES č. 1798/2003 pořizování zboží žalobcem z Polska i dodání zboží žalobcem do Polska, z jejichž odpovědi zjistil, že polský subjekt WOJSTALL P.P.H.U. W. S., jemuž mělo být v předmětném období zboží dodáváno, nepřiznal za 2. čtvrtletí roku 2010 DPH z pořízeného zboží ve výši 3.732.598 PLN a že se jedná o subjekt nespolupracující s místním finančním úřadem. Následně byl proveden polskou daňovou správou dne 26.4.2011 výslech W. S., který uvedl, že nikdy nevlastnil šrot, či jiné zboží, jeho úloha jako vlastníka společností spočívala v tom, že opatřil nevyplněné faktury týkající se DPH razítkem společnosti, aniž znal názvy společností, kterým byly tyto faktury vydány, za tyto činnosti dostával měsíčně 2-3.000 PLN, dále že k tomu, aby podpořil dojem realizace podnikání a pro možnost získání registrace k ekonomické činnosti, si na krátkou dobu (1-2 měsíce) pronajal nemovitosti ve městech Niestachów a později Kostomloty, dále že vždy opatřil razítkem společnosti pouze jednu kopii faktury, kterou předal svým nadřízeným, a žádnou kopii si pro sebe neponechával, na finanční úřad žádné přiznání nepodal ani žádné nepodepsal, ve skutečnosti žádnou obchodní činnost neprovozoval, tudíž nemá žádné obchodní vztahy, neuzavřel obchody se subjekty v rámci intrakomunitárních transakcí se zbožím, nikdy se na žádném intrakomunitárním obchodu nepodílel, nezná žádné společnosti v ČR, nemá bankovní účet, nezaměstnává žádné zaměstnance na základě pracovní smlouvy, přišel o daňové identifikační číslo v únoru 2010 a o osvědčení týkající se zápisu do obchodního rejstříku, a dále uvedl, že nevykázal pořízení zboží od žalobce, a proto nepřiznal ani neuhradil DPH z těchto pořízení.

Uvedená zjištění a přetrvávající pochybnosti sdělil správce daně žalobci, který dne 10.6.2011 podal návrh na pokračování dokazování s návrhem dalších

důkazních prostředků. K obchodním transakcím se společností WOJSTALL P.P.H.U. W. S. uvedl, že tato společnost řádně nakupovala v předmětném zdaňovacím období

zboží, a to stavební ocel BST 500 S s tím, že veškeré zboží bylo řádně zapláceno přes bankovní účty, které měl žalobce v příloze předložit. Uvedl, že zboží bylo dopraveno z ČR do Polska a vyloženo na sklad u společnosti FPH SCRUB O. S., což je společnost, která zajišťovala žalobci dopravu, jež byla této společnosti řádně zaplácena s tím, že dopravu lze ověřit přes výpisy z mýtných bran na dálnici Frýdek-Místek – Polsko. Dále uvedl názvy a sídla společností, které prováděly dopravu. Dále namítal, že společnost WOJSTAL byla během předmětného zdaňovacího období řádně registrovaná k DPH a je registrovaná dodnes, což je v rozporu s výpovědí W. S., stejně jako je v rozporu s předloženými výpisy z účtu tvrzení W. S., že neměl bankovní účet, ačkoli je z žalobcem předložených výpisů zřejmé, že platby žalobci přicházely z účtu W. S. Rovněž je rozporné tvrzení W. S., že neměl žádné zaměstnance, když se jedná o fyzickou osobu. V odpovědi uvádí W. S., že daňové přiznání podával jeho nadřízený, z čehož vyplývá, že zboží je řádně přihláшено k DPH. Veškeré zboží pro společnost WOJSTALL P.P.H.U. W. S. bylo řádně vyvezeno do Polska a vyskládáno ve skladu. Dále navrhl provedení výsledku řídicí, kteří prováděli přepravu zboží a O. S., který zajišťoval dopravu a vyložení zboží.

Správce daně v úředním záznamu o postupu k odstranění pochybností ze dne 17.6.2011 následně uvedl, že se podrobně zabýval jednotlivými důkazními prostředky, zejména výsledky mezinárodní spolupráce správců daně v oblasti DPH, a dále, že lze konstatovat, že doklady předložené daňovým subjektem, zejména přijaté a vydané faktury včetně CMR listů a dodacích listů a bankovních výpisů, jsou formálně správné, což ovšem nevylučuje oprávnění správce daně zjišťovat skutečný stav věci s cílem zajistit odstranění pochybností správce daně o tom, zda došlo k faktickému uskutečnění plnění deklarovaného v daňovém přiznání, u něhož daňový subjekt uplatnil osvobození od daně. Dále uvedl, že základní důkazní prostředek o dodání zboží do jiného členského státu, a to písemné prohlášení pořizovatele dle § 64 odst. 5 zákona o DPH, že zboží bylo přepravováno do jiného členského státu, ve věci schází, neboť pořizovatel zboží WOJSTALL P.P.H.U. W. S. uvedl, že obchodní činnost neprovozoval a žádné intrakomunitární transakce neuzavřel, ani se na nich nepodílel. Dále správce daně podotkl, že nepřímým důkazem o tom, že zboží bylo skutečně vyvezeno z členského státu dodání, by mohlo být daňové přiznání pořizovatele ve státě určení, které však rovněž chybí, neboť W. S. nevykázal pořízení zboží od žalobce a daň z těchto pořízení nepřiznal a neuhradil. S ohledem na obsah výpovědi W. S. a skutečnost, že přeshraniční pohyb zboží v rámci EU není monitorován, odmítl správce daně provést navržené výpovědi řidičů z Polska. Závěr správce daně zformuloval tak, že žalobce neunesl důkazní břemeno o tom, že zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě, proto správce daně posoudil předmětné dodání jako dodání zboží s místem plnění v tuzemsku v základní sazbě daně. Dne 17.6.2011 vydal správce daně platební výměr.

V odvolání proti předmětnému platebnímu výměru žalobce namítal nepravdivost výpovědi W. S., přičemž namítal jednak stejné skutečnosti jako v žalobě, dále že W.S. vypovídal záměrně s úmyslem jej poškodit, a dále porušení svého procesního práva být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky. Dále namítal, že skutečnost, že W.S. nevykázal pořízení zboží, nepřiznal a neodvedl daň, nedokazuje, že by žalobce nedodal zboží do jiného členského státu, a tudíž nelze obchod posoudit jako dodání zboží s místem plnění v tuzemsku. Dále namítal, že za situace, kdy skutečně není pohyb zboží přes hranice monitorován a správce daně neakceptuje řádně vyplněné, podepsané a potvrzené CMR, nemá žalobce jinou možnost, než navrhopvat výslech svědků – řidičů, kteří zboží převáželi, popř.

navrhovat k důkazu výpisy z mýtných bran, což však správce daně rovněž neakceptoval.

Žalovaný v napadeném rozhodnutí nejprve popsal dosavadní průběh řízení, obsah výpovědi W.S. a uvedl, které důkazní prostředky doložil do spisu žalobce. Nad rámec skutkového stavu zjištěného správcem daně uvedl, že z dokumentů doložených žalobcem vyplynulo, že nákupní i prodejní transakce se zbožím z Polska do ČR a následně z ČR do Polska, společně se zajištěním odběratelských smluv, přepravy zboží, odběratelských plateb za dodané zboží, služeb v oblasti závazků a pohledávek v rámci těchto transakcí zajišťoval pro žalobce jako placenou službu na základě mandátní smlouvy ze dne 26.4.2010 O. S. s tím, že součástí služeb O. S. bylo zejména zajištění kontaktů, sjednání obchodních transakcí s polskými odběrateli zboží žalobce, přeprava zboží vlastními dopravními prostředky O. S. nebo prostřednictvím najatých přepravních společností nejprve z Polska do ČR, a poté bez překládky zboží po výměně dokladů žalobcem ke zboží na stejném kamionu zpět do Polska a předání zboží údajným odběratelům žalobce O. S. po zaplacení zboží odvolateli v jím vlastněných prostorách v Cykarczewie, to vše, s výjimkou výměny dokladů řidičům ve Frýdku-Místku, bez osobní účasti žalobce. Tyto skutečnosti potvrdil v rámci mezinárodního dožádání O. S. Žalovaný tedy označil za zřejmé, že žalobce o skutečnosti, že bylo zboží ve skladu v Cykarewie jménem žalobce O. S. skutečně dodáno W. S., neměl žádné věcné důkazy a vycházel pouze z podkladů a jednání s osobami zprostředkovanými O. S., přičemž si nijak neověřoval totožnost a oprávnění osob vystupovat a jednat jménem osoby W. S., s nimiž žalobce dle podkladů O. S. jednal ohledně sjednávání termínů a způsobů plateb a dodávek zboží.

K odvolacím námitkám žalobce žalovaný uvedl, že doplnil dokazování, a to o opakovanou žádost o výslech svědka W.S. se zajištěním možnosti žalobce účastnit se uvedeného výslechu, avšak s tím, že k výslechu se nedostavil svědek, ani žalobce či jeho právní zástupce. Dále žalovaný doplnil dokazování o ústní jednání správce daně s odvolatelem dne 25.8.2011, při němž byly žalobci kladeny otázky ve vztahu k celému obchodnímu případu. Žalovaný uvedl, že stejně jako správce daně nezpochybňuje ani existenci zboží, ani žalobcem realizované nákupy a dodávky v žalobcem deklarovaných hodnotách odpovídajících platbám na jeho bankovním účtu, stejně tak ani uskutečnění přeprav jak při nákupu a prodeji v časech a místech dle doložených CMR listů, ale s ohledem na výsledek šetření na straně W.S. „pouze“ skutečnost, že v případě dodávek zboží fakturačně vykázaných na osobu W. S. nedošlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem právě na tohoto odběratele, přičemž identita skutečných odběratelů není známá. Dále uvedl, že bere za prokázané, že docházelo k předávání žalobcem fakturovaného zboží vždy po jeho zaplacení na bankovní účet žalobce jménem žalobce panem O. S. ve skladu v Cykarewie, avšak současně bylo prokázáno, že W.S. nebyl skutečným odběratelem tohoto zboží, nýbrž že je odebírala žalovanému neznámá osoba. Návrh na výslech řidičů proto označil žalovaný za nedůvodný, jelikož by takový důkaz nemohl přispět ke zjištění skutečného odběratele zboží. Dále vytkl žalobci, že neprokázal své tvrzení o záměrné účelovosti výpovědi svědka W.S. Dále žalovaný zdůraznil v obecné rovině povinnost daňového subjektu prokázat všechna svá tvrzení dle § 31 odst. 9 ZSDP, resp. § 92 odst. 3 a 4 d.ř., a dále skutečnost, že formálně právní dokazování doklady nesmí být v rozporu se skutečným stavem. Žalobci konkrétně vytkl, že skutečnosti mající vliv na přiznání daňových výhod, jako je tomu v případě osvobození dodávek od daně na výstupu dle § 64 odst. 1 zákona o DPH, musí být prokázány věrohodným způsobem, což se však žalobci nepodařilo,

neboť žádným způsobem nevyvrátil zjištění z výsledku mezinárodního dožádání, že W.S. nebyl skutečným odběratelem zboží, a tudíž neprokázal, že by zboží dodal osobě registrované k dani v jiném členském státě ve smyslu § 64 odst. 1 zákona o DPH. Žalovaný proto uzavřel, že veškeré prokázané formální úkony (komunikace žalobce s blíže neidentifikovanými osobami jednajícími pod hlavičkou deklarovaného odběratele, existence daňových dokladů, plateb, přepravních listů, existence zprostředkovatelské smlouvy a plateb za služby podle ní poskytované, řádné zaúčtování) samy o sobě nejsou zárukou, že došlo v souladu s § 64 odst. 1 zákona o DPH při předání žalobcem dodávaného zboží k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník právě na odběratele deklarovaného na fakturách, neboť z výpovědi W.S. vyplynulo, že byl osobou uvedenou na dokladech toliko formálně, nikoli skutečným odběratelem. Žalovaný se tudíž ztotožnil se závěrem správce daně, že žalobce neprokázal splnění podmínek pro možnost osvobození jím uskutečněných předmětných dodávek zboží od daně na výstupu dle § 64 odst. 1 zákona o DPH. K námitce nemožnosti účastnit se výpovědi svědka uvedl žalovaný, že výpověď svědka byla uskutečněna v rámci mezinárodní spolupráce daňových orgánů v režimu Nařízení ES č. 1798/2003, dle něhož sdělí dožádaný stát dožadujícímu informace týkající se konkrétního případu s tím, že formu či způsob získání informací nemůže dle čl. 5 předmětného Nařízení dožadující stát ovlivnit. Provedení výsledku svědka dožádaným státem, jako jedna z mnoha forem dokazování, nemusí být dožadujícímu orgánu předem známá. Dle čl. 41 odst. 1 Nařízení mohou být informace sdělené v jakékoli formě na základě tohoto nařízení použity pro daňové účely použity jako standardní legálně zajištěný a plnohodnotný důkazní prostředek. Orgán dožádaného státu postupuje při získávání informací dle vlastního procesního předpisu, tudíž neměl správce daně důvod zabývat se zajištěním naplnění postupu dle § 96 d.ř. Přesto ve snaze vyhovět požadavku žalobce učinil pokus o opakování výsledku svědka se zajištěním možnosti účasti žalobce, který sice skončil bezvýsledně, neboť se svědek na předvolání nedostavil, avšak současně se nedostavil ani žalobce, což svědčí o účelovosti požadavku žalobce na zajištění účasti při výsledku svědka.

Krajský soud posoudil věc takto:

První žalobní bod, vytýkající žalovanému, že převzal od správce daně závěr o skutkovém stavu, učiněný na základě nepravdivé výpovědi W. S., aniž by výpověď tohoto svědka hodnotil a vypořádal se s odvolacími námitkami žalobce, považuje krajský soud za důvodný. Žalobce, jak je shora popsáno, již v rámci návrhu na pokračování dokazování ve vytýkací řízení ze dne 10.6.2011, a dále opětovně v odvolání proti rozhodnutí správce daně namítal, že výpověď svědka W. S. o tom, že neprovozoval obchodní činnost a nemá bankovní účet, je vyvrácena listinami, které byly správci daně předloženy, tj. zejména výpisy z bankovních účtů. Správce daně i následně žalovaný však toliko přepsali výpověď W. S., aniž by její obsah jakkoli hodnotili, a zejména jej konfrontovali s námitkami žalobce.

Na tomto místě soud musí zdůraznit, že podklady, které žalobce doložil správci daně ve vytýkacím řízení, nejsou součástí spisu předloženého žalovaným soudem. Správce daně ani žalovaný nadto konkrétní skutková zjištění z žalobcem doložených listin ve svých rozhodnutích neučinili (na rozdíl od výpovědi svědka W. S., kterou správní orgány obou stupňů takřka doslovně opsaly), takže obsah těchto listin není pro soud seznatelný ani zprostředkovaně. Soudu proto není známo, jaké konkrétní skutečnosti z žalobcem předložených faktur, dodacích listů a CMR listů vyplynuly.

Skutkové zjištění učiněné z výpovědi svědka o tom, že svědek nemá bankovní účet a žádnou obchodní činnost neprováděl, však nemůže (bez ohledu na neznalost konkrétního obsahu žalobcem dokládáných listin ze strany soudu) obstát vedle současného konstatování žalovaného, že nezpochybňuje žalobcem realizované nákupy a dodávky v žalobcem deklarovaných hodnotách odpovídajících platbám na jeho bankovním účtu, stejně tak ani uskutečnění přeprav jak při nákupu i prodeji v časech a místech dle doložených CMR listů.

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

Správní orgány v posuzované věci toliko na základě výpovědi W. S. dospěly k závěru, že W.S. nebyl osobou, se kterou žalobce skutečně obchodoval. Je sice zjevné, že výpověď W. S. je de facto přiznáním k provádění fiktivní obchodní činnosti, avšak nelze odhlédnout od skutečnosti, že se svědek mohl záměrně snažit při nejmenším bagatelizovat svou účast na předmětných obchodech sehráním role tzv. „bílého koně“, ačkoli ve skutečnosti mohlo být jeho osobní zapojení do předmětných obchodů podstatnější. Zejména ve vztahu k žalobcem předloženým fakturám, CMR listům a výpisům z bankovních účtů, z nichž mělo být za zboží placeno, které soud sice nemá k dispozici, avšak správní orgány obou stupňů na ně odkazují, bylo povinností žalovaného vypořádat se s odvolací námitkou nepravdivosti výpovědi svědka o tom, že žádný bankovní účet nemá a žádnou obchodní činnost nevyvíjel. V rozhodnutí správních orgánů však absentuje nejen jakékoli skutkové zjištění z těchto bankovních výpisů a dalších listin učiněné, ale i hodnocení těchto zjištění v kontrastu s tvrzením svědka, že žádný účet nemá.

Správní orgány tedy nedostály povinností stanoveným v § 102 odst. 3 d.ř., tj. vypořádat se s námitkami žalobce, a v § 8 d.ř., tj. hodnotit důkazy podle své úvahy a posuzovat každý důkaz nejen jednotlivě, ale rovněž všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přitom přihlížet ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. V tomto směru je rozhodnutí žalovaného jednak nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů dle § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s., a dále došlo neúplným zjištěním skutkového stavu k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s.

Skutečnost, že žalovaný hodnotí relevanci předmětných bankovních účtů ve vyjádření k žalobě je nerozhodné, neboť nedostatek odůvodnění rozhodnutí vydaného ve správním řízení nemůže být dodatečně zhojen případným podrobnějším rozbořením právní problematiky ve vyjádření správního orgánu k žalobě (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 3 As 51/2003).

Dále žalobce namítal, že správní orgány neprovedly jím již správci daně navrhovaný důkaz výsledkem řidičů, kteří provedli přepravu předmětného zboží do Polska, popř. důkaz výpisem z mýtných bran, obojí navrhované k prokázání skutečnosti, že zboží opustilo ČR a bylo skutečně odvezeno do Polska.

Podle judikatury Ústavního soudu v zásadě nelze spatřovat porušení procesních práv účastníka pouze v tom, že rozhodující subjekt nevyhoví všem jeho důkazním návrhům (nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 55/01). Na druhou stranu tento proces nemůže vykazovat prvky libovůle rozhodujícího orgánu. V souladu s tím Ústavní soud stanovil, že neakceptování důkazního návrhu účastníka lze ospravedlnit

- (1) z důvodů nadbytečnosti navrhovaného důkazu;
  - (2) jestliže tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení; a
  - (3) pokud důkaz není s to ani ověřit, ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potencií
- (nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 118/09).

Správce daně odmítl navržené důkazy provést s „ohledem na obsah výpovědi W. Sobczaka a skutečnost, že přeshraniční pohyb zboží v rámci EU není monitorován“. Toto odůvodnění dle názoru soudu akceptovat nelze, neboť správní orgán jím jednak naznačuje, že výpověď svědka W. S. je zcela nezpochybnitelným důkazem, a dále, že důkazy o tom, zda, komu konkrétně a kde bylo zboží předáno, jsou pro posouzení věci irelevantní, avšak na druhé straně zcela nelogicky správce daně uvádí, že přeshraniční pohyb zboží v rámci EU není monitorován, tj. že přesun konkrétního zboží do jiného členského státu není prokazatelný, ačkoli žalobce označuje důkaz výsledkem osob, které by předmětné skutečnosti mohly osvětlit. Z odůvodnění správce daně tak vůbec není zřejmé, ze kterého ze tří možných shora rozvedených důvodů důkazním návrhům žalobce nevyhověl. Žalovaný odmítl provést navržený důkaz s odůvodněním, že by takový důkaz nemohl přispět ke zjištění skutečného odběratele zboží, což je závěr neudržitelný a nelogický, neboť řidiči kamionů, kteří měli předmětné zboží vyvézt do Polska, by potenciálně měli být s to tvrzení žalobce potvrdit, či vyvrátit a ozřejmit, s jakou konkrétní osobou v Polsku jednali.

Soud tedy neukládá správním orgánům povinnost v každém případě provést žalobcem navržené výsledky svědků, nýbrž povinnost opětovně podrobit úvaze relevanci navrhovaných důkazů a v případě, že se správní orgány opětovně rozhodnou navržené důkazy neprovést, svůj postup náležitě vysvětlit a odůvodnit.

Dále žalobce v žalobním bodu 3) namítal, že žalovaný zohledňoval skutečnosti, které nejsou pro stanovení daňové povinnosti žalobce relevantní, zejména to, zda a kdo vykonával faktické řízení společnosti WOJSTALL P.P.H.U. W. S., a rovněž jak s předmětným zbožím tato společnost dále nakládala. Žalovaný naopak tvrdil, že vycházel z výpovědi W.S. prokázané skutečnosti, že jeho společnosti žádné zboží nikdy dodáno nebylo, a dále že z žádného provedeného důkazu nevyplývalo, že by jménem společnosti WOJSTALL P.P.H.U. W. S. byly kromě W. S., jakožto statutárního zástupce, vůči třetím stranám oprávněny vystupovat, sjednávat a realizovat obchodní případy nějaké jiné osoby, než samotný W. S. (např. O. S., jak předestírá žalobce).

Soud předně uvádí, že oprávněnost uvedeného žalobního bodu úzce souvisí i s odůvodněností žalobních námitek předcházejících, neboť nehodnotil-li žalovaný řádně výpověď W. S. a neodůvodnil-li dostatečně, proč zamítl provedení žalobcem navržených důkazů, jak je vytýkáno shora, stěží lze aprobovat závěr žalovaného, že by společnosti WOJSTALL P.P.H.U. W. S., ani jakékoli osobě oprávněné za ni jednat, jednoznačně nebylo zboží dodáno. Nelze tudíž ani vyvrátit žalobcovu námitku, že je mu de facto kladeno k tíži až následné nakládání se zbožím v Polsku.

Nadto je vyjádření žalovaného v žalobě v rozporu se shora citovaným závěrem o skutkovém stavu, který žalovaný uvedl v rámci vypořádávání se s odvolacími námitkami. Zejména soud poukazuje na skutková zjištění učiněná žalovaným z výsledku mezinárodního dožádání, při němž byl k věci vyslechnut O. S., čímž se správce daně ve svém rozhodnutí vůbec nezabýval. Žalovaný popsal, jak je výše citováno, obsah mandátní smlouvy uzavřené mezi žalobcem a O. S. ze dne 26.4.2010 i všechny činnosti, které v rámci předmětných obchodních transakcí vůči odběratelům jménem žalobce jako placenou službu prováděl O. S., mj. předání zboží údajným odběratelům žalobce po zaplacení zboží odvolateli v jím vlastněných prostorách v Cykarczewie. Následně žalovaný uvedl (jak je rovněž výše rozvedeno), že nezpochybňuje ani existenci zboží, ani žalobcem realizované nákupy a dodávky v žalobcem deklarovaných hodnotách odpovídajících platbám na jeho bankovním účtu, stejně tak ani uskutečnění přeprav při nákupu a prodeji v časech a místech dle doložených CMR listů, ale s ohledem na výsledek šetření na straně W. S. „pouze“ skutečnost, že v případě dodávek zboží fakturačně vykázaných na osobu W. S. nedošlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem právě na tohoto odběratele, přičemž identita skutečných odběratelů není známá. Dále uvedl, že bere za prokázané, že docházelo k předávání žalobcem fakturovaného zboží vždy po jeho zaplacení na bankovní účet žalobce jménem žalobce O. S. ve skladu v Cykarewie. Dále žalovaný vytkl žalobci, že žádným způsobem nevyvrátil zjištění z výsledku mezinárodního dožádání, že W. S. nebyl skutečným odběratelem zboží, a tudíž neprokázal, že by zboží dodal osobě registrované k dani v jiném členském státě.

Soud rovněž z výpovědi svědka W. S. zjistil, že tento ve výpovědi uvedl, že kopie faktur předal svým nadřízeným, tudíž lze stěží dospět ke kategorickému závěru, že zde nebyla žádná jiná osoba oprávněná jednat za společnost WOJSTALL P.P.H.U. W. S., ať už s žalobcem, nebo z jeho mandatářem O.S.

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

Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.

Krajský soud považuje za stěžejní rozhodnutí, které se zabývalo problematikou § 64 zákona o DPH, rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn.

1 Afs 104/2012. V něm NSS nastínil mechanismus dodání zboží uvnitř Evropské unie a promítnutí tohoto principu do vnitrostátního práva ČR (odst. 25 až 30 rozsudku), přičemž pro uplatnění nároku na osvobození od DPH v souladu s § 64 zákona o DPH musí být kumulativně splněny tři podmínky:

- 1) zboží musí být dodáno do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě,
- 2) zboží musí být odesláno (přepraveno) do jiného členského státu,
- 3) přeprava zboží musí být zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou.

Naplnění zmíněných podmínek je v souladu s § 92 odst. 3 d.ř. povinná prokázat osoba povinná k dani (plátce).

V citovaném rozsudku NSS dále osvětlil, co se rozumí pod pojmem „intrakomunitární dodání zboží“, kdy zdůraznil, že aby byla transakce kvalifikována jako pořízení zboží uvnitř Unie, musí dojít jednak k převedení práva nakládat jako vlastník s určitým hmotným majetkem, a jednak k odeslání nebo přepravě zboží podávajícím nebo samotným pořizovatelem, nebo jejich jménem, do jiného členského státu, než ze kterého je zboží odesíláno.

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

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

V posuzované věci naopak správce daně de facto nezpochybňuje přemístění předmětného zboží do Polska, avšak na základě výpovědi svědka W. S. dospívá k závěru, že žalobce neprokázal, že by došlo k „intrakomunitárnímu dodání zboží“ ve smyslu dodání předmětného zboží konkrétnímu plátcí DPH v Polsku. Písemné prohlášení pořizovatele zboží o provedené přepravě dle § 64 odst. 5 zákona o DPH nebylo žalobcem dodáno a žalobce prokazoval realizaci přepravy jinými důkazy.

Na tomto místě soud opětovně zdůrazňuje, že podrobná skutková zjištění o předmětných obchodních transakcích v rozhodnutích správních orgánů obou stupňů absentují. Soudu jsou z odůvodnění rozhodnutí správce daně sice zřejmé důvody pochybností správce daně o žalobcem deklarovaných transakcích dané již samotnou skutečností, že žalobce v předmětném (měsíčním) zdaňovacím období

dovezl z jiného členského státu zboží ve stejné hodnotě, v jaké do téhož členského státu zboží opětovně vyvezl, avšak z obsahu rozhodnutí správce daně ani žalovaného není zjistitelné, kdy, kdo, či jménem koho, co a kam měl dle tvrzení žalobce přesně dovézt, vyvézt, převzít a předat, a jaké skutečnosti vyplynuly z žalobcem předložených listinných důkazů.

Z uvedených důvodů (absence relevantních skutkových zjištění) nelze přezkoumat závěr správce daně, že žalobce neunesl důkazní břemeno o tom, že zboží bylo dodáno osobě registrované k DPH v jiném členském státě, který žalovaný beze zbytku převzal. S ohledem na důvodnost žalobních bodů 1) a 2) pak nelze akceptovat závěr žalovaného, že žalobce žádným způsobem nevyvrátil zjištění z výsledku mezinárodního dožádání výsledkem W. S., resp. že by bylo prokázáno, že se dané obchodní případy neuskutečnily tak, jak jsou formálně žalobcem deklarovány.

Správcem daně bylo prostřednictvím zjištění dožádaným daňovým úřadem v Polsku zjištěno, že společnost WOJSTALL P.P.H.U. W. S. nevykázala pořízení zboží od žalobce, přičemž se jednalo o dodávky, u nichž žalobce uplatnil nárok na osvobození od daně na výstupu dle § 64 odst. 1 zákona o DPH, a dále že z těchto dodávek zboží společnost WOJSTALL P.P.H.U. W. S. nepřiznala a neodvedla DPH. Uvedený závěr však sám o sobě nemůže vést k neuznání nároku na osvobození od daně na výstupu u žalobce. Závěr o tom, že žalobce nesplnil zákonné podmínky pro osvobození intrakomunitárního dodání zboží od DPH na výstupu dle § 64 odst. 1 zákona o DPH, nemůže být postaven pouze na zjištění, že příjemce zboží z jiného členského státu nepřiznal a neodvedl daň.

S ohledem na setrvalou procesní obranu žalobce nelze po něm požadovat, jak zjevně závěry žalovaného žalobce pochopil, aby prokázal, komu jinému (když ne W. S.) zboží fakticky dodal.

V žalobních bodech 4) a 5) žalobce dále namítal, že ani při vynaložení náležité opatrnosti nemohl vědět, že W. S. je jen „nastrčenou figurou“, přičemž mu není zřejmé, jaké neopatrnosti se měl dopustit, když neměl indicie o tom, že by bylo něco v nepořádku, když zboží bylo přebíráno a platby přicházely.

Je pravdou, že požadavek žalobce na zkoumání možnosti případného uplatnění ochrany jeho dobré víry ohledně dodání zboží právě společnosti W. S. byl uplatněn poprvé až v žalobě. Tato skutečnost je však dána dle názoru soudu především tím, že ani správce daně žádnou ze svých úvah daným směrem nesměřoval a k otázce dobré víry žalobce a jím přijatých opatření k zamezení možnosti účastnit se podvodu s DPH se v průběhu řízení a v rozhodnutí nijak nevyjadřoval. Žalobce se tedy logicky i v odvolání soustředil na rozporování výpovědi svědka W. S., namítání její procesní nepoužitelnosti z důvodu poškození jeho práva být výsledku svědka účasten, a dále zpochybňování oprávněnosti zamítnutí navržených důkazů.

Žalovaný poté sice doplnil dokazování o ústní jednání správce daně s žalobcem jako odvolatelem dne 25.8.2011, při němž byly kladeny žalobci otázky týkající se předmětných obchodních transakcí, aniž by však byl žalobce v souladu s § 92 odst. 4 s.ř. vyzván k prokázání těchto významných skutečností, resp. aniž by mu vůbec žalovaný sdělil, že předmětem jeho zkoumání je to, zda žalobce učinil vše,

co bylo v jeho moci, aby zajistil řádné dodání zboží uvnitř EU. Žalobce měl naopak důvodně za to, že správce daně dosud nepovažoval za prokázané ani to, že zboží bylo vyvezeno do Polska, a tudíž tímto směrem upíral svou procesní aktivitu.

Žalovaný poté jen kuse v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že žalobce o skutečnosti, že bylo zboží ve skladu v Czykarewie jeho jménem O. S. skutečně dodáno W.S., neměl žádné věcné důkazy a vycházel pouze s podkladů a jednání s osobami zprostředkovanými O. S., přičemž si nijak neověřoval totožnost a oprávnění osob vystupovat jménem W. S. Žádné právní závěry však z těchto závěrů skutkových žalovaný nečinil a otázkou dobré víry žalobce o skutečnosti, že zboží dodal právě společnosti W. S., se způsobem hojně popsáním v judikatuře (např. rozsudky NSS sp. zn. 2 Afs 35/2007, 5 Afs 83/2012, nebo již zmiňovaný 1 Afs 104/2012).

Teprve v rámci vyjádření k žalobě žalovaný podrobně rozvedl své úvahy stran absence dobré víry žalobce ve vztahu k dodání zboží konkrétně společnosti W. S. Stejně jako v případě žalobního bodu 1) i zde soud připomíná, že „doodůvodnění“ napadeného rozhodnutí teprve v rámci písemného vyjádření k žalobě způsobem, který nemá v napadeném rozhodnutí samotném dostatečný předobraz, nelze akceptovat (viz rovněž rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 1/2010).

Krajský soud proto uzavírá, že napadené rozhodnutí žalovaného je jednak dle § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s. ve shora uvedeném rozsahu nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, a dále, že bylo podstatným, shora popsáním způsobem porušeno ustanovení o řízení před správním orgánem v oblasti dokazování dle § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. Proto soud napadené rozhodnutí dle § 78 odst. 1 s.ř.s. pro vady řízení zrušil a vrací věc správnímu orgánu k dalšímu řízení.

Právními názory vyslovenými v tomto rozsudku je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. tak, že v řízení procesně úspěšný žalobce má právo vůči žalovanému na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce ve výši 7.800,- Kč tvoří: 1) zaplacený soudní poplatek ve výši 3.000,- Kč a 2) náklady za zastupování žalobce advokátem, stanovené dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění účinném do 31.12.2012 (dále jen „AT“) jako odměna za zastupování ve výši 4.200,- Kč za 2 provedené úkony právní služby dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) AT, tj. převzetí zastoupení a sepsání žaloby (odměna za 1 úkon právní služby ve výši 2.100,- Kč stanovena dle § 9 odst. 3 písm. f) a § 7 bod 5 AT), a dále náhrada hotových výdajů za provedené úkony ve výši 600,- Kč, tj. 2 x 300,- Kč dle § 13 odst. 3 AT. Vzhledem k odlišné úpravě s.ř.s. a o.s.ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s.ř.s., § 159, § 160 odst. 1 o.s.ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku. Místo plnění určil soud dle ust. § 149 o.s.ř. per analogiam.

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

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

V Ostravě dne 4.9.2014

Mgr. Jiří Gottwald  
předseda senátu