



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Ing. Petr Šuránka a Mgr. Jitky Zavřelové ve věci žalobce: **T. IČ: ,** se sídlem , právně zastoupen JUDr. Arturem Ostrým, advokátem se sídlem Arbesovo náměstí 257/7, 150 00 Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno – Střed, o **žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 5. 9. 2012, č. j. 3985/12-1300-203500,**

t a k t o :

- I.** Rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 5. 9. 2012, č. j. 3985/12-1300-203500, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- II.** Žalovaný **je p o v i n e n** zaplatit žalobci do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku na náhradě nákladů řízení částku **12.922 Kč**, a to k rukám jeho právního zástupce, JUDr. Artura Ostrého.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou ze dne 6. 11. 2012 se žalobce domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzen platební výměr Finančního úřadu v Berouně (dále jen „finanční úřad“) ze dne 15. 12. 2011, č. j. 109796/10/026911205667 (dále jen „platební výměr finančního úřadu“), jímž byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty (dále též jen „DPH“) za březen 2010.

Žalobce v žalobě nejprve popsal skutkový základ věci. Uvedl, že se společností N. (dále jen „N.“) uzavřel dne 1. 4. 2009 rámcovou kupní smlouvu na dodávku pohonných hmot, kdy vlastní objednávky realizované na základě této smlouvy probíhaly dle ustálené praxe obou stran mnohdy pouze telefonicky. Mezi stranami tak platilo, že objednávka je potvrzena a obchodní podmínky dohodnuty zasláním zálohové faktury dodavatelem a akceptace ze strany odběratele pak proběhla následným uhrazením této zálohové faktury. Prostřednictvím shora popsaného postupu žalobce koupil od N. v březnu 2010 letecký petrolej JET A1 v množství 1035,760 Mg (dále též jen „zboží“), kdy žalobce svou objednávku provedl telefonicky a společnost N. podmínky této objednávky potvrdila vydáním zálohové faktury, kterou žalobce následně uhradil. Žalobce od společnosti N. kupoval zboží za účelem jeho dalšího prodeje společnosti P., s. r. o., IČO: , se sídlem (dále jen „P.“). Žalobce se se svým dodavatelem společností N. i se svým odběratelem společností P. dohodli, že zboží bude dodáno dle Mezinárodních obchodních pravidel INCOTERMS 2000 na paritě DDU okamžikem jeho fyzického dodání do daňového skladu na pražském ruzyňském letišti provozovaném společností L. A. C., s. r. o., IČO: , se sídlem (dále jen „L.“). Žalobce dále poukazuje na smysl doložek I. sloužících v rámci mezinárodního obchodu k jasnému vymezení práv a povinností kupujícího a prodávajícího, kdy není třeba rozsáhlé smluvní úpravy, nýbrž postačí využít jednotlivé doložky, jejichž obsah je jasně definován a obecně znám. Doložka DDU (Delivered Duty Unpaid) znamená pro prodávajícího dodat zboží na místo určené kupujícím (v daném případě daňový sklad společnosti L.), kde také dochází k přechodu nebezpečí škody, a prodávající zároveň není povinen hradit za zboží clo. Smluvní závazkové vztahy mezi žalobcem a jeho obchodními partnery byly součástí širší obchodní transakce, přičemž konečným uživatelem zboží měla být společnost L. Na samém počátku této transakce stál prvotní dodavatel, zahraniční obchodní společnost G. L. S., se sídlem ul. E. a (dále jen „G.L.“), v jehož daňovém skladu bylo zboží dne 5. 3. 2010 fyzicky naloženo do železničních cisteren a následně odesláno jako jedna ucelená vlaková dodávka dle Mezinárodních obchodních pravidel INCOTERMS 2000 na paritě DDU do daňového skladu společnosti L. na letišti Praha-Ruzyně, kdy k samotnému přijetí zboží v uvedeném daňovém skladu došlo dne 17. 3. 2010 (rozdíl mezi datem nakládky zboží a jeho přijetím v daňovém skladu je dán průjezdností a výlukami zvolené železniční trati, jakož i kapacitními a logistickými možnostmi ruzyňského letiště). K dodávce tohoto zboží se mají vztahovat čtyři průvodní doklady (avíza) s čísly cisteren WWR 102617 (56,080 Mg), WWR 102618 (55,860 Mg), WWR 102619 (834,480 Mg) a WWR 102620 (89,340 Mg). Celkové množství dodaného zboží činící 1035,760 Mg je uvedené ve faktuře společnosti N. evidované pod č. FP 2010023. K těmto avízům a AAD dokladům (doklad pro přepravu zboží s dočasným osvobozením od spotřební daně) žalobce dodává, že je na nich s ohledem na běžnou obchodní praxi uveden vždy jen provozovatel daňového skladu, ze kterého zboží bylo fyzicky odesláno (G. L.) a provozovatel konečného přijímacího zařízení, do kterého bylo zboží fyzicky dodáno (L.); uvedené doklady nikterak nedokládají vlastnické právo k přepravovanému zboží, slouží výhradně pro účely jeho dopravy, předání a převzetí. Žalobce rovněž zdůrazňuje, že zboží po dobu své přepravy z uvedených skladů neprošlo žádným **daňovým či nedaňovým skladem provozovaným třetími osobami, ani s ním nebyl během přepravy nijak manipulováno.** Okamžikem fyzického dodání zboží do daňového skladu L. tak došlo k právnímu dodání zboží ze strany společností G. L. společnosti N. zboží na paritě DDU dle INCOTERMS 2000.

Za stejných podmínek měl i žalobce dodat zboží svému odběrateli, společnosti P.. Žalobcova povinnost dodat zboží a převést vlastnické právo k němu byla proto splněna ve stejném okamžiku, kdy zboží dorazilo do cílového celního skladu v cisternách zajištěných původně prvotním dodavatelem, což má potvrzovat listina – Dílčí výpis evidence vlakových dodávek společnosti M. /P., na které je dodávka předmětného zboží společností P. uvedena pod datem expedice 17. 3. 2010. Pokud jde o provedené platby, žalobce uvádí, že dne 9. 2. 2010 uhradil společnosti N. částku ve výši 16.500.000,- Kč vyjádřené zálohovou fakturou č. 100800013. Po samotném splnění dodávky zboží společnost N. vystavila fakturu č. 100100017 (finančními orgány evidovanou pod č. FP 2010023) znějící na částku 15.924.810,- Kč včetně DPH, zohledňující předchozí úhradu zálohy. Žalobce vysvětluje, že tento způsob platby byl dán kvůli kolísající ceně pohonných hmot, přičemž právě díky předchozímu uhrazení zálohy ze dne 9. 2. 2010 mu u společnosti N. vznikl nárok na výhodnější cenu. Žalobce po následném prodeji dodaného zboží společnosti P. vystavil této společnosti dne 22. 3. 2010 fakturu č. FV 2010013 na částku ve výši 16.157.856,- Kč včetně DPH. Dne 21. 4. 2010 uzavřel žalobce se společností P. dohodu o vzájemném započtení pohledávek, v důsledku čeho společnost P. hradila na fakturu č. FV 2010013 zbývajících částku ve výši 6.157.856,- Kč. Po předání zboží a následném vyrovnání finančních závazků mezi žalobcem a společnostmi N. a P. byla celá obchodní transakce z hlediska žalobce ukončena.

Na přehled skutkového stavu žalobce navazuje popisem průběhu řízení před finančními orgány. Uvádí, že dne 26. 4. 2010 uplatnil u finančního úřadu odpočet daně z přidané hodnoty za měsíc březen 2010, a to mj. na základě daňového dokladu č. FP 2010023 ze dne 17. 3. 2010. Přestože při ústním jednání na finančním úřadě předložil veškeré důkazy k prokázání oprávněnosti odpočtu DPH, zejména potvrzení dodávky zboží s razítkem a podpisem pracovníka Celního úřadu Kladno, finanční úřad plnění uplatněné na základě výše uvedeného dokladu z přijatých daňových plnění za období březen 2010 vyloučil. Následně finanční úřad vydal svůj platební výměr, proti němuž žalobce podal odvolání k Finančnímu ředitelství v Praze, které žalobou napadeným rozhodnutím jeho odvolání zamítlo.

Žalobce má za to, že výrok rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze vychází z vadného zjištění skutkového stavu a nesprávného právního posouzení, což podrobněji popsal v jednotlivých žalobních bodech.

Žalobce předně nesouhlasí se závěry Finančního ředitelství v Praze, které výše popsanou obchodní činnost považuje za poskytnutí finančních prostředků, tedy finanční činnost ve smyslu § 54 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí (dále jen „zákon o DPH“). Vytýká finančním orgánům, že v průběhu řízení na obou stupních nezohlednily jím předložené důkazy (zejména potvrzení Celního úřadu Kladno) a setrvaly na závěru, že v dané věci reálně nešlo o uskutečnění zdanitelného plnění v rozsahu uvedeném v daňovém dokladu č. 100100017, ale o poskytnutí finančních prostředků (půjčky), což vyvozoval z výpovědi jednatelky žalobce, paní Ing. M. S. (dříve Š., dále jen „jednatelka“), ze dne 13. 4. 2011 a též z vyjádření žalobce ze dne 16. 5. 2011. Žalobce namítá, že pokud by skutečně mělo jít z jeho strany o poskytnutí půjčky, pak by z jeho strany musela být fakturována finanční služba a úrok z této služby, a proto by nemohl na výstupu fakturovat cenu za dodání zboží. Společnost P., která od žalobce zboží odkoupila, by tudíž nemohla na vstupu uplatnit nárok na její odpočet, což dle

žalobce *mutatis mutandis* platí i ve vztahu ke všem dalším subjektům v dodavatelském řetězci – Č., a.s., IČO: , se sídlem (dále jen „Č.“) až ke konečnému odběrateli, tedy společnosti L.. Shora popsaná úvaha finančních orgánů nemůže dle žalobce obstát za situace, kdy žádný ze subjektů zúčastněných na dodavatelském řetězci nedisponuje v této souvislosti žádnou smlouvou o půjčce či jinou smlouvou, jejímž předmětem by bylo poskytnutí finančních prostředků na nákup zboží, nýbrž disponuje výhradně jen smlouvami kupními. Ze skutečnosti, že díky paritě DDU INCOTERMS 2000 došlo k předání a převzetí zboží v jeden okamžik, nelze dle žalobce samo o sobě usuzovat, že vzájemné závazkové vztahy nebyly koupí/prodejem, nýbrž půjčkou. Takový závěr by zcela ignoroval smysl a účel doložek INCOTERMS a *ad absurdum* by v mezinárodním obchodu běžné koupě a prodeje komodit byly považovány za finanční služby – půjčky. Skutečnost, že žalobce uhradil dne 9. 2. 2010 zálohu pro koupi zboží a že společnost N. v té době nedisponovala dostatkem volných finančních prostředků, nijak dle žalobce neprokazuje, že by se materiálně jednalo o půjčku. Podobné postupy a praktiky jsou v obchodním styku běžné a nelze z nich vyvozovat závěr o poskytnutí finančních služeb ve smyslu § 54 zákona o DPH. Dle žalobce tedy Finanční ředitelství v Praze ve svém rozhodnutí na nesprávně zjištěný skutkový stav aplikuje úpravu § 54 zákona o DPH, což vede ke zcela absurdním závěrům, které nemohou z faktického, právního ani účetního hlediska obstát. Jelikož otázka výše oprávněného odpočtu DPH dle žalobce závisí na posouzení skutečností, k nimž je třeba odborných znalostí, navrhuje žalobce k prokázání odpočtu DPH v jím tvrzené výši důkaz znaleckým posudkem z oboru ekonomie.

Žalobce dále finančním orgánům vytýká porušení ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) a písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí (dále jen „daňový řád“), podle nichž je případné skutečnosti, jež zpochybňují daňovým subjektem předložené důkazní prostředky, povinen prokazovat správce daně, který rovněž prokazuje skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu. V daném případě však správce daně pouze popřel žalobcem předkládané důkazní prostředky, aniž by zároveň dostatečně prokázal skutečnosti svědčící úvaze, že činnost žalobce skutečně spočívala v poskytnutí půjčky. Zejména přitom neprokázal charakteristické znaky poskytování finančních prostředků, tzn. výši poskytované jistiny, dobu poskytnutí finančních prostředků, kreditní riziko financovaného subjektu, dále např. též způsob splácení financování a způsob zajištění poskytnutých finančních prostředků. Pokud správce daně dospěl k názoru, že se žalobce neúčastnil zkoumaného dodavatelsko-odběratelského řetězce, pak měl objasnit a prokázat, mezi kterými subjekty se dodání zboží reálně uskutečnilo, což odpovídá i závěrům judikatury Soudního dvora Evropské unie vyjádřené v rozsudku ze dne 21. 2. 2006, věc C-255/02 *Halifax vs. Commissioners of Customs & Excise*. Neunese-li správce daně důkazní břemeno, které mu vzniklo na základě překvalifikované ekonomické situace tvrzené žalobcem na situaci jinou, nelze žalobci nárok na odpočet upřít, protože toto právo je základním principem systému DPH, která je všeobecnou neutrální daní konstruovanou ke zdanění soukromé spotřeby, a tudíž má být nesena výhradně finálním soukromým spotřebitelem. Naopak osoba uskutečňující plnění na výstupu, která zakládají nárok na odpočet DPH, má plný nárok na odpočet daně na vstupu a ve výsledku tak není DPH zatížena.

Žalobce rovněž rozporuje požadavek Finančního ředitelství v Praze na doložení dalších dokladů osvědčujících faktické uskutečnění zdanitelného plnění, neboť s ohledem na obsah sjednané doložky DDU INCOTERMS 2000 žalobce nemohl tomuto požadavku objektivně vyhovět. Žalobce opětovně popsal právní rámec dodávky zboží, kdy společnost G. L. právě v souladu s doložkou DDU INCOTERMS 2000 splnila dodávku zboží společnosti N. okamžikem jeho fyzického dodání do daňového skladu L., přičemž žalobce byl úplně stejným způsobem zavázán svému odběrateli P.. Povinnost žalobce dodat zboží a převést vlastnické právo k němu proto byla splněna ve stejném okamžiku, kdy zboží dorazilo do cílového skladu v cisternách zajištěných původně prvotním dodavatelem. Z toho vyplývá, že mezi jednotlivými obchodujícími subjekty již nebylo zapotřebí dalších separátních dokladů o předání/převzetí dodávek nad rámec v předmětném řízení zkoumaných AAD dokladů, neboť ve všech navazujících vztazích došlo (právě s ohledem na paritu DDU INCOTERMS 2000) fyzickým převzetím zboží k faktické konzumaci požadovaných dokladů. Tvrzení Finančního ředitelství v Praze o neprokázání dodání zboží žalobcem popisovaným způsobem proto není důvodné.

Žalobce rovněž nesouhlasí s tím, že Finanční ředitelství v Praze odmítlo provést některé z jím navrhovaných důkazů osvědčujících průběh popsání obchodního řetězce.

V první řadě jde o nepřipuštění důkazů týkajících se potvrzení obchodních vztahů mezi žalobcem a společností N. Žalobce má za to, že tyto doklady naopak jasně prokazují dlouhodobě ustálenou obchodní praxi stran a jsou způsobilé doplnit důkazy, jež svědčí o tom, že předmětný obchod proběhl dle tvrzení žalobce. Neprovedení, resp. nezohlednění těchto důkazů, má za následek nesprávné rozhodnutí. Žalobce proto doplňuje, že v rámci dlouhodobě zaběhnuté praxe realizoval popisovaný obchod (tj. nákup zboží od N. a jeho následný prodej společnosti P., popř. jejímu právnímu předchůdci společnosti M.) i v předchozích obdobích, přičemž minimálně za měsíc červenec 2009 byly takové dodávky správcem daně přezkoumány v rámci vytykácího řízení, kdy byl odpočet v příslušném rozsahu bez výhrad přiznán. V souvislosti s tím odkazuje na soubor daňových dokladů vystavených společností N. v souvislosti s dodávkami pohonných hmot za období roku 2009 a 2010, jakož i platební výměr na daň z přidané hodnoty č. j. 107257/09/026911203137 spolu s protokolem o ústním jednání č. j. 90526/09/026930204252 ze dne 29. 9. 2009.

Dále žalobce namítá, že Finanční ředitelství v Praze nepřipustilo jako důkaz potvrzení vystavené společností Č. prostřednictvím jejího odpovědného zaměstnance Ing. J. Š., jehož svědeckou výpověď žalobce v průběhu řízení rovněž navrhoval. Dle Finančního ředitelství v Praze tyto důkazy pouze osvědčují přijetí dodávky zboží společností Č. od společnosti P., dle názoru žalobce však potvrzují skutečnost, že zboží fyzicky prošlo právě skrze řetězec N.-žalobce-P. až ke společnosti Č.. Proto má za to, že nepřipuštění těchto důkazů způsobilo skutkovou a právní vadu daňového řízení, kdy správce daně nepostupoval tak, aby co nejúplněji zjistil skutečnosti rozhodné pro zjištění a stanovení daně ve smyslu § 94 odst. 2 daňového řádu. S ohledem na výše uvedené závěry má žalobce za to, že není objektivně možné, aby společnost P. ve stejný den dodala společnosti Č. stejné množství zboží od stejného odesilatele na stejném místě, aniž by se jednalo o zboží, které předtím koupila od žalobce. Fakticky není možné, aby konečný odběratel nabyt zboží bez toho, aby zboží předtím vlastnil jeho dodavatel, který jej nabyt svého dodavatele atd. až k prvotnímu výrobcí.

S ohledem na výše uvedené proto správní výklad Finančního ředitelství v Praze vede dle žalobce k absurdním závěrům popírajícím vzájemnou kontinuitu převodních smluv.

Žalobce dále namítá nesprávné hodnocení důkazů, jež byly v průběhu řízení provedeny.

Jednak jde o kopii dílčího výpisu z evidence vlakových dodávek společnosti P., kterou Finanční ředitelství v Praze nepovažovalo za dostatečně věrohodný důkaz, mj. i kvůli jeho nečitelnosti a absenci data vyhotovení. Dle žalobce však finanční orgány nepostupovaly v souladu s povinností vyplývající z ustanovení § 93 odst. 4 daňového řádu, neboť si mohly relevantní dokumenty vyžádat přímo od společnosti P. nebo od jejího místně příslušného správce daně, když daňový spis této společnosti bezpochyby obsahuje informace, na jejichž základě by bylo možno ověřit pravdivost výše uvedeného dokumentu předloženého žalobcem. Díky tomuto pochybení tak finanční orgány nesprávně zjistily skutkový stav v tom smyslu, že neověřily, zda předmětná obchodní transakce proběhla tak, jak uváděl žalobce. Proto žalobce navrhuje nově provést důkaz výpovědí tehdejšího prokuristy společnosti P., Ing. K. M., a dále účetní doklady této společnosti ve spise místně příslušného správce daně.

Dále žalobce nesouhlasí s tím, jak Finanční ředitelství v Praze vyhodnotilo svědeckou výpověď jednatelky žalobce provedenou prostřednictvím policejního orgánu. Z protokolu o výpovědi se dle žalobce nesprávně dovodilo, že obchody mezi žalobcem a společností N. měly probíhat pouze „účetně“. Žalobce opětovně upozornil na inkorporaci doložky DDU INCOTERMS 2000, z níž vyplývá, že kupující nezajišťuje dopravu na místo určení, neboť to náleží prodávajícímu, a proto on sám ani nezajišťoval dopravu, skladování atd. V případě dodání zboží od společnosti N. se jedná o zcela standardní způsob obchodu v rámci daného odvětví, na základě kterého nelze právně hodnotit vzájemné smluvní závazkové vztahy žalobce a společnosti N., přičemž pojem „účetně“ použitý svědkyní v rámci její výpovědi je třeba vykládat právě ve smyslu výše uvedených intencí. Žalobce proto usuzuje, že Finanční ředitelství v Praze mělo samo provést svědeckou výpověď jeho jednatelky, Ing. M. S. (Š., dále jen „jednatelka žalobce“), a nikoliv pouze hodnotit obsah policejního protokolu o jejím výsledku, neboť z něj nesprávně usoudilo, že probíhající obchody byly ve skutečnosti poskytováním finančních služeb. Proto žalobce navrhuje provést důkaz svědeckou výpovědí své jednatelky.

Žalobce rovněž považuje za nesprávné hodnocení obsahu avíz a AAD dokladů, z nichž Finanční ředitelství v Praze nesprávně vyvodilo, že vypovídají o vlastnickém právu k předmětné dodávce zboží, resp. že dodavatelem byla společnost G. L. a odběratelem společnost L., ačkoliv žalobce v průběhu řízení opakovaně namítal, že společnost L. byla pouze daňovým skladem. Výše uvedený právní názor Finančního ředitelství v Praze je tudíž založen pouze na označení subjektů v odpovědi na výzvu správce daně zaslané Celním úřadem Kladno, jež však samo o sobě nemá ve vztahu k vlastnickému právu žádnou zásadní vypovídací hodnotu. S ohledem na vzájemný vztah žalobce a společnosti L. není možné žalobci vytýkat, že mu nebylo známo, že společnost L. neprovozuje daňový sklad, ale má pouze právo k přijímání a užívání minerálních olejů osvobozených od daně. Žalobci předložené a finančním orgánům následně dokládané dokumenty totiž jasně uvádějí, že místem dodání je daňový sklad na pražském ruzyňském letišti provozovaný společností L..

S ohledem na výše uvedené proto žalobce zásadně trvá na svém právním názoru, že přepravní dokumenty vypovídají pouze o vypravení zboží ze skladu G. L. a jeho doručení do daňového skladu na ruzyňském letišti, v němž má právo přebírat zboží společnost L.

A konečně žalobce nemůže souhlasit ani s hodnocením výpovědi svědka Ing. K.M., jenž byl v době uskutečnění předmětné transakce prokuristou společnosti P.. Ačkoliv tento svědek výslovně potvrdil nakoupení dodávky zboží společností P. od žalobce, Finanční ředitelství v Praze tuto výpověď nepovažovalo za dostatečně hodnověrný důkaz potvrzující verzi žalobce, neboť svědek neuvedl žádné konkrétní informace vztahující se k dodávce. Žalobce tak znovu upozorňuje na smluvní úpravu dodavatelských vztahů dle parity DDU INCOTERMS 2000, přičemž s ohledem na využití této doložky bezpochyby není možno po svědkovi požadovat podrobné informace o pohybu zboží. Skutečnost, že svědek nedisponoval výše uvedenými informacemi, nemůže dle žalobce jakkoli ohrozit věrohodnost svědecké výpovědi pana Ing. K. M.. S ohledem na vyhodnocení uvedené výpovědi jako nevěrohodné tak Finanční ředitelství v Praze nemohlo správně a úplně zjistit skutkový stav a aplikovat na něj relevantní právní normy, což způsobuje vadu žalobou napadeného rozhodnutí.

V závěru své žaloby pak žalobce shrnuje své úvahy, kdy trvá na tom, že v rámci předmětného obchodního řetězce byl pouze jedním z dodavatelských subjektů a všechny vzájemné vztahy mezi dodavateli a odběrateli byly založeny shodně na paritě DDU INCOTERMS. Pokud by vůbec bylo možné připustit, že z jeho strany šlo o pouhé profinancování obchodního případu, pak by jím musela být účtována (fakturována) finanční služba a úrok z této služby – pochopitelné by v takovém případě nemohl na výstupu fakturovat cenu za zboží, a tudíž ani společnost P. by nemohla na vstupu uplatnit nárok na její odpočet – tento závěr ostatně platí *mutatis mutandis* i ve vztahu ke všem dalším subjektům v dodavatelském řetězci. Finanční ředitelství v Praze ostatně nijak nezpochybnilo, že v daném případě nevznikl a neexistuje žádný smluvní vztah mezi společnostmi N. a P., na jehož základě by přešlo vlastnické právo ke zboží, což jinak řečeno znamená, že společnost P. nemohla zboží nabýt jinak než od žalobce. Žalobce rovněž upozornil, že v rámci zkoumaného obchodního řetězce nebyly u ostatních zúčastněných subjektů předmětné faktury jejich místně příslušnými správci daně zpochybňovány, a lze tedy předpokládat, že ostatní místně příslušní správci daně nejsou přesvědčeni o tom, že by koupi/prodej zboží během přepravy a využití doložky INCOTERMS bylo nutné považovat za poskytování finančních služeb ve smyslu zákona o DPH. Žalobce dále poznamenal, že dodávka zboží nebyla jedinou v rámci obchodního vztahu žalobce a společnosti N., avšak jedná se o jediný případ, kdy finanční orgány úspěšně napadaly částky uplatněné na vstupu/výstupu, přestože ostatní obchodní transakce probíhaly obdobným způsobem, což u žalobce budí pochybnosti o nestrannosti finančních orgánů. S ohledem na nesprávné zjištění skutkového stavu věci a související nesprávné právní posouzení žalobce požaduje zrušit napadené rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze včetně předcházejícího rozhodnutí finančního úřadu.

Finanční ředitelství v Praze (*t. č. vystupující v pozici žalovaného*) ve svém vyjádření ze dne 10. 12. 2012 nejprve zrekapitulovalo průběh řízení, z něhož vzešel platební výměr finančního úřadu, proti němuž podal žalobce odvolání. Dále sděluje, že v rámci odvolacího řízení provedlo další ověřování skutkového stavu, kdy po žalobci požadovalo mj. objasnění skutečností, proč bylo zboží prodáváno způsobem, který popsal v průběhu vytýkácího řízení.

K tomu žalobce mj. uvedl, že společnost N. vystavila zálohovou fakturu č. 100800013 na platbu sjednané ceny ve výši 16.500.000 Kč, tuto částku žalobce uhradil dne 9. 2. 2010. Po ukončení dodávky zboží vystavila společnost N. fakturu č. 100100017 za dodané množství zboží ve výši 15.924.810,- Kč, která zohlednila předchozí platbu, což žalobce zdůvodnil tím, že disponoval volnými finančními prostředky, zatímco společnost N. finančními prostředky k úhradě zboží nedisponovala. Finanční ředitelství v Praze posoudilo výše popsanou transakci podle skutečného obsahu a dospělo k závěru, že se jednalo pouze o poskytnutí finančních prostředků na nákup zboží, tedy ve skutečnosti šlo pouze o finanční činnost podle § 54 zákona o DPH a nikoli o nákup pohonných hmot za účelem jejich dalšího dodání společnosti P. Pro tento závěr svědčí i výpověď jednatelky žalobce, Ing. Š., která mj. vypověděla, že žalobce je společností, která poskytuje dopředu zálohu, jejíž vyúčtování probíhá až po dodání, obchody tedy probíhají pouze účetně. Finanční ředitelství v Praze proto setrvává na svém právním názoru uvedeném v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, tedy že ekonomickým záměrem žalobce bylo pouze poskytnout finanční prostředky společnosti N. pro financování nákupu zboží. Má za to, že rámcová kupní smlouva se společností N. byla uzavřena pouze formálně, kdežto skutečným obsahem jednání žalobce bylo poskytnout peněžní prostředky na nákup zboží, tudíž se jednalo o finanční činnost, tedy o plnění bez nároku na odpočet daně. Ve zbytku odkazuje na své rozhodnutí a obsah spisového materiálu, a navrhuje zamítnutí žaloby.

Dne 1. 1. 2013 nabyt účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, v důsledku čehož přešla dosavadní působnost Finančního ředitelství v Praze na žalovaného.

Žalobce následně reagoval na výše uvedené vyjádření Finančního ředitelství v Praze replikou ze dne 29. 3. 2013. V ní uvedl, že žalovaný zjevně i nadále trvá na své dosavadní argumentaci, již nijak neupravuje, ani nijak nově neodůvodňuje. Proto žalobce v nezměněné podobě i nadále trvá na v žalobě tvrzených a prokazovaných vadách skutkového zjištění a právního posouzení. Následně žalobce zopakoval své stěžejní žalobní argumenty, kdy navíc poznamenal, že ani uhrazení zálohy ze dne 9. 2. 2010 za koupi zboží, ani skutečnost, že společnost N. v té době nedisponovala dostatkem volných finančních prostředků, nikterak neprokazuje, že by se materiálně jednalo o půjčku, jak nesprávně vyvozuje žalovaný a nesprávně tak aplikuje úpravu ustanovení § 54 zákona o DPH. V podrobnostech pak odkázal na obsah své žaloby.

Dále žalobce ve své replice vyslovil názor, že otázka důvodnosti, resp. výše oprávněného odpočtu DPH, závisí na posouzení skutečností, k nimž je třeba odborných znalostí, a proto navrhl provést důkaz znaleckým posudkem. Současně přiložil vlastní znalecký posudek ze dne 26. 3. 2013, č. 26-03-2013/049, vypracovaný společností BDO Appraisal services - Znalecký ústav s. r. o., se sídlem V Americe 114, 252 31 Všenory. Tímto znaleckým posudkem se žalobce jednak pokoušel osvědčit skutečnosti tvrzené v žalobě, tj. že z dokumentů předložených v průběhu daňového řízení – tj. z Rámcové kupní smlouvy, avíz, ADD dokladů, faktur a výpisu z bankovního účtu žalobce – reálně plyne, že žalobce v rámci svého smluvního vztahu nakoupil od společnosti N. zboží v tvrzeném množství, řádně uhradil jeho kupní cenu a v rámci své obchodní činnosti toto zboží dále prodal společnosti P. Žalobce se dále s odkazem na závěry předloženého znaleckého posudku vyjadřuje k povaze právních

úkonů, kdy o zastření (dissimulaci) právního úkonu může jít tehdy, pokud účastníci předstírají určité jednání, ač jej nechťejí, a zastírají tím jiné jednání, které ve skutečnosti chtějí, přičemž chce-li správce daně v rámci daňového řízení učinit závěr, že smluvní strany provedly jiný právní úkon, než jaký byl jimi formálně uzavřen, je jeho povinností dostatečně prokázat vůli daňových subjektů právní úkon simulovat. Tyto závěry žalobce (resp. obsah jím předloženého posudku) opírá o judikaturu Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“). Shora uvedenou argumentací se žalobce snaží poukázat na to, že žalovaný při vyhodnocení průběhu zkoumané obchodní transakce neunesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání zastřenosti (dissimulace) žalobcova právního jednání, a proto je jeho rozhodnutí nezákonné. Žalobce rovněž – opět s poukazem na obsah jím obstaraného znaleckého posudku – trvá na tom, že tzv. řetězové transakce jsou běžnou obchodní praxí, při níž není vyloučeno, že určitý účastník obchodu nepřijde vůbec do fyzického styku s předmětem koupě či prodeje, tudíž přímé doručení subjektem A subjektu C ještě bez podrobného zkoumání neosvědčuje, že např. mezi subjekty B a C nedošlo k dodání zboží. Žalobce taktéž poukazuje na rozdílný právní režim daně z přidané hodnoty a spotřební daně, kdy právní úprava spotřební daně není primárně založena na premise vlastnického práva k přepravovanému zboží, a proto z žalobcem předložených přepravních dokumentů nelze automaticky dovozovat převod vlastnického práva tak, jak to činil žalovaný. Nakonec se žalobce vyjadřuje k podmínkám, kdy správce daně může odepřít nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, což v souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie může být pouze ve dvou případech, a to když je daňový subjekt účasten podvodu, nebo kdy jsou u něj naplněny znaky zneužití práva. V projednávané věci však finanční orgány ani jeden z těchto případů nenamítaly, proto nemohly rozhodnout o odpočtu DPH tak, jak rozhodly. Vše shora uvedené žalobce opírá o obsah svého znaleckého posudku. V závěru své repliky žalobce zopakoval své dosavadní stanovisko a znění žalobního petitu.

Na repliku žalobce reagoval žalovaný stanoviskem ze dne 16. 4. 2013, v němž se podrobněji vyjádřil k žalobcovu znaleckému posudku, který dle názoru žalovaného nelze v žádném případě hodnotit jako důkaz dle § 77 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), neboť tento takzvaný důkaz nemění právní a skutkový stav, který zde byl v době rozhodování správního orgánu, pouze jej analyzuje a popisuje. Dle žalovaného lze tuto listinu připustit jako rozšíření argumentace žaloby za pomoci znalcem citovaných a uvedených rozsudků Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu. Takto zpracovaný znalecký posudek nemůže v žádném případě nahrazovat rozhodovací pravomoc soudů ve správním soudnictví, nýbrž pouze soud může po zhodnocení důkazů rozhodovat o zákonnosti napadeného rozhodnutí. Na rozdíl od žalobce se žalovaný nedomnívá, že by k posouzení právní otázky bylo zapotřebí vypracování znaleckého posudku, neboť tu si dovede v souladu se zásadou *iura novit curia* vyhodnotit soud. V závěru odkazuje na závěry předchozího vyjádření Finančního ředitelství v Praze ze dne 10. 12. 2012 a navrhuje zamítnutí žaloby.

Krajský soud v Praze se následně podrobněji seznámil s předloženým znaleckým posudkem ze dne 26. 3. 2013, č. 26-03-2013/049, z jehož obsahu vyplývá, že se z převážné části zabývá hodnocením smluvních vztahů mezi žalobcem a jeho obchodními partnery, a dále pak analyzuje zákonné podmínky pro postup finančních orgánů v daňových řízeních,

vše přitom opírá o právní předpisy a judikaturu. Soud proto dospěl k závěru, že žalobcem předložený posudek se evidentně nezabývá posouzením otázek skutkových, nýbrž otázek právních. Z tohoto důvodu je třeba přisvědčit názoru žalovaného, že na žalobcem předložený posudek nelze nahlížet jako na důkazní prostředek. Důkazními prostředky mohou být takové prostředky, jimiž lze zjistit stav věci [srov. § 125 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“), v návaznosti na § 64 s. ř. s.], přičemž stavem věci je myšlen stav faktický (skutkový), nikoliv stav právní. Soud proto nebude žalobcem předložený posudek považovat za důkaz znaleckým posudkem (§ 127 odst. 1 o. s. ř. v návaznosti na § 64 s. ř. s.), ale nahlíží na něj jako na doplnění žalobní právní argumentace.

Relevantní část spisu

Ze správního spisu soud v dané věci zjistil následující relevantní skutečnosti:

Dne 26. 4. 2010 bylo finančnímu úřadu doručeno žalobcovo přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2010, jež sestavila a podepsala jednatelka žalobce. V rámci tohoto daňového přiznání žalobce uplatnil nárok na vrácení nadměrného odpočtu dle § 105 zákona o DPH.

Finanční úřad svým přípisem ze dne 7. 5. 2010, č. j. 56208/10/026911205667 vyzval žalobce k předložení originálů všech písemností vztahujícím se k dotčeným plněním a dalších účetních dokladů. Tímto okamžikem došlo k zahájení vytýkacího řízení ve smyslu § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění novely 304/2009 Sb. (dále jen „ZSDP“).

Dne 21. 5. 2010 provedl finanční úřad v sídle žalobce místní šetření, o jehož průběhu byl ve smyslu ustanovení § 12 vyhotoven protokol č. j. 0040/10/026930204252. V průběhu místního šetření jednal za žalobce pan Ing. M. S. coby prokurista [§ 14 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění účinném v době vydání napadeného rozhodnutí (dále jen „obchodní zákoník“)]. V průběhu místního šetření vyplynulo, že žalobcem uplatněný nadměrný odpočet DPH byl mimo jiné ovlivněn přijetím a zaúčtováním těchto faktur:

- PF 2010023 ze dne 17. 3. 2010 od dodavatele N.; základ daně 13.270.675,- Kč, daň 20% 2.614.135,- Kč za dodávku leteckého petroleje Jet A1
- PF 2010031 ze dne 31. 3. 2010 od dodavatele P.; základ daně 13.954.000,- Kč, daň 20% 2.790.800,- Kč za dodávku benzínu BA 95 Natural a motorové nafty
- PF 2010035 ze dne 31. 3. 2010 od dodavatele P.; základ daně 10.019.995,99 Kč, daň 20% 2.003.999,20 Kč za dodávku a motorové nafty
- PF 2010023 ze dne 17. 3. 2010 od dodavatele G. V. s. r. o., sídlem Náměstí 14 října 1307/2, 150 00 Praha 5, základ daně 13.270.675,- Kč, daň 20% 2.614.135,- Kč, za dodávku leteckého petroleje Jet A1.

Jak dále vyplývá ze spisu, výše uvedená faktura PF 2010023 ze dne 17. 3. 2010 byla původně vystavena pod č. 100100017, přičemž v popisu fakturace je uvedeno zohlednění platby ze dne 9. 2. 2010 ve výši 16.500.000,- Kč. Tato platba byla předtím vyúčtována fakturou č. 100800013, kterou žalobci dne 8. 2. 2010 vystavila společnost N. za dodávku zboží (Leteckého petroleje JET-A1).

V průběhu vytykácího řízení si finanční úřad dále dožádal od jiných správců daně údaje týkající se obchodních partnerů žalobce, zejména pak jeho dodavatele společnosti N. a jeho odběratele společnosti P..

Jako první obdržel odpověď na dožádání od Finančního úřadu pro Prahu 4 ze dne 18. 6. 2010, z níž mj. vyplynulo, že společnosti N. byly veškeré její doklady zajištěny Policií České republiky, Útvarem pro odhalování korupce a finanční kriminality, expoziturou Hradec Králové (dále jen „policejní orgán“). K uvedenému sdělení je rovněž přiloženo usnesení zmiňovaného policejního orgánu ze dne 16. 2. 2010, č. j. OKFK-418-276/TČ-2008-27, z něhož vyplývá, že jednatel společnosti N., pan M. Z., byl t. č. podezřelý ze spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 odst. 1 odst. 3 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů.

Dále finanční úřad obdržel odpověď Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 4. 8. 2010, z níž mj. vyplývá, že žalobce odebíral totožné zboží (tj. letecký petrolej JET A-1) rovněž od společnosti G.V. s. r. o., IČO: , **se sídlem** nám. (dále jen „G. V.“), přičemž se rovněž jednalo o dodávku dopravenou z Polska do České republiky formou železniční přepravy, ovšem místem dodání byly Štětice, Č. a. s.

Finanční úřad následně svým přípisem ze dne 27. 10. 2010 vyzval žalobce k předložení konkrétních a ověřitelných důkazních prostředků, které by jednoznačně prokázaly, že zboží (tj. letecké palivo JET A-1) bylo skutečně dodáno dodavatelem N. tak, jak je uvedeno na daňovém dokladu č. 1000100017 ze dne 17. 3. 2010. Následně proběhlo dne 9. 11. 2010 v sídle finančního úřadu ústní jednání, jehož průběh je zaznamenán v protokolu č. j. 101421/10/026930204252, z něhož vyplývá, že za žalobce se jednání účastnil opět jeho tehdejší prokurista, pan Ing. M. S., který v návaznosti na výzvu ze dne 17. 3. 2010 předložil následující dokumenty:

- Rámcovou kupní smlouvu ze dne 1. 4. 2009 o dodávkách pohonných hmot uzavřenou se společností N.
- Fakturu č. FV 2010013 ze dne 22. 3. 2010 vystavenou žalobcem společností P. za odebrání zboží
- Celní doklady k dodávce leteckého petroleje – přílohy daňového dokladu č. 2000023 (dle poznámky finančního úřadu špatně čitelné)
- Dohodu o započtení vzájemných pohledávek žalobce a P.
- Výpis z bankovního účtu č. 51-5495980217/0100

Jak dále vyplývá z obsahu protokolu, žalobcův prokurista uvedl, že z důvodu nemožnosti komunikace se společností N. nelze doložit další dokumenty, avšak žalobce vykazuje za touto společností pohledávku ve výši 575.190,- Kč z faktury č. 2010023.

Soud po zhlédnutí obsahu výše uvedených podkladů zjistil rovněž tyto skutečnosti:

- Rámcová kupní smlouva ze dne 1. 4. 2009 výslovně odkazuje na pravidla INCOTERMS 2000 na paritě DDU pouze v čl. IV odst. 4.1., v němž je mimo jiné uvedeno, že terminálem kupujícího „se zpravidla rozumí terminály daňového skladu společnosti Č. a. s.“. Navzdory odkazu na paritu DDU INCOTERMS 2000

obsahuje rámová smlouva poměrně podrobná ujednání týkající se přechodu nebezpečí škody na zboží (čl. VII) odkazující výslovně na úpravu § 456 až § 461 obchodního zákoníku.

- Fakturou č. FV 2010013 ze dne 22. 3. 2010 je vyúčtována částka ve výši 16.157.856,- Kč, kdy v popisu účtované objednávky je odkazováno na dodací list č. 2010015.
- Celní doklady k dodávce leteckého petroleje jsou polsky psané formuláře průvodních dokladů (*administracyjny dokument towarzyszący*), jejichž obsah je skutečně špatně čitelný. Navzdory tomu však lze vyčíst, že v kolonce 1 je jako odesílatel (*wysyłający*) uvedena společnost G. L., dále v kolonce 7 je jako příjemce (*odbiorca*) je uvedena společnost L. a konečně v kolonce 7a je jako místo dodání (*miejsce dostawy*) rovněž společnost L., přičemž uvedená adresa je zjevně odlišná od adresy sídla společnosti (není dobře čitelné). Doklad podepsal jménem příjemce (společnosti L.) dne 12. 3. 2010 pan P.V., nicméně razítko celního úřadu a podpis úřední osoby je již zcela nečitelný.
- Dohodou o započtení vzájemných pohledávek ze dne 21.4.2010 byla na pohledávku společnosti P. ve výši 16.744.800,- Kč vyjádřená fakturou č. 18773 započtena pohledávka žalobce ve výši 9.953.390,- Kč vyjádřená (výše *zmiňovanou*) fakturou č. 2010013.
- Bankovní účet č. 51-5495980217/0100 je účet žalobce vedený Komerční bankou, a. s. Ve výpisu z tohoto účtu jsou uvedeny mj. platby, které v roce 2010 žalobce provedl ve prospěch společnosti N. a které naopak žalobce obdržel od společnosti P. a dále též od **M. M.-H. mbH – odštěpný závod zahraniční právnické osoby, sídlem R.** (dále jen „M.“).

Dne 9. 12. 2010 obdržel finanční úřad odpověď na dožádání od Finančního úřadu pro Prahu 1, z níž mj. vyplynulo, že P. nakoupil dne 31. 3. 2010 od žalobce zboží za 16.157.856,- Kč vyúčtovaných v rámci faktury FV 2010013, na niž byl následně žalobcem vystaven dobropis č. 2010011 na částku ve výši – 46.609,20 Kč. Součástí vyjádření Finančního úřadu pro Prahu 1 je i odpověď na dožádání od Finančního úřadu pro Prahu 10, z níž vyplývá, že společnost P. nakoupila též motorovou naftu od společnosti C. E. a. s., IČO: se sídlem (dále jen „C. E.“) za cenu 10.020.000,- Kč vyúčtovaných v rámci faktury OF2010100017. Nelze přitom přehlédnout, že společnost P. nakoupila od žalobce zboží v ten samý den (31. 3. 2010), kdy od společnosti C. E. nakoupila motorovou naftu. Rovněž nelze přehlédnout, že ve stejný den (31. 3. 2010) prodala společnost P. žalobci motorovou naftu ve stejném množství, v němž ji téhož dne odkoupila od společnosti C. E. (což je vyjádřeno ve faktuře č. 18850 vystavené společností P. žalobci na částku ve výši 12.023.995,19 Kč).

Dne 13. 12. 2010 nařídil finanční úřad ve svém sídle další ústní jednání, jehož průběh je zaznamenán v protokolu č. j. 108850//10/026930204252. Pracovník finančního úřadu během ústního jednání shrnul dosavadní průběh vytykácího řízení, přičemž konstatoval, že dosud předložené důkazní prostředky neprokazují, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění v rozsahu uvedeném na daňovém dokladu předloženém žalobcem a že plnění nebylo od

žalobceva dodavatele fakticky přijato, čímž bylo porušeno ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH. Z tohoto důvodu bude vyloučeno z přijatých zdanitelných plnění za zdaňovací období březen 2010 plnění uplatněné na základě daňového dokladu, kde je jako dodavatel uvedena společnost N. Žalobce (jednající opět svým prokuristou Ing. M. S.) uvedl, že již nemá žádné důkazní prostředky a nechce se ke zprávě vyjádřit.

V návaznosti na výsledek výše zmiňovaných ústních jednání vydal finanční úřad Zprávu o výsledku vytykácího řízení (dále jen „zpráva“) ze dne 15. 12. 2010, č. j. 18935/10/026930204252. V této zprávě finanční úřad uvedl, že žalobce ve svém daňovém přiznání za březen 2010 vykázal nadměrný odpočet ve výši 6.282.823,- Kč a následně specifikoval jednotlivá zdanitelná plnění, která žalobce ve svém přiznání dokladoval, z nichž ovšem nebylo možno ověřit realizaci plnění mezi žalobcem a společností N.. Z tohoto důvodu vznikl žalobci nárok na nadměrný odpočet ve výši 3.628.688,- Kč. Obsah této zprávy a její převzetí stvrdil žalobcův prokurista svým podpisem.

Na základě zprávy přistoupil finanční úřad k vydání platebního výměru ze dne 15. 12. 2010, č. j. 109796/10/026911205667.

Proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání. V něm vytýkal finančnímu úřadu, že v rozporu s § 31 odst. 2 ZSDP dostatečně nezjistil skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti. Jako stěžejní odvolací námitku uváděl skutečnost, že po vydání platebního výměru se mu podařilo zkontaktovat odpovědné pracovníky společnosti N., kteří mu následně poskytli dopis potvrzující dodání zboží žalobci a jeho úhradu prostřednictvím složené zálohy. Toto tvrzení žalobce dokazoval předložením nedatované písemnosti společnosti N. podepsané jejím jednatelem M. Z., která v sobě zahrnovala mj. též prohlášení: „Potvrzujeme, že zboží bylo společnosti T. s.r.o. dodáno na základě faktury č. 100100017 společnosti N. s.r.o. a uhrazeno zálohovou platbou.“ Žalobce dále přiložil doklady o dodávce zboží, vystavené společností G. L.. Jde o polsky psané průvodní listy označené WWR 102617, WWR 102619 a WWR 102620, kde je jako prodejce (*sprzedajacy*) uvedena společnost G. L. a jako odběratel (*odbiorca*) společnost L.. Dle žalobce z těchto listin jednoznačně vyplynulo, že mu společnost N. skutečně zboží dodala a vystavila daňový doklad 100100017, přičemž skutečnost, že na průvodkách figuruje jen odesílající a přijímací daňový sklad (G. L. – L.) označuje za běžnou praxi daného odvětví. Rovněž odkázal na čestné prohlášení Ing. K. M., marketingového ředitele společnosti P., který ve svém prohlášení ze dne 12. 1. 2011 uvedl, že byl v plném rozsahu obeznámen s dodavatelským řetězcem předmětného obchodního případu a výslovně potvrdil, že ve vztahu k dodávanému zboží pro koncového zákazníka – společnost L. – byl faktickým dodavatelem zboží pro žalobce společnost N.. Na základě výše uvedených tvrzení a předložených důkazů žalobce žádal Finanční ředitelství v Praze coby odvolací orgán, aby platební výměr finančního úřadu zrušil.

Finanční ředitelství v Praze v rámci odvolacího řízení vyzvalo žalobce, aby doložil, odkud a kam se zboží fyzicky dopravovalo, jakým dopravním prostředkem a kdy se tak stalo, kdo tuto dopravu objednal, platil a zda byla zaplacená, zda žalobce zboží skladoval, proč bylo zboží předáváno tak, jak uvádí žalobce, resp. proč jej žalobce nenakoupil přímo od G. L. a proč jej neprodal přímo společnosti L., dále aby předložil objednávku zboží a další doklady dle čl. 4.2 Rámcové smlouvy.

Na tuto výzvu žalobce reagoval vyjádřením ze dne 16. 5. 2011. Uvedl, že zboží bylo ve skladu společnosti G. L. fyzicky naloženo do vlakových cisteren a odesláno jako jedna ucelená vlaková dodávka do daňového skladu společnosti L., které jsou uvedeny i na založených průvodních dokladech, nicméně tyto skutečnosti nikterak nedokládají vlastnické právo k přepravovanému zboží. Následně žalobce znovu popsal svou verzi právní podoby obchodního řetězce (tj. G. L. – N. – žalobce – P., kdy každý subjekt na paritě DDU INCOTERMS 2000 splnil svou povinnost dodat zboží okamžikem jeho fyzického dodání do daňového skladu společnosti L.; tento řetězec vztahů žalobce popsal jinými slovy ve svém vyjádření ještě několikrát). V souvislosti s tím žalobce zdůraznil, že nebyl a nemohl být v žádném smluvním vztahu s dopravcem zboží, neboť dopravu do cílového daňového skladu na své náklady v souladu se smyslem parity DDU INCOTERMS 2000 zajistil a uhradil prvotní dodavatel G. L.; z téhož důvodu samotný žalobce přepravované zboží nikde dále neskladoval. Dodal, že ani jeho odběratel P. zboží nikam nepřepravoval, ani jej neskladoval, ale již uskladněné zboží stejným způsobem dále prodal společnosti Č.. K otázce odvolacího orgánu, proč bylo zboží prodáváno výše popsaným způsobem, žalobce sdělil, že zareagoval na nabídku společnosti P. podílet se na dodávce pohonných hmot pro Č., a protože on sám neměl žádných smluvních vztahů s přímými dodavateli pohonných hmot, obrátil se na společnost N., která disponovala smluvním vztahem s dodavatelem G. L.. Jako podstatnou okolnost žalobce uvedl, že disponoval volnými finančními prostředky, které byl ochoten a schopen zaplatit předem na základě zálohových faktur, když společnost N. volnými finančními prostředky na nákup pohonných hmot nedisponovala a ani společnost P. nebyla ochotna nést finanční náklady a riziko předem. Dle žalobcových informací byla odběratelem jím původně dodaného zboží společnost Č., která dle obecně známých informací disponuje rámcovým smluvním vztahem se společností L. provozující daňový sklad, přičemž dle názoru žalobce by Č. jako státem vlastněná a řízená společnost nepochybně nepřijala jakékoliv dodávky třetích stran, pokud by skutečně neproběhly na podkladě řádně uzavřených smluvních vztahů a řádných celních, dopravních a daňových dokladů. Žalobce dále upřesnil, že se společností N. nemá ohledně dodávky pohonných hmot uzavřenou žádnou další smlouvu než zmiňovanou Rámcovou kupní smlouvu ze dne 1. 4. 2009, podle níž se obecně postupovalo, nicméně některé postupy probíhaly v rámci urychlení a zjednodušení pouze telefonicky, což byl i případ objednávky zboží posuzované v odvolacím řízení. K ostatním dokladům k dodávce zboží žalobce poznamenal, že příslušná avíza, AAD doklady a daňové doklady jsou podklady potřebnými pro fakturaci dodávek zboží, kdy skutečnou realizaci proběhlých obchodů v souladu s celními a daňovými předpisy stvrzuje celní správa svým potvrzením na jednotlivých AAD dokladech, za jejichž správnost ručí příslušný daňový sklad. Žalobce znovu zdůraznil, že předmětná dodávka byla ze strany Celního úřadu Kladno řádně potvrzena a uzavřena jako realizovaná, přičemž samotný žalobce nemůže ovlivnit kvalitu AAD dokladů, neboť jakožto třetí strana s nimi nepřichází do styku, ale je zcela závislý na dokladech zaslaném mu příjemcem – daňovým skladem. V souvislosti s tím navrhuje Finančnímu ředitelství v Praze, aby si od Celního úřadu Kladno vyžádal předložení lépe čitelných dokladů, zejména potvrzení vlastní dodávky zboží v popsáném množství, neboť právě tyto podklady dle názoru žalobce v plné míře prokážou oprávněnost jím uplatněného nároku na daňový odpočet. Ke svému vyjádření žalobce rovněž připojil Dílčí výpis z evidence vlakových dodávek společnosti M./P. za období 4. 1. 2010 a 4. 5. 2010, z něhož

má vyplývat, že dne 17. 3. 2010 došlo z jeho strany k dodávce zboží společnosti P.. Rovněž připojil výpis ze svého účtu, v němž je uvedena platba žalobce ve výši 16.500.000,- Kč na účet společnosti N. a přijetí platby ve výši 6.157.856,- Kč od společnosti P.. Taktéž připojil dohodu o započtení vzájemných pohledávek mezi ním a společností P. ze dne 21. 4. 2010 (viz výše).

Finanční ředitelství v Praze dále vyzvalo finanční úřad, aby si vyžádal od Celního úřadu Kladno a od policejního orgánu doklady, jichž se žalobce ve svém odvolání dovolával, dále aby objasnil další okolnosti dodání zboží mezi žalobcem a společností N., což finanční úřad následně učinil v rámci výzev ze dne 29. 4. 2011.

Policejní orgán následně zaslal své sdělení ze dne 3. 5. 2011, č. j. OKFK-418-902nrC-2008-27, v němž uvedl, že dne 17. 2. 2010 byla v sídle společnosti N. provedena prohlídka kancelářských prostor, v rámci níž byly zajištěny účetní doklady, avšak písemnosti požadované finančními orgány se nepodařilo dohledat, vyjma Rámové kupní smlouvy ze dne 1. 4. 2009, která byla rovněž předložena jednatelkou žalobce při výslechu svědka dne 13. 4. 2011.

Celní úřad Kladno v rámci přípisu ze dne 4. 5. 2011, zn. 9650/2011-176900-024, zaslal finančním orgánům kopie přepravních dokumentů AAD od dodavatele G. L. pro příjemce L., které byly dle sdělení celního úřadu vystaveny odesilatelem dne 5. 3. 2010, přeprava byla ukončena na stáčíšti leteckých pohonných hmot Letiště Ruzyně v Kněževsi. K uvedeným přepravním dokumentům byly též přiloženy dodací listy WWR 102617, WWR 102618, WWR 102619 a WWR 102620.

Finanční ředitelství v Praze si následně vyžádalo od policejního orgánu další podklady. Policejní orgán následně v rámci přípisu ze dne 11. 10. 2010, č. j. OKFK-418-118/TČ-2008-27, zaslal Finančnímu ředitelství v Praze kopie protokolů o výslechu jednatelky žalobce, paní Ing. M. Š., a Ing. K. M., bývalého zaměstnance společnosti M. a v době uzavření předmětného obchodu prokuristy společnosti P., a dále kopie úředních záznamů o podání vysvětlení M. Z..

Z protokolu o výslechu svědka ze dne 13. 4. 2011, č. j. OKFK-418-858/TČ-2008-27 zjistil soud následující relevantní skutečnosti: Jedná se o výslech v trestní věci při podezření několika osob ze spáchání či účasti na zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 odst. 1, odst. 3 trestního zákoníku (mezi obviněnými je rovněž uveden M. Z., jednatel společnosti N.). Vyslýchaná jednatelka žalobce mj. sdělila, že žalobce obchodoval se společností N., není a nikdy nebyla společníkem žalobce, jediným společníkem žalobce byla a je společnost T. a. s. sídlící na totožné adrese jako žalobce. Dále uvedla, že činnost žalobce spočívá v obchodování s pohonnými hmotami tím způsobem, že žalobce nakoupí pohonné hmoty od nějakého subjektu a následně je jinému subjektu prodá se ziskem, v rámci čehož využívá služeb stálých dodavatelů a odběratelů v závislosti na nabídce a poptávce. O tom, od kterého subjektu žalobce nakoupí a prodá zboží, rozhodují externí poradci, kteří jsou jako první v kontaktu s dodavateli a odběrateli, s nimiž poté jedná jednatelka žalobce. Tito externí poradci tedy osobně a telefonicky zjišťují u subjektů obchodujících s pohonnými hmotami ceny a další podmínky dodávek či odběrů, a účetní zpracování dodávek je poté již na jednatelce. Obchody tedy probíhají pouze účetně, žalobce si nezajišťuje autodopravu, která by

zboží převážela. Žalobce dopředu poskytne zálohu, pokud odebírá zboží, a po dodání proběhne samotné vyúčtování. Odběratelé platí žalobci podle dat splatnosti dle vystavených faktur, která může být různá. Ing. M. Š. se dále vyjádřila ke konkrétním obchodním partnerům, přičemž k obchodování se společností N. uvedla, že toto obchodování domlouval pan M. a ona samotná byla pouze v e-mailovém kontaktu s panem Z. za společnost N., pana Z. však nikdy neviděla a zřejmě s ním ani nikdy nehovořila po telefonu. K dotazu, zda ví, kde obchodní partneři žalobce (včetně společnosti N.) nakupovali zboží, které žalobci prodávaly, vyslychaná uvedla, že to podle ní byl v Polsku od společnosti G. L., protože její název byl uveden v průvodních dokladech, přičemž 95 % nakoupeného zboží žalobce dále prodával společnosti M. Ohledně Rámcové kupní smlouvy ze dne 1.4.2009 mezi žalobcem a společností N. vyslychaná uvedla, že jako zástupce společnosti N. je ve smlouvě uveden M. Z., přičemž k podpisu smluv nedošlo současně za přítomnosti jednatelů obou stran, ale proběhlo to tak, že podepsala jedna strana a prostřednictvím pana M. došlo k podpisu druhé strany.

Z protokolu o výsledku svědka ze dne 20. 7. 2011, č. j. OKFK-418-1072/TČ-2008-27 zjistil soud následující relevantní skutečnosti: Jedná se o výsledk v trestní věci při podezření několika osob ze spáchání či účasti na zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 odst. 1, odst. 3 trestního zákoníku (mezi obviněnými je rovněž uveden M. Z., jednatel společnosti N.). Vyslychaný Ing. K. M. mj. sdělil, že od roku 2003 byl zaměstnancem společnosti M., kde měl na starosti obchod, což trvalo do března 2010, než se tato společnost transformovala na společnost P., jejímž zaměstnancem se stal od září 2010. V rámci své činnosti pro M. se zabýval obchodováním s pohonnými hmotami, jehož podstatou bylo nakoupení zboží a jeho prodej se ziskem, přičemž společnost M. neměla autodopravu ani skladovací prostory, proto měla uzavřenou smlouvu o transportu a skladování se společností Č.. Nabídky obchodních partnerů byly zasílány i přijímány faxem a e-mailem, v rámci plateb se prováděly zápočty a cenová vyrovnání, vyslychaný rovněž připouští možnost zálohových plateb. Ve vztahu k obchodování s žalobcem Ing. K. M. uvedl, že žalobce s jeho společností v rámci obchodování s pohonnými hmotami úzce spolupracoval. Vzhledem k jeho známosti s jednatelkou žalobce s ním žalobce bezplatně konzultoval obchodování s pohonnými hmotami, v rámci čehož se jej žalobce dotazoval též na své dodavatele, tedy i na společnost N. I. K. M. připustil, že někdy kontaktoval i zástupce N., zda jsou schopni dodat pohonné hmoty, když zároveň věděl, že tato společnost dodává žalobci, od kterého odebírala společnost M.; rovněž i žalobce odebíral od společnosti M. zboží. V souvislosti se společností N. je vyslychanému známo pouze jméno Z., kterého pravděpodobně nikdy neviděl, avšak nevylučuje e-mailovou komunikaci.

Finanční ředitelství v Praze následně zaslalo žalobci seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy ze dne 17. 1.2012, č. j.274/12-1300-203500, v němž zrekapitulovalo průběh odvolacího řízení a popsalo úvahy, jimiž hodnotilo obdržené podklady, načež vyslovilo závěr, že skutečný obsah obchodního vztahu byl jiný, než jak popisuje žalobce – tzn. že žalobce nenakoupil zboží od společnosti N. za účelem jeho dalšího prodeje společnosti P., ale ve skutečnosti vstoupil do obchodního vztahu mezi N. a P. až po sjednání konkrétního obchodu prokuristou P. s tím, že dodávku zboží z Polska pouze profinancoval.

Z tohoto důvodu Finanční ředitelství v Praze sdělilo žalobci svůj závěr, že napadeným platebním výměrem byla daňová povinnost vyměřena ve správné výši.

Na výše uvedené sdělení Finančního ředitelství v Praze reagoval žalobce svým vyjádřením ze dne 2. 2. 2012. Rozporoval závěry finančních orgánů a znovu popsal podobu obchodního řetězce mezi jednotlivými subjekty plněními své závazky na základě parity DDU INCOTERMS 2000, stejně jako realizaci smluvních ujednání na základě telefonické domluvy, přičemž navrhl, aby odvolací orgán provedl svědeckou výpověď M. Z., jednatele společnosti N., a Ing. K. M., bývalého prokuristy společnosti P.. Žalobce rovněž opětovně zdůraznil, že společnost P. dále prodala předmětné zboží společnosti Č., přičemž fyzický přechod zboží skrz žalobce od společností N. a P. má vyplývat mj. i z potvrzení poskytnutého společností Č. prostřednictvím jejího odpovědného zaměstnance, Ing. J. Š., jehož svědeckou výpověď žalobce rovněž navrhl v rámci odvolacího řízení provést.

Dne 5. 3. 2012 podal žalobce doplňující vyjádření, v němž rozporoval závěr Finančního ředitelství v Praze, že pouze profinancoval daný obchodní vztah a ve skutečnosti se neúčastnil faktické dodávky pohonných hmot. Žalobce oponoval, že v případě profinancování obchodního vztahu z jeho strany by jím musela být fakturována finanční služba a úrok z této služby, v důsledku čehož by nemohl na výstupu fakturovat cenu dodávku zboží, a stejně tak společnost P. by nemohla na vstupu uplatnit nárok na odpočet daně – což *mutatis mutandis* platí ke všem subjektům v dodavatelském řetězci. V návaznosti na to klade otázku, proč v takovém případě správce daně nenapadl i ostatní uplatněné částky na vstupu. Úvaha odvolacího orgánu nemůže dle žalobce obstát za situace, kdy žádný ze subjektů obchodního řetězce nedisponuje smlouvou o půjčce ani jinou smlouvou, jejímž předmětem by bylo poskytnutí finančních prostředků.

Finanční ředitelství v Praze v návaznosti na žalobcova vyjádření předvolalo Ing. K. M. k podání svědecké výpovědi. Výslech svědka proběhl v sídle Finančního ředitelství v Praze za účasti právního zástupce žalobce, jeho průběh je zaznamenán v protokolu ze dne 14. 3. 2012, č. j. 1524/12-1300-203500, z něhož soud zjistil následující relevantní skutečnosti: Ing. K.M. v rámci výslechu potvrdil, že společnost P. obchodovala s předmětným zbožím, které jí dodal žalobce, místem náklady byla společnost G. L. a místem vykládky daňové sklady společnosti Č., příp. oprávněného příjemce společnosti L., zboží nebylo v průběhu dopravy nikde skladováno, jeho fyzické převzetí proběhlo přijímacím skladem daňovým subjektem v souladu s dodací paritou dle INCOTERMS a smluvními podmínkami, kdy veškeré dodací a reklamační řízení začínají probíhat u přebírajícího (konečného subjektu), přičemž odpovědnost za předání a převzetí zboží přebírá odběratelský subjekt Č.. Vyslýchaný dále uvedl, že spolupráce s žalobcem započala v roce 2006 nebo 2007, nevzpomněl si však, kdo jako první navázal kontakt. Následně sdělil, že objednávání zboží se dělo buď na základě rámcové smlouvy nebo ostatních smluvních vztahů, a to buď telefonicky, e-mailem, faxem nebo při osobním jednání některým ze zaměstnanců M./P., kdy za žalobce ve většině případů jednala jeho jednatelka, Ing. M. Š. Vyslýchaný dále nevyloučil obchodní styk se společností N., ani nevyloučil osobní setkání s jejím jednatelem M. Z. Na otázky položené v průběhu výslechu právním zástupcem žalobce odpověděl, že ze strany Č. ani L. jejich dodávky nikdo nereklamoval, není si vědom smluvního vztahu mezi společnostmi N. a P. ve vztahu k předmětné dodávce, přičemž dodání zboží ze strany N. přímo společnosti P. bez

prostřednictvím žalobce by v případě standardního předání dokumentů a fakturace na 100% vyloučil. Na otázku, zda je možné, aby žalobce dodal zboží z rozhodné dodávky z rafinerií G. L., aniž by jej někde jinde předtím nakoupil, vyslýchaný odpověděl, že žalobce musel zboží vždy někde nakoupit, v daném případě šlo o vlakovou dodávku a v souladu s dodací paritou je zcela nezpochybnitelné, že zboží někde nakoupil.

Finanční ředitelství v Praze rovněž předvolalo k podání svědecké výpovědi M. Z., který se však na výzvu ani po opakovaném předvolání nedostavil. Ze zprávy Policie ČR, Obvodního ředitelství policie Praha IV, ze dne 3. 7. 2012, č. j. ORÍV-38998-3/ČJ-2012-001415, vyplývá, že M. Z. nebylo možno ani předvést, neboť na adrese jeho trvalého pobytu se nachází Úřad městské části Praha 11, kde jsou hlášeny osoby bez trvalého přístřeší, a mna další adrese možného pobytu nebyl jmenovaný zastižen.

Následně Finanční ředitelství přistoupilo k vydání žalobou napadeného rozhodnutí. V odůvodnění svého rozhodnutí popsalo průběh prvoinstančního i odvolacího řízení, vyhodnotil obsah předložených listin a podaných svědeckých výpovědí, rovněž vysvětlil, proč některé z navržených důkazů neprovedl (výslech zaměstnance Č. Ing. J. Š.), přičemž potvrdil svůj přechodní názor, že skutečným obsahem obchodních vztahů nebyl nákup zboží žalobcem od společnosti N. jeho další prodej společnosti P., ale že žalobce ve skutečnosti vstoupil do obchodního vztahu mezi N. a P. až po sjednání konkrétního obchodu Ing. K. M. coby prokuristou P., s tím, že na dodávku zboží z Polska žalobce pouze poskytl finanční prostředky ve smyslu ustanovení § 54 zákona o DPH. V souvislosti s tím zdůraznil, že ve smyslu ustanovení § 72 a § 73 zákona o DPH je povinností plátce prokázat přijetí zdanitelného plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a též musí prokázat, že toto plnění proběhlo způsobem, jak je uvedeno v dokladu prokazujícím nárok na odpočet. Rozhodující je přitom stav faktický, nikoliv formálně vykázaný – doložení formálně bezvadného daňového dokladu ještě nestvrzuje nárok na odpočet po stránce faktické, který však žalobce spolehlivě nedoložil. Toto rozhodnutí bylo následně napadeno správní žalobou.

Právní posouzení

Krajský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.), jakož i řízení předcházející vydání rozhodnutí. Vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.). Dospěl přitom k závěru, že žaloba je důvodná.

Jak vyplývá ze shora uvedených zjištění, jádrem sporu mezi účastníky je názor na podobu uskutečněné obchodní transakce. Žalobce trvá na tom, že společnost G. L. prodala zboží společnosti N., ta jej zase prodala žalobci, ten jej dále prodal společnosti P. a ta jej následně prodala společnosti Č., kdy na základě smluvního ujednání došlo ve všech případech k právnímu předání zboží okamžikem jeho fyzického dodání do daňového skladu společnosti L. Naproti tomu žalovaný je přesvědčen, že žalobce nebyl přímým účastníkem jím popisovaného obchodního řetězce, neboť od společnosti N. žádné zboží doopravdy nenakoupil, ani jej následně neprodal společnosti P., ale ve skutečnosti vstoupil pouze do obchodního vztahu mezi těmito dvěma společnostmi, a to tak, že jim na dodávku zboží poskytl finanční prostředky.

Od shora popsaného rozdílného nazírání na povahu obchodního vztahu se přímo odvíjí i odlišný náhled na to, zda finanční prostředky vyúčtované v rámci faktury č. 100100017 (*resp. č. PF 2010023 v evidenci finančních orgánů*) ze dne 17. 3. 2010 je možno považovat za zdanitelné plnění ve smyslu ustanovení § 2 odst. 3 zákona o DPH či nikoliv.

Žalobce se domnívá, že ano, neboť dle jeho tvrzení je prostřednictvím shora specifikované faktury vyúčtováno dodání zboží [§ 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH] od společnosti N., jedná se tedy o přijetí zdanitelného plnění (§ 2 odst. 3 zákona o DPH) pro uskutečnění jeho ekonomické činnosti, což mu zakládá nárok na odpočet daně (§ 72 zákona o DPH).

Žalovaný naopak vychází ze zjištění, že společnost N. neměla v daném období dostatek finančních prostředků na nákup zboží od prvotního dodavatele a že společnost P. současně nebyla ochotna nést finanční náklady předem, z čehož usuzuje, že žalobcem poskytnuté finanční plnění vyjádřené fakturou č. 100100017 ze dne 17. 3. 2010 ve skutečnosti nepředstavovalo úhradu kupní ceny zboží, ale poskytnutí půjčky na nákup tohoto zboží, což je plnění osvobozené od daně [§ 51 odst. 1 písm. c) s odkazem na § 54 odst. 1 písm. c) zákona o DPH], které nezakládá nárok na odpočet na dani (§ 72 zákona o DPH).

Na tomto místě je třeba upozornit na skutečnost, že česká právní úprava DPH je transpozicí práva Evropské unie (§ 1 zákona o DPH), a to zejména směrnice Rady EU č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), jež od 1. 1. 2007 nahradila (bez obsahové změny) původní šestou směrnicí Rady EU č. 77/388, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (dále jen „šestá směrnice“). Výkladem zmiňovaných směrnic se opakovaně zabýval SDEU, jenž ve své judikatuře zaujal vcelku jednoznačné stanovisko k otázce, jakým způsobem by vnitrostátní právní úprava a orgány členských států měly přistupovat k řešení otázky uznávání nároku na odpočet DPH uhrazené na vstupu. Konkrétně v rozsudku ze dne 21. 2. 2006 ve věci C-255/02 Halifax vyslovil SDEU ve výroku následující závěr: *„Šestá směrnice (dnes směrnice o DPH – pozn. Krajského soudu v Praze) musí být vykládána v tom smyslu, že brání nároku osoby povinné k dani na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu, pokud plnění zakládající tento nárok představují zneužití. Pro zjištění existence zneužití je jednak nezbytné, aby výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté směrnice a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními. Krom toho musí ze všech objektivních okolností vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění.“*

Z odůvodnění výše citovaného rozhodnutí SDEU vyplývá, že pojmy jako „dodání zboží“ a „poskytování služeb“ vymezující zdanitelná plnění ve smyslu směrnice o DPH mají objektivní povahu a bylo by v rozporu s cíli společného systému DPH, kdyby primárním účelem šetření finančních orgánů bylo zjišťovat úmysl osoby povinné k dani (odst. 55-57). Má-li osoba povinná k dani možnost volby mezi dvěma plněními, směrnice o DPH nevyžaduje, aby si zvolila takové plnění, s nímž je spojeno placení nejvyšší částky DPH (odst. 73).

Pokud se tyto závěry aplikují na věc projednávanou nyní Krajským soudem v Praze, je třeba konstatovat, že je skutečně na vůli subjektů soukromého práva, jaký způsob poskytovaného plnění si zvolí. Řetězové nakupování a následné prodávání zboží, kdy v průběhu cesty zboží od prvotního dodavatele do skladiště, popř. v době skladování dojde k několikanásobnému právnímu dodání mezi jednotlivými subjekty, samo o sobě nemění nic na objektivní povaze uskutečněných převodů vlastnického práva k takovému zboží mezi zúčastněnými subjekty a tedy na opakovaném dodání takového zboží, jež představuje zdanitelné plnění ve smyslu § 13 a § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Řetězové nákupy a prodeje zboží bez fyzického předání zboží mezi účastníky těchto vztahů, zejména jde-li o zboží zastupitelné, jež je obchodováno na komoditních burzách a v souvislosti s tím tudíž podléhá dynamickým změnám ceny, jsou navíc zcela běžné a právní řád s možností takového obchodování na řadě míst výslovně počítá [srov. mj. i zakotvení zvláštních typů cenných papírů v ustanoveních § 2417 (skladištní list/warrant), popř. § 2572-2577 (náložný list/konosament) zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, které respektují dlouhodobou historickou obchodní praxi a mají za účel takové obchodování dále usnadnit]. V tomto ohledu je tedy třeba dát za pravdu žalobci, že pokud určitý účastník obchodu vůbec nepřijde do fyzického styku s předmětem koupě či prodeje, tak to ještě samo o sobě neosvědčuje, že po právní stránce k dodání zboží nedošlo.

Na druhou stranu SDEU připustil, že zásada zákazu zneužití práva se uplatňuje rovněž v oblasti DPH. Na rozdíl od běžných metod daňové optimalizace využívajících výběr mezi přirozeně se nabízejícími variantami obchodních transakcí tedy příslušný finanční orgán, pokud shledá, že výsledkem a současně hlavním účelem zdanitelných plnění bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí odporuje cílům sledovaným ustanoveními směrnice o DPH, může uplatněný nárok na daňový odpočet odeprít (srov. opět závěry rozsudku SDEU ze dne 21. 2. 2006 ve věci C-255/02 Halifax, odst. 70, 74-75 a 95). S ohledem na základní cíl systému odpočtů podle směrnice o DPH spočívající ve zbavení podnikatelů zátěže DPH splatné nebo odvedené v rámci všech jejich hospodářských činností, pokud tyto činnosti podléhají DPH (neutralita DPH), však plnění uskutečněná v rámci zneužití musejí být nově definována tak, aby byla nastolena taková situace, jaká by existovala v případě neexistence plnění představujících uvedené zneužití. V tomto ohledu jsou daňové orgány oprávněny zpětně požadovat vrácení odpočtených částek pro každé plnění, u něž konstatují, že nárok na odpočet byl vykonán zneužívajícím způsobem, musí však od této částky rovněž odečíst jakoukoli daň, již bylo zatíženo plnění uskutečněné na výstupu a k níž dotyčné osobě povinné k dani vznikla daňová povinnost uměle v rámci plánu snížení daňové zátěže, a případně tak musí vrátit i jakýkoli přebytek. Stejně tak musí umožnit osobě povinné k dani, která by v případě neexistence plnění představujících zneužití byla příjemcem prvního plnění, které nepředstavuje takové zneužití, odpočíst v souladu s ustanoveními systému odpočtů podle šesté směrnice DPH, již bylo toto plnění zatíženo na vstupu (tamtéž, odst. 78 a 94-97).

Výklad SDEU ostatně akcentoval i Nejvyšší správní soud, který například ve svém rozsudku ze dne 27. 11. 2008, č. j. 5 Afs 61/2008 – 80, vyslovil následující závěr: „*Pokud ze všech okolností uzavření kupní smlouvy na dodání zboží vyplývá, že jejím jediným účelem a zároveň i výsledkem je - i přes formální dodržení podmínek vyplývajících ze zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty - pouze získání nadměrného odpočtu (§ 19 odst. 1*

citovaného zákona) [dnes § 72 zákona o DPH – pozn. Krajského soudu v Praze], *přítom takové jednání postrádá jakýkoli ekonomický smysl, nelze toto jednání kvalifikovat jinak než zneužití objektivního daňového práva a pro daňové účely k němu nelze přihlížet.* “

V návaznosti na výše citovanou judikaturu lze shrnout, že pokud určité právní jednání formálně vykazuje podmínky vyplývající ze zákona o DPH (v tomto případě dle žalovaného pouze formální nákup a prodej pohonných hmot), avšak z objektivních okolností zároveň vyplývá, že z hospodářského hlediska postrádá jakýkoliv smysl a jeho stěžejním výsledkem a hlavním účelem je získání daňového zvýhodnění, pak takové jednání představuje zneužití práva a nelze k němu v rámci uplatnění nároku na daňový odpočet přihlížet a je třeba vyměřenou DPH o tuto umělou transakci očistit jak na vstupu, tak na výstupu (potažmo vyměřenou DPH upravit v souladu se skutečnou povahou zastírané obchodní transakce).

Tím se ovšem ukazují zásadní nedostatky v právním hodnocení žalovaného. Nelze totiž přehlédnout, že finanční úřad v dodatečném platebním výměru do vyměřené DPH na výstupu zahrnul dodání sporných pohonných hmot žalobcem pro společnost P., ačkoliv nárok žalobce na odpočet z titulu nákupu těchto pohonných hmot u společnosti N. vyloučil (viz obsah Zprávy o výsledku vytykácího řízení ze dne 15. 12. 2010, č. j. 108935/10/026930204252), přičemž žalovaný (resp. Finanční ředitelství v Praze) tento postup nezpochybnil. Vycházel-li žalovaný z úvahy, že žalobce ve skutečnosti nenakoupil zboží od společnosti N. a proto si toto plnění nemůže nárokovat v rámci odpočtu na dani, tak ovšem nemohl zároveň připustit, že by žalobce to samé zboží (tj. letecký petrolej JET-A1) následně prodal společnosti P. a toto plnění zahrnul do základu daně. Čili pokud měly finanční orgány za to, že plnění vyúčtované fakturou č. 100100017 ze dne 17. 3. 2010 je ve skutečnosti půjčkou (finanční činností ve smyslu § 54 zákona o DPH) na „profinancování“ obchodního vztahu N.-P., potom měly na plnění poskytnuté žalobci od společnosti P. nahlížet jako na vrácení této půjčky, a nikoliv jako na daň na výstupu [§ 4 odst. 1 písm. c) zákona o DPH]. Jinými slovy: Pokud žalobci za přijetí plnění (*nákup zboží - letecký petrolej JET-A1*) od společnosti N. nebyl uznán nárok na odpočet daně z důvodu, že se nejedná o zdanitelné plnění (*ve skutečnosti nešlo o nákup, ale o poskytnutí finančních prostředků obchodnímu vztahu N.-P.*), v takovém případě za zdanitelné plnění nemohlo být považováno ani navazující poskytnutí zcela identického plnění (*prodej zboží - letecký petrolej JET-A1*) společnosti P., neboť by (*dle skutečného obsahu obchodního vztahu*) muselo jít o vrácení těchto finančních prostředků, které opět představuje plnění osvobozené od daně. Výsledkem skutkové konstrukce zastávané žalovaným proto mělo být zvýšení nároku žalobce o DPH odpovídající rozdílu nákupní a prodejní ceny fiktivního dodání pohonných hmot prostřednictvím žalobce. Finanční úřad však plnění poskytnuté žalobcem společností P. zjevně zahrnul do základu daně a žalovaný toto nesprávné zvýšení daňové povinnosti žalobce potvrdil, resp. nezpochybnil. Skutečnost, že společnost P. u plnění přijatého od žalobce následně uplatňuje nárok na odpočet daně na vstupu (plně v souladu s odst. 97 rozsudku SDEU ve věci C-255/02 Halifax) u jiného místně příslušného finančního orgánu, nemění nic na tom, že v případě žalobce toto plnění DPH na výstupu podléhat nemělo. Ve světle výše uvedených zjištění proto nemůže obstát výrok napadeného rozhodnutí i v případě akceptace argumentace žalovaného týkající se posouzení skutečného obsahu obchodního vztahu.

Navíc i závěr, že skutečným obsahem poskytnutého plnění bylo něco jiného, než co prostřednictvím předloženého vyúčtování dokládá žalobce, neobstojí. Aby sporné dodání pohonných hmot v řetězci N.– žalobce – P. vykazovalo znaky zneužití práva, z objektivních okolností by muselo vyplývat, že 1) z předstíraného plnění plyne žalobci výhoda na DPH, 2) poskytované plnění sleduje jako svůj primární cíl získání daňového zvýhodnění a nikoliv uskutečnění hospodářské činnosti a 3) takto dosažené daňové zvýhodnění odporuje cílům směrnice o DPH.

V projednávané věci sice žalovaný (resp. Finanční ředitelství v Praze) vyhodnotil, že jednání (plnění) učiněné žalobcem ve vztahu k dodavatelskému obchodnímu řetězci je reálně jiným jednáním než tím, které je formálně vykazováno (tj. že nákup zboží od společnosti N. byl ve skutečnosti poskytnutím finančních prostředků obchodnímu vztahu N.-P.), už se však nezabýval tím, zda plnění uskutečněné žalobcem (popř. jeho obchodními partnery) mu poskytlo daňovou výhodu, zda bylo realizováno primárně za účelem získání daňového zvýhodnění a zda jím došlo k záměrnému zneužití daňověprávních předpisů. Přitom konstrukce žalovaného neobstojí již v prvním bodě testu zneužití práva, jak jej definoval SDEU v rozsudku ze dne 21. 2. 2006 ve věci C-255/02 Halifax. Poskytnutí úvěru (v tomto vztahu by byl žalobce věřitelem, společnost P. dlužníkem, vyplacení úvěru by bylo z pokynu dlužníka realizováno úhradou faktury jeho zastřeného dodavatele, společnosti N., a splacení úvěru provedeno započtením opačné pohledávky dlužníka za věřitelem a přímým doplacením zbylé části, přičemž úrokový zisk věřitele byl zajištěn kladným rozdílem mezi předstíranou prodejní a kupní cenou) by bylo pro žalobce z daňového hlediska výhodnější, neboť by poskytnutí služeb na vstupu (poskytnutí úvěru společnosti P.) ani na výstupu (následné splacení úvěru) DPH nepodléhalo, tudíž by žalobce ani netížila povinnost odvést ze svých tržeb DPH odpovídající jeho úrokovému zisku. Případná výhoda v podobě umělého zvýšení poměru částečného odpočtu ve smyslu § 72 odst. 6 zákona o DPH ve prospěch žalobce pak není finančními orgány zmiňována a její výše by jen stěží mohla vyrovnat z hlediska žalobce negativní efekt zatížení úrokového zisku DPH. Za těchto okolností pak ani nemá smysl řešit, zda takový postup byl ryze umělý a odporoval cílům směrnice DPH. Je tedy zjevné, že finanční orgány se ve svých úvahách vydaly zcela nesprávným směrem.

Ačkoliv skutečnosti vyplývající z dokazování provedeného v průběhu daňového řízení naznačují, že předmětný řetězec obchodních transakcí s pohonnými hmotami mohl být zasažen podvodným jednáním některých účastníků (zde nejspíše osob ovládajících společnost N.) prováděným za účelem získat obohacení skrz neoprávněné daňové zvýhodnění, dosavadní skutková zjištění daňových orgánů nenasvědčují závěru, že by nákup a prodej sporných pohonných hmot byl žalobcem předstírán. Dle odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je neoprávněnost nároku na daňový odpočet dovozována toliko z posouzení, že předmětný smluvní vztah je materiálně finanční činností ve smyslu § 54 zákona o DPH, a nikoliv formálně vykazovaným prodejem. Jak ovšem bylo uvedeno výše, toto zjištění neimplikuje žádnou daňovou výhodu pro žalobce a finanční orgány ani nijak neprokázaly, že by primárním cílem žalobcova údajně zastřeného jednání bylo protiprávní získání daňového zvýhodnění.

Pokud se finanční orgány domnívaly, že žalobce byl účasten na případném podvodném jednání společnosti N. a že z tohoto důvodu tedy lze vymáhat úslou daňovou

povinnost na něm, nic takového v jejich rozhodnutích nezaznělo a nebylo provedeno ani dokazování k této otázce. V takovém případě by se totiž finanční orgány musely zabývat jinými skutkovými otázkami, jež opět přehledně definuje ustálená judikatura SDEU, v poslední době rekapitulovaná např. v rozsudku SDEU ze dne 13. 2. 2014, C-18/13 Maks Pen, odst. 26-31, nebo v rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, Kittel a Recolta Recycling, tj. musely by na základě objektivních okolností prokázat, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet (tj. žalobce, resp. jeho jednatelka), věděla nebo musela vědět, že se pořízením tohoto zboží nebo těchto služeb účastnila plnění, které bylo součástí úniku na DPH, jehož se dopustil dodavatel či jiný subjekt v řetězci těchto dodání zboží nebo těchto poskytnutí služeb na vstupu nebo na výstupu.

Správní soud přitom nemůže nedostatek právně významných skutkových zjištění majících zásadní vliv na zákonnost rozhodnutí finančních orgánů nahrazovat vlastním dokazováním, neboť úkolem soudu v přezkumném řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu není nahrazovat prováděním dokazování činnost správního orgánu, ale přezkoumat zákonnost jeho rozhodnutí (srov. např. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 1. 4. 2004, č. j. 30 Ca 101/2001-63, 257/2004 Sb. NSS).

Krajský soud v Praze proto uzavírá, že žalovaný nesprávně potvrdil dodatečný platební výměr na DPH, který do DPH na výstupu zahrnul i plnění, jež však současně (v rozporu s principem neutrality DPH) na vstupu vyhodnotil jako nezdanitelná. Je tedy zřejmé, že do konečného vyměření daně zahrnul i plnění, jež tam vzhledem ke skutečnostem zjištěným v rámci vytykácího řízení zahrnuty být neměly. Žalovaný navíc nijak neprokázal, že plnění uskutečněné žalobcem vykazuje znaky zneužití nebo že si žalobce měl být vědom podvodu na DPH páchaného jeho dodavatelem, což je ve světle práva EU nezbytná podmínka, bez jejíhož osvědčení nelze formálně doložený nárok na odpočet DPH odepřít. Některé skutečnosti vyplývající z dokazování finančních orgánů přitom signalizují, že zde k podvodu dojít mohlo, ačkoliv skutkový stav, z něhož napadené rozhodnutí ve svém základu vychází, se touto možností nezabývá. V tomto ohledu je tedy nutno žalovaným zjištěný skutkový náležitým způsobem doplnit, popř. přehodnotit. Z výše uvedených důvodů Krajský soud v Praze shledal, že jsou splněny podmínky pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí bez nařízení jednání, neboť skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, je – přinejmenším v tuto chvíli – v rozporu se spisy (závěr o zastřenému poskytnutí finančních služeb) a vyžaduje zásadní doplnění dokazování (obzvláště pokud by žalovaný zastával závěr o účasti žalobce (úmyslné či nedbalostní) na daňovém podvodu [§ 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]).

V dalším řízení bude třeba, aby žalovaný vyhodnotil, zda žalobci skutečně z údajně předstíraného nákupu a prodeje plynula nějaká daňová výhoda, zda tato výhoda byla hlavním cílem předstíraného plnění a zda taková výhoda odporovala cílům směrnice o DPH. Alternativně si též vyhodnotí, zda důkazy shromážděné v předchozích řízeních nenavštědčují tomu, že činnost žalobce a jeho obchodních partnerů vykazuje znaky podvodného jednání, jehož cílem je zisk neoprávněného daňového zvýhodnění. V případě že v některém z těchto směrů dospěje ke kladnému závěru, pak v potřebném rozsahu doplní dokazování, aby pro svůj závěr měl i dostačující skutkové podklady. Přitom ovšem zohlední závazné závěry shora

zmíněné judikatury SDEU, což pro případ, že žalovaný dospěje opakovaně k závěru, že znaky zneužití práva jsou splněny a žalobci proto nenáleží (plný) nárok na odpočet DPH, znamená, že tento závěr promítne též ve vztahu k obdobně předstíraným daňovým plněním na výstupu.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobci, který byl ve věci úspěšný, přiznal soud náhradu nákladů řízení v celkové částce 12.922,- Kč. Tato částka sestává z odměny advokáta ve výši 7.300,- Kč za dva úkony právní služby po 2.100,- Kč [převzetí a příprava zastoupení a sepsání žaloby – § 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném do 31. 12. 2012] a za jeden úkon právní služby po 3.100,- Kč [sepsání repliky – § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů], ze tří paušálních částek jako náhrady hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 3 téže vyhlášky, vše zvýšeno o částku 1.722,- Kč odpovídající 21 % DPH z předchozích částek, a dále ze soudního poplatku ve výši 3.000,- Kč. Do nákladů řízení však soud již nezahrnul náklady na náhradu hotových výdajů za vypracování znaleckého posudku, předloženém v rámci žalobcovy repliky ze dne 29. 3. 2013. Jak bylo podrobněji uvedeno výše, žalobcem předložený posudek se zabývá hodnocením právních, nikoliv skutkových okolností, a soud jej tudíž dle obsahu považuje za doplnění žalobní právní argumentace, nikoliv za důkaz sloužící ke zjištění stavu věci (§ 64 s. ř. s.; § 125 o. s. ř.). Z téhož důvodu soud nemůže za vypracování předmětného posudku přiznat znalečné (§ 64 s. ř. s.; § 139 odst. 2 o. s. ř.).

Poučení : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne 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 nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů 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 Praze dne 25. srpna 2014

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu

Rozsudek byl vyhlášen dne 25. 8. 2014 (§ 49 odst. 11, § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů).

Za správnost:
Božena Kouřimová