



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. v právní věci žalobce **Gladius International s.r.o.**, se sídlem v Olomouci, Denisova 277/16, zastoupeného JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem v Prostějově, Sádky 1605/2, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, o přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 15.12.2011 č.j. 4907/11-1301-800471, č.j. 4933/11-1301-800471, č.j. 4934/11-1301-800471, č.j. 4935/11-1301-800471, č.j. 4936/11-1301-800471, č.j. 4937/11-1301-800471, č.j. 4938/11-1301-800471 a č.j. 4939/11-1301-800471, ve věci daní z přidané hodnoty,

**takto:**

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 15.12.2011 č.j. 4907/11-1301-800471, č.j. 4933/11-1301-800471, č.j. 4934/11-1301-800471, č.j. 4935/11-1301-800471, č.j. 4936/11-1301-800471, č.j. 4937/11-1301-800471, č.j. 4938/11-1301-800471 a č.j. 4939/11-1301-800471 se **zrušují** a věci se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 54.976,- Kč, ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta se sídlem v Prostějově, Sádky 1605/2.

### Odůvodnění:

Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání 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 – dále jen žalovaný) ze dne 15.12.2011 č.j. 4907/11-1301-800471, č.j. 4933/11-1301-800471, č.j. 4934/11-1301-800471, č.j. 4935/11-1301-800471, č.j. 4936/11-1301-800471, č.j. 4937/11-1301-800471, č.j. 4938/11-1301-800471 a č.j. 4939/11-1301-800471, kterými byla změněna rozhodnutí Finančního úřadu v Olomouci ze dne 16.2.2011 č.j. 53098/11/379916807170, č.j. 53364/11/379916807170, č.j. 53510/11/379916807170, č.j. 53675/11/379916807170, č.j. 53750/11/379916807170, č.j. 53897/11/379916807170, č.j. 53967/11/379916807170, jimiž byly žalobci vyměřeny daně z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad a prosinec 2007 a leden až červen 2008.

V podané žalobě žalobce vymezil tyto žalobní body:

- 1) Z napadených rozhodnutí není seznatelné, zda datum na nich uvedené je datem podpisu ve smyslu ust. § 102 odst. 1 písm. h) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen daňový řád). Napadená rozhodnutí obsahují toliko otisk datumovky na titulní straně vpravo nahoře, z něhož však není zřejmé, k čemu se datum vztahuje.
- 2) Překvapivost napadených rozhodnutí a porušení zásady dvojinstančnosti tím, že ačkoliv v rámci prvostupňového řízení nebyla nikdy prokazována skutečnost, zda žalobce učinil dost pro to, aby zboží nebylo použito k následným podvodům na dani z přidané hodnoty (dále jen DPH), žalovaný učinil závěr, že žalobce neučinil dost pro to, aby zboží nebylo použito k těmto následným podvodům, a proto měl vědět, že zboží nedodal plátcí uvedenému na dokladu. Žalobci však nebyla dána možnost na změnu právního názoru reagovat. Žalovaný v této souvislosti poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále jen NSS), a to rozsudky ze dne 20.7.2007 sp. zn. 8 Afs 59/2005 a ze dne 27.5.2005 sp. zn. 4 Afs 34/2003 a dále na nálezy Ústavního soudu ze dne 24.2.2004 sp. zn. I.ÚS 654/03.

- 3) Absence odůvodnění žalovaného, na základě čeho na podvod na DPH u obchodu žalobce usuzuje, což způsobuje nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí. Žalovaný shodně se správcem daně uznal dodání zboží osobám uvedeným na dokladech. V rozporu s tímto závěrem pak uvedl, že žalobce neučinil dost proto, aby zboží nebylo použito k následným podvodům na DPH, a proto měl vědět, že zboží nedodal plátcí uvedenému na dokladu. Žalobce uvedl, že obchodoval s plátcí z jiných členských států (v posuzované věci ze Španělska), kteří nakupovali zboží bez daně na principu *reverse charge* (odběratel zboží nakoupí bez daně, kdy tuto daň pouze uvede ve svém přiznání a okamžitě si ji odečte – nedochází k fyzické výplatě odpočtu či odvedení daně). Žalobce nevidí proto žádnou příležitost pro neodvedení daně a jeho obchodní případy tak nemohly být podvodem na DPH zasaženy. Žalobce rovněž nenachází odpověď na otázku, kdo by mohl mít z domnělého podvodu na DPH prospěch. Takovou osobou by z logiky věci měli být právě odběratelé žalobce, které španělská daňová správa i žalovaný považují za tzv. *missing tradery*. Žalovaný za tyto osoby považuje osoby pouze formálně nastrčené, které zboží nikdy nepořídily a které byly řízeny z pozadí zcela jinými osobami s tím, že identita skutečných odběratelů zboží, pro které řidiči přepravních společností zboží v logistických skladech přebírali, je neznámá. Podle žalobce je tato definice žalobce nesprávná, když missing trader je osoba, která profituje na tom, že z uskutečněných nákupů od státu vyláká daňové zvýhodnění – nadměrný odpočet, který však již z prodeje neodvede z toho důvodu, že zmizí (je nekontaktní). Mají-li odběratelé žalobce být missing tradery, pak žalobce nechápe, jak mohli na věci vydělat, když zde absentuje možnost odpočtu daně z nákupu u žalobce.
- 4) Žalovaný neunesl důkazní břemeno související s otázkou, zda žalobce učinil vše pro to, aby se podvodů na DPH neúčastnil. Nutnost posoudit tuto otázku vyplývá z ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen SDEU) a NSS. Žalovaný vytvořil nepravdivý předpoklad, když presumoval, že pokud by žalobce činil dostatek, pak by se podvodům na DPH vyhnul, aniž by však vysvětlil, jak k tomuto předpokladu dospěl. Žalovaný přitom neodpověděl na otázku, co skutečně žalobce mohl udělat nad rámec toho, co již činil, aby se podvodů na DPH neúčastnil. Podle žalobce v praxi nelze nijak zabránit tomu, aby zboží nebylo v dalších obchodech použito k podvodům, a tuto skutečnost nelze klást k tíži žalobce. Žalobce tvrdí, že se španělskými zprostředkovateli (A. M. a M. M. R.) mohl uzavřít obchod s mnohonásobně větším počtem potencionálních zákazníků, k čemuž nedošlo právě pro nevyhovění obecně nastaveným podmínkám žalobce, které byly nezbytným předpokladem pro uzavření kontraktu. Těmito podmínkami byly:
- úplná identifikace partnera, tzn. výpis z obchodního rejstříku a osvědčení o registraci k DPH
  - kopie osobních dokladů majitelů nebo statutárních orgánů
  - veškeré kontaktní údaje partnera
  - denní obecná kontrola platnosti všech DPH registrací všech aktivních partnerů v systému VIES a pořízení kopie do karty partnera
  - jak dlouho partner působí na trhu, datum založení jeho společnosti atd. V praxi partnery nemohly být subjekty mladší jednoho roku, není-li udělena výjimka ze zcela specifických důvodů, např., že partner spadá do skupiny již známých partnerů a je zde viditelná spojitost nebo jiné

- průvodní dopis nebo jiné doložení skutečnosti, že má vztah k dané obchodní činnosti
- platba předem, případně zaplacení rezervační zálohy před realizací obchodu
- striktní odmítání plateb v hotovosti, šekem či jinou metodou, než jsou platby převodem
- uskutečnění platby pouze z účtů konkrétního zákazníka s jedinou možnou výjimkou na základě speciální smlouvy mezi partnerem a třetí stranou, která musí být žalobci k dispozici.

V této souvislosti žalobce také namítl, že žalovaný vyhodnocoval pouze vztahy žalobce k A. M., aniž by se zmínil o druhém z obchodních zástupců, který se však na obstarávání kontraktů podílel cca stejnou měrou. Ve vztahu k panu M. si správce daně vyžádal e-mailovou komunikaci mezi ním a žalobcem, avšak žalobce nebyl nikdy vyzván k prokázání, zda byl tento zástupce vázán určitými pokyny při uzavírání kontraktů. Žalobce má za to, že bez patřičné výzvy nelze neprokázání této skutečnosti klást k tíži žalobce, jak učinil žalovaný v napadených rozhodnutích. Žalobce neví, jaké další preventivní požadavky nad rámec uvedených měl uplatňovat. Žalovaný učinil irelevantní závěr, že žalobce nedodal zboží deklarovaným odběratelům, který dovodil ze své úvahy, že žalobce neučinil dost pro zamezení podvodů na DPH. Z těchto důvodů jsou napadená rozhodnutí nezákonná a nepřezkoumatelná. Žalovaný se zcela vyhnul hodnocení důkazů, zda žalobce skutečně dodal zboží osobám uvedeným na dokladech a zaměřil se pouze na otázku, zda žalobce učinil dost pro to, aby se nestal účastníkem podvodů na DPH a dále převzal výsledky mezinárodního dožádání, které však v mnoha věcech nekorespondují s realitou, což snižuje jejich použitelnost. Faktické dodání zboží osobám uvedeným na dokladech tak prověřováno v odvolacím řízení nebylo. Nelze považovat za dostačující nekritické převzetí závěrů zahraničního správce daně, kdy takový postup žalobce považuje za porušení práva na provedení dokazování v jeho řízení příslušným správcem daně (§ 92 odst. 1 daňového řádu). Žalobce neví, zda mu daň byla doměřena v důsledku toho, že neučinil dost pro předejití podvodům na DPH, či zda mu byla doměřena proto, že nedodal zboží osobě uvedené na dokladu. Tato nejednoznačnost napadených rozhodnutí znemožňuje žalobci adekvátně brojit proti žalovaným rozhodnutím. Žalobce zdůraznil, že sám své důkazní břemeno ve věci ustál, když předložil účetnictví a posléze prokázal, že zboží dodal osobám uvedeným na dokladech. Žalovaný ani správce daně tyto důkazy nedokázali vyvrátit. Žalovaný vycházel výhradně z důkazních prostředků ve formě výsledků mezinárodního dožádání a jakékoliv jiné přehlédl či zpochybnil. V této souvislosti žalobce poukázal zejména na účet u německé banky Deutsche Bank. Z těchto výpisů, resp. jejich příloh, vyplývá, kdo je odesílatelem peněz (např. výpis z banky ze dne 5.9.2008). Žalobce zdůraznil, že španělská daňová správa ve svém kategorickém závěru vycházela výhradně z nekontaktnosti odběratelů, z níž však podle žalobce nelze dovodit, že zboží neexistovalo, nebo že nebylo nikdy dodáno osobám uvedeným na dokladu, nebo že osoby uvedené na dokladu jsou missing tradeři ve smyslu podvodu na DPH. Jak španělská daňová správa tak žalovaný

zcela pominuli šetření u inspekčních prostředků (skladů) či u osob provádějících fyzickou přepravu zboží, kdy tyto hovořily ve prospěch žalobce. Z těchto povrchních a nesprávných výsledků nelze učinit jádro dokazování a nelze z nich dovozovat prokázání nedodání zboží deklarovaným odběratelům, jak učinil žalovaný v napadených rozhodnutích.

- 5) Napadená rozhodnutí jsou nezákonná, neboť uplynula lhůta pro stanovení daně. Podle ust. § 264 odst. 4 daňového řádu se počátek běhu lhůty posuzuje podle ust. § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZSDP). Tato lhůta počala běžet od konce zdaňovacího období a prvním úkonem s účinky na lhůtu pro stanovení daně bylo oznámení rozhodnutí o stanovení daně (doručení dodatečných platebních výměrů dne 3.3.2011). Lhůta pro stanovení daně za období únor 2008 přitom uplynula 28.2.2011 a lhůty za předešlá zdaňovací období ještě dříve. Je pravdou, že v průběhu byla zahájena vytýkácí řízení, která by mohla mít účinky na běh lhůty podle § 47 odst. 2 ZSDP, ale podle žalobce se tak nestalo, což je patrné mj. z daňového řádu, podle něhož zahájení postupu k odstranění pochybností nemá na tuto lhůtu vliv. Vytýkácí řízení je pouze alternativní fází předcházející prvotnímu vyměření daně a toliko bezprostředně navazuje na úkon daňového subjektu – podání daňového přiznání a oddaluje konečný moment prvotního vyměření. S ohledem na nejednotnost řízení by bylo absurdní trvat na požadavku přerušení tříleté prekluzivní lhůty v době, kdy z této lhůty mnohdy neuběhlo ani 30 dní. Pro přerušení podle žalobce neexistuje jediný legitimní důvod. Vytýkácí řízení zahájená v posuzovaných věcech proto neměla na lhůtu pro stanovení daně žádný vliv.
- 6) Žalobce namítl, že správce daně přistoupil k doměření daně také u obchodů, u nichž byl aplikován zjednodušený postup při dodání zboží uvnitř území Evropského společenství formou třístranného obchodu (§ 17 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění – dále jen ZDPH). Nebylo přitom zřejmé, zda k doměření došlo na základě vadného vykázání třístranného obchodu v daňovém přiznání nebo na základě neprokázání dodání zboží do členského státu určení. Na základě napadených rozhodnutí pak mohl žalobce nově seznat, že k doměření daně u třístranných obchodů došlo s největší pravděpodobností z důvodů neprokázání dodání zboží do členského státu určení. Toto nové právní hodnocení je v rozporu se zásadou dvojinstančnosti, když bylo znemožněno žalobci adekvátně reagovat v rámci odvolacího řízení. Žalobce namítl, že u těchto plnění mohlo dojít k doměření daně toliko buď v členském státě nákupu či v členském státě určení, ale nemohlo dojít k určení místa plnění v České republice spojeného s následným doměřením daně v České republice.

Žalovaný ve vyjádření uvedl k prvnímu žalobnímu bodu, že jej považuje za nedůvodný, neboť jediné datum, které ust. § 102 odst. 1 daňového řádu stanoví jako základní náležitost rozhodnutí, je datum, kdy bylo rozhodnutí podepsáno. Z ust. § 101 odst. 2 daňového řádu pak vyplývá, že v případě doručovaného rozhodnutí je okamžikem vydání takového rozhodnutí okamžik, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení. U posuzovaných rozhodnutí, která byla doručována prostřednictvím zásilky doručované provozovatelem poštovních služeb, byl dnem vydání předmětných

rozhodnutí den podání zásilky obsahující tato rozhodnutí k poštovní přepravě provozovateli poštovních služeb. Jelikož zákon co do uvádění dat na rozhodnutí stanoví jako povinnou náležitost pouze uvedení data podpisu rozhodnutí, je zcela nedůvodné dovozovat, že by datum uvedené na napadených rozhodnutích bylo jakékoliv jiné datum, než zákonem stanovené datum podpisu rozhodnutí. Napadená rozhodnutí obsahují veškeré zákonem požadované základní náležitosti. Žalovaný poukázal také na závěry rozsudku NSS ze dne 28.7.2005 sp. zn. 8 Afs 18/2005.

Dále se žalovaný vyjádřil k obsahu žalobních bodů 3) a 4). K žalobcovým námitkám, zda jednal či nejednal s deklarovanými odběrateli či osobami, které se za tyto odběratele pouze vydávaly, kým bylo za dodávané zboží žalobci placeno a kdo skutečně s žalobcem obchodní transakce a detaily expedice a převzetí zboží včetně identifikace řidičů, kterým bylo na pokyn žalobce zboží z logistického skladu vydáváno jménem deklarovaných odběratelů, sjednával, žalovaný uvedl, že tyto skutečnosti nebyly i přes veškerou snahu správce daně v průběhu dokazování nikterak jednoznačně a bezpochyby zjištěny a osvědčeny. Nejsou a nebyly správci daně nikterak známy. Dané skutečnosti správce daně skutečně v rámci dokazování nezpochybnil, neboť to ani učinit nemohl. Na druhou stranu nelze konstatovat, že mezi žalobcem a správcem daně není o těchto skutečnostech sporu. Žalovaný zdůraznil, že správce daně v průběhu důkazního řízení, nikdy netvrdil a neuzavřel, že provedeným dokazováním by bylo explicitně prokázáno, že žalobce ve skutečnosti jednal s osobami jinými, než osobami spojenými s deklarovanými odběrateli. Především na základě výsledků mezinárodních dožádání správce daně „pouze“ dospěl k závěru, že nebylo prokázáno, že by od žalobce ve Španělsku zboží z logistického skladu Naeko Hadlingh odebrali jím deklarovaní odběratelé, neboť bylo zjištěno, že se jednalo o osoby pouze nastrčené, řízené jinými neznámými osobami. Nebylo tedy zjištěno, na základě čeho a proč daný stav vznikl, ale pouze to, že nastal, existoval a jako takový byl zjištěn. V návaznosti na tuto skutečnost pak žalovaný v napadených rozhodnutích v rámci svých úvah posuzoval míru odpovědnosti žalobce na takto zjištěném stavu, tedy skutečnost, zda přijal před realizací transakcí dostatek účinných opatření, která by vzniku zjištěného stavu zabránila a na základě nichž by se mohl dovolávat ochrany své dobré víry. K takovému závěru však žalovaný nedospěl, jak je zřejmé z obsahu napadených rozhodnutí. Za zcela v rozporu se skutečností označil žalovaný tvrzení žalobce, že ve svých rozhodnutích uznal dodání zboží osobám uvedených na dokladech. Skutečnost je opačná. Jelikož bylo prokázáno, že osoby uvedené na dokladech nebyly skutečnými odběrateli zboží a identita skutečných odběratelů je neznámá, nebylo prokázáno naplnění podmínek pro osvobození z dodávek zboží od daně na výstupu, konkrétně podmínky, že odběrateli zboží byly osoby registrované k dani (§ 64 odst. 1 ZDPH). Žalovaný v napadených rozhodnutích pouze konstatoval, že nezpochybňuje uskutečnění samotného aktu převodu práva nakládat se zbožím na třetí osoby okamžikem jeho

předání z logistického skladu, tedy fyzickou realizaci a existenci dodávek zboží, které byly předmětem daně jako dodání zboží podle § 2 odst. 1 písm. a) ZDPH, ale pouze skutečnost, zda k převodu tohoto práva a k uskutečnění těchto dodání došlo na osoby, které jsou jako odběratelé uvedeni žalobcem na doložených dokladech. Při vyhodnocování míry a účinnosti žalobcem přijatých opatření a nároku na přiznání jeho dobré víry žalovaný postupoval v souladu se závěry platném judikatury správních soudů, např. rozsudku NSS sp. zn. 9 Afs 72/2009, podle jehož závěrů podmínkou pro odmítnutí daňových výhod není pouze vědomá účast daňového subjektu v transakčním řetězci zasaženém podvodem na DPH, ale i účast nevědomá, nedbalostní, tj. mohl-li a měl daňový subjekt s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem o takovém zapojení vědět. Žalovaný zmínil, že v podobném duchu se o otázce vyhodnocování vědomosti určité osoby o případném zapojení do transakcí zasažených podvodem zmiňuje také judikatura SDEU (rozsudek C 409/04 Teleos). V souladu s nastíněnou judikaturou se žalovaný ve své úvaze a pro účely hodnocení důkazní síly žalobcem předkládaných dokumentů zabýval i právními a obchodními vztahy žalobce a společnosti THAM TRADING SL, která byla žalobcovým zprostředkovatelem pro španělský trh. Zejména se zabýval otázkou, jakými instrukcemi či ujednáními byl obchodní zástupce ze strany žalobce vázán, jaké instrukce a požadavky na opatření při navazování obchodních kontaktů a sjednávání zakázek k zamezení účasti žalobce v obchodech zasažených podvodem žalobce tomuto obchodnímu zástupci sděloval a po něm vyžadoval. K žalobcově úvaze o subjektu, který mohl mít prospěch z provedených transakcí, žalovaný uvedl, že jím mohly být např. osoby, které zboží od žalobce ve Španělsku odebíraly, neboť z výsledků mezinárodních dožádání není zřejmé, že někým ve Španělsku byla uplatněna, přiznána a odvedena daň při pořízení tohoto zboží, které bylo těmito osobami od žalobce pořízeno v úrovni bezuniijní (české) DPH. Takto nabyté, oddaněné a nepřiznané zboží mohlo být poté následně mnohem lépe a s větším ziskem těmito osobami nabízeno a prodáváno mimo oficiální evidenci účetnictví a daňová přiznání. K otázce definice subjektů označovaných jako missing tradeři žalovaný uvedl, že tento pojem reprezentuje obecnou definici subjektu, který vstoupí v určitém okamžiku do transakčního řetězce na sebe navzájem navazujících plnění a poté se stane pro daňovou správu zcela nekontaktním, přičemž jeho role a pozice v daném řetězci může být různá. Může být umístěn jako mezičlánek výhradně tuzemských zdanitelných transakcí, může se však nacházet i jako první článek řetězce v určitém státu, případně, tedy přesně tak, jak tomu bylo v případech posuzovaných u žalobce ve Španělsku, kdy svou nastrčenou účastí a nepřiznáním daně z tohoto zboží umožnil skutečným odběratelům zboží, případně organizátorům řetězce dostat se k oddaněnému zboží z jiného členského státu. Žalovaný na podvod na DPH usuzoval na základě zjištění španělských daňových orgánů, že osoby deklarované žalobcem na jeho prodejních dokladech byly právě takovými nastrčenými missing tradery, kteří žádnou daň z tohoto zboží ve Španělsku nepřiznali ani neodvedli a nebylo zjištěno, že to tak kdo kdy učinil. K žalobcově námitce ohledně preventivních opatření žalovaný uvedl, že správci daně nepřísluší určení o stanovení

preventivních opatření, které je výhradně v kompetenci daňového subjektu. Správce daně tato opatření pouze hodnotí v rámci svých správních úvah. Žalovaný dále namítl, že žalobce v průběhu daňového řízení, konkrétně ve vyjádření ze dne 29.6.2009 a v návrhu svědků ze dne 21.7.2009 ani kdykoliv jindy neuváděl jako svého zástupce pana M. R., ale vždy uváděl pouze A. M., resp. společnost THAM TRADING SL. Žalovaný uvedl, že opatření, která žalobce přijal, nelze hodnotit jinak, než jako nedostatečná a neúčinná, jestliže téměř veškeré žalobcem uzavřené obchody ve Španělsku byly i přes přijatá opatření zasaženy podvodem na DPH. Z žalobcem doložených podkladů (zejména smlouvy o obchodní spolupráci) a při absenci korespondence s obchodním zástupcem nevyplynulo, že by z jeho strany vůči tomuto zprostředkovateli byly činěny nějaké kroky. Žalovaný dále uvedl, že prokázání, že žalobci bylo za zboží zapláceno z účtu vedeného na jméno deklarovaného odběratele, ještě neznámá, že daný subjekt byl tím, který zboží od žalobce v konečném důsledku skutečně odebral. Takový závěr vyvrací výsledky šetření provedených španělskými daňovými orgány, které byly stěžejními důkazními prostředky. Mezinárodní výměna informací na poli DPH byla realizována na základě Nařízení Rady ES č. 1798/2003, o správní spolupráci v oblasti DPH (dále jen nařízení č. 1798/2003). Žalovaný poukázal na čl. 5 odst. 4, 40 odst. 2, 41 odst. 1 a 7 odst. 1 tohoto nařízení a uvedl, že správce daně neměl důvod se domnívat, že by poskytnuté informace byly neúplné, pokud dožádanému státu národní právní předpisy zamezovaly provést určitá šetření či správní úkony (např. výsledky některých osob), a proto v rámci své odpovědi sdělil veškerá do daného okamžiku známá a dosažená zjištění. Nelze tvrdit, že by jednal v rozporu s pravidly mezinárodní výměny informací stanovenými tímto předpisem a že by sdělené informace byly důkazně nepoužitelné.

V další části vyjádření žalovaný uvedl k žalobnímu bodu 2), že námitku dobré víry vznesl žalobce až v rámci svého odvolání, a proto není zřejmé, v čem spatřuje překvapivost napadených rozhodnutí, jestliže se žalovaný s ohledem na svou zákonnou povinnost vypořádat se se všemi námitkami uplatněnými v odvolání k této námitce žalobce vyjádřil. Žalovaný neprováděl žádné doplnění dokazování, a proto na něj nemohou dopadat ani závěry přijaté NSS v rozsudku ze dne 20.7.2007 sp. zn. 8 Afs 59/2005, jak namítá žalobce.

Nedůvodným shledal žalovaný také žalobní bod č. 5) týkající se uplynutí lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období listopad 2007 až únor 2008. Poukázal na ust. § 264 odst. 4 daňového řádu, v němž se stanoví, že běh a délka lhůty pro vyměření daně, která započala podle ZSDP a neskončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu, se posuzuje podle daňového řádu, přičemž však jak okamžik počátku běhu této lhůty určený podle ZSDP, tak účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty, které nastaly před dnem nabytí účinnosti daňového řádu, zůstává

zachován a posuzují se podle ZSDP. Zahájená vytykáací řízení v průběhu roku 2008 proto mají účinky dle § 47 odst. 2 ZSDP, tj. jedná se o úkony, které založily běh nové tříleté prekluzivní lhůty a lhůta pro vyměření daně z přidané hodnoty za posuzovaná zdaňovací období začala běžet od konce roku 2008 znovu a skončila dnem 31.12.2011. Jelikož žalobou napadená rozhodnutí byla žalobci doručena 27.12.2011, jedná se o rozhodnutí o stanovení daně, jejichž právní moc nastala ještě v rámci zákonné prekluzivní lhůty pro vyměření daně. V souvislosti s touto argumentací poukázal žalovaný na rozsudky NSS ze dne 21.4.2005 sp. zn. 2 Afs 69/2004-52 a ze dne 16.5.2006 sp. zn. 2 Afs 52/2005.

K poslední žalobní námitce žalovaný uvedl, že je zcela nedůvodná, neboť ani v rámci vyměření daňové povinnosti platebními výměry správce daně I. stupně, ani v rámci napadených rozhodnutí, nedošlo k žádnému doměření daně u plnění, která proběhla formou třístranného obchodu podle § 17 ZDPH. Došlo pouze k vyloučení evidenčních údajů uvedených žalobcem v daňových přiznáních v ř. 810 a k přesunu údajů uvedených v ř. 815 do ř. 510, a to bez jakéhokoliv vlivu či dopadu na výši daňové povinnosti žalobce. S tímto postupem žalobce souhlasil i v rámci svého vyjádření ke zprávám o výsledku vytykáacího řízení ze dne 10.12.2010. K doměření daně u předmětných transakcí nemohlo dojít již z toho důvodu, že se zboží, jež bylo jejich předmětem, nacházelo mimo území tuzemska, takže místem plnění při dodání zboží v rámci těchto transakcí nemohlo být tuzemsko a tato plnění proto nemohla být předmětem tuzemské DPH. Přesun hodnot plnění uvedených žalobcem v jeho daňových přiznáních v ř. 815 do ř. 510 vyplývá z tabulkového přehledu výsledků vytykáacích řízení v jednotlivých zprávách o výsledku vytykáacího řízení za jednotlivá zdaňovací období i z úředních záznamů ze dne 11.1.2011 zpracovaných a zaslaných žalobci jako reakce správce daně na vyjádření žalobce ze dne 10.12.2010. K doměření daně došlo v rámci zcela jiných plnění, než těch, která žalobce vykázal v rámci svých daňových přiznání jako třístranné obchody podle § 17 ZDPH. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

V replice žalobce k vyjádření žalovaného doručené krajskému soudu dne 16.7.2012 žalobce rozvedl otázku důkazního břemene u podvodů na DPH vyplývající z judikatury SDEU, která stejně jako judikatura soudů jednotlivých členských států plní roli pramene práva potažmo interpretačního vodítka výkladu evropského práva v oblasti podvodů na DPH. Poukázal na rozsudek SDEU ze dne 21.6.2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, jímž byly vymezeny mantinely postupu správce daně tam, kde je předmětem řízení podvod na DPH, zejména v odstavcích 48 – 49 a 61 – 65. Tento rozsudek dokresluje správnost názorů žalobce vyjádřených v žalobě, když namítl nesprávnost závěrů žalovaného, který postupy žalobce shledal nedostatečnými k zamezení jeho účasti na podvodu, a proto neosvědčil jeho dobrou

víru. Podle závěrů SDEU je to správce daně, kdo má povinnost na základě jím zjištěných objektivních okolností posoudit, zda žalobce v době uskutečnění plnění věděl či musel vědět, že se účastní podvodu na DPH. Žalovaný neuvedl, na základě čeho žalobce věděl či musel/mohl vědět, že se účastní podvodů na DPH. Žalobce zdůraznil, že SDEU používá termín „věděl či musel vědět“, čímž se mírně odklonil od dřívějšího „věděl či měl vědět“ a má za to, že se nemůže jednat o nevědomou nedbalost, jak ve svém vyjádření uvádí žalovaný, který pracuje s termínem „vědět měl a mohl“. Žalobce dále poukázal obecně na judikaturu Spojeného království Velké Británie a Severního Irska (dále jen Velká Británie), která je podle jeho názoru v otázce postupů správců daně ve věci podvodů na DPH nejdál a konkrétně uvedl rozsudek sp. zn. TC 00410, kde v odstavci 198 dospěl soud k závěru, že rozhodující jsou odpovědi na otázky, na něž je povinen správce daně odpovědět, a to

- jaké kroky daňový subjekt učinil pro to, aby se neúčastnil podvodů na DPH
- jaké další kroky mohl daňový subjekt učinit, avšak neučinil
- pokud daňový subjekt neučinil další kroky, které učinit mohl, mohl se na základě nich dozvědět o své účasti na podvodech na DPH?

Dále žalobce dal krajskému soudu na zvážení položení předběžné otázky SDEU ve věci interpretace evropského práva.

Žalovaný ve vyjádření k této replice poukázal na rozsudek NSS ze dne 3.4.2012 č.j. 1 Afs 73/2011 k nezpochybnitelnosti výsledků mezinárodního dožádání. Dále zmínil, že obecná otázka možnosti zpochybnitelnosti výsledků mezinárodních dožádání byla ze strany NSS předložena SDEU formou předběžné otázky právě označeným rozsudkem, avšak dosud nebyla uzavřena. K otázce úplnosti, správnosti a použitelnosti informací získaných podle nařízení č. 1798/2003 odkázal žalovaný na čl. 7 odst. 1 a čl. 41 odst. 1 tohoto nařízení. K žalobcem zmiňovanému rozsudku SDEU ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 žalovaný uvedl, že SDEU zde vycházel ze zcela odlišné situace, než jaká byla u žalobce. Jednalo se zde také o výklad příslušných článků směrnice 2006/112/ES ve vztahu ke specifické maďarské vnitrostátní úpravě. Proto se žalovaný domnívá, že tento rozsudek nelze jednoznačně vnímat jako zlomový ohledně dosavadních pravidel posuzování ochrany dobré víry. Podstatou rozsudku soudu Velké Británie zn. TC 00410 bylo zkoumání nejen vědomého úmyslu či vědomé nedbalosti, ale také nedbalosti nevědomé, jejíhož posouzení se žalobce sám dovolává. Pokud tedy na principech nevědomé nedbalosti, které byly již dříve interpretovány v rozsudcích SDEU, NSS i v žalobcem odkazovaném rozsudku Velké Británie, vystavěl svůj závěr žalovaný, šlo o postup zcela legitimní. Výklad závěrů rozsudku soudu Velké Británie tak, jak jej předkládá žalobce, považuje žalovaný za účelový, svědčící spíše ve prospěch správce daně, neboť se zde mj. uvádí, jak mají být zkoumány veškeré kroky provedené daňovým subjektem, které měly zabránit účasti na podvodech. Právě takovým postupem a vytvořením celkového obrazu činnosti žalobce v tomto směru se ve svém hodnocení

řídil i žalovaný. V závěru žalovaný opětovně zdůraznil, že do pravomoci správce daně nespadá poskytování odborného poradenství v individuálních případech, zda určitý navržený či zamýšlený postup plátce daně je v souladu se zákonem, ani určování a stanovení preventivních opatření k minimalizaci daňových rizik. Správce daně tato opatření pouze hodnotí.

Žalobce v replice doručené krajskému soudu dne 19.9.2012 předestřel polemiku s názory žalovaného na oba konkrétně zmiňované rozsudky v předchozí replice žalobce (rozsudku SDEU i rozsudku soudu Velké Británie). Žalobce dále na podporu svých tvrzení poukázal na rozsudek odvolacího soudu Velké Británie ve věci Mobilx Ltd., v němž tento soud dospěl k závěru, že zásadní otázkou není, zda podnikatel postupuje s náležitou péčí, ale zda měl vědět, že jediným rozumným vysvětlením pro okolnosti, za kterých transakce proběhla, bylo spojení s podvodem na DPH (odst. 75 tohoto rozhodnutí). Žalobce opětovně zdůraznil, že učinil vše pro to, aby identifikoval osoby účastnící se transakce, a není mu známo, co víc ještě mohl udělat.

Žalovaný ve vyjádření k této replice žalobce předestřel polemiku s názory žalobce ohledně závěrů obou již dříve zmiňovaných rozsudků soudů Velké Británie. K otázce zkoumání a hodnocení povahy žalobcem přijatých preventivních opatření odkázal opětovně na obsah odůvodnění napadených rozhodnutí.

Žalobce v replice doručené krajskému soudu dne 7.11.2012 vyjádřil nesouhlas se závěry, které činí žalovaný z rozsudků soudů Velké Británie, jež byly zmiňovány v předchozích replikách.

Podáním ze dne 7.1.2013 žalobce učinil první doplnění žaloby, v němž jednak rozvedl svou argumentaci ohledně pojmu missing trader a opětovně zdůraznil význam judikatury evropského práva, a to jak SDEU, tak jednotlivých členských států (zejména Velké Británie) pro oblast podvodů na DPH. Žalobce uvedl, že jeho obchody nikdy nebyly zatíženy podvody, když zboží patrně bylo určeno k podvodům teprve následným. Z tohoto úhlu pohledu pak není možno klást žalobci za vinu účast na těchto transakcích. V další části doplnění žaloby rozvedl závěry soudu Velké Británie ve věci Mobilx Ltd., v němž spatřuje výkladové vodítko pro všechny ostatní případy a současně odkázal na jiný rozsudek soudů Velké Británie vedený pod sp. zn. TC 01302, na jehož skutkovou podobnost se svým případem poukázal a uvedl, že dle tohoto rozsudku mělo být povinností správce daně zodpovědět otázky, zda

existuje daňová ztráta, pokud ano, zda je důsledkem podvodného jednání a pokud ano, zda byly předmětné obchodní transakce s tímto jednáním spojeny a naposledy byly-li obchodní transakce spojeny s podvodným jednáním, zda o něm musel vědět či věděl daňový subjekt. Podle žalobce nelze činit daňový subjekt finančně odpovědným za podvod na DPH tam, kde nejsou dány informace o tom, že oblast obchodů je zasažena podvody. Ohledně informací se může jednat o objektivně známé informace, kterých si musel být daňový subjekt vědom či o subjektivní informace, které mu byly prokazatelně poskytnuty. V závěrečné části doplnění žaloby žalobce zdůraznil, že pro osobu nevědomě se účastní podvodné transakce neexistuje způsob, jak se vyhnout dopadům daně. Daňové subjekty jsou tak nuceny zákonem být vydány všanc pachatelům bez možnosti úniku, proto je zapotřebí poskytovat jim patřičnou ochranu na místo objektivní odpovědnosti. Zde zmiňuje rozsudek SDEU sp. zn. C-439/04 a C-440/04 ve věci Kittel a spol. s tím, že je zapotřebí brát v úvahu proporcionalitu mezi vědomím daňových subjektů na straně jedné a možnostmi státu předcházet podvodům na straně druhé. Žalobce dále zmínil rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 29.11.2012 sp. zn. 22A 14/2012 rovněž ve věci žalobce, a to ohledně žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, v němž soud dospěl k závěru, že Finanční úřad v Olomouci měl již v době obchodování žalobce jednoznačné indicie o zasažení typově shodných obchodů podvody. Žalobce proto považuje za nesouladné se zásadou proporcionality, má-li mu být odňat nárok na osvobození od daně u podvodů, kterým bylo možno zamezit informováním žalobce ze strany správce daně. Je známou skutečností, že žalobce ukončil veškeré obchody se Španělskem ve chvíli, kdy mu informace o zasažení podvody byla správcem daně poprvé sdělena. Kdyby se tak stalo dříve, mohlo by dojít ke snížení dopadů podvodů.

Žalovaný ve vyjádření k doplnění žaloby ze dne 6.2.2013 poukázal na zásadu koncentrace řízení uvedenou v § 72 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen s.ř.s.). Dále se vyjádřil k otázce principu zneužití práva, přičemž zmínil nálezy Ústavního soudu ze dne 17.12.1997 sp. zn. Pl.ÚS 33/97, dále rozsudek NSS ze dne 13.5.2010 sp. zn. 1 Afs 11/2010 a rozsudky SDEU sp. zn. C-63/04, C-515/03, dále C-255/02 a C-354/03.

Žalobce ve druhém doplnění žaloby doručeném dne 4.2.2014 s odkazem na rozsudek NSS ze dne 18.6.2008 č.j. 1 Afs 21/2008-98, publikovaný ve Sb. NSS pod č. 1678/2008 namítl skutečnosti, k nimž je soud podle žalobcova názoru povinen přihlídnout z moci úřední a upřesnil, že v žádných právních předpisech nenalezl oprávnění finanční správy činit žalobce spoluodpovědným za potenciální podvod na DPH. Pouze ust. čl. 273 směrnice Rady č. 2006/112/ES zavádí oprávnění členského státu uložit další povinnosti, které považuje za nezbytné ke správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům. Z tohoto zmocňovacího ustanovení nelze dovodit

jeho přímý účinek a je na jednotlivých členských státech, aby vytvořily právní rámec a pravidla takové odpovědnosti. V posuzovaném období neexistovalo v českém vnitrostátním právu zákonné ustanovení, které by s odkazem na čl. 273 citované směrnice upravovalo pravomoc finanční správy uplatňovat další povinnosti nezbytné ke správnému výběru daně. Pro doměření daně tak neexistoval zákonný podklad. Krajský soud pak nemůže poskytnout ochranu neexistujícímu právu na nepřiznání nároku na osvobození daně, neboť by porušil čl. 11 odst. 5 a čl. 4 Listiny.

Dne 24.2.2014 žalobce doručil krajskému soudu třetí doplnění žaloby, v němž ocitoval výrok rozsudku SDEU ze dne 13.2.2014 ve věci Makspen C-18/13 dosud nezveřejněný ve sbírce rozhodnutí a uvedl, že v tomto rozsudku soud konstatoval, že pokud finanční správa učiní při daňové kontrole závěr, že sice došlo k poskytnutí plnění, avšak plnění poskytla osoba odlišná od deklarovaného dodavatele, je povinností finanční správy nahlížet na problematiku prizmatem podvodu na DPH. Finanční správa je povinna prokazovat, že daňový subjekt věděl či musel vědět, že se účastní podvodného jednání. Žalobce má za to, že tyto závěry lze analogicky aplikovat také pro účely posuzování nároku na osvobození daně v případě dodání zboží do jiného členského státu, neboť i zde vyplývá ze zákonné úpravy povinnost na dodání zboží osobě registrované na dani. V kontextu tohoto rozsudku je nutno dojít k závěru, že otázka, komu bylo skutečně dodáno, je pro posouzení nároku na osvobození od daně nerozhodná. Závěry žalovaného, že nelze žalobci přiznat nárok na osvobození z důvodů, že neprokázal dodání zboží osobě uvedené na dokladu, je tak nutno považovat za nedostačující a zatěžující napadená rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů. Dále žalobce poukázal na rozsudek SDEU ze dne 31.1.2013 C-643/11 ve věci LVK-56 a EOOD, v němž SDEU dospěl k závěru, že opírají-li se pochyby o neuskutečnění plnění zejména o okolnosti zjištěné u dodavatele daňového subjektu, je povinností finanční správy prokázat vědomí daňového subjektu o podvodu. Pro tyto účely nelze po daňovém subjektu požadovat či mu klást k tíži, že neprověřoval svého obchodního partnera, když takové prověřování daňovému subjektu v zásadě nepřísluší.

Podáním ze dne 22.3.2013 žalobce podal repliku k vyjádření žalovaného ze dne 6.2.2013, v níž vyjádřil nesouhlas s jeho názory na doplnění žaloby s tím, že veškerá jeho podání učiněná po lhůtě pro podání žaloby mají svůj předobraz v již vznesených žalobních bodech. Dále vyjádřil nesouhlas s jeho názory na otázku zneužití práva a porušení zásady proporcionality.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu

(§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a byl vázán obsahem žalobních bodů uvedených v žalobě (ust. § 75 odst. 2 s.ř.s.).

Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že u žalobce byla postupně v průběhu ledna až srpna 2008 zahájena vytýkáací řízení za jednotlivá zdaňovací období, přičemž první z těchto zdaňovacích období, tj. listopad 2007, bylo prvním zdaňovacím obdobím nového plátce DPH, ve kterém bylo uplatňováno pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie (dále jen EU) a dodání zboží do jiného členského státu EU formou třístranného obchodu, přičemž kontrolou registrace k DPH u odběratelů žalobce bylo zjištěno, že jim v jejich členských státech byla zrušena registrace pro účely DPH. Žalobce se k DPH zaregistroval 8.11.2007 nejprve na Finančním úřadě pro Prahu 1 a ke dni 20.1.2008 došlo ke změně místní příslušnosti na Finanční úřad v Olomouci (dále jen správce daně). Z předložených daňových dokladů bylo zjištěno, že žalobce se v uvedených zdaňovacích obdobích zabýval nákupem výpočetní techniky, spotřební elektroniky a jejich komponentů renomovaných značek od distributora z jiného členského státu EU – Litvy, a toto zboží následně prodával společností nacházejícím se v jiných členských státech, a to v Nizozemí, Španělsku a Rumunsku. Při nákupu a prodeji zboží žalobce používal jak režim pořízení dle ust. § 16 ZDPH, resp. osvobození při dodání zboží do jiného členského státu dle § 64 ZDPH, tak zjednodušený postup při dodání zboží uvnitř území EU formou třístranného obchodu podle § 17 ZDPH. Pokud jde o průběh obchodů v jednotlivých zdaňovacích obdobích, lze zobecnit, že zboží nakupované v Litvě bylo prostřednictvím mezinárodní nákladní dopravy přepravováno nejčastěji do Španělska a zde převážně do logistických skladů španělské společnosti Naeko Hadlingh, odkud si zboží posléze vyzvedly osoby pověřené k tomuto úkonu odběrateli žalobce. Již po vyhodnocení důkazních prostředků předložených žalobcem ve vztahu k prvním zdaňovacím obdobím odeslal správce daně dne 5.5.2008 žádost o informace podle čl. 5 nařízení č. 1798/2003 ve věci prověření obchodní spolupráce s odběrateli žalobce se sídlem ve Španělsku, Litvě, Nizozemsku i Rumunsku. Dále dožádal i příslušné tuzemské finanční úřady o spolupráci při prověření přepravních společností pracujících pro žalobce, a to společnost FIEGE s.r.o. se sídlem v Praze 10 a společnost J. M. se sídlem ve Slaném. Z těchto šetření vyplynulo, že uvedené subjekty měly zahrnuté ve svém účetnictví daňové doklady vystavené pro žalobce, jejichž předmětem bylo zajištění přepravy, v mnoha případech subdodavately. Prostřednictvím mezinárodních dožádání pak obdržel správce daně informace, že společnosti registrované ve Španělsku a Rumunsku jsou pro tamní finanční správy nekontaktní. Následně správce daně vyzval žalobce k prokázání, mj. že zboží dodané do jiných členských států bylo dodáno osobám registrovaným k dani v těchto státech a k předložení seznamu všech osob dle zakázek účastnících se převzetí zboží jednotlivými odběrateli v zemi určení. Žalobce k výzvě předložil odpovědi z ověřování DIČ z internetových stránek Evropské komise, tj. ověřování plátcovství DPH pro

intrakomunitární dodávky odběratelů v době realizace obchodů (VAT check), dále Entreguese de material informatico (dodací listy) s uvedením čísla vydané faktury, resp. zakázky, množství přebíraného zboží, identifikace přebírající osoby (jméno a číslo průkazu) a v některých případech i SPZ vozidla, identifikační karty rozporovaných odběratelů a čísla účtů, ze kterých byly hrazeny daňovému subjektu jím vystavené faktury a dále vyjádření jednatele žalobce k objasnění postupu při uzavírání a realizaci jednotlivých zakázek. Na další výzvu správce daně k identifikaci osob, které přebíraly zboží žalobce, a to v odpovědi ze dne 17.4.2009 žalobce uvedl, že inspekčním prostředníkem jsou specializované právnické subjekty – sklady, logistická centra (např. Naeko Hadlingh), které zboží převezmou od dopravce, zkontrolují ho a následně ho vydají zákazníkovi. Zákazník si zboží objednává přes konzultanta žalobce, na základě objednávky je zákazníkovi vystavena pro forma faktura s přesnými údaji o množství a typu zboží a místě předání, celková částka a bankovní spojení. Poté se čeká na úhradu od zákazníka a když je připsána na bankovní účet žalobce, konzultant se domluví se zákazníkem na přesném termínu převzetí zboží ve skladu a ten nahlásí jméno řidiče, který zboží převezme. Na základě takové domluvy pak logistické oddělení žalobce zasílá e-mail do skladu, kde specifikuje, které zboží má být uvolněno, kdy a konkrétně komu. Uvádí se i číslo proforma faktury. Řidič se ve skladu prokazuje svým občanským průkazem a předkládá proforma fakturu. Při vydání zboží ze skladu si logistická firma nechává potvrdit dodací list, který obsahuje datum předání zboží, popis zboží, množství, podpis předávající osoby a podpis přebírající osoby (řidič), včetně SPZ, popř. občanského průkazu. Dne 3.6.2009 správce daně zpřístupnil žalobci výsledky provedených zjištění za zdaňovací období listopad 2007 až březen 2008 (viz protokol č.j. 153282/09/379932800467) a umožnil mu k těmto zjištěním se vyjádřit a navrhnout doplnění. V následném vyjádření k tomuto protokolu ze dne 30.6.2009 žalobce mj. navrhl výslech svědků či šetření u inspekčních prostředníků (smluvních skladů), u konzultantů a obchodních zástupců – společnosti THAM TRADING pana A. M., který většinu předmětných obchodů zajišťoval a může popsat praxi při sjednávání zakázek, převzetí zboží apod. a řidičů, jejichž iniciály jsou na dodacích listech k ověření, že jednali z příkazu kupujících. Dne 7.7.2009 proběhlo jednání za účelem projednání výsledku vytýkacích řízení za období listopad 2007 až březen 2008 (protokol č.j. 171088/09/379932800467), avšak projednání bylo odloženo z důvodu návrhu žalobce na doplnění dokazování ze dne 30.6.2009. Písemností ze dne 21.7.2009 žalobce navrhl svědky, kteří by mohli přispět k ověření rozhodných skutečností. Následně správce daně vyzval žalobce (výzva z 10.8.2009) k bližší specifikaci identity svědků. U svědka A. M. správce daně požadoval předložení e-mailové korespondence mezi ním, žalobcem a odběrateli zboží. Dne 15.9.2009 byla finančnímu úřadu doručena odpověď žalobce na výzvu ze dne 10.8.2009, v níž uvedl osoby, které zboží fyzicky přebíraly, včetně informace, za které odběratele jednaly, s tím, že výpověďmi těchto svědků lze osvědčit, že měli pověření od kupujících a jednali na základě jejich příkazu. Dále žalobce uvedl, že e-mailová korespondence s A. M. již nebyla v archivu počítače dohledána a doložil kopii smlouvy o spolupráci.

Ve vztahu k rozporovaným případům pak znovu zdůraznil, že předložil přijaté faktury, proforma faktury, vystavené faktury, faktury za dopravu, faktury za skladování, kopie bankovních výpisů s označením majitele účtu a čísla, dodací listy podepsané přebírající osobou a „VAT check“ prokazující, že odběratel byl v době realizace obchodu osobou registrovanou k dani. Dne 21.10.2009 správce daně odeslal španělské daňové správě žádosti o informace podle čl. 5 nařízení č. 1798/2003, v nichž požádal o provedení svědeckých výpovědí požadovaných daňovým subjektem. Dne 17.6.2010 správce daně obdržel odpověď na žádost o informace ohledně společnosti THAM TRADING SL A. M. Přílohami zprávy byly kopie faktur vystavených žalobcem v průběhu roku 2008 a důkazy o inkasu plateb, hlavní účetní kniha transakcí a sdělení, že společnost byla založena v roce 2002 a její obchodní činností je obchodní poradenství spočívající v cenovém poradenství a v poradenství ohledně tendencí trhu s počítačovými produkty. Osobou, která zastupovala tuto společnost ve vztahu k žalobci, byl A. M.. Svědecká výpověď A. M. nebyla španělskou stranou provedena. Dne 23.7.2010 správce daně obdržel odpověď španělské finanční správy na svou žádost o provedení výsledků svědků na základě požadavku žalobce, podle které tomuto požadavku nebylo možno vyhovět, jelikož podle španělské právní úpravy není možné umožnit aktivní účast v rámci daňového řízení žádnému asistentovi třetí strany. Je pouze možné, aby právník, konzultant nebo poradce dožádané právnické osoby byl přítomen návštěvě při daňové kontrole. Není možné, aby smluvní partner osoby, s níž je vedeno daňové řízení, byl tomuto jednání přítomen, byl o něm přímo informován a měl příležitost klást otázky. Dále je zde uvedeno, že většina osob, které jsou v žádosti o výsledky zmiňovány, je zapojena v trestním řízení u soudu, což vede k tomu, že daňová správa musí dodržovat mlčenlivost ve věcech předaných soudu a může informovat pouze o obecných faktech a o informacích, na které se nevztahuje soudní utajení. Dále zde byla přiblížena činnost společností Naeko Hadlingh a Lanze logistika a popsán způsob výdeje zboží z logistických skladů, přičemž je uvedeno, že řidiči, jimž je zboží vydáváno, jsou dodavateli i logistické společnosti velmi dobře známí, protože jsou to stále stejní lidé, kteří nepracují pro missing tradery ani pro buffery, ale pracují jako zaměstnanci nebo jako smluvní přepravci pro hlavní distributory ve Španělsku. Dále španělská strana uvedla, že subjekt žalobce je velmi dobře známý ve spojitosti s podvody, když téměř 100 % veškeré fakturace do Španělska byla určena missing traderům, kteří byli španělskou daňovou správou systematicky deregistrováni, žádný z nich neplatil DPH, neměl zaměstnance a prostory ke skladování zboží, všichni byli formálně spravováni nastrčenou osobu, ale ve skutečnosti je z pozadí spravovala jiná osoba. Je zde uvedeno, že skupinou GLADIUS byl široce využíván režim vzdáleného missing tradera, což znamená, že vědí, že prodávají do Španělska, ale fakturují do Rumunska a chybějící přeprava do Rumunska spolu s faktem, že konečným místem určení zboží ve Španělsku je neregistrovaný missing trader, může činit GLADIUS odpovědným za platbu DPH v České republice, tj. zamítnutí nulové sazby v ČR. Z těchto informací sdělených španělskou finanční správou vycházel správce daně ve vztahu ke všem zdaňovacím obdobím, která byla předmětem daňového řízení, když u

každého z nich dospěl k závěru, že pouhá existence daňových dokladů, jejich plateb a jejich zahrnutí do účetnictví a daňových evidencí neprokazuje skutečný obsah právního úkonu a že ze strany žalobce nedošlo dostatečným způsobem k prokázání převodu práv nakládat se zbožím jako vlastník na odběratele deklarovaného na odběratelských fakturách, neboť se jednalo o osoby na daňových dokladech uvedené pouze formálně, a to osoby odlišné od osob, kterým bylo zboží skutečně určeno a skutečně dodáváno prostřednictvím distribučních toků z logistických skladů, přičemž totožnost těchto skutečných odběratelů je neznámá. Za rozhodné důkazní prostředky přitom označil výsledky mezinárodní výměny informací poskytnuté španělskou finanční správou. Tyto závěry byly vyjádřeny ve zprávách o výsledku vytykácích řízení za jednotlivá zdaňovací období, přičemž každá z těchto zpráv obsahovala také tabulku výpočtu DPH za zdanitelná plnění uskutečněná v tuzemsku a dále tabulku uskutečněných plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně tak, jak tyto daně vyčíslil správce daně na základě svých zjištění. Zprávy byly žalobci zaslány písemně dne 10.9.2010. Žalobce se k nim vyjádřil podáním ze dne 13.12.2010, na které správce daně reagoval vyjádřením ze dne 11.1.2011, v němž byl žalobce také poučen o možnosti podání návrhu na pokračování v dokazování. Dne 14.2.2011 byl správci daně doručen návrh žalobce na pokračování v dokazování, v němž žádal o opakované vyhodnocení jednotlivých důkazů. Správce daně k takovému postupu neshledal důvody a vydal platební výměry, jimiž žalobci vyměřil DPH za předmětná zdaňovací období. Proti platebním výměrům podal žalobce odvolání, o němž bylo rozhodnuto napadenými rozhodnutími žalovaného.

V prvním žalobním bodě žalobce zpochybnil otisk datumovky na titulní straně každého z napadených rozhodnutí vpravo nahoře, a to ve vztahu k textu ust. § 102 odst. 1 písm. h) daňového řádu, které mezi základní náležitosti rozhodnutí zahrnuje také datum, kdy bylo rozhodnutí podepsáno. Žalobce namítl, že není seznatelné, zda datum uvedené na napadených rozhodnutích představuje datum, kdy bylo rozhodnutí podepsáno. Krajský soud nesdílí pochybnosti žalobce ve vymezeném směru a považuje tento žalobní bod za nedůvodný. Shodně s žalovaným má krajský soud za to, že obsahuje-li rozhodnutí datum a je-li ve smyslu ust. § 102 odst. 1 daňového řádu základní náležitostí rozhodnutí datum, kdy bylo rozhodnutí podepsáno, lze logickým úsudkem dovodit, že právě uvedené datum je datem podpisu rozhodnutí. Žalobcovy spekulace, že uvedené datum by mohlo znamenat také datum vytištění rozhodnutí nebo datum vydání rozhodnutí či jakékoliv jiné interní datum, nejsou nijak podloženy a nelze je opřít o žádný logický úsudek. Odkaz na ust. § 101 odst. 2 daňového řádu, které upravuje, že rozhodnutí je vydané okamžikem, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení, nemůže obstát, neboť úkon směřující k doručení rozhodnutí, je-li pro doručení zvolena forma poštovního doručení, je úkonem, jehož datum se neuvádí na písemném vyhotovení rozhodnutí. Stejně tak i tvrzení, že by se mohlo jednat o datum vytištění rozhodnutí či interní datum žalovaného, žalobce uvádí bez jakéhokoliv

reálného podkladu. Tento žalobní bod vyznívá účelově, zvláště když žalobce ani neuvedl, jaký dopad tato jeho pochybnost má na jeho práva. Krajský soud se ztotožňuje také s přílehavostí judikátu NSS, na který v souvislosti s tímto žalobním bodem poukázal žalovaný, a to rozsudku NSS ze dne 28.7.2005 sp. zn. 8 Afs 18/2005, publikovaného ve Sb. NSS pod č. 699/2005, v němž NSS vyslovil, že smyslem právní úpravy základních náležitostí rozhodnutí je *mj. poskytnout daňovému subjektu spolehlivý a srozumitelný podklad pro zhodnocení správnosti vydaného rozhodnutí a umožnit mu zodpovědně se rozhodnout pro to, zda bude proti výměru brojít odvoláním. Má-li vydané rozhodnutí všechny zákonné náležitosti, pak jejich samotné grafické učlenění na hmotném substrátu naprosto nelze zúžit na esenciální náležitost rozhodnutí, a jen z ní také dovozovat platnost či neplatnost rozhodnutí.*

Ani druhý žalobní bod krajský soud neshledal důvodným. Žalobce v něm namítl překvapivost napadených rozhodnutí spolu s porušením zásady dvojinstančnosti, k nimž mělo dojít tím, že byla posuzována skutečnost, zda žalobce učinil dost pro to, aby zboží nebylo použito k následným podvodům na DPH, ačkoliv tato skutečnost nebyla předmětem prvostupňového řízení. Žalobci pak nebyla dána možnost reagovat na změnu právního názoru. Obsahem správních spisů má krajský soud za prokázané, že se správní orgán I. stupně ve zprávách o výsledcích vytykácích řízení výslovně nezabýval otázkou dobré víry žalobce a nevyhodnocoval dostatečnost žalobcových opatření, která přijal k předejití své účasti na případných podvodech na DPH. Tato otázka byla poprvé nastolena žalobcem v bodě 4 jeho odvolání proti prvostupňovým rozhodnutím. Žalovaný se pak v rámci vypořádání se s touto odvolací námitkou nastíněnou otázkou poměrně podrobně zabýval v odůvodněných napadených rozhodnutích (např. v rozhodnutí č.j. 4907/11-1301-800471 na str. 25 až 28). I v tomto případě se krajský soud ztotožňuje s argumentací žalovaného k tomuto žalobnímu bodu, jenž uvedl, že nelze spatřovat překvapivost napadených rozhodnutí v tom, že se žalovaný v souladu se svou zákonnou povinností vypořádal i s takto vymezenou odvolací námitkou žalobce. Za účelem svého vyhodnocení žalovaný žádné důkazy neprováděl, takže nebylo zapotřebí, aby se svými závěry před vydáním napadeného rozhodnutí žalobce seznamoval a dal mu prostor k vyjádření. Obsahem správních spisů má krajský soud za prokázané, že žalovaný při vypořádání této žalobní námitky vycházel z obsahu správních spisů tak, jak tvořily podklad pro vydání prvostupňových rozhodnutí, a žádné dokazování nedoplňoval. Krajský soud se neztotožňuje ani s tvrzením žalobce, že mu nebyla dána možnost reagovat na změnu právního názoru, neboť k žádné změně právního názoru oproti prvostupňovému řízení a oproti prvostupňovým rozhodnutím v odvolacím řízení nedošlo, když, jak již bylo shora uvedeno, otázka dobré víry žalobce nebyla prvostupňovým správcem daně vyhodnocena a žádný právní názor proto nebyl v tomto ohledu vysloven. Logicky tedy nemohlo dojít ani k jeho změně. V závěrech žalovaného, které učinil v napadených rozhodnutích k tomuto odvolacímu bodu, nelze spatřovat porušení

zásady dvojinstančnosti řízení. Samotná úvaha žalovaného k otázce dobré víry žalobce bude předmětem posouzení v rámci vypořádání žalobních bodů 3) a 4) (viz níže).

Jako nedůvodný vyhodnotil krajský soud také pátý žalobní bod, v němž žalobce namítl uplynutí lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období listopad 2007 až únor 2008. Není přitom sporné, že žalovaný správně postupoval podle ust. § 264 odst. 4 daňového řádu, který zní: *„Běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.“* V posuzované věci je obsahem správních spisů prokázáno, že vytykácí řízení k jednotlivým zdaňovacím obdobím byla zahájena v období od ledna do srpna 2008, tj. před účinností daňového řádu. Počátek běhu lhůty se proto posuzuje podle ust. § 47 ZSDP. Podle přechodného ust. § 264 odst. 4 daňového řádu, které stanoví, že *okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován*, je takový postup zcela správný. Jelikož dle následující věty ust. § 264 odst. 4 daňového řádu *účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů*, je nutno podle předchozí právní úpravy (ZSDP) posuzovat také účinky zahájených vytykácích řízení, která ve smyslu ust. § 47 odst. 2 ZSDP založila běh nové tříleté prekluzivní lhůty a lhůta pro vyměření DPH za posuzovaná zdaňovací období začala znovu běžet od konce roku 2008 a skončila dnem 31.12.2011. Na tomto místě se krajský soud zcela ztotožňuje s odkazy žalovaného na konstantní judikaturu NSS k vztahu § 43 a § 47 odst. 2 ZSDP, kdy NSS již v rozsudku ze dne 21.4.2005 sp. zn. 2 Afs 69/2004 uvedl mj., že *dosavadní judikatura dospěla k poměrně jednoznačným závěrům, že takovým kvalifikovaným úkonem může být...výzva k odstranění pochybností daňového přiznání nebo prokázání údajů v něm uvedených ve smyslu ust. § 43 ZSDP*. Obdobně vyznívá také rozsudek NSS ze dne 16.5.2006 sp. zn. 2 Afs 52/2005, v němž NSS činí závěry ohledně smyslu a účelu ust. § 47 odst. 2 a formuluje, že *„úkon přerušující lhůtu musí tak nutně být výrazem procesní aktivity ústící ve vyměření či dodatečné stanovení daně, vycházející z určitých pochybností a správnosti postupu daňového subjektu nebo o správnosti předchozího vyměření. Účelem ust. § 47 odst. 2 ZSDP je poskytnutí nové lhůty, vyvstává-li potřeba prověřit některé skutečnosti v rámci předchozí lhůty a byla vůči daňovému subjektu projevena*

*konkrétním úkonem...*“ K uvedenému krajský soud dále dodává, že jestliže se rozhodné právní skutečnosti ve smyslu ust. § 264 odst. 4 daňového řádu posuzují podle dosavadních právních předpisů, posuzují se také podle konstantní judikatury vztahující se k těmto dosavadním právním předpisům. Krajský soud proto nesdílí názor žalobce, že v posuzovaných věcech nemělo zahájení vytýkacích řízení charakter právní skutečnosti, která by mohla vyvolat účinky ust. § 47 odst. 2 ZSDP, ale je názoru zcela opačného.

Dále se krajský soud zabýval důvodností žalobních bodů 3) a 4), když v jejich vymezení shledává jednoznačnou propojenost. V první řadě krajský soud zdůrazňuje, že neshledal žádný důvod pro zpochybnění informace španělské finanční správy poskytnuté správci daně v odpovědi na dožádání doručené dne 23.7.2010. Ve smyslu čl. 42 nařízení č. 1798/2003 zprávy, výkazy a všechny ostatní dokumenty nebo jejich ověřené opisy či výpisy získané pracovníky dožádaného orgánu a poskytnuté dožadujícímu orgánu v rámci pomoci podle tohoto nařízení mohou být příslušnými orgány členského státu dožadujícího se orgánu použity jako důkazy stejným způsobem jako obdobné dokumenty. Podle čl. 41 odst. 1 téhož nařízení pak tyto informace mohou být mj. použity pro účely stanovení vyměřovacího základu nebo pro výběr či správní kontrolu daní pro účely stanovení vyměřovacího základu. Jinými slovy poskytnutá mezinárodní informace má na základě citovaných ustanovení nařízení č. 1798/2003 charakter důkazního prostředku. V posuzované věci je však nutno objektivně připustit, že ve vztahu k žalobci a jeho případnému podílu na podvodech na DPH je obsah informace zcela obecný bez bližší specifikace žalobcovy role v podvodném řetězci. Z celkového obsahu informace je však nepochybné, že zaznamenaný tok zboží, jehož byl žalobce prokazatelně účasten, byl předmětem podvodu na DPH. Žalobce, ačkoliv zpochybnil v podané žalobě výsledky mezinárodního dožádání, tedy poskytnutou informaci, učinil tak ve zcela obecné rovině, kdy uvedl, že *...v mnoha věcech nekorespondují s realitou, což snižuje jejich použitelnost*. Z takto formulované námitky není seznatelné, co konkrétně považuje žalobce na poskytnuté zprávě za rozporné s realitou a zpochybňující její pravdivost.

Jak již bylo naznačeno, podíl žalobce na podvodech na DPH nebyl blíže ozřejměn, což plyne nejen z obsahu poskytnuté mezinárodní informace, ale také z napadených rozhodnutí, a to zejména v částech odůvodnění vztahujících se k vyhodnocení otázky dobré víry žalobce. Žalovaný ve vyjádření k žalobě zcela jednoznačně připouští: *K žalobcem dále namítaným otázkám, zda žalobce jednal či nejednal po celou dobu s deklarovanými odběrateli či osobami, které se za tyto odběratele pouze vydávaly, kým bylo ve skutečnosti za dodávané zboží žalobci na jeho účet placeno, kdo skutečně s žalobcem dané obchodní transakce a detaily expedice a převzetí zboží včetně identifikace řidičů, kterým bylo na pokyn žalobce*

*zboží z logistického skladu Naeko Hadlingh ve Španělsku po jeho zaplacení vydáno jménem deklarovaných odběratelů sjednával, lze uvést, že tyto skutečnosti nebyly i přes veškerou snahu správce daně v průběhu dokazování nikterak jednoznačně a bezpochybně zjištěny a osvědčeny. Nejsou a nebyly tedy správci daně nikterak známy. Dané skutečnosti tedy správce daně skutečně, jak uvádí žalobce v rámci dokazování, nezpochybnil, neboť toto s ohledem na výše uvedené z podstaty ani učinit nemohl. Ze stejných důvodů nelze tedy ani, jak žalobce v žalobě činí, konstatovat, že mezi ním a správcem daně není o výše uvedených skutečnostech sporu. Na tomto místě je třeba zdůraznit, že správce daně v průběhu důkazního řízení nikdy netvrdil a neuzavřel, že provedeným dokazováním by bylo explicitně prokázáno, že žalobce ve skutečnosti jednal s osobami jinými, než osobami spojenými s deklarovanými odběrateli. Na základě provedeného dokazování především na základě výsledků mezinárodních dožádání správce daně „pouze“ dospěl k závěru, že nebylo prokázáno, že by od žalobce ve Španělsku zboží v logistickém skladu Naeko Hadlingh odebrali jím deklarovaní odběratelé, neboť bylo zjištěno, že se jednalo o osoby pouze nastrčené, řízené jinými neznámými osobami. Nebylo tedy zjištěno, na základě čeho a proč daný stav vznikl, ale „pouze“ to, že nastal, existoval a jako takový byl zjištěn. Logickým vyústěním absence znalosti konkrétního jednání žalobce, jímž se mohl podílet na zjištěných podvodech na DPH, je, že nelze blíže specifikovat případnou formu jeho zavinění, resp. nezbyvá, než při dalších úvahách vycházet z toho, že jeho účast byla nevědomá, nedbalostní, jak to žalovaný na základě důkazů, které měl k dispozici, také učinil. Na tomto místě považuje krajský soud za podstatné zdůraznit, že žalobce v podané žalobě nenamítal nesprávnost postupu žalovaného spočívajícího v tom, že účast žalobce na podvodech byla vyhodnocena jako nevědomá nedbalost. Námitka, že správce daně má důkazní břemeno k prokázání vědomé nedbalosti (s odkazem na judikaturu SDEU) byla poprvé žalobcem vznesena až v replice doručené krajskému soudu dne 16.7.2012 a dále pak rozvinuta v dalších následujících podáních žalobce. Podle ust. § 72 odst. 1 s.ř.s. lze žalobu podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou. Podle ust. § 72 odst. 4 zmeškání lhůty pro podání žaloby nelze prominout. Žalobci byla napadená rozhodnutí doručena dne 27.12.2011, takže posledním dnem lhůty pro podání žaloby byl den 27.1.2012. Žaloba byla podána poslední den lhůty. Z ustálené judikatury správních soudů vyplývá, že v této zákonné prekluzivní lhůtě dvou měsíců musí být zformulovány i všechny žalobní body. K žalobním bodům vymezeným po uplynutí této lhůty soud nepřihlíží. Krajský soud se proto otázkou nutnosti prokázat žalobcovu vědomou nedbalost nezabýval. Na rozdíl od žalobce nespátřuje krajský soud v tomto opožděně vymezeném žalobním bodu rozvinutí žalobního bodu namítajícího nesprávné vyhodnocení opatření žalobce přijatých k zamezení účasti na podvodech, ani žádného jiného žalobního bodu vymezeného žalobou podanou v zákonné lhůtě. Lze připustit, že forma zavinění a přijetí opatření k zachování dobré víry spolu do určité míry souvisí, ale nelze mezi ně klást rovnítko. Žalobci bylo známo z obsahu*

napadených rozhodnutí (např. rozhodnutí č.j. 3321/12-1301-800471, str. 26), že žalovaný jeho účast v podvodném řetězci posuzoval v rovině nevědomé nedbalosti a pokud s tím nesouhlasil, měl takový žalobní bod vznést včas.

S ohledem na absenci bližších údajů o podílu žalobce na fungování podvodného řetězce žalovaný vystavěl svá rozhodnutí na úvaze ohledně dobré víry žalobce. Žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí připouští, že žalobci se v rámci komunikačních toků dostalo od osob vystupujících jako odběratelé informace o jméně řidiče, kterému mělo být zboží po jeho úhradě na účet žalobce uvolněno a vydáno z logistického skladu. Žalovaný vyhodnotil, že na základě této skutečnosti se žalobce mohl skutečně oprávněně domnívat, že jednání daného řidiče lze přičítat ve vztahu k odběrateli, jehož jménem jednala a vystupovala osoba, která zboží u žalobce objednávala a jeho identitu následně sdělovala. Dodává však, že pouze a jen z tohoto hlediska byla žalobcova domněnka oprávněná, aniž by uvedl, z jakých jiných hledisek se tak žalobce oprávněně domnívat nemohl. V tomto ohledu je úvaha žalovaného neúplná. V přímé návaznosti na již uvedené žalovaný zmínil výsledky šetření španělské finanční správy vyplývající z mezinárodní informace, že v případě veškerých fakturací zboží od žalobce do Španělska se jednalo o fakturace na tzv. missing tradery, tj. formálně nastrčené osoby, které byly řízené z pozadí zcela jinými osobami s tím, že identita skutečných odběratelů je neznámá. Relevanci oprávněné důvěry žalobce v tyto dokladově doložené skutečnosti (identita odběratelů a jimi pověřených řidičů) pak žalovaný ve své správné úvaze odvíjí od vyhodnocení míry účinnosti přijatých opatření, jimiž žalobce zajišťoval, aby se nestal součástí obchodních operací zasažených podvodem. S odkazem na judikaturu NSS (rozsudky sp. zn. 9 Afs 72/2009 a sp. zn. 9 Afs 67/2007) a SDEU (rozsudek sp. zn. C-409/04 ve věci Teleos) zobecnil žalovaný, že je v zájmu podnikatelského subjektu přijmout v rámci svých možností opatření, která by v maximální míře zajistila, aby se nestal součástí obchodních operací, přičemž je akceptovatelné, že v určitém procentu případů nemusí být účinná ani takováto opatření. Dále uvedl, že určení a stanovení těchto opatření nepřísluší správci daně, ale výhradně daňovému subjektu, kdy správce daně následně tato opatření pouze hodnotí a vyvozuje z nich odpovídající právní závěry. Dále žalovaný vyslovil názor, že judikaturou uváděná opatření je nutno interpretovat tak, že se má jednat o opatření opravdu účinná, tzn. taková, která mohou skutečně a reálně zajistit odstranění rizika účasti podnikatelského subjektu v transakcích založených podvodem, a proto vyhodnocení přijatých opatření je nutno provést skrze samotné účinky a výsledky těchto opatření. V posuzované věci pak žalovaný dovodil, že na základě informací poskytnutých španělskou finanční správou byl účinek odvolatelem deklarovaných opatření prakticky nulový. Dále se žalovaný zabýval právními a obchodními vztahy žalobce se společností THAM TRADING, která jej ve Španělsku zastupovala, a to zejména z pohledu, jakými instrukcemi či ujednáními byl obchodní zástupce vázán, zda tyto instrukce a své požadavky na

preventivní opatření žalobce obchodnímu zástupci sděloval a jejich dodržování vyžadoval. Žalovaný vyhodnotil, že smlouva o obchodní spolupráci uzavřená mezi A. M. (zástupce společnosti THAM TRADING) a žalobcem je pouze jednostránková, omezuje se na velmi obecnou základní konstataci o závazku sjednávání a zprostředkování obchodních případů bez jakýchkoliv dalších upřesňujících podmínek, požadavků či povinností, k jejichž plnění by se A. M. zavázal. Podle žalovaného bylo přitom ve výhradní sféře vlivu žalobce upravit v rámci smlouvy povinnost plnit požadavky na maximální míru ochrany žalobce před zasažením podvodnými operacemi. Žalobce navíc neprokázal ani jiným způsobem, že své požadavky na preventivní opatření španělské straně předal, když nebyl schopen předložit požadovanou e-mailovou korespondenci s A. M. Na základě uvedených vyhodnocení pak dospěl žalovaný k závěru, že žalobce nemohl být v dobré víře, že učinil vše proto, aby zabránil své účasti na podvodném jednání ve zmíněném řetězci obchodních operací.

S rekapitulovanou správní úvahou žalovaného se krajský soud neztotožňuje. V první řadě se krajský soud domnívá, že hodnocení účinnosti přijatých opatření skrze jejich faktické účinky a výsledky, je poněkud zavánějším kritériem, když je nutno mít na zřeteli, že k vyhodnocování účinnosti preventivních opatření správcem daně dochází prakticky vždy za situace, kdy přijatá opatření selhala, a daňový subjekt se dostal do situace, že má prokazovat svou dobrou víru ohledně účasti na prokázaných podvodech na DPH. Rozhodujícím kritériem podle názoru krajského soudu by měla být kvalita přijatých opatření z hlediska jejich reálné schopnosti eliminace rizika účasti podnikatelského subjektu na transakcích, a to, zda byla přijatá opatření prokazatelným způsobem dodržována. Žalobce v průběhu správního řízení uvedl, jaká konkrétní opatření ve vztahu k odběratelům přijal. Konkrétní opatření, která realizoval, pak žalobce vymezil také v podané žalobě (viz str. 3 tohoto rozsudku). V průběhu daňového řízení předložil žalobce listinné důkazy, jimiž prokazoval dodržování těchto opatření (ověřování plátcovství DPH tzv. „VAT check“, dodací listy s uvedením čísla faktury, množství přebíraného zboží, identifikace přebírající osoby se jménem a číslem průkazu, v některých případech i SPZ vozidla, identifikační karty odběratelů, čísla účtů, ze kterých byly hrazeny daňovému subjektu vystavené faktury). Uvedené listiny prokazují, že žalobcem požadovaná preventivní opatření byla skutečně dodržována a že jejich deklarace má rovněž svou reálnou podobu. Úvaha žalovaného postavená na posouzení obsahu smlouvy o zprostředkování a faktu, že žalobce nepředložil e-mailovou korespondenci se svým španělským zástupcem, z níž by plynulo, že mu předal instrukce k dodržování preventivních opatření, zcela postrádá vyhodnocení žalobcem předložených reálných výsledků preventivní činnosti. Z žádného zákonného ustanovení nelze dovodit, že by zprostředkovatelská smlouva musela obsahovat závazek zprostředkovatele realizovat konkrétní preventivní opatření. Nelze vyloučit, že takový závazek byl ujednán ústně či

jakoukoliv jinou mimosmluvní formou. Podstatné v tomto ohledu je, že přijatá opatření byla fakticky dodržována, což žalobce prokázal. Skutečnost, že žalobce nebyl schopen předložit e-mailovou korespondenci se svým obchodním zástupcem, podle názoru krajského soudu nemá ve vztahu k nastolené otázce žádnou vypovídací hodnotu zvláště za situace, kdy žalobci v kontextu požadavku správce daně na předložení této korespondence nebylo vysvětleno, že je vyžadována za účelem prokázání jeho dobré víry. V této souvislosti lze shledat důvodnou také námitku žalobce, že nebyl nikdy správcem daně vyzván k tomu, aby prokázal, jakým způsobem španělského obchodního zástupce k dodržování podmínek představujících preventivní opatření zavázal. Na tomto místě je nutno zdůraznit, že z obsahu mezinárodní informace je seznatelné, že k netransparentnosti v toku zboží došlo až po vyzvednutí zboží z logistických skladů, tedy v tom bodě transakčního řetězce, v němž končí účast žalobce, která však do tohoto okamžiku na základě jím předložených dokladů transparentní je. Důsledkem neúplné důkazní situace (od okamžiku vyzvednutí zboží ze skladu) je neobjasnění způsobu, jakým se měl žalobce podílet na podvodném jednání, jak již bylo shora uvedeno.

Krajský soud se rovněž neztotožňuje s názorem žalovaného, že správce daně není povinen specifikovat, v čem byla přijatá preventivní opatření nedostatečná a co měl daňový subjekt učinit, aby dostatečná byla. Nutno opětovně zdůraznit, že žalovaný preventivní opatření přijatá žalobcem vůbec nehodnotil, když předmětem jeho hodnocení bylo pouze to, zda byl španělský obchodní zástupce zavázán k jejich dodržování, což však není totéž, jako posouzení kvality a dostatečnosti faktických opatření. Proto krajský soud pouze v obecné rovině podotýká, že dospěje-li správce daně k závěru, že přijatá opatření byla nedostatečná, musí specifikovat také to, v čem byla nedostatečná, jakož i to, co podle jeho názoru měl daňový subjekt učinit a neučinil. Správní úvaha, která neobsahuje tyto závěry, nemůže být úvahou přezkoumatelnou.

Na základě shora uvedeného skutkové a právní argumentace dospěl krajský soud k závěru, že správní úvaha žalovaného ohledně existence dobré víry žalovaného je nepřezkoumatelná, neboť nebyly vyhodnoceny všechny důkazní prostředky, které ve vztahu k přijatým opatřením měly vypovídací hodnotu.

Žalobní bod č. 6) krajský soud důvodným neshledal, když obsahem správního spisu má za prokázané, že žalobce na postup správce daně v souvislosti s posouzením aplikace zjednodušeného postupu v rámci tzv. třístranného obchodu reagoval ve vyjádření ze dne 10.12.2010, které bylo doručeno správci daně dne 13.12.2010 (vyjádření ke zprávám o výsledcích vytýkacích řízení za všechna

zdaňovací období), a to tak, že na str. 5 tohoto vyjádření výslovně uvedl, že *souhlasí s přesunutím dodávek z kolonky „třístranného obchodu“ do kolonky „dodání zboží“ v daňovém přiznání k DPH*. Z tohoto textu vyjádření i z přehledu společností, jichž se obchody týkaly včetně jednotlivých zdaňovacích období, která žalobce sám v této souvislosti uvedl, je zřejmé, že žalobce akceptoval postup správce daně, a že mu tedy byl srozumitelný. V následně podaném odvolání, resp. v jeho doplnění ze dne 3.5.2011, v odvolací námitce č. 3 k třístrannému obchodu namítal pouze obdobnou důkazní situaci v případě daňového subjektu EXMOORE INVESTMENTS, která byla podle odvolacího tvrzení tímtož správcem daně posuzována zcela odlišně a poukázal na dostupnou judikaturu NSS, podle níž je vyloučeno činit na základě podobných skutkových zjištění diametrálně odlišné závěry (rozsudky NSS ze dne 30.1.2008 sp. zn. 2 Afs 24/2007 a ze dne 21.9.2007 sp. zn. 4 As 58/2006). Vypořádání se s touto námitkou žalovaným v napadených rozhodnutích (např. rozhodnutí č.j. 4907/11-1301-800471, str. 30 – 31) je tak pouze bližším zdůvodněním a tedy upřesněním postupu správce daně, takže nedošlo k novému právnímu hodnocení ani k porušení zásady dvojinstančnosti řízení, jak namítá žalobce v tomto žalobním bodě. S ohledem na stanovisko žalobce v jeho vyjádření ze dne 10.12.2010, jímž postup správce daně zcela a v podrobnostech akceptuje i s ohledem na vymezení třetí odvolací námítky, kterou žalobce sám určuje rámcem odvolacího přezkumu pouze návrhem na porovnání s tvrzenou obdobnou skutkovou situací u jiného daňového poplatníka, vyznívá tento žalobní bod zcela účelově, a to rovněž s přihlédnutím k tomu, že žalovaný ve vypořádání se s touto odvolací námitkou výslovně uvedl, že přesun evidenčních údajů v řádcích daňového přiznání žalobce neměl žádný vliv na doměření daně. Na základě uvedeného se krajský soud již nezabýval druhou částí tohoto žalobního bodu, v níž žalobce rozvádí důvody, pro které nelze doměřit daň v tuzemsku, neboť to považoval za nadbytečné.

Jak krajský soud již vyslovil v rámci argumentace k žalobním bodům 3) a 4), z důvodu opožděnosti nepřihlédl k žalobnímu bodu směřujícímu proti neunesení důkazního břemene správce daně ve vztahu k nedbalosti vědomé, ať už byl obsahem první repliky žalobce či jeho následujících podání ve věci.

V prvním doplnění žaloby ze dne 7.1.2013 žalobce rozvedl svou argumentaci ohledně pojmu missing trader. K tomu krajský soud pouze rámcově uvádí, že není tohoto názoru, že by pro posouzení věci, jak ve vytýkacích řízeních, tak v rozsahu soudního přezkumu, bylo vymezení tohoto pojmu, rozhodující. Posouzení této otázky proto shledal nadbytečným.

V druhém doplnění žaloby žalobce namítl, že v předmětných zdaňovacích obdobích neexistovalo v českém vnitrostátním právu zákonné ustanovení, které by ve smyslu čl. 273 směrnice Rady č. 2006/112/ES upravovalo pravomoc finanční správy uplatňovat další povinnosti nezbytné ke správnému výběru daně, a proto podle něj neexistoval zákonný podklad pro postup správce daně spočívající v tom, že žalobce učinil zodpovědným za potenciální podvod na DPH. Žalobce v této souvislosti zmínil příkladmo rozsudek NSS ze dne 18.6.2008 č.j. 1 Afs 21/2008-98, z jehož obsahu mj. plyne, že pokud by taková námitka byla opodstatněnou, byl by soud povinen se jí zabývat ex offo, takže by mohla být podána i po lhůtě stanovené § 72 odst. 1 s.ř.s. Krajský soud důvodnost tohoto doplnění žaloby neshledal, neboť má za to, že správní orgány vůči žalobci neuplatňovaly další povinnosti nezbytné ke správnému výběru daně, které by představovaly další povinnosti ve smyslu čl. 273 shora označené směrnice. Správní orgány svá rozhodnutí vystavěly na aplikaci ZDPH, a to konkrétně ust. § 64 odst. 1, § 2 odst. 3, § 21 a § 108 odst. 1 písm. a) tohoto zákona. Povinnosti žalobce jako daňového subjektu, jejichž nesplnění mu bylo daňovými orgány vytýkáno, jsou tak povinnostmi upravenými vnitrostátním právem.

Třetí doplnění žaloby doručené krajskému soudu dne 24.2.2014 krajský soud neakceptoval pro opožděnost, neboť se vztahuje opět k otázce prokázání vědomé nedbalosti.

Na základě shora uvedeného krajský soud napadená rozhodnutí žalovaného zrušil z důvodů vymezených v argumentaci k žalobním bodům 3) a 4), a to pro vady řízení spočívající v nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů (§ 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s.) a v podstatném porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé (ust. § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s.). Současně byly věci vráceny žalovanému k dalšímu řízení (ust. § 78 odst. 4 s.ř.s.). V dalším řízení je správní orgán vázán právním názorem soudu vyjádřeným ve zrušujícím rozsudku (ust. § 78 odst. 5 s.ř.s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalobci vznikly s tímto řízením náklady zaplacením soudního poplatku ve výši 24.000,- Kč a dále v souvislosti s právním zastoupením, a to za 5 úkonů právní služby (převzetí a sepsí žaloby, repliky žalobce ze dne 16.7.2012, 19.9.2012, 7.11.2012) po 2.100,- Kč a 5x režijní paušál podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění účinném do 31.12.2012 a za 4 úkony právní služby po 3.100,- Kč (první, druhé a třetí doplnění žaloby, replika ze dne 22.3.2013) a 4x režijní paušál podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, v platném znění, a to s přihlédnutím k ust. § 6 odst. 1, § 7, § 9 odst. 1, § 11 odst. 1 písm. a) a d) téže

vyhlášky. Náhrada právnímu zástupci žalobce je tak vyčíslena částkou 25.600,- Kč. Odměna právnímu zástupci žalobce byla zvýšena podle ust. § 35 odst. 2 s.ř.s. o částku odpovídající dani z přidané hodnoty, kterou je povinen zaplatit podle zvláštního předpisu, tj. na částku 30.976,- Kč. Celková částka náhrady nákladů řízení tak činí 54.976,- Kč. Vzhledem k odlišné úpravě s.ř.s. a zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, v platném znění (dále jen o.s.ř.), týkající se nabytí právní moci rozhodnutí, stanovil soud žalovanému k plnění lhůtu třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku (ust. § 54 odst. 5 s.ř.s., § 159 a § 168 o.s.ř.). Podle ust. § 149 odst. 1 o.s.ř. za použití ust. § 64 s.ř.s. zavázal soud žalovaného zaplatit náhradu nákladů řízení k rukám advokáta, který žalobce v řízení zastupoval.

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

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

V Ostravě dne 30. dubna 2014

JUDr. Monika Javorová

předsedkyně senátu