ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **P. P.**
zastoupený Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem
1. máje 97/25, 460 07 Liberec 3

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. června 2019, č.j. 26202/19/5300-22441-708274,

takto:

I. **Žaloba se zamítá.**

II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

1. Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl jeho odvolání do dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září, říjen, listopad a prosinec roku 2014 a uvedená rozhodnutí potvrdil.

I. Žalobní argumentace

2. Žalobce zejména namítal, že žalovaný uzavřel příslušné daňové řízení za nedokončeného stavu dokazování, kdy žádným způsobem nereagoval na důkazní návrhy žalobce předložené v rámci jeho procesního podání ze dne 19. 6. 2019.

3. Žalobce zrekapituloval, že správce daně dospěl k závěru, že žalobce dostatečně neprokázal oprávněnost užití zjednodušeného postupu při pořízení a při dodání zboží formou třístranného obchodu dle ustanovení § 17 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) - (září 2014), resp. že neprokázal oprávněný nárok na osvobození od daně na výstupu dle ustanovení § 64 této právní úpravy (říjen až prosinec 2014). Proti dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání ze dne 31. 10. 2018 (doplněné následně na základě procesních podání ze dne 31. 12. 2018 a 2. 1. 2019), ve kterém namítal, že výše uvedený závěr správce daně nemá oporu v provedeném dokazování a ve zjištěném skutkovém stavu věci. Žalobce v této souvislosti navrhoval, aby bylo daňové řízení dále doplněno o dostupné důkazní prostředky, které řádně specifikoval v rámci svého procesního podání ze dne 1. 3. 2019, nadepsaného „Sdělení k probíhajícímu řízení a návrh na doplnění dokazování“. Žalovaný následně vydal dne 31. 5. 2019 přípis „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“, čj. 22422/19/5300-22441-708274 ze dne 31. 5. 2019. Žalobce na tento přípis reagoval ve stanovené lhůtě procesním podáním ze dne 19. 6. 2019, jehož prostřednictvím vznesl zcela konkrétní návrhy na doplnění dokazování, včetně zdůvodnění jednotlivých důkazních návrhů. Žalovaný této žádosti žalobce na doplnění dokazování nevyhověl a vydal dne 25. 6. 2019 (tedy 4. pracovní den po doručení příslušného procesního podání žalobce) rozhodnutí, proti němuž směřuje tato žaloba. Tato časová posloupnost svědčí dle žalobce o tom, že se žalovaný ve skutečnosti příslušnými procesními návrhy žalobce řádně nezabýval.

4. Žalobce namítal, že žalovaný vyhodnotil důvody, které byly obsahem podaného odvolání a jeho doplnění nesprávně a o podaném odvolání rozhodl tedy v rozporu s příslušnými právními předpisy, v důsledku čehož byl žalobce zasažen na svých zákonných, resp. veřejných subjektivních právech, neboť byl podroben vyměření daně, aniž by pro takový postup byly splněny zákonné podmínky, resp. aniž by byl řádně přezkoumán skutkový stav věci na základě podaných procesních návrhů žalobce ze dne 1. 3. 2019 a 19. 6. 2019.

5. Dále žalobce namítal, že dodatečné platební výměry správce daně byly vydány v rozporu s právními předpisy, přičemž žalovaný postupoval stejně tak nezákonným způsobem, když tato rozhodnutí správce daně svým odvolacím rozhodnutím, čj. 26202/19/5300-22441-708274 ze dne 25. 6. 2019, potvrdil. Žalovaný se ve svém rozhodnutí nevypořádal úplně a dostatečně s námitkami, které byly předmětem podaného odvolání a výše zmiňovaných procesních návrhů na doplnění dokazování, ze dne 1. 3. 2019 a 19. 6. 2019.

6. V dané věci se jeví dle žalobce jako klíčové zejména to, aby byl řádně vyslechnut jako svědek pan W. C., který byl ve vztahu k žalobci jeho odběratelem. Dotyčný svědek byl způsobilý vyjádřit se k okolnostem šetřených obchodů, zejména ke stěžejní otázce, zda v rámci těchto obchodů došlo k přemístění zboží z České republiky do jiného členského státu (tj. do Polska) Přestože žalobce opakovaně žádal finanční orgány, aby zajistily tuto svědeckou výpověď, a to řádným procesním způsobem, tj. včetně možnosti žalobce zúčastnit se daného jednání a klást svědkovi otázky, finanční orgány odmítly žádosti žalobce vyhovět a věc uzavřely bez provedení uvedeného klíčového důkazního prostředku. Tím došlo k poškození žalobce na jeho procesních právech.

7. Žalobce dále poukázal na to, že správce daně byl připraven tuto svědeckou výpověď zajistit, avšak pouze za předpokladu, že sám žalobce zajistí účast daného svědka na jednání u správce daně. Žalobce však v tomto směru nedisponuje žádnými donucovacími prostředky, a proto se mu nezdařilo účast dotyčného svědka zajistit. Proto žádal správce daně, aby využil své procesní nástroje, které má dle zákona na rozdíl od žalobce k dispozici, a příslušnou svědeckou výpověď, ať již v České republice, či cestou mezinárodního dožádání v Polsku, zajistil. Správce daně nepostupoval dle žalobce v dané věci správně, když se s tímto návrhem žádným způsobem nevypořádal.

8. Žalobce, jak dále uvedl, zároveň navrhoval, aby správce daně provedl výslech svědka, pana Ing. P. D., který ve výše zmiňovaném období let 2014 a 2015 pracoval u žalobce a byl v souvislosti se šetřenými dodávkami zboží osobně přítomen při jednání s řidiči na Celním úřadě v Náchodě. Navrhovaný svědek mohl osvědčit skutečnost, kam následně po proclení směřovala příslušná dodávka zboží, tj. zda směřovala do Polska, či nikoliv, neboť osobně sledoval pohyb těchto dodávek z Celního úřadu a vzhledem k blízkosti státní hranice mohl potvrdit, zda zboží opustilo po proclení území České republiky či nikoliv. Správce daně ani na tento důkazní návrh ve svém dalším postupu nijak nereflektoval.

9. V rámci nahlížení do spisu ze dne 27. 2. 2019 žalobce obdržel mj. kopii mezinárodní výměny informací mezi správcem daně a dožádaným finančním orgánem v Polsku. Z tohoto dokumentu vyplývá, že pochybnost správce daně o uskutečnění šetřených obchodů vychází z podezření polské daňové správy, že činnost pana W. C. ve vztahu k daňovému subjektu spočívala toliko v činnosti obchodního zástupce, přičemž objednávky společností „Comivita s.r.o.“, „Lentaris service s.r.o.“ a „BR Constructivo CZ s.r.o.“ byly ve skutečnosti realizovány napřímo ze strany žalobce. Jedná se o závažné tvrzení polské daňové správy, které však nebylo žádným způsobem doloženo a prokázáno. Žalobce tuto konstrukci odmítl, neboť jeho obchodním partnerem (odběratelem) ve věci šetřených dodávek byl pouze pan W. C., nikoliv uvedené společnosti. Zároveň správci daně navrhl, aby zajistil vyjádření uvedených společností ve formě svědeckých výpovědí osob, které je v inkriminované době zastupovaly. Žalobce měl za to, že tyto osoby jsou způsobilé vyjádřit se k okolnostem týkajícím se dodávek, které jsou předmětem šetření finančních orgánů, včetně skutečnosti, ze strany jakého dodavatele byly tyto dodávky realizovány. Správce daně přesto, že tato otázka byla jedna z rozhodujících v závěrech polské daňové správy, které vedly správce daně k doměření daně vůči žalobci, ani na tento důkazní návrh nijak nereagoval.

10. Žalobce konstatoval, že zároveň sděloval správci daně, že se obrátil na běloruskou dopravní firmu s žádostí o vyjádření k šetřeným skutečnostem týkajícím se probíhajících daňových řízení a postupů správce daně, přičemž avizoval, že jakmile bude mít toto vyjádření k dispozici, předá jej obratem správci daně. Žalobce proto žádal správce daně, aby se svým dalším postupem vyčkal rovněž na toto vyjádření. Rovněž tento návrh žalobce se u správce daně nesetkal s kladnou odezvou. Žalobce je nucen v tomto bodě připustit, že běloruská dopravní firma na vznesenou žádost nereagovala dostatečně rychle, nicméně pokud by bylo cílem správce daně „zjistit co nejúplněji skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně“, jistě by minimálně kontaktoval žalobce s dotazem, zda se mu podařilo příslušné vyjádření zajistit, či nikoliv. Žádný takový dotaz ze strany správce daně nepřišel, což v kontextu výše uvedených odmítnutých důkazních

návrhů svědčí o nepříliš velké snaze správce daně poskytnout žalobci prostor k prokázání jím tvrzených skutečností.

11. Žalobce uvedl, že mu byl následně dne 4. 6. 2019 doručen přípis, čj. 22422/19/5300-22441-708274 ze dne 31. 5. 2019 (dále jen „výzva"), kterým žalovaný žalobce seznámil se zjištěnými skutečnostmi a vyzval ho k vyjádření se ve věci odvolání proti rozhodnutím, a to do 15 dnů do doručení výzvy. Žalobce v reakci na tuto výzvu učinil vyjádření k provedenému dokazování a navrhl doplnění dokazování v souladu s ust. § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád"). Jak se však ukázalo, možnost žalobce reagovat na stanovisko žalovaného a efektivně navrhnout doplnění dokazování v souladu s ust. § 115 odst. 2 daňového řádu, byla pouze zdánlivá a spíše jen iluzorní. Žalovaný pouze formálně vyčkal na příslušný procesní návrh žalobce, který byl vznesen v rámci stanovené lhůty dne 19. 6. 2019 a následně již 25. 6. 2019 (tj. pouhé 4 pracovní dny po doručení poměrně obsáhlého podání žalobce v rozsahu 7 stran) vydal zamítavé odvolací rozhodnutí. Žalobce namítal, že žalovaný tímto způsobem porušil jeho procesní práva, která zákon spojuje s příslušnou výzvou žalovaného. Zároveň namítal, že jak je z odvolacího rozhodnutí patrné, žalovaný se řádně nevypořádal s příslušnými důkazními návrhy, které žalobce v rámci svého podání ze dne 19. 6. 2019 uplatnil a vydal tak rozhodnutí, aniž by bylo řádně provedeno důkazní řízení ohledně skutečností, které jsou rozhodné pro správné stanovení daně.

12. Žalovaný, jak žalobce uvedl, ze všech doložených informací došel ve svém rozhodnutí k závěru, že deklarované dodání zboží pro odběratele W. C., (dále jen „W. C.") v rámci třístranného obchodu žalobce řádně neprokázal. V rozhodnutí žalovaný uvedl, že: *„odvolatel neprokázal, že byl prostřední osobou; (...) nedoložil daňové doklady, které by obsahovaly sdělení, že se jedná o třístranný obchod. Zboží nebylo dodáno z jedné členské země zákazníkovi do druhé členské země prostřednictvím obchodníka třetí členské země"*. Dále žalovaný uvedl: *„Odvolatel neprokázal oprávněnost uplatnění nároku na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, neboť neprokázal, že splnil podmínky pro osvobození dle ust. § 64 zákona o DPH. Jednak nedošlo ze strany odvolatele k prokázání 1) podmínky: dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě. Odvolatel neprokázal, že zboží bylo skutečně dodáno deklarovanému odběrateli W. C. Odvolatel dále neprokázal 2) podmínku, že zboží bylo skutečně přepraveno do jiného členského státu, resp. i 3) podmínku, že zboží fyzicky opustilo území České republiky."*

13. Žalobce oponoval, že citované závěry žalovaného nejsou správné. K tomuto výsledku odvolacího řízení však žalovaný dospěl na základě nesprávného vyhodnocení provedených důkazních prostředků, a to listinných důkazů, které mu byly v dané věci ze strany žalobce předloženy (mj. faktury, CMR listy k vystaveným fakturám, smlouva s dodavatelem atd.). A k uvedenému závěru došel bez toho, aby řádně provedl důkazní prostředky, které žalobce opakovaně na prokázání výše uvedených skutečností navrhoval. Žalovaný tak dospěl k zamítavému stanovisku, aniž by dal žalobci možnost prokázat, že skutečný stav byl v souladu s jeho tvrzením.

14. Žalovaný, jak žalobce zdůraznil, k provedeným i k navrhovaným důkazním prostředkům přistoupil nepřijatelně jednostranným a neobjektivním způsobem, který je v rozporu s daňovým řádem, jakož i s ustálenou judikaturou Ústavního soudu a správních soudů. Tato judikatura mj. deklaruje platnost principu zákazu předběžné selekce důkazů v daňovém řízení. V dané věci nutno namítnout, že způsob, jakým žalovaný vyhodnotil předložené listinné důkazy, je s uvedeným principem v rozporu.

15. Žalobce shrnul, že jednotlivé závěry žalovaného obsažené ve výzvě, jsou s uvedenými principy dokazování v rozporu, neboť je zřejmé, že prostřednictvím provedených důkazních prostředků žalobce ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu unesl své vlastní důkazní břemeno ohledně skutečností uvedených v kontrolovaných daňových přiznáních a v následných tvrzeních daňového subjektu. V případě, že na straně žalovaného přetrvávají pochybnosti ohledně skutečností tvrzených žalobcem, jehož důkazní povinnost byla výše uvedeným způsobem splněna, je povinen ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu seznámit žalobce s důkazními prostředky, které by prokázaná tvrzení žalobce najisto vyvracely, což však žalovaný v projednávané věci neučinil. Stejně bylo judikováno Nejvyšším správním soudem dne 1. 3. 2010, a to rozsudkem čj. 5 Afs 74/2009 – 111. Obdobně bylo kasačním soudem rozhodnuto např. v rozsudcích vydaných pod čj. 1 Afs 33/2009 – 124, 5 Afs 19/2009 – 128 a 2 Afs 97/2007 – 129.

16. Žalobce namítá, že žalovaný v dané věci principy deklarované správními soudy porušil, neboť v průběhu řízení neprokázal důvodnost svých pochybností. Jinak řečeno, žalovaný ve výzvě neuvedl žádné relevantní skutečnosti, na jejichž základě by bylo možné dovozovat opodstatněnost a důvodnost jeho pochybností. Jedná se přitom o základní předpoklad zákonnosti postupu žalovaného jako správce daně dle § 89 daňového řádu. Pokud se jedná o blíže nepodložené závěry polské daňové správy, na které se žalovaný opakovaně odkazuje, ve vztahu k těmto závěrům správce daně, následně i žalovaný zcela rezignovali na provedení vlastního dokazování a tyto závěry žalovaný převzal bez dalšího šetření a důkazního řízení. Žalobce s ohledem v rámci svého podání ze dne 19. 6. 2019 navrhoval doplnění dokazování, jehož prostřednictvím mohlo dojít k odstranění trvajících pochybností správce daně, resp. žalovaného. Nutno konstatovat a namítnout, že se žalovaný s jednotlivými důkazními návrhy uvedenými v přípisu žalobce takřka nijak nevypořádal. Žalobce výslovně navrhoval, aby v případě přetrvávajících pochybností byly rozhodné skutečnosti prokázány cestou výslechu osob, které se daných jednání bezprostředně účastnily. Žalobce konkrétně opakovaně navrhoval výslech svědků, pana W. C. a pana Ing. P. D. Žalobce tyto důkazní návrhy řádně odůvodnil. Pokud žalovaný zpochybňoval, že zboží z Celního úřadu v Náchodě směřovalo do Polska k předání panu W. C., je pan Ing. D. vhodným svědkem, který se může k pohybu zboží poté, co opustilo Celní úřad v Náchodě, vyjádřit, neboť byl dané situaci osobně přítomen. Nelze v tomto ohledu odhlédnout od skutečnosti, že Celní úřad v Náchodě se nachází v těsné blízkosti státní hranice. Pan Ing. P. D. byl přítomen přímo vyclení zboží a řidičům předával CMR s místem dodání Polsko – firma pana W. C. V této souvislosti informoval a instruoval řidiče o místě dodání a předával vývozní CMR z ČR do Polska řidičům, kteří na základě smlouvy s tímto zbožím jeli do Polska. Je tedy evidentní, že pan Ing. P. D. byl přímým účastníkem tohoto postupu a je tedy způsobilý se k rozhodným okolnostem daného případu vyjádřit. Žalobce v této souvislosti namítal, že pokud na straně žalovaného přetrvávaly pochybnosti, byl povinen postupovat v souladu s ust. § 92 daňového řádu a doplnit dokazování tak, aby byly zjištěny co nejúplněji veškeré skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. V daném případě měl žalovaný zejména provést navrhované důkazní prostředky (viz přípisy žalobce ze dne 1. 3. 2019 a ze dne 19. 6. 2019, na které žalovaný nijak nereflektoval). Na základě těchto navrhovaných důkazních prostředků bylo lze ověřit skutkový stav věci v klíčové otázce dodání zboží panu W. C. do jiného členského státu. V tomto směru měl žalovaný učinit vše potřebné k zajištění svědecké výpovědi zejména pana W. C., a to buď v České

republice, nebo na základě mezinárodního dožádání v Polsku, a to procesně správným způsobem s možností žalobce účastnit se takového jednání a klást svědkovi otázky.

17. Žalobce v této souvislosti namítal, že nelze akceptovat stanovisko žalovaného, vyjádřené v předmětném rozhodnutí ve vztahu k otázce dodání zboží panu W. C. Žalovaný odmítl přijmout faktury a CMR listy jako důkaz s odkazem na údajnou skutečnost, kterou uvedla polská daňová správa, že: „pan C. fyzicky zboží nepřevzal, nehradil náklady na přepravu ani přepravu *neorganizoval; pan C. se vědomě podílel na organizování obchodu s falešnými doklady, kdy platby probíhaly v hotovosti, neexistovaly důkazy potvrzující jejich uskutečnění a na bankovních účtech nebyly žádné vklady*“. Žalobce namítal, že tyto závěry jsou v rozporu se skutečným stavem věci. Žalovaný považoval informace od polské daňové správy za směrodatné, přestože ohledně nich nebylo provedeno žádné dokazování v rámci řízení s žalobcem. Jinak řečeno, tyto závěry zůstávají pouze v rovině tvrzení polské daňové správy, které není podloženo žádným jednoznačným důkazem, pravomocným rozhodnutím soudním či daňovým atp. Žalovaný není oprávněn bez dalšího přijmout takovéto nepodložené tvrzení zahraničního orgánu, aniž by ohledně něho provedl řádné důkazní řízení v rámci jím vedeného odvolacího řízení. Žalobce nebyl účastníkem jakéhokoli řízení u polského finančního úřadu, neměl možnost v tomto případném řízení uplatňovat svá procesní práva, a proto je zcela nepřijatelné, aby se český správce daně ve svých závěrech toliko odkázal na údajné výsledky řízení polské daňové správy.

18. Žalobce dále podotkl, že skutečnost, že postup žalovaného je značně problematický, neboť jednostranně vychází toliko z tvrzení polské daňové správy bez vlastního šetření ohledně rozhodných skutečností, vyplývá také i z písemného vyjádření pana W. C. ze dne 6. 5. 2019, které žalobce zajistil pro účely daňového řízení a které předložil žalovanému v rámci svého přípisu ze dne 19. 6. 2019. Ze závěru žalovaného není vůbec zřejmé, na čem je založen (tj. na jakém konkrétním správním či soudním rozhodnutí) a zda se týká také i projednávaného případu žalobce. Z příslušného vyjádření pana W. C. přitom naopak vyplývá, že pan W. C. není v Polsku trestaný, a to ani pro žádný finanční (daňový) trestný čin, což dokládá svým čistým rejstříkem trestů (viz příloha) a zároveň sděluje, že vůči jeho osobě není ani vedeno žádné řízení, které by se dotýkalo uvedené skutečnosti. Zároveň se odkazuje na svoji výpověď ohledně jeho spolupráce s žalobcem, kterou učinil u Finančního úřadu v Jeleniej Górze, čj. 0207.KP.411.5554.16.24.16 a čj. 0207.KP.411.5625.80.17.16. Žalobce považuje za zarážející, že žalovaný tuto skutečnost nikde ve svých rozhodnutích nezmiňuje, natož aby se s ní řádně vypořádal. Je přitom evidentní, že právě výpověď pana W. C. je v dané věci klíčovým důkazním prostředkem, neboť se úzce dotýká rozhodných skutečností (tj. skutečnosti týkající se pohybu předmětného zboží, resp. jeho dodání do jiného členského státu). Žalobce vyzval žalovaného, aby uvedené protokoly obsahující výpověď pana W. C. zajistil, seznámil s nimi žalobce a provedl je jako důkaz v probíhajícím odvolacím řízení vč. jejich řádného posouzení a vyhodnocení. Žalovaný ani na tento zcela relevantní a oprávněný požadavek žalobce nijak nereflektoval.

19. Jak již bylo výše uvedeno, v rámci nahlížení do spisu u správce daně dne 27. 2. 2019 žalobce obdržel mj. kopii mezinárodní výměny informací mezi správcem daně a dožádaným finančním orgánem v Polsku. Z tohoto dokumentu vyplývá, že pochybnost správce daně o uskutečnění šetřených obchodů vychází z podezření polské daňové správy, že činnost pana W. C. ve vztahu k žalobci spočívala toliko v činnosti obchodního

zástupce, přičemž objednávky společností „Comivita s.r.o.“, „Lentaris service s.r.o.“ a „BR Constructivo CZ s.r.o.“ byly ve skutečnosti realizovány napřímo ze strany žalobce. Ten tuto konstrukci odmítá, neboť jeho obchodním partnerem (odběratelem) ve věci šetřených dodávek byl pouze pan W. C., nikoliv uvedené společnosti. Zároveň navrhoval, aby správce daně zajistil vyjádření uvedených společností ve formě svědeckých výpovědí osob, které je v inkriminované době zastupovaly. Je zřejmé, že tyto osoby jsou způsobilé vyjádřit se k okolnostem týkajícím se dodávek, které jsou předmětem šetření finančních orgánů, včetně skutečnosti, ze strany jakého dodavatele byly tyto dodávky realizovány.

20. Předmětem sporu, jak žalobce uvedl, není dodání zboží mezi panem C. a jeho odběrateli, ale dodání předmětného zboží do Polska panu C. Nicméně správce daně (resp. žalovaný) se opakovaně odkazoval na tvrzení polské daňové správy, obsažené v mezinárodní výměně informací, ze které mj. vyplývá jednoznačná relevance navrhovaných vyjádření (svědeckých výpovědí) ve vztahu k projednávané věci. Polská daňová správa zde výslovně uvádí, že pochybnost o uskutečnění šetřených obchodů vychází z jejího podezření (tedy ani sama polská daňová správa toto neformuluje jako jednoznačně prokázanou skutečnost, jak to mylně interpretuje český finanční úřad!), že činnost pana W. C. ve vztahu k daňovému subjektu spočívala toliko v činnosti obchodního zástupce, přičemž objednávky společností „Comivita s.r.o.“, „Lentaris service s.r.o.“ a „BR Constructivo CZ s.r.o.“ byly ve skutečnosti realizovány napřímo ze strany daňového subjektu. Jedná se o závažné tvrzení polské daňové správy, které však nebylo žádným způsobem doloženo a prokázáno. Žalobce již dříve upozornil na skutečnost, že tuto konstrukci zásadně odmítá, neboť jeho obchodním partnerem (odběratelem) ve věci šetřených dodávek byl pouze pan W. C., nikoliv uvedené společnosti. V této souvislosti pak navrhoval přípisem ze dne 1. 3. 2019, jakož opakovaně i přípisem ze dne 19. 6. 2019, aby správce daně zajistil vyjádření uvedených společností ve formě svědeckých výpovědí osob, které je v inkriminované době zastupovaly. Tyto osoby jsou způsobilé vyjádřit se k okolnostem týkajícím se dodávek, které jsou předmětem šetření finančních orgánů, včetně skutečnosti, ze strany jakého dodavatele byly tyto dodávky realizovány. Pokud tvrzení (a podezření) polské daňové správy vychází do značné míry právě z pochybnosti o tom, že uvedené společnosti odebíraly zboží napřímo od žalobce, pak bylo zcela legitimní a oprávněné, pokud žalobce žádal doplnění dokazování o jejich svědeckou výpověď. Také i v tomto bodě však zůstal daný důkazní návrh bez odezvy a žalovaný jej neprovedl, přestože setrval na svých pochybnostech, k jejichž odstranění byl tento důkazní návrh předložen.

21. Žalobce v této souvislosti opakovaně poukazoval na skutečnost, že dle judikatury je zcela nemyslitelné, aby správce daně uzavřel svůj kontrolní postup se závěrem, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno ohledně svých tvrzení, aniž by řádně provedl veškeré důkazní prostředky, které na podporu svých tvrzení daňový subjekt navrhl či předložil, nebo jejichž potřeba provedení vyplývá ze správního spisu. V tomto směru se žalovaný v dané věci dopustil závažného procesního pochybení, když navzdory svým přetrvávajícím pochybnostem neprovedl výslechy svědků, které žalobce výslovně jako možné svědky označil ve svém přípisu ze dne 1. 3. 2019 a ve svém přípisu ze dne 19. 6. 2019 (a dokonce tyto důkazní návrhy ve své výzvě ze dne 31. 5. 2019 zcela zamlčel), resp. u kterých možnost jejich vytěžení cestou dle § 96 daňového řádu vyplývala z obsahu daňového spisu a předložených dokladů.

22. Žalobce, jak uvedl, zároveň žalovanému předložil v rámci podání ze dne 19. 6. 2019 kopii smlouvy s firmou SIPTO, přičemž tato smlouva rovněž jednoznačně prokazuje pohyb zboží přes hranici České republiky do Polska. Konkrétně se jedná zejména o čl. 4.3 této smlouvy, kde je uvedeno, že zboží bude odecleno na Celním úřadě v Náchodě a posléze bude dodáno odběrateli žalobce do Polska. Žalobce namítá, že správce daně (ani žalovaný) tuto skutečnost nevzali vůbec v úvahu a také i v napadeném rozhodnutí žalovaný tuto listinu a z ní vyplývající skutečnost de facto zcela pominul. Jednalo se přitom o další z jednoznačných důkazů o tom, že pohyb zboží a jeho dodání do Polska probíhal tak, jak vyplývá z tvrzení žalobce. Žalobce žádal žalovaného, aby se s tímto důkazním prostředkem řádně vypořádal, přičemž pokud by měl pochybnost ohledně skutečné realizace této smlouvy, aby zajistil svědeckou výpověď firmy SIPTO, resp. jejího zástupce. Ani na tyto procesní výzvy a návrhy žalovaný v napadeném rozhodnutí patřičně nereagoval.

23. Dle názoru žalobce by měl žalovaný vzít do své úvahy také i následující souvislosti projednávaného případu: Před samotným započetím dodávek panu W. C., žalobce osobně celý způsob dodávek projednával na Celním úřadě v Náchodě. V této věci zde jednal opakovaně, tedy lze předpokládat, že příslušní pracovníci CÚ si budou na tento případ dobře pamatovat. Žalobce zde projednával svůj záměr, podle něhož zamýšlel vyclívat toto zboží s tím, že zboží bude následně vyvezeno do Polska panu W. C. Celní úřad v Náchodě v této souvislosti zadal pana W. C. jmenovitě do systému a zjistil, že pan W. C. nemá mezinárodní celní číslo EORI. Na základě tohoto zjištění celní deklarant Somad a.s. zjišťoval pro žalobce na Generálním ředitelství cel, jaký má zvolit způsob dodávek. Žalobci bylo doporučeno (konkrétně prostřednictvím paní K. z celní deklarace Somad a.s.), aby provedl vyclení zboží do ČR, přičemž v těchto případech, kdy příjemce nemá zmiňované celní číslo EORI, je takovýto postup považován za dodávku zboží do Polska. Žalobce byl zároveň informován o tom, že k tomuto postupu je vydán obecný přípis GŘC, kterým se mohou všechny firmy řídit. Uvedený postup byl projednáván s Celním úřadem v Náchodě přímo na nácestném vyclívacím středisku na Kladské ul. v Náchodě. Výše uvedené svědčí o dobré víře žalobce, přesto je tato dobrá víra rozhodnutím žalovaného také zpochybňována. Žalobce v rámci svého podání ze dne 19. 6. 2019 vyzýval žalovaného, aby výše uvedené skutečnosti prověřil, např. cestou svědecké výpovědi jmenované paní K. z celní deklarace Somad a.s., neboť je zřejmé, že prostřednictvím uvedených skutečností může být také prokázáno, jaký byl účel a určení těchto dodávek zboží. Žalobce namítá, že rovněž tento konkrétní důkazní návrh zůstal u žalovaného bez odezvy.

II. Doplnění žaloby

24. Žalobce uvedl, že v podané žalobě na str. 6 namítal, že finanční orgány postupovaly nesprávně, když se řádně nevypořádaly s návrhy na doplnění dokazování dle písemného podání žalobce ze dne 19. 6. 2019. Konkrétně se jednalo o opakovanou žádost žalobce o provedení výslechu svědků, a to jmenovitě také pana Ing. P. D. Žalobce považoval za nutné k podané žalobě doplnit, že stejné důkazní návrhy vznesl také i v souběžně vedeném daňovém řízení ve věci DPH za zdaňovací období spadající do roku 2015 (dále jen „DPH 2015“), které se týkalo věcně shodného daňového případu. Jinak řečeno, rovněž i zde žalobce trval na provedení svědeckých výpovědí, včetně výpovědi pana Ing. P. D. Tento důkazní návrh, který byl vznesen ve věci DPH 2015 v rámci doplnění odvolání ze dne 10. 6. 2019 (viz příloha), byl odůvodněn totožně jako v případě stejného

důkazního návrhu, ze dne 19. 6. 2019, vztahujícího se k řízení ve věci DPH 2014. Zatímco v případě projednávané věci (týkající se DPH 2014) žalovaný na tento důkazní návrh nevzaly zřetel a odmítly jej provést, v případě DPH 2015 postupovaly odlišně a navrhovaný výslech Ing. P. D. posléze provedly, stejně jako další navrhované (a ve vztahu k roku 2014 neprovedené) důkazy. Žalobce tuto skutečnost doložil protokolem o výslechu svědka, ze dne 19. 5. 2020, čj. 1124562/20/2709-60562-601954. Měl tak za to, že uvedený postup finančních orgánů ve vztahu k DPH 2015 svědčí o tom, že příslušná žalobní námitka (týkající se řízení ve shodné věci DPH 2014) je důvodná, tj. že předložený návrh žalobce na doplnění dokazování, ze dne 19. 6. 2019, byl opodstatněný. Pokud by tomu tak nebylo, finanční orgány by neměly žádný důvod, aby stejné důkazní prostředky ve vztahu k DPH 2015 naopak provedly. Považoval za nepřijatelné, aby finanční orgány tuto způsobilost svědka uznaly ve vztahu k DPH 2015, zatímco ve vztahu ke skutkově shodnému případu DPH 2014 ji odmítly.

25. V této souvislosti žalobce zrekapituloval tvrzení Ing. P. D. v rámci jeho svědecké výpovědi, tj. skutečnosti, které byly cestou tohoto důkazních prostředků prokázány. Svědek Ing. P. D. (dále jen „svědek“) výslovně potvrdil následující skutečnosti:

- Svědek vyřizoval pro žalobce dokumenty na celním úřadě „ohledně dovozu a vývozu zboží“, a to v souvislosti s papírenským zbožím, které bylo na celní úřad dovezeno z cizího státu, většinou z Běloruska, a které bylo určeno pro žalobce.
- Dané zboží bylo určeno pro polského klienta, přičemž svědek na celnici převzal tiskopis CMR a posléze řidiče vyzval, aby jej se zbožím následoval do Polska.
- Svědek jel dodávkou Citroen Jumper (výjimečně v osobním vozidle Škoda) a řidiče doprovodil přes státní hranici k čerpací stanici BP, kde měl dle pokynů žalobce sraz s polským odběratelem.
- Uvedeným polským odběratelem byl pan C., kterého svědek osobně znal.
- Svědek takto vyřizoval větší počet případů, přičemž svědek disponuje evidencí (soukromě vedenou jako „přehled objednávek a prodejů“) s konkrétními daty těchto případů. Svědek ve své výpovědi výslovně potvrdil také skutečnost, že se jednalo také o případy týkající se roku 2014.
- Zboží ve všech těchto případech opustilo Českou republiku a bylo převezeno do Polska.
- Svědek ve vztahu k dokladům, které mu byly předloženy ze strany správce daně (viz str. 6 příslušného protokolu čj. 1124562/20/2709-60562-601954 ze dne 19. 5. 2020), na dotazy správce daně výslovně potvrdil (a to ve vztahu k dokladům, resp. případům, které odpovídají výše uvedeným datům), že měl k dispozici dovozní CMR (předáno žalobci) a vývozní doklady (předáno panu C. osobně, či jeho zástupci, který se prokázal razítkem pana C.), a že tyto dodávky byly v jeho přítomnosti dovezeny do Polska, na zmiňovanou čerpací stanici BP, kde byly předány společně s vývozními doklady polskému odběrateli, kterým byl pan C.

26. Žalobce tak měl za to, že uvedený důkazní prostředek tedy prokázal, že dotyčný svědek byl plně způsobilý k tomu, aby se dosti detailně vyjádřil k tvrzením žalobce ohledně konkrétních dodání zboží polskému odběrateli do Polska, tj. ke skutečnostem, které jsou předmětem případu DPH 2014 i DPH 2015. V příslušné svědecké výpovědi ostatně výslovně zaznělo, že svědek spolupracoval s žalobcem také i v roce 2014, tedy svědek by

se tak mohl kvalifikovaně vyjádřit rovněž k jednotlivým případům dodání zboží spadajícím do tohoto období.

27. Žalobce dále vysvětlil, že nežádá krajský soud, aby v probíhajícím soudním řízení hodnotil obsah uvedené svědecké výpovědi pana Ing. P. D. a posuzoval, zda tato výpověď prokázala žalobcem tvrzené skutečnosti ve vztahu k DPH 2014 (ostatně když se tato výpověď týkala dotazů správce daně na případy týkající se DPH 2015). Žalobce žádal, aby při posouzení projednávané žaloby byly zohledněny skutečnosti, že (A) finanční orgány ve vztahu k DPH 2015 uvedenou výpověď akceptovaly (čímž potvrdily její relevanci ve vztahu k danému případu), přičemž (B) z obsahu této výpovědi jednoznačně vyplývá, že pan Ing. P. D. je osobou, která měla způsobilost vyjádřit se v postavení svědka k danému případu (zahrnujícímu taktéž i DPH 2014). Žalobce považoval výše uvedené okolnosti za významné argumenty, které podporují jeho žalobní námitku, že finanční orgány nepostupovaly ve věci DPH 2014 správně, když na návrh svědecké výpovědi dotyčného svědka nijak nereflektovaly.

28. Žalobce žádal, aby zrušujícím rozsudkem umožnil krajský soud doplnění daného důkazního prostředku, jakož i dalších důkazních prostředků, které žalovaný doposud odmítal ve věci DPH 2014 provést, neboť jejich provedení a řádné vyhodnocení může mít pro projednávanou věc zásadní význam.

Další doplnění žaloby

29. Žalobce dále reagoval na vyjádření žalovaného k jeho doplnění žaloby. Žalovaný uvedl, že v kauze DPH za zdaňovací období spadající do roku 2014 (dále jen „DPH 2014“) nebyl proveden navrhovaný výslech pana Ing. D., neboť „žalobce v původním návrhu na výslech svědka Ing. D. přesně neuvedl, o jakých skutečnostech má tento svědek vypovídat“. Toto tvrzení žalovaného označil žalobce za nepravdivé. Žalobce např. v rámci svého přípisu ze dne 19. 6. 2019 (viz příloha) na str. 3 až 4 velice konkrétně uvedl, z jakého důvodu je navrhovaný svědek způsobilý se vyjádřit k rozhodným skutečnostem, které se vztahují k danému případu, včetně specifikace skutečností, které je tento svědek způsobilý osvědčit. Žalobce požádal krajský soud, aby tuto skutečnost ověřil z předkládané písemnosti ze dne 19. 6. 2019.

30. Nelze dle názoru žalobce přehlédnout, že tento důkazní návrh byl předložen zcela shodně (tj. včetně vymezení skutečností, k nimž se může svědek vyjádřit) také ve věci DPH za zdaňovací období spadající do roku 2015. Ve věci DPH 2015 byl tento výslech svědka následně proveden. Pokud by se mělo jednat o nerelevantní důkaz, jak nyní tvrdí žalovaný ve svém vyjádření, není zřejmé, proč by jej finanční orgány v rámci řízení ve věci DPH 2015 provedly. Jak uvedeno výše, zdůvodnění tohoto důkazního návrhu bylo v obou řešených kauzách zcela shodné. Nutno navíc poukázat na to, že nepochybná relevance daného důkazního návrhu k projednávaným otázkám byla posléze potvrzena také i vlastním obsahem příslušné svědecké výpovědi. Svědek ve své výpovědi ohledně období roku 2015 výslovně potvrdil, že obdobně spolupracoval s žalobcem také i v roce 2014.

31. Žalobce tak měl za to, že z vyjádření žalovaného je bohužel patrná snaha toliko nalézt ex post argumenty pro odmítnutí uvedeného důkazního návrhu ve věci DPH 2014, a to např. jeho tvrzením, že daný důkazní návrh byl „nerelevantní, protože z žádného důkazního prostředku nevyplývalo, že se osobně účastnil sporných obchodních transakcí pan Ing. D.“. Dle názoru žalobce však k provedení tohoto důkazního prostředku mělo

postačovat, že zcela konkrétně uvedl, jaký byl vztah dotyčného svědka k danému případu a o jakých skutečnostech je tento svědek způsobilý vypovídat. Teprve na základě obsahu provedené výpovědi pak mohl žalovaný přistoupit k jejímu vyhodnocení ve vztahu k projednávané věci. Pokud žalovaný odmítl navrhovaný výslech svědka předem, jednalo se dle žalobce o závažné procesní pochybení, které mělo dopad na zákonnost následně vydaného rozhodnutí. Žalobce v tomto směru poukázal na principy správy daní, vyplývající z dostupné judikatury, podle nichž správce daně zásadně nemůže předem odmítnout vyslechnutí navrženého svědka, přičemž výjimkou je situace, jestliže „jeho prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány". Správce daně zároveň nemohl uzavřít daňové řízení rozhodnutím v neprospěch daňového subjektu, pokud řádně a úplně neprovedl navržené důkazy.

III. Vyjádření žalovaného

32. Žalovaný úvodem odkázal zejména na oddíl Právní základ uvedený v bodech 15 až 31 napadeného rozhodnutí, z něhož je třeba dle jeho mínění při posouzení osvobození od DPH vycházet, zejména z důvodu naplnění hmotněprávních podmínek pro osvobození.

Předčasné vydání rozhodnutí o odvolání

33. Žalovaný k této námitce uvedl, že správce daně je vázán jednak pokynem MF-5, který stanoví lhůty při správě daní a dále lhůtou pro stanovení daně, jejíž běh je specifikován v ustanovení § 148 daňového řádu. Jiné lhůty nejsou zákonem ani jiným předpisem pro vydání rozhodnutí stanoveny. Pokud žalovaný rozhodl ve věci 4 pracovní dny po vyjádření žalobce ze dne 19. 6. 2019 s tím, že se vyjádřil ke všem skutečnostem ve vyjádření uvedeným, neporušil tím žádný právní předpis ani interní normativní akt. Žalobci muselo být z průběhu řízení a z výzvy zřejmé, že správce daně již hodnocení důkazů provedl. S tím, že žalobcem navrhované důkazy nepovažuje za relevantní, se řádným způsobem vypořádal v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí. Námitku žalobce směřující proti předčasnému vydání rozhodnutí o odvolání odmítl jako irelevantní.

Nevyslechnutí svědků

34. K neprovedení výslechu pana C. žalovaný uvedl, že jak plyne z bodu 11 napadeného rozhodnutí, správce daně učinil pokus tohoto svědka vyslechnout, přičemž vyšel žalobci maximálně vstříc a termín výslechu byl opakovaně upravován. Fakt, že se svědek nakonec k výslechu nedostavil, nemůže mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť zjištěné skutečnosti dostatečně odůvodňují výsledek daňového řízení. Správce daně ve věci tvrzeného nároku na osvobození od DPH zaslal dne 9. 5. 2017 žádost o mezinárodní výměnu informací (dožádání) do Polska týkající se ověření obchodních vztahů a intrakomunitárních dodávek mezi žalobcem a panem W. C. za předmětná zdaňovací období. Dne 15. 11. 2017 byla doručena odpověď polské finanční správy, ve které bylo sděleno, že pan W. C. fyzicky zboží nepřevzal, nehradil náklady na přepravu ani přepravu neorganizoval. Polská daňová správa uvedla, že pan C. se vědomě podílel na organizování obchodu s falešnými doklady, kdy platby probíhaly v hotovosti, neexistovaly důkazy potvrzující jejich uskutečnění a na bankovních účtech nebyly žádné vklady. Podle polské daňové správy jednal pan W. C. jako obchodní zástupce žalobce a dle Smlouvy o kontraktu ze dne 22. 1. 2017 byl označen za zprostředkovatele, s tím, že

vše nasvědčuje tomu, že zboží bylo prodáno v tuzemsku. K odpovědi bylo přiloženo 152 listů příloh.

35. Co se obecně týče otázky relevantnosti závěrů odpovědi polské finanční správy na mezinárodní dožádání, žalovaný uvedl, že žádost o mezinárodní spolupráci zaslaná přes formulář SCAC byla využita v souladu s Nařízením Rady EU č. 904/2010. Žalobce měl možnost se s výsledky seznámit, neboť je mu obsah odpovědí polské finanční správy znám a z protokolu o nahlížení do spisu plyne, že celá odpověď (152 listů) byla zaslána do datové schránky zástupce daňového subjektu, Mgr. D. H. Soudní dvůr Evropské unie se v rámci řízení o předběžné otázce C-276/12 (věc Sabou) zabýval právem účasti daňových subjektů na výslechu v jiném členském státu se závěrem, že daňovým subjektům takové právo nepřísluší. V otázce mezinárodního dožádání a jeho vztahu k vnitrostátnímu daňovému právu žalovaný také odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 73/2011-167 ze dne 21. 1. 2014 či č. j. 9 Afs 288/2014-38 ze dne 22. 4. 2015. K závěrům plynoucím z mezinárodní výměny informací pak žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, bod 69, 38 a 45, kde žalovaný jasně uvedl, že polskou finanční správou poskytnuté informace a dokumenty týkající se obchodní spolupráce mezi panem W. C. jsou pro daný případ dostačující.

36. K navrhovaným důkazům tedy výpověď pana C. u finančního úřadu v Jeleniej Gorze, výpověď osob oprávněných jednat za společnosti Comivita, Lentaris service a BR Constructivo CZ či výpověď paní K., žalovaný uvedl, že tyto důkazy nepovažuje v dané věci za relevantní. Odkázal přitom i na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 36/2011 – 108 odst. 30, který uvádí: *"Zásada volného hodnocení důkazů se projevuje v tom, že správce daně není povinen vzít v úvahu všechny důkazy navržené daňovým subjektem, neboť má právo je nejprve samostatně posoudit, a tedy i vyloučit ze svého rozhodování. Takto může postupovat, pouze pokud náležitě odůvodní své úvahy, proč navržený důkaz nepovažuje za relevantní. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že tím, že správce daně odůvodněně neosvědčí některý důkazní prostředek jako důkaz, nepřebírá odpovědnost za prokázání skutečného stavu věci. Správce daně totiž není povinen vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu."* Dále odkázal na judikaturu Ústavního soudu *(sp. zn. III. ÚS 61/94, III. ÚS 95/97, III. ÚS 173/02, III. ÚS 569/03, III. ÚS 139/05, III. ÚS 359/05).* Z uvedeného dovodil, že žalobcem navrhované důkazy nemusely být žalovaným provedeny, neboť naplňovaly jeden z výše uvedených znaků. Je tomu tak v případě výslechu Ing. D. (body 64 až 68 napadeného rozhodnutí), výpovědi osob, které v dané době zastupovaly společnosti Comivita s.r.o., Lentaris service s.r.o. a BR Constructivo CZ s.r.o., jelikož předmětem sporu není dodání zboží mezi panem W. C. a jeho odběrateli, ale dodání předmětného zboží do Polska panu W. C., kterého se výše uvedené osoby prokazatelně nezúčastnily, stejně tak i ve věci navrhovaného výslechu celní deklarantky paní K. a vyjádření běloruské dopravní společnosti (bod 70 napadeného rozhodnutí). Výpověď pana C. u polské finanční správy i jeho výpis z trestního rejstříku žalovaný odmítl z důvodu, že nemohou být důkazním prostředkem o tom, že se obchodní případy týkající se dodání zboží v rámci třístranného obchodu a dodání zboží do jiného členského státu uskutečnily tak, jak je deklarováno na doložených daňových dokladech. Ve všech případech se tedy jedná o nerelevantní důkazy.

37. K prohlášení pana C. (a také k navrhovanému vyjádření běloruské dopravní společnosti) žalovaný uvedl, že takový důkaz není v daňovém řízení relevantní, neboť se svou povahou jedná o čestné prohlášení. Čestné ani jiné prohlášení nemůže v daňovém řízení

sloužit jako důkaz, jak plyne z judikatury, viz např. rozsudek č. j. 1 Afs 77/2005-43 ze dne 24. 5. 2006. Čestné prohlášení není jedním z možných důkazních prostředků, nýbrž institutem zcela odlišným, neboť pouze v některých případech může posloužit tomu, aby tvořil podklad pro rozhodnutí. Ani to z něj však nečiní důkazní prostředek, neboť pouze osvědčuje tvrzené skutečnosti, nikoli prokazuje. Pojmově je však vyloučeno jej užít tam, kde nelze určité skutečnosti stanovit jinak než dokazováním - a tak je tomu právě u stanovení daňové povinnosti. Pokud by čestné prohlášení bylo jako důkaz připuštěno, pak chybějící důkazní prostředky by mohly být hypoteticky vždy nahrazeny čestným prohlášením, a tím by bylo zhojeno neunesení důkazního břemene.

38. K tvrzení žalobce, že žalovaný měl povinnost své pochybnosti doložit řádnými důkazy, žalovaný odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek č. j. 8 Afs 14/2012-61 ze dne 26.9.2012, č. j. 9 Afs 30/2008-86 a č. j. 9 Afs 12/2013-30). Prokázat nevěrohodnost, neúplnost, neprůkaznost či nesprávnost účetnictví neznamená prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Správce daně není povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak to tvrdí daňový subjekt, či prokázat namísto daňového subjektu, jak se transakce uskutečnila. Aby správce daně unesl své důkazní břemeno, je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. To správce daně učinil. Jestliže správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti pochyb o tvrzení daňového subjektu (výsledky mezinárodní výměny informací), dochází k přenesení důkazního břemene zpět na daňový subjekt a je na něm, aby pochybnosti správce daně vyvrátil, tj. prokázal, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak tvrdí. To však žalovaný po celé daňové řízení neučinil. Žalovaný shrnul, že žalobce po celé řízení nepředložil žádné relevantní důkazy prokazující, že splnil podmínky pro osvobození od DPH, ačkoli byl k tomu povinen. Nesplnil tedy podmínky dle ust. § 17 zákona o DPH týkající se osvobození při dodání zboží formou třístranného obchodu a dále nesplnil podmínky dle ust. § 64 zákona o DPH a nebyl tak oprávněn aplikovat osvobození při dodání zboží do jiného členského státu.

39. Z důvodu právní jistoty žalovaný k odvolací námitce žalobce, že daň nebyla stanovena na základě daňové kontroly, přestože tato nebyla již vznesena jako žalobní námitka, odkázal na aktuální rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 394/2018-33 z 20. 6. 2019, který se danou otázkou zabývá. Z něj vyplývá, že doměřovací řízení je zahájeno vydáním výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Pokud na ně daňový subjekt nereaguje, je správce daně oprávněn stanovit daň dokazováním, které je zpravidla přesnější než stanovení daně podle pomůcek. To vše při nutném zachování procesních práv daňového subjektu. Žalovaný postupem dle § 115 odst. 2 daňového řádu před vydáním rozhodnutí seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, umožnil se mu k výsledkům dokazování vyjádřit a případně navrhnout další důkazy. Tím byl naplněn požadavek na doměření daně bez provedení daňové kontroly.

<u>Doplnění žaloby- vyjádření žalovaného</u>

40. Žalovaný předně uvedl, že odvolací řízení o DPH za rok 2015 bylo pravomocně ukončeno rozhodnutím ze dne 2. 7. 2020, č. j. 26693/5300-22441-708274, správní žaloba vedená proti rozhodnutí v této věci je Krajským soudem v Hradci Králové vedena pod sp. zn. 31 Af 37/2020. V době rozhodování o odvolání žalobce ve věci DPH za rok 2014 (v červnu 2019) vycházel žalovaný ze své ustálené správní praxe a také z judikatury soudů. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu, č. j. 8 Afs 36/2011 – 108, odst. 30: „*Zásada*

volného hodnocení důkazů se projevuje v tom, že správce daně není povinen vzít v úvahu všechny důkazy navržené daňovým subjektem, neboť má právo je nejprve samostatně posoudit, a tedy i vyloučit ze svého rozhodování. Takto může postupovat, pouze pokud náležitě odůvodní své úvahy, proč navržený důkaz nepovažuje za relevantní. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že tím, že správce daně odůvodněně neosvědčí některý důkazní prostředek jako důkaz, nepřebírá odpovědnost za prokázání skutečného stavu věci. Správce daně totiž není povinen vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu.“ Z citovaného rozsudku jednoznačně plyne, že důkazní břemeno leží primárně na daňovém subjektu a žalovaný dostatečně srozumitelně a logicky odůvodnil, proč některé důkazy navrhované žalobcem neprovedl a proč některé důkazy sice provedl, avšak nebyly vyhodnoceny jako důkazy osvědčující tu skutečnost, kterou měly prokázat. Je třeba zdůraznit, že předmětem dokazování bylo, zda se obchod odehrál tak, jak žalobce uvedl v daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období a na formálních dokladech, nikoli prošetřování skutečností, které se mohly teoreticky odehrát jinak.

41. Žalovaný měl dále za to, že jasně a srozumitelně v napadeném rozhodnutí uvedl, že provedení svědecké výpovědi není relevantní, protože by Ing. D. nemohl potvrdit, že zboží v Polsku převzal skutečně deklarovaný odběratel W. C. - viz body 12 a 65 napadeného rozhodnutí. Žalovaný podotkl, že k odmítnutí svědecké výpovědi se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 5. 2014, č. j. 10 Afs 5/2014-32, kde uvedl: *„Procesnímu právu účastníka navrhovat důkazy odpovídá povinnost daňových orgánů nejen o vznesených návrzích (včetně návrhů důkazních) rozhodnout, ale také – pokud jim nevyhoví – ve svém rozhodnutí vyložit z jakých důvodů tak činí.“* V nálezu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09 (N254/55SbNu455) k tomu Ústní soud konstatoval, že: *„neakceptování důkazního návrhu účastníka řízení lze založit pouze třemi důvody. Prvním je argument, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, podle kterého důkaz není s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potencí. Konečně třetím je pak nadbytečnost důkazu, tj. argument, podle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno“* (tento nález vychází z usnesení ze dne 23.9.2005, sp.zn. III. ÚS 359/05).

42. Žalovaný dále uvedl, že jak vyplývá z rozhodnutí žalovaného ve věci DPH za rok 2015 ze dne 2. 7. 2020, č. j. 26693/5300-22441-708274 (rozhodnutí k roku 2015), žalobce v tomto řízení navrhl výslech svědka pana Č., který odmítl ze zdravotních důvodů vypovídat, avšak navrhl k výpovědi ve stejné věci pana V. a Ing. D. (viz body 11 až 13 a 32 rozhodnutí k roku 2015). Ze spisového materiálu ve věci DPH za rok 2014 však nevyplývá, že by žalobce navrhoval výslech pana Č. (tchán žalobce). Žalobce také v původním návrhu na výslech svědka Ing. D. přesně neuvedl, o jakých skutečnostech má tento svědek vypovídat, přestože dle ustanovení § 92 odst. 6 daňového řádu je povinen uvést kromě potřebných údajů o svědkovi také informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této osoby prokázat nebo vysvětlit. Roli Ing. D. v daném případě však objasnil až p. Č. ve svém vyjádření v řízení ve věci DPH za rok 2015. Osoba pana Ing. D. navíc nefiguruje na žádných dokladech předložených žalobcem v daňovém řízení, a to ani ve věci DPH za rok 2014, ani ve věci DPH za rok 2015 (např. daňové doklady, CMR listy apod.), nebylo z nich zřejmé, že by za daňový subjekt jednal. Žalovaný tak měl za to, že oprávněně vyhodnotil návrh na jeho svědeckou výpověď v řízení ve věci DPH za rok 2014 jako nerelevantní, protože z žádného důkazního prostředku nevyplývalo, že se

osobně účastnil sporných obchodních transakcí. Pan Ing. D. (zaměstnanec žalobce) nemohl potvrdit, že došlo v daném rozsahu k uskutečnění plnění deklarovaných obchodních transakcí, tedy k dodání papírenského zboží deklarovanému odběrateli W. C. Závěrem žalovaný uvádí, že vzhledem k výše uvedenému považuje námitky žalobce za nedůvodné, neboť ve světle provedených důkazů a za dané procesní situace v době rozhodování žalovaného odvolání žalobce nemohl být žalobcem tvrzený nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty uznán.

IV. Posouzení věci krajským soudem

43. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez nařízení jednání, když žalobce i žalovaný vyslovili s tímto postupem souhlas ve smyslu ust. § 51 uvedení právní úpravy. Věc posoudil následovně.

44. Krajský soud předesílá, že nepovažuje za účelné podrobně vyvracet jednotlivé žalobní námitky tím způsobem, že by výslovně reagoval na každý dílčí argument žalobce. Spíše proti nim hodlá postavit vlastní ucelený argumentační systém, ve smyslu závěrů vyslovených v nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2013, č. j. 8 As 47/2012 – 58, ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 – 50, a ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 36/2013 – 30). Rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je totiž spjat s otázkou hledání míry, respektive poměrnosti či adekvátnosti odůvodnění ve vztahu k námitkám. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou dílčí námitku. Zejména u velmi obsáhlých podání by tento přístup vedl až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se soud vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13, a ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015 – 71).

45. Z průběhu daňového řízení krajský soud zjistil, že žalobce je registrován jako plátce DPH ode dne 1. 4. 1993. Samostatnou výdělečnou činnost vykonává na základě živnostenského listu s předmětem podnikání koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej, provozování cestovní agentury, výroba zboží z papíru, zprostředkovatelská činnost, reklamní činnost a marketing, činnost podnikatelských, finančních, organizačních a ekonomických poradců. Podniká jako fyzická osoba pod obchodním názvem P. P. – NIKI. Žalobce podal dne 27. 10. 2014 řádné daňové přiznání k DPH za zdaňovací období září 2014 a vykázal vlastní daňovou povinnost ve výši 623 409 Kč a dále na ř. 20 (dodání zboží do jiného členského státu) ve výši 2 396 392 Kč, ř. 30 pořízení zboží (zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu prostřední osobou) ve výši 481 593 Kč a ř. 31 dodání zboží (zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu prostřední osobou) ve výši 628 288 Kč. Žalobce dále podal dne 25. 11. 2014 řádné daňové přiznání k DPH za zdaňovací období říjen 2014, kde vykázal vlastní daňovou povinnost ve výši 779 800 Kč a dále na ř. 20 (dodání zboží do jiného členského státu) ve výši 2 700 457 Kč a ř. 30 pořízení zboží (zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu prostřední osobou) ve výši 135 348 Kč. Žalobce podal dne 29. 12. 2014 řádné daňové přiznání k DPH za zdaňovací období listopad 2014, v němž vykázal vlastní daňovou povinnost ve výši 1 121 233 Kč. V

přiznání vykázal mimo jiné ř. 20 ve výši 3 011 283 Kč, ř. 30 pořízení zboží (zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu prostřední osobou) ve výši 629 379 Kč a ř. 31 dodání zboží (zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu prostřední osobou) ve výši 819 897 Kč. Žalobce podal dne 26. 1. 2015 řádné daňové přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2014, ve kterém vykázal vlastní daňovou povinnost ve výši 979 189 Kč. V přiznání vykázal mimo jiné ř. 20 (dodání zboží do jiného členského státu) ve výši 2 880 243 Kč, ř. 30 pořízení zboží (zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu prostřední osobou) ve výši 190 951 Kč a ř. 31 dodání zboží (zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu prostřední osobou) ve výši 237 954 Kč.

46. Ze skutkových okolností projednávané věci dále vyplývá, že správce daně si na základě vyhledávací činnosti obstaral důkazní prostředky k vykázanému třístrannému obchodu prostřední osobou (žalobcem) a k dodání zboží do jiného členského státu v podaných daňových přiznáních, a následně vydal dne 27. 9. 2017 výzvy k podání dodatečných daňových přiznání za zdaňovací období září 2014 až prosinec 2014, týkající se hodnot řádků 20, ř. 30 a ř. 31. Žalobce na výzvy k podání dodatečných daňových přiznání nedoložil důkazní prostředky a tato přiznání za předmětná zdaňovací období nepodal. Je také zřejmé, že se správci daně nepodařilo zahájit daňovou kontrolu, a to v časovém úseku 6 měsíců. Následně dne 18. 9. 2018 vydal správce daně dodatečné platební výměry na DPH za předmětná zdaňovací období, kde uvedl, že žalobce za zdaňovací období září 2014 neprokázal oprávněnost užití zjednodušeného postupu jednak při pořízení a také při dodání zboží formou třístranného obchodu, protože nesplnil podmínky dle ust. § 17 zákona o DPH. Za zdaňovací období říjen 2014 až prosinec 2014 správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal oprávněný nárok na osvobození od daně na výstupu dle ust. § 64 zákona o DPH, protože neprokázal, že papírenské zboží bylo odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem, nebo zmocněnou třetí osobou. Žalobce podal proti dodatečným platebním výměrům odvolání, kde navrhl provést výslech svědka pana W. C. z Polska, odběratele papírenského zboží, dále navrhl provést svědeckou výpověď pana Ing. P. D.(zaměstnance žalobce) a svědecké výpovědi osob, které v šetřených obdobích zastupovaly společnosti Comivita s.r.o., Lentaris service s.r.o. a BR Constucitvo CZ s.r.o. (společnosti byly dle sdělení polské finanční správy odběrateli pana W. C.). Žalovaný uložil správci daně doplnit odvolací řízení. Správce daně provedl doplnění řízení, zejména chtěl provést výslech žalobcem navrhovaného svědka pana W. C., jehož účast na výslechu žalobce přislíbil zajistit. V oznámení ze dne 3. 1. 2019 navrhl žalobci možné termíny pro výslech svědka. Žalobce akceptoval termín dne 28. 1. 2019 nebo termín dne 30. 1. 2019. Telefonicky měl žalobce termín potvrdit s tlumočníkem a svědkem, žalobci byl zaslán odkaz na seznam tlumočníků. V emailovém podání ze dne 22. 1. 2019 navrhl žalobce termín výslechu svědka dne 6. 2. 2019 z důvodu nepřítomnosti svědka. Správce daně zaslal dne 22. 1. 2019 svědkovi sdělení č. j. 81420/19/2709-60562-69385, které rovněž zaslal žalobci. Dne 5. 2. 2019 došlo ke změně sjednaného termínu z důvodu nemoci tlumočnice a telefonicky byl se žalobcem sjednán jiný termín výslechu svědka na den 27. 2. 2019. Dne 25. 2. 2019 žalobce podal žádost o nahlížení do spisu dne 27. 2. 2019 po výslechu svědka. Tento den se svědek pan W. C. nedostavil a žalobce se do protokolu vyjádřil, že u svědka zjistí bližší okolnosti týkající se jeho vyjádření. Zároveň proběhlo dne 27. 2. 2019 plánované nahlížení do spisu. Žalovaný měl za to, že správce daně vyšel žalobci maximálně vstříc stran jeho návrhu na provedení výslechu svědka, avšak z jednání žalobce a z celého průběhu řízení je zřejmé, že šlo o

obstrukční jednání ze strany žalobce s cílem prodloužit daňové řízení a nikoli objasnit správný skutkový stav věci. Žalovaný tak nabyl přesvědčení, jak vyplynulo z průběhu daňového řízení, že na základě zjištěných skutečností a informací od polské daňové správy byl stav dostatečně zjištěn a objasněn, jak je uvedeno v odpovědi na mezinárodní dožádání ze dne 11. 7. 2017. Žalovaný tak uzavřel, že žalobce nesplnil podmínky dle ust. § 17 zákona o DPH týkající se osvobození při dodání zboží formou třístranného obchodu a dále nesplnil podmínky dle ust. § 64 zákon o DPH a nebyl tak oprávněn aplikovat osvobození při dodání zboží do jiného členského státu. Navržený důkazní prostředek týkající se výslechů svědků pana Ing. P. D., který byl přítomen u předávání zboží na Celním úřadě v Náchodě, a osob, které v šetřených obdobích zastupovaly společnosti Comivita s.r.o., Lentaris service s.r.o. a BR Constucitvo CZ s.r.o., nebyl správcem daně proveden z důvodu, že by se jednalo o nerelevantní důkaz, tj. argument, který nemá souvislost s předmětem řízení, protože předmětem sporu není dovoz zboží ze třetí země, nýbrž dodání zboží do jiného členského státu a předmětem sporu není dodání zboží mezi panem W. C. a jeho odběrateli, ale dodání předmětného zboží do Polska panu W. C., kterého se výše uvedené osoby prokazatelně nezúčastnily, a proto nemohou osvědčit tuto skutečnost jako svědci.

47. Dále z průběhu daňového řízení vyplynulo, že písemností ze dne 31. 5. 2019 byl žalobce seznámen se zjištěnými skutečnostmi a byl vyzván k vyjádření se v rámci odvolacího řízení. Žalobce tak učinil podáním ze dne 19. 6. 2019. Toto vyjádření bylo žalovaným zahrnuto v odůvodnění napadeného rozhodnutí.

48. Posouzením postupu správce daně a potažmo žalovaného ve vazbě na jednotlivé žalobní námitky krajský soud konstatuje, že podstatou posuzovaného případu je zodpovězení otázky, zda byly ze strany žalobce splněny podmínky pro osvobození od daně při dodání zboží formou třístranného obchodu prostřední osobou (žalobce) dle ust. § 17 zákon o DPH a dále i to, zda byly splněny podmínky pro osvobození při dodání zboží do jiného členského státu dle ust. § 64 odst. 1 zákona o DPH.

49. Krajský soud při posouzení těchto otázek vycházel z právní úpravy obsažené v zákoně o DPH, z níž vyplývá, že třístranným obchodem dle ust. § 17 odst. 1 tohoto zákona se rozumí obchod, který uzavřou tři osoby registrované k dani ve třech různých členských státech a předmětem obchodu je dodání téhož zboží mezi těmito třemi osobami s tím, že zboží je přímo odesláno nebo přepraveno z členského státu prodávajícího do členského státu kupujícího. Dle ust. § 17 odst. 2 se prodávajícím pro účely třístranného obchodu rozumí osoba registrovaná k dani v členském státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží, která není osvobozenou osobou. Prostřední osobou dle ust. § 17 odst. 4 této právní úpravy se rozumí osoba registrovaná k dani v členském státě odlišném od členského státu prodávajícího a členského státu kupujícího, která není osvobozenou osobou a pořizuje zboží od prodávajícího v členském státě kupujícího s cílem následného dodání zboží kupujícímu v tomto členském státě. Pro účely třístranného obchodu dle ust. § 17 odst. 3 uvedeného zákona se kupujícím rozumí osoba registrovaná k dani v členském státě odeslání nebo přepravy zboží, která kupuju zboží od prostřední osoby. Dle ust. § 17 odst. 6 zákona o DPH je pořízení zboží z jiného členského státu, které je uskutečněno prostřední osobou v tuzemsku, při užití zjednodušeného postupu v třístranném obchodu osvobozeno od daně za těchto podmínek: a) pořízení zboží z jiného členského státu je uskutečněno prostřední osobou, která není plátcem ani identifikovanou osobou, ale je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, b)

pořízení zboží z jiného členského státu je uskutečněno prostřední osobou za účelem následného dodání zboží v tuzemsku, c) zboží pořízené prostřední osobou je přímo odesláno nebo přepraveno z členského státu prodávajícího do tuzemska a je určeno pro kupujícího, pro kterého prostřední osoba uskutečňuje následné dodání zboží, d) kupující je plátce nebo identifikovaná osoba, e) kupující je povinen přiznat daň u dodání zboží uskutečněného prostřední osobou jako při pořízení zboží z jiného členského státu. Dále dle ust. § 17 odst. 7 zákona o DPH prostřední osoba, která je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě a pořizuje zboží z jiného členského státu a dodává zboží kupujícímu, který je plátcem nebo identifikovanou osobou, je při užití zjednodušeného postupu v třístranném obchodu povinna: a) splnit podmínky podle odst. 6 pro uplatnění osvobození od daně při pořízení zboží z jiného členského státu uskutečněné v tuzemsku, b) oznámit stejné daňové identifikační číslo prodávajícímu a uvést je na daňovém dokladu kupujícího, c) vystavit kupujícímu daňový doklad se sdělením, že se jedná o třístranný obchod. Dle ust. § 17 odst. 8 uvedené právní úpravy je kupující povinen oznámit prostřední osobě daňové identifikační číslo, které kupujícímu bylo přiděleno v tuzemsku, a přiznat daň na základě daňového dokladu vystaveného prostřední osobou, stejně jako při pořízení zboží z jiného členského státu.

50. Právní úprava osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu je pak upravena v ust. § 64 odst. 1 zákona o DPH, ve kterém je uvedeno, že „*dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně*“. Přitom dodáním zboží ve smyslu ust. § 13 odst. 1 zákona o DPH se rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Je zřejmé, že daňový subjekt může uplatnit nárok na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu pouze za předpokladu, že právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, dále že zboží bylo odesláno nebo přepraveno plátcem, pořizovatelem nebo osobou zmocněnou do jiného členského státu a v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy zboží fyzicky opustilo území České republiky, a v neposlední řadě musí být i splněna podmínka, dle níž zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě.

51. Pokud se daňový subjekt domáhá, aby jeho nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty při dodání zboží do jiného členského státu byl uznán, musí svoje tvrzení ohledně tohoto nároku prokázat. K problematice rozložení důkazního břemena mezi správce daně a daňový subjekt v daňovém řízení existuje bohatá soudní judikatura, jejíž závěry sice byly formulovány především na podkladě úpravy obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, avšak v zásadě jsou aplikovatelné i na úpravu obsaženou v nyní účinném daňovém řádu. Plyne z ní, že daňové řízení je postaveno na zásadě, podle níž každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nemůže získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má však některé výjimky –

například podle § 92 odst. 5 písm. c) citovaného zákona správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119).

52. V nyní posuzované věci správce daně zjistil četné skutečnosti, které zpochybňovaly věrohodnost daňových dokladů předložených žalobcem. Pokud totiž daňový subjekt uplatňuje nárok na osvobození při dodání zboží do jiného členského státu, jak ostatně konstatoval v napadeném rozhodnutí i žalovaný, je nezbytné, aby v okamžiku vystavení daňového dokladu na uskutečněné zdanitelné plnění osvobozené od DPH disponoval věrohodnými a objektivními důkazy, že zboží skutečně bylo v souladu s požadavkem daňové neutrality dodáno do jiného členského státu, kde má být užíváno či spotřebováno konečným zákazníkem. Dle zákona o DPH lze dodání zboží do jiného členského státu prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, či jinými důkazními prostředky.

53. Krajský soud hodnotil postup žalovaného a potažmo správce daně z pohledu shora vzpomínaných ustanovení zákona o DPH a daňového řádu a dospěl k závěru, že postup daňových orgánů lze označit za zákonný.

54. Prvotně se krajský soud zabýval otázkou pořízení zboží žalobcem za zdaňovací období září 2014. Žalobce vykázal za toto zdaňovací období v daňovém přiznání pořízení zboží z Maďarska od dodavatele VAJDA-PAPÍR při užití zjednodušeného postupu v třístranném obchodě prostřední osobou (odvolatelem) na základě přijatých daňových dokladů č. KN1307331, KN1307353, KN1307680. Dále vykázal dodání zboží odběrateli W. C. na základě doložených daňových dokladů č. 110140071, 110140072, 110140073 jako dodání zboží prostřední osobou (odvolatelem) v rámci zjednodušeného postupu při dodání zboží uvnitř Evropské unie formou třístranného obchodu, tj. jako plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně dle ust. § 17 zákona o DPH. Doložené daňové doklady neobsahovaly sdělení, že se jednalo o třístranný obchod dle ust. § 17 a dle ust. § 29 odst. 2 této právní úpravy. Žalobce při místních šetřeních doložil evidenci vydaných daňových dokladů, vydané daňové doklady, dodatek smlouvy v polském jazyce a k jednotlivým transakcím uvedl, že zboží objednával pan W. C. písemně a jednalo se o papírenské výrobky a papírové utěrky z Maďarska. Zboží bylo dodáváno z Maďarska od dodavatele VAJDA-PAPÍR. Správci daně vznikly pochybnosti o pořízení zboží od maďarského dodavatele VAJDA-PAPÍR a následnému dodání W. C. do Polska, a proto z tohoto důvodu zaslal dne 9. 5. 2017 v rámci výměny informací žádost do Maďarska týkající se ověření dodavatelsko-odběratelských vztahů se společností VAJDA-PAPÍR. Z odpovědi vyplynulo, že místem dodání zboží byl Náchod (P. P.), ČR a Pergamentka-Praha s.r.o. Dopravu nezařizoval maďarský dodavatel VAJDA-PAPÍR, ale žalobce. V rámci obchodní transakce se dle vyjádření maďarské správy nejednalo o třístranný obchod. Správce daně zaslal žalobci výzvu k podání dodatečného daňového přiznání, ta však zůstala bez odezvy. Správce daně zaslal v rámci výměny informací žádost do Polska, na základě níž bylo sděleno, že W. C. fyzicky zboží nepřevzal, nehradil náklady na přepravu ani přepravu neorganizoval. Polská daňová správa dále uvedla, že W. C. se vědomě podílel na organizování obchodu s falešnými doklady, kdy platby probíhaly v hotovosti, neexistovaly důkazy potvrzující jejich uskutečnění a na bankovních účtech nebyly žádné vklady. Podle polské daňové správy jednal W. C. jako

obchodní zástupce žalobce a dle Smlouvy o kontraktu ze dne 22. 1. 2017 byl označen za zprostředkovatele s tím, že vše nasvědčuje tomu, že zboží bylo prodáno v ČR. Na základě získaných informací v rámci vyhledávací činnosti bylo zjištěno, že dodavatelská společnost VAJDA-PAPÍR skutečně dodala žalobci zboží (papírenské zboží) z Maďarska do tuzemska, tyto informace vyplynuly z odpovědi maďarského správce daně a byly doloženy daňovými doklady včetně přepravních listů. Správce daně konstatoval, že se v daném případě nejednalo o třístranný obchod, protože zboží bylo dodáno prodávajícím do tuzemska, nikoli do země kupujícího. Jednalo se o pořízení zboží z jiného členského státu, a proto mu správce daně snížil hodnotu řádku 30 daňového přiznání a zvýšil hodnoty ř. 3 a ř. 43 daňového přiznání, protože správce daně nezpochybnil, že pořízené zboží bylo využito k ekonomické činnosti žalobce, a proto mu tak byl přiznán nárok na odpočet daně dle ust. § 72 zákona o DPH. Žalovaný tak uzavřel, že deklarované dodání zboží pro odběratele W. C. v rámci třístranného obchodu se neuskutečnilo, protože žalobce neprokázal, že byl prostřední osobou tak, jak deklaroval v rámci podaného daňového přiznání. Žalobce nedoložil daňové doklady, které by obsahovaly sdělení, že se jedná o třístranný obchod. Zboží nebylo dodáno z jedné členské země zákazníkovi do druhé členské země prostřednictvím obchodníka třetí členské země. Žalobce dle žalovaného neprokázal splnění podmínky stanovené ust. § 17 zákona o DPH.

55. S takto vyslovenými závěry správce daně i žalovaného se krajský soud plně ztotožňuje. Správce daně postupoval v souladu se zásadami daňového řádu, když žalobce vyzval k podání dodatečného daňového přiznání a to na základě zjištění potřebných informací jak u maďarské, tak i u polské daňové správy.

56. Dále se krajský soud zabýval zákonností postupu správce daně při zjišťování daňové povinnosti žalobce za zdaňovací období říjen 2014 až prosinec 2014. Žalobce v daňových přiznáních vykázal dodání zboží odběrateli W. C. na základě doložených daňových dokladů jako plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně dle ust. § 64 zákona o DPH. Žalobce při místních šetřeních doložil evidenci vydaných daňových dokladů, daňové doklady vydané, smlouvu s dodavatelem OOO „SIPTO“, Minsk, Bělorusko (dále jen „OOO SIPTO“), dovozní doklady od dodavatele OOO SIPTO, neúplné mezinárodní nákladní listy k vydaným daňovým dokladům a dodatek smlouvy s W. C. v polském jazyce. Dále při místních šetřeních uvedl do protokolu, že zboží objednával W. C. písemně a jednalo se o papírenské výrobky z Běloruska a papírové utěrky z Maďarska. U dodávek z Běloruska uvedl, že dle smlouvy byla doprava zahrnuta v ceně zboží, dopravu zajišťoval a platil dodavatel, zboží bylo procleno na celnici v Náchodě. Řidiči po proclení jeli s tímto zbožím dále do Polska. Zboží nebylo vyloženo v Kudowě Zdroj v Polsku, ale bylo vyloženo u odběratelů W. C. Kde přesně bylo zboží vyloženo, žalobce nevěděl. U dodávek z Maďarska zajišťoval a platil dopravu dodavatel, nebyly doloženy mezinárodní nákladní listy vztahující se k těmto obchodním transakcím. Správce daně na základě pochybností vydal výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. Žalobce na výzvy nereagoval. Správce daně zaslal v rámci výměny informací žádost do Polska, týkající se ověření obchodních vztahů a intrakomunitárních dodávek mezi žalobcem a W. C. za předmětná zdaňovací období. V odpovědi bylo sděleno, že W. C. fyzicky zboží nepřevzal, nehradil náklady na přepravu ani přepravu neorganizoval. Polská daňová správa uvedla, že W. C. se vědomě podílel na organizování obchodu s falešnými doklady, kdy platby probíhaly v hotovosti, neexistovaly důkazy potvrzující jejich uskutečnění a na bankovních účtech nebyly žádné vklady. Podle polské daňové správy jednal W. C. jako obchodní zástupce odvolatele a dle Smlouvy o kontraktu ze dne 22. 1. 2017 byl označen

za zprostředkovatele, s tím, že vše nasvědčuje tomu, že zboží bylo prodáno v tuzemsku. Žalovaný tak dospěl k závěru, že ze všech doložených informací vyplynulo, že deklarované dodání zboží do jiného členského státu deklarovanému dodavateli W. C. se neuskutečnilo tak, jak žalobce deklaroval v rámci podaných daňových přiznání za předmětná zdaňovací období. Na základě výměny informací s Maďarskem bylo zjištěno, že dodavatelská společnost VAJDA-PAPÍR uvedla, že dopravu do tuzemska zařizoval a organizoval zákazník (žalobce). Krajský soud přisvědčil názoru žalovaného, že žalobce kromě vystavených daňových dokladů, neúplných CMR listů k některým dokladům a dodatku ke smlouvě ze dne 1. 12. 1999 v polském jazyce nedoložil žádné další důkazní prostředky, tedy doklad o úhradě (přitom na faktuře byl uveden způsob převodním příkazem, žalobce nedisponoval žádným předávacím protokolem s potvrzením odběratele o převzetí daného zboží), dále nedoložil skladovou evidenci zásob za předmětná zdaňovací období. Správce daně tak měl k dispozici pouze důkazní prostředky prokazující pořízení zboží z Maďarska do tuzemska, a to s místem vykládky Náchod, ČR a dovozní doklady od dodavatele OOO SIPTO z Běloruska do tuzemska. Z vydaných daňových dokladů pro odběratele W. C. však není zřejmé, že skutečně došlo k dodání zboží z tuzemska do jiného členského státu. Tuto skutečnost nepotvrdila ani odpověď na výměnu informací z Polska.

57. Žalovaný tedy v souladu se zákonem uzavřel, a s jeho závěry se krajský soud ztotožňuje, že spisového materiálu je zřejmé, že žalobce nedisponoval žádnými důkazními prostředky, z nichž by vyplývalo, že došlo k dodání zboží do jiného členského státu, či že by toto zboží opustilo území České republiky, neboť žádné takové důkazní prostředky nepředložil. Žalobce totiž nedoložil, že by odběratel W. C. zboží převzal a přepravil do jiného členského státu. Zároveň žalovaný hodnotil i skutečnost, že žalobce nemohl být v dobré víře při naplnění podmínek dodání zboží do jiného členského státu. U zboží pocházejícího z Běloruska nebyly doloženy žádné důkazní prostředky, které by prokazovaly skutečné dodání do jiného členského státu. Doložené neúplné mezinárodní nákladní listy, tyto skutečnosti neprokazují. U zboží pocházejícího z Maďarska byly k dispozici mezinárodní nákladní listy s místem vykládky Náchod nebo Pegamentka Praha. Žalobce ani v rámci odvolacího řízení neprokázal oprávněnost uplatnění nároku na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, neboť neprokázal, že splnil podmínky pro osvobození dle ust. § 64 zákona o DPH. Žalobce neprokázal, že zboží bylo skutečně dodáno deklarovanému odběrateli W. C., dále neprokázal, a to ani základními dokumenty, které jsou k tomuto daňovými subjekty běžně dokládány, jako například podepsané potvrzení o přijetí zboží v jiném členském státě, potvrzení o příjmu zboží, úplné CMR listy, či další doklady k prokázání přepravy zboží, že zboží bylo skutečně přepraveno do jiného členského státu a dále ani skutečnost, že zboží fyzicky opustilo území České republiky.

58. Krajský soud nemohl přisvědčit žalobní námitce, dle níž žalovaný uzavřel daňové řízení za nedokončeného stavu dokazování, když nereagoval na důkazní návrhy žalobce a to v prvé řadě na provedení svědecké výpovědi údajného odběratele žalobce, pana W. C. Jak již bylo shora konstatováno, správce daně nenechal návrh žalobce na provedení výslechu tohoto svědka bez povšimnutí a přitom přihlédl k příslibu žalobce, že účast tohoto svědka na výslechu zajistí. V oznámení ze dne 3. 1. 2019 proto žalobci navrhl možné termíny pro výslech svědka. Žalobce akceptoval dva navržené termíny. Telefonicky měl žalobce termín potvrdit s tlumočníkem a svědkem, žalobci byl zaslán odkaz na seznam tlumočníků. V emailovém podání ze dne 22. 1. 2019 navrhl žalobce termín výslechu

svědka. Správce daně zaslal svědkovi a žalobci sdělení. Následně došlo ke změně sjednaného termínu z důvodu nemoci tlumočnice a telefonicky byl se žalobcem sjednán jiný termín výslechu svědka. Následně podal žalobce žádost o nahlížení do spisu po výslechu svědka. V uvedeném termínu se svědek W. C. k výslechu nedostavil a žalobce se do protokolu vyjádřil, že u svědka zjistí bližší okolnosti týkající se jeho vyjádření. Zároveň proběhlo plánované nahlížení do spisu. Žalovaný měl za to, že správce daně vyšel žalobci maximálně vstříc stran jeho návrhu na provedení výslechu svědka, a jednání žalobce označil za obstrukční s cílem prodloužit daňové řízení. S tímto závěrem se krajský soud ztotožňuje. Nad rámec uvedeného lze konstatovat, že správci daně nelze upřít snahu navrhovaný výslech provést, nicméně nelze odhlédnout od skutečnosti, že správce daně vyvíjel toto úsilí s vědomím, že navrhovaný výslech by nemohl prokázat skutečnosti, jejichž absence je žalobci vytýkána. Stěžejním důkazem v projednávané věci je totiž sdělení polské daňové správy pořízené správcem daně na základě výměny informací, z které lze nepochybně dovodit, že odběratel W. C. zboží fyzicky nepřevzal, nehradil náklady spojené s přepravou a vědomě se podílel na nelegálním obchodu. Ve vztahu k žalobci vystupoval jako zprostředkovatel – zástupce žalobce. Tyto závěry nemohou být zpochybněny písemným vyjádřením W. C. ze dne 6. 5. 2019, kde konstatuje, že není v Polsku trestně stíhaný a není proti němu vedeno žádné řízení, které by se dotýkalo projednávané skutečnosti. S výsledky vyplývajícími z mezinárodní výměny informací byl žalobce seznámen při jeho nahlížení do spisu.

59. Za takto nastolené důkazní situace se pak jeví jako nadbytečné i provedení výslechu navrhovaného svědka, Ing. P. D. Tento svědek, stejně tak jako navrhovaná svědkyně paní K., se totiž prokazatelně dodání zboží neúčastnili, nemohou tudíž tuto skutečnost osvědčit. Za relevantní nelze označit ani žalobní námitku vznesenou žalobcem v doplnění žaloby upozorňující na skutečnost, že správce daně ve zdaňovacím období následujícím po období, které je předmětem současného přezkumu, tedy ve zdaňovacím období roku 2015, požadavku žalobce vyhověl a výslech navrhovaného svědka Ing. P. D. provedl. Svědek svou výpovědí dodávku zboží potvrdil. Ani tuto námitku nelze považovat za důvodnou. Z průběhu daňového řízení je totiž zřejmé, že žalobce ve zdaňovacím období roku 2015 výslech tohoto svědka nenavrhoval a důkaz tak byl proveden z podnětu původně navrženého svědka, pana Č. Průběh daňového řízení ve zdaňovacím období roku 2015 byl tudíž odlišný od průběhu daňového řízení v roce 2014 a nelze se proto domáhat aplikace stejných kritérií na navrhované důkazy.

60. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné, a proto žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

61. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu proto nevzniklo. Ze spisu nevyplynulo, že by žalovanému náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti vznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Za správnost vyhotovení: I. S.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Hradec Králové 12. března 2021

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: I. S.