



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.**
zastoupen Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem,
1. máje 97/25, 460 07 Liberec,

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. července 2020, č. j. 26693/20/5300-22441-708274,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se žalobou podanou včas u Krajského soudu v Hradci Králové dne 4. 9. 2020 domáhal zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“) ze dne 9. 7. 2020, č. j. 26693/20/5300-22441-708274, jímž žalovaný potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj ze dne 20. 3. 2019, č. j. 413804/19/2709-50521-609545, č. j. 420432/19/2709-50521-609545, č. j. 422581/19/2709-50521-609545, č. j.

436264/19/2709-50521-609545, č. j. 444649/19/2709-50521-609545 a č. j. 450451/19/2709-50521-609545, kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen, červenec, září, říjen, listopad a prosinec roku 2015.

II. Obsah žaloby

2. Žalobce předně namítl, že žalovaným došlo k uzavření daňového řízení za nedokončeného stavu dokazování, kdy odmítl zajistit výpověď klíčového svědka, odběratele žalobce, přičemž žalovaný dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno co do svého tvrzení o obchodech realizovaných s tímto odběratelem. Žalobce na výzvu žalovaného k vyjádření se v rámci odvolacího řízení odpověděl na písemnost ze dne 4. 6. 2020 „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“, a to písemností ze dne 3. 7. 2020. Žalovaný však již třetí den poté, tedy 9. 7. 2020, vydal napadené rozhodnutí.
3. Klíčovost výsledku svědka pana W. C. spatřuje žalobce v jeho způsobilosti vyjádřit se ke stěžejní otázce, zda v rámci těchto obchodů došlo k přemístění zboží z České republiky do jiného členského státu. Žalobce o zajištění této svědecké výpovědi opakovaně žádal. Za zavádějící považuje tvrzení žalovaného uvedené v bodě 8 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný konstatoval, že: „*prvostupňový správce daně vyhověl návrhu žalobce na provedení výsledku svědka*“. Správce daně však ve skutečnosti toliko vyčkával, zda se dotýčný svědek dne 27. 2. 2019 dostaví a nevyvinul jakoukoli procesní aktivitu k zajištění svědecké výpovědi. Z daňového spisu je patrné, že správce daně byl připraven výslech provést, avšak pouze za předpokladu, že žalobce zajistí účast svědka na jednání. To se však nepodařilo. Žalobce nedisponuje prostředky, kterými by bylo možné účast svědka vynutit. Správce daně dle žalobce nepostupoval správně, když nerefletoval návrh na zajištění výpovědi, ať už v sídle správce daně, či prostřednictvím mezinárodního dožádání. Takový postup způsobuje rozpor s § 92 odst. 2 zákona 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Zmíněná procesní vada je zdůrazněna i tím, že žalovaný v bodech 38 a 45 svého rozhodnutí odkázal na vyjádření pana W. C.: „*Pan W. C. vypověděl u polské daňové správy, že fyzicky zboží nepřevzal, neorganizoval a ani nehradil dopravu.*“ Žalovaný tak odkazuje na výpověď, o které není v daňovém spise záznam a která nebyla provedena procesně správně, tedy v souladu s § 96 daňového řádu. Přestože žalobce již dříve žádal správce daně, aby jej seznámil alespoň s protokoly polské daňové správy, kde měla být tato výpověď pana W. C. údajně obsažena, správce daně žádnou takovouto dokumentaci nezajistil. Žalobce má pochybnosti, zda zmíněné závěry vyslovil svědek sám nebo zda jde o blíže nepodložené stanovisko polské daňové správy. Pokud žalovaný ve svém odvolacím rozhodnutí (konkrétně v bodě 59 a 60) setrval na svém stanovisku, že žalobce neprokázal, že „*zboží bylo skutečně dodáno deklarovanému odběrateli W. C.*“, že „*zboží bylo skutečně přepraveno do jiného členského státu*“ a že „*zboží fyzicky opustilo území České republiky*“, pak nelze akceptovat, pokud zároveň odmítl provést stěžejní důkazní prostředek, který žalobce k prokázání uvedených skutečností opakovaně navrhoval. Dle žalobce nejsou české finanční orgány oprávněny bez dalšího přijmout tvrzení zahraničního orgánu, pokud toto není dostatečně podloženo a pokud neprovedou vlastní důkazní řízení v rámci jimi vedeného vyměřovacího řízení. Žalobce nebyl účastníkem řízení u polského finančního řízení a neměl tak možnost uplatňovat svá procesní práva. Proto je zcela nepřijatelné, aby se žalovaný odkázal ve svých závěrech pouze na výsledky řízení polské daňové správy.

4. V souvislosti s uvedeným žalobce namítl, že se žalovaný dostatečně nevypořádal s předloženým písemným vyjádřením pana W. C. ze dne 6. 5. 2019 a nijak nevyhodnotil vztah jednotlivých skutečností, které z tohoto plynou. Správce daně bez jakéhokoli podkladu uvedl, že *„daňové řízení s p. C. v Polsku skončilo konstatováním, že se p. C. vědomě podílel na nelegálním postupu obchodování s falešnými prodejními fakturami“*. Žalovaný následně uvedl, že *„zjištěné výsledky vedly k šetření podvodu u pana W. C.“*. Není tedy zřejmé, zda ve výsledku „bylo konstatováno“ nebo „probíhá šetření“. Informace polské daňové správy (v podání správce daně a odvolacího orgánu) jsou v tomto ohledu zmatečné a vnitřně rozporné. Z vyjádření je patrné, že pan C. nebyl v Polsku trestaný, což doložil výpisem z trestního rejstříku. Zároveň prohlásil, že proti jeho osobě není vedeno žádné řízení, které by se uvedené skutečnosti dotýkalo. Zároveň odkázal na svou výpověď, kterou učinil u Finančního úřadu v Jeleniej Górze. Pokud žalovaný tvrdí něco jiného, bylo na něm, aby toto prokázal. Zároveň žalobci nebyla zodpovězena jeho legitimní otázka, proč správce daně tuto skutečnost ve svém rozhodnutí nezmiňuje. Přestože žalobce v podaném odvolání vyzval správce daně, 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, tyto protokoly žalobci předloženy nebyly a žalovaný je opětovně zcela pominul rovněž i v aktuálně vydaném odvolacím rozhodnutí. Takový postup finančních orgánů vzbuzuje pochybnosti, zda z jejich strany nedochází k nezákonné manipulaci s důkazními prostředky.
5. V dalším žalobním bodě žalobce namítl, že žalovaný nevyhodnotil správně důkazní prostředky v podobě provedených svědeckých výpovědí pana J. V. a pana Ing. P. D. oběma výpověďmi byly prokázány skutečnosti týkající se splnění podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu. Žalovaný v rozporu se skutečným obsahem výpovědí dovodil, že uvedené skutečnosti nebyly prokázány. K tomu žalobce sdělil, že v napadeném rozhodnutí je opakovaně poukázáno na nedoložené „místo nakládky a vykládky“, přičemž mu ale musela být zřejmá nutnost rozlišovat místo vykládky od místa dodání zboží. Dle žalobce uvedené důkazní prostředky plně prokázaly tvrzení žalobce ohledně dodání zboží odběrateli do Polska. Nesprávné hodnocení je patrné zejména u svědecké výpovědi Ing. P. D.. Žalovaný zde uvádí, že „ve světle dalších důkazů“ nemůže osvědčit informace získané při výslechu tohoto svědka jako důkaz prokazující dodání zboží (papírenských výrobků) deklarovanému odběrateli W. C. do jiného členského státu dle doložených daňových dokladů (viz bod 56 odvolacího rozhodnutí). Vzniká otázka, proč se žalovaný rozhodl považovat „další důkazy“ za nadřazené této svědecké výpovědi – a zejména, o jaké „další důkazy“ se má vlastně jednat. Dále, proč nemůže být tato svědecká výpověď osvědčena jako důkaz prokazující uvedené skutečnosti, když z ní tyto skutečnosti jednoznačně vyplývají a byly jejím prostřednictvím výslovně potvrzeny. Dle žalobce nelze citovaný závěr akceptovat. Žalobce rovněž podotkl, že pokud jde o zmiňované požadavky konkrétnosti, věrohodnosti a souladu s jinými zjištěními, neexistuje žádná objektivní a správcem daně řádně prokázaná okolnost, která by měla svědeckou výpověď diskvalifikovat jako důkaz prokazující dodání předmětného zboží do jiného členského státu. Dle žalovaného se svědecká výpověď Ing. P. D. neztotožňuje s vyjádřením žalobce. Jestliže svědek poměrně detailně potvrdil vše, co se týká jeho přítomnosti na celním úřadě a následně při pohybu zboží a jeho předání polskému odběrateli, nelze pro neuvedení, že by „svědek překročil státní hranici“, považovat jeho výpověď za

nevěrohodnou. Ze strany svědka nebylo uvedeno nic, co by bylo v rozporu s dřívějšími tvrzeními žalobce. I pokud by svědek odpovídal v rozporu s tvrzeními daňového subjektu, nelze z tohoto důvodu označit jeho výpověď za nevěrohodnou. Zmíněná výpověď dle žalobce potvrzuje, že byly naplněny podmínky stanovené § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

6. Stejná námitka dle žalobce platí i ve vztahu k údajné nesrovnalosti ohledně data přechodu zboží či potvrzení CMR listů, kdy žalovaný uvedl, že v případě třech případů jsou data uváděná svědkem a data potvrzení CMR rozdílná. Žalobce k tomuto konstatuje, že jde o rozdíl pouze jednoho dne a nelze tak vyloučit souvislost záznamů svědka a CMR listů. Uvedená nesrovnalost svědčí o důvěryhodnosti svědka, který vycházel z vlastních poznámek. Je nutné i upozornit, že se svědek vyjadřoval pouze k případům, kde jsou data v souladu. Jestliže žalovaný lpí na uvedené nesrovnalosti, měl by odlišit uvedené případy s rozdílným datem od ostatních a konstatovat, že rozhodné skutečnosti týkající se správného stanovení daně byly touto svědeckou výpovědí potvrzeny. Žalobce namítá, že byt' na uvedenou otázku upozorňoval v rámci svého vyjádření ze dne 3. 7. 2020, žalovaný se však tímto nezabýval. Žalovaný pak nemístně obvinil ve svém přípise ze dne 4. 6. 2020 z účelové výpovědi, aniž však tento závěr podepřel důkazem. Závěr žalovaného v napadeném rozhodnutí, že uvedené skutečnosti nebyly výpovědí svědka potvrzeny ani prokázány, je v hrubém rozporu se skutečným obsahem výpovědi. Pakliže žalovaný uvedené skutečnosti neakceptoval, nevypořádal se správně s obsahem provedeného důkazního prostředku, kdy toto stanovisko zakládá nezákonnost napadeného rozhodnutí. Nesrozumitelné je i konstatování o vzdálenosti čerpacích stanic od státní hranice, když se svědek k otázce vykládky zboží nevyjadřoval. Žalobce nesouhlasí ani se závěrem žalovaného, že: „daňový subjekt dodání zboží do JČS neprokázal, jelikož svědci neosvědčili vykládku zboží v JČS“, kdy není patrné, proč by měli svědci osvědčovat vykládku zboží v jiném členském státu. Pojmy „dodání zboží“ a „vykládka zboží“ jsou odlišné, přičemž v rámci podmínek § 64 zákona o DPH nutno zkoumat a posuzovat otázku „dodání zboží“ do jiného členského státu. Ztotožňování těchto pojmů by znamenalo zásadní novum ve výkladu zákona. Dodání zboží do jiného členského státu jednoznačně prokázaly provedené svědecké výpovědi. Dle žalobce zboží fyzicky opustilo území České republiky a je nutné odmítnout, že se tak stalo ze zcela formálních důvodů. Projednávanou věc nelze spojovat s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2014, sp. zn. 8 Afs 78/2012, neboť ve věci žalobce došlo k dodání zboží do Polska a jeho převzetí polským odběratelem, včetně příslušné dokumentace. Jednalo se tak o realizaci běžného obchodního vztahu. V souvislosti s tvrzením žalovaného o „formálních důvodech“ opuštění území České republiky navíc vzniká velice důležitá otázka, zda toto tvrzení žalovaného znamená, že žalovaný již dále nezpochybňuje skutečnost, že předmětné zboží opustilo Českou republiku. Z daného tvrzení žalovaného totiž nutno dovodit, že žalovaný již tuto skutečnost, že zboží opustilo Českou republiku a bylo dopraveno do jiného členského státu, považuje za nespornou. To je však v rozporu s jeho následným stanoviskem v bodu 60 napadeného rozhodnutí. Jedná se o vnitřní rozpor v jednom ze stěžejních závěrů žalovaného. Žalobce předpokládá (s ohledem na dřívější vyjádření finančních orgánů), že ve svých závěrech o „formálních důvodech“ přemístění zboží žalovaný vychází z pochybností polské daňové správy. Není zřejmé, z jakého důvodu žalovaný opakovaně odmítl provést doplnění dokazování o vyjádření zástupců společností Comitiva s. r. o., Lentaris Service s. r. o. a BR Constructivo CZ s. r. o. Polská

daňová správa vychází ze svého podezření, že objednávky uvedených společností byly ve skutečnosti realizovány přímo ze strany žalobce. Ten opakovaně namítá, že se jedná o závažné tvrzení polské daňové správy, které však nebylo prokázáno. To však bylo v napadeném rozhodnutí pominuto, přičemž žalobce tuto konstrukci již dříve pominul. Pokud podezření polské daňové správy plyne z pochybností o tom, že uvedené společnosti odebíraly zboží přímo od žalobce, je zcela legitimní požadovat doplnění dokazování o svědeckou výpověď uvedených osob.

7. S ohledem na odmítavý postoj finančních orgánů, zajistil žalobce písemné prohlášení jedné z uvedených společností. Společnost v roce 2014 a 2015 nakupovala zboží od firmy pana W. C., přičemž toto zboží jí bylo dodáno na základě dokladů CMR z Polska. Zároveň je výslovně potvrzeno, že společnost Lentaris service s.r.o. v roce 2014 ani 2015 neobchodovala s žalobcem, tedy v tomto ohledu je zjevné, že výše zmiňovaná pochybnost polské daňové správy je tímto důkazním prostředkem vyvrácena. Žalobce v této souvislosti navrhol, aby v případě, že by na straně odvolacího orgánu vznikly jakékoli pochybnosti o tomto písemném prohlášení, žalovaný zajistil svědeckou výpověď zástupce společnosti Lentaris service s.r.o. Žalovaný tento důkazní návrh zcela pominul a stejně tak se (po věcné stránce) vůbec nezabýval předloženým písemným prohlášením.
8. Žalovaný se nevypořádal ani s předloženou smlouvou se společností OOO SIPTO, která prokazuje pohyb zboží přes hranici České republiky do Polska. Tuto skutečnost nevzal žalovaný v úvahu, kdy pouze konstatoval, že *„tento záměr dodání zboží na hranici do Polska nepostačuje k unesení důkazního břemene o tom, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu (...), neboť účel a záměr o určení dodávek je pouze zamýšlený stav, tzn. že není potvrzením stavu faktického následného“*. Žalobce proto dále předložil žalovanému důkazní prostředek, který jednoznačně prokazuje, že příslušná klauzule smlouvy s firmou OOO SIPTO nebyla vyjádřením pouhého účelu a záměru, ale že byla ve skutečnosti také i dodržena, tedy že odpovídá *„stavu faktickému následnému“*. Konkrétně se jedná o písemné prohlášení společnosti OOO SIPTO ze dne 1. 10. 2019, ve kterém se uvádí: *„Tímto potvrzujeme, že všechna dodání toaletního papíru, provedená naší firmou v roce 2014 a 2015, byla provedena v souladu s uzavřenou dohodou o dodávce mezi Petr Pultar-NIKI a OOO SIPTO. V souladu s podmínkami dohody bylo zboží dodáno kupujícímu v Polsku a dále bylo odesláno a vyloženo na základě instrukcí. Můžeme toto potvrdit potvrzenými cestovními dokumenty nebo písemnými důkazy.“* Přestože žalobce navrhol, aby byla prostřednictvím mezinárodního dožádání zajištěna svědecká výpověď zástupce společnosti OOO SIPTO, žalovaný na tento návrh nereagoval.
9. Dle názoru žalobce měl žalovaný vzít v úvahu i skutečnost, že před započítáním dodávek panu W. C. žalobce celý způsob dodávek projednal na Celním úřadu v Náchodě. A to opakovaně. Lze tak předpokládat, že si příslušní pracovníci budou na věc pamatovat. S ohledem na to, že pan W. C. nemá celní číslo EORI, bylo žalobci doporučeno, aby provedl vycelení zboží do České republiky, přičemž v daném případě je takový postup považován za dodávku zboží do Polska. Uvedené svědčí o dobré víře žalobce.
10. Dle judikatury je zcela nemyslitelné, aby finanční orgány uzavřely daňové řízení se závěrem, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno ohledně svých tvrzení, aniž by řádně provedly 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 nezajistil provedení výslechu svědků, které

žalobce výslovně jako možné svědky označil, resp. u kterých možnost jejich vytěžení cestou dle § 96 daňového řádu vyplývala z obsahu daňového spisu a předložených dokladů.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

11. Žalovaný předně konstatoval, že ke všem žalobním námitkám se vyjádřil již v napadeném rozhodnutí. Následně sdělil obsah spontánní výměny informací s Polskem.
12. K námitce předčasného vydání rozhodnutí o odvolání uvedl, že správce daně i žalovaný jsou ve svém rozhodování vázáni pokynem č. j. MF-21968/2015/39 - Pokyn č. MF-5 o stanovení lhůt při správě daní. Dále jsou omezeni lhůtou pro stanovení daně, jejíž běh je specifikován v ustanovení § 148 daňového řádu a která je prekluzivní. Jiné lhůty pro vydání rozhodnutí nejsou zákonem ani jiným právním předpisem pro vydání rozhodnutí stanoveny. Pokud tedy žalovaný rozhodl ve věci jen několik pracovních dnů po doručení vyjádření žalobce k Seznámení a výzvě 2 ze dne 3. 7. 2020 s tím, že se vyjádřil ke všem skutečnostem ve vyjádření žalobce uvedeným, neporušil tím žádný právní předpis ani interní normativní akt. Žalobci muselo být z průběhu řízení a Seznámení a výzvy 2 zřejmé, že správce daně již hodnocení důkazů provedl a jakým způsobem je hodnotí. S tím, že žalobcem navrhované důkazy nepovažuje za relevantní a z jakého důvodu, se žalovaný řádným způsobem vypořádal v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí. Nutno také podotknout, že reakce žalobce ze dne 3. 7. 2020 reagovala na Seznámení a výzvu 2 žalovaného ze dne 4. 6. 2020, doručenou téhož dne zástupci žalobce, ve které byla v souladu s ustanovením § 115 odst. 2 daňového řádu stanovena lhůta k vyjádření, a to v zákonné délce 15 dnů. Dne 19. 6. 2020 však žalobce místo relevantní reakce zaslal žalovanému sdělení, že se vyjádří do 3. 7. 2020. Do tohoto dne tedy žalovaný vyčkal na vyjádření žalobce, o čemž byl žalobce písemně informován. Na takovém postupu žalovaného nelze shledat nic, co by mohlo žalobce zkrátit na jeho právech.
13. Dle žalovaného z daňového spisu plyne, že žalobce byl již jednou vyzván k vyjádření ke zjištěným skutečnostem. V rámci vyjádření navrhl výslech J. Č., který nakonec nevypovídal, nicméně navrhl výslech J. V. a Ing. P. D.. Žalobce byl tedy průběžně seznamován se stavem řízení, nelze proto tvrdit, že se nemohl seznámit s hodnocením důkazů. Písemnosti o seznámení se se stavem řízení tvoří spolu s písemnostmi prvostupňového správce daně a žalobou napadeným rozhodnutím jeden celek. K tomu odkázal např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 8. 2017, č. j. 10 Afs 248/2016-55.
14. K námitce nevyslechnutí svědka W. C., nesprávnému hodnocení svědeckých výpovědí a k odmítnutí dalších důkazů žalovaný předně odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2012, č. j. 8 Afs 36/2011-108, ze kterého dle žalovaného 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 jiné provedeny byly, avšak nebyly vyhodnoceny jako důkazy osvědčující tu skutečnost, kterou měly prokázat. 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 teoreticky mohly odehrát jinak. Obdobně nebyly předmětem šetření daňové povinnosti pana W. C., ale pouze zjištění, zda se jednotlivé obchody odehrály tak, jak tvrdil žalobce v předmětných dokumentech. Dále odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS

118/19, dle kterého: „*Ústavní soud v řadě svých nálezů (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 a další) podrobně vyložil pojem tzv. opomenutých důkazů ve vazbě na zásadu volného hodnocení důkazů a kautely, jež zákon klade na odůvodnění soudních rozhodnutí. Zásada volného hodnocení důkazů tudíž neznamena, že by soud ve svém rozhodování (v úvahách nad ním) měl na výběr, které z provedených důkazů vyhodnotí a které nikoli, nebo o které z provedených důkazů své skutkové závěry (zjištění) opře a které opomene. Procesnímu právu účastníka navrhnout důkazy odpovídá povinnost soudu nejen o vznesených návrzích (včetně návrhů důkazních) rozhodnout, ale také - pokud jim nevyhoví - ve svém rozhodnutí vyložit proč, z jakých důvodů tak činí. Neakceptování důkazního návrhu účastníka řízení lze založit pouze třemi důvody. Prvním je argument, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhnován 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 potencií. Konečně třetím je pak nadbytečnost důkazu, tj. argument, podle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhnován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno. Jestliže tak obecný soud nepostupuje, zatíží své rozhodnutí nejen vadami spočívajícími v porušení obecných procesních předpisů, ale současně postupuje v rozporu se zásadami vyjádřenými v hlavě páte (především čl. 36 odst. 1, čl. 38 odst. 2) Listiny základních práv a svobod.“*

15. K neprovedení výsledku pana C. považoval žalovaný za potřebné zdůraznit, že správce daně učinil k požadavku žalobce pokus o výslech zmíněného svědka. Termín výsledku byl opakovaně odsouván. Nedostavení se svědka k výsledku nemůže mít dle názoru žalovaného vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že žalobce opakovaně trval na vyslechnutí pana C., bylo v zájmu žalobce jeho účast na jednání zajistit. Není zřejmé, proč žalobce nyní argumentuje protokolem z výsledku tohoto svědka provedeného v Jeleniej Górze, když tento výslech mohl proběhnout v České republice, příp. proč tento protokol od něj nezajistil sám. Správce daně nemůže ve vztahu k cizímu státnímu příslušníkovi využít standardních prostředků daňového řádu jako předvolání nebo předvedení. Nadto s ohledem na dosud provedené dokazování, kdy dosud zjištěné skutečnosti dostatečně odůvodňovaly závěry v dané věci, by provedení výsledku svědka např. cestou mezinárodního dožádání bylo nadbytečné.
16. Správce daně zaslal dne 9. 5. 2017 žádost o mezinárodní výměnu informací do Polska týkající se ověření obchodních vztahů a intrakomunitárních dodávek mezi žalobcem a W. C. za předmětná zdaňovací období. V doručené odpovědi bylo sděleno, že pan C. zboží nepřevzal, nehradil náklady na přepravu ani přepravu neorganizoval. Dle polské daňové správy se tento svědek 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. Co do relevantnosti odpovědi polské finanční správy žalovaný uvedl, že žádost o mezinárodní spolupráci byla zaslána přes formulář SCAC a byla využita v souladu s Nařízením Rady EU č. 904/2010. S výsledky měl žalobce možnost se seznámit.

17. K tzv. spontánní výměně informací žalovaný v bodu 68 a 69 napadeného rozhodnutí uvedl, jaký je právní rámec této výměny s tím, že taková výměna informací probíhá dle Nařízení Rady EU č. 904/2010, kapitola III a IV. Vyjádřil se také k obsahu výměny informací s tím, že dle polského správce daně ve skutečnosti pan W. C. zboží od žalobce vůbec nepořídil a stejně tak dané zboží českým společností nedodal. K závěrům plynoucím z mezinárodní výměny informací pak žalovaný odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, konkrétně body 12, 36, 43 a 44, kde žalovaný popsal závěry, které z dané výměny informací vyplývají, jakým způsobem je hodnotí a uvedl, že polskou finanční správou poskytnuté informace a dokumenty týkající se obchodní spolupráce mezi panem W. C. a žalobcem jsou pro daný případ dostačující. K navrhovanému důkazu prohlášením pana C. a protokolem o jeho výpovědi žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí, kde uvedl, že tyto nejsou důkazním prostředkem o tom, že se obchodní případy týkající se třístranného obchodu a dodání zboží do jiného členského státu uskutečnily tak, jak je deklarováno na doložených daňových dokladech.
18. Co se týče údajně nesprávného hodnocení důkazů – výpovědi svědků J. V. a Ing. P. D., k tomu žalovaný opětovně odkázal zejména na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný uvedl, že tyto výpovědi neprokázaly, že žalobce dodal předmětné papírenské zboží do jiného členského státu osobě registrované v Polsku, a to panu W. C.. Výpověď pana V. přitom byla příliš obecná, výpověď pana D. pak nebyla v souladu s ostatními zjištěnými skutečnostmi, přičemž nebyla dostatečně konkrétní a věrohodná.
19. Další navržené důkazy (výpověď zástupců Comivita s. r. o., Lentaris service s. r. o., BR Constructivo CZ s. r. o.) nebyly provedeny, jelikož nenaplnovaly jeden ze znaků uvedených v citovaném nálezu Ústavního soudu. Výpověď pana C. u polské finanční správy i jeho výpis z trestního rejstříku žalovaný v bodu 69 napadeného rozhodnutí 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, v případě prohlášení společnosti Lentaris pak je hodnocen jako účelový.
20. K písemnému prohlášení pana C. žalovaný uvedl, že takový důkaz není pro daňové řízení relevantní, jelikož se co do povahy jedná o čestné prohlášení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2006, 1 Afs 77/2005-43). Takovýto dokument pouze osvědčuje tvrzené skutečnosti, nikoli prokazuje. Jestliže by bylo čestné prohlášení připuštěno jako důkaz, pak chybějící důkazní prostředky by mohly být hypoteticky vždy nahrazeny čestným prohlášením, a tím by bylo zhojeno neunesení důkazního břemene.
21. Co do tvrzení, že žalovaný měl povinnost své pochybnosti doložit řádnými důkazy, odkázal žalovaný např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61. Prokázat nevěrohodnost, neúplnost, neprůkaznost či nesprávnost účetnictví neznamena prokázat, že údaje o určitém účetním případě 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 žalobce po celé daňové řízení neučinil.

22. Žalobu navrhl zamítnout.

IV. Replika žalobce

23. K vyjádření žalovaného, že: „*prvostupňový správce daně vyhověl návrhu žalobce na provedení výslechu svědka pana W. C. z Polska*“, žalobce uvedl, že se jedná o zavádějící tvrzení. Správce daně ve skutečnosti nevyvinul potřebnou aktivitu k zajištění svědecké výpovědi. Nelze přičítat k tíži žalobce, že se mu nepodařilo 27. 2. 2019 zajistit účast svědka na jednání u správce daně, neboť k zajištění třetí osoby na jednání nedisponuje žádnými donucovacími prostředky ani nemůže dožádat provedení této svědecké výpovědi u polské daňové správy. V tomto směru zůstal správce daně nečinný. V souvislosti s tím žalobce popřel i tvrzení žalovaného, že vyšel žalobci maximálně vstříc.
24. K opakovanému odkazu na spontánní informace od polské daňové správy žalobce uvedl, že ohledně těchto informací nebylo provedeno žádné dokazování. Jestliže se žalovaný rozhodl pojmout do svého rozhodnutí závěry polské daňové správy, platí na jejich doložení a zdůvodnění stejné požadavky, jako by tyto závěry učinil sám. Těmto požadavkům však nedostal. Žalovaný v této souvislosti uvádí, že „*dle polského správce daně ve skutečnosti pan W. C. zboží od žalobce vůbec nepořídil a stejně tak dané zboží českým společností nedodal*“. Dále uvádí, že „*pan W. C. dle polského správce daně vystupoval v postavení zprostředkovatele, tj. obchodního zástupce žalobce*“. Obdobně v bodě 36 Vyjádření žalovaný třikrát uvádí „*polská finanční správa sdělila...*“, „*polská daňová správa uvedla...*“, „*podle polské daňové správy...*“ Naopak zde není žádné tvrzení, které by žalovaný spojoval s výsledkem svého vlastního dokazování a zjištění. Ve všech případech se přitom jedná o závažná tvrzení, která však nejsou žádným způsobem doložena a zůstávají v rovině nepodloženého tvrzení polské daňové správy. K tomu nutno poznamenat, že žalobce v průběhu daňového řízení aktivně navrhl konkrétní důkazní prostředky, na jejichž základě by výše citovaná tvrzení mohla být ověřena.
25. Žalobce nesporuje názor žalovaného o tom, co bylo předmětem řízení, nicméně dodává, že zmiňované „*skutečnosti, které se mohly teoreticky odehrát jinak*“ vnesly do řízení orgány finanční správy tím, že převzaly tvrzení polského správce daně. Pokud takto postupovaly, musí unést důkazní břemeno ohledně těchto tvrzení, což však neučinily.
26. S citovanými závěry Ústavního soudu žalobce souhlasí, nicméně považuje za zavádějící, pokud žalovaný těmito závěry argumentuje ve prospěch svého postupu v projednávání věci. Všechny navržené důkazní prostředky splňovaly dle názoru žalobce veškerá uvedená kritéria, tedy měly relevantní souvislost s předmětem řízení, byly způsobilé ověřit či vyvrátit tvrzenou skutečnost a v žádném případě nebyly nadbytečné. Rovněž poukázal na nesprávný přístup žalovaného, který dovodil, že pokud polský správce daně vyjádřil v rámci mezinárodní výměny informací k určitým skutečnostem své pochybnosti, není třeba ohledně těchto skutečností vést další dokazování.
27. Např. v bodě 35 Vyjádření žalovaný uvádí, že vzhledem k citované judikatuře Ústavního soudu považuje za nadbytečné provedení výslechu svědka, pana C.. Žalovaný v této souvislosti ovšem nijak neupřesňuje, v čem konkrétně tuto nadbytečnost spatřuje. Z

hlediska žalobce se jedná o klíčový důkazní prostředek, jehož provedení však finanční orgány setrvale odmítají. Dotyčný svědek byl odběratelem žalobce, přičemž jak vyplývá z daňového spisu, skutečnost, že

28. k předmětnému dodání zboží došlo, v žádném případě nebyla ze strany finančních orgánů „s praktickou jistotou vyvrácena“.
29. Stejně tak v případě navrhované svědecké výpovědi zástupců českých společností Comivita s.r.o., Lentaris Service s.r.o. a BR Constructivo CZ s.r.o. nemá závěr žalovaného o údajné „nadbytečnosti“ těchto výpovědí logiku ani opodstatnění. Žalovaný na jedné straně uvádí, že dodání mezi panem W. C. a jeho odběrateli (tj. výše uvedenými českými společnostmi) není předmětem sporu, na straně druhé však opakovaně staví své závěry na tvrzení polského správce daně, že toto dodání ve skutečnosti neproběhlo, neboť uvedeným společností dodával žalobce napřímo a pan W. C. zde byl pouhým zprostředkovatelem či obchodním zástupcem. Jedná se o vnitřní rozpor, který sám o sobě vede k nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí žalovaného.
30. Žalobce dále nesouhlasí se závěrem týkajícím se čestného prohlášení. Jak již dříve potvrdila judikatura, daňový subjekt nemůže svým vlastním čestným prohlášením splnit svoji důkazní povinnost, neboť (jak případně uvádí žalovaný) chybějící důkazní prostředky by mohly být hypoteticky vždy nahrazeny čestným prohlášením, a tím by bylo zhojeno neunesení důkazního břemene. Dle názoru žalobce je však nutno zásadně odlišovat jiný případ, a to případ čestného prohlášení třetí osoby. Takové čestné prohlášení naplňuje veškeré definiční znaky důkazního prostředku dle § 93 daňového řádu, přičemž na ně nelze vztáhnout výše uvedenou výhradu, neboť podobně by pak bylo možné odmítnout jakýkoli důkazní prostředek. Žalovaný jistě nebude zpochybňovat např. důkazní prostředek v podobě svědecké výpovědi s tím, že „*chybějící důkazní prostředky by mohly být hypoteticky vždy nahrazeny svědeckou výpovědí, a tím by bylo zhojeno neunesení důkazního břemene*“. Žalobce namítá, že stejně tak nelze principiálně odmítat čestné prohlášení třetí osoby, tj. postupovat tak, jak to činí v daném případě žalovaný. Pokud žalovaný v dané věci předložená čestná prohlášení nevyhodnotil jako důkazní prostředek a tuto skutečnost ve Vyjádření nejen otevřeně přiznává, ale dokonce deklaruje jako úmysl, jedná se dle názoru žalobce o závažné procesní pochybení.
31. Žalovaný v bodě 43 Vyjádření uvádí, že „*správce daně není povinen prokazovat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak to tvrdí daňový subjekt, či prokázat namísto daňového subjektu, jak se transakce uskutečnila*“. Pokud se týká druhé části tohoto citovaného vyjádření, žalobce souhlasí s tím, že důkazní břemeno ohledně jeho tvrzení týkajícího se předmětné transakce leží primárně na daňovém subjektu. V okamžiku, kdy je však toto důkazní břemeno uneseno (což se v daném případě stalo nejprve účetními doklady a poté, co správce daně vznesl své pochybnosti, prostřednictvím listinných důkazů a svědeckých výpovědí), je na správci daně, aby tvrzení daňového subjektu akceptoval, nebo předložil jednoznačné důkazy prokazující jiný skutkový stav. Žalobce namítá, že v tomto směru je zcela zavádějící první část výše citovaného vyjádření žalovaného. Žalovaný zde uvádí, že „*správce daně není povinen prokazovat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak to tvrdí daňový subjekt*“. Jinak řečeno, žalovaný dovozuje, že jinou skutkovou verzi oproti tvrzení daňového subjektu má prokazovat sám daňový subjekt, nikoliv správce daně. Takový předpoklad žalovaného je však v hrubém rozporu s logikou, jakož i se základními principy dokazování v daňovém řízení, včetně negativní teorie důkazní. Je zřejmé, že daňový subjekt nemůže být nucen k tomu, aby prokazoval,

že se nějaká skutečnost neuskutečnila tak, jak tvrdí. Naopak správce daně je povinen prokázat, že se nějaká skutečnost uskutečnila jinak, než jak tvrdí daňový subjekt. Pokud žalovaný v bodě 43 tvrdí opak, jedná se o zcela zásadní nesrovnalost ve výchozích předpokladech týkajících se povinností stran v rámci dokazování. Pokud na takovém nesprávném předpokladu žalovaný staví své rozhodnutí, svědčí to o jeho nezákonnosti a důvodnosti žalobních námitek žalobce.

V. Posouzení věci krajským soudem

32. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů podle části třetí, hlavy první a druhé, dílu prvního, zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Věc rozhodl bez nařízení jednání při splnění podmínek dle ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného správního orgánu, přičemž rozsah jeho přezkumu byl vymezen žalobními body. Dospěl přitom k následujícím skutkovým zjištěním a právním závěrům.
33. Krajský soud předesílá, že nepovažuje za účelné podrobně vyvracet jednotlivé žalobní námítky 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 nálezů 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 námítky 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).
34. 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.. Žalobce podal řádná daňová přiznání k DPH za zdaňovací období červen 2015, červenec 2015, září 2015 až prosinec 2015, ve kterých mimo jiné vykázal ř. 20 (dodání zboží do jiného členského státu), ř. 30 pořízení zboží (zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu prostřední osobou) a ř. 31 dodání zboží (zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu prostřední osobou).
35. 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 11. 7. 2018 výzvy k podání dodatečných

daňových přiznání za zdaňovací období červen 2015, červenec 2015, září 2015 až prosinec 2015, týkající se hodnot ř. 20, ř. 30 a ř. 31. V reakci na výzvy podal žalobce dodatečná daňová přiznání za předmětná zdaňovací období, ve kterých potvrdil hodnoty uvedené v řádných daňových přiznáních. Jelikož prvostupňovému správci daně vznikly důvodné pochybnosti o údajích obsažených v dodatečných přiznáních (zejména o údajích vykázaných na ř. 20, ř. 30 a ř. 31), vydal výzvy k odstranění pochybností za předmětná zdaňovací období. Žalobce však důkazní prostředky nedoložil, proto zaslal prvostupňový správce daně žalobci sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností.

36. Prvostupňový správce daně na návrh žalobce přistoupil k realizaci výsledku svědka pana W. C. z Polska, odběratele papírenského zboží a v oznámení ze dne 3. 1. 2019 navrhl možné termíny pro jeho výslech. Žalobce akceptoval termín dne 28. 1. 2019 nebo termín dne 30. 1. 2019. Telefonicky měl žalobce termín potvrdit s tlumočníkem a svědkem, za tímto účelem mu správce daně zaslal odkaz na seznam tlumočnicků. V emailovém podání ze dne 22. 1. 2019 pak žalobce navrhl termín výsledku svědka dne 6. 2. 2019 z důvodu nepřítomnosti svědka. Prvostupňový správce daně zaslal dne 22. 1. 2019 sdělení svědkovi č. j. 81420/19/2709-60562-69385, které rovněž postoupil žalobce. Dne 5. 2. 2019 došlo ke změně sjednaného termínu z důvodu nemoci tlumočnice a telefonicky byl s žalobcem sjednán jiný termín výsledku svědka na den 27. 2. 2019. Dne 25. 2. 2019 podal žalobce žádost o nahlížení do spisu a to dne 27. 2. 2019, tedy po výsledku svědka. Dne 27. 2. 2019 se svědek W. C. nedostavil a žalobce do protokolu sdělil, že u svědka zjistí bližší okolnosti týkající se jeho absence u výsledku. Zároveň proběhlo dne 27. 2. 2019 nahlížení do spisu, zapsané do protokolu o ústním jednání. Dne 4. 3. 2019 zaslal žalobce sdělení k probíhajícímu řízení a opakovaně navrhl výslech svědka pana W. C.. Dále navrhl provést svědeckou výpověď pana Ing. P. D. (zaměstnance odvolatele) a svědecké výpovědi osob, které v šetřených obdobích zastupovaly společnosti Comivita s.r.o. (dále jen „Comivita“), Lentaris service s.r.o. (dále jen „Lentaris“) a BR Constructivo CZ s.r.o. (dále jen „BR Constructivo“). Společnosti měly být dle sdělení polské správy odběrateli pana W. C.. Dne 20. 3. 2019 vydal prvostupňový správce daně dodatečné platební výměry na DPH za předmětná zdaňovací období, kde uvedl, že žalobce za zdaňovací období září 2015 až listopad 2015 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 červen 2015, červenec 2015, září 2015 až prosinec 2015 prvostupňový 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 a navrhl provedení dalších důkazů.
37. Dále krajský soud zjistil, že součástí spisového materiálu zasláního prvostupňovým správcem daně byla výměna informací od polského správce daně ze dne 12. 3. 2020 zaevidovaná pod č. j. 609115/20, která navazovala na mezinárodní dožádání došlé z Polska č. P201604373 ze dne 4. 11. 2016. Prvostupňový správce daně odpověděl na tuto žádost do Polska dne 2. 2. 2017 pod č. j. 168161/17 a požadoval zpětnou odpověď ve vztahu k již poskytnutým informacím. Dle zpětné vazby od polského správce daně ze dne 12. 3. 2020 vedly zjištěné výsledky k šetření podvodu u pana W. C.. Polský správce daně sdělil prvostupňovému správci daně informace týkající se daňového subjektu W. C., které již měl prvostupňový správce daně k dispozici, a byly součástí spisového materiálu žalobce. Vyplynulo z nich, že pan W. C. provozuje obchodní činnost v oblasti

zprostředkování prodeje jiného zboží v bytech. V polovině roku 2014 se jeho obrat několikanásobně zvýšil oproti předchozím obdobím s tím, že přiznával dodávky a pořízení zboží. Za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2014 až 4. čtvrtletí 2015 byla u pana W. C. provedena daňová kontrola, ve které bylo zjištěno, že přiznal intrakomunitární plnění od odvolatele a dále přiznal dodání tohoto zboží pro české společnosti Comivita, Lentaris a BR Constructivo. V transakcích byl zahrnut toaletní papír a ručníky. Pan W. C. nemá sklady a jiné provozovny. Přijaté objednávky získal od českých zákazníků a byly přímo určené k realizaci pro žalobce. Žalobce nakoupil zboží z Běloruska a Maďarska, které přímo dodal zákazníkům v ČR. Dle pana W. C. náklady na přepravu hradil žalobce, který rovněž řešil celní deklaraci. Pan W. C. zboží nepřevzal osobně od žalobce, zboží bylo přepraveno přímo k jeho zákazníkům v ČR v Praze. Pan W. C. dle polského správce daně vystupoval v postavení zprostředkovatele, tj. obchodního zástupce žalobce. Dle polské správy existují rozdíly mezi prohlášeními pana W. C. a anotacemi na dokladech. Dle přepravních dokladů CMR bylo místem vyložení zboží pořízeného W. C. a místem jeho naložení Kudowa Zroj, Polsko, zatímco dle tvrzení W. C. bylo zboží na hranici v místě Kudowa – Náchod přepraveno přímo českým společností do Prahy. Ve stejnou dobu W. C. také tvrdil, že CMR doklady byly vydány žalobcem a z dokladů je zřejmé, že místem vyložení zboží byla Jelenia Góra, Polsko. Dle polského správce daně ve skutečnosti pan W. C. zboží od odvolatele vůbec nepořídil a stejně tak dané zboží českým společností nedodal.

38. 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.
39. 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 kupuje 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.

40. 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.
41. 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).

42. 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 uskutečnění 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.
43. 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.
44. Prvotně se krajský soud zabýval otázkou pořízení zboží žalobcem za zdaňovací období září 2015. 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 (žalobcem) na základě přijatých daňových dokladů č. KN1502309, KN15023010. Dále vykázal dodání zboží odběrateli W. C. na základě doložených daňových dokladů č. 110150052, 110150062, 110150071 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 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. Žalovaný upozornil, že dle spontánní výměny informací od polského správce daně ze dne 12. 3. 2020 zjištěné výsledky vedly

k šetření podvodu u pana W. C., který ve skutečnosti žádné zboží od žalobce nepořídil a dané zboží tedy českým společností nedodal. 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. Na základě výměny informací z Maďarska bylo zjištěno, že dodavatelská společnost VAJDA-PAPÍR uvedla, že dopravu do tuzemska nezařizovala a neorganizovala, vše zařizoval zákazník P. P.. Tato zjištění jsou v přímém rozporu s vyjádřením odvolatele v protokolu o místním šetření ze dne 26. 1. 2017, kde uvedl, že zboží většinou převzal pan W. C. v Polsku nebo někdo, koho pověřil a dopravu zajišťoval dodavatel VAJDA-PAPÍR. Naopak pan W. C. vypověděl u polské daňové správy, že fyzicky zboží nepřevzal, neorganizoval a ani nehradil dopravu. Dle polské správy se pan W. C. vědomě podílel na nelegálním obchodu s falešnými prodejními fakturami. Žalovaný tak konstatoval, že vzhledem k rozporu mezi tvrzením žalobce a zjištěním prvostupňového správce daně z mezinárodních výměn z Maďarska a Polska, v řízení trvají důvodné pochybnosti o tom, že žalobce byl prostřední osobou v třístranném obchodu. Žalobce své tvrzení o naplnění podmínek pro osvobození od daně na základě třístranného obchodu pro kupujícího z Polska v řízení neprokázal žádnými relevantními důkazními prostředky.

45. 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.
46. Dále se krajský soud zabýval zákonností postupu správce daně při zjišťování daňové povinnosti žalobce za zdaňovací období červen 2015, červenec 2015, září 2015 až prosinec 2015. 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“, 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. v tuzemsku. 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 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).

47. 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.
48. 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. 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 daňovým subjektům 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.
49. 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 tlumočnickem a svědkem, žalobci byl zaslán odkaz na seznam tlumočnicků. 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. Stežejním 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.

50. Dále je z průběhu daňového řízení zřejmé, že správce daně hodnotil v průběhu daňového řízení i vyjádření pana J. Č. za předmětná zdaňovací období. V něm tato osoba potvrdila, že byla přítomna u předmětných dodávek zboží, přičemž dodávky z Běloruska osobně doprovázela z celního úřadu na polskou stranu, kde zboží i dokumenty předala odběrateli. Krajský soud se přiklonil k názoru žalovaného, že toto tvrzení neprokazuje, že se plnění uskutečnilo tak, jak žalobce deklaroval na základě vydaných daňových dokladů pro odběratele W. C. do jiného členského státu. Další svědek J. V. uvedl, že u žalobce pracoval na dohodu o provedení práce a vypomáhal, když se jelo pro nějaký materiál, většinou s panem Č. pro náhradní díly, jezdil i na Celní úřad do Bělovse, kde pan Č. vyzvedával nějaké papíry, které vezli do Polska, zboží pocházelo asi z Běloruska a Ukrajiny a předali ho polskému občanovi, svědek však nevěděl, zda to byl pan C.. Ve shodě s názorem žalovaného krajský soud k této svědecké výpovědi uvádí, že nepotvrdila konkrétní dodávky papírenského zboží dle dokladů č. 110150070 a č. 110150076 a bezpochybně dodání tohoto zboží do jiného členského státu. Svědecká výpověď nepotvrdila, ani neprokázala dodání zboží deklarovanému odběrateli W. C..
51. Dále žalovaný provedl výslech svědka Ing. P. D., který dle jeho vyjádření byl v letech 2014 a 2015 v zaměstnaneckém vztahu s žalobcem. Ten jej vysílal v rámci jeho pracovní činnosti na celní úřad, aby vyřídil dokumenty ohledně dovozu a vývozu zboží. Šlo o papírenské zboží, dovezené na celní úřad z cizího státu, asi z Běloruska. Od žalobce (a současně i z dokladů) svědek věděl, že zboží je určeno pro polského klienta, konkrétně

pro pana C.. Na celnici převzal tiskopis CMR, z kterého podle SPZ zjistil, o jakého řidiče se jedná, řidiči zpravidla potvrdil jeho doklad a vyzval řidiče, aby následoval zpravidla Citroen Jumper, který řídil, na polskou čerpací BP, cca pět set metrů až kilometr za státní hranici s Polskem. Řidiče kamionu doprovodil přes státní hranici k čerpací stanici BP, kde dle pokynů žalobce měl sraz s panem C.. Kolik takových cest na předmětnou benzínovou pumpu v Polsku svědek absolvoval, si nepamatuje, avšak dle přehledu prodejů, který si vedl, byl na celnici celkem 7x ve dnech 16. 6., 29. 6., 2. 7., 30. 9., 12. 10., 29. 10. a 9. 12. 2015. Dále správce daně nahlédl v rámci protokolu o výsledku svědka do zmiňovaných přehledů svědka (svědek neumožnil správci daně zhotovit kopii tohoto dokumentu s odůvodněním, že obsahuje soukromé údaje). Listinný dokument nazvaný „Přehled objednávek a prodejů za měsíc červen, červenec, září, říjen a prosinec 2015“ obsahoval kolonky – č. obj., datum, odběratele, č. účtenky, poznámku, Kč, další poznámky a pokladnu. Údaje nebyly vyplněny u všech položek. V přehledu byl kromě výše uvedených dnů uveden i den 1. 6. 2015 – celnice. Svědek potvrdil také vyclení a dodávku zboží ze dne 1. 6. 2015. Správce daně předložil svědkovi doklad č. 110150026, svědek k tomuto dokladu uvedl, že nebyl fyzicky u nakládky dodávky, s uvedeným dokladem nepřišel do styku, přišel pouze do styku s dovozním a vývozním dokladem CMR. Dovošní doklady obdržel na celním úřadě a předal je žalobci a vývošní doklady nevystavoval, obdržel je od žalobce a předal je panu C. popř. pověřenému pracovníkovi panem C.. V kolika případech předával dokumenty konkrétně p. C. si svědek nepamatoval, k ověření pověřené osoby od pana C. mu stačilo, že uvedená osoba disponuje jeho razítkem. Uvedené skutečnosti u tohoto dokladu svědek osvědčil u dodávek ze dne 1.6., 16.6., 29.6., 2.7., 30.9., 12.10., 29.10. a 9.12. 2015, kdy byl na celním úřadě. K provedené svědecké výpovědi žalovaný konstatoval, že svědek ve své výpovědi pouze uvedl, že přišel do styku s CMR listy, kdy na celním úřadě přebíral dovošní doklady k dodávkám papírenského zboží, potvrzoval řidiči kamionu doklad a následně kamion doprovodil na polskou čerpací stanici cca 500 m – 1000 m za hranici s Polskem, kde předával CMR listy, které obdržel od žalobce panu C. či jiné osobě vlastní razítko pana C.. Svědek si nepamatoval, v kolika případech se toto uskutečnilo, ale předložil k nahlédnutí „Přehled objednávek a prodejů za měsíc červen, červenec, září, říjen a prosinec 2015“, ve kterém jsou uvedeny dny, konkrétně 1.6., 16.6., 29.6., 2.7., 30.9., 12.10., 29.10. a 9.12. 2015, ve kterých na celním úřadě jednal. Z odpovědi svědka dle žalovaného vyplývá, že se předání CMR panu C., či jiné osobě na polské benzínové pumpě uskutečnilo ve dnech uvedených v Přehledu objednávek a prodejů za měsíc červen, červenec, září, říjen a prosinec 2015. Svědek neznal místo nakládky ani vykládky zboží, jediné co potvrdil je, že kamion stál na polské čerpací stanici cca 500m – 1000m za státní hranicí. Krajský soud přisvědčil názoru žalovaného, že výslech svědka pana Ing. P. D. nelze osvědčit - ve světle dalších důkazů - jako důkaz prokazující dodání zboží (papírenských výrobků) deklarovanému odběrateli W. C. do jiného členského státu dle doložených daňových dokladů. Svědecká výpověď totiž nesplňuje kumulativní požadavky na kvalitativní svědeckou výpověď, tj. naplnění požadavků konkrétnosti, věrohodnosti a souladu svědecké výpovědi s jinými zjištěními. Žalovaný v souladu se zákonem shledal výslech uvedeného svědka nevěrohodným, jelikož je v rozporu s vyjádřením žalobce, který v doplnění odvolání č. j. 1364423/19 ze dne 10. 6. 2019 uvedl: *„Pan D. byl přítomen přímo vyclení zboží a řidičům předával CMR s místem dodání Polsko – firma p. W. C.. Svědek informoval a instruoval řidiče o místě dodání a předával vývošní CMR z ČR do Polska řidičům, kteří na základě smlouvy s tímto zbožím jeli do Polska.“*

Uvedené vyjádření koresponduje s vyjádřením žalobce v podání č. j. 360923/19/2709-60562-609385 ze dne 4. 3. 2019, kde uvedl, že „*svědek byl osobně přítomen při jednání s řidiči na Celním úřadě v Náchodě a osobně sledoval pohyb těchto dodávek z Celního úřadu vzhledem k blízkosti státní hranice.*“ Ani v jednom z těchto podání žalobce neuvedl, že by svědek překročil státní hranici. Ing. D. uvedl, že CMR listy předával na polské čerpací stanici osobně panu C. či osobě vlastníci razítka pana C., což zcela jistě nebyli řidiči kamionů, jak uvedl ve výše uvedených podáních žalobce. Přičemž ze svědecké výpovědi vyplynulo, že svědkovi určil právě žalobce, kde a komu mají být CMR listy předány. Dále lze přisvědčit žalovanému, že další nesrovnalost vykazuje svědecká výpověď ohledně data přechodu zboží či potvrzení CMR listů. Dle svědecké výpovědi nebylo prodlení mezi jednáním na celním úřadě a předáním CMR listů panu C. či jiné osobě, a proto logicky by data uskutečnění dodání zboží do Polska a data potvrzení CMR listů měla být shodná s daty jednání svědka na celním úřadě, tj. 16. 6., 2. 7. a 9. 12. 2015, avšak na daňovém dokladu č. 110150031 a k němu předloženému CMR listu č. CZ Ty 3257017 je uveden datum DUZP 17. 6. 2015, na daňovém dokladu č. 110150041 a k němu předloženému CMR listu č. CZ Ty 3257019 je uveden datum DUZP 1. 7. 2015, na daňovém dokladu č. 110150076 a k němu předloženému CMR listu č. CZ C 6579634 je uveden datum DUZP 10. 12. 2015. O účelovosti a formálnosti jednání svědčí vzdálenost místa údajného předání přepravních dokladů od státní hranice, zeleno žlutá čerpací stanice (pravděpodobně BP) se nachází cca 3,5 km od státní hranice, další 2 čerpací stanice se nacházejí cca 500m – 1000m za státní hranicí, přičemž ani na jednom z těchto uvedených míst nedošlo k prokazatelné vykládce zboží. Krajský soud se tak přiklonil k názoru žalovaného, že svědecká výpověď Ing. P. D. tak nepotvrdila, ani neprokázala dodání zboží do jiného členského státu deklarovanému odběrateli W. C. z důvodu jejího rozporu s ostatními zjištěnými důkazy včetně vlastních tvrzení žalobce. Ve vazbě na shora uvedené tak lze uzavřít, že žalobce dodání zboží do jiného členského státu neprokázal, když svědecké výpovědi neosvědčily vykládku zboží v jiném členském státě. Dle § 13 odst. 2 zákona o DPH se dodáním zboží do jiného členského státu rozumí dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu. Tuto podmínku přitom nelze považovat za splněnou, jestliže zboží pouze dočasně opustilo území České republiky, a to zcela z formálních důvodů. Žalobce neprokázal, že splnil podmínky pro osvobození dle ust. § 64 zákona o DPH. Jednak nedošlo ze strany žalobce k prokázání dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě, žalobce neprokázal, že zboží bylo skutečně dodáno deklarovanému odběrateli W. C., a současně nedoložil žádné takové důkazní prostředky k prokázání toho, komu předmětné zboží předal a jakým způsobem a dále že zboží fyzicky opustilo území České republiky.

52. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné, a proto žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
53. 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.

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

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

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

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

Hradec Králové 25. srpna 2021

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu