



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D., a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobce: **VIA-REK, a. s.**, IČ: 49450956
sídlem Ol. Blažka 145, Rájec
zastoupeného advokátem JUDr. Zdeňkem Hrouzkem
sídlem Pražákova 1008/69, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 11. 2019, čj. 48605/19/5300-21442-712243

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 11. 2019, čj. 48605/19/5300-21442-712243, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč k rukám jeho právního zástupce JUDr. Zdeňka Hrouzka, sídlem Pražákova 1008/69, Brno, a to do 1 měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „finanční úřad“) doměřil žalobci platebním výměrem čj. 4880390/18/3006-50521-708151 za zdaňovací období srpen 2014 daň

z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 17 242 572 Kč a penále ve výši 3 448 514. Platebním výměrem čj. 4880506/18/3006-50521-708151 doměřil finanční úřad žalobci DPH za zdaňovací období září 2014 ve výši 10 520 525 Kč a platebním výměrem čj. 4880567/18/3006-50521-708151 za zdaňovací období říjen 2014 ve výši 8 276 005 Kč. Důvodem pro doměření DPH bylo, že finanční úřad žalobci odepřel nárok na osvobození od daně v případě intrakomunitárního dodání zboží.

2. K odvolání žalobce proti citovaným platebním výměrům pak žalovaný změnil vyměřené DPH tak, že (i) DPH za srpen 2014 snížil na 10 838 906 Kč a penále na 2 167 781 Kč – výrok I., (ii) DPH za září 2014 snížil na 6 029 499 Kč – výrok II., a (iii) DPH za říjen 2014 snížil na 0 Kč – výrok III. rozhodnutí označeného v záhlaví (dále též „odvolací rozhodnutí“ nebo „napadené rozhodnutí“). Proti jeho výrokům I. a II. brojí žalobce u Krajského soudu v Brně žalobou podanou dne 26. 1. 2020.

II. Argumentace žalobce

3. Žalobce navrhuje napadené rozhodnutí zrušit, neboť nesouhlasí se žalovaným, že neprokázal splnění všech hmotněprávních podmínek podle § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, tedy, že by předmětné plnění dodal do jiného členského státu osobě registrované v jiném členském státě.
4. Žalobce je prodejcem řepkového oleje, který dodával v předmětném období olej několika odběratelům z různých členských států, přičemž v roce 2014 měl žalobce 17 odběratelů z různých členských států Evropské unie. Předmětem nynějšího sporu je dodání řepkového oleje do Polska, přičemž ke každé dodávce žalobce předložil množství listinných důkazů (kupní smlouvu, avízo, fakturu, expediční příkaz, CMR list, prohlášení pořizovatele zboží, bankovní výpis o úhradě faktury odběratelem aj.). Z těchto důkazů je patrné, že k dodání předmětného řepkového oleje odběratelům do Polska skutečně došlo. Žalovaný tyto důkazy hodnotil jednotlivě, nikoliv již v jejich souhrnu. To, že je odběratel v zahraničí nekontaktní nebo nepodal daňové přiznání, není bez dalšího určující důkaz, že zboží fakticky nebylo přepraveno (k tomu žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, čj. 5 Afs 83/2012).
5. K jednotlivým důkazům uvádí žalobce následující. Z CMR listů je patrné, že žalobce dodával předmětné oleje do rafinérií, což je zcela běžné, a proto jsou CMR listy podepsány zaměstnanci rafinérie a nikoliv přímo odběratelem. CMR list potvrzený přímo odběratelem pak obdržel žalobce e-mailem. V mezinárodním obchodě je běžné, že odběrateli je zboží dodáno na jinou adresu, než na které se nachází jeho sídlo či provozovna. Dále žalobce předložil potvrzení odběratelů o splnění podmínek dodání do jiného členského státu (§ 64 zákona o dani z přidané hodnoty), které jsou podle žalovaného neprůkazné. Žalovaný je přitom posoudil jinak, než finanční úřad, aniž by sám jakékoliv dokazování prováděl. Žalobce také zpochybňuje to, že potvrzení odběratelů pouze osvědčuje doručení zboží do jiného členského státu, ale neprokazuje dodání konkrétnímu odběrateli. Ptá se, proč by odběratelé takové prohlášení potvrzovali, pokud jim zboží nebylo dodáno.
6. Dopravu předmětného zboží zajišťoval žalobce vždy pomocí automobilových cisteren a každé vypravení cisterny žalobce předem odběrateli oznámil na e-mail dle kupních smluv. Po tomto avízu odběratel žalobci uhradil fakturovanou částku. Žalobce poukazuje na fakt, že cisterny byly v místě dodání vždy přijaty a zboží bylo vyskladněno – odběratelé

žalobce tak evidentně údaje o dopravě zaslaly rafinérii, která by bez toho zboží od žalobce vůbec nepřijala. Z bankovních výpisů žalobce je zřejmé, že odběratelé uhradili žalobci platby v rozsahu vystavených faktur. Totéž vyplývá i z výpisů z bankovních účtů odběratelů v Polsku, které finanční úřad opatřil. Z kombinace těchto důkazů jasně vyplývá vztah realizovaných plateb ve prospěch žalobce ze strany odběratelů k dodanému zboží. Žalovaný to ignoruje a tvrdí, že tato skutečnost ještě neprokazuje faktické dodání zboží, ale pouze peněžní přesun od jednoho subjektu k druhému. Není ale zřejmé, proč by odběratelé hradili žalobci faktury, pokud by jim nic nedodal. Obchody probíhaly na základě poptávky odběratelů a u každého odběratele šlo o několik dodávek – pokud jim žalobce nic nedodával, jak tvrdí žalovaný, proč by odběratelé hradili i následující faktury? Žalovaný zpochybňuje i e-mailové zprávy mezi žalobcem a odběrateli, jelikož nejsou opatřeny elektronickým podpisem. To považuje žalobce za nepřipadné, neboť e-mail je v mezinárodním obchodním styku běžným komunikačním prostředkem, při kterém se zaručený elektronický podpis běžně nepoužívá.

7. K odběratelům žalobce uvádí, že způsob navázání spolupráce popsal při výpovědi dne 12. 2. 2016 a 29. 8. 2017 obchodní ředitel žalobce, pan Z. Žalobce navázal vztahy se svými odběrateli způsobem, který je pro mezinárodní obchod zcela běžný. Dokonce po odběratelích vyžadoval potvrzení o bezdlužnosti. Žalovaný označuje odběratele žalobce za „jepičí firmy“ bez certifikace ISCC (certifikát o udržitelnosti). Povinnost registrace ISCC byla v Polsku zavedena až k 1. 10. 2014, k čemuž se finanční úřad a žalovaný nevyjádřili – hodnotili odběratele žalobce optikou české legislativy. Žalobce neodpovídá za plnění daňových povinností svých odběratelů. Podle informací polské finanční zprávy odběratel SERBEN vykázal pořízení zboží z jiného členského státu a jako dodavatele uvedl právě žalobce. Svědek T. S. potvrdil při svědecké výpovědi, že zprostředkoval kontakt mezi žalobcem a odběrateli BM Synergia a SERBEN. Tento svědek také několikrát navštívil areál žalobce, o čemž svědčí kniha návštěv. Dodává, že stejným způsobem obchoduje i s odběrateli z jiných členských států Evropské unie – přitom finanční úřad v těchto případech nárok na odpočet uznal (např. se společností Dasmol, s. r. o., s dodáním na Slovensko). Žalobce tak nerozumí tomu, proč je obdobný způsob obchodování (tedy i dodání zboží) daňovou správou posuzován rozdílně.
8. Žalobce také žádal finanční úřad, aby cestou mezinárodního dožádání prověřil, komu byl dále předmětný olej dodán. Žalobce sám kontaktoval společnost Euroservice, která je provozovatelem rafinérie v Jaroslavi, kam převážně žalobce řepkový olej dodával. Společnost Euroservice žalobci poskytla daňové doklady a CMR listy, které prokazují, že dodaný olej byl následně dodán společností ArtFactory právě společnosti Euroservice. Na tom chtěl žalobce demonstrovat, že s dodaným řepkovým olejem nakládal odběratel CANALL jako vlastník a dále ho přeprořádala. Žalovaný mohl požádat o prověření této transakce polského správce daně.
9. Uskutečnění plnění v souladu s daňovými doklady žalobce prokázal. Zachoval si potřebnou míru obezřetnosti a unesl důkazní břemeno. Poukazuje přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, čj. 5 Afs 83/2012 - 46, podle kterého není zapotřebí, aby bylo prokázáno dodání zboží přímo deklarovanému odběrateli, ale pouze skutečnost, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu. Zmiňuje dále rozsudek SDEU ve věci sp. zn. C-409/04 – Teleos, podle kterého nelze uložit dodavateli povinnost doplatit DPH za dodání zboží, pokud ten poskytl důkazy prokazující *prima facie* jeho nárok na osvobození, jestliže se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé. Žalobce prokázal, že

(i) zboží bylo dodáno osobě povinné k dani, tj. odběratelům, (ii) zboží opustilo tuzemsko a bylo přepraveno do jiného členského státu a (iii) zboží bylo přepraveno dodavatelem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou. Tyto podmínky vyplývají i z rozsudku SDEU ve věci sp. zn. C-587/10 – Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR).

10. Žalobce také namítá, že se finanční úřad dopouští fabulací a nerozlišuje mezi hodnocením důkazů a záměrným zkreslení skutkových okolností. Zejména se to projevilo v grafickém znázornění obchodních případů na str. 245 zprávy o daňové kontrole. Žalobce ve svém doplnění odvolání uvedl graf, který odpovídá skutečnosti, a na němž jsou zřejmé nejasnosti v grafu finančního úřadu. Zejména si finanční úřad dotváří obchodní případy, které však neplynou z žádných skutkových zjištění. Rovněž z audiozáznamu z ústního jednání při projednání zprávy o daňové kontrole vyplývá, že ze šesti odběratelů popřeli spolupráci s žalobcem dva – avšak to, že čtyři tak neučinili, finanční úřad do svých závěrů nepromítl.
11. Závěrem poukazuje žalobce na článek publikovaný v Hospodářských novinách, podle kterého jsou úředníkům vypláceny prémie v souvislosti s jejich doměřovací činností. Žalobce se domnívá, že i v jeho případě byla úředníkům, zabývajícím se jeho věcí, stanovena motivační odměna závislá na doměření daně.
12. V doplnění žaloby ze dne 28. 7. 2020 pak žalobce ještě dodal, že namítá nekompletnost a neúplnost předloženého daňového spisu. Ten je podle žalobce v takovém stavu, že není možné ověřit, zda je veden řádně či nikoliv. Listiny jsou řazeny chaoticky a nejsou číslovány.

III. Argumentace žalovaného

13. K obecné výtce žalobce ohledně posuzování důkazů žalovaný uvádí, že postupoval zcela v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Na předložených CMR listech nefigurují deklarovaní odběratelé, takže jimi nelze prokázat dodání předmětného plnění právě těmto odběratelům – plnění nebylo dodáno do jejich sídel či provozoven. CMR listy dodané e-mailem nejsou bez dalšího způsobilé prokázat přijetí plnění, jelikož u e-mailových zpráv nelze spolehlivě určit jejich skutečného odesílatele. Potvrzení odběratelů o splnění dodání shledal finanční úřad nevěrohodné, jelikož podpisy osob na nich uvedené se liší od podpisů na samotných smlouvách uzavřených mezi žalobcem a odběrateli. Také váhy řepkového oleje uvedené na potvrzeních se liší od vážních lístků, zároveň potvrzení neobsahují prohlášení, že předmětné plnění bylo dodáno přímo odběratelům.
14. Stejně tak e-mailová avíza o vypravení cisterny jsou způsobilá nanejvýš prokázat, že žalobce vypravil cisterny s předmětným plněním – žalovaný opět připomíná nízkou vypovídací hodnotu e-mailových zpráv. Samotná skutečnost, že odběratelé převedli žalobci nějaké finanční prostředky, ještě neprokazuje, že odběratelé také fakticky přijali plnění. Provedení platby je schopno prokázat pouze to, že došlo k peněžnímu přesunu od jednoho subjektu k druhému, nikoliv již to, zda za tuto platbu bylo fakticky poskytnuto též protiplnění.
15. Žalovaný nesdílí názor žalobce, že způsob navázání spolupráce s deklarovanými odběrateli byl obvyklý. Žalobce obchodoval s novými společnostmi bez příslušné certifikace. Z výpovědi p. Z. pouze vyplynulo, že probíhala nějaká jednání mezi žalobcem a jeho odběrateli, nikoliv však to, že k dodání předmětného plnění fakticky došlo. Žalovaný

poukazuje na své závěry v bodě 107 napadeného rozhodnutí. Dále je zarážející, že pan S. jakoukoliv spolupráci se žalobcem popřel. Konečně k výpovědi p. S. žalovaný uvádí, že je rozporná s dalšími důkazními prostředky a tudíž je nevěrohodná. Mezi tyto rozpory patří: (i) tohoto svědka označil žalobce jako zprostředkovatele až v odvolacím řízení, (ii) svědkem tvrzené schůzky se zástupci společností Serben a Synergia neodpovídají knize návštěv žalobce, (iii) svědek tvrdil, že odběratelé kontaktovali přímo jeho, neboť neuměli český jazyk a se žalobcem by se nedomluvili – p. Z. však v jednom ze svých vyjádření uvedl, že je schopen vést jednání v polském jazyce, (iv) svědek uvedl, že odběratelé mu avizovali skutečně platby a on informoval žalobce – z výpovědi pí. R. však vyplynulo, že odběratelé avizovali platbu přímo žalobci.

16. Šetření v Polsku považuje žalovaný za dostatečné, vyvinul maximální úsilí ke zjištění co nejúplnějšího skutkového stavu. Finanční úřad požádal o mezinárodní výměnu informací s úmyslem zjistit informace o odběratelích žalobce. Pro jejich nekontaktnost však nemohl být prošetřen další osud řepkového oleje. Důkazní prostředky předložené žalobcem se týkají vztahu mezi společnostmi CANALL a žalobcem, a dále mezi společnostmi ArtFactory a EUROSERVICE. Nesměřovaly proto k prokázání naplnění podmínek § 64 zákona o dani z přidané hodnoty.
17. Z judikatury plyne, že důkazní břemeno ohledně splnění podmínek osvobození od daně tíží žalobce (žalovaný zde odkazuje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2015, čj. 3 Afs 6/2015 - 30). Logikou žalobce by stačilo např. předat zboží dopravci s tím, že jej tento možná odveze někam na území jiného členského státu. Takovým způsobem však § 64 zákona o dani z přidané hodnoty koncipován není. Závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2010, čj. 1 Afs 103/2009 – 232 žalovaný nezpochybňuje. Ovšem je mylné přesvědčení žalobce, že zajistil dostatečné množství důkazů – zaměřil se totiž pouze na prokázání toho, že zboží opustilo území ČR. Zdaleka však neprokázal, že ve smyslu § 64 zákona o dani z přidané hodnoty dodal zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě. Dobrá víra žalobce byla posuzována ve vztahu k dostatečnosti důkazů k prokázání osvobození od daně. Ze zákonné důkazní povinnosti žalobce vyplývá, že ve svém zájmu si má opatřit důkazy, kterými je schopen uskutečnění plnění v souladu s daňovými doklady prokázat. Z toho plyne, že nezajistí-li si daňový subjekt dostatek důkazních prostředků k prokázání osvobození od daně, nemůže být v dobré víře ohledně toho, zda v budoucnu unese své důkazní břemeno ve vztahu k oprávněnosti tohoto nároku, potažmo v dobré víře, zda byly hmotněprávní podmínky pro vznik nároku vůbec splněny. Odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, čj. 5 Afs 83/2012 - 46 není přílehlavý, neboť se týkal skutkově odlišné věci - spornou otázkou byla přeprava zboží. Tím, že žalobce neprokázal dodání zboží konkrétním odběratelům, není ani prokázáno, jaké společnosti bylo dodáno a zda je registrována k dani v jiném členském státě. Žalovaný také odmítá, že by došlo k nepřiměřeným důkazním nárokům na žalobce. V dané věci finanční úřad pouze požadoval, aby žalobce doložil, že plnění dodal odběratelům registrovaným v jiném členském státě.
18. Konečně k motivační odměně žalovaný uvádí, že je námitka žalobce založena na spekulativních úvahách vycházejících z obecných informací z médií. Jde tak o nepodloženou domněnku. Z postupu finančního úřadu a žalovaného nijak neplyne, že by v řízení došlo ke svévolnému hodnocení důkazů.

IV. Replika žalobce

19. Nad rámec žalobních tvrzení žalobce dodává, že o izolovaném posuzování jednotlivých důkazů svědčí již finančním úřadem zvolené formulace: „samotná skutečnost“, „sama o sobě“, „bez dalšího“ a jiné, kterými hodnotil, že důkazní prostředky neprokazují dodání zboží. Ve vzájemné souvislosti tak žalovaný důkazy nehodnotil. Žalovaný evidentně požaduje pouze přímý důkaz o tom, že zboží bylo fakticky dodáno deklarovaným odběratelům. Avšak ke zjištění skutkového stavu lze dospět i na podkladě nepřímých důkazů, jestliže jejich zhodnocením lze nabýt přesvědčení, že se skutečnost opravdu stala.
20. Také nelze souhlasit s tím, že e-mailová komunikace je nevěrohodná pro absenci elektronického podpisu. V mezinárodním obchodě se vůbec nepoužívají e-maily podepsané „kvalifikovaným certifikátem“, navíc je takový certifikát platný pouze v České republice. Pro žalobce bylo stěžejní, že e-maily byly odesílány a přijímány z e-mailových adres dle kupní smlouvy. Tyto e-mailové adresy byly v kupní smlouvě uvedeny právě z toho důvodu, aby přes ně probíhala komunikace (pouze u firmy Finola došlo nedopatřením k záměně písmen – finalo x finola).
21. Pokud jde o rozpory v podpisech na kupních smlouvách, CMR listech a dalších listinách, finanční úřad sám ve zprávě o daňové kontrole na str. 107 přiznal, že v některých případech se jednalo o podpisy a v dalších o paraфы. Vzhledem k tomu, že nebyl zpracován znalecký posudek z oboru grafologie a písmoznalectví, nelze tyto skutečnosti žalobci vytýkat. Žalovaný se však od těchto závěrů finančního úřadu odchýlil, aniž by sám vedl dokazování a svůj názorový posun odůvodnil. Prohlášení odběratele podle § 64 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty je zákonem předvídaný způsob prokazování nároku na osvobození od daně. Pochybnosti žalovaného o textaci tohoto prohlášení jsou nedůvodné, neboť striktně vychází z textu zákona. To, že uvedené prohlášení neobsahuje přímo prohlášení odběratele, že zboží bylo dodáno právě jemu, je projevem přepjatého formalismu. Konečně žalovaný zpochybňoval prohlášení odběratelů z toho důvodu, že údaj o váze dodaného oleje tam uvedený byl odlišný od vážních lístků. Vysvětlení této odlišnosti přitom finanční úřad akceptoval, zatímco žalovaný se od jeho závěrů opět odchýlil a bez dokazování přijal jiný závěr.
22. Není zároveň pravdou, že mezi žalobcem a odběrateli proběhly „jakési“ platby. Z výpisu bankovního účtu je zřejmé, že platby byly doprovázeny textem odkazujícím na fakturu vystavenou žalobcem. Nad to odběratelé vždy zaslali žalobci příkaz z internetového bankovníctví o provedené platbě včetně doložky osoby, která příkaz zadala (vždy šlo o osobu oprávněnou jednat jménem příslušného odběratele).
23. Žalobce nikdy netvrdil, že u odběratelů vyžadoval certifikaci ISCC, neboť tato nebyla v Polsku tamními zákony předepsána. K výpovědi p. S. žalobce uvádí, že předně není pravdou, že se o něm žalobce zmínil až v odvolacím řízení. V odpovědi na výzvu finančního úřadu ze dne 12. 7. 2017 (čj. 3400172/17/3003-60564-711215) totiž žalobce informoval finanční úřad o jeho úloze. To, že jeho výslech navrhl žalobce až v odvolacím řízení, svědčí o tom, že žalobce byl přesvědčen o unesení důkazního břemene. Také není pravdou, že svědek S. nebyl v areálu žalobce – z předložené knihy návštěv naopak plyne, že v sídle žalobce několikrát pobýval, a to i se zástupci různých společností. Stejně tak v rámci reakce na seznámení s výsledky odvolacího řízení žalobce předložil záznam e-mailové komunikace mezi odběrateli, žalobcem a p. S. Pokud jde o jazykové dovednosti p.

Z, nepřisluší finančnímu úřadu spekulovat, proč tato osoba zvolila ten který jazyk pro svou komunikaci.

24. Žalobce má výrazné pochybnosti o výpovědi p. S. Jeho tvrzení o zapůjčení občanského průkazu neznámým ženám, které měly založit jeho jménem společnost a několik bankovních účtů se žalobci jeví jako nepravděpodobné.

V. Posouzení věci krajským soudem

25. Soud rozhodl ve věci samé bez jednání za podmínek § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Žalobce navrhoval v žalobě tyto důkazy: (i) audiozáznam z projednání zprávy o daňové kontrole a (ii) článek v Hospodářských novinách ze dne 7. 1. 2020, nazvaný „Odměny úředníkům: Doměřte daň, dostanete 25 tisíc“. Jejich provedení však soud neshledal potřebným. Důkaz pod bodem (i) je součástí správního spisu, kterým soud dokazování neprovádí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, čj. 9 Afs 8/2008 - 117, č. 2383/2011 Sb. NSS). Pokud jde o článek pod bodem (ii), žalobce vyličil pouze obecné přesvědčení, že úředníci finančního úřadu byli motivováni doměřit mu daň. Navržený důkaz má svědčit o obecném systému odměňování úředníků finančních úřadu, což však nemůže v konkrétní věci (bez dalších indicií) zpochybnit nezávislé rozhodování. Jde o nadbytečný důkaz, který na posouzení věci nemůže nic změnit a soud jej z tohoto důvodu odmítl. V replice navržené důkazy jsou opět součástí správního spisu, k čemuž platí výše řečené. Návrh na provedení důkazů před správním soudem podle § 71 odst. 1 písm. e) s. ř. s. nelze sám o sobě považovat za nesouhlas s rozhodnutím bez jednání ve smyslu § 51 odst. 1 s. ř. s. (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2016, čj. 7 As 93/2014 - 48, č. 3380/2016 Sb. NSS). Žalobce sice zprvu vyslovil nesouhlas s rozhodnutím bez nařízení ústního jednání, avšak sám později ve vyjádření ze dne 28. 6. 2020 své stanovisko změnil a s rozhodnutím bez jednání souhlasil.

26. Žaloba je důvodná.

Skutková zjištění

27. Soud nejprve stručně nastíní skutkový stav, jak vyplynul z napadeného rozhodnutí a ze správního spisu (v němž soud ověřoval skutečnosti, které byly podle žalobce sporné), a to jen v rozsahu potřebném pro následné právní posouzení věci.
28. Žalobce uplatnil v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen až říjen 2014 nárok na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu dle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty. Dodaným zbožím byl řepkový olej, který měl žalobce dodat do Polska následujícím odběratelům:
- COLZA-TRANS, MIŁOSZ ZUBER, VAT ID: PL6272474755 (dále jen „Colza“),
 - FINOLA ENTERPRISE spol. z o. o., VAT ID: PL7010408580 (dále jen „Finola“),
 - B.M. Synergia Barbara Młodzińska, VAT ID: PL7981044442 (dále jen „Synergia“),
 - CANALL spol. z o. o., VAT ID: PL5272714489 (dále jen „Canall“),
 - SERBEN spol. z o. o., VAT ID: PL7831706657 (dále jen „Serben“),
 - KAZIMIERZ SZABLICKI, VAT ID: PL6411858880 (dále jen „Szablicki“),
- společně také jako „odběratelé“.

29. V rámci daňové kontroly, zahájené dne 27. 11. 2014, prověřoval finanční úřad okolnosti dodání předmětného řepkového oleje odběratelům. Při této kontrole zjistil, že odběratelé jsou nekontaktní, nesídlí na svých adresách, nemají žádné zaměstnance, nepodávají daňová přiznání a jde o nově vzniklé společnosti. Proto vyzval žalobce (výzvy k prokázání skutečností čj. 910405/17/3003-60564-711215, 910724/17/3003-60564-711215, 1336889/17/3003-60564-711215, 1338680/17/3003-60564-711215, 1340009/17/3003-60564-711215 a 1341527/17/3003-60564-711215), aby doložil, případně navrhl takové důkazní prostředky, kterými prokáže uskutečnění plnění – dodávky řepkového oleje pro deklarované osoby registrované k dani v jiném členském státě.
30. Podle žalobcova vysvětlení proběhly sporné obchodní případy následovně. Odběratelé z Polska kontaktovali žalobce na základě údajů uvedených na jeho internetových stránkách a projevíli zájem o nákup řepkového oleje. Žalobcův jednatel, Ing. Z., vedl jednání se statutárními orgány odběratelů, příp. se zprostředkovateli, v různých kavárnách a hotelech na území ČR a Polska. Žalobce si své obchodní partnery standardním způsobem prověřil (k tomu žalobce doložil potvrzení o přidělení IČ, potvrzení o registraci plátce DPH pro účely intrakomunitárních obchodů, a dále návrh na zápis do obchodního rejstříku, včetně průvodního dopisu potvrzeného rejstříkovým soudem) a na základě toho spolu strany uzavřely smluvní vztah (k tomu žalobce doložil kupní smlouvu). Místo dodání upřesnil vždy odběratel před konkrétní dodávkou telefonicky, přičemž se jednalo o rafinerie, příp. průmyslové areály s možností skladovat řepkový olej. Žalobce vždy v okamžiku, kdy měl olej naložen a odeslán, zaslal odběrateli e-mailem avízo o realizované dopravě (k tomu žalobce doložil objednávku dopravy na místo určení, včetně faktury za ni a bankovního výpisu o její úhradě dopravci, zmíněné e-mailové avízo, a dále expediční příkaz, v němž bylo vždy uvedeno místo dodávky, SPZ auta a přívěsu, jméno řidiče a hmotnost nákladu). Teprve poté, co odběratel dal neodvolatelný bankovní příkaz k úhradě vystavené faktury a zaslal o tom žalobci e-mailem doklad, dal žalobce řidiči telefonický pokyn ke stočení řepkového oleje v rafinerii (k tomu žalobce doložil fakturu, včetně místa určení a názvu odběratele, a dále výpis z bankovního účtu prokazující úhradu faktury). Pracovník rafinerie potvrdil řidiči přepravní společnosti, že olej převzal (k tomu žalobce doložil vážní lístek z místa dodání potvrzený rafinerií, a dále CMR list potvrzený žalobcem, dopravcem a rafinerií v místě dodání). Následně potvrdil žalobci převzetí oleje též odběratel, a to e-mailem (k tomu žalobce doložil jinou verzi CMR listu, kde převzetí oleje namísto rafinerie potvrzuje deklarovaný odběratel, a dále prohlášení odběratele jakožto pořizovatele zboží podle § 64 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty).
31. Finanční úřad dospěl na základě provedeného řízení k tomu, že předmětný řepkový olej byl přepraven prostřednictvím zmocněné třetí osoby a prostřednictvím žalobce do jiného členského státu. Tím jsou naplněny dvě podmínky pro uplatnění osvobození při dodání zboží do jiného členského státu. Jinými slovy, nejsou pochybnosti o tom, že žalobce dodal řepkový olej do deklarovaných rafinerií v Polsku. Finančnímu úřadu však zůstaly pochybnosti o tom, zda žalobce skutečně dodal řepkový olej deklarovaným odběratelům, tj. že na ně převedl právo nakládat s dodaným olejem jako vlastník. Provozovateli uvedených rafinerií, resp. skladů totiž nebyli deklarovaní odběratelé, nýbrž společnosti ARVA LOGISTIC, sp. z o. o. (dále také jen „Arva“) a EUROSERVICE ZAKŁADY PRZEMYSŁU TŁUSZCZOWEGO W SUROCHOWIE, sp. z o. o. (dále také jen „Euroservice“).

32. Pochybnosti finančního úřadu pramenily zejména z pochybné kvality odběratelů - jsou riziková, nespolupracují s polským správcem daně, nevyskytují se na adrese sídla, nepodávají daňová přiznání, někteří nepřiznali pořízení nyní řešeno zboží, nemají provozovnu a nevlastní majetek, nedisponují certifikátem ISCC. Pochybnosti pramenily také z toho, že se odběratelé neúčastnili příjmu dodaného oleje do rafinérií a že listiny předložené žalobcem obsahovaly určité rozpory. Zejména však finanční úřad vytýkal žalobci, že žádný z jím předložených důkazů neprokazuje jednoznačně, že jeho odběratel odeslaný olej skutečně přijal. Na základě provedené kontroly tak dospěl finanční úřad k závěru, že žalobce neprokázal dodání předmětného řepkového oleje deklarovaným odběratelům. Žalobce sice doložil, že řepkový olej vyvezl do Polska do rafinérií, ovšem jím předložené důkazy neprokazují, že předmětné plnění dodal (převedel právo nakládat) na deklarované odběratele.
33. Pro kontext je ještě nutno dodat, že v rámci téže finanční kontroly dospěl finanční úřad k závěru, že při nákupech řepkového oleje v tomtéž období se žalobce stal součástí řetězce dodavatelů, v jehož rámci došlo ke spáchání daňového podvodu, a žalobce o tom měl a mohl vědět. Podvodný řetězec přitom měl podle všeho začínat právě v Polsku. Na základě svých zjištění finanční úřad doměřil žalobci DPH na vstupu. V odvolacím řízení nicméně žalobce doložil znalecký posudek prokazující, že cena nakupovaného oleje nebyla nijak mimořádně nízká. Žalovaný pak v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že právě cena oleje představovala centrální bod v úvahách finančního úřadu o tom, že zde byly podezřelé okolnosti, které žalobce při nákupech řepkového oleje ignoroval. Zbývající podezřelé skutečnosti samy o sobě nemohly dostatečně podložit úvahu, že se žalobce vědomě či z nedbalosti zapojil do daňového podvodu. Proto žalovaný napadeným rozhodnutím doměřenou daň na vstupu snížil, resp. zrušil. Závěry finančního úřadu o tom, že na výstupu žalobce neunesl důkazní břemeno stran dodání řepkového oleje odběratelům v jiném členské státě, naopak v odvolacím řízení obstály a zde žalovaný doměření daně v převážné většině případů potvrdil.

Podmínky pro osvobození od DPH

34. Předmětem sporu je otázka, zda žalobce prokázal v daňovém řízení to, že dodal předmětný řepkový olej polským odběratelům, tedy zda splnil jednu ze základních podmínek podle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty pro osvobození od daně. Citované ustanovení znělo v době vydání napadeného rozhodnutí takto: „*Dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.*“
35. V řízení není sporné (str. 111 zprávy o daňové kontrole), že žalobce prokázal dodání předmětného oleje do rafinérií v Polsku – Jaroslaw a Chybie. O tom svědčí nejen doklady prokazující dopravu řepkového oleje (objednávka dopravy, navazující fakturace dopravců, výpis z účtu žalobce prokazující úhradu ceny za dodávku a expediční příkaz), ale také CMR listy z místa dodávky podepsané žalobcem, dopravcem a provozovatelem rafinérie. Krajský soud nemá žádné pochybnosti o tom, že žalobce skutečně řepkový olej dodal na tvrzená místa v Polsku.
36. Spor je o to, zda žalobce dodal olej právě deklarovaným odběratelům, tedy osobám registrovaným k dani v jiném členském státě. Česká právní úprava daně z přidané

hodnoty je transpozicí práva Evropské unie, zejména směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále také jen „směrnice o DPH“). Z judikatury Soudního dvora Evropské unie (srov. rozsudek ze dne 27. 9. 2007, *The Queen, na žádost Teleos plc a další*, C-409/04, Sb. rozh. s. I-032277) vyplývá, že osvobození od daně dle směrnice o DPH lze uplatnit za kumulativního splnění následujících podmínek: (i) právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele (došlo k dodání zboží), (ii) dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu a (iii) v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy věc fyzicky opustila území členského státu dodání.

37. Podle § 13 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty se dodáním zboží rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Z rozsudku Soudního dvora ze dne 8. 2. 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, C-320/88 plyne, že termínem dodání zboží se rozumí jakýkoliv převod hmotného majetku jednou osobou, který opravňuje druhou osobu skutečně nakládat s tímto majetkem, jako kdyby byla jeho vlastníkem. Z komentáře [BRANDEJS, Tomáš. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. Praha: ASPI, 2008-. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7598-436-4] k § 13 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty plyne, že: „Z judikatury SDEU nicméně vyplývá, že převod práva nakládat se zbožím jako vlastník nevyžaduje, aby strana, na niž je tento majetek převáděn, uvedené zboží fyzicky držela anebo k ní bylo uvedené zboží fyzicky přepraveno nebo ho fyzicky obdržela.“ Tento závěr plyne např. i z rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 28. 3. 2019, *Milan Vinš, proti Odvolacímu finančnímu ředitelství*, C-275/18.
38. Jak vidno, pro převod práva nakládat se zbožím jako vlastník není nutné, aby zboží odběratel fakticky obdržel. Tudiž je zřejmé, že způsob přepravy zvolený žalobcem není nikterak pochybný či snad nezákonný. To, že žalobce dodává zboží nikoliv samotnému odběrateli, ale na určité úložné místo, je plně akceptovatelné – zvláště u řepkového oleje (a podobných látek), jejichž skladování vyžaduje speciální zázemí. Jak soud konstatoval výše, o dodání do rafinérií v Polsku není pochyb. Strany se přou o to, zda žalobce dostatečně prokázal, že takto dodaný olej obdrželi (přijali do svého vlastnictví) právě deklarovaní odběratelé.

Dobrá víra a daňový podvod

39. Finanční úřad hodnotil na několika místech zprávy o daňové kontrole (str. 108 a 110) dobrou víru žalobce v to, že přijal veškerá opatření, aby nevznikly pochybnosti o realizovaných transakcích. Finanční úřad však na str. 108 zprávy o daňové kontrole uvádí (byť mylně hovoří o žalobci jako o odběrateli plnění): „K tomu správce daně uvádí, že není meritem věci, zda daňový subjekt a jak pokryl podnikatelské riziko, ale zda unese dobrou víru, v okamžiku, kdy bude zjištěno, že plnění které přijal, bylo součástí řetězového obchodu zasaženého podvodem na DPH“ (o podvodném jednání, tentokrát již ve vztahu k odběratelům, se hovoří též na str. 103 zprávy o daňové kontrole). Tyto závěry přebírá i žalovaný v bodě 61 napadeného rozhodnutí, byť výslovně o daňovém podvodu nemluví.
40. Žalovaný se snažil tuto situaci ve svém vyjádření k žalobě vysvětlit tím, že dobrá víra se zkoumala jen ve vztahu k dostatečnosti důkazů k prokázání osvobození od daně. Daňový subjekt tedy podle žalovaného nebyl v dobré víře, že bude schopen prokázat uskutečnění zdanitelného plnění za podmínek, které odůvodňují osvobození od DPH. Finanční úřad však explicitně mluví o daňovém podvodu. Je pochopitelné, že tato situace mohla v žalobci vyvolat domněnku, že dobrou víru zkoumal finanční úřad ve vztahu

k případnému podvodnému jednání jeho obchodních partnerů. Takto také ostatně vyznívá řada pochybností, na nichž orgány daňové správy své pochybnosti o důkazech předložených žalobcem založily. K dodávkám řepkového oleje přitom není nikde konstatováno, že mělo jít o podvod. Pokud by tomu tak být mělo, pak by tížila daňové orgány povinnost prokázat, že v řetězci chybí daň a v čem tkvěla podstata daňového podvodu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018 - 42, nebo rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében*, spojené věci C-80/11 a C-142/11). Posuzovat dobrou víru žalobce v to, že přijal náležitá opatření, aby se neúčastnil daňového podvodu, aniž by vůbec finanční úřad vůbec tvrzený podvod blíže zkoumal, je nepřípustné.

41. Krajský soud k tomu podotýká, že zpráva o finanční kontrole celkově budí dojem, že přinejmenším zpočátku finanční úřad zvažoval, že stejně jako DPH na vstupu, rovněž DPH na výstupu žalobci doměří z toho důvodu, že se stal součástí řetězce, v němž došlo k podvodu na DPH. Svědčí o tom nejen výše citovaná rétorika, ale i struktura úvah finančního úřadu, který značnou část svých závěrů staví na tom, že se žalobce podle něj nechoval jako obezřetný obchodník a opakovaně naznačuje, že se žalobcem mohly elektronickou cestou komunikovat zcela jiné osoby než statutární orgány odběratelů. Soud samozřejmě nepřehlédl, že některé okolnosti zkoumaných obchodních případů odpovídají typickým rysům daňového podvodu. Zejména se zdá, že na polské straně existoval řetězec virtuálních společností, které si navzájem přeprodaly žalobcem dodaný řepkový olej a konečným příjemcem tohoto řetězce transakcí byly ve skutečnosti společnosti Arva a Euroservice, do jejichž skladů žalobce nechal již na počátku olej odvézt.
42. Soud ale musí vycházet z toho, o co orgány daňové správy nakonec své rozhodnutí opřely. Tvrdí-li tedy, že žalobce vůbec nesplnil podmínky pro odpočet DPH, jelikož neunesl důkazní břemeno a neprokázal dodání zboží deklarovanému odběrateli, může soud zkoumat právě jen to, zda důkazy předložené žalobcem lze hodnotit jako dostatečné. Na dokumenty, které žalobce předložil, je přitom nutno nazírat optikou běžného obchodního vztahu a toho, co je v takovémto vztahu obvyklé. Nelze je hodnotit prizmatem vztahu *a priori* podezřelého, jenž byl následně zasažen podvodem na DPH a vyžadoval tudíž vyšší míru obezřetnosti ze strany toho, kdo se do něj navzdory – již tehdy zjevným – rizikům hodlal zapojit. Dobrou víru v to, že žalobce není zapojen do daňového podvodu, zkrátka nelze zaměňovat za dobrou víru v to, že se mu podaří pomocí listin, které si během obchodní transakce opatřil, prokázat daňové správě, že tato transakce skutečně proběhla.

Rozbor důkazní situace

43. Žalobce předložil ke každému obchodnímu případu velké množství listin, které podle názoru krajského soudu věrohodným způsobem osvětlují okolnosti dopravy, předání a placení řepkového oleje a potvrzují ve svém souhrnu, že se obchodní případy odehrály tak, jak je líčí žalobce (bod 30 tohoto rozsudku). Je evidentní, že existovalo schéma, podle kterého se dodávky oleje realizovaly. Na základě kupních smluv žalobce objednával a platil dopravu řepkového oleje do místa dodávky, avizoval ji předem e-mailem odběratelům, ti uhradili vystavené faktury, následně žalobce dodal řepkový olej do rafinérií a odběratelé mu zaslali potvrzení o dodání a prohlášení pořizovatele. Žalobce tak doložil důkazy sled skutečností, které provázely každou dodávku řepkového oleje a navazovaly jedna na druhou.

44. Finančnímu úřadu lze přisvědčit pouze v tom, že žádný z předložených důkazních prostředků by sám o době nebyl schopen s naprostou jistotou prokázat, že odeslané zboží přijal do svého vlastnictví deklarovaný odběratel, a to prostřednictvím osoby, která by za něj byla oprávněná jednat. Převzetí oleje totiž odběratel potvrzoval vždy jen prostřednictvím e-mailu.
45. K tomu je za prvé nutno říci, že takováto forma komunikace není v obchodních vztazích nikterak neobvyklá. Z předložených listin nadto vyplývá, že žalobce a jeho odběratelé si určili kontaktní e-maily již v kupních smlouvách (bod 12 kupních smluv) a následně přes ně opakovaně komunikovali, a to jak před zahájením realizované dopravy zboží, tak i v jejím průběhu, a vzájemně si elektronickou cestou zasílali různé listiny. V obecné rovině může za důkaz sloužit jakýkoliv podklad, jímž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně (§ 93 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb. daňový řád). Ke znevěrohodnění důkazů pocházejících z elektronické komunikace mezi žalobcem a jeho odběrateli rozhodně nepostačuje tvrzení finančního úřadu, že nemá jistotu o odesílateli e-mailových zpráv. Stoprocentní jistota u této formy komunikace nebude prakticky nikdy. Finanční úřad se sice pokusil vysvětlit, že ani žalobce podle něj nebyl touto formou dostatečně zajištěn před případným nárokem svého odběratele na vrácení peněz, jestliže by ten následně obdržení zboží popřel (str. 104 a 110 zprávy o daňové kontrole), ale takovýto náhled se krajskému soudu jeví jako přehnaný. Každý podnikatel musí vždy volit určitý kompromis mezi rigiditou, k níž by ho vedla opatrnost a snaha právně se zajistit proti nejrozumnějším možným nárokům obchodního partnera, a mezi flexibilitou, kterou vyžaduje proměnlivá ekonomická realita a také snaha učinit obchodování pro sebe i pro partnera co nejvíce komfortním. Z tohoto pohledu se při obchodování dvou zahraničních subjektů jeví e-mail jako poměrně spolehlivá forma komunikace – jde o komunikaci písemnou, jejíž obsah je možno do budoucna uchovat. Nadto je potřeba přihlédnout i k tomu, že žalobce byl zajištěn i jiným způsobem. Nechal totiž olej v rafinérii stočit až v okamžiku, kdy měl potvrzeno, že odběratel dal své bance pokyn k odeslání peněz. Při vzniku sporu o dodání oleje by to tedy byl odběratel, kdy by musel žalovat na vydání bezdůvodného obohacení, nesl by před soudem důkazní břemeno a riskoval by úhradu nákladů soudního řízení.
46. Za druhé pak musí soud vytknout žalovanému, že veškeré důkazy hodnotí velmi izolovaně. I v daňovém řízení však je podle krajského soudu možné prokázat klíčovou skutečnost důkazy nepřímými, pokud tyto tvoří ucelený řetězec. Právě to se v daném případě stalo. Naprostá většina pochybností daňové správy vůči důkazům, které jí žalobce předložil, pramení buď z neexistence přímého důkazu o převzetí zboží osobou oprávněnou jednat za odběratele, nebo z marginálních či snadno vysvětlitelných rozporů v listinách či tvrzeních žalobce. Krajský soud se jim nyní bude věnovat jednotlivě.
47. Co se týká procesu kontraktace, finanční úřad vytkl žalobci rozpory mezi tvrzeními jeho jednatele (Ing. Z.) o tom, kde v Polsku vedl jednání s budoucími odběrateli, a mezi tím, jaké cíle cest do Polska reálně vykázal (str. 99 a 101-102 zprávy o daňové kontrole). Jednatel žalobce totiž uváděl, že k dohodě se zástupcem společností Finola došlo v Katowicích, avšak v době, kdy s touto společností obchodoval, vykonal podle knihy jízd pracovní cesty pouze do polského Chorzowa. Naproti tomu u společnosti Colza tvrdil, že smlouvu s ní zřejmě uzavřel v Chorzowě, avšak v příslušném období navštívil pouze Katowice. Podle krajského soudu je evidentní, že svědek obě společnosti zaměnil a daňová správa z toho vyvodila zcela neadekvátní závěry. Rozpor mezi výpovědí jednatele a

knihami jízd je podle krajského soudu s ohledem na množství polských odběratelů snadno vysvětlitelný s ohledem na časový odstup mezi obchodními jednáními a provedeným výsledkem.

48. Určitou relevanci je tak možno přiznat pouze pochybnostem daňové zprávy pramenícím z toho, že dodávky v řádech milionů korun se pravděpodobně uskutečňovaly ještě před formálním podpisem smluv, a to jen na základě předběžného odsouhlasení smluvních podmínek přes e-mail, a dále že k podpisu smluv zřejmě docházelo distanční formou, ačkoliv jednatel to původně popíral (str. 96 zprávy o daňové kontrole). Tato dílčí pochybnost však sama o sobě ke zpochybnění celého řetězce důkazů nestačí.
49. Dalším sporným bodem byl způsob, jakým si žalobce prověřoval své odběratele. Podle krajského soudu byly dokumenty, které si žalobce od svých obchodních partnerů vyžádal, ve svém souhrnu pro běžný obchodní případ dostatečné. Jako zcela líceměrná se v této souvislosti jeví výtku žalovaného, že žalobce obchodoval se společnostmi bez certifikace ISCC, ačkoliv ji podle svého vlastního tvrzení standardně vyžadoval (bod 49 napadeného rozhodnutí). Je potřeba přisvědčit žalobci, že ve svých vyjádřeních mluvil o nutnosti certifikátu ISCC ve vztahu ke svým dodavatelům řepkového oleje, nikoliv ve vztahu k odběratelům. Především však nelze přehlížet, že finanční úřad ve vztahu k dodavatelské části řetězce nakonec dospěl k závěru, že tento certifikát – který žalobce od svých dodavatelů skutečně vyžadoval – vlastně nic nezaručuje. Může ho totiž získat i společnost, která se na trhu pohybuje krátkou dobu a nemá žádné větší zkušenosti v daném oboru (str. 221 a 300-301 zprávy o daňové kontrole).
50. Pokud jde o obsah smluv, za nejvýznamnější zdroj pochybností považuje soud fakt, že smlouvy sice odkazují na standardizovanou podmínku INCOTERMS se zkratkou DAP (delivered-at-place), avšak obsahují její naprosto chybný výklad. Zatímco ve skutečnosti tato podmínka znamená, že dopravu zajišťuje prodávající na své riziko, z doprovodného textu vyplývá, že dopravu bude naopak na své riziko zajišťovat kupující. Žalobce na výzvu finančního úřadu vysvětlil, že došlo pouze k chybě v anglickém překladu a že skutečný obchodní vztah pak probíhal podle správného výkladu INCOTERMS (tj. dopravu zboží zajišťoval na své riziko žalobce). Je ale vskutku s podivem, že z řady odběratelů, s nimiž žalobce uzavíral zcela totožné smlouvy se žádný proti chybnému výkladu podmínky DAP neohradil a nepožadoval změnu textu smlouvy, z něž nebylo zřejmé, kdo má nést náklady na dopravu zboží a rizika s ní spojená. Svědčí to opravdu pro to, že písemné smlouvy byly uzavírány pouze formálně a skutečný obsah obchodního vztahu byl určen ústní dohodou stran. Jedná se ale podle krajského soudu o poznatek, který by mohl svědčit o vědomém zapojení žalobce do daňového podvodu, nikoliv však zásadním způsobem rozbít nebo znevěrohodnit řetězec důkazů svědčících o tom, že plnění mezi stranami fakticky probíhalo.
51. Ostatní pochybnosti daňové správy ve vztahu k uzavřeným smlouvám shledal krajský soud marginálními. Ve dnech, které jsou na smlouvách uvedeny jako data podpisu smluv, se sice podle knihy návštěv nevyskytovaly v sídle žalobce žádné osoby, jež by mohly za odběratele smlouvy podepsat, to však žalobce ve svých vyjádřeních vysvětlil. Uvedl, že datum a místo uzavření smluv je uvedeno pouze u jeho podpisu a značí tedy, kdy a kde smlouvu podepsala jeho společnost jako dodavatel. Odběratelé je podepisovali distančně, příp. při jednáních se žalobcovým jednatelem uskutečněných mimo žalobcovo sídlo. Za naprostou banalitu pak krajský soud považuje poukazy orgánů daňové správy na to, že e-mailová komunikace s odběratelem v jednom případě probíhala z e-mailové adresy

finola.enterprise@op.pl, ačkoliv podle kupní smlouvy mělo jít o e-mail finalo.enterprise@op.pl (str. 89 zprávy o daňové kontrole). Evidentně jde o překlep v textu adresy společnosti, jejíž správný název zní „Finola“ a právě z této správné adresy se žalobcem komunikovala osoba, jež za tuto společnost jednala.

52. Daňová správa také přikládá velký význam tomu, že ve smlouvách si strany nesjednaly předem místo dodání. Podle žalobce se upřesňovalo vždy *ad hoc* telefonicky, proto o tom nejsou zachovány žádné doklady. To by snad mohlo vést k úvaze, že právě zde je řetězec nepřímých důkazů přetržen. Avšak podle soudu nelze tvrzení žalobce shledat *a priori* nevěrohodným. Jestliže odběratelé byli obchodníky, kteří nedisponovali skladovací kapacitou pro řepkový olej, pak jistě teprve po uzavření kontraktu na dodání zboží mohli sami hledat partnera a vstoupit do smluvního vztahu s konkrétní společností, která by pro ně přijetí a skladování oleje zajistila. Operativní sjednání místa dodávky až na základě výsledku kontraktačního procesu s korporací disponující skladovacími kapacitami v Polsku se jeví jako vhodný způsob, jak tento problém řešit. Chybějící článek v důkazním řetězci, který by přímo prokazoval, že odběratel dal pokyn, kam mu má být zboží přivezeno, není fatální, neboť ze všech dalších důkazů plyne, že místo dodávky muselo být v souladu s vůlí odběratele (ať už ji sdělil žalobci jakkoliv), jinak by odběratel neuhradil vystavenou fakturu.
53. Další věc, kterou klade žalovaný žalobci k tíži, je to, že si neověřoval existenci smluvního vztahu mezi rafinérií a žalobcovými odběrateli. To ovšem v běžném obchodním vztahu jistě nebylo žalobcovou povinností. Znovu je třeba připomenout, že k doměření daně nedošlo z důvodu účasti žalobce na podezřelé transakci zasažené daňovým podvodem, ale kvůli nedostatku důkazů o tom, že zboží dodal deklarovaným odběratelům. Pokud chtěl finanční úřad vystavět svůj závěr na tom, že dodání řepkového oleje do rafinérií bylo formální a deklarovaní odběratelé s ním nedisponovali, měl cestou žádosti v rámci mezinárodní výměny informací požádat o vyjasnění okolností spolupráce mezi společnostmi Arva a Euroservice (které vlastní uvedené rafinérie a jejich razítka a podpisy jsou na všech CMR listech a vážních listcích) a odběrateli žalobce. Z přehledu úkonů obsažených na str. 1 až 54 zprávy o daňové kontrole vyplývá, že k oslovení uvedených společností finanční úřad nepřistoupil, ačkoliv ohledně údajů o žalobcových odběratelích k mezinárodnímu dožádání přistoupil. Zároveň z listin předložených žalobcem plyne, že minimálně společnost Euroservice je kontaktní, neboť reagovala na jeho žádost o informace.
54. Po daňovém subjektu nelze požadovat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2005, čj. 2 Ans 1/2005 - 57), aby prokazoval skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu a jež nemůže, ať již z důvodů zákonných překážek, anebo z důvodu faktického stavu věcí, zjistit a ověřit, pokud prokázal obsahem svých povinných evidencí, jakož i záznamem faktické realizace služby, že zdanitelné plnění spočívající v poskytnutí služby samo o sobě bylo dodáno a že bylo i zaplacené. Po žalobci nelze požadovat, aby prokazoval vztah mezi deklarovanými odběrateli a rafinériemi. Stejně tak nelze požadovat, aby žalobce prokázal, jak s dodaným řepkovým olejem dále odběratelé nakládali.
55. Nemůže proto obstát tvrzení finančního úřadu na str. 262 zprávy o daňové kontrole, kde konstatoval, že dožádání na provozovatele rafinérií je nadbytečné, jelikož o dalším nakládání s dodaným olejem má mít informace sám žalobce a nemůže chtít po správním orgánu, aby za něj tyto informace zjišťoval. Právě naopak. Je to daňová správa, koho tíží

důkazní břemeno k prokázání důvodnosti svých pochyb (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS a ze dne 18. 1. 2012, čj. 1 Afs 75/2011 - 62). Jelikož nedokázala přesvědčivě zpochybnit žalobcem předložené listiny, jež potvrzují převzetí oleje odběrateli (k tomu viz níže), měla se v rámci daňového řízení zaměřit na případný vztah mezi odběrateli a rafinériemi (společnostmi provozujícími areály v místě dodání). Informace získané od provozovatelů rafinérií by mohly pomoci podložit či naopak vyvrátit pochybnosti daňové správy o dodávkách oleje deklarovaným odběratelům.

56. Dále, pokud jde o platby, které odběratelé žalobci zasílali, považuje je žalovaný za „nějaké“ převody finančních prostředků, jež se k ničemu konkrétnímu nevážou. Tak by tomu mohlo být v situaci, pokud by žalobce nepředložil nic jiného, než jen potvrzení o provedených platbách. Žalobce však předložil faktury a doklady prokazující dopravu a dodání oleje, s nimiž časově korespondují právě ony platby odběratelů. Je pravda, že čísla účtů, z nichž platby přicházely, nejsou vůbec uvedeny v uzavřených smlouvách, nicméně tato čísla účtů se mezi odběrateli navzájem liší (tedy za různé odběratele nechodily platby z jednoho a téhož účtu). A podle informací od polské finanční správy vlastníky jednotlivých účtů skutečně byli žalobcovi odběratelé (str. 262 zprávy o daňové kontrole). Stejně tak je nutno uznat, že odběratelé neoznačili jednotlivé platby variabilními symboly či jiným identifikátorem, který by je spojil s příslušnou fakturou (to učinil až žalobce ve svých interních dokumentech). Přesto nelze tvrdit, že jde o jakési záhadné finanční transfery, neboť jednak se je na nich uveden název odběratele, a jednak v kolonce „Zpráva pro příjemce“ uváděli přinejmenším někteří odběratelé (např. Canall) určitou identifikaci platby (např. „zaplatek za fv. 02.10.“ ve vztahu k faktuře z 2. 10. 2014). Evidentně tak platby navazují na předložené faktury, byť nejsou s konkrétní fakturou spárovány pomocí variabilního symbolu. Jedinou přetrvávající pochybnost tak může vyvolávat fakt, že platby v některých případech neodpovídaly vystaveným fakturám svojí výší (str. 263 zprávy o daňové kontrole). Finanční úřad ani žalovaný však tuto problematiku nerozvedli podrobněji a není tak zřejmé, zda se tato pochybnost dotýká jen některých, či všech žalobcových odběratelů a zda šlo o ojedinělé případy, či naopak o pravidelný jev v obchodování s určitým odběratelem. Není také zřejmé, zda žalobce dostal možnost tento nesoulad vysvětlit.
57. Pokud jde o dokumenty potvrzující dodání oleje, ty jsou z hlediska argumentace žalovaného klíčové. Právě z nich by měl totiž vyplývat přechod vlastnického práva k řepkovému oleji na odběratele. Přitom je evidentní, že odběratelé si řepkový olej od dopravní společnosti objednané žalobcem nepřebírali, a to ani prostřednictvím statutárního orgánu, ani prostřednictvím svého zaměstnance. Převzetí oleje potvrzoval na třetí ze čtyř kopií CMR listu zaměstnanec rafinérie. Čtvrtou kopii CMR listu podepsanou odběratelem obdržel žalobce až následně e-mailem. Čtvrtá kopie CMR listu měla podle žalobce sloužit jako dodací list. Jinými slovy v nich odběratelé potvrzují, že objednané zboží obdrželi. Z tohoto pohledu pak není podle soudu nic závadného na tom, že čtvrtou kopii podepsal odběratel ve stejné kolonce, kde se na třetí kopii nachází podpis zástupce rafinérie. Stejně tak odběratelé zaslali žalobci prohlášení pořizovatele zboží. Soud si je vědom toho, že prohlášení pořizovatele zboží není důkazem jediným a absolutním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, čj. 8 Afs 14/2010 - 95). Avšak pokud odpovídá skutkovému stavu, jde o způsobilý důkaz. Prohlášení neobsahují sice výslovně text, že odběratel potvrzuje dodání řepkového oleje přímo jemu. Tento

požadavek je však ryze formalistický. Dané prohlášení podepisuje odběratel a z povahy věci logicky potvrzuje dodání sobě.

58. Žalovaný k daným důkazům uvedl, že neprokazují dodání zboží deklarovaným odběratelům, neboť byly zaslány bez zaručených elektronických podpisů a není proto zřejmé, že je odeslali samotní odběratelé (bod 53 napadeného rozhodnutí). K tomu se však soud již vyslovil výše – e-mailová komunikace se mu v běžném obchodním případě a s informacemi, které měl a mohl mít žalobce v době uskutečnění obchodních případů k dispozici, jeví jako věrohodný důkaz, obzvláště je-li součástí uceleného řetězce dalších důkazů, jež daňový subjekt v řízení předložil.
59. Žalovaný dále tyto důkazy zpochybnil tím, že se liší podpisy jednajících osob na nich od podpisů na smlouvách. Krajský soud musí přisvědčit žalobci, že tento názor žalovaného je překvapivý. Pokud jde o odlišnost podpisů, finanční úřad na str. 107 zprávy o daňové kontrole uvádí: „*Lze daňovému subjektu přisvědčit, že se může jednat o zkrácenou verzi podpisu, resp. parafu*“. Žalovaný však v bodě 54 napadeného rozhodnutí konstatuje, že tato okolnost znevěrohodňuje zasláná prohlášení. Soud připouští, že finanční úřad svůj závěr formuloval „jemně“ a neřekl kategoricky, že rozpor v podpisech žalobce spolehlivě vysvětlil. Ovšem žalovaný svůj závěr vyslovil zcela jednoznačně, aniž by se vyjádřil k obraně žalobce (kterou připustil i finanční úřad), že rozpor v podpisech může být dán zkrácenou verzí podpisu na prohlášeních.
60. Konečně své pochybnosti opřel žalovaný též o fakt, že se liší váhy řepkového oleje potvrzené rafinérií (skutečná váha zjištěná při předávce oleje) a v listinách od odběratelů, tj. ve čtvrté kopii CMR listu a v prohlášení odběratele. I zde ovšem žalobce věrohodně vysvětlil, jak k rozdílu vah mohlo dojít, a finanční úřad to na základě místního šetření potvrdil (str. 107 zprávy o daňové kontrole). Příčinou rozdílů v řádech stovek kilogramů mohla být jednak odlišná odchylka vah v místě nakládky a vykládky, a dále meteorologické podmínky, jež mají vliv na množství přečerpaného oleje. Ojedinelé odchylky v řádu tisíc kilogramů pak lze vysvětlit chybným nájezdem vozidla s olejem na váhu (jedno kolo zůstane mimo váhu) nebo chybou lidského faktoru. Opět je nutno uznat, že finanční úřad ve zprávě o daňové kontrole vysvětlil, proč i přesto přetrvávají jeho pochybnosti. Není podle něj pravděpodobné, že by odběratelé v běžném obchodním styku byli ochotni potvrdit dodání jiného množství oleje, než které bylo skutečně dodáno. Tu však finanční úřad přehlíží celkový kontext. Jestliže uznal, že váhy dodaného oleje zjištěné při nakládce a při vykládce se mohou běžně lišit v řádech stovek kilogramů, pak s takovou skutečností musí obchodní praxe nějakým způsobem počítat. Jelikož v posuzovaných případech byla zjištěná hmotnost oleje při vykládce někdy vyšší a jindy nižší než při nakládce, je docela dobře představitelné, že obchodní partneři jednoduše tyto rozdíly neřešili a odběratelé potvrzovali množství dodaného oleje tak, jak ho zvážil a deklaroval dodavatel. Dokud nedosáhne rozdíl váhy jednotlivé dodávky mimořádného rozsahu nebo dokud se zjištěná váha v místě vykládky neliší opakovaně jen v neprospěch odběratele, nemusí mít odběratel v zájmu dobrých obchodních vztahů důvod se o váhu dodaného oleje s dodavatelem „handrkovat“. Naopak pro rafinérii, která pro něj olej přebírá, je důležité olej zvážít přesně a potvrdit převzetí právě jen zjištěného množství oleje, aby byla před svým smluvním partnerem „krytá“.
61. Na závěry finančního úřadu navázal žalovaný v bodě 54 napadeného rozhodnutí, avšak velmi stručně. Opět pouze konstatoval, že je nepravděpodobné, aby někdo potvrzoval převzetí jiného objemu zboží, než který skutečně převzal. Doplnil sice, že váhy oleje

uvedené na vážních lístcích byly u některých odběratelů (Finola, Canall) v souhrnu o stovky kg vyšší, u jiných (Szablicky, Colza) o stovky kg nižší než váhy oleje, jehož převzetí potvrdili. Ale učinil tak bez podrobnějšího rozboru důkazní situace a zejména tento svůj poznatek (který se podle krajského soudu ve zprávě o daňové kontrole nenachází) nezasadil do rámce výše naznačených úvah a neumožnil žalobci se k němu a k závěrům, které z něj hodlá dovodit, nijak vyjádřit.

62. Soud souhlasí se žalovaným, že CMR listy a prohlášení odběratelů byly pravděpodobně připraveny předem. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, čj. 5 Afs 83/2012 - 46 plyne, že má-li být prohlášení podle § 64 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty osvědčeno jako relevantní důkaz, nemohou být dány takové pochybnosti, které ho činí zcela nevěrohodným (např. osoba, která jej měla vydat, neexistuje, obchod byl pouze fiktivní, nemohl reálně nastat, resp. se vůbec neuskutečnil apod.). Krajský soud nemá za to, že by v nyní řešené věci byly dány tak závažné pochybnosti, neboť jak pro odlišnosti v podpisech, tak v udávaných váhách existuje racionální vysvětlení, které se žalovanému prozatím nepodařilo vyvrátit.

Shrnutí

63. Lze uzavřít, že žalobce věrohodným způsobem doložil, že dopravu řepkového oleje do Polska uskutečnil pro své smluvní odběratele. Byť odběratelé nebyli přítomni samotnému dodání, z ostatních okolností plyne, že právě jim byl řepkový olej určen a dodán. Převod práva nakládat se zbožím nelze zpochybnit jen tím, že odběratel nebyl osobou, která dodaný řepkový olej přebírala. Jak soud uvedl v předchozí části, z doložených listin jasně plyne, že žalobce doručil řepkový olej na smluvená místa. O existenci takové domluvy lze usuzovat z toho, že odběratelé na základě e-mailového avíza věděli o tom, kam bude žalobce dopravovat řepkový olej – evidentně tak věděli o místě dodání, když za dodávky žalobci platili. Zároveň žalobce realizoval s odběrateli velké množství obchodů, a to v průběhu několika měsíců, vždy stejným způsobem. Podle soudu se dále žalovaný dostatečným způsobem nezabýval tvrzením žalobce, že rafinérie, kam řepkový olej dodal, jej přijaly. CMR listy podepsané při dodání řepkového oleje obsahovaly v kolonce č. 2 příjemce, kterým byl vždy deklarovaný odběratel žalobce. Z těchto CMR listů tak jednoznačně vyplývá, že rafinérie přijímající řepkový olej věděla, že odběratelem je některá ze společností, jež žalobce označuje jako své odběratele. Nešlo tak o olej určený pro rafinérii ani o anonymní řepkový olej, ale o zboží určené konkrétnímu odběrateli odlišnému od rafinérie. Navíc takové dodávky trvaly několik měsíců – pokud by šlo o jeden případ, mohlo by snad jít o chybu rafinérie v přijetí oleje, který tam nebyl určen. Pokud však žalobce na dvě místa dodával pravidelně, evidentně o žádnou chybu nešlo a rafinérie zjevně na základě předchozích dobrých zkušeností dodaný olej akceptovaly.
64. Převod práva nakládat se zbožím musí pochopitelně prokázat žalobce, ten jej ale *prima facie* doložil. Chtěl-li žalovaný předložené důkazy zpochybnit, nemohl se opřít jen o to, že odběratelé řepkový olej na místě dodání osobně nepřevzali. Krajským soudem výše citovaná judikatura Soudního dvora Evropské unie uvádí, že není ani potřeba, aby odběratel vůbec zboží držel. Právo nakládat se zbožím tedy může být na odběratele převedeno, aniž by byla prokázána jeho držba.
65. Soud nepopírá, že okolnosti některých transakcí se mohou jevit jako nestandardní. Stejně tak je pravda, že v některých případech vykazovala tvrzení žalobce a provedené důkazy rozpory. Potíž je ale v tom, že orgány daňové správy značně zobecnily svá skutková

zjištění a *de facto* uzavřely, že způsob jednání žalobce s odběrateli byl ve všech případech stejně pochybný. V některých ohledech je to pochopitelné (formulářové kupní smlouvy), celkově se však s tímto přístupem krajský soud nemohl ztotožnit. Mezi jednotlivými odběrateli byly totiž poměrně značné rozdíly a objektivní okolnosti spolupráce se žalobcem byly většinou podezřelé jen u některých odběratelů, u jiných naopak svědčily o běžném způsobu obchodování. Tak například finanční úřad na jedné straně uvádí, že odběratel S. vypovídal, že deklarovanou společnost založily neznámé osoby, kterým dal svůj občanský průkaz, a že žalobce nezná, ačkoliv žalobce tvrdí, že o uzavření smlouvy jednal se statutárním orgánem. Na druhé straně stojí odběratel S., jehož zástupce (S. M.) byl prokazatelně přítomen v sídle žalobce a jednali zřejmě o řešených dodávkách oleje. Odběratel Serben také vykázal dodávky od žalobce v některých svých daňových přiznáních, zatímco odběratelé Colza a Szablicki o nich v daňových přiznáních pomlčeli a odběratelé Finola, Canall a Mlodzinska dokonce daňová přiznání nepodali vůbec (str. 109 zprávy o daňové kontrole). Řada dalších podezřelých okolností se pak vztahuje jen k jednotlivým odběratelům. Například pouze u dvou odběratelů došlo k tomu, že jejich jednatele uskutečnění obchodních případů se žalobcem výslovně popřeli. Pouze u odběratelů Serben a Szablicki přesahovalo množství skutečně dodaného oleje značně množství, na něž byla uzavřena smlouva, aniž by to žalobce uspokojivě vysvětlil (str. 99 zprávy o daňové kontrole). Pouze u společnosti Colza došlo k tomu, že žalobce od ní obdržel doklady prokazující její existenci a registraci k DPH až v den první dodávky (str. 89 zprávy o daňové kontrole). Pouze u společnosti Serben se vyskytují listiny, podle nichž konečným příjemcem řepkového oleje byla společnost Euroservice (provozovatel rafinérie v Jaroslawi), dodala mu jej společnost Constalt, přičemž finanční úřad učinil protichůdná zjištění o tom, zda tato společnost byla vůči společnosti Serben v postavení dodavatele či odběratele (str. 104 zprávy o daňové kontrole). Pouze o odběratele Mlodzinska byla ve smlouvě uvedena chybná kontaktní osoba a také pouze u ní došlo k tomu, že v jednom případě platba za dodávku oleje následovala až po jeho dodání (str. 110 zprávy o daňové kontrole).

66. Tak, jak byly závěry žalovaného vystavěny, tedy v soudním přezkumu obstát nemohly. Orgány daňové správy by musely nejprve mezinárodním dožádáním ověřit své pochybnosti o vztahu mezi žalobcovými odběrateli a společnostmi Arva a Euroservice, jež provozovaly rafinérie a sklady v místě dodání. Poté by musely provést konkrétní rozbor důvodů, jež vedou k pochybnostem o předložených důkazech ve vztahu k jednotlivým odběratelům. Není vyloučeno, že by u některých z nich své závěry obhájily. V opačném případě by musel žalovaný splnění podmínek pro nárok na odpočet DPH (alespoň v některých případech) uznat a mohl by se případně zabývat – s využitím poznatků od polského správce daně – možnou účastí žalobce na daňovém podvodu. Samozřejmě by v takovém případě musel dát žalobci možnost se k doplněným důkazům a možné změně právní kvalifikace vyjádřit.

Další námitky

67. Pokud jde o údajnou podjatost, tato žalobní námitka je zcela zjevně nedůvodná. Žalobce nepředkládá žádný důkaz o tom, že by byly nějaké mimořádné odměny vyplaceny úředníkům daňové správy právě v jeho případě. Není tedy zřejmé, z čeho by měla pramenit motivace doměřit daň právě žalobci bez ohledu na skutková zjištění a jejich objektivní zhodnocení v jeho konkrétní kauze.

68. K námitce o vedení správního spisu, kterou žalobcův zástupce uplatnil v průběhu soudního řízení, soud jen stručně uvádí, že se s ní neztotožnil. Listiny jsou řádně očíslovány (řady A, C a D), na každém šanonu a deskách je vyznačen číselný rozsah listin v nich uložených. V první krabici (obsahující listiny A1 a násl.) se nachází kompletní spisový přehled (čj. 1156975/19/3006-50521-708151), kde jsou listiny rozděleny na veřejnou (řada A a C) a neveřejnou část spisu (řada D).

VI. Závěr a náklady řízení

69. Na základě výše uvedených úvah shledal soud žalobu důvodnou, proto napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušil (§ 78 odst. 1 s. ř. s.) a věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Jelikož v něm bude žalovaný právním názorem krajského soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), shrnuje soud své závěry přehledně takto: Žalovaný neunesl své důkazní břemeno stran pochybností o tom, že žalobce dodal řepkový olej deklarovaným odběratelům. Buďto musí své pochybnosti hlouběji prověřit – mezinárodním dožádáním a konkretizací důvodů ve vztahu k jednotlivým odběratelům – nebo musí uznat, že podmínky pro odpočet DPH při vývozu byly u žalobce splněny. Pak může zvážit, zda výsledky dokazování odůvodňují změnu právní kvalifikace v tom smyslu, že se žalobce účastnil daňového podvodu.
70. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Strana žalující měla ve věci plný úspěch, proto má vůči straně žalované právo na náhradu nákladů, které v řízení před soudem účelně vynaložila. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč a v nákladech právního zastoupení v řízení před krajským soudem. Strana žalující náklady nevyčísliła, soud proto vyšel z obsahu soudního spisu. Zástupce strany žalující učinil celkem 3 úkony právní služby ve smyslu vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) – šlo o převzetí a přípravu zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu; tento úkon je třeba uhradit bez ohledu na to, že právní zástupce zastupoval účastníka již ve správním řízení – srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2011, čj. 1 As 21/2011 - 52, č. 2414/2011 Sb. NSS], dvě písemná podání soudu ve věci samé, tj. podání žaloby a repliky k vyjádření žalovaného [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Za jeden úkon náleží podle § 7 bodu 5 aplikovaného na základě § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu odměna ve výši 3 100 Kč. Zástupci dále náleží náhrada hotových výdajů podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu ve výši 300 Kč za každý úkon. Nárok na náhradu DPH právní zástupce nevznese. Soud však zjistil z informačního systému ARES, že zmocněný advokát je plátcem DPH. Proto se zvyšuje nárok o částku 714 Kč odpovídající dani ve výši 21 %, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a to na 4 114 Kč za jeden úkon, celkem tedy za všechny úkony 12 342 Kč (3 x 4 114 Kč). Soud nezohlednil písemná podání žalobce ze dne 11. 5. 2020 (žádost o zaslání vyjádření žalovaného) a ze dne 29. 5. 2020 (nesouhlas s rozhodnutím ve věci bez nařízení jednání), neboť nejde o úkony ve smyslu § 11 advokátního tarifu. Stejně tak nahlížení do spisu v průběhu soudního řízení nelze uznat jako úkon. Zástupce žalobce do spisu nahlížel dne 19. 5. 2020 (25 minut) a 22. 5. 2020 (1 hodinu a 45 minut) a z pohledu dalšího řízení nebylo zmíněné nahlížení nijak důležité. Je pravdou, že následně zástupce žalobce ještě zaslal soudu repliku k vyjádření žalovaného, ovšem žádné nové skutečnosti (které by se dozvěděl nahlížením) replika neobsahovala.

71. Výše nákladů právního zastoupení za celé řízení tudíž činí 12 342 Kč a výše soudních poplatků 3 000 Kč. Celkem má strana žalovaná uhradit straně žalující částku 15 342 Kč, k čemuž jí soud stanovil lhůtu jednoho měsíce.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 30. 9. 2021

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu