



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: **EUROCORP, s. r. o.**, IČO 25545973
sídlem Sychrov 1061, 766 01 Valašské Klobouky
zastoupený společností **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář, s. r. o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 9. 2017, č. j. 37586/17/5300-21442-712243,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) dodatečnými platebními výměry ze dne 5. 9. 2016, č. j. 1675188/16/3311-50523-701883 a č. j. 1675310/16/3311-50523-701883 (dále jen „platební

výměry“). Správce daně doměřil dlužnou daň za zdaňovací období prosinec 2011 ve výši 6 128 799 Kč a leden 2012 ve výši 2 175 212 Kč. Zároveň žalobci stanovil povinnost uhradit penále ve výši 1 225 759 Kč a 435 042 Kč. Žalovaný následně zamítl odvolání žalobce podané proti platebním výměřům a platební výměry potvrdil rozhodnutím ze dne 1. 9. 2017, č. j. 37586/17/5300-21442-712243 (dále jen „napadené rozhodnutí“).

2. Předmětem sporu je otázka, zda žalobce prokázal splnění podmínek uvedených v § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném ke dni 31. 12. 2013 (dále jen „zákon o DPH“), pro osvobození od daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) u zboží dodaného do jiného členského státu.

II. Stanoviska účastníků řízení

3. Žalobce se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítá, že účelem transakce bylo řešení finančních potíží dodavatele žalobce společnosti LISOVNA ÚSTÍ NAD LABEM, a. s. (dále jen „LISOVNA“). LISOVNA měla žalobci dodat surový olej, který měl žalobce prodat společností doporučeným LISOVNOU. Žalobci tak bylo umožněno vstoupit do obchodních vztahů LISOVNY, pohledávky žalobce vůči LISOVNĚ pak měly být započteny vůči závazkům z prodeje oleje. P. Z. oprávněný jednat za LISOVNU navrhl žalobci jednání s V. M., jehož společnosti dodávají olej do společnosti MEROCO, a. s. (dále jen „MEROCO“), která je žalobci velmi dobře známa. Důvěryhodnost V. M. žalobce ověřil u D. H. ze společnosti MEROCO, který potvrdil, že s V. M. nikdy nebyly problémy. Žalobce navrhl provedení svědeckých výpovědí zástupců těchto společností, správce daně a žalovaný to však odmítli pro nadbytečnost. Předmětné obchody nebyly v minulosti zpochybněny správcem daně i přesto, že správce daně u žalobce ověřoval skutečnosti rozhodné pro správné zjištění daně. Napadené rozhodnutí tak představuje překvapivý akt libovůle správce daně. Ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 5. 6. 2015, č. j. 1080726/15/3301-61562-704002 (dále jen „Výzva k prokázání skutečností“) správce daně dostatečně neodůvodnil své pochybnosti. Napadené rozhodnutí je vnitřně rozporné, neurčité a tudíž nepřezkoumatelné. Žalobce si ke každé přepravě zajistil prohlášení pořizovatele zboží, není přítom na místě, aby daňový subjekt ověřoval pravost podpisů uvedených na těchto prohlášeních. Žalobce neměl možnost zjistit, že přepravu nezajišťuje společnost DOP-EL, s. r. o. (dále jen „DOP-EL“), ale že ji zajišťuje společnost CAPITALIA, s. r. o. (dále jen „CAPITALIA“). Přepravní doklady CIM prokazují přepravu předmětného zboží do jiného členského státu. Realizace dopravy a existence zboží byly prokázány již třemi nezávislými subjekty: LISOVNOU, dopravcem Advanced World Transport, a. s. (dále jen „AWT“) a MEROCO. Žalovaný rozporuje naplnění hmotněprávních podmínek osvobození od DPH pouze z toho důvodu, že žalobce nepředložil zplnomocnění společnosti CAPITALIA od společnosti DOP-EL. Zákon o DPH takovou podmínku nestanovuje, jedná se o přepjatý formalismus ze strany žalovaného. Žalobce prokázal odeslání zboží na účet pořizovatele pomocí e-mailové komunikace se společností CAPITALIA. Dobrá víra subjektů je chráněna právem a její existenci není třeba prokazovat. Žalobce byl ve věci dopravy v dobré víře a nemohl žádným způsobem zjistit a ani ovlivnit skutečnost, že dopravu zajišťovala jiná společnost než samotný odběratel. Žalovaný v rozporu se zákonem neprovedl výsledky svědků V. J. a V. M.
4. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na napadené rozhodnutí a navrhuje, aby soud žalobu zamítl. Dodává, že žalobce neprokázal naplnění podmínek zakotvených v § 64 zákona o DPH, konkrétně neprokázal, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem

nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou. Správce daně ve Výzvě k prokázání skutečností vyjádřil zcela konkrétní pochybnosti ohledně toho, kdo zboží přepravoval, jak celá přeprava proběhla, jak proběhla úhrada, jak probíhala jednání. Konkrétnost Výzvy k prokázání skutečností vyplývá také z toho, že žalobce byl jmenovitě vyzván k prokázání jednotlivých jasně popsaných skutečností. Vzhledem k pochybnostem správce daně přešlo důkazní břemeno zpět na žalobce. Bylo na něm, aby prokázal, že přepravu zboží zajistil on, společnost DOP-EL nebo jimi zmocněná třetí osoba. Dle tvrzení žalobce přepravu zboží zajišťovala společnost DOP-EL, z dokazování provedeného správcem daně naopak vyplynulo, že přepravu zajišťovala společnost CAPITALIA, přičemž nebylo prokázáno, že by ji k tomu zmocnil žalobce nebo společnost DOP-EL. V případě tranzitního obchodu je stěžejní určit, který článek provedl přepravu přes hranice, protože pouze tomuto článku svědčí osvobození od DPH. Trvání na prokázání splnění všech podmínek uvedených v § 64 zákona o DPH nepředstavuje přepjatý formalismus. Žalobce si měl obstarat dostatek důkazních prostředků, aby naplnění podmínek pro osvobození od DPH prokázal. Žalovaný řádně odůvodnil závěr, že žalobce nemohl být v dobré víře ohledně splnění podmínek pro osvobození od DPH. K namítané nepřezkoumatelnosti žalovaný uvádí, že v rámci celého rozhodnutí konstantně tvrdí, že žalobce neprokázal naplnění podmínek uvedených v § 64 zákona o DPH. Žalovaný dospěl k jednoznačnému závěru, který řádně odůvodnil. Žalobce si byl vědom, že je posuzováno naplnění podmínek pro osvobození od DPH, toto vyplývá i z protokolu ze dne 21. 3. 2016, č. j. 494851/16/3301-61562-704002, nelze proto tvrdit, že žalobce mohl mít nejasnosti ohledně toho, co má v řízení prokazovat. Žalovaný nikde v rozhodnutí neuvádí, že by byl odběratelsko-dodavatelský řetězec, jehož se žalobce účastnil, zasažen podvodem na DPH. Žalobce nespécifikoval protokol, dle kterého mělo být u žalobce provedeno místní šetření v prosinci 2011, tento protokol není součástí spisové dokumentace, nebyl předložen jako důkazní prostředek. Místní šetření neslouží ke sdělení pochybností o vybraných plněních, z absence tohoto sdělení proto nelze vyvozovat překvapivost rozhodnutí správce daně. Předmětná plnění byla deklarována až po údajném provedení místního šetření. Tvrzení, že žalobce chtěl výsledky P. Z. a D. H. prokázat svoji dobrou vírou se objevuje poprvé až v žalobě. Výsledky V. J. a V. M. neproběhly kvůli existenci objektivních překážek. Žalovaný netvrdí, že žalobce měl ověřit pravost podpisu na potvrzení o dodání zboží, pochyby ohledně pravosti podpisu žalovaný uvedl pouze v kontextu hodnocení věrohodnosti důkazního prostředku.

5. Žalobce zaslal soudu dne 22. 12. 2017 doplnění žaloby. Dodává, že si v kupní smlouvě vyhradil, že zálohu na nákup oleje zaplatí přímo dodavateli LISOVNY. Nesplnění formálních podmínek nemůže způsobit neuznání nároku na osvobození dodání zboží do jiného členského státu, pokud daňový subjekt prokáže splnění hmotněprávních podmínek. Žalobce splnění hmotněprávních podmínek prokázal, nemůže mu být odepřen nárok na osvobození od DPH pouze z důvodu nedoložení formálního zmocnění třetí osoby. Žalobce navíc doložil e-mailovou komunikaci, ze které plyne, že došlo k přeúčtování dopravy na společnost DOP-EL. Dopravce nemusí být vždy zmocněn právě odesílatelem nebo pořizovatelem zboží, ale může být zmocněn i další třetí osobou.
6. Žalovaný reagoval na doplnění žaloby vyjádřením ze dne 22. 1. 2018. Uvádí, že skutečnosti stran úhrady zálohy přímo německému dodavateli společnosti LISOVNA nejsou relevantní, jelikož mezi stranami panuje spor stran naplnění hmotněprávních podmínek pro uznání osvobození od DPH. Žalobci bylo vždy vytýkáno nesplnění hmotněprávní podmínky, že zboží bylo do jiného členského státu dodáno zplnomocněnou třetí osobou. Odkazy žalobce na judikaturu týkající se nesplnění formální podmínky nejsou přílehlavé. Není zřejmé, proč

žalovaný argumentuje judikaturou Nejvyššího správního soudu, ze které vyplývá závěr, že dopravce může zmocnit také třetí osobu, když žalobce současně tvrdí, že prokázal, že dopravce zmocnil odběratel DOP-EL.

7. Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce vyjádřením ze dne 24. 1. 2018. Dodává, že právní úprava neobsahuje definici, kým má být třetí osoba zmocněna, neboť v zákoně je uvedeno „zmocněnou třetí osobou“, nikoliv „jimi zmocněnou třetí osobou“. Žalobce měl ze tří zdrojů potvrzeno, že zboží bylo přepraveno na Slovensko, byl tak v dobré víře, že přeprava proběhla tak, jak mu deklaroval jeho odběratel. Místní šetření neproběhlo v prosinci 2011, ale šlo o šetření za období prosinec 2011, nejdříve tak mohlo proběhnout 26. 1. 2012. Šetření proběhlo dne 23. 2. 2012 a existuje o něm úřední záznam nebo protokol, který se žalovaný snaží záměrně zatajit a nevydat jej soudu. Legitimní očekávání žalobce může založit závěr správce daně o naplnění zákonných předpokladů osvobození od DPH učiněný také v rámci místního šetření. Závěrem správce daně byl navíc žalobce utvrzen v tom, že postupoval správně, byl tedy v dobré víře.
8. Žalobce zaslal soudu dne 19. 2. 2018 další vyjádření. V tomto podání žalobce rekapituluje svoji dosavadní argumentaci.
9. Dne 19. 2. 2018 zaslal soudu vyjádření také žalovaný. Uvádí, že nerozporuje, že přepravu může provést jiný subjekt jako subdodávku, uvedené není v projednávané věci rozhodné. Žalobce musí prokázat, že společnost CAPITALIA měla k zajištění přepravy zmocnění od společnosti DOP-EL. Pokud toto neprokáže, není jisté, zda CAPITALIA neorganizovala přepravu pro jakýkoliv jiný článek řetězce. Skutečnost, že místní šetření bylo provedeno dne 23. 2. 2012 nezpochybnuje zákonnost napadeného rozhodnutí. V dalším žalovaný odkazuje na svá předešlá vyjádření, či napadené rozhodnutí.
10. Žalobce zaslal soudu také vyjádření ze dne 8. 4. 2018. Namítá, že smyslem a účelem § 64 zákona o DPH je osvobodit od DPH zboží, které bylo prokazatelně přepraveno do jiného členského státu osobě tam registrované k dani. Pokud bylo prokázáno faktické dodání zboží do jiného státu, představuje požadavek na prokázání zmocnění mezi korporacemi DOP-EL a CAPITALIA přepjatý formalismus.

III. Rozhodnutí krajského soudu a další průběh řízení

11. Krajský soud v Brně napadené rozhodnutí rozsudkem ze dne 26. 2. 2020, č. j. 31 Af 100/2017-81, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Současně žalobci přiznal náhradu nákladů řízení. Soud shledal, že napadené rozhodnutí je přezkoumatelné, a přistoupil proto k posouzení otázky, zda byly ve věci naplněny podmínky pro uznání nároku na osvobození od DPH. Dle názoru soudu žalobce unesl prvotní důkazní břemeno předložením účetních dokladů. Správce daně poté žalobci zaslal Výzvu k prokázání skutečností, ve které uvedl, jaké skutečnosti má žalobce správci daně prokázat. Současně však neuvedl, jaké pochybnosti jej vedly k závěru o tom, že žalobce musí prokázat a doložit další skutečnosti nad rámec svého prvotního důkazního břemene. Pro absenci vyličení pochybností na žalobce nepřšlo důkazní břemeno, závěr žalovaného, že důkazní břemeno přešlo na žalobce, soud označil za nezákonný, napadené rozhodnutí tudíž zrušil.
12. Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný kasační stížnost. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 22. 12. 2021, č. j. 3 Afs 93/2020-40 (veškerá zde citovaná judikatura Nejvyššího správního soudu je dostupná na www.nssoud.cz), zrušil rozsudek Krajského soudu v Brně; dospěl totiž k názoru, že Výzva k prokázání skutečností byla zákonná.

Správce daně v ní poukázal na konkrétní nesrovnalosti v podkladech předložených žalobcem, na základě kterých mu vznikly důvodné pochybnosti o předložených dokladech. Krajský soud tak dle názoru Nejvyššího správního soudu nesprávně vyřešil otázku zákonnosti Výzvy k prokázání skutečností, z čehož nesprávně dovodil také nezákonnost napadeného rozhodnutí. Nad to Nejvyšší správní soud krajskému soudu vytkl také to, že neposoudil vliv případné nezákonnosti Výzvy k prokázání skutečností na zákonnost napadeného rozhodnutí. Vždy je totiž nutné zkoumat také to, zda mohl daňový subjekt na výzvu správce daně řádně reagovat a zda tak fakticky učinil. Nejvyšší správní soud tak vrátil věc zpět krajskému soudu k dalšímu řízení.

13. V reakci na rozsudek Nejvyššího správního soudu zaslal soudu žalobce vyjádření k dosavadnímu stavu řízení ze dne 4. 2. 2022. Tvrdí, že optikou nových skutečností je známo, že svědecká výpověď V. M. se dala uskutečnit bez jakýchkoli problémů. Tato výpověď pak vede ke spolehlivému závěru, že byly splněny hmotněprávní podmínky pro osvobození od DPH. Žalobce dále odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45.
14. Na vyjádření žalobce žalovaný reagoval podáním ze dne 16. 3. 2022. Doplňuje, že žalovaný v rámci obnoveného odvolacího řízení provedl svědeckou výpověď V. M. K obsahu této výpovědi by však soud neměl přihlížet, jelikož byla provedena až po vydání napadeného rozhodnutí. Svědecká výpověď V. M. je místy nevěrohodná a ani neprokazuje, že by společnost CAPITALIA zařizovala přepravu na základě zmocnění společnosti DOP-EL. Žalobce pouze cituje rozsáhlé pasáže z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45, aniž by v této souvislosti vznesl nějakou námitku. V uvedeném rozsudku se Nejvyšší správní soud zabýval naplněním jiné hmotněprávní podmínky § 64 zákona o DPH, tento rozsudek tak není ve vztahu k projednávané věci relevantní.
15. Žalobce zaslal soudu vyjádření ze dne 14. 7. 2022. Dodává, že žalovaný hodnotí svědeckou výpověď V. M. zavádějícím způsobem, svědkovi vkládá do úst to, co neřekl, a zamlčuje to, co řekl. Žalovaný neuvádí, proč považuje otázky žalobce položené svědkovi za návodné. Z hlediska ekonomiky procesu je nezbytné, aby se soud hodnocením svědecké výpovědi zabýval.
16. V rámci ústního jednání účastníci setrvali na svých stanoviscích.

IV. Posouzení věci krajským soudem

17. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), a řízení předcházející jeho vydání. Soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

IV.A) Nepřezkoumatelnost

18. Soud se předně zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti. Z rozsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 27/2008-76, ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, publikovaný pod č. 133/2004 Sb. NSS, a ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, publikovaný pod č. 244/2004 Sb. NSS) je zřejmé, že rozsudek je nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, například pokud z něho jednoznačně nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla

v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí; pokud je jeho odůvodnění vnitřně rozporné, popřípadě je-li výrok v rozporu s odůvodněním; pokud z jeho výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně, jehož výrok je vnitřně rozporný. Dále se jedná o případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. I nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů je soudní judikaturou bohatě zmapována. Zmínit lze například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007-64, a ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005-245). Z nich se podává, že rozhodnutí soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jestliže například není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu; dále z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě; proč považuje žalobní námitky za liché, mylné nebo vyvrácené; či proč subsumoval skutkový stav pod zvolené právní normy. Dalším důvodem nepřezkoumatelnosti rozhodnutí může být případ, kdy soud opomněl přezkoumat některou ze žalobních námitek včas uplatněných, či obsahuje-li odůvodnění rozsudku toliko převzaté pasáže z publikovaného judikátu v jiné, skutkově i právně odlišné věci, aniž dále rozvádí dopad převzatých závěrů na konkrétní souzený případ a na samotné rozhodnutí ve věci. Dle Nejvyššího správního soudu pak pro posouzení přezkoumatelnosti správních rozhodnutí platí v podstatě stejné kautely, jako pro posouzení přezkoumatelnosti soudních rozhodnutí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2012, č. j. 7 As 163/2012-18).

19. Žalobce namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí z důvodu vnitřní rozpornosti a neurčitosti napadeného rozhodnutí, což pramení ze skutečnosti, že je žalobci na jedné straně vyčítána účast na podvodu na dani, na straně druhé je žalobci přisuzováno nesplnění hmotněprávních podmínek vyplývajících z § 64 zákona o DPH. Navíc není žalobci ani jasné, jaký vztah mají k podstatě věci některá tvrzení uvedená žalovaným. K tomu lze přičíst i některá protichůdná tvrzení žalovaného.
20. Soud se však s tímto tvrzením žalobce neztotožnil a napadené rozhodnutí považuje za plně přezkoumatelné. Ve vztahu k jeho vnitřní rozpornosti lze uvést, že je napadené rozhodnutí (a jemu předcházející prvostupňové rozhodnutí) založené na nesplnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na osvobození od DPH. Byť správní orgány v odůvodnění svých rozhodnutí argumentují také skutečnostmi týkajícími se účasti na podvodu na dani, k neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty dospěly na základě nesplnění hmotněprávních podmínek. Pokud žalobce uvádí určitá tvrzení, z nichž mu není znám vztah k projednávané věci, lze uvést především to, že je žalobce vytrhává z odůvodnění obou rozhodnutí, přičemž pro jejich vnímání je důležitý celkový kontext. Obdobný závěr lze uvést také ve vztahu k žalobcem uvedeným větám či pasážím, jejichž význam má vyznít protichůdně. Tyto věty a pasáže jsou však vyjmuty z většího celku, čímž dochází ke ztrátě kontextu. Při zohlednění celé argumentace žalovaného má soud za to, že vztah jednotlivých tvrzení k podstatě věci je zřejmý a odůvodnění není vnitřně rozporné.
21. K tvrzené nepřezkoumatelnosti lze dále uvést, že rozhodnutí žalovaného je postaveno na řádně uvedených ustanoveních zákona a v napadeném rozhodnutí se žalovaný vypořádal s posouzením zákonnosti prvostupňového rozhodnutí, jakož i s uplatněnými odvolacími námitkami. Žalovaný také jasně uvedl, z jakých dokumentů (a dalších důkazních

prostředků) při svém rozhodnutí vycházel. Nelze tak dospět k závěru, že by rozhodnutí žalovaného neobsahovalo zákonnou úpravu, o kterou se opírá, a neobsahovalo vypořádání některé z odvolacích námitek, či by neobsahovalo důkazy pro podporu skutečností, na kterých je postaveno, a v důsledku toho by bylo nepřezkoumatelné. O přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí svědčí i ta skutečnost, že žalobce s napadeným rozhodnutím bez jakýchkoliv problémů v žalobě argumentačně polemizuje a uvádí své právní názory odlišné od názorů žalovaného.

22. Námítky nepřezkoumatelnosti proto soud shledal nedůvodnými.

IV.B) Zákonnost výzvy k prokázání skutečností

23. Žalobce dále namítá, že na něj nepřešlo důkazní břemeno, jelikož správce daně dostatečně neodůvodnil své pochybnosti ve Výzvě k prokázání skutečností. V dané výzvě dle žalobce absentují důvodné pochybnosti – nejsou jimi dotazy na datum a místo podpisu, postoupení pohledávek, průběh jednání, úhrad, kdo zboží přepravoval, ani to, jak celá přeprava zboží probíhala.
24. Žalovaný k této otázce výslovně uvedl, že k přechodu důkazního břemene zpět na žalobce došlo právě na základě Výzvy k prokázání skutečností, která obsahovala dostatečné vyjádření pochybností správce daně.
25. Soud se proto zabýval tím, zda správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), prokázal důvodné pochybnosti o tom, že tvrzení žalobce a doklady jim předložené jsou věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, a zda se tudíž jedná o případ, kdy důkazní břemeno přešlo zpět na žalobce, který tak byl povinen svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit.
26. K rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a k tomu, jakým způsobem dochází k jeho přenosu mezi daňovým subjektem a správcem daně, se Nejvyšší správní soud vyjádřil např. v rozsudku ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017-71:

„[31] Rozložením důkazního břemene dle zákona o správě daní se již mnohokrát zabýval nejen Nejvyšší správní soud, ale i Ústavní soud (viz např. náleží Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, a ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006-115). Z těchto rozhodnutí plyne, že prvotní břemeno tvrzení i břemeno důkazní leží na daňovém subjektu.

[32] Daňový subjekt unese prvotní důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví, které splňuje požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010-117). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila.

(...)

[34] Prokáže-li správce daně v souladu s ustanovením § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými

důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen dle ustanovení § 92 odst. 3 a 4 d. ř. prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ve vztahu k zákonu o správě daní a poplatků).“

27. Rovněž lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, v němž Nejvyšší správní soud k důkaznímu břemenu dále uvedl: *„Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS č. j. 1 Afs 39/2010-124, či č. j. 2 Afs 24/2007-119).“*
28. Konkrétně otázkou zákonnosti Výzvy k prokázání skutečností se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 12. 2021, č. j. 3 Afs 93/2020-40, kterým zrušil předcházející rozsudek zdejšího soudu v této věci. Dle Nejvyššího správního soudu žalovaný ve Výzvě k prokázání skutečností vyjádřil zcela konkrétní pochybnosti ohledně nakládky, přepravy zboží do Slovenské republiky a jeho vykládky, neboť poukázal na konkrétní nesrovnalosti v podkladech původně předložených žalobkyní (například že žalobkyně nepředložila žádné doklady ohledně nakládky, přepravy a vykládky zboží, a že na dodacích listech bylo pouze uvedeno „hlavní sklad“ bez bližšího upřesnění). Krajský soud je názorem Nejvyššího správního soudu vázán, proto má za to, že Výzva k prokázání skutečností byla vydána v souladu se zákonem. Na žalobce tudíž přešlo důkazní břemeno stran prokázání naplnění hmotněprávních podmínek.

IV.C) Prokázání naplnění hmotněprávních podmínek

29. Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH, ve znění do 31. 12. 2013, platilo, že: *„[d]odání 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.“* Podle odstavce 5 téhož ustanovení také platilo, že: *[d]odání zboží do jiného členského státu lze prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky.“*
30. Ustanovení § 64 odst. 1 zákona o DPH tedy definovalo podmínky, za kterých je plátce daně oprávněn uplatnit osvobození od DPH u zboží dodávaného z České republiky do jiného členského státu. Aby mohl plátce daně uplatnit nárok na osvobození od DPH v souladu s citovaným ustanovením, musely být kumulativně splněny tři podmínky. Zboží muselo být dodáno do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, zboží muselo být odesláno (přepraveno) do jiného členského státu a přeprava zboží musela být

zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou. Naplnění zmíněných podmínek vyplývajících z § 64 zákona o DPH, tedy podmínek zakládajících nárok na osvobození od daně při intrakomunitárním dodání zboží, byl přitom v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu povinen prokázat plátcé daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45).

31. Osvobození od daně z přidané hodnoty při dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie má základ v unijním právu. Společný systém DPH je harmonizován na úrovni Evropské unie (EU) prostřednictvím směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112/ES“). Ustanovení § 64 zákona o DPH je konkrétně odrazem článku 138 odst. 1 směrnice 2006/112/ES.
32. Z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) k danému ustanovení vyplývá, že *„k tomu, aby měl dodavatel zboží nárok na osvobození od daně [...], musí předložit důkaz, že jsou splněny podmínky použití tohoto ustanovení, včetně podmínek stanovených členskými státy k zajištění správného a jednoznačného uplatňování uvedených osvobození, jakož i k zabránění jakýmkoli daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu.“* (rozsudek Soudního dvora ze dne 7. 12. 2010, C-285/09, trestní řízení proti R., všechna zde citovaná rozhodnutí Soudního dvora jsou dostupná na <http://curia.europa.eu>), a že *„není [...] v rozporu s unijním právem požadavek, aby dodavatel jednal v dobré víře a přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována k zajištění toho, aby plnění, které uskutečňuje, nevedlo k jeho účasti na daňovém podvodu.“* (rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 9. 2012, C-273/11, Mecsek-Gabona Kft.). Obdobně v rozsudku ze dne 9. 10. 2014, C-492/13, Traum EOOD, Soudní dvůr potvrdil, že článek 138 odst. 1 směrnice 2006/112/ES nebrání tomu, aby nebyl prodávajícímu přiznán nárok na osvobození od daně u dodání uvnitř Evropské unie, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že prodávající nesplnil důkazní povinnosti nebo že věděl nebo měl vědět, že plnění, které uskutečnil, bylo součástí daňového úniku, jehož se dopustil pořizovatel, a nepřijal veškerá opatření, která po něm mohla být rozumně požadována k zabránění jeho vlastní účasti na tomto daňovém úniku.
33. V projednávané věci správce daně nezpochybnil existenci zboží ani skutečnost, že zboží bylo dopraveno z České republiky do jiného členského státu. Správce daně rozporoval splnění třetí hmotněprávní podmínky, tedy že přeprava zboží byla zajištěna žalobcem, odběratelem DOP-EL nebo zmocněnou třetí osobou. Přepravu totiž zajišťovala společnost CAPITALIA, přičemž žalobce neprokázal, že by tuto společnost zmocnil on nebo společnost DOP-EL.
34. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2015 č. j. 5 Afs 77/2015-43, nemusí být „zmocněná třetí osoba“ nutně zmocněna právě prodávajícím nebo pořizovatelem, jak poukazuje žalobce. Soud se s právním názorem uvedeným v daném judikátu ztotožňuje, nicméně žalobci nebyl odepřen nárok na osvobození od DPH z toho důvodu, že společnost CAPITALIA provedením přepravy pověřila další společnost AWT, což je situace, kterou se daný rozsudek zabývá. V tomto rozsudku je současně uvedeno, že přeprava zboží musí být zmocněnou třetí osobou uskutečněna na účet prodávajícího nebo kupujícího (v jejich prospěch). Právě neprokázání vazby mezi stranami kupní smlouvy a společností realizující přepravu zboží bylo v projednávané věci důvodem pro odmítnutí nároku na osvobození od DPH.
35. V tomtož rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl také stěžejní úvahu, která svědčí o nutnosti prokázání vztahu mezi plátcem a pořizovatelem a osobou zajišťující přepravu: *„Pokud je*

dodání zboží spojeno pouze s jedním odesláním nebo přepravou, může být přeprava zboží přičtena pouze jedné transakci a pouze tato transakce může být osvobozena od daně jako intrakomunitární plnění. Od určení transakce, která je spojena s přepravou, se pak odvíjí daňové posouzení transakce, která jí předchází nebo po ní následuje. Dle rozsudku Soudního dvora je možné uskutečněnou přepravu zboží přiznat pouze jedné konkrétní obchodní transakci. Ostatní transakce se považují již pouze za dodání zboží bez odeslání nebo přepravy a jejich místo plnění je stanoveno v závislosti na tom, zda předchází nebo následují po obchodní transakci spojené s přepravou, tj. místo dodání je buď v místě odeslání anebo v místě určení dodávky. Daná transakce je spojena s přepravou pouze tehdy, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno prodávajícím nebo kupujícím nebo na účet jednoho z nich. Pro přiřazení přepravy k dané transakci je tedy klíčové zjištění, zda v rámci transakce byla zajištěna přeprava, a to buď prodávajícím, anebo kupujícím.“ Z této úvahy Nejvyššího správního soudu tak jasně vyplývá, že neprokázání zmocnění společnosti CAPITALIA nepředstavuje pouze jakýsi formální nedostatek, jak tvrdí žalobce. Naopak se jedná o skutečnost, která je relevantní pro „přiřazení“ přepravy konkrétnímu článku řetězce. Z tohoto důvodu představuje jednu z hmotněprávních podmínek nároku na osvobození od DPH. Žalobcovy odkazy na rozsudky Soudního dvora ze dne 20. října 2016, C-24/15, Josef Plöckl, a ze dne 28. července 2016, C-332/15, Giuseppe Astoneo, tudíž nejsou přílehlivé, neboť již z citací vybraných žalobcem vyplývá, že daná rozhodnutí se věnují problematice splnění formálních podmínek, nikoli podmínek hmotněprávních.

36. Soud se neztotožnil s argumentací žalobce zakládající se na tom, že § 64 odst. 1 zákona o DPH, ve znění do 31. 12. 2013, obsahuje slovní spojení „zmocněná třetí osoba“ nikoliv „jimi zmocněná třetí osoba“. Toto dle žalobce naznačuje, že zákon o DPH nevyžaduje, aby třetí osoba byla zmocněna plátcem nebo pořizovatelem. Zmocnění se proto dle žalobce nemusí prokazovat. Jak soud uvedl výše, přeprava nemusí být provedena pouze zmocněnou třetí osobou, ale tato osoba může k vykonání přepravy zmocnit i další subjekt. Vždy však bude třeba prokázat vztah mezi zmocněnou osobou, která přepravu vykoná, a plátcem, popřípadě pořizovatelem. Skutečnost, že zmocnění musí směřovat od plátce nebo pořizovatele vyplývá z logiky věci, neboť v opačném případě nelze přiřadit přepravu právě této transakci a právě ji považovat za intrakomunitární obchod osvobozený od DPH. Pokud by zákonodárce skutečně chtěl říci, že přepravu může provést osoba zmocněná kýmkoliv, jak tvrdí žalobce, mohl požadavek na zmocnění zcela vypustit, neboť v takovém případě by přepravu zboží mohl *de facto* provést kdokoliv. Interpretace hmotněprávní podmínky, kterou prosazuje žalobce, je zcela absurdní, neboť ji fakticky zcela vyprazdňuje a zároveň neumožňuje „přiřadit“ přepravu ke konkrétnímu článku řetězce a určit, která z transakcí v řetězci má být osvobozena od DPH.
37. Žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45 (dále jen „porovnávaný případ“). V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud zohlednil principy rozsudku Soudního dvora ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, Kemwater ProChemie také v případě osvobození od DPH na základě dodání zboží do jiného členského státu dle § 64 zákona o DPH. Dle Nejvyššího správního soudu nelze „odepřít nárok na odpočet“ v případě, že daňový subjekt sice neprokáže, že zboží dodal deklarovanému odběrateli, avšak ze skutkových okolností daného případu bude vyplývat, že skutečný odběratel zboží musel být plátcem DPH v jiném členském státě. Toto však nelze aplikovat na projednávaný případ. Žalobce totiž neprokázal, že přepravu provedl on, jeho odběratel nebo zmocněná osoba. V řízení vyplynulo najevo, že přepravu organizovala společnost CAPITALIA, žalobce však nepředložil její zmocnění. Není tak jisté, zda lze přepravu zboží přes hranice vztáhnout k tomuto článku řetězce. Důvody pro odmítnutí

nároku na osvobození od DPH v projednávaném případě se tak zcela liší od důvodů pro odmítnutí nároku v porovnávaném případě. V něm totiž nedošlo k narušení neutrality daně, jelikož ze skutkových okolností vyplynulo, že zboží bylo dodáno plátcí DPH v jiném členském státě. V obou případech se sice jednalo o neprokázání naplnění hmotněprávních podmínek, jednalo se však o odlišné podmínky. Závěry učiněné v porovnávaném případě proto nelze bez dalšího vztáhnout na projednávaný případ. Ostatně ani sám žalobce neuvádí, proč by byl porovnávaný případ přílehlavý na jeho věc. Pouze konstatuje, že se jedná o nový vývoj v judikatuře Nejvyššího správního soudu. Není úkolem soudu, aby za žalobce domýšlel, proč je jím citovaná judikatura ve věci relevantní.

38. Soud se ztotožnil se závěrem správce daně a žalovaného, že žalobce neprokázal, že by společnost CAPITALIA byla k přepravě zboží zmocněna žalobcem nebo společností DOP-EL, a to ani zprostředkovaně. Žalobce tudíž neprokázal, že by byly naplněny hmotněprávní podmínky nároku na osvobození od DPH dle § 64 odst. 1 zákona o DPH.
39. Žalobce správci daně předložil kupní smlouvy. Z těchto smluv zmocnění společnosti CAPITALIA nevyplývá. Smlouvy obsahují dodací podmínky INCOTERMS 2000: FCA Ústí nad Labem, z čehož vyplývá, že žalobce měl povinnost předat zboží v Ústí nad Labem dopravci, kterého měla vybírat společnost DOP-EL. Žalobce uváděl, že přepravu zajišťovala společnost DOP-EL, z vyjádření přepravní společnosti AWT však vyplynulo, že přepravu objednávala a hradila společnost CAPITALIA. Dle doložky INCOTERMS 2000 měla nicméně přepravu zajišťovat společnost DOP-EL.
40. Žalovaný hodnotil Potvrzení o dodání zboží jako nevěrohodné, jelikož podpis za společnost DOP-EL na nich uvedený se na první pohled liší od podpisů na kupních smlouvách, které patří jednatelemi Michalu Brindzovi. Soud s tímto hodnocením souhlasí a dodává, že z Potvrzení o dodání zboží stejně nevyplývá zmocnění společnosti CAPITALIA k zajištění přepravy. Současně je třeba zdůraznit, že žalovaný nikdy neuváděl, že by měl žalobce ověřovat pravost podpisů na Potvrzeních o dodání zboží. Jedná se nicméně o skutečnost, která ovlivňuje věrohodnost tohoto důkazního prostředku, právě takovým způsobem rozpor v podobě podpisů žalovaný hodnotil. Zmocnění společnosti CAPITALIA žalobcem nebo společností DOP-EL nevyplývá ani z mezinárodních nákladních listů pro drážní přepravu (dále jen „CIM listy“). Na CIM listech nikde nefigurují ani žalobce ani společnost DOP-EL, jako odesílatel je na nich uvedena společnost LISOVNA, jako příjemce společnost ENARGO, a. s.
41. E-mailová komunikace žalobce s jednatelem společnosti CAPITALIA V. J., v rámci které V. J. potvrdil, že přeprava byla přeúčtována na společnost DOP-EL je dle názoru soudu nevěrohodná. Jedná se o prosté tvrzení, které nebylo doloženo žádnou smlouvou nebo fakturou. Takový důkazní prostředek má pouze omezenou důkazní sílu. Žalobce si toho byl ostatně vědom, když V. J. požádal o zaslání dokumentů, které by přeúčtování potvrdzovaly. Tento důkazní prostředek je dále nutné hodnotit v kontextu ostatních důkazů. V. J. je nekontaktní jak ve vztahu k žalobci, tak ve vztahu k správci daně. Nkontaktní je také společnost CAPITALIA. Soud proto shrnuje, že e-mailovou komunikaci považuje za nevěrohodnou. Nejedná se tudíž o důkaz toho, že by společnost CAPITALIA byla k přepravě zboží zmocněna žalobcem či společností DOP-EL.
42. Zmocnění společnosti CAPITALIA nebylo prokázáno ani žádnou ze svědeckých výpovědí. Svědci M. B. a J. H byli zjevně nastrčení jednatele a do chodu společnosti se nezapojovali.

Bývalý obchodní ředitel žalobce P. K. a jednatel žalobce Dušan Bačo nevěděli, že přepravu zajišťovala společnost CAPITALIA.

43. Soud přihlédl také ke svědecké výpovědi V. M., kterou provedl v rámci jednání jako listinný důkaz. Svědecká výpověď byla pořízena v rámci obnoveného odvolacího řízení po předešlém zrušujícím rozsudku zdejšího soudu. I když byla svědecká výpověď provedena po vydání napadeného rozhodnutí, představuje v řízení před soudem protokol o této výpovědi listinný důkazní prostředek o skutečnostech, které nastaly před vydáním napadeného rozhodnutí. Soud k ní proto může v souladu s § 75 odst. 1 a § 76 odst. 2 s. ř. s. přihlédnout. Soud navíc shledal, že žalovaný neučinil dostatečné kroky pro to, aby svědka vyslechl již v původním odvolacím řízení (viz dále). Doplnění dokazování před soudem (buď formou listinného důkazu) tak soud provedl i z toho důvodu, aby vyhodnotil, nakolik měl postup žalovaného vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
44. V. M. ve své výpovědi dle názoru soudu přímo nepotvrdil, že by byla společnost CAPITALIA zplnomocněná k přepravě zboží. Svědek pouze uvedl, že tomu tak muselo být, z čehož vyplývá, že sám svědek neví, jestli ke zmocnění došlo, pouze se domnívá, že se tak stalo. Obdobným způsobem svědek odpověděl také na otázku, zda byly náklady spojené s dopravou později přeúčtovány na společnost DOP-EL, kdy uvedl, že je o této skutečnosti přesvědčen. Svědek na několika místech výpovědi také uvedl, že pro společnost DOP-EL na základě neformálního zmocnění zajišťoval koordinaci dodávek surového oleje. Výslovně uvedl, že nikdy nebyl zmocněný k jednání se společností CAPITALIA. S ohledem na způsob zapojení svědka do předmětných obchodů nemohl svědek potvrdit, že ke zmocnění či přeúčtování došlo, jelikož není vůbec zřejmé, jakým způsobem se měl svědek o těchto skutečnostech dozvědět. To, že se nejedná o skutečnosti, které svědek vnímal vlastními smysly, potvrzuje také formulace odpovědi svědka na položené otázky. Dle názoru soudu tak svědek V. M. nepotvrdil, že by byla společnost CAPITALIA zplnomocněná k zajištění přepravy zboží a že došlo k přeúčtování nákladů spojených s dopravou na společnost DOP-EL.
45. Dle krajského soudu žalobce žádným předloženým důkazem neprokázal, že by on sám nebo společnost DOP-EL zmocnili společnost CAPITALIA k zajištění přepravy zboží. Žalobce tudíž neprokázal naplnění hmotněprávních podmínek uvedených v § 64 odst. 1 zákona o DPH.
46. Bylo na žalobci, aby si potřebné důkazy opatřil. Své povinnosti se nemůže zbavit pouze tím, že konstatuje, že zmocnění společnosti CAPITALIA bylo zcela nezávislé na vůli žalobce. Je v zájmu daňového subjektu, aby si opatřil takové podklady, které mohou relevantním způsobem prokázat, že naplnil veškeré hmotněprávní podmínky pro osvobození od DPH. Pokud prodejce smluvně přenechá přepravu zboží do jiného členského státu pořizovateli, může nést případné následky nesplnění této povinnosti ze strany pořizovatele (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195). Je na každém subjektu, aby si své podnikání dokumentoval takovým způsobem, aby byl poté schopen prokázat své nároky před orgány finanční správy. Žalobce byl jednou ze stran kupní smlouvy na předmětné zboží. Zmocnění společnosti, která měla převoz zboží zajistit tak nepředstavuje skutečnost, která je zcela mimo žalobcův dosah.

IV.D) Dobrá víra

47. Přestože žalobce neprokázal splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH, připouští soud možnost, že by mu musel být nárok na odpočet DPH zachován, pokud by prokázal, že byl v dobré víře, že hmotněprávní podmínky byly splněny. Dobrá víra představuje „*vnitřní přesvědčení osoby, tj. psychický stav jednající osoby, který sám o sobě nemůže být předmětem dokazování. Na existenci dobré víry však lze usuzovat z konkrétních vnějších skutečností, jejichž prostřednictvím se toto vnitřní přesvědčení projevuje navenek. Posouzení, je-li jednající osoba v dobré víře či nikoli, je třeba vždy hodnotit objektivně [...]*.“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2008, č. j. 2 Afs 108/2007-78)
48. Konkrétně při posuzování dobré víry daňového subjektu uplatňujícího nárok na osvobození od DPH lze na dobrou víru usuzovat s ohledem na jednání daňového subjektu ve vztahu k opatření si dostatku důkazních prostředků o splnění hmotněprávních podmínek osvobození dodání zboží do jiného členského státu, tedy s ohledem na to, zda daňový subjekt mohl z důkazních prostředků, které si k prokazované obchodní transakci opatřil, nabýt oprávněného dojmu, že hmotněprávní podmínky osvobození dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie od DPH byly skutečně naplněny. Je přitom nezbytné, aby daňový subjekt disponoval věrohodnými a objektivními důkazy, že zboží skutečně bylo v souladu s požadavkem daňové neutrality přepraveno do jiného členského státu, kde má být užíváno či spotřebováno konečným zákazníkem, již v okamžiku vystavení daňového dokladu na uskutečněné zdanitelné plnění osvobozené od DPH (srov. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 104/2012-45).
49. Krajský soud nesouhlasí s tvrzením žalobce, že dobrá víra se vždy presumuje. Jak vyplývá z výše citované judikatury (zejména rozsudku Soudního dvora ze dne 9. 10. 2014, C-492/13, Traum EOOD), je na žalobci, aby prokázal, že si opatřil dostatek důkazních prostředků, a tudíž je v dobré víře ohledně skutečnosti, že v dané věci byly splněny hmotněprávní podmínky pro osvobození od DPH. V takovém případě by žalovaný nemohl žalobci přičítat k tíži, že doprava neproběhla tak, jak bylo smlouveno.
50. Žalobce si však neobstaral dostatek důkazních prostředků, aby mohl být v dobré víře stran splnění hmotněprávních podmínek nároku na osvobození od DPH. Žalobce si předně vůbec neprověřoval svého odběratele společnost DOP-EL a zcela bezmezně důvěřoval společnosti LISOVNA, která odběratele DOP-EL doporučila. Zástupci žalobce dále jednali s V. M., aniž by požadovali, aby jim předložil jakékoliv zmocnění, ze kterého by vyplývalo, že může jednat za společnost DOP-EL. Transakce byly sjednány elektronicky a uzavřeny elektronickou cestou, žalobce se nesetkal s jednatelem společnosti DOP-EL. Jednotlivé objednávky proběhly pouze telefonicky. Kupní smlouvy jsou s ohledem na vysokou hodnotu plnění strohé a nekonkrétní. Žalobce se dobrou víru snažil prokázat také emailovou komunikací mezi ním a společností AWT. Předmětné e-maily byly poslány až 15. 6. 2015, kdy již byla zahájena daňová kontrola. Nemohly tak přispět k dobré víře žalobce v době uskutečnění předmětných obchodů. Případné doplnění dokazování o další e-mailovou komunikaci, která by potvrdila, že se nejednalo o jediný účelově vytvořený e-mail, by na tomto závěru nemohlo nic změnit (soud proto pro nadbytečnost nepřistoupil k doplnění dokazování e-mailovou komunikací).
51. Dále žalobce pověřil společnost LISOVNA tím, aby zboží předala přepravci. Společnost LISOVNA zboží předala přepravci AWT, kterého zajistila společnost CAPITALIA. Společnost LISOVNA zboží předala, aniž by ověřila, že společnost AWT, resp. společnost CAPITALIA, má zmocnění ze strany žalobce nebo společnosti DOP-EL (jedné ze stran kupní smlouvy na předmětné zboží). V důsledku delegace předání zboží tak žalobce až do

zahájení daňového řízení nevěděl, že přepravu nezajišťovala společnost DOP-EL. Jestliže si žalobce neopatřil důkazy ani do té míry, aby věděl, kdo zajišťoval přepravu zboží, nelze dospět k závěru, že žalobce si zajistil dostatek důkazů tak, aby mohl být v dobré víře, že se obchodní případ stal tím způsobem, jak bylo smlouveno.

IV.E) Neprovedení výslechu V. J. a V. M.

52. Žalobce namítá, že žalovaný neprovedl výslechy V. J. a V. M. i přesto, že žalobce výslechy řádně navrhl a oba svědky dostatečně identifikoval.
53. Žalovaný neprovedení svědeckých výpovědí odůvodnil tak, že svědeckou výpověď V. J. není možné provést, jelikož je nekontaktní. Svědeckou výpověď V. M. žalovaný v původním řízení neprovedl, protože jej žalobce řádně neidentifikoval.
54. K výslechu V. J. soud uvádí, že z odpovědi na výměnu informací od Slovenské daňové správy, č. j. 796675/15/3301-61562-704002, vyplývá, že slovenský správce daně učinil marný pokus o vyslechnutí osoby jednající za společnost CAPITALIA, kterou byl V. J. Jak společnost CAPITALIA, tak V. J. jsou pro slovenského správce daně nekontaktní, V. J. se k výslechu nedostavil. Správce daně v rámci obnoveného řízení po zrušujícím rozsudku zdejšího soudu učinil opětovný pokus o vyslechnutí V. J., ten se však předvolání k výslechu opět nepřevzal a k výslechu se nedostavil. Soud tak konstatuje, že správce daně vynaložil dostatečné úsilí k provedení svědecké výpovědi V. J., tu však s ohledem na objektivní okolnosti nebylo možné provést. Neprovedení svědecké výpovědi tudíž nepředstavuje vadu řízení.
55. V případě neprovedení svědecké výpovědi V. M. je tomu však jinak. Žalovaný neprovedení výpovědi odůvodnil tak, že žalobce V. M. nedostatečným způsobem identifikoval. Přitom žalobce nejpozději v odvolání identifikoval svědka následujícím způsobem: „*pan V. M., DOP-EL, B. 15, B., S. r*“. K tomu žalobce dodal, že svědek může dosvědčit, že společnost CAPITALIA hradila závazky za společnost DOP-EL. Dle názoru soudu žalobce svědka identifikoval dostatečným způsobem tak, aby se žalovaný alespoň pokusil o jeho kontaktování. Žalovaný tak však v původním řízení neučinil a o výslech svědka se nepokusil. Tím zatížil daňové řízení vadou. Z dokazování provedeného před soudem (z protokolu o pozdějším výslechu svědka V. M.) však vyplynulo, že tato vada neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Na základě obsahu výpovědi svědka (jehož výslech byl uskutečněn po předchozím zrušení napadeného rozhodnutí zdejším soudem a pokračování odvolacího řízení v této věci) lze totiž konstatovat, že tato svědecká výpověď ani ve spojení s dalšími důkazy nemohla vést k prokázání splnění všech hmotněprávních podmínek pro osvobození plnění od DPH (viz výše).

IV.F) Legitimní očekávání

56. Žalobce namítá, že u něj správce daně provedl dne 23. 2. 2012 místní šetření za zdaňovací období prosinec 2011, přičemž neshledal, že by žalobce jakýmkoliv způsobem porušil § 64 zákona o DPH. Žalobci tak byl vyměřen a vrácen nadměrný odpočet. Vzhledem k těmto skutečnostem žalobce považuje napadené rozhodnutí za překvapivé a za akt libovůle správce daně.
57. Předně je třeba souhlasit s žalobcem, že nikdy netvrdil, že by místní šetření proběhlo v prosinci 2011. Žalovaný tak částečně dezinterpretoval tvrzení žalobce. K provedení místního šetření údajně došlo ještě před zahájením daňové kontroly, ta byla zahájena dne 6.

11. 2013. Protokol o místním šetření proto není součástí správního spisu. Současně žalobce kopii protokolu nepředložil. I přesto byl soud schopný legitimní očekávání žalobce posoudit, jelikož provedení místního šetření nemůže principiálně vytvořit v daňovém subjektu legitimní očekávání ohledně plnění jeho zákonných povinností. Místní šetření totiž správci daně slouží k získání informací o daňovém subjektu a jeho podnikání. Samo není zakončeno formalizovaným výstupem, ve kterém by správce daně závazným způsobem oznámil nějaký závěr daňovému subjektu (na rozdíl např. od. daňové kontroly). Správce daně současně nemá povinnost ihned zahájit další řízení, pokud během místního šetření zjistí informace, které nasvědčují, že daňový subjekt řádně neplní své daňové povinnosti. Pouze z provedení místního šetření tak žalobci nemohlo vzniknout legitimní očekávání, že již nebude za dané zdaňovací období podroben další kontrole ze strany orgánů finanční správy. Napadené rozhodnutí proto nelze označit za překvapivé nebo za akt libovůle správce daně, resp. žalovaného.

V. Shrnutí a náklady řízení

58. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji zamítl ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s.
59. O nákladech řízení o žalobě i kasační stížnosti soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Podle něj má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí 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 zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Kasační stížnost je nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Brno 10. května 2023

Mgr. Petr Šebek v. r.
předseda senátu