



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Ivony Šubrtové a Mgr. Ondřeje Bartoše ve věci

žalobce: **Dekor Exp s. r. o.**, DIČ: CZ03164063  
se sídlem Chotěšovská 680/1, 190 00 Praha 9  
zastoupen advokátem JUDr. Petrem Janem Bakešem  
se sídlem Velký Borek, U Olší 280

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ: 7208004  
se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. září 2023, č. j. 31370/23/5300-21442-711458,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Dvanácti dodatečnými platebními výměry ze dne 9. 5. 2022 doměřil správce daně - Finanční úřad pro Královéhradecký kraj - žalobci daň z přidané hodnoty za jednotlivá měsíční zdaňovací období roku 2018 včetně penále. Proti těmto platebním výměrům

podal žalobce odvolání, která byla žalovaným zamítnuta. Žalobce napadá žalobou shora označené rozhodnutí ve všech jeho výrocích.

## II. Žalobní tvrzení

2. Žalobce s odkazem na ust. § 76 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) spatřuje důvod pro podání žaloby v té skutečnosti, že žalovaný neuvádí, jaké aplikoval na projednávanou věc hmotněprávní předpisy a v jakém znění. Žalovaný rozhodoval o právních otázkách, jež se vztahovaly k období leden až prosinec 2018, přitom aplikoval zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který byl v následném období opakovaně novelizován. Není tak zřejmé, v jakém znění vlastně bylo hmotné právo aplikováno. Žalovaný i správce daně jsou zavázáni ústavním pravidlem vyjádřeným v čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, dle něhož daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona a dále pravidlem obsaženým v čl. 2 odst. 3 této právní úpravy, dle kterého lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem. Pokud žalovaný neuvádí, jaké právní normy, resp. v jakém znění, na řešený případ aplikoval, je jeho rozhodnutí zcela nepřezkoumatelné.
3. V těchto souvislostech nelze, jak žalobce dále uvedl, přehlédnout, že žalovaný se také velmi často odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu v souvislosti s aplikací procesních pravidel. Žalobce zdůraznil, že mu nebylo vysvětleno, proč byla jako přílehlavá aplikována judikatura z roku 2005 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63) na ust. § 92 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, který je platný od roku 2009.
4. Nelze rovněž dle žalobce přehlédnout, že orgány veřejné moci jsou vázány platným právem, přitom vázanost právem neznamená toliko vázanost zákonem ve smyslu formálním, nýbrž i vázanost ostatními prameny práva, včetně např. právních principů a také právních precedentů. Právní precedenty je nutno považovat za prameny práva, a to i v systému psaného práva, byť samozřejmě „jen“ ve smyslu závazného výkladu psaných právních norem. Pokud tedy žalovaný rozhoduje o určité právní otázce, prakticky vždy interpretuje dotčenou normu zakotvenou v právním předpisu. Jinak řečeno, pokud je vykládán platný právní předpis, je třeba na takový výklad aplikovat i přinejmenším přílehlavou judikaturu a vyložit, v čem tato přílehlavost spočívá, zvláště pokud se žalovaný opírá o soudní výklad dnes již historické právní úpravy.
5. Žalobce dále žalovanému vytkl, že se v zásadě nevypořádal s důvody uvedenými v podaném odvolání. Žalobce tak byl zasažen na svém právu na spravedlivý a férový proces.
6. Žalovaný, jak žalobce dále uvedl, v žalobou napadeném rozhodnutí odkazuje na zprávu, ve které se měl správce daně vyjádřit a zhodnotit důkazní prostředky. Takováto zpráva nemůže nahrazovat odůvodnění vlastního rozhodnutí jak žalovaného, tak správce daně. Žalobce je tak odkázán na to, aby pátral po důvodech uložení daňové povinnosti v jiných podkladech. Takový postup nemůže být v souladu s ust. § 102 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Odkazy na pouhý podklad rozhodnutí bez toho, aby bylo z odůvodnění o uložení povinnosti patrné, co přesně takový podklad obsahuje, rovněž způsobuje dle žalobce nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů.

7. Každá z vytykávaných vad i ve svém součtu podle žalobce naplňuje důvody pro aplikaci ust. § 76 odst. 1 písm. b) a c) s. ř. s.

### III. Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný uvedl, že při posouzení případu vycházel z právního rámce vymezeného v bodech [12] až [20] žalobou napadeného rozhodnutí. Dále podotkl, že míra precizace žalobních bodů předurčuje rozsah soudního přezkumu a kvalitu a obsah vydaného soudního rozhodnutí (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 7. 2009, č. j. 7 As 73/2008 - 65). Není přitom úkolem soudů ve správním soudnictví nahrazovat činnost žalobce při formulaci žalobních námitek a tyto námitky vlastní iniciativou dotvářet (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 2. 2015, č. j. 6 Ads 5/2015 - 20 a nálezy Ústavního soudu ze dne 10. 3. 1999, sp. zn. I. ÚS 164/97 a ze dne 19. 11. 1999, sp. zn. IV. ÚS 432/98). V souvislosti s tím žalovaný zdůraznil, že žalobce neuvedl žádné věcné námitky proti vlastnímu doměření daně.

9. K jednotlivým žalobním námitkám pak žalovaný uvedl následující.

*Ad A/ Žalovaný neuvedl, jaké hmotněprávní předpisy na danou věc aplikoval.*

10. Žalovaný uvedl, že jelikož předmětem dotčených daňových řízení byla DPH, postupoval správce daně a žalovaný podle, v rozhodné době platné právní úpravy této daně, tj. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro předmětné zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“) leden až prosinec 2018. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí výslovně uvedl, že rozhodoval (vedle daňového řádu coby procesního předpisu) podle zákona o DPH. Základní logickou úvahou lze dovést, že žalovaný rozhodoval v souladu s tím zněním zákona o DPH, které bylo v průběhu předmětných zdaňovacích období právě účinné. Zákon o DPH účinný v předmětných zdaňovacích obdobích leden až prosinec 2018 byl dotčen konkrétními novelami ve znění zákona č. 635/2004 Sb., zákona č. 669/2004 Sb., zákona č. 124/2005 Sb., zákona č. 215/2005 Sb., zákona č. 217/2005 Sb., zákona č. 377/2005 Sb., zákona č. 441/2005 Sb., zákona č. 545/2005 Sb., zákona č. 109/2006 Sb., zákona č. 230/2006 Sb., zákona č. 319/2006 Sb., zákona č. 172/2007 Sb., zákona č. 261/2007 Sb., zákona č. 270/2007 Sb., zákona č. 296/2007 Sb., zákona č. 124/2008 Sb., zákona č. 126/2008 Sb., zákona č. 302/2008 Sb., zákona č. 87/2009 Sb., zákona č. 281/2009 Sb., zákona č. 362/2009 Sb., zákona č. 489/2009 Sb., zákona č. 120/2010 Sb., zákona č. 199/2010 Sb., zákona č. 47/2011 Sb., zákona č. 370/2011 Sb., zákona č. 375/2011 Sb., zákona č. 457/2011 Sb., zákona č. 458/2011 Sb., zákona č. 18/2012 Sb., zákona č. 167/2012 Sb., zákona č. 333/2012 Sb., zákona č. 500/2012 Sb., zákona č. 502/2012 Sb., zákona č. 241/2013 Sb., zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., zákona č. 196/2014 Sb., zákona č. 262/2014 Sb., zákona č. 360/2014 Sb., zákona č. 377/2015 Sb., zákona č. 113/2016 Sb., zákona č. 188/2016 Sb., zákona č. 243/2016 Sb., zákona č. 298/2016 Sb., zákona č. 33/2017 Sb., nálezu Ústavního soudu, vyhlášeného pod č. 40/2017 Sb., zákona č. 170/2017 Sb., zákona č. 225/2017 a zákona č. 371/2017 Sb.

11. Žalovaný nepovažuje za nijak významné, že v žalobou napadeném rozhodnutí nebyl uveden výčet těchto novel, tato skutečnost nemůže mít za následek nepřezkoumatelnost rozhodnutí.

*Ad B/ Byla aplikována judikatura z roku 2005 na ust. § 92 odst. 5 daňového řádu.*

12. Žalovaný uvedl, že rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 188/2004 - 63 ze dne 30. 8. 2005 je zmiňován v bodě [14] žalobou napadeného rozhodnutí, tedy právním základě případu. Rozsudek se skutečně týká právní úpravy předcházející daňovému řádu, tzn. zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“). Závěr, na který zde žalovaný stran důkazního břemena poukazuje - „*pokud daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na důkazní povinnost správce daně dovozovat, že je to správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt*“ - vychází jak z § 31 odst. 8 ZSDP, tak obdobně formulovaného § 92 odst. 5 daňového řádu. V těchto ustanoveních není upraveno, že by měl správce daně prokazovat za daňový subjekt, jak účetní případ probíhal, správce daně dokazuje toliko skutečnosti zpochybňující věrohodnost důkazních prostředků předložených daňovým subjektem. Z ust. § 31 odst. 9 ZSDP a § 92 odst. 3 daňového řádu lze shodně dovodit, že sám daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. To, že obě právní úpravy jsou ve vztahu k důkaznímu břemenu daňového subjektu ve shodě, vyplývá i z toho, že bod [14] jako příklad uvádí nejen judikaturu týkající se ZSDP, ale také judikaturu týkající se daňového řádu (rozsudky NSS č. j. 7 Afs 114/2020 - 29, č. j. 1 Afs 79/2022 - 28), která ve svém obsahu sama odkazuje a navazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu týkající se předcházející právní úpravy, tedy ZSDP.

*Ad C/ Žalobce uvádí, že se žalovaný nevypořádal se všemi odvolacími důvody.*

13. Žalobce, jak žalovaný uvedl, však nijak nekonkretizuje, kterou z námitek se žalovaný nezabýval. Žalovaný vytyčil odvolací námitky žalobce v části II. žalobou napadeného rozhodnutí, bodech [5] až [10]. Samotné vypořádání žalovaného s námitkami se pak nachází v bodech [39] až [50] žalobou napadeného rozhodnutí.

14. Žalovaný se zabýval námitkou žalobce, že místo plnění není v ČR, přičemž nelze aplikovat na věc § 11 odst. 2 zákona o DPH, žalobce své české DIČ k pořízení zboží nepoužil (viz body [39] až [41] žalobou napadeného rozhodnutí). Dále se žalovaný vyjádřil k námitce týkající se dvou faktur (č. FP18375 a FP18455-18457), u kterých se má dle žalobce jednat o osvobozené plnění dle § 66 zákona o DPH (viz body [48] a [49] žalobou napadeného rozhodnutí) a k námitce nevypořádání se správcem daně s předchozími návrhy žalobce a prokázáním toho, že žalobce neobchodoval se zbožím na území Evropské unie, ale zboží vyvážel z jiných členských států (místo zahájení přepravy bylo v jiném členském státě) na území Ruské federace.

15. S tvrzením žalobce, že plnění nebylo předmětem daně, a tedy mu nelze s ohledem na čl. 11 odst. 5 Listiny stanovit daň a poplatky z jiných než zákonných důvodů a na základě zákona, se žalovaný také vypořádal (viz bod [47] žalobou napadeného rozhodnutí). Žalovaný se rovněž vyjádřil k námitce, že od 1. 3. 2018 došlo k legislativním změnám, na které Generální finanční ředitelství reagovalo Informací č. j. 103102/17/7100-20116-050701, změnil se výklad aplikace právních norem při prokazování skutečností spojených s přepravou zboží a při dovozu a vývozu zboží a dle žalobce měl správce daně postupovat v souladu se zásadou *in dubio mitius* (viz bod [50] žalobou napadeného rozhodnutí).

16. Ač žalovaný zdůraznil, že se v žalobou napadeném rozhodnutí vypořádal se všemi odvolacími důvody, zároveň připomněl, že byť je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku či větu uplatněnou v odvolání. Stejně je, aby byl

vypořádán smysl a obsah odvolací argumentace a hlavní odvolací námitky, což žalovaný beze zbytku splnil. Nadto uvedl, že na určitou námitku či dílčí větu lze reagovat i tak, že v odůvodnění napadeného rozhodnutí je prezentován od názoru žalobce odlišný názor, který je přesvědčivě zdůvodněn. Tím jsou odvolací námitky vždy – minimálně implicitně – vypořádány. Žalovaný vyslovil přesvědčení, že z napadeného rozhodnutí je zcela seznatelná srozumitelná správní úvaha, na základě které se žalovaný ztotožnil se závěrem správce daně. Případná výslovná absence odpovědi na ten či onen dílčí argument (která v tomto případě nicméně nenastala) proto nemůže být dle žalovaného důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí. Žalovaný zdůraznil, že smyslem odvolacího řízení není „otrocké“ opakování veškerých skutečností, které byly prvostupňovým správcem daně vyčerpávajícím způsobem popsány ve zprávě o daňové kontrole, z hlediska soudního přezkumu tvoří rozhodnutí správních orgánů obou stupňů jeden celek (srov. např. rozsudek NSS ze dne 30. 7. 2012, č. j. 5 Afs 48/2011-66).

*Ad D/ Pouhý odkaz na zprávu o daňové kontrole nemůže nabrazovat odůvodnění rozhodnutí*

17. Žalovaný odkázal na ust. § 147 odst. 3 daňového řádu a doplnil, že předmětná zpráva, podrobně popisující žalobcův případ, byla vydána zcela v souladu se zákonnými předpisy a následně doručena zástupci žalobce dne 2. 5. 2022. Dále upozornil, že není nutné, aby žalovaný opakoval veškeré skutečnosti uváděné správcem daně v průběhu řízení, či závěry z nich plynoucí.

#### IV. Přezkoumání věci krajským soudem

18. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s. ř. s. bez nařízení jednání, když žalobce i žalovaný vyslovili s tímto postupem ve smyslu ust. § 51 odst. 1 uvedené právní úpravy souhlas. Po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak usoudil následovně.
19. Krajský soud z předloženého daňového spisu zjistil, že žalobce podal za předmětná zdaňovací období leden až prosinec roku 2018 řádná daňová přiznání k DPH i kontrolní hlášení. Po zahájení šetření správcem daně za uvedená zdaňovací období podal žalobce i dodatečná daňová přiznání k DPH za předmětná zdaňovací období a následná kontrolní hlášení k těmto dodatečným daňovým přiznáním. Správce daně dne 23. 7. 2019 zahájil u žalobce daňovou kontrolu na DPH v rozsahu všech skutečností rozhodných pro správné stanovení daně za předmětná zdaňovací období (viz protokol č. j. 1516849/19/2709-60562-609221). Správce daně doručil žalobci dne 2. 5. 2022 zprávu o daňové kontrole č. j. 784940/22/2709-60561-609221. Závěry správce daně ohledně provedené daňové kontroly se vztahovaly k pořízení zboží z jiného členského státu žalobcem a dále i k vývozu tohoto zboží do třetí země. Správce daně následně dne 9. 5. 2022 vydal dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty. Žalobce podal proti těmto výměrům odvolání, která v reakci na výzvy k odstranění vad odvolání doplnil. Dále z daňového řízení vyplynulo, že v průběhu daňové kontroly byly správcem daně zaslány žádosti o mezinárodní spolupráci, které se věcně i časově týkaly kontrolovaných zdaňovacích období, měly tak vliv na lhůtu pro stanovení daně dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu.
20. Úvodem krajský soud, ve shodě s názorem žalovaného, předesílá, že kvalita a preciznost ve formulaci žalobních bodů a jejich odůvodnění v podstatě předurčuje obsah rozhodnutí

soudu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 As 67/2011 – 108, a ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54). Žalobce v podané žalobě nepolemizuje se závěry žalovaného, pouze obecně konstatuje, že žalovaný přesně neuvádí, jaké konkrétní hmotněprávní předpisy v daňovém řízení použil, vytyká mu, že na projednávanou věc aplikoval judikaturu z roku, který dávno předcházela současné právní úpravě, dále že se žalovaný nevypořádal se všemi odvolacími důvody, když pouze odkazuje na zprávu o daňové kontrole, která dle jeho názoru nemůže nahrazovat odůvodnění rozhodnutí. K tomu lze v první řadě uvést, že správní soud však přezkoumává především rozhodnutí a postup žalovaného správního orgánu, žalobce je proto povinen uvést konkrétní argumentaci zpochybňující závěry vyslovené v napadeném rozhodnutí správního orgánu, nikoli vznášet svoje námitky pouze v obecné rovině (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Azs 249/2016–38, nebo ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012–351).

*Ad A/ Žalovaný neuvedl, jaké hmotněprávní předpisy na danou věc aplikoval.*

21. Žalobce namítal, že z průběhu daňového řízení není zřejmé, v jakém znění vlastně bylo hmotné právo, tedy zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, aplikováno. Postup daňových orgánů tedy neodpovídal požadavkům čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, dle něhož daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona a dále pravidlům obsaženým v čl. 2 odst. 3 této právní úpravy, dle kterého lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem. Napadené rozhodnutí proto označil za nepřezkoumatelné.
22. Z průběhu daňového řízení je zřejmé, že předmětem shora zmiňovaných daňových řízení byla daň z přidané hodnoty. Je rovněž patrné, a tuto skutečnost krajský soud posouzením obsahu daňového spisu a i samotného průběhu daňového řízení ověřil, že správce daně i žalovaný postupovali podle platné právní úpravy této daně obsažené v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a to ve znění účinném pro předmětné zdaňovací období leden až prosinec 2018. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí výslovně uvedl, že rozhodoval (vedle daňového řádu coby procesního předpisu) podle zákona o DPH ve znění účinném pro předmětné zdaňovací období. Stejně tak správce daně ve vydaných dodatečných platebních výměrech konstatoval použití zákona o DPH ve znění pozdějších předpisů. Je tak nepochybné, že správce daně i žalovaný požadavkům čl. 11 odst. 5 a čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod dostáli. Napadené rozhodnutí nelze označit za nepřezkoumatelné.

*Ad B/ Byla aplikována judikatura z roku 2005 na ust. § 92 odst. 5 daňového řádu.*

23. Žalobce zdůraznil, že mu nebylo vysvětleno, proč byla jako přílehlavá aplikována judikatura z roku 2005 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63) na ust. § 92 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, který je platný od roku 2009.
24. K této námitce krajský soud konstatuje, že průběh daňového důkazního řízení je zachycen v jednotlivých ustanoveních ZSDP a rovněž i v ustanoveních daňového řádu. Oba právní předpisy shodně vycházejí ze zásady materiální pravdy, ať se už jedná o daňový řád, dle něhož „daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení i dalších podáních“ (ust. § 92 odst. 3 daňového řádu) nebo o dřívější ZSDP, který stanoví že „daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně

*v průběhu daňového řízení vyzván*“. Důkazní břemeno dle obou procesních předpisů tedy jednoznačně tíží daňový subjekt.

25. Rovněž k problematice rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt již existuje bohatá soudní judikatura. Její závěry sice byly formulovány především na podkladě úpravy obsažené v ZSDP, avšak v zásadě jsou aplikovatelné i na úpravu obsaženou v daňovém řádu (za jehož účinnosti rozhodovaly finanční orgány v nyní posuzované věci). Plyne z ní, že daňové řízení je postaveno na zásadě, podle níž každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu (a stejně tak i § 31 odst. 9 ZSDP) daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nemůže získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má však některé výjimky – například podle § 92 odst. 5 písm. c) citovaného zákona správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Tato zásada je pak v obdobném znění obsažena i v ust. § 31 odst. 8 ZSDP. Uvedená ustanovení daňového řádu a ostatně i ZSDP vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a důkazních povinností mezi daňovým subjektem a správcem daně (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, a ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86).

26. Nad rámec uvedeného je třeba konstatovat, že krajský soud po prostudování spisové dokumentace předložené žalovaným dospěl ke shodnému závěru jako finanční orgány, tedy že žalobce v projednávané věci důkazní břemeno neunesl.

*Ad C/ Žalobce uvádí, že se žalovaný nevypořádal se všemi odvolacími důvody.*

27. Ani této žalobní námitce nemohl krajský soud přisvědčit. Naopak považuje za nepochybné, že žalovaný v napadeném rozhodnutí odpovídajícím způsobem shrnul průběh daňového řízení, kdy požadovaným způsobem popsal skutkový stav věci, jednotlivé odvolací důvody a poté předestřený právní základ aplikoval na skutkový stav. Žalobce konkrétně neuvedl, s jakými důvody uvedenými v podaném odvolání se žalovaný nevypořádal, v čem spatřuje zásah do jeho práva na spravedlivý a férový proces. Krajský soud naopak konstatuje, že žalovaný na námitky žalobce uvedené v podaném odvolání odpověděl dostatečně. K této otázce uvádí soud následující:

28. 1) Žalobce v prvním žalobním bodu nesouhlasil s určením místa plnění provedeným správcem daně. Uvedl, že žalobce nepořídil zboží z jiných členských států pod svým českým DIČ, přeprava zboží nebyla ukončena na území jiného členského státu, ale byla ukončena na území Ruské federace.

K tomu žalovaný uvedl, že žalobce v průběhu daňové kontroly doložil faktury přijaté za zboží od dodavatelů z jiných členských států, na nichž je jako odběratel uveden daňový subjekt, včetně jeho DIČ. V systému VIES bylo správcem daně ověřeno, že žalobcovi dodavatelé z jiných členských států vykázali dodání zboží do jiného členského státu daňovému subjektu. V rámci mezinárodní výměny informací bylo ověřeno dodání zboží

daňovému subjektu, který své DIČ poskytl dodavatelům z jiných členských států. Dodavatelé žalobce z jiných členských států v rámci mezinárodní výměny informací taktéž doložili objednávky, potvrzení objednávek, dodací listy a potvrzení o dodání do jiného členského státu, všechny tyto dokumenty také obsahovaly DIČ daňového subjektu. Je zřejmé, že se správce daně nemýlil, když uvedl, že daňový subjekt poskytl svým dodavatelům v jiných členských státech své DIČ a tito na něj od daně osvobozené dodání zboží do tuzemska vykážali. Na základě provedeného dokazování v rámci daňové kontroly nebylo ze strany daňového subjektu prokázáno, že splnil podmínku uvedenou v § 11 odst. 2 zákona o DPH, tedy že jeho deklarované pořízení zboží z jiných členských států bylo přiznáno v členském státě ukončení přepravy zboží. Žalobce doložil mezinárodní nákladní listy, na kterých byla uvedena přeprava zboží z České republiky do jiného členského státu a z jiného členského státu do Ruska. Avšak tyto mezinárodní nákladní listy jsou v rozporu s dalšími zjištěnými skutečnostmi (informace z mýtného systému České republiky a odpovědi dopravních společností z mezinárodní výměny informací). Zboží bylo přepraveno ze zemí Evropské unie do odlišných zemí Evropské unie (mimo tuzemsko) a následně vyvezeno mimo Evropskou unii do Ruské federace, což vyplývá z odpovědí dopravců uvedených na mezinárodních nákladních listech, celních prohlášeních doložených daňovým subjektem i ze samotných tvrzení daňového subjektu. Žalobci nevzniklo oprávnění uplatnit z daných transakcí nárok na odpočet daně, jelikož nesplnil podmínky dle § 72 odst. 1 zákona o DPH (nejedná se o přijetí zdanitelného plnění dodání zboží s místem plnění v tuzemsku). Žalobci vznikla povinnost přiznat daň v jiných členských státech z titulu poskytnutí DIČ, protože bylo prokázáno, že zboží nebylo do tuzemska fakticky přemístěno. Žalobce stíhala povinnost registrovat se a přiznat daň v členských státech (Litva, Lotyšsko, Německo a Polsko), ve kterých došlo k vývozu zboží z Evropské unie, neboť v těchto zemích reálně uskutečnil vývoz mimo Evropskou unii a v těchto státech by byl také oprávněn (při splnění zákonných podmínek) uplatnit si nárok na odpočet daně. Pokud by takto daň přiznal, byl by potom oprávněn ke snížení daně přiznané v tuzemsku dle ust. § 11 odst. 2 zákona o DPH, což vyplývá z odst. 3 ust. § 11 této právní úpravy.

- 29.2) V další žalobní námitce žalobce namítal, že správci daně v podání ze dne 16. 3. 2022 činil návrhy, se kterými se správce daně nevypořádal. Měl za to, že prokázal, že neobchodoval se zbožím na území Evropské unie, ale vyvážel toto zboží z jiných členských států Evropské unie na území Ruské federace. Bylo prokázáno, že žádné zboží do České republiky nebylo přepraveno ani vyvezeno. Při určení místa plnění měl dle žalobce správce daně aplikovat ust. § 7 odst. 2 zákona o DPH. V reakci žalobce žádal správce daně o doplnění dosavadního výsledku kontrolního zjištění o snížení hodnoty uskutečněných zdanitelných plnění na ř. 3 daňových přiznání o stejnou hodnotu, jako bude snížen ř. 43 daňových přiznání a o doplnění odůvodnění zvýšení hodnoty ostatních uskutečněných plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně na ř. 26 daňových přiznání.

K tomu žalovaný uvedl, že v souladu se Směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty a navazujícím nařízením Rady č. 282/2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici o DPH, určuje místo plnění prakticky „místo zdanění“, tj. stát, v němž má být přiznána daň či přiznáno uskutečnění plnění, a to podle předpisů platných v zemi, kde je místo plnění. Pravidla pro stanovení místa plnění pro jednotlivé typy zdanitelných plnění vyplývají z čl. 31 až 61 směrnice o DPH. Z těchto pravidel vyplývá také úprava místa plnění v zákoně o DPH. Pravidla pro

stanovení místa plnění při dodání zboží jsou stanovena v ust. § 7 až § 8 zákona o DPH, místo plnění při poskytnutí služby v ust. § 9 až § 10i zákona o DPH, místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu je stanoveno v ust. § 11 ZDPH a místo plnění při dovozu zboží v ust. § 12 zákona o DPH. Při dodání zboží, které je spojeno s přepravou nebo odesláním zboží je podle § 7 odst. 2 zákona o DPH místem plnění místo, kde se zboží nachází v době, kdy se přeprava nebo odeslání zboží začíná uskutečňovat. V daném případě bylo prokázáno, že v době zahájení přepravy se zboží nacházelo na území jiného členského státu, a nikoliv v tuzemsku, zboží bylo přepraveno z území jiného členského státu do třetí země, aplikace ust. § 7 odst. 2 zákona o DPH není v tomto případě možná.

V průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že dodavatelé žalobce z jiných členských států vystavili faktury, na nichž byl jako odběratel uveden odvolatel s adresou Na Úpě 523, 551 01 Jaroměř a DIČ daňového subjektu vydané Českou republikou. Na mezinárodních nákladních listech, které měl správce daně k dispozici, je uvedeno místo vykládky také na adrese Na Úpě 523, 551 01 Jaroměř, tyto listy jsou potvrzeny dodavateli, kteří dodání zboží žalobci potvrdili. Byl to žalobce, který svým dodavatelům deklaroval, že zboží bude dodáno do České republiky a záměrně tak v obchodních vztazích uváděl dodavatelům informace, které se nezakládaly na pravdě. Na základě těchto klamavých informací dodavatelé z jiných členských států v dobré víře uplatnili osvobození při dodání zboží do jiného členského státu. Pokud by finanční orgány akceptovaly návrhy žalobce, byla by narušena neutralita DPH, neboť by na území Evropské unie nebyla odvedena daň z předmětných plnění.

30.3) Žalobce namítal, že osvobození plnění při vývozu zboží dle ust. § 66 zákona o DPH může být uplatněno pouze na zboží odeslané nebo přepravené z tuzemska do třetí země. Místem zahájení přepravy při vývozu zboží bylo v daných případech v jiném členském státě. Tomuto názoru žalovaný přisvědčil a uvedl, že správce daně správně postupoval při hodnocení obchodních transakcí dle ustanovení zákona o DPH dopadajících na takovýto skutkový stav. Bylo prokázáno, že zboží prodávané žalobcem do třetí země nebylo vyvezeno z tuzemska, ale z jiných členských států. Správce daně vyhodnotil dané transakce správně, když uváděné vývozy do třetí země v daňových přiznáních na ř. 22, nově uvedl na ř. 26 jako osvobozená plnění od daně na výstupu. Žalobcova námitka tak byla žalovaným označena za nepřípadnou.

31.4) Žalobce uvedl, že plnění nebylo předmětem daně, a tedy s ohledem na čl. 11 odst. 5 Listiny mu nelze stanovit daň a poplatky z jiných, než zákonných důvodů a na základě zákona.

K tomu žalovaný uvedl, že správce daně stanovil daň dle ust. § 11 odst. 2 zákona o DPH. Svůj postup správce daně řádně popsal ve zprávě o daňové kontrole a žalovaný daný postup řádně zdůvodnil.

32.5) Žalobce namítal, že správce daně nezohlednil v daňovém řízení dvě dopravy uvedené na fakturách č. FP18375 a FP18455-18457. Přitom mýtný systém na území ČR transakce zaznamenal a to dle žalobce znamená, že minimálně u těchto faktur se jedná o osvobozené plnění dle ust. § 66 zákona o DPH.

Žalovaný k tomu uvedl, že tato námitka je předně v rozporu s obsahem celého odvolání, v němž žalobce tvrdil, že zboží bylo přepraveno ze skladu dodavatele žalobce v konkrétním členském státě Evropské unie do skladu odběratele žalobce na území Ruské federace. Tato námitka je rovněž v rozporu i s dalším tvrzením žalobce, že přeprava

nebyla zahájena na území ČR, zboží bylo přepraveno ze zemí Evropské unie mimo tuzemsko. Z doložených mezinárodních listů je také zřejmé, že se jednalo o jednu přepravu započatou v jiném členském státě, nikoliv v tuzemsku. Přeprava zboží z jiného členského státu nebyla ukončena v ČR, ani v případě faktur č. FP18375 a FP18455-18457 tak nebyly splněny podmínky vývozu dle § 66 zákona o DPH. Skutečnost, že zboží mohlo při přepravě projít přes tuzemsko, není relevantní, neboť je rozhodné, kde byla přeprava započata. Ani samotný případný transit vozidel přepravujících předmětné zboží ČR by nárok na osvobození od daně při vývozu (naplnění podmínek osvobození od daně) nezakládal. Odvolací námitku proto žalovaný označil za nedůvodnou.

- 33.6) Žalobce uvedl, že není zřejmé, dle jaké právní úpravy správce daně postupoval, neboť od 1. 3. 2018 došlo k legislativním změnám, na které reagovalo Generální finanční ředitelství Informací č. j. 103102/17/7100-20116-050701. Změnil se výklad aplikace právních norem při prokazování skutečností spojených s přepravou zboží a při dovozu a vývozu zboží. Žalobce si kladl otázku, proč správce daně neaplikoval zásadu in dubio mitius a při množině možných výkladů nevybral pro žalobce ten nejpriznivější.

Žalovaný k tomu uvedl, že žalobce služby nevykázal jako služby přímo vázané na vývoz zboží, proto na danou věc nelze aplikovat Informace o uplatňování zákona o DPH u služeb přímo vázaných na dovoz a vývoz zboží č. j. 103102/17/7100-20116-050701 ze dne 2. 1. 2018. Odvolací námitku tak považoval za nedůvodnou.

34. Ze shora prezentovaných bodů 1) až 6) lze nepochybně dovodit, že žalovaný velice podrobně reagoval na všechny žalobcem uplatněné žalobní námitky obsažené v podaném odvolání. Pokud se přesto žalobce cítí být zasažen na svém právu na spravedlivý a férový proces, nelze této námitce přisvědčit. Byl to žalovaný, kdo se s odvolacími důvody řádně a podrobně vypořádal a naopak žalobce proti tomuto postupu vznesl pouze rámcové a obecné námitky.

*Ad D/ Pouhý odkaz na zprávu o daňové kontrole nemůže nahrazovat odůvodnění rozhodnutí.*

35. Skutečnost, že správní řízení tvoří jeden celek od okamžiku jeho zahájení až do právní moci konečného rozhodnutí, správní soudy již mnohokrát judikovaly. Například Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 7. 2009, č. j. 5 As 82/2008 – 107, konstatoval, že „není pochyb o tom, že rozhodnutí správního orgánu prvního stupně i odvolacího orgánu tvoří jeden celek. Odvolací orgán nepochybně i může v odůvodnění svého rozhodnutí odkázat na odůvodnění prvostupňového orgánu, dospěje-li v řízení k závěru, že toto odůvodnění je úplné, přesvědčivé, vyčerpávající, a že se s ním beze zbytku ztotožňuje, přitom tuto úvahu musí rovněž uvést.“ Uvedené není v rozporu se zásadou rovnosti a nestrannosti, neboť v rámci řízení o odvolání odvolací orgán nevystupuje jako arbitr sporu mezi účastníkem řízení a prvostupňovým orgánem. Úkolem odvolacího orgánu je zejména reagovat na odvolací námitky, proto z hlediska ekonomie řízení není vyloučeno, aby odvolací orgán argumentaci správního orgánu prvního stupně pouze doplnil (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2014, č. j. 6 As 161/2013 – 25). Žádné argumenty, které by odůvodňovaly odchýlení se od předestřené rozhodovací soudní praxe, žalobce neuvedl, proto soud shledává tuto námitku nedůvodnou.

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

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

#### **Poučení:**

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

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

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

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

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

Hradec Králové 29. dubna 2024

JUDr. Magdalena Ježková v. r.  
předsedkyně senátu