



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystrické a soudců Mariana Kokeše a Lubomíra Majerčíka ve věci

žalobce: **effect-plan s.r.o.**, IČ 04797353
sídlem Žižkova 1696/15, 586 01 Jihlava
zastoupený daňově poradenskou společností FISCALIS s.r.o.
sídlem U Klubovny 914, 156 00 Praha 5 - Zbraslav

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 11. 2023, č.j. 36807/23/5300-22442-706033,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Výše označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry (dále též „DODAP“) Finančního úřadu pro kraj Vysočina (dále též „správce daně“) ze dne 13. 5. 2022, č. j. 1016274/22/2901-50521-704656, č. j. 1016436/22/2901-50521-

704656, č. j. 1016506/22/2901-50521-704656, č. j. 1016649/22/2901-50521-704656, č. j. 1016664/22/2901-50521-704656, č. j. 1016678/22/2901-50521-704656, č. j. 1016699/22/2901-50521-704656, č. j. 1016713/22/2901-50521-704656, č. j. 1016726/22/2901-50521-704656, č. j. 1016744/22/2901-50521-704656, č. j. 1016769/22/2901-50521-704656, č. j. 1016784/22/2901-50521-704656, č. j. 1016796/22/2901-50521-704656, č. j. 1016823/22/2901-50521-704656 a č. j. 1016863/22/2901-50521-704656, č. j. 1016869/22/2901-50521-704656, č. j. 1016970/22/2901-50521-704656, č. j. 1016978/22/2901-50521-704656, č. j. 1016989/22/2901-50521-704656, č. j. 1017262/22/2901-50521-704656, č. j. 1017267/22/2901-50521-704656, č. j. 1017271/22/2901-50521-704656, č. j. 1017273/22/2901-50521-704656, č. j. 1017274/22/2901-50521-704656, a dále změnil rozhodnutí č. j. 1017276/22/2901-50521-704656, č. j. 1017284/22/2901-50521-704656, č. j. 1017299/22/2901-50521-704656 a č. j. 1017301/22/2901-50521-704656, kterými byla žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) a dle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) doměřena daň z přidané hodnoty za období listopad a prosinec roku 2016, leden až prosinec roku 2017, únor až prosinec roku 2018 a leden a únor roku 2019 a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále.

2. Správce daně doměřil daň na výstupu za dodání zboží s místem plnění v tuzemsku se základní sazbou daně. Daň byla doměřena z tvrzeného dodání zboží (mobilních telefonů) do jiného členského státu Evropské Unie (dále jen „JČS“) osobám registrovaným k dani v JČS, a to tvrzeným odběratelům: **M+P CNC s.r.o.**, Komenského 1701/14, 943 01 Štúrovo, Slovensko, VAT ID: SK2022928523 (dále jen „M+P CNC“); **Marker Holding s.r.o.**, Komenského 1701/14, 943 01 Štúrovo, Slovensko, VAT ID: SK2023796632 (dále jen „Marker Holding“); **PAPILERIO Kft. kt. a.** Honvéd utca 8. 1.e.m. 2.a.2, 1054 Budapest, Hungary, VAT ID: HU25798995 (dále jen „PAPILERIO“); **SV Kvetinka 2016 s.r.o.**, Salka 427, 943 61 Salka, Slovensko, VAT ID: SK2120285926 (dále jen „SV Kvetinka 2016“); **Amatic BP Kft. „kt. a.“**, Bem Jozsef utca 9, 102 7 Budapest, Hungary, VAT ID: HU25545089 (dále jen „Amatic BP“); **HANDY LINE Kft. „kt. a.“**, Hondved utca 8. 1.em.8, 105 4 Budapest, Hungary, VAT ID: HU25307139 (dále jen „HANDY LINE“); **vizaro s.r.o.**, Gombaiho 6, 945 01 Komárno, Slovensko, VAT ID: SK2120578130 (dále jen „Vizaro“); **Posanera Kft.**, Bokor ucta 9-11.fszt. 15/u, 103 7 Budapest, Hungary (od 8. 10. 2018 Lágymányosi utca 12. Fszt. 2., 1111 Budapest, VAT ID: HU26158828 (dále jen „Posanera“); **Lako Game s.r.o.**, Gombaiho 6, 945 01 Komárno, VAT ID: SK2120131530 (dále jen „Lako Game“); **Kovarszada k.f.t.**, Becsí út 85, 103 7 Budapest, Hungary (dále jen „Kovarszada“); **Margeto s.r.o.**, Gombaiho 6, 945 01 Komárno, Slovensko, VAT ID: SK2120772445 (dále jen „Margeto“); **Avram Car Kft.**, Lágymányosi utca 12. fszt.02. ajtó, 111 1 Budapest, Hungary, VAT ID: HU26516048 (dále jen „Avram Car“); **Olivija Auto Kft.**, Lágymányosi utca 12. Fszt.02., 111 1 Budapest, Hungary, VAT ID: HU26561282 (dále jen „Olivija Auto“).
3. Správce daně ve vztahu k plněním deklarovaným na daňových dokladech konstatoval, že žalobce neprokázal splnění zákonných podmínek pro osvobození od daně na výstupu při dodání zboží do JČS ve smyslu ust. § 64 ZDPH.
4. Žalovaný seznámil žalobce v souladu s ust. § 115 odst. 2 daňového řádu rozhodnutím ze dne 14. 9. 2023 č. j. 31192/23/5300-22442-605186 (dále jen „Seznámení“) s hodnocením důkazních prostředků.

5. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že vzhledem k tomu, že se žalovaný dopustil zřejmé chyby v psaní, kdy ve výrokové části napadeného rozhodnutí ve výčtu rozhodnutí (dodatečných platebních výměrů) správce daně, kterými byla odvolání zamítnuta, opomenul uvést rozhodnutí Finančního úřadu pro Kraj Vysočina ze dne 13. 5. 2022, a to č. j. 1016784/22/2901-50521-704656 (říjen 2017) a č. j. 1016796/22/2901-50521-704656 (listopad 2017), uvedenou chybu napravit vydáním rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 29. 1. 2024 č. j. 2874/24/5300-22442-706033. Rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností bylo doručeno zástupci žalobce dne 30. 1. 2024 a žalobce se proti němu dne 29. 2. 2024 odvolal.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

6. Ve včas podané žalobě žalobce navrhl soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil. Napadené rozhodnutí vychází z nesprávného posouzení právních otázek, proces jeho vydání trpí procesními vadami.
Absence dvou dodatečných platebních výměrů ve výroku napadeného rozhodnutí
7. Dva z DODAP vydaných správcem daně nejsou obsaženy ve výroku napadeného rozhodnutí.
K prokázání dodání zboží do zahraničí tvrzeným odběratelům
8. Žalobce dodání zboží (mobilní telefony) do JČS tvrzeným odběratelům (zejména slovenským a maďarským plátcům daně) prokázal.
Ke skutečnostem, které zakládají pochybnosti o dodání zboží do JČS
9. Pochybnosti byly odstraněny důkazním řízením. Žalovaný si odporuje v tom, že žalobce neunesl důkazní břemeno a současně, že nemůže být v dobré víře ohledně řádného uskutečnění dodávky. Nejedná se o totožné instituty. Žalobce byl v dobré víře – odběratelé za dodávky platili. Nekontaktnost odběratelů nevypovídá o přijetí plnění. Nepřiznávání intrakomunitárních plnění odběrateli nemohlo být žalobci známo. Jde o skutečnosti relevantní toliko ve vztahu k daňovým povinnostem odběratelů; žalobce své povinnosti splnil, uvedl sporné dodávky do souhrnného hlášení, celní správě do systému Intrastat. Ještě v roce 2020 neměl žalobce informace od finančních orgánů o tom, že by s dodávkami byl problém.
10. Nebylo prokázáno, že by řešení případných reklamací bylo nestandardní. Tvrzení žalovaného o platbách je nepravdivé a nepodložené. Nedostatečně doložený je závěr o nestandardnosti obchodního modelu. Žalovaný nespécifikoval podmínku pro přiznání osvobození od daně, která nebyla naplněna. Žalovaný uznal důkazní hodnotu čísla EKAER (elektronický systém obchodní kontroly na veřejných komunikacích v Maďarsku; s výjimkou přeprav za 12/2016) a u dodávek, kde číslo EKAER bylo vyžádáno nebo nebylo doloženo jeho nepoužití, doměrky zrušil. Ve stejném obchodním modelu žalobce dodával zboží i ostatním odběratelům. Fotografie auta Octavia Combi je průkazná. K používání programu MyLog chybí listinný důkaz, k používání systému Chytré auto žalobce předložil doklady od T-mobile. Používání programu MyLog prokázal sám správce daně tím, že zjistil, že zboží bylo dovezeno do Rözske, což je fakticky předměstí Szegedu. To, že společnosti Margeto byla k 31. 5. 2021 zrušena registrace k DPH a správce daně ji označil za *missing tradera*, nevylučuje, že tato nemohla být v letech 2016 až 2019 odběratelem. Pokud byly

uváděny dvě různé adresy skladů Csinger (mezinárodní nákladní listy – „MNL“), jedná se o dvě budovy v jednom skladovém areálu.

Hodnocení důkazů

11. Napadené rozhodnutí neobsahuje ucelenou argumentaci k jednotlivým dodávkám. Žalovaný hodnotí důkazy paušálně. Samostatně měly být hodnoceny dodávky, které uskutečnil pomocí externích přepravců. Při dodávce pro M+P CNC v lednu 2017 si odběratel vyžádal číslo EKAER, zjevně se jednalo o číslo k doměřované přepravě, jak konstatoval krajský soud v rozsudku stran zajišťovacího příkazu. Žalobce znal číslo EKAER ještě u dodávky z prosince 2016, čímž byla prokázána dodávka odběrateli M+P CNC do Szegedu v Maďarsku a současně prokázáno uskutečnění celé přepravy zboží pro odběratele Marker Holding. Dodávka pro Marker Holding je prokázána prohlášením provozovatele skladu Csinger Logistic, k čemuž se žalovaný nevyjadřuje. Žalovaný požadoval po žalobci další důkazy, které žalobce neměl k dispozici a odkázal jej proto na sklad v Kosihách. Pokud žalovaný požadoval důkazy z tohoto skladu za potřebné, měl si je opatřit a provést.
12. Přepravu pro Marker Holding prokázal rovněž výslech svědků L. a Z. T., který u L. T. proběhl 4 a půl roku po provedení přepravy a data si tak svědek nemohl pamatovat. L. Žalobce navrhoval poskytnutí čestného prohlášení pana C. K. ke skladu v Tompě a ověření jeho pravdivosti v Maďarsku. Důkazy ve prospěch žalobce jsou i prohlášení pana Miodraga Avramovice s kompletní e-mailovou korespondencí, dále prohlášení jednatelů některých odběratelských společností, že obdržely veškeré zboží v pořádku a včas. Prohlášení pana B. ze společnosti Vizaro potvrzuje osoby jednající kolem pořízení skladu, jeho chodu a že zboží bylo doručováno. Podstatné je, že zboží bylo dodavatelé dodáno (resp. odesláno). Žalovaný měl uvedené vyvrátit, nikoliv požadovat další důkazy mimo důkazní břemeno žalobce. Žalobce podal ucelenou argumentaci k dodávce zboží od Swiss Mobile GmbH do HANDY LINE, na což žalovaný v napadeném rozhodnutí věcně nereagoval.

Neprovedené důkazy

13. Žalobce žádal provedení důkazů pomocí kamerových systémů v cargu v Ruzyni, na dálnici a hraničních přechodech. Těmito důkazy mohly být potvrzeny údaje z knihy jízd. K prokázání uskutečnění dodávek scházejí i výsledky jednatelů sporných dodavatelů. Žalovaný si měl opatřit důkazy od maďarské policie, která pana M. opakovaně zastavovala a prohlížela vůz. Z protokolů mělo být zjištěné, že se vůz vracel do ČR prázdný. V pochybnostech o prohlášení pana C. K. jej měl žalovaný vyslechnout. Žalovaný měl ověřit pravost podpisů skladníka pana D. potvrzující převzetí zboží na MNL.

Důkazy poskytnuté Policií ČR

14. Žalobce rozporuje zjištění žalovaného z těchto písemností. Žalovaný se řádně nevypořádal s námitkami ke skutečnostem, které dovodil ze zjištění policejních orgánů. Nešlo pouze o formální přepravu zboží za hranice. S dalšími odvolacími námitkami ohledně informací od policie se žalovaný nevypořádal.

Další vady napadeného rozhodnutí

15. Správce daně nezpracoval do zprávy o daňové kontrole své stanovisko k vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění, která tak zůstala nedokončena a daňová kontrola neukončena. Protokol z podání vysvětlení při vyhledávací činnosti ze dne 7. 11. 2019 (tzv.

„PUJ I.“) není důkazem a žalovaný jej nemůže jako důkaz používat. Nejedná se o důkazní prostředek dle § 93 odst. 1 daňového řádu. Pokud se dle žalovaného neuskutečnily dodávky jako osvobozené, pak důkazy neprokazují ani to, že zboží existovalo a bylo dodáváno. Pak daňová povinnost nevznikla a daň nelze doměřit. Odběratel vzhledem k obrátům nutně musel být osobou registrovanou k DPH. Plnění existovalo a bylo vyvezeno, pochybnosti mohly existovat jen o předání odběratelům, přesto několik odběratelů bylo osobami povinnými k dani a bylo by možné uplatnit tzv. judikaturu *Kemwater*. Právo doměřit daň prekludovalo. V případě mezinárodního doručování u odběratele Olivija Auto odpověď na dožádání měla být správci daně doručena již dne 29. 1. 2020. Dne 15. 1. 2021 měla být doručena pouze doplňující písemnost, která nemohla zapříčinit trvání přerušení běhu prekluzivní lhůty. Žádný vliv na běh prekluzivní lhůty nemohla mít mezinárodní dožádání prováděná v jiné daňové kontrole – daně z příjmů právnických osob.

16. Žalobce navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí zrušil.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

17. Žalovaný setrval na svém názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí. Odůvodnění napadeného rozhodnutí je srozumitelné a poskytuje odpovědi na všechny stěžejní žalobní námítky. Není pravdivé např. tvrzení žalobce, že již v odvolání navrhoval výslech svědka pana C. K. Správce daně projevil snahu vyslechnout příslušné jednatele odběratelských společností. Žalobcem nebyla prokázána žádná ze tří hmotněprávních podmínek k uplatnění nároku na osvobození od DPH při dodání zboží do JČS. Žalovaný absenci DODAP napravil rozhodnutím o opravě zřejmých nesprávností č. j. 2874/24/5300-22442-706033 ze dne 29. 1. 2024, které bylo žalobci doručeno po podání žaloby. Tento postup je možný (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu [dále též „NSS“] ze dne 3. 5. 2022 č. j. 1 As 17/2022-69).
18. Chybí důkazní prostředek, kterým by bylo možné plnění přiřadit k deklarovaným odběratelům. Do určité míry je sice prokázána přeprava zboží do JČS, tento řetězec však nevede k odběratelům tvrzeným žalobcem.
19. Smyslem zákazu použití podaného vysvětlení jako důkazního prostředku je ochrana práva daňového subjektu být účasten svědecké výpovědi, proto je-li jednáno se samotným daňovým subjektem, ochrana uvedeného práva coby důvod nemožnosti použití takového protokolu v rámci dokazování postrádá smysl (srov. body 12 a 13 rozsudku NSS ze dne 1. 6. 2022 č. j. 2 Afs 218/2020-46). Žalobce existenci alternativního odběratele netvrdil a v daňovém řízení nevyvstaly žádné indicie, které by na takového odběratele ukazovaly, proto nelze aplikovat judikaturu ve věci *Kemwater*. K prekluzi práva stanovit daň nedošlo, mezinárodní dožádání byla důvodná.
20. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Replika žalobce

21. Žalobce nesouhlasí s tím, že by v odvolání nenavrhl výslech svědka pana C. K. Tvrzení žalovaného, že je zjevné, že byly porušeny všechny podmínky uznání osvobození, je nepravdivé. To, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno do JČS a fyzicky opustilo území ČR, zpochybněno nebylo. V případě přeprav pomocí třetích osob je neprokázání přepravy vyloučeno. Postup, kdy žalovaný konkrétně nesdělí, co má žalobce dokazovat, je v rozporu se zásadami součinnosti a hospodárnosti i s judikaturou o přenášení důkazního břemene

a hodnocení důkazů. Hodnocení důkazů v napadeném rozhodnutí vykazovalo závažné vady.

22. Napravit vadu absence výroku jako zřejmou nesprávnost není možné. Pokud absence nezpůsobuje nicotnost rozhodnutí, pak ji lze napravit pouze opravnými prostředky.
23. V napadeném rozhodnutí žalovaný proti důkazům staví primární pochybnosti správce daně z úvodní fáze daňového řízení s nijak nedoloženým vztahem k prokazovaným skutečnostem. Žalovanému nezbude než zásadní důkaz platbami na účet mezi důkazy zahrnout. Vedle tohoto důkazu existují k přiřazení plnění tvrzeným odběratelům i důkazy jiné (číslo EKAER prohlášením apod.). Bankovní převody plateb pokrývají všechny dodávky – uznané i neuznané. Podstatná část plateb je variabilním symbolem svázána s konkrétními fakturami žalobce.
24. E-mailová komunikace byla předložena i s odběratelem Marker Holding, i se společností M+P CNC. Žalobce si od této společnosti i k dodávce Swiss mobile/Česká pošta/DHL/Handy Line vyžádal čestné prohlášení. To, že se mailová komunikace u části obchodních případů nedochovala nebo komunikace probíhala přes WhatsApp, dodávky nijak nezpochybňuje. Řada z MNL obsahuje podpis skladníka pana D., který měl zboží přebírat. Ověření pravosti jeho podpisu žalobce v řízení navrhl, ale žalovaný tento důkaz neprovedl.
25. Otázka existence dobré víry je v dané věci nepodstatná. Tvrzená relevantnost nekontaktnosti jako zdroje pochybností je nepodstatná. Jestliže nyní za důvod doměření prohlašována není, pak žalovaný pozbyl jeden z důvodů, kterými odůvodnil svoje rozhodnutí. Hodnocení obchodního modelu žalobce není přezkoumatelná správní úvaha.
26. Číslo EKAER představuje prakticky absolutní důkaz o tom, že šlo o dodávku tvrzeným dodavatelům, což uznal i sám žalovaný – rozhodnutí ze dne 10. 11. 2023, č. j. 37577/23/5300-22442-706033 – rušil doměrek u dodávek, ke kterým bylo číslo EKAER přiděleno nebo kde správce daně jeho přidělení nevyloučil. Pravděpodobnost stanovení daně u těchto dodávek na základě stejných důkazů vyloučil i NSS v rozsudku ze dne 26. 7. 2023, č. j. 7 Afs 264/2022-24, při posuzování zajišťovacího příkazu na tyto dodávky za 12/2016. Číslo EKAER bylo přiděleno i k přepravě odběrateli M+P CNC s MNL č. 0601171 ze 6. 1. 2017, daňový dokladu č. 170100001, za leden 2017, která je rovněž prokázána. Daň za tato období tak byla žalobci doměřena neoprávněně.
27. K fotografii vozidla Škoda Octavia před skladem žalobce připomíná rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 8. 2022, č. j. 29 Af 53/2020-90 u zajišťovacího příkazu na daň za prosinec 2016. Kniha jízd je důkazem i tehdy, pokud družicovým systémem zpracována není.
28. Jak je zřejmé i ze Zprávy o daňové kontrole, rozporem správce daně vyvrátil důkazy o doručení zboží odběrateli Marker Holding do skladu Csinger, které jinak prakticky beze všech pochyb prokazují vývoz předmětného zboží na Slovensko pro společnost Marker Holding, a tedy splnění podmínek osvobození. Žalobce argumentoval proti důvodu vyloučení těchto silných důkazů z hodnocení, žalovaný se s tím nijak nevypořádal. To se žalovaný snaží dodatečně vysvětlit ve svém Vyjádření (čl. 35). Odvolací námitku měl žalovaný vypořádat v napadeném rozhodnutí, nikoliv až ve vyjádření ke správní žalobě. Přeprava zboží zde byla prokázána číslem EKAER přiděleným dodávce pro M+P CNC a

prohlášením provozovatele skladu Csinger Logistic z 22. 5. 2020 o převzetí zboží pro Marker, platbou, nákupem dálničních známek, e-mailovou korespondencí s Marker Holding a řadou dalších důkazů.

29. Jestliže žalovaný trvá na tom, že si má svědek po čtyřech a půl letech pamatovat data a určovat místo vykládky, a nepotřebuje si to připomenout třeba z MNL, tak důkazy hodnotí nesprávně. Vysvětlit, z jakého jiného důvodu odběratelé opakovaně posílali žalobci prostředky, za které on obratem prokazatelně nakupoval zboží, zřejmě není možné. Žalobce se nedomnívá, že předložení písemných prohlášení odběratelů bylo absolutním důkazem, i když pro takový názor text zákona svědčí, a proto dokazoval i jinými prostředky. Prohlášení odběratelů posunuje meze důkazního břemene v neprospěch správce daně, který musí prokázat, že tato jsou v rozporu se zjištěným skutkovým stavem. Taková situace ale nenastala. Žalovaný ve Vyjádření pouze opakuje námitky vznášené v průběhu daňového řízení a s argumentací žalobce v žalobě se nijak nevypořádává.
30. Přidělení čísla EKAER je silným důkazem o tom, že subjekt, který si číslo vyžádal, byl příjemcem zboží. Nevyžádání čísla EKAER neprokazuje nic. Důkazní dopad nepřidělení čísla EKAER žalovaný hodnotí špatně. U podpisových razítek není známo, čí podpisy imitovaly. Rozhodně se nejednalo o podpis skladníka pana D., kde ověření pravosti podpisu žalobce marně navrhl. Podpisy a razítka odběratelů na CMR listech nebyla a jejich držení jejich hodnotu nesnižuje. Podpis pana B. je úředně ověřen.
31. K závěrům v bodě 40 vyjádření žalovaný dospěl hrubě nesprávným hodnocením důkazů. K tomu je na místě zmínit text čl. 38 a 39 rozsudku Krajského soudu. RZ vozu známa je. Byly používány přechody Kůty a Rajka. V daňové kontrole žalobce namítal, že je třeba kontaktoval jednatele jako osobu, ne jeho firmu. K návrhu na opatření protokolů od maďarské policie žalovaný mluví o pozdější záležitosti. Důkazní návrh zněl na protokoly ze silničních kontrol maďarské policie v době provádění přeprav. Odkaz žalovaného na judikaturu NSS o čistě formálním vývozu za hranice nezapadá do skutkového stavu. Pokud k podkladům Policie ČR žalovaný tvrdí, že nejsou rozhodné, pak nejsou rozhodné žádné skutečnosti z těchto podkladů po ukončení obchodů.
32. Nic takového, jako že pokud je jednáno s daňovým subjektem, pak i v rámci vyhledávací činnosti je protokol z ústního jednání důkazem, právní úprava neobsahuje. Vyhledávací činnost také může provádět kterýkoliv správce daně. To vylučuje použití takto pořízených vysvětlení jako důkazů v daňovém řízení. Šlo by totiž o nástroj k obcházení institutu daňové kontroly a standardních postupů dokazování, čímž tento protokol byl. Tvrzení žalovaného, že opačný výklad by „znemožnil použití údajů například z daňových přiznání“, je nesmysl.

V. Vyjádření k replice

33. Nicotnost je nejzávažnější a nezhojitelná vada. Napadené rozhodnutí touto vadou netrpí. Bylo na místě využít opravu zřejmých nesprávností (rozsudek NSS ze dne 3. 11. 2011, č. j. 4 Ads 139/2011-400). Odvolání žalobce bylo zamítnuto jako nedůvodné rozhodnutím Generálního finančního ředitelství ze dne 25. 4. 2024, č. j. 21991/24/7100-30116-711458.
34. Není rozhodující, že platby byly ve všech případech učiněny bankovním převodem (viz rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28. 6. 2023 č. j. 14 Af 22/2021). Z důkazních

prostředků není zřejmý údaj prokazující návaznost daných transakcí na deklarované odběratele.

35. Skutečnost, že žalobce, resp. za něj jednající pan M., disponoval razítky odběratelů i razítky podpisů jejich jednatelů, kterými opatroval jím vytvořené CMR a jiné listiny, zpochybňuje nejen tyto předložené listiny jako důkazy, ale také dobrou víru žalobce. Otázka dobré víry není nepodstatná (viz rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2022 č. j. 4 Afs 377/2020-35). Žalovaný svou argumentaci opírá i o rozsudek NSS ze dne 21. 2. 2024 č. j. 3 Afs 289/2022-54.
36. Návrh na ověření přítomnosti přepravce na kamerových záznamech carga Menzies v Ruzyni byl žalovaným vypořádán. Vzhledem k tomu, že na MNL žádné registrační značky vozidel uváděny nebyly, je neúčelné požadovat k důkazu kamerové záznamy. Žalobce teprve v podané žalobní replice jmenuje 2 hraniční přechody, které by přicházely v úvahu (Kúty a Rajka). Dokazování kamerovými záznamy bez vědomosti toho, co by měly konkrétně zachytit, je bezpředmětné.
37. Byla provedena mezinárodní dožádání a zahraniční správci daně vyvinuli snahu předvolat jednatele tvrzených zahraničních odběratelů, což se z důvodu nekontaktnosti těchto osob nepodařilo. Návrh na opatření důkazů od maďarské policie byl vypořádán. Návrh žalobce, aby si správce daně zajistil všechny provedené kontroly maďarskou policií pana M., je mimo důkazní povinnost správce daně. Není zřejmé, zda vůbec maďarská policie disponuje historickými záznamy o zastavení vozu pana M. Informace obdržené od Policie ČR o zástupci žalobce P. M. prohloubily pochybnosti správce daně. Ústní jednání vedené s osobou oprávněnou jednat za daňový subjekt (pan M.), není podáním vysvětlení ve smyslu žalobcem odkazovaného zákonného ustanovení.
38. I po rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 29. 2. 2024, č. C-676/22, ve věci B2 Energy s. r. o. (dále jen rozsudek „B2 Energy“) závěry žalovaného ob stojí. Žalobce od počátku daňového řízení trvá na skutečnosti, že dodání zboží deklarovaným odběratelům prokázal. Nikdy netvrdil, že by skutečnými odběrateli měly být třetí společnosti. Samotná vysoká hodnota plnění (resp. jeho objem) nutně nemusí znamenat, že žalobce dodal sporná plnění osobě povinné k dani. Žalovaný odkazuje na rozsudek NSS ze dne 20. 9. 2024, č. j. 3 Afs 148/2022-103. Dále lze poukázat na přílehlavou argumentaci v rozsudcích NSS č. j. 1 Afs 241/2022-113 a č. j. 1 Afs 53/2023-76 ve věci BIOENERGO-KOMPLEX s. r. o. v souvislosti s tím, že není povinností správce daně dohledávat důkazní prostředky, a zjišťovat tak možné odběratele.

VI. Triplika žalobce

39. Žalobce ve své triplice setrval na svých tvrzeních, pročez zde soud uvede tvrzení nad rámec žaloby a repliky.
40. Rozhodnutí, které vůbec nemá výrok, je právně i fakticky neuskutečnitelné. Nikdo jiný, než osoba oprávněná jednat za odběratele nemohla s účtem disponovat a platby provést. Pomocí DHL bylo doručováno také společnosti HANDY LINE. Žalobce žádá uznat dodání zboží i u přeprav s přidělenými čísly EKAER, kde tento zásadní důkaz žalovaný pominul. Svědek L. T. potvrdil uskutečnění tvrzených přeprav. Adresáti zásilek převzetí zboží potvrdili přinejmenším objednávkami a zaplacením dalších dodávek, skladník tedy zboží předal. Tvrzení, že měl pan M. disponovat podpisovými razítky jednatelů dodavatelů policie neuvedla a daňový spis neobsahuje. Stačilo na kamerových záznamech vyhledávat vozy

s danými RZ v knize jízd. Bylo přesně známo, co měly kamerové záznamy zachytit. Policie prohlídkou vozu pana M. tvrzenou přepravu potvrdila. Prostě se musí zkusit, zda má stále maďarská policie protokoly. Pokud nic jiného, zřejmě by se tak podařilo prokázat, že vůz, který měl podle JCD/CMR, deníku jízd a tvrzení žalobce zajišťovat určitou přepravu, byl policií se zbožím nebo bez zboží zastaven právě na odpovídajícím místě v Maďarsku.

VII. Posouzení věci soudem

41. Krajský soud v Brně (dále také „soud“) v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez nařízení ústního jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
42. Předmětem sporu je otázka, zda žalobce prokázal splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na osvobození od DPH při dodání zboží do JČS, konkrétně to, zda žalobce prokázal dodání zboží (mobilních telefonů) deklarovaným odběratelům (plátcí daně) do JČS.
43. Předně zdejší soud upozorňuje na skutečnost, že správní soud hodnotí rozhodnutí správního orgánu vydaná v I. a II. stupni jako jeden celek. Řízení, z něhož vzešlo napadené rozhodnutí, je totiž ovládáno zásadou jednotnosti řízení. Tato zásada znamená, že řízení až do vydání rozhodnutí představuje jeden celek, tedy zahrnuje jak řízení před správním orgánem prvního stupně, tak i případné odvolací řízení. Tato řízení se tedy pojímají dohromady, ve svém komplexu (srov. rozsudek NSS ze dne 27.- 2. 2013, č. j. 6 Ads 134/2012-47).
44. Jak Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, v žalobě je třeba odlišovat uplatněné žalobní námítky a jednotlivé dílčí argumenty na jejich podporu. Krajský soud má povinnost vypořádat se přezkoumatelným způsobem se všemi uplatněnými žalobními námitkami, což ale neznamená, že musí nutně reagovat na každý dílčí argument či tvrzení žalobce (např. ze dne 29. 8. 2013, č. j. 7 As 182/2012-52; ze dne 19. 2. 2014, č. j. 1 Afs 88/2013-66). K tomuto krajský soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou správně vyřčené, a proto bude soud tam, kde se závěry správních orgánů shodně, na tyto odkazovat, event. je zopakuje. Soud není povinen hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, které již přesvědčivě vyslovily správní orgány (podobně srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013-128, popř. rozsudek téhož soudu ze dne 4. 3. 2015, č. j. 6 As 72/2014-88), resp. soud není povinen vše znovu převyprávět „vlastními slovy“ (srov. např. náleží Ústavního soudu ze dne 10. 11. 2020, sp. zn. III. ÚS 1889/20).
45. Osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu ve smyslu § 64 ZDPH je založeno na mechanismu zajišťujícím „daňovou neutralitu“, jelikož dodávané (a od daně osvobozené) zboží podléhá příslušnému zdanění v členském státě určení. Cíl tohoto institutu tedy spočívá v přenesení daňového příjmu na členský stát, ve kterém dojde ke konečné spotřebě dodaného zboží. Pokud daňový subjekt splní všechny podmínky pro vznik tohoto nároku, lze k jeho odepření přistoupit za obdobných podmínek, jako je tomu při odepření odpočtu daně – nicméně vzhledem k popsánému komplementárnímu vztahu mezi nárokem na osvobození od daně a příslušným zdaněním v členském státě určení musí chybějící daň z povahy věci spočívat v členském státě určení.

46. Daní z přidané hodnoty se zdaňuje konečná spotřeba a zatížení této daně tedy nese konečný spotřebitel. V souladu se zásadou teritoriality musí být DPH bez ohledu na její výši zaplacená v členském státě, ve kterém dochází ke konečné spotřebě zboží. Toto pravidlo umožňuje přesné rozdělení příjmů z DPH z plnění uvnitř Společenství a též jasné vymezení daňové svrchovanosti dotčených členských států (srov. bod 67 stanoviska generálního advokáta Pedra Cruz Villalóna ve věci ze dne 29. 6. 2010 C-285/09 R.). Aby bylo dosaženo toho, že DPH bude náležet členskému státu, kde skutečně dochází ke konečné spotřebě zboží, byl směrnicí Rady č. 91/680/EHS ze dne 16. 12. 1991 zaveden institut „*pořízení zboží uvnitř Společenství*“ jako nové zdanitelné plnění pro obchodování mezi členskými státy. Zároveň s výše uvedeným pořizováním zboží z jiného členského státu musel být rovněž zaveden institut „*osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu*“, neboť pouze tak bylo možno zamezit dvojímu zdanění, a tedy porušení zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH (srov. body 24 a 25 rozsudku SDEU ze dne 27. 9. 2007, ve věci C-409/04 Teleos a další; dále jen „Teleos“; všechny rozsudky tohoto soudu jsou dostupné z <http://curia.europa.eu/>).
47. Osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu je zakotveno v čl. 138 odst. 1 směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému DPH (dále jen „Směrnice“). Unijní úprava přiznává DPH velmi širokou oblast působnosti a osvobození od daně jakožto výjimku z této zásady je třeba vykládat restriktivně (srov. bod 17 rozsudku SDEU ve věci ze dne 27. 9. 2007 C-184/05 Twoh International; dále jen „Twoh“). Daňový subjekt, který se této výjimky dovolává, musí prokázat, že jsou splněny podmínky pro její uplatnění. Z unijní úpravy potom vychází vnitrostátní právní úprava osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu upravená v ust. § 64 odst. 1 ZDPH, ve kterém je uvedeno, že „*dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo 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*“.
48. Ve smyslu ust. § 13 odst. 1 ZDPH se **dodáním zboží** rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Z judikatury NSS přitom vyplývá, že právo nakládat se zbožím jako vlastník zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byl vlastníkem tohoto majetku. Neznamená to tedy, že by k převodu tohoto práva došlo až fyzickým převzetím věci (viz rozsudek NSS ze dne 4. 9. 2014 č. j. 3 Afs 41/2014-46; všechna uvedená rozhodnutí NSS jsou dostupná z <http://www.nssoud.cz/>). **Převod práva nakládat se zbožím jako vlastník na pořizovatele** přitom představuje neodmyslitelnou součást každého dodání zboží, a jako takové proto představuje první hmotněprávní podmínku osvobození při dodání zboží uvnitř Evropské unie, dále jen „EU“ (v tomto smyslu viz rozsudek SDEU ze dne 6. 9. 2012 C-273/11 Mecsek-Gabona, bod 32; dále jen „Mecsek-Gabona“).
49. Dle ust. § 13 odst. 2 ZDPH se **dodáním zboží do jiného členského státu** rozumí dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu. Z rozsudku SDEU ve věci Teleos přitom vyplývá, že výraz „odesláno“ je třeba vykládat v tom smyslu, že zboží bylo **odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu**, a že v **důsledku tohoto odeslání nebo přepravy věc fyzicky opustila území členského státu dodání**, neboť fyzický pohyb zboží z jednoho členského státu do jiného je nezbytným základním znakem operací uvnitř EU. Tuto podmínku přitom nelze považovat za splněnou, jestliže zboží pouze dočasně

opustilo území České republiky, a to ze zcela formálních důvodů. Nepostačí ani, aby daňový subjekt prokázal, že dodal zboží svému odběrateli z jiného členského státu k odebrání, a že tento odběratel projevil úmysl zboží odvézt (rozsudek NSS č. j. 8 Afs 78/2012-45 ze dne 19. 12. 2014, body 31 a 41).

50. Podle ust. § 4 odst. 1 písm. f) ZDPH je **osobou registrovanou v jiném členském státě** „osoba, které bylo přiděleno daňové identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty v rámci obchodování mezi členskými státy“. Pokud tedy daný členský stát přiděluje různá identifikační čísla pro tuzemská plnění a pro obchodování mezi členskými státy, je podstatná pouze existence DIČ pro obchodování mezi členskými státy.
51. Existují tedy tři hmotněprávní podmínky, které musí být splněny, tak aby bylo možné uplatnit nárok na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu:
- a) právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele,
 - b) zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu a v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy zboží fyzicky opustilo území České republiky,
 - c) zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě.
52. Aby tedy byl daňovému subjektu nárok na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu uznán, musí dojít k naplnění všech shora analyzovaných podmínek prokázáno, což souvisí s problematikou dokazování. Samotná právní úprava dokazování je obsažena v ust. § 92 a následující daňového řádu. Podle ust. § 92 odst. 3 daňového řádu „*daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*“ Z tuzemské judikatury (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2015 č. j. 3 Afs 6/2015-30) poté vyplývá, že „*naplnění zmíněných podmínek vyplývajících z ust. § 64 ZDPH je přitom povinna prokázat osoba povinná k dani, tedy plátce.*“ Důkazní břemeno ohledně splnění podmínek osvobození od daně tedy tíží daňový subjekt.
53. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu „*[d]aňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*“.
54. Podle § 92 odst. 5 daňového řádu „*[s]právce daně prokazuje a) oznámení vlastních písemností, b) skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti, e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní, f) skutečnosti rozhodné pro posouzení účelu právního jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.*“.
55. Obecně lze tedy říci, že daňový subjekt má v rámci daňového řízení povinnost prokázat skutečnosti, které sám tvrdí. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt 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 nelze získat z vlastní úřední evidence. Toto

ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz náleze ze dne 24. 4. 1996, Pl. ÚS 38/95; rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám.

56. Ve vztahu k důkaznímu břemenu daňového subjektu NSS judikoval, že pokud daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení daňového řádu stanovíci důkazní povinnost správce daně (§ 92 odst. 5 daňového řádu) dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt, a že pokud tak neučinil, bylo jeho rozhodnutí vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (viz rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2015 č. j. 5 Afs 188/2004-63). Důkazního břemene se daňový subjekt nemůže zbavit ani s odkazem na vyhledávací povinnost správce daně zakotvenou v ust. § 92 odst. 2 daňového řádu. Tuto povinnost totiž nelze vykládat v tom smyslu, že by zcela nahradila povinnost daňového subjektu tvrdit a dokazovat rozhodné skutečnosti (viz rozsudek ze dne 12. 9. 2013 č. j. 9 Afs 12/2013-30). Daňové řízení totiž **není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí** (viz rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005 č. j. 1 Afs 54/2004-125 a výše uvedený rozsudek č. j. 9 Afs 12/2013-30).
57. Ze zákonné důkazní povinnosti daňového subjektu vyplývá, že ve svém zájmu by si měl zajistit důkazy, kterými je schopen uskutečnění plnění v souladu s daňovými doklady prokázat. K tomu NSS v rozsudku č. j. 1 Afs 103/2009-232 ze dne 3. 2. 2010 uvedl: *„Každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění eventuálních práv a povinností dle příslušných ustanovení zákona o DPH“*.
58. Pokud tedy daňový subjekt uplatňuje nárok na osvobození dodání zboží do jiného členského státu od DPH, je nezbytné, aby v okamžiku vystavení daňového dokladu na uskutečněné zdanitelné plnění osvobozené od DPH disponoval věrohodnými a objektivními důkazy, že zboží skutečně bylo v souladu s požadavkem daňové neutrality dodáno do jiného členského státu, kde má být užíváno či spotřebováno konečným zákazníkem (rozsudek NSS ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45). Jen tak totiž může 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 naplněny.
59. **Dobrou víru daňového subjektu je přitom nutno při posuzování oprávněnosti osvobození dodání zboží do jiného členského státu zkoumat vždy, a to i pokud nebylo splnění hmotněprávních podmínek tohoto osvobození v daném případě prokázáno** (v tomto smyslu viz rozsudky SDEU Teleos a Mecsek-Gabona). Jedná se o vnitřní přesvědčení určité osoby, tzn. stav, který sám o sobě nemůže být předmětem dokazování (viz rozsudek Nejvyššího soudu České republiky sp. zn. 21 Cdo 1465/98 ze dne 23. 2. 1999, dostupný z ASPI, nebo např. usnesení Ústavního soudu III. ÚS 50/04 ze dne 3. 6. 2004, dostupné z <http://nalus.usoud.cz/>). Lze na ni však usuzovat právě 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, tj. 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 byly skutečně naplněny.

60. Volba důkazních prostředků, kterými daňový subjekt svá tvrzení prokáže, je přitom naprosto na jeho úvaze a není povinností správce daně mu sdělovat, kterými důkazními prostředky může případně soulad daňových dokladů se skutečností prokázat (rozsudek NSS ze dne 11. 8. 2009 č. j. 1 Afs 63/2009-102). Jak tedy NSS konstatoval v bodě 38 rozsudku ze dne 25. 9. 2014 č. j. 9 Afs 57/2013-37, je zcela na daňovém subjektu, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje, uzpůsobil tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém přiznání.
61. Co se týče konkrétních důkazních prostředků, v rozsudku ze dne 7. 12. 2010 C-285/09 R. SDEU konstatoval, že žádné ustanovení Směrnice nestanoví, které konkrétní důkazy má daňový subjekt předložit pro prokázání nároku na osvobození daně, a tato otázka spadá do pravomoci členských států (viz bod 43 tohoto rozsudku). Dle ZDPH lze dodání zboží do jiného členského státu prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, či jinými důkazními prostředky (viz § 64 odst. 5 ZDPH).
62. Ze spisového materiálu soud zjistil, že správce daně ověřoval, zda žalobce v rozhodných zdaňovacích obdobích splnil zákonné podmínky pro osvobození od daně, které si žalobce uplatnil ve smyslu § 64 ZDPH u dodání zboží (mobilních telefonů) do JČS osobě registrované k dani v JČS, a to konkrétně v měsíci/měsících.
- listopad a prosinec roku 2016 a leden roku 2017 tvrzenému odběrateli M+P CNC,
 - prosinec roku 2016 tvrzenému odběrateli Marker Holding,
 - leden až srpen roku 2017 tvrzenému odběrateli PAPILERIO,
 - červenec a srpen roku 2017 tvrzenému odběrateli SV Kvetinka 2016,
 - září roku 2017 až únor roku 2018 tvrzenému odběrateli Amatic BP,
 - prosinec roku 2017 tvrzenému odběrateli HANDY LINE,
 - únor roku 2018 až únor roku 2019 tvrzenému odběrateli Vizaro
 - květen, září a prosinec roku 2018 a leden a únor roku 2019 tvrzenému odběrateli Posanera,
 - červenec, srpen, listopad a prosinec roku 2018 a únor a březen roku 2019 tvrzenému odběrateli Lako Game,
 - říjen a listopad roku 2018 a leden a březen roku 2019 tvrzenému odběrateli Kovarszada,
 - prosinec roku 2018 a leden až březen roku 2019 tvrzenému odběrateli Margeto,
 - březen roku 2019 tvrzenému odběrateli Avram Car,
 - březen roku 2019 tvrzenému odběrateli Olivija Auto.
63. Žalobce tvrdil dodání zboží osobám registrovaným k DPH na Slovensku a v Maďarsku. Žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl, že tvrzené odběratele postupně vždy nahrazoval novým odběratelem, přičemž obchodní spolupráce s jednotlivými tvrzenými odběrateli byla vždy časově omezená. Dle žalovaného nelze v žádném případě odběratele považovat za stálé odběratele žalobce. Z jednání se žalobcem dále dle žalovaného vyplynulo, že žalobce nejedná s kupujícím (odběratelem) o obsahu a rozsahu zdanitelného plnění, nestanoví prodejní cenu zboží, resp. cenu zboží ovlivní pouze výši své marže připočítané k dohodnuté ceně mezi dodavatelem z třetích zemí, příp. dodavatelem z EU a kupujícím (odběratelem žalobce), a to výši marže, která není ovlivněna množstvím a cenovou hodnotou prodávaného zboží, rovněž nejedná o obsahu a rozsahu přijatého zdanitelného plnění se svým dodavatelem

(obsah a rozsah zdanitelného plnění na vstupu určuje jeho odběratel). Platby zasílané dodavatelům žalobce a platby přijímané od kupujících (odběratelů) jsou prováděny v okamžiku, kdy není znám obsah a rozsah zdanitelného plnění, resp. kdy neexistují objednávky mezi žalobcem a jeho odběratelem, zálohové faktury, přijaté a vystavené daňové doklady, instrukce k platbám jsou zasílané žalobci neprokazatelným způsobem (např. prostřednictvím aplikace WhatsApp).

K prekluzi práva stanovit daň

64. Předně se soud vyjádří k námitce žalobce o tom, že daň prekludovala, neboť tuto skutečnost je soud povinen zkoumat i bez návrhu a v případě, že by k prekluzi došlo, musel by přistoupit ke zrušení napadeného rozhodnutí bez dalšího.
65. Prekluzivní lhůtou se rozumí časové období, kdy lze stanovit daň a naopak po jejím uplynutí již stanovení daně není možné. Pokud dojde k prekluzi daně, tak dochází k zániku práva vyměřit či doměřit daň. Lhůta činí 3 roky.
66. Dle žalovaného se žalobce se mýlí, pokud se domnívá, že na běh lhůty pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu má vliv pouze oznámení dodatečných platebních výměrů, které prodlužují lhůtu pro stanovení daně o 1 rok. V souladu s § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu je totiž předmětná lhůta stavěna po dobu mezinárodní spolupráce v oblasti správy daní.
67. Mezi stranami je nyní sporné, zda mezinárodní dožádání byla důvodná či nikoliv a zda tak měla vliv na prekluzi práva. Prekluzivní lhůta totiž neběží *ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci* (ust. § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu). Lhůta se tedy staví ode dne odeslání žádosti v rámci mezinárodní spolupráce do dne přijetí odpovědi od zahraniční daňové správy.
68. V nynějším případě bylo dodání mobilních telefonů žalobcem do JČS ověřováno prostřednictvím mezinárodních dožádání u zahraničních daňových správ. Dle žalovaného byly všechny žádosti důvodné, a měly tak vliv na běh prekluzivní lhůty – ve všech případech bylo prostřednictvím mezinárodních dožádání u zahraničních daňových správ ověřováno dodání mobilních telefonů žalobcem do JČS.
69. Podmínky, za kterých je možné považovat mezinárodní dožádání za účelné, uvedl NSS například v rozsudku ze dne 23. 8. 2022, č. j. 3 Afs 24/2021-75, „*Rozhodnou právní úpravu a judikaturu lze tedy shrnout stručně tak, že (a) zde musí existovat **objektivní potřeba mezinárodní spolupráce**, neboť správce daně nemohl příslušné informace či důkazy získat vlastní činností; (b) z hlediska účelu řízení **nesmějí být informace či důkazy požadované v rámci mezinárodní spolupráce zjevně nadbytečné** – naopak se musejí týkat podstatných skutkových okolností a (c) úspěšnost žádosti o mezinárodní spolupráci není rozhodující.*“
70. S ohledem na citovaný rozsudek tak lze konstatovat, že podmínky byly ze strany daňových orgánů splněny. Jelikož odběratelé žalobce měli svá sídla v zahraničí, byla zde objektivní potřeba mezinárodní spolupráce (zjištění od tamějších správců daně) a tyto informace nebyly nadbytečné (zjištění byla zhodnocena žalovaným v rámci hodnocení jednotlivých důkazních prostředků, příp. sám žalobce některé z těchto informací zajistit navrhoval).
71. Jelikož žalobce tvrdil, že zboží dodal deklarovaným odběratelům, bylo nezbytné toto jeho tvrzení ověřit, zvláště za situace, kdy existovaly důvodné pochybnosti stran dodání zboží

těmto deklarováním odběratelům v JČS a tyto pochybnosti se nepodařilo žalobci odstranit. V rámci mezinárodního dožádání se žalovaný dotazoval na skutečnosti související s jednotlivými odběrateli, protože byla tato dožádání důvodná, a došlo tak ke stavění lhůty pro doměření daně.

72. Jak žalovaný popsal, první žádost v rámci mezinárodní spolupráce byla zaslána dne 26. 11. 2019 (odběratel M+P CNC), další byly průběžně zasílány (4. 12. 2019, 11. 12. 2019, 12. 12. 2019, 15. 1. 2020, atd.) přičemž byly získávány jak částečné, tak konečné odpovědi. Např. žádost ve věci odběratele Olivija auto MVI č. j. 1901821416 byla odeslána dne 11. 12. 2019 a konečná odpověď zahraničního správce daně byla obdržena dne 15. 1. 2021 (400 dnů), v případě odběratele Avram Car byla žádost MVI č. j. 1901821365 odeslána dne 11. 12. 2019 a odpověď byla obdržena dne 13.3.2020 (92 dnů), atd. Po celou dobu od odeslání žádosti po obdržení odpovědi lhůta pro stanovení daně stála.
73. Žalobce namítá, že v případě mezinárodního doručování u odběratele Olivija Auto odpověď na dožádání byla správci daně doručena již dne 29. 1. 2020 s tím, že dne 15. 1. 2021 byla doručena pouze doplňující písemnost, která nemohla zapříčinit trvání přerušení běhu prekluzivní lhůty.
74. Soud k tomu uvádí, že je sice pravdou, že odpověď maďarského správce daně stran odběratele Olivija Auto byla odeslána již dne 29. 1. 2020, avšak tato odpověď byla toliko částečná. Maďarský správce daně v ní uvedl, že zaslal žádost SCAC, aby objasnili daný případ s tím, že po dokončení auditu konečnou odpověď zašle. Z uvedeného je logické, že žalovaný tak musel vyčkat na konečnou odpověď maďarského správce daně, z níž se dozvěděl, že společnosti Olivija Auto byl stanoven nedoplatek na dani a nakoupené a prodané telefony nebyly identifikovatelné položku po položce, protože je rozdíl částek považován za domácí prodeje. Jelikož tak žalovaný musel na konečnou odpověď vyčkat, lhůta byla stavěna až do konečné odpovědi, tj. do 15. 1. 2021. K prekluzi práva tak nedošlo.
75. Stran námítky nedůvodnosti žádostí týkající se daně z příjmu právnických osob žalovaný ve svém rozhodnutí (bod 52 – *Jedenáctý odvolací důvod*) uvedl, že relevantní žádosti o L3 (mezinárodní dožádání) byly zaslány v rámci kontroly daně z příjmů, kde byly ověřovány záznamy v systému EKAER. Těmito byly zjišťovány skutečnosti s dopadem do DPH (žalobce argumentoval tím, že číslo EKAER je pro předmětné daňové řízení velmi průkazným (dle žalobce až absolutním) důkazem, neboť o něj žádá příjemce převáženého zboží, a to dokazuje, že právě žalobcem tvrzený odběratel byl skutečně příjemcem žalobcem tvrzeného zboží). Jak vyplývá z bodu 53 napadeného rozhodnutí, správce daně zjišťoval v rámci daňového řízení vedeného s žalobcem na dani z příjmů právnických osob u maďarského správce daně, zda žalobcem tvrzení odběratelé z Maďarska a Slovenska s místem určení dodání zboží v Maďarsku uskutečnili žalobcem tvrzená hlášení do systému EKAER v souvislosti s žalobcem tvrzeným dodáním zboží těmto subjektům. Lze tak uzavřít, že tyto informace souvisely s nynějším řízením, neboť daňové orgány posléze odpověď správce daně a EKAER zhodnotily jako důkazní prostředky.
76. Navíc sám žalobce požadoval odeslání dalších žádostí stran ověření zaevidování dodávek v systému EKAER u subjektů, kde k tomuto ověření nedošlo. Lze souhlasit s názorem žalovaného v napadeném rozhodnutí, že i zde by byla lhůta odesláním předmětné žádosti zastavena. Žalovaný k tomuto dále uvedl, že tato by se však rozběhla znovu přijetím odpovědi od zahraničního správce daně a žalovaný by tak již neměl dostatečný časový

prostor seznámit jej se zjištěnými skutečnostmi a zpracovat jeho reakci v rozhodnutí oznámeném do konce lhůty pro stanovení daně. Z tohoto důvodu také žalovaný v případě obchodních transakcí pro tvrzené odběratele Avram Car, Olivija auto a Piolard odvolání vyhověl a osvobození od daně na výstupu přiznal. Z uvedeného lze seznat, že sám žalovaný ověřoval, zda došlo či nedošlo k prekluzi práva.

77. S ohledem na uvedené tak soud uzavírá, že žalovaný správně zohlednil lhůty mezinárodních dožádání, které lhůtu stavěly, protože nedošlo k prekluzi daně před vydáním napadeného rozhodnutí.

K námitce absence dvou dodatečných platebních výměrů ve výroku napadeného rozhodnutí

78. Žalobce namítá, že ve výroku napadeného rozhodnutí absentují dva dodatečné platební výměry. V replice žalobce dále poukazuje na to, že se taková vada mohla mít za následek nicotnost rozhodnutí a pokud ne, lze ji napravit toliko opravnými prostředky.
79. Žalovaný doložil rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 29. 1. 2024 č. j. 2874/24/5300-22442-706033 (včetně doručky zástupci žalobce). Tímto dle žalovaného bylo napraveno, že ve výroku napadeného rozhodnutí chybělo, jak bylo rozhodnuto o DODAP č. j. 1016784/22/2901-50521-704656 a č. j. 1016796/22/2901-50521-704656. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný zmiňoval období týkající se právě těchto dvou DODAP.
80. Podle § 105 odst. 2 písm. b) daňového řádu je rozhodnutí nicotné, pokud *a) správce daně nebyl k jeho vydání vůbec věcně příslušný, b) trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, nebo c) je vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně.*
81. Soud k tomuto uvádí, že se ztotožňuje se žalovaným, že v nynějším případě se o nicotné rozhodnutí nejedná. Nicotnost rozhodnutí je totiž důsledkem takových vad, které způsobují, že již nelze vůbec hovořit o rozhodnutí, protože správní orgán zjišťuje z moci úřední a může ji prohlásit kdykoliv, a to s účinky ex tunc (od počátku). Pro nynější řízení by mohlo být stran žalobcovy námitky relevantní písm. b), o němž je v komentáři uvedeno následující: *Za právně neuskutečnitelné je nutno považovat rozhodnutí, které ukládá plnění, jež je protiprávní či dokonce trestné. Za fakticky neuskutečnitelné je nutno považovat rozhodnutí, které ukládá plnění nemožné či natolik neurčité, že není možno je splnit. Stejně je za nicotné nutno považovat rozhodnutí, které bylo vydáno v řízení, kde však bylo povoleno navrácení lhůty v předešlý stav.*
82. O takovou situaci se v nynějším řízení nejednalo. Dle krajského soudu žalovaný postupoval správně, pokud využil institutu upraveného v ustanovení § 104 odst. 1 daňového řádu. Podle tohoto *„správce daně opraví zřejmé chyby v psaní, počtech a jiné zřejmé nesprávnosti ve vyhotovení rozhodnutí opravným rozhodnutím“*. Podle odst. 2 lze tuto opravu provést, jen pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně, k čemuž se soud vyjádřil v námitce prekluze výše.
83. Ke zřejmé nesprávnosti NSS uvedl, že za ni *„může být považována pouze chyba, ke které došlo zjevným a okamžitým selháním v duševní či mechanické činnosti osoby, za jejíž účasti bylo rozhodnutí vyhlášeno či vyhotoveno, a která je každému zřejmá. Zřejmost takové nesprávnosti vyplývá především z porovnání výroku rozhodnutí s jeho odůvodněním, případně i z jiných souvislostí“* (viz rozsudek ze dne 3. 11. 2011, č. j. 4 Ads 139/2011-400).

84. Oprava se v takovém případě provádí vydáním opravného rozhodnutí, které bylo v projednávaném případě vydáno. Žalobce také proti němu podal odvolání, jenž bylo zamítnuto jako nedůvodné rozhodnutím Generálního finančního ředitelství ze dne 25. 4. 2024, č. j. 21991/24/7100-30116-711458. Skutečnost, že žalovaný tak učinil až po podání žaloby, nemá na zákonnost napadeného rozhodnutí vliv. Soud se tak neztotožnil s námitkou žalobce, že by bylo třeba absenci výroku napravit toliko opravnými prostředky. Postup žalovaného byl správný.

K námitce prokázání dodání zboží do zahraničí tvrzeným odběratelům

85. Žalobce namítá, že dodání zboží (mobilní telefony) do JČS tvrzeným odběratelům prokázal a rekapituluje na podporu svého tvrzení důkazy v této věci (knihu jízd, fakturu + letový doklad k letecké přepravě, celní prohlášení s razítkem celního úřadu, účtenku za nákup slovenské dálniční známky s úhradou platební kartou žalobce, účtenku za nákup maďarské dálniční známky s uvedenou RZ použitého vozu a stvrzenkou na platbu kartou žalobce, vystavenými JCD/MNL, platby provedené deklarovanými odběrateli za objednané zboží s číslem budoucí faktury u některých plateb, poukázání dalších plateb odběratelů v budoucnu, prohlášení majitelů skladů, případně dodání zboží odběrateli prostr. doručovací služby, zpravidla DHL).
86. Správce daně vyjádřil své pochybnosti ve výzvě k prokázání skutečností č. j.: 1530325/20/29014-60562-712555 (dále jen „Výzva“). Daňové orgány uvedly, že v souhrnu získaných důkazních prostředků chybí takový důkazní prostředek, jímž by bylo možno plnění přiřadit právě k deklarovaným odběratelům. V tomto směru jsou jediným (dle žalobce stěžejním) důkazním prostředkem bezhotovostní platby na bankovní účet žalobce, tyto však taktéž vykazují nesrovnalosti (viz bod 83 napadeného rozhodnutí). Naopak žalobce nepředložil jakoukoliv komunikaci s tvrzenými odběrateli ohledně sporných transakcí (vyjma Avram Car a Olivija Auto – bod 97 napadeného rozhodnutí; osvobození od daně v případě obchodních transakcí pro slovenského odběratele Margeto bylo prokázáno – body 74 a 75 napadeného rozhodnutí). Nebylo prokázáno, z jakého důvodu bylo zboží dopraveno právě do místa dodání, pokud v daném okamžiku nebyla zřejmá jakákoliv vazba žádného z odběratelů na žalobcem uvedená místa dodání. Ze samotných MNL je pak zřejmé pouze to, že zboží bylo někým převzato, ale ani z těchto důkazních prostředků není zřejmý jakýkoliv údaj, který by prokazoval návaznost daných transakcí na deklarované odběratele, který by neměl původ u žalobce (viz též hodnocení předložených prohlášení odběratelů).
87. Ve vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že sice do určité míry prokazuje přepravu zboží do JČS, tento řetězec však nevede k odběratelům tvrzeným žalobcem. Žalobce sice v bodě 6 žaloby poukazuje na MNL, nicméně z těchto je zřejmé pouze tolik, že zboží někdo převzal. To v situaci, kdy odběratelé neměli v dané době jakoukoliv formální vazbu na místo dodání a žalobce nepředložil jakýkoliv důkazní prostředek k prokázání existence ujednání mezi ním a tvrzenými odběrateli ohledně místa dodání, nelze považovat za důkaz o dodání zboží právě deklarovaným odběratelům. Naopak z předložených MNL není zřejmé, že by zboží bylo převzato zástupci odběratelských společností, jak žalobce tvrdí. S názorem žalovaného se soud ztotožňuje. Z předložených důkazních prostředků není jasné, kdo zboží přebral a zda bylo dodáno právě tvrzeným odběratelům.

88. Dle žalobce převzetí zboží právě deklarovanými odběrateli prokazují zejména platby na účet žalobce. V rámci celého dokazování v posuzované věci jsou platby na bankovní účet žalobce jediným důkazním prostředkem, který by mohl nasvědčovat dodání plnění deklarovaným odběratelům žalobce a který nemá původ u žalobce, s přihlédnutím k tomu, že stran obchodních transakcí pro slovenského odběratele Margeto zákonné podmínky pro uplatnění osvobození dle ust. § 64 ZDPH byly splněny. V kontextu pochybností správce daně spolu s absencí dalších důkazních prostředků obvykle vznikajících v běžné obchodní činnosti (objednávky, potvrzení, běžná komunikace ohledně dílčích otázek apod.) však samotné platby v souladu s judikaturou odkazovanou v napadeném rozhodnutí nelze považovat za důkaz o dodání sporných plnění právě deklarovaným odběratelům tím spíše, pokud i samotné platby vykazují k deklarovaným plněním určité nesrovnalosti.
89. Dle zdejšího soudu žalovaný dostatečně zhodnotil všechny důkazy v napadeném rozhodnutí a na toto hodnocení soud odkazuje (k platbám podrobněji viz dále).

K námitce stran skutečností, které zakládají pochybnosti o dodání zboží do JČS

90. Žalobce namítá, že pochybnosti správce daně byly odstraněny výsledkem důkazního řízení. Je tedy třeba zjistit, zda pochybnosti žalobcem předloženými důkazy byly odstraněny. Jak již soud uvedl výše, ve Výzvě správce daně nastínil své důvodné pochybnosti o dodání zboží do JČS, jež se týkaly toho, že téměř všichni odběratelé pro slovenskou, resp. maďarskou finanční správu jsou nekontaktní a neposkytují součinnost. V replice žalobce uvádí, že pochybnosti nebyly nijak podloženy. S tímto se soud neztotožňuje – z Výzvy jasně plyne, z jakého důvodu tyto pochybnosti správci daně vznikly. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že tyto prověřované společnosti ve většině případů intrakomunitární plnění nevykázaly ve svých daňových evidencích (daňová přiznání k DPH a kontrolní hlášení, resp. souhrnné výkazy o pořízení zboží z EU) nebo je vykázaly (částečně), ale z důvodů, že byly pro správce daně nekontaktní, nebylo možno správcem daně ověřit, zda se tato intrakomunitární plnění týkala dodávek zboží od žalobce. U všech odběratelů se nepodařilo žádnými důkazními prostředky doložit a prokázat vztah místa vykládky, resp. přebírající osoby k odběrateli.
91. Lze se tak ztotožnit se žalovaným, že vzhledem k uvedenému a řádném zhodnocení důkazů v napadeném rozhodnutí (podrobněji viz dále) nelze považovat dodání zboží do JČS deklarovaným odběratelům za prokázané a pochybnosti správce daně za vyvrácené. Žalovaný ve svém vyjádření k tomuto dodal „*vyjma následně ve vztahu k dodání plnění do JČS společnosti Margeto*“. Nelze tak přisvědčit námitce žalobce, že pochybnosti správce daně byly odstraněny výsledkem důkazního řízení.

Unesení důkazního břemene a dobrá víra

92. Žalobce namítá, že žalovaný si odporuje, pokud tvrdí, že žalobce neunesl důkazní břemeno a současně, že žalobce nemůže být v dobré víře ohledně řádného uskutečnění dodávky. Nejedná se o totožné instituty. Žalobce byl v dobré víře.
93. S ohledem na výše uvedené lze konstatovat, že jelikož osobní předání zboží odběratelům nebylo žalobcem prokázano, jde toliko o informaci v rovině tvrzení. I případný závěr o dobré víře žalobce musí být učiněn na základě skutečností prokázaných v daňovém řízení, nikoliv na prostém tvrzení žalobce. Posouzení dobré víry daňového subjektu míří na ty situace, kdy na základě daňovému subjektu známých skutečností (jež je schopen prokázat)

má legitimně za to, že podmínky pro osvobození plnění od DPH byly naplněny, avšak správce daně má za prokázané, že příjemcem zboží v JČS byla odlišná osoba, např. proto, že byl daňový subjekt takovou osobou záměrně uveden v omyl. V takovém případě by správce daně mohl přistoupit k osvobození od DPH, přestože by prokazatelně nebyly splněny zákonné podmínky.

94. Jelikož z provedeného dokazování neplyne, že by žalobce mohl mít legitimně za to, že zboží dodává právě subjektům, které uvedl na daňových dokladech (viz bod 38 napadeného rozhodnutí), soud se ztotožňuje se žalovaným, že žalobce v dobré víře být nemohl.
95. Soud přisvědčuje argumentaci žalovaného v tom, že otázka dobré víry není nepodstatná. K tomuto lze odkázat např. na rozsudek NSS ze dne 22. 12. 2022, č. j. 4 Afs 377/2020-35, v němž kasační soud uvedl: „*Dále pak nelze podle krajského soudu na dobrou víru stěžovatelky usuzovat na podkladě jejího neobezřetného chování v obchodních vztazích (rezignace na uzavření obvyklých listin v písemné podobě, neexistující kontrola zboží či kontrola odběratele). Tyto skutečnosti ve svém souhrnu vedou k závěru, že stěžovatelka nemohla být ohledně dodání zboží do Slovenské republiky v dobré víře. Krajský soud tedy podle kasačního soudu nepochybil při posouzení otázky dobré víry stěžovatelky ohledně dodání zboží do jiného členského státu (Slovenské republiky).*“ S ohledem na uvedené nelze dospět k závěru, že by otázka dobré víry byla v řízení nepodstatná. Pokud žalobce chtěl uplatnit osvobození od DPH, měl být dostatečně obezřetný a opatřit si takové důkazní prostředky, které by měly dostatečný důkazní potenciál k prokázání jeho tvrzení.

Nekontaktnost odběratelů

96. Nekontaktnost odběratelů dle žalobce nic nevyovídá o přijetí plnění odběrateli v době uskutečnění transakcí. Soud k tomuto uvádí, že nekontaktnost odběratelů opravdu není skutečností, jež by prokazovala, že k předmětným obchodním transakcím, jak byly tvrzeny žalobcem, nedošlo. Správce daně a žalovaný své pochybnosti a závěry nepostavili pouze na této skutečnosti, hodnotili ji ale společně s dalšími důkazy. Nekontaktnost tak byla pouze jednou z několika zdrojů pochybností správce daně, na které měl žalobce reagovat předložením důkazních prostředků, kterými by podložil vlastní daňová tvrzení.
97. Navíc je třeba zdůraznit, že nekontaktnost tvrzeného obchodního partnera je relevantním zdrojem pochybností správce daně (srov. např. body 42 a 43 rozsudku NSS ze dne 15. 10. 2021 č. j. 3 Afs 328/2019-70). V případě nekontaktnosti odběratelů správce daně nepovažuje za prokázané, že by žalobce zboží tvrzeným odběratelům nedodal, avšak jde o skutečnost způsobitou posílit (či vyvolat) pochybnosti správce daně. Stejně tomu tak je v případě nepřiznávání intrakomunitárních plnění odběrateli žalobce. Námitka žalobce tak není důvodná. S ohledem na uvedené nelze přisvědčit ani námitce v replice, že relevantnost nekontaktnosti jako zdroje pochybností je nepodstatná.

Nestandardnost obchodního modelu

98. Žalobce se dále ohrazuje proti tvrzení žalovaného o nestandardnosti řešení reklamací. Tvrzení žalovaného, podle něhož žalobce nakládá s platbami odběratelů v době, kdy nezná obsah a rozsah plnění, je nepravdivé a nepodložené.
99. Žalovaný v napadeném rozhodnutí přezkoumatelně uvedl jednotlivá zjištění a důvody, pro něž je dle žalovaného obchodní model žalobce nestandardní. Dle žalovaného je žalobce toliko uměle vloženým článkem, který nemá vliv ani na rozsah plnění, cenu plnění ani

obchodní podmínky. Tato skutečnost však není rozhodnou, rozhodným je to, že se aplikací uvedeného obchodního modelu dostal žalobce do zjevné důkazní nouze stran prokázání oprávněnosti jím tvrzeného osvobození od daně. Žalovaný ve svém vyjádření dále poukázal na to, že obecně není obvyklé, aby daňový subjekt umožnil přímý kontakt vlastních odběratelů s vlastním dodavatelem (jak je uvedeno v napadeném rozhodnutí v bodě 85), tím spíše pokud jeho ekonomická činnost spočívá pouze v přeprodeji zboží ve zcela nezměněném stavu, a prakticky nic by tak v běžném obchodním styku nebránilo odběratelům, aby napříště žalobce vynechali. Z toho důvodu není možné za standardní považovat to, že případné reklamace řeší odběratel přímo s dodavatelem a poté případně odběratel zašle žalobci poškozené zboží, žalobce jej vrátí dodavateli a ten žalobci odešle bezvadný kus (bod 27 napadeného rozhodnutí). Žalovaný za nestandardní označil skutečnost, že odběratelé zasílají platby žalobci před přesnou specifikací plnění, nikoliv že by žalobce zboží hradil vlastnímu dodavateli před jeho specifikací. Tvrzení, že žalobce takovým způsobem běžně obchoduje i s jinými dodavateli, neznamená, že popsany způsob podnikání je obecně standardní.

100. Se závěrem žalovaného o nestandardnosti tohoto postupu se krajský soud ztotožňuje a neshledal tak námitku žalobce jako důvodnou. Soud neshledal ani důvodnou námitku předloženou žalobcem v replice, že není podstatné, zda zboží bylo vyvezeno v modelu odpovídajícím běžným očekáváním nebo ne, ale zda bylo vyvezeno, a to vyvezeno plátcí. Na předmětný obchod se musí nahlédnout se všemi nestandardnostmi a jelikož žalobce ke svým tvrzením nepředložil dostatečné důkazní prostředky, neprokázal, že nešlo toliko o faktické vyvezení.

Podmínky přiznání osvobození

101. Žalovaný dle žalobce nspecifikoval podmínku pro přiznání osvobození od daně, která nebyla v jeho případě naplněna. Žalovaný správně uvedl, že žalobce musí splnit kumulativně všechny 3 podmínky pro přiznání osvobození od DPH při dodání do JČS. Z provedeného hodnocení vyplynulo, že žalobce hmotněprávní podmínky pro osvobození od daně při dodání zboží do JČS ve smyslu § 64 ZDPH nesplnil, přičemž nemohl být ani v dobré víře stran splnění těchto podmínek. K tomuto soud připomíná, že napadené rozhodnutí a rozhodnutí orgánu I. stupně (Zpráva o daňové kontrole) se považuje za jeden celek. To, že žalovaný nspecifikoval výslovně, která podmínka nebyla naplněna u každé z transakcí, nemůže způsobit nezákonnost jeho rozhodnutí. Z rozhodnutí daňových orgánů je patrné, že ke splnění podmínek nedošlo. Jelikož tyto podmínky musí být pro přiznání osvobození od DPH naplněny kumulativně, soud shledal námitku žalobce nedůvodnou.

Hodnocení některých důkazních prostředků

102. Dle žalobce žalovaný uznal důkazní hodnotu čísla EKAER (s výjimkou přeprav za 12/2016) a u dodávek, kde číslo EKAER bylo vyžádáno nebo nebylo doloženo jeho nepoužití, doměrky zrušil. Žalovaný k tomu uvedl, že maďarská daňová správa ve své odpovědi v rámci mezinárodního dožádání jednoznačně uvedla, že maďarské daňové subjekty nevykazovaly v systému EKAER žádné zprávy. Žalovaným bylo osvobození od DPH uznáno u některých subjektů, neboť v systému EKAER nebyly ověřovány transakce u všech tvrzených odběratelů žalobce, což mělo dopad na závěr žalovaného (ve vztahu k některým odběratelům bylo osvobození od DPH uznáno, viz bod 88 napadeného rozhodnutí). V takovém případě je logické, že u neověřených daňových subjektů žalovaný přistoupil k osvobození od DPH.

103. Žalobce dále uvádí, že fotografie auta Škoda Octavia Combi je průkazná. Jak žalovaný správně uvedl v bodě 44 napadeného rozhodnutí, z fotografie nelze dotčené vozidlo identifikovat (nezachycuje registrační značku vozidla). Ve vyjádření k žalobě žalovaný vhodně poukázal na to, že pokud by měl připustit, že se jedná o dotyčné vozidlo, stále chybí přímá vazba na dodávané zboží a přebírajícího odběratele. Jelikož žalobce k tomuto nepředložil další důkazy, které by mohly jeho tvrzení potvrdit, nelze mít fotografii za prokazující dodání plnění. V replice žalobce odkazuje na rozsudek zdejšího soudu č. j. 29 Af 53/2020-90, avšak v této věci šlo o zajištění daně, které se liší jak rozsahem, tak přísností požadavků na důkazní standard. K tomuto soud připomíná, že závěry daňových orgánů musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a taktéž budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti (srov. rozsudek ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008-7). Fotografie, výpovědi svědků nebo indicie mohou být použity, ale samy o sobě nenahradí přímé důkazy (např. účetní doklady, smlouvy, přepravní dokumenty). Jelikož žalobce nepředložil další důkazní prostředky, z nich by bylo možné seznat, že tímto vozidlem bylo tvrzené zboží doručeno tvrzenému odběrateli, nelze samostatně předmětnou fotografii hodnotit jako prokazující tvrzení žalobce, neboť tak zde absentuje přímá vazba na dodávané zboží a přebírajícího odběratele.

Kniha jízd

104. Ke knize jízd žalobce namítá, že k používání obecně dostupného bezplatného programu MyLog chybí listinný důkaz, k používání systému Chytré auto žalobce předložil doklady od T-mobile.
105. Žalovaný ověřil, že žalobce si sjednal tarif „Chytré auto“ (viz faktura od T-Mobile Czech Republic a.s. (č. 3046163220 ze dne 5. 8. 2020), přičemž na webovém rozhraní lze vygenerovat knihu jízd za příslušné období ve formátu „pdf“ nebo „csv“. Zákazník navíc může editovat vyexportovaný soubor csv. Žalovaný tak dospěl k tomu, že skutečně bylo prokázáno, že žalobce po část kontrolovaných zdaňovacích období, a to počínaje měsícem červnem roku 2018 skutečně disponoval tímto tarifem.
106. Daňové orgány však správně uvedly, že tato skutečnost nijak neprokazuje, že žalobcem předložené deníky jízd korespondují s výstupy z uvedené aplikace, neboť tyto výstupy nebyly žalobcem předloženy. Nelze tak osvědčit ani shodu výstupů z aplikace s předloženými deníky jízd. To, že žalobce předložil předmětnou fakturu od T-mobile, na neprokázání tvrzení nic nemění.
107. Žalovaný dále upozornil na to, že rozsah evidence k motorovým vozidlům RZ XA a RZ XB za rok 2019 je zcela totožný s evidencí jízd k těmto vozidlům za rok 2018 včetně veškerých zaznamenaných údajů k uskutečněným služebním cestám, a proto je nevěrohodná.
108. Žalobce uvádí, že k používání programu MyLog chybí listinný důkaz, ale jeho používání prokázal sám správce daně tím, že zjistil, že dle knihy jízd bylo zboží dovezeno do místa Röske, což je fakticky předměstí Szegedu. K tomuto uvedl žalovaný, že i pokud by přistoupil na tvrzení žalobce, na hodnocení předložené knihy jízd jako celku nemá toto tvrzení či spíše spekulace (Röske je samostatné město vzdálené cca 15 km od Szegedu) žádný vliv. S tímto názorem se zdejší soud ztotožňuje. Nedostatky knihy jízd dosáhly takové intenzity, že ji nelze považovat za průkazný důkazní prostředek osvědčující dodávky mobilních telefonů do JČS.

109. V replice žalobce namítá, že kniha jízd je důkazem i tehdy, pokud družicovým systémem zpracována není. S tímto lze souhlasit, ovšem žalovaný k závěrům o nevěrohodnosti nepřistoupil proto, že by žalobce nepředložil výstupy z aplikace, nýbrž i to, že rozsah evidence je zcela totožný s evidencí jízd za rok 2018 (jak soud uvedl výše). Předložení výstupů z aplikace by tak mohlo podpořit tvrzení žalobce, ten je však nepředložil.

Společnost Margeto

110. Skutečnost, že slovenské společnosti Margeto byla k 31. 5. 2021 zrušena registrace k DPH a správce daně ji označil za *missing tradera*, dle žalobce nevyklučuje, že tento subjekt nemohl být v letech 2016 až 2019 odběratelem předmětného zboží. Označení této společnosti za *missing tradera* nemá žádný dopad na řešenou věc. Tato informace by měla relevanci v případě pověřování, zda předmětné transakce nejsou stiženy podvodem na DPH. Podvod na DPH však není předmětem sporu v dané věci. Žalovaný však osvobození u této společnosti žalobci přiznal. Uvedl, že prvostupňovým správcem daně popsané pochybnosti o oprávněnosti uplatněného osvobození od daně při dodání zboží do JČS byly odstraněny, či nedosahují také intenzity, aby nemohlo být osvobození od daně žalobci přiznáno. V takovém případě je hodnocení této společnosti v souzené věci bezpředmětné.
111. Žalobce dále namítá, že pokud byly v dokumentech uváděny dvě různé adresy skladů Csinger Hlavná 362 (skladovací smlouva) a Hlavná 366 (mezinárodní nákladní listy – „MNL“), jedná se o dvě budovy v jednom oploceném skladovém areálu. Žalovaný ve svém rozhodnutí různost adres neuvádí jako důvod neprokázání tvrzení žalobce, tudíž na takové pochybnosti jeho rozhodnutí nestálo a tuto námitku tak nelze shledat důvodnou.

Hodnocení důkazů

112. Žalobce namítá, že napadené rozhodnutí neobsahuje ucelenou argumentaci k jednotlivým dodávkám a že žalovaný důkazy hodnotí paušálně. Žalovaný popsal obchodní model žalobce, kdy žalobce tvrdil dodání zboží osobám registrovaným k DPH na Slovensku a v Maďarsku a že jednotlivé tvrzené odběratele postupně vždy nahrazoval novým odběratelem, přičemž obchodní spolupráce s jednotlivými tvrzenými odběrateli byla vždy časově omezená.
113. Žalovaný dále přiblížil průběh řízení a skutečnosti vztahující se ke všem obchodním případům. Poté žalovaný uvedl zjištění týkající se jednotlivých odběratelů zvlášť. Napadené rozhodnutí obsahuje dostatečnou argumentaci, z níž vyplývají hodnocení a závěry žalovaného. Nelze tak souhlasit s námitkou žalobce, že by žalovaný důkazy hodnotil paušálně. Žalovaný ani nemusel dodávky rozdělovat dle jednotlivých přepravních služeb, jak žalobce namítá.

Společnost M+P CNC

114. Žalobce dále namítá, že pokud žalovaný požadoval další důkazy ke společnosti M+P CNC, měl si je opatřit a provést. Žalovaný k odběrateli M+P CNC konstatoval, že číslo EKAER žalobce uvedl pouze v MNL č. CZ1612161 (příloha k daňovému dokladu č. 160100020, odběratel M+P CNC s.r.o.) a v MNL č. 0601171 (příloha k daňovému dokladu č. 170100001, odběratel M+P CNC s.r.o.). Dále uvedl, že tvrzený odběratel M+P CNC sice nahlásil do systému EKAER jeden případ, avšak tento nekorespondoval s žalobcem argumentovanými skutečnostmi, neboť v něm vůbec nefiguroval žalobce. V předmětném případě sice souhlasí číslo EKAER (a to E17010615E47913) – je shodné číslem EKAER uvedeným na CMR listu

předloženým žalobcem k tvrzenému plnění ve prospěch M+P CNC v měsíci lednu roku 2017 (5. 1. 2017), souhlasí hmotnost zboží, druh zboží, datum, RZ vozidla, místo nakládky a místo vykládky, avšak nesouhlasí odesílatel a příjemce, neboť zatímco dle žalobce je on odesílatelem a příjemcem je M+P CNC, tak dle údajů nahlášených M+P CNC do systému EKAER je M+P CNC odesílatelem uvedeného zboží a jeho příjemcem je zcela jiná společnost. Uvedené skutečnosti jsou tak ve zjevném rozporu s tím, co tvrdí žalobce.

115. Vzhledem k tomu, že zde existovaly důvodné pochybnosti o tomto plnění, je logické, že žalovaný žalobce vyzval k předložení dalších důkazních prostředků prokazujících jeho tvrzení. Krajský soud připomíná, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Žalobce tak nemůže uspět s námitkou, že důkazy si má opatřit a provést žalovaný.
116. V replice žalobce uvádí, že postup, kdy žalovaný žalobci konkrétně nesdělil, co má dokazovat, je v rozporu se zásadami součinnosti a hospodárnosti i s judikaturou o přenášení důkazního břemene a hodnocení důkazů. S ohledem na výše uvedené se krajský soud nemůže s námitkou žalobce ztotožnit, neboť důkazní břemeno leželo na žalobci, přičemž správce daně nepožadoval důkazy nad rámec potřebného, nýbrž takové důkazy, které prokáží jeho tvrzení.

Prohlášení provozovatele skladu Csinger Logistic

117. Žalobce namítá, že dodávka pro Marker Holding je prokázána prohlášením provozovatele skladu Csinger Logistic, k čemuž se žalovaný vůbec nevyjadřuje.
118. Stran tohoto prohlášení se vyjádřil správce daně na straně 35 Zprávy o daňové kontrole. Správce daně uvedl, že obsahem čestného prohlášení V. C. je, že tento dne 17. 12. 2016 převzal do skladu zboží uvedené na CMR (MNL) č. CZ1612163, a to jako logistické centrum CSINGER LOGISTIC s.r.o. Zda toto zboží mělo být předmětem skladovací smlouvy č. CSL05/2016, není ničím prokázáno – z obsahu smlouvy (čl. I. a bod 1 čl. V. skladovací smlouvy) spíše vyplývá, že předmětem skladovací smlouvy bylo (mělo být) zboží předem neidentifikované a upřesněné až-na základě objednávky a skladištního listu.
119. Dále zde správce daně uvedl, že objednávka nebo skladištní list ke zboží převzatému od ukladatele nebyl předložen. Pokud smlouvu žalobce předkládá jako důkazní prostředek, měl by tuto návaznost zajistit. Rovněž neprovázanost MNL (CMR) na místo převzetí, resp. již uváděnou skladovací smlouvu a absence navazujícího důkazního prostředku (faktury za dopravu) znevěhodňují důkazní prostředek k dopravě. Aby důkazní prostředky ve formě skladovací smlouvy, čestného prohlášení a MNL (CMR) poskytl ve vzájemných souvislostech důkaz o dodání zboží odběrateli, měla by být zajištěna návaznost konkrétního dodávaného zboží na skladovací smlouvu (viz. absence objednávky, skladištního listu), čestného prohlášení na skladovací smlouvu (důkaz o tom, že zboží uvedené na MNL bylo předmětem smlouvy o skladování) a údajů o místě předání zboží uvedených na MNL (CMR) na skladovací smlouvu.
120. Lze souhlasit se žalobcem v tom, že žalovaný se ve svém rozhodnutí konkrétně nevyjadřuje k prohlášení pana C. Reaguje však na námitku žalobce v odvolání, kdy stran dodání zboží do deklarovaných skladů žalobce namítal jako nepodložený požadavek správce daně, že by měl prokazovat vztah jeho odběratelů k vykládacím místům.

121. Žalovaný se k tomuto vyjádřil v bodě 106 napadeného rozhodnutí, a to následovně. Žalovaný uvádí, že souhlasí se správcem daně, že pokud žalobce nedoložil žádnými důkazními prostředky, že bylo zboží dodáno deklarovanému odběrateli, nedoložil vztah místa vykládky, resp. přebírající osoby k těmto odběratelům, dostal se do důkazní nouze v prokazování jim uplatněného osvobození od daně při dodání zboží do JČS osobám registrovaným k dani v JČS, a to za situace, kdy jsou téměř všichni odběratelé pro maďarskou a slovenskou finanční správu nekontaktní, sporná plnění nevykázali v systému EKAER a ani nepřiznali daň z porřízení zboží od žalobce.
122. Soud k tomuto konstatuje, že se nemůže ztotožnit s námitkou žalobce, že se žalovaný k předmětnému prohlášení vůbec nevyjádřil. Jelikož tvrzení žalobce nebyla předloženými důkazními prostředky prokázána, postupovaly daňové orgány správně, pokud považovaly za potřebné požadovat další důkazy. Jelikož je žalobce nepředložil, sám se tak dostal do důkazní nouze a neunesl důkazní břemeno, které ho v dané věci tížilo.
123. V replice žalobce uvádí, že argumentoval proti důvodu vyloučení důkazů o doručení zboží tvrzenému odběrateli Marker Holding do skladu Cinger z hodnocení důkazů, jehož výsledkem by nutně muselo být zrušení odpovídajícího doměrku. Daňové orgány však řádně posoudily, že žalobce nedoložil žádnými důkazními prostředky, že bylo zboží dodáno právě deklarovanému odběrateli, nedoložil vztah místa vykládky (str. 35 Zprávy o daňové kontrole). Dále předmětnou přepravu nepotvrdili ani předvolaní svědci L. a Z. T. (viz dále). Není pravdou, že k uvedenému se žalovaný vyjádřil poprvé až ve vyjádření k žalobě, byť by bylo vhodnější přímo specifikovat název odběratele, nikoliv jen, že se to vztahuje „K údajům na předložených MNL“.
124. Pokud žalobce namítá, že přeprava byla prokázána několika důkazy, není tomu tak. E-mailovou komunikaci žalobce nepředložil (viz bod 25 napadeného rozhodnutí), přepravu tvrzení svědci nepotvrdili (body 41 až 43 napadeného rozhodnutí), předložené doklady o nákupu dálničních známek bez přímé vazby na dodávané zboží a přebírajícího odběratele rovněž nejsou způsobilé prokázat tvrzení žalobce (bod 40 napadeného rozhodnutí), pan M. disponoval razítkem společnosti Marker Holding - jménem slovenských a maďarských společností potvrzoval CMR, nechal si vystavit razítka uvedených odběratelů mobilních telefonů (bod 67 napadeného rozhodnutí) a byla také nalezena razítka imitující podpis jednatele (bod 68 napadeného rozhodnutí). Rovněž nelze souhlasit s tím, že by číslo EKAER (E16121615904F14), vyžádané a přidělené odběrateli M+P CNC, prokazovalo dodání společnosti Marker Holding. Na MNL č. 1612163, k daňovém dokladu č. 160100021, číslo EKAER není uvedeno, přičemž dodání nebylo důkazními prostředky předložené žalovaným prokázáno.
125. Lze však žalobci přisvědčit, že hodnocení stran Marker Holding v napadeném rozhodnutí není výslovně. Zde je však nutno opětovně poukázat na to, že správní soud hodnotí rozhodnutí správního orgánu vydaná v I. a II. stupni jako jeden celek.
126. Jelikož zde absentují dostatečné důkazy, že zboží dorazilo na sklad společnosti Marker, postupoval žalovaný správně, pokud přiznání osvobození od DPH odmítl.
- Hodnocení svědeckých výpovědí L. a Z. T.
127. Žalobce ke svědeckým výpovědím svědků L. T. a Z. T. namítá, že tato byla u L. T. provedena 4 a půl roku po provedení přepravy a data požadovaná žalovaným si tento svědek nemohl

pamatovat. Výslech L. T. je dle žalobce i důkazem o přijetí zboží tvrzenými odběrateli (odběratelům M+P CNC a Marker Holding) a podmínky osvobození byly splněny již předáním zboží přepravci. Je jasné, že svědek si po několika letech nebude pamatovat tolik, jako kdyby byl vyslechnut např. měsíc po transakci, avšak i tak by mohl mít nějaký přehled o dotazované transakci.

128. Žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl, že Z. T. popřel, že by pro žalobce přepravu uskutečnil (bod 41 napadeného rozhodnutí), L. T. e-mailem zasláná koncesní listina a pojištění odpovědnosti silničního přepravce nemá konkrétní souvislost s řešenými plněními. Daňové orgány tak důvodně vyhodnotily svědeckou výpověď Z. T. tak, že neprokazuje žalobcem tvrzenou přepravu.
129. L. T. vypověděl (bod 42 napadeného rozhodnutí), že příslušné MNL nevystavil, zboží nekontroloval, nevybavuje si, že by disponoval nějakými dokumenty s přiděleným číslem EKAER a nepamatuje si, zda byla na přepravu vystavena faktura a zda mu byla provedená přeprava uhrazena. Dále vypověděl, že k přepravě pravděpodobně použil osobní automobil půjčený od rodičů a nedokázal potvrdit data jednotlivých nakládek a vykládek zboží uvedená na předložených MNL. Daňové orgány tak důvodně vyhodnotily předmětnou svědeckou výpověď tak, že neprokazuje žalobcem tvrzenou přepravu odběratelům, jež měla být provedena L. T., pokud tato osoba sice potvrdila realizaci přepravy ve prospěch žalobce, avšak nedokázala vlastními slovy bez přístupu k informacím uvedeným na MNL konkrétně identifikovat data jednotlivých jízd a ani přesně určit místo vykládky zboží. Navíc, což je podstatné, svědek neví, komu konkrétně přepravované zboží předával, ani jaké zboží bylo obsahem přepravovaných krabic.
130. S ohledem na uvedené se tak nelze ztotožnit s námitkou žalobce, že svědecká výpověď L. T. je důkazem o přijetí zboží tvrzenými odběrateli a že tak byly splněny podmínky osvobození. Soud tak souhlasí se závěry daňových orgánů, že svědecká výpověď nemá pro prokázání tvrzení žalobce dostatečný důkazní potenciál. Žalovaný hodnotil důkazy samostatně a v souvislosti s ostatními důkazy. S ohledem na 4,5 roku po transakci je jasné, že si svědek nemusí pamatovat jednotlivá data, avšak svědek ani nevěděl, jaký byl obsah krabic ani komu zboží předával.

Platby z účtu odběratelům

131. Žalobce namítá, že upozaděným argumentem byla platba převodem z účtu, a to opakovaně. Soud se ztotožňuje s tvrzením žalovaného, že platba svědčí toliko o tom, že byl uskutečněn peněžní přesun od jedné osoby k osobě druhé, nikoliv však již to, zda za tuto platbu bylo fakticky poskytnuto též protiplnění a za jakých konkrétních podmínek (mj. rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61). Pro uplatnění osvobození tvrzených plnění od daně není rozhodující zaplacení zdanitelných plnění, ale to, zda se fakturovaná zdanitelná plnění uskutečnila v souladu s podmínkami stanovenými v § 64 ZDPH. To, že podstatná část plateb je svázána s konkrétními fakturami žalobce znějícími na konkrétní odběratele a zboží, jak žalobce uvádí v replice, tak o faktickém poskytnutí protiplnění nemůže vypovídat.
132. Žalovaný také upozornil na to, že platby vykazovaly nesrovnalosti. Platby zasílané dodavatelům žalobce a platby přijímané od kupujících (odběratelů žalobce) byly prováděny v okamžiku, kdy nebyl znám obsah a rozsah zdanitelného plnění, resp. kdy neexistovaly objednávky mezi žalobcem a jeho odběratelem, zálohové faktury, přijaté a vystavené daňové

doklady, instrukce k platbám byly zasílané žalobcem neprokazatelným způsobem (viz bod 24 napadeného rozhodnutí). Soud se ztotožňuje s daňovými orgány, že platby z účtu nelze zařadit mezi důkazní prostředky prokazující nárok na osvobození od DPH při dodání do JČS.

133. S ohledem na uvedené nelze přisvědčit ani námitce žalobce v replice, že žalovaný z malicherných a účelových důvodů důkazy o platbách převodem na účet z důkazů vyřadil. Tvrzení, že žalobce nemůže vysvětlit, z jakého jiného důvodu odběratelé opakovaně posílali žalobci prostředky, soud uvádí, že žalovaný nemusí vyšetřovat, proč tomu tak bylo, pokud jasně odůvodnil, že platby byly nevěrohodné a předmětné dodání nepotvrzují (k jeho potvrzení nedostačují).

Čestná prohlášení

134. Žalobce se dále vyjadřuje k čestným prohlášením, mj. pana C. K. a odběratele Olivija Auto. Lze souhlasit s tvrzením žalovaného v jeho vyjádření k žalobě, že přestože lze podle § 64 odst. 5 ZDPH prokázat dodání zboží do JČS písemným prohlášením, nejedná se o jediný či absolutní důkaz. Toto potvrzuje i žalobce ve své replice. Prohlášení pořizovatele lze považovat za způsobilý důkaz toliko za předpokladu, že odpovídá zjištěnému skutkovému stavu (viz např. rozsudek NSS ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, publ. ve Sb. NSS pod č. 2172/2011 –).
135. V souzené věci byla předložena čestná prohlášení odběratelů, všechna datovaná dne 7. 1. 2020 s místem v Jihlavě, na kterých je uvedeno, že společnosti Vizaro, Lako Game, Posanera, Kovarszada, Margeto a Avram Car prohlašují, že obdržely veškeré zboží v pořádku a včas dle čísel faktur. Prohlášení byla vystavena v Jihlavě, kde sídlí žalobce. Z předmětných dokumentů nevyplývá, jaká konkrétní osoba dané dokumenty vystavila a podepsala jménem uvedených subjektů. Jelikož dokumenty měly být dle žalobce doručeny e-mailem, je logické, že správce daně požadoval doložit i právě související e-mailovou komunikaci žalobce s odběrateli. Jak uvedl žalovaný ve svém rozhodnutí, žalobce ke tvrzené e-mailové komunikaci a k předloženým čestným prohlášením nebyl schopen tvrzenou e-mailovou komunikaci, kterou mu měla být uvedená čestná prohlášení doručena, doložit, a to s odkazem na to, že není k dispozici – neuchovává ji a posléze ani nebyl schopen doložit originály předmětných čestných prohlášení.
136. Stran dodání zboží deklarovanému odběrateli Olivija Auto přistoupil žalovaný na základě důkazního návrhu žalobce v podobě ověření pořízení zboží v maďarském systému EKAER k uznání osvobození od daně na výstupu, tudíž tato otázka je nyní bezpředmětná.
137. Čestné prohlášení pana C. K. ke skladu v Tompě v Maďarsku (v němž neidentifikovaná osoba – dle razítka lze identifikovat pouze společnost Yu Trans Kft – prohlašuje, že se jako vlastník blíže nespecifikovaných prostor dohodl s panem P. M. (zástupcem žalobce), na poskytnutí prostor pro potřeby dodání zboží pro třetí strany, které k tomu prohlašovateli poslali pověření) nemá dle žalovaného žalobcem tvrzenou důkazní sílu. Nelze z něj totiž určit konkrétní fyzickou osobu, která měla uvedený dokument vystavit a podepsat, dále v něm není uvedena adresa poskytovaných prostor, období, jehož se poskytování nespecifikovaných prostor mělo týkat, a rovněž v něm nejsou nijak specifikována plnění, kterých se prohlášení mělo týkat. Z předmětného dokumentu nevyplývá, že by se jednalo o čestné prohlášení pana C. K. ke skladu v Tompě v Maďarsku, jak žalobce tvrdí. Neznámá osoba neuvádí žádné konkrétní informace. Čestné prohlášení slouží k dosvědčení určité

konkrétní události konkrétním prohlášovatelem, což tento dokument nesplňuje. Nejedná se tak o čestné prohlášení. Námitka žalobce tak není důvodná, neboť tento dokument nemá dostatečný důkazní potenciál k prokázání tvrzení žalobce.

138. V replice žalobce namítá, že v odvolání navrhoval výslech pana K. jako svědka. Takový návrh však z odvolání nevyplývá, žalobce zde navrhoval toliko provedení důkazu prohlášením pana C. K. ze dne 2. 2. 2022 s tím, že jeho pravdivost může správce daně ověřit v Maďarsku.
139. Žalobce dále namítá, že pan B. v čestném prohlášení potvrzuje osoby jednající kolem pořízení skladu a jeho chodu a potvrzuje, že i zboží společnosti Vizaro tak bylo doručováno. V tomto pan B. potvrzuje, že společnost pro obchod s mobilními telefony doporučil několika společnostem v Maďarsku a na Slovensku. Dále pan B. jako jednatel Vizaro uvádí, že potvrzuje spolupráci s panem H. a D. a existenci skladů v Tompě a Szegedu, kde bylo zboží převzato. Dne 28. 2. 2020 však žalobce do protokolu o ústním jednání č. j.: 323708/20/2901-60562-712555) uvedl, že přejímku zboží prováděl D. (bod 37 napadeného rozhodnutí). Pan H. pomáhal toliko najít vhodné místo pro skladovací prostory a dále se na žádné ekonomické činnosti se žalobcem nepodílel.
140. K čestnému prohlášení pana B. žalovaný uvedl, že toto se jeví jako nevěrohodné, neboť v době spolupráce žalobce s Vizaro již žalobce dávno s osobou pana H. nespolečně pracoval (podrobněji viz Zpráva o daňové kontrole str, 26). V prohlášení navíc není specifikováno přejímané zboží a dodavatel tohoto zboží, a také Vizaro z celkového počtu 40 přijatých plnění od žalobce ani jedno nepřiznala ve svých daňových přiznáních (str. 30 Zprávy o daňové kontrole). Správce daně na str, 26 Zprávy o daňové kontrole také uvedl nesrovnalosti stran doporučení žalobce dalším společnostem. S názorem daňových orgánů se soud ztotožnil a neshledal předmětné prohlášení jako za důkaz prokazující žalobcovu tvrzení.
141. Lze tak uzavřít, že žalobcem předložené důkazní prostředky nevedly k jednoznačnému závěru ani při jejich porovnání ve vzájemných souvislostech s dalšími důkazními prostředky, že žalobci nárok na osvobození od dodání mobilních telefonů do JČS náleží.
142. Ve vyjádření k žalobě žalovaný příhodně zdůraznil, že i pokud by žalovaný akceptoval čestná prohlášení odběratelů, nejednalo by se o jednoznačný důkaz, neboť odběratelské společnosti tato plnění nepřiznaly v rámci svých daňových tvrzení a maďarské společnosti sporná plnění nevykázaly v systému EKAER. Důvěryhodnost čestných prohlášení odběratelů byla významně oslabena již tím, že zástupce žalobce pan M. prokazatelně disponoval razítky tvrzených odběratelů, a to včetně razítek imitujících jejich podpisy, což též znevěřovalo žalobcem předložené CMR listy jako důkazní prostředek o dodání mobilních telefonů do JČS deklarovaným odběratelům.
143. V replice žalovaný uvádí, že žalovaný jeho tvrzení a důkazy důkladně nevyvrátil, ale pouze v různých variantách opakuje, že dodání zboží stále ještě nebylo dostatečně prokázáno. S tímto se soud neztotožňuje. Čestná prohlášení byla dostatečně zpochybněna, protože jimi nemohlo být prokázáno dodání zboží, a to i s ohledem na další zjištěné skutečnosti stran jednotlivých plnění.

Odběratel HANDY LINE

144. Stran odběratele HANDY LINE maďarská finanční správa i bez požadavku českého správce daně ověřila hlášení do systému EKAER s tím, že tento odběratel u ověřovaných obchodů

žádné hlášení do systému EKAER neprovedl, sporné transakce se kvůli nekontaktnosti této maďarské společnosti nepodařilo ověřit. Dle žalobce je třeba se obrátit k dalším shromážděným důkazům, kterých bylo značné množství. Daňové orgány se věnovaly důkazům dostatečně (viz strany 40 až 41 Zprávy o daňové kontrole). Soud opětovně připomíná, že správce daně nevyhledává za daňový subjekt důkazní prostředky, ale tyto má předložit a navrhnout právě daňový subjekt. Námitku tak nelze shledat důvodnou. Ke Swiss Mobile GmbH se žalovaný ve svém rozhodnutí vyjádřil tak, že stejně jako správce daně jej považuje za nevěrohodný. S ohledem na další zjištění tak nelze mít tvrzení žalobce za prokázaná.

Důkazní břemeno žalobce

145. Žalobce namítá, že žalovaný měl uvedené vyvrátit, a nikoliv požadovat po žalobci další důkazy mimo jeho důkazní břemeno. Soud opětovně připomíná, že je to právě daňový subjekt, kdo má povinnost předložit takové důkazní prostředky, kterými může prokázat svá tvrzení. To za předpokladu, že na něj bude správcem daně řádně přeneseno důkazní břemeno prostřednictvím výzvy k prokázání skutečností, v níž správce daně vyjeví dostatečné pochybnosti (jako v nynějším případě). Jelikož žalovaný (správce daně) neměl předložené důkazní prostředky za dostatečné, postupoval správně, pokud po žalobci vyžadoval jejich doplnění. Požadované důkazy jsou součástí důkazního břemene žalobce, nelze tak souhlasit s námitkou, že správce daně požadoval důkazy mimo důkazní břemeno.
146. Jak vyplývá z napadeného rozhodnutí, žalobce žádnými důkazními prostředky nedoložil svá tvrzení, tedy že bylo zboží dodáno deklarovaným odběratelům, dále nedoložil vztah místa vykládky, resp. přebírající osoby k těmto odběratelům. Dostal se tak do důkazní nouze, a to za situace, kdy jsou téměř všichni odběratelé pro maďarskou a slovenskou finanční správu nekontaktní, sporná plnění nevykázali v systému EKAER, ani nepřiznali daň z pořízení zboží od žalobce.

Neprovedené důkazy

Důkazní návrhy na záznamy z kamerových systémů

147. Žalobce namítá, že opakovaně žádal provedení důkazů pomocí kamerových systémů v cargu v Ruzyni a na dálnici a hraničních přechodech, neboť by mohly doložit převzetí zboží a uskutečnění jízdy v daný den a čas tvrzeným vozidlem po tvrzené trase tvrzeným řidičem.
148. Žalovaný ve svém rozhodnutí k tomuto příhodně uvedl, že Pan T. nebyl schopen uvést, jakým vozem přesně přepravy prováděl a na MNL nejsou RZ uvedeny, bez znalosti RZ vozidla je provést nelze. Nutno uvést, že existenci zboží a jeho přijetí žalobcem (pokud jde o záznamy z Ruzyně) považuje žalovaný za prokázané a současně považuje žalovaný za prokázané uskutečnění cesty do JČS. Co se týče další přepravy, tuto by konkrétní záznamy vzhledem k absenci RZ nemohly prokázat a odstranit pochybnosti správce daně týkající se dalších skutečností, neboť by postrádaly dostatečný důkazní potenciál k prokázání tvrzení žalobce.
149. Žalobce v replice uvádí, že registrační značka vozu, kterým byla přeprava uskutečněna, známa je. Jak vyplývá z jiných důkazů, žalobcem (i dopravcem panem T.) byly používány přechody Kůty a Rajka. K tomuto ve svém vyjádření k replice žalovaný uvádí, že v daňovém řízení byl vznesen návrh na ověření přítomnosti přepravce na kamerových záznamech carga Menzies v Ruzyni. Tento byl žalovaným vypořádán. Žalobce nyní v replice argumentuje

důkazním návrhem, který uplatňoval proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 6. 2020, jímž bylo zamítnuto odvolání proti zajišťovacímu příkazu. Vzhledem k tomu, že na MNL žádné registrační značky vozidel uváděny nebyly, je neúčelné požadovat k důkazu kamerové záznamy. Žalobce teprve v podané žalobní replice jmenuje 2 hraniční přechody, které by přicházely v úvahu (Kúty a Rajka). Dokazování kamerovými záznamy bez vědomosti toho, co by měly konkrétně zachytit, je bezpředmětné. Žalobce v daňovém řízení doložil, že byla zapůjčena vozidla určitých značek. Samotné zapůjčení vozidla však neprokazuje, že se tímto vozidlem opravdu přepravovaly sporné mobilní telefony. Pan M. zjevně vozidla používal pro různé účely a různé společnosti.

150. Krajský soud se ztotožňuje s tvrzením žalovaného a připomíná, že pokud žalobce tuto námitku uplatňuje poprvé v replice, jedná se o opožděnou námitku. Soudní řízení ve správním soudnictví je ovládáno zásadou koncentrace řízení, kdy účastník řízení může žalobní body uplatnit pouze ve lhůtě pro podání žaloby. Pokud tak však stěžovatel neučinil v této dvouměsíční lhůtě stanovené v § 71 odst. 2 s. ř. s., neměl a nemohl krajský soud k výše uvedenému pozdě uplatněnému žalobnímu bodu přihlížet, ledaže by se jednalo o skutečnosti, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti; o tento případ se však v posuzované věci nejednalo.

Absence výsledků jednání

151. Žalobce namítá, že k prokázání uskutečnění dodávek scházejí výsledky jednání sporných dodavatelů. Ze spisového materiálu nevyplývá, že by žalobce tyto výsledky navrhoval. Opětovně je tak třeba připomenout, že v daňovém řízení se neuplatní zásada vyšetřovací a je to právě žalobce, kdo má důkazní prostředky navrhovat. Jednateli SV Kvetinka 2016 a jednateli Vizaro bylo zasláno předvolání, ale tito se ke správci daně nedostavili. Správce daně se též pokusil neúspěšně kontaktovat jednatele společností Posanera, Lako Game a Margeto. Jednatel společnosti Olivija Auto (občan Srbska) je pro správce daně nedostupný. Námitku žalobce tak soud neshledal důvodnou a ztotožnil se s postupem daňových orgánů.
152. V replice žalobce uvádí, že v daňové kontrole namítal, že je třeba kontaktovat jednatele jako osobu, ne firmu. K tomuto je třeba opětovně uvést, že z ničeho nevyplývá, že by žalobce tyto výsledky v daňovém řízení navrhoval. K tomuto je třeba poznamenat, že se správce daně se pokusil kontaktovat jednatele odběratelských společností, ale neúspěšně. Ani mezinárodní dožádání k předvolání jednatele tvrzených zahraničních odběratelů nevedlo. Není tak pravdou, že by stran těchto výsledků tížilo důkazní břemeno žalovaného a nikoliv žalobce.

Návrh na opatření protokolů od maďarské policie

153. Žalovaný si měl dle žalobce opatřit důkazy od maďarské policie, která pana M. (zastupujícího žalobce) opakovaně na území Maďarska zastavovala a prohlížela vůz. Protokoly by prokázaly, že se vůz vracel prázdný.
154. K tomuto je nutno akcentovat, že v případě toliko formální přepravy zboží za hranice členského státu, pouze za účelem získání daňové úlevy, nelze mít podmínky pro uplatnění osvobození od daně za splnění (srov. rozsudky NSS ze dne 29. 12. 2022, č. j. 2 Afs 9/2021-102, a ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012-45, bod 41, dle kterého čistě formální vývoz za hranice nelze považovat za dodání do JČS, které by mělo být osvobozeno od DPH s nárokem na odpočet podle § 64 ZDPH). Žalovaný k tomuto uvedl, že jelikož se v případě

zadržení pana M. ve vozidle maďarskou policií jednalo o jiné společnosti, nebylo možné tyto informace opatřit jako důkazy v nynějším řízení.

155. V replice žalobce upřesňuje, že žalovaný mluví o pozdější záležitosti. Důkazní návrh zněl na opatření protokolů ze silničních kontrol prováděných maďarskou policií v době provádění přeprav pro žalobce.
156. Pokud žalobce v replice nepovažuje rozsudek NSS stran čistě formálního vývozu za přílehlavý na souzenou věc, krajský soud se s tímto názorem neztotožňuje. Samotné zadržení pana M. ve vozidle při přepravě mobilních telefonů neprokazuje naplnění podmínek pro osvobození od daně. Požadavek žalobce, aby si správce daně obstaral záznamy o případných zadrženích či kontrolách pana M. ze strany maďarské policie, přesahuje rámec důkazní povinnosti správce daně, a to zvláště za situace, kdy žalobce žádnými jinými důkazními prostředky neprokázal, že předmětné zboží bylo dodáno právě odběratelům, společně s přihlédnutím ke zjištěním k osobě pana M. Policií ČR (viz níže).
157. Dále žalobce namítá, že měl žalovaný ověřit pravost podpisů skladníka pana D. potvrzující převzetí zboží na MNL. Jelikož dohoda byla pouze ústní a žalobce nedisponuje k předmětnému důkazními prostředky, soud se ztotožňuje s názorem daňových orgánů, že žalobce neprokázal věrohodnými důkazními prostředky, že přebírající osoby byly osobami odběratele uvedeného na daňovém dokladu, popř. že byly odběratelem pověřeny k převzetí zboží a zároveň neprokázal vztah místa vykládky k odběrateli, stejně jako vztah podepisující osoby k odběratelům. Uvedené by potvrzením podpisu na MNL s ohledem na absenci dalších důkazů dostatečně neprokázalo. Ve Zprávě o daňové kontrole (str. 30) správce daně zdůraznil, že zboží bylo předáváno v místech, která žalobce nemohl identifikovat jako místo, které má nějaký vztah k odběrateli (žalobce se tak dostal do důkazní nouze, neboť nedisponuje. nájemní smlouvou).

Důkazy poskytnuté Policií ČR

158. Žalobce namítá, že žalovaný obdržel téměř nečitelné listiny od Policie ČR a rozporuje zjištění z těchto písemností a jejich vypořádání žalovaným. Žalobce nesouhlasí s tím, že by šlo pouze o formální přepravu zboží za hranice. K předstírání přepravy by nebylo třeba velmi drahé zboží do Maďarska vozit a riskovat jeho poškození či ztrátu, pokud by jej nikdo neviděl a jeho vývoz nedosvědčil. Žalovaný se nevypořádal s dalšími odvolacími námitkami stran informací od policie. Jak již soud výše uvedl, povinnost správního orgánu řádně odůvodnit své rozhodnutí není nutno pojímat tak široce, že by bylo třeba vždy vyslovit podrobnou odpověď na každý argument účastníka řízení.
159. Žalovaný k této námitce ve svém rozhodnutí uvedl, že informace obdržené od Policie ČR o zástupci žalobce P. M. prohlubují již stávající pochybnosti o oprávněnosti uplatněného osvobození od daně. Jedná se o transakce jiných subjektů (nikoli žalobce), nicméně modus operandi je totožný. Vždy byl pan M. na pozici zmocněnce společnosti pro transakce s mobilními telefony, které měl za tyto společnosti dovážet do JČS a tyto společnosti, jež zastupoval, si na základě těchto dodání uplatnily osvobození od daně s nárokem na odpočet dle § 64 ZDPH. Pan M. policejnímu orgánu sdělil, že vše bylo realizováno za účelem daňové úlevy. Žalovaný správně uvedl, že konkrétní okolnosti skutkových případů obchodních transakcí jiných společností zastupovaných panem M. nelze vztáhnout na obchodní transakce žalobce, ale dle žalovaného nelze logicky předpokládat, že by právě v případě

transakcí žalobce pan M. postupoval jinak. Jedná se tedy o další důvodnou pochybnost o splnění zákonných podmínek osvobození od daně žalobcem.

160. Dále je v napadeném rozhodnutí zmíněno, že pan M. uvedl, že krátil daň a osobně si neuvědomil, že pokud bude zboží vyfakturováno na slovenskou nebo maďarskou společnost, tak se tam dopustí podvodu na DPH. Fakturoval nebo nechával vystavovat faktury na slovenské a maďarské společnosti, přestože věděl, že tyto zboží neodeberou nebo že se jedná o společnosti nekontaktní pro své správce daně. Důvodem dovozu mobilních telefonů ze třetí země a jejich následné převážení mimo území tuzemska byla vidina zisku. Z tuzemských společností, jejichž jménem na základě plných mocí jednal, bylo v letech 2021 a 2022 fakturováno dodání mobilních telefonů maďarským a slovenským společnostem, avšak tyto společnosti nebyly skutečnými odběrateli mobilních telefonů, pořízené mobilní telefony ze třetí země (kdy on sám komunikoval s dodavatelem ze třetí země) převážně on sám nakládal na letištích v Praze a v Brně a odvážel je do Maďarska na místo poblíž srbských hranic, on sám v drtivé většině operoval s bankovními účty tuzemských společností, jménem slovenských a maďarských společností potvrzoval CMR, nechal si vystavit razítka uvedených odběratelů mobilních telefonů (kdo razítka nechal vyrobiť a předal ho osobě, která mu ho předala, však neví).
161. Policie ČR provedla domovní prohlídku u P. M., při které byla nalezena razítka mimo jiné společností M+P CNC, Market Holding, SV Kvetinka 2016, HANDY LINE, Vizaro, Posanera, Lako Game, Kovarszada, Margeto, Avram Car, Olivija Auto, PIOLARD a dále byla nalezena razítka (pouze u některých) imitující podpis jednatelů uvedených společností (maďarské či srbské státní příslušnosti). K převozu zboží byla úmyslně používána osobní vozidla, aby nebyl zjištělný pohyb pomocí mýtných bran.
162. Z Policií ČR předložených důkazních prostředků plyne, že tyto mohly pochybnosti správce daně a žalovaného pouze prohloubit. Je tak patrné, že se jednalo toliko o formální přepravu. Dle zdejšího soudu se žalovaný s informacemi od Policie ČR vypořádal dostatečně, stejně jako s námitkami žalobce.
163. V replice žalobce uvádí, že podklady poskytnuté Policií ČR žalovaný věcně nehodnotí, jen obecně tvrdí, že nejsou rozhodné. Pak tedy nejsou rozhodné žádné skutečnosti z těchto podkladů. K tomuto krajský soud uvádí, že předmětné podklady nepovažoval žalovaný za rozhodné, pouze, jak již soud uvedl, přispěly k jeho pochybnostem. Tvrzení stran těchto podkladů je tak v pořádku.

Další vady napadeného rozhodnutí

Neukončená daňová kontrola

164. Dle žalobce správce daně nezpracoval do zprávy o daňové kontrole své stanovisko k vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění a zpráva o daňové kontrole zůstala nedokončena a daňová kontrola neukončena.
165. Ze spisového materiálu vyplývá, že dne 9. 9. 2021 byl žalobci doručen výsledek kontrolního zjištění (Sdělení VKZ) a téhož dne mu bylo doručeno rozhodnutí č. j. 1464794/21/2901-60562-712555, jímž byla stanovena lhůta 15 dnů pro vyjádření se. Na toto žalobce reagoval podáním evidovaným dne 13. 9. 2021, v němž požádal o prodloužení lhůty do 13. 10. 2021. Správce daně této žádosti vyhověl (nerozhodl o ní), a proto byla lhůta prodloužena do 13. 10. 2021.

166. Správce daně následně poté, co žalobci marně uplynula lhůta pro reakci na Sdělení VKZ, sepsal Zprávu o daňové kontrole a tuto odeslal dne 19. 10. 2021. Doručením oznámení žalobci dne 22. 10. 2021 tak došlo k ukončení daňové kontroly. Skutečnost, že žalobce své vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění podal dne 20. 10. 2021, tedy po stanovené lhůtě a i po odeslání Zprávy o daňové kontrole společně s oznámením o ukončení daňové kontroly, není zákonným důvodem pro závěr o neukončení daňové kontroly. Žalobce sám deklaroval, že se vyjádří do 13. 10. 2021, to však neučinil.
167. Na základě výše popsaných skutečností neshledal soud v postupu správce daně jakéhokoli pochybení. Dle § 88a odst. 1 daňového řádu je daňová kontrola ukončena doručením oznámení o ukončení daňové kontroly, k němuž je přiložena zpráva o daňové kontrole. Žalobce se nevyjádřil ve stanovené lhůtě, ba ani před vydáním Zprávy o daňové kontrole, nemůže tak v této situaci namítat její řádné nedokončení.
- Použití protokolu z podání vysvětlení při vyhledávací činnosti jako důkazního prostředku
168. Dle žalobce není protokol z podání vysvětlení při vyhledávací činnosti ze dne 7. 11. 2019 (tzv. „PUJ I.“) důkazem a žalovaný jej nemůže jako důkaz používat. Nejedná se o důkazní prostředek získaný v souladu s ust. § 93 odst. 1 daňového řádu.
169. Podle § 79 odst. 2 daňového řádu je každý povinen podat správci daně vysvětlení. Toto ustanovení není speciální zákonnou úpravou normující jednání správce daně se samotným daňovým subjektem před zahájením daňové kontroly. Již z toho je patrné, že ústní jednání vedené s osobou oprávněnou jednat za daňový subjekt, jakkoliv uskutečněné před zahájením daňové kontroly, není podáním vysvětlení ve smyslu žalobcem odkazovaného zákonného ustanovení. Rovněž podle důvodové zprávy (a též komentářové literatury) k § 79 daňového řádu toto zákonné ustanovení zavádí institut vysvětlení, který formálně upravuje postavení třetích osob, jež jsou v rámci vyhledávací činnosti správcem daně povolány k ústnímu sdělení skutečností, které mohou být indiciemi pro další sběr důkazních prostředků.
170. Uvedenou skutečnost podporuje rovněž judikatura, např. v rozsudku ze dne 1. 6. 2022, č. j. 2 Afs 218/2020-46 NSS uvedl, že podání vysvětlení proto nemůže nahradit svědeckou výpověď; jediné té lze přiznat relevanci důkazního prostředku. Svědecká výpověď by tak v rámci vyhledávací činnosti měla mít přednost (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2015, č. j. 1 Afs 219/2014-52). Ústavní soud v této souvislosti v nálezu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, shodně konstatoval, že *„jestliže je příslušná osoba dotazována na důležité okolnosti v daňovém řízení, jež se týkají jiných osob, jsou-li jí známy (...), jedná se zjevně o výslech svědka. Správce daně tedy není oprávněn volně volit mezi těmito (...) úkony, nýbrž musí přihlídnout k jejich skutečnému obsahu, a to již z důvodu ochrany práv subjektu, s nímž je vedeno daňové řízení.“* Dále je hlavní rozdíl mezi podáním vysvětlení a svědeckou výpovědí v tom, že k podání vysvětlení dochází zejména mimo daňové řízení, zatímco svědecká výpověď se uskutečňuje v rámci již probíhajícího daňového řízení. Podání vysvětlení by proto mělo sloužit k vedení **dialogu mezi správcem daně a jinými subjekty**, aniž by však bylo ohledně předmětu vysvětlení vedeno konkrétní daňové řízení. (pozn. důraz přidán krajským soudem)
171. V rámci tzv. PUJ I. šlo o jednání žalobce se správcem daně (protokol č. j. 1761646/19/2901-605562-712555), při němž se vyjadřoval konkrétně pan P. M. jako zplnomocněný zástupce žalobce, a proto se zákaz uvedený v § 79 odst. 3 daňového řádu neuplatní. Tento byl tázán, jakou činností se žalobce zabývá, proč počal obchodovat s mobilními telefony, jak byla

navázána spolupráce žalobce s jeho dodavateli a odběrateli atd. Jednalo se tedy o informace směřující toliko k objasnění obchodní činnosti žalobce a nebyly tak důkazem, na němž by stálo pozdější hodnocení skutkového stavu správním orgánem.

172. Skutečnost, že tvrzení v rámci PUJ I. poskytl žalobce (resp. jeho zástupce) před zahájením daňové kontroly, nemá vliv na použitelnost protokolu jako důkazního prostředku v rámci daňového řízení, neboť se zde nejedná o situaci, při níž by žalobce nebyl přítomen a nemohl by klást dotazy. Zákonem takový postup není nijak omezen. Předmětné vysvětlení tak lze použít jako důkazní prostředek dle § 93 daňového řádu.
173. V replice nad rámec námitek v žalobě žalobce poukazuje na to, že vyhledávací činnost může provádět kterýkoliv správce daně, což vylučuje použití takto pořízených vysvětlení jako důkazů v daňovém řízení. K tomuto soud uvádí, že na skutečnosti, že postup žalovaného nebyl v tomto případě chybný, to nic nemění.

Aplikace tzv. judikatury *Kemwater*

174. Žalobce namítá, že žádná daňová povinnost nevznikla a daň nelze ani doměřit kvůli dodání v tuzemsku. Žalovaný musí prokázat, že zboží existovalo, jakou mělo cenu na vstupu, že bylo dodáno (v tuzemsku) a s jakou cenou na výstupu. Plnění dle žalobce existovalo a bylo vyvezeno, pochybnosti mohly existovat jen o jeho předání deklarovaným odběratelům, přesto jeden či více (neidentifikovaných) odběratelů by vzhledem k obrátům byli nepochybně osobami povinnými k dani a bylo by možné uplatnit tzv. judikaturu *Kemwater*.
175. Pokud žalobce neprokázal splnění podmínek pro přiznání osvobození dle § 64 ZDPH, neboť neprokázal, že zboží bylo přepraveno do JČS osobě registrované k dani, a současně nemohl být v dobré víře stran splnění těchto podmínek, daňovými orgány byla plnění správně posouzena jako tuzemská s povinností přiznat daň na výstupu, neboť nebyly splněny předpoklady pro přiznání osvobození od daně dle § 64 ZDPH (viz bod 103 napadeného rozhodnutí). K tomuto lze odkázat též na rozsudek NSS č. j. 8 Afs 14/2010-195: „*nebyla-li prokázána podstata plnění jako intrakomunitárního a přitom došlo k dodání, jde o plnění zatížené daní na výstupu, které bylo posouzeno jako tuzemské zdanitelné plnění*“). Důkazní povinnost stran naplnění podmínek pro osvobození od DPH z titulu dodání zboží do JČS tak tížila žalobce, jak již soud několikrát zdůrazňoval, a žalovaný nemusí prokázat, že zboží existovalo (uvedené nebylo zpochybněno), jakou mělo cenu na vstupu, že bylo dodáno (v tuzemsku) a s jakou cenou na výstupu, jak nesprávně dovozuje žalobce.
176. K obrátu odběratelů soud poukazuje na skutečnost, že otázka řešená ve věci *Kemwater* se týkala prokázání hmotněprávních podmínek při uplatňování nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu, a nikoliv prokázání podmínek pro uplatnění osvobození od daně při intrakomunitárním dodání zboží. Dle judikatury také dodavatel musí prokázat, že jeho odběratel v zahraničí je osobou povinnou k dani.
177. Žalobce po celou dobu daňového řízení trvá na tom, že dodání zboží deklarovaným odběratelům prokázal. Žalobci bylo umožněno prokázat, že zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v JČS, tedy možnost objasnit, kdo zboží skutečně odebral. Samotná vysoká hodnota plnění ještě neprokazuje, že žalobce dodal tvrzená plnění osobě povinné k dani (viz rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020-59, bod 27). Za situace, kdy není zřejmé, kdo konkrétně zboží odebral, totiž nelze např. vyloučit, že zboží odebralo

současně více subjektů či že odběratelem byl konečný spotřebitel, tedy osoba, která zboží nepoužívá ke své ekonomické činnosti, a nebyla by proto povinná k dani.

178. Z ničeho nevyplývá, že by žalobce tvrdil existenci alternativního odběratele a že by v daňovém řízení vyvstaly indicie, jež by na takového odběratele ukazovaly. Na souzenou věc tak nelze aplikovat judikaturu ve věci *Kemwater*.
179. Soud uzavírá, že daňové orgány popsaly takové skutečnosti, na základě kterých nezbylo než konstatovat, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal splnění zákonných podmínek pro osvobození od daně na výstupu při dodání zboží do JČS ve smyslu § 64 ZDPH.

VIII. Závěr a náklady řízení

180. Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
181. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, 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. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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 zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 30. června 2025

Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu