



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka věci

žalobce: **HAVEX-auto s.r.o.**, se sídlem ve Vrchlabí, Na Bělidle 503,
zastoupený JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem
Palackého 151 /10, 796 01 Prostějov

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem v Brně, Masarykova 427/31

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. března 2019, č. j. 9374/19/5300-22443-702189,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl jeho odvolání do rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu - dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2014, září 2014, říjen 2014, listopad 2014, prosinec 2014 a leden 2015.

1) Obsah žaloby

Ekonomická opodstatněnost proběhlých transakcí

2. Žalobce uvedl, že je autorizovaným prodejcem osobních vozidel značek ŠKODA a SEAT. Jeho obchodní politika je proto zásadním způsobem ovlivňována a limitována obchodní politikou jeho hlavního obchodního partnera, společnosti ŠKODA AUTO a.s. (dále jen „ŠKODA AUTO“), a jejich vzájemnými smluvními vztahy. Struktura portfolia žalobce je tvořena třemi pilíři, a to prodej retailovým zákazníkům, prodej velkoodběratelům a prodej mimo území České republiky. Prodej mimo území ČR probíhá zejména do SRN, kde si žalobce v období let 2011 až 2013 vybudoval klientelu odběratelů, s nimiž udržoval dlouhodobé obchodní vztahy, neboť obchodní politika společnosti ŠKODA AUTO v předchozích letech prodej vozidel v tomto směru nijak nelimitovala. V roce 2014 však došlo ke změně obchodní politiky, kdy společnost ŠKODA AUTO razantně omezila možnosti exportu vozidel, když de facto zakázala svým autorizovaným dealerům (tj. včetně žalobce) přímý prodej nových vozidel neautorizovaným opětovným prodejcem (zprostředkovatelům). Změna obchodní politiky se projevila ve vzájemných smluvních vztazích mezi žalobcem a společností ŠKODA AUTO, kdy s účinností od 1. 4. 2014 bylo uzavřeno Vedlejší ujednání k Obchodní smlouvě ze dne 10. 6. 2004 a došlo k přenastavení odbytového cíle pro rok 2014 na úroveň 2750 vozidel. Nově čl. 2 odst. 8 Obchodní smlouvy stanovil, že: „Distribuce z výroby nových a/nebo nepoužitých smluvních produktů opětovným prodejcem, kteří nejsou autorizováni k jejich prodeji, za účelem dalšího prodeje takových smluvních produktů není obchodníkovi stejně jako ostatním členům distribuční organizace dovolena“. Vzhledem k novým obchodním podmínkám byl pak společností ŠKODA AUTO zároveň distribuován seznam zakázaných odběratelů (tzv. blacklist), přičemž obchodování autorizovaných prodejců s těmito společnostmi znamenalo porušení čl. 2 odst. 8 Obchodní smlouvy a začalo být autorizovaným prodejcem vytýkáno. Uvedená změna logicky dle žalobce znamenala významný zásah do práv a povinností distributorů vozidel a z hlediska fungování distribučního systému byla společnost ŠKODA AUTO dokonce prověřována Úřadem pro ochranu hospodářské soutěže, zda nedošlo k porušení zákona č. 143/2001 Sb., o ochraně hospodářské soutěže a o změně některých zákonů. Úřad pro ochranu hospodářské soutěže v tomto směru požádal žalobce o poskytnutí podkladů a informací, které žalobce úřadu zaslal dopisem z ledna 2015. V důsledku změny obchodní politiky společnosti ŠKODA AUTO byl žalobce donucen změnit svoji obchodní politiku. Žalobce začal více spolupracovat s jinou částí koncernu Volkswagen, a to divizí SEAT, jejímiž vozidly se dařilo uspokojovat poptávku klientů v SRN. Dále začal omezeně využívat nabídek zprostředkovatelů prodeje, neboť pokud chtěl žalobce v roce 2014 za účelem udržení dlouhodobého vztahu a dosažení zisku prodat vůz značky ŠKODA svému klientovi v SRN, např. společnosti Kaufstrasse GmbH, a zároveň nechtěl porušit nové obchodní podmínky společnosti ŠKODA AUTO pro rok 2014, musel využívat právě služeb zprostředkovatele. Žalobce zároveň neměl k těmto obchodům dostatečný prostor v přiděleném ročním cíli od ŠKODA AUTO pro rok 2014. Ale i kdyby jej měl, tak dle nových podmínek Obchodní smlouvy a distribuovaného „blacklistu“ od ŠKODA AUTO nemohl opětovnému prodeji, kterým např. společnost Kaufstrasse GmbH je, vozidlo značky ŠKODA prodat. Důvodem obchodování tímto způsobem, jak žalobce uvedl, tedy byla na jedné straně snaha dodržet novou obchodní politiku společnosti ŠKODA AUTO a plnit nastavené

obchodní a bonusové cíle pro rok 2014 a na straně druhé snaha udržet existenci ziskovosti a prosperitu dlouhodobých obchodních vztahů (zejména na německém trhu, na němž byla v letech 2011 – 2013, kdy vedení společnosti ŠKODA AUTO nijak nelimitovalo export vozidel, získána klientela odběratelů), to vše za využití zprostředkovatelů. Cíle sledované žalobcem tak zjevně měly obchodní motivaci, a nikoli motivaci daňovou.

3. Žalobce dále uvedl, že pokud jde o navázání obchodní spolupráce se společností TAXIBUS s.r.o., žalobce byl kontaktován panem R. S., tehdejším jednatelem společnosti Ploceus s.r.o. Pan S., vědom si situace žalobce související se změnou obchodní politikou společnosti ŠKODA AUTO, doporučil slovenskou společnost TAXIBUS s.r.o., která do té doby působila jako autopůjčovna a která chtěla proniknout do obchodování s osobními vozidly. Žalobce obchodování prostřednictvím výše uvedených zprostředkovatelů Ploceus s.r.o. a TAXIBUS s.r.o. uvážil, prověřil, zda jsou plátcem DPH, nejsou nespolehlivým plátcem atd. a vstoupil do obchodního jednání s těmito společnostmi. Během obchodních jednání bylo potvrzeno, že obchodním záměrem společnosti TAXIBUS s.r.o. bylo zajistit potřebné obraty nákupu a prodeje vozidel za účelem proniknutí na trh obchodování s vozidly s cílem stát se významnou autopůjčovnou a prodejcem vozidel. Jednalo se tedy o oboustranně výhodný obchodní vztah, jenž umožňoval žalobci splnit jeho výše uvedené cíle. Žalobce tedy, jak uvedl, z výše uvedených důvodů vstoupil do vážně míněného obchodního vztahu se společností TAXIBUS s.r.o., jehož důvod a smysl byl ryze obchodní.
4. Vozidla byla přepravována, jak žalobce zdůraznil, obecně na náklady kupujícího, během přepravy byla také na náklady kupujícího pojištěna. Společnost TAXIBUS s.r.o. disponovala skladovacími prostory na Slovensku, ve kterých bylo možné dodaná vozidla uskladnit a po jejich převzetí nakládala s dodanými vozidly jako vlastník. Toto své právo pak využila pro naplnění svého obchodního záměru, kterým bylo získat obrat z obchodování s auty za účelem zahájení vlastní spolupráce se ŠKODA AUTO. Realizaci tohoto obchodního plánu pak nejlépe odpovídal okamžitý prodej dodaných automobilů, a nikoli jejich složení a ponechání ve skladovacích prostorách. Obchodní plán společnosti TAXIBUS s.r.o. byl přitom potvrzen tím, že se společnosti TAXIBUS podařilo získat rámcovou smlouvu na odběr vozidel a provozování půjčovny (viz předložená rámcová kupní smlouva č. RKS 1100/14 uzavřená mezi TAXIBUS s.r.o. a českým významným autorizovaným dealerem AB Auto Brejla s.r.o. a ŠKODA AUTO). V praxi je obvyklé, že ŠKODA AUTO neposkytne subjektu typu autopůjčovna takovýto typ smlouvy bez prokázaných obrátů, obchodní historie a reálného podnikatelského záměru, což bylo orgánům finanční správy známo z doložené e-mailové komunikace, dle které ŠKODA AUTO reálně schvaluje uzavření rámcové kupní smlouvy a za tímto účelem si předem zjišťuje uvedené skutečnosti. K uzavření rámcové kupní smlouvy dojde teprve poté, kdy výsledkem prověřování je schválení rámcové smlouvy ze strany ŠKODA AUTO. Toto prověřování provádí ŠKODA AUTO zejména z důvodu mimořádné podpory ceny ze strany ŠKODA AUTO, souvisejícího rizika porušení smluvních podmínek a předprodeje nového vozu s nadstandardní cenou na trhu. Při dodržení všech podmínek má po 6, resp. 12 měsících klient k dispozici sice ojetá vozidla, ale za dobrou cenu. ŠKODA AUTO tímto prověřováním řídí ceny nových vozidel a zůstatkové hodnoty ojetých.
5. Dle žalobce tak bylo zjevné, že výše popsaná spolupráce sledovala legitimní obchodní cíl, kterého také bylo dosaženo. Pokud snad postupem žalobce došlo k porušení nějaké jeho

povinnosti, mohlo se jednat nanejvýš o porušení soukromoprávní povinnosti mezi ŠKODA AUTO a žalobcem, nikoli však o porušení (či dokonce zneužití) veřejnoprávních povinností žalobce vyplývajících ze zákona č. 235/2004 Sb., o ani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Tato skutečnost proto nemůže být relevantní pochybností správce daně a rozhodně na jejím základě nemůže dojít k doměření daně. V tomto směru tak chybí objektivní okolnost odůvodňující odepření nároku na odpočet daně či osvobození od daně tak, jak je vyžadováno relevantní judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“). Pro účely těchto nároků totiž plně postačuje prokázat, že předmětné transakce byly součástí ekonomické činnosti daňového subjektu. Jakékoli jiné skutečnosti (včetně motivace žalobce k uskutečnění předmětných obchodů) by byly relevantní pouze za předpokladu, že by správce daně prověřoval spáchání podvodu na DPH či zneužití práva. A i za této situace by správce daně musel své závěry opřít o objektivní skutečnosti prokazující existenci podvodu a účast žalobce na tomto podvodu. Jelikož však nic takového prověřováno (ani prokazováno) nebylo, je nutné související argumenty správce daně a žalovaného považovat toliko za účelová tvrzení, která mají vzbudit dojem o pochybnosti proběhlých obchodů a ospravedlnit doměření daně, pro které však neexistoval podklad.

6. S ohledem na výše uvedené je proto nutné, dle názoru žalobce, dospět také k závěru, že žalobce byl ve vztahu k předmětným transakcím v dobré víře. I za předpokladu, že by se následně po provedeném trestním a daňovém řízení ukázalo, že byl žalobce nevědomě zatažen do podvodu na DPH, nelze s ohledem na provedené důkazní prostředky dobrou víru žalobce popřít. Správce daně a žalovaný se však ani nepokusili v tomto směru vést dokazování, na což žalobce upozorňuje v následujícím textu žaloby.

Nesprávné právní posouzení

7. Žalobce upozornil, že žalovaný dospěl k závěru, že žalobci nevzniklo právo na (i) odpočet DPH na vstupu u plnění přijatých od společnosti Ploceus s.r.o. a (ii) osvobození od DPH na výstupu u plnění poskytnutých společnosti TAXIBUS s.r.o., jelikož ani v jednom případě neunesl své důkazní břemeno a neprokázal splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění těchto nároků zakotvených v zákoně o DPH, stejně jako ve Směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“). Tento závěr žalovaného dle žalobce svědčí o zcela chybném posouzení provedených důkazů a nesprávné aplikaci platné právní úpravy. Žalovaný nesprávně vyhodnotil podmínky stanovené platnou právní úpravou a navazující judikaturou, na jejichž základě je možné odejmout nárok na odpočet DPH či osvobození od DPH. Žalovým nadto svým rozhodnutím aproboval porušování zásad daňového řízení ze strany správce daně. Na podporu svých závěrů pak žalovaný používá argumenty správce daně, které v lepším případě s otázkou prokázání hmotněprávních podmínek pro uplatnění odpočtu či osvobození od daně nemají nic společného, v horším případě se jedná o argumenty zcela smyšlené, postrádající oporu v provedeném dokazování či platné právní úpravě. Jejich opakování správcem daně a žalovým tak může mít jediný důvod, a to umělé a účelové navození dojmu, že správce daně měl dostatek podkladů pro odmítnutí zmíněných nároků, ačkoli tomu tak nebylo.

Právo na odpočet DPH

dodavatel Ploceus s.r.o.

8. Žalobce připomněl, že z relevantní právní úpravy obsažené ve Směrnici a zákona o DPH, je plátce daně konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu a SDEU vyplývá, že nárok na odpočet daně je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen, vyjma zcela specifických případů, kterými jsou podvod na DPH a zneužití práva. K tomu žalobce citoval rozhodnutí SDEU ze dne 13. 2. 2014 ve věci Maks Pen EOOD (C-18/13) a konstatoval, že existence případného podvodu na DPH či zneužití práva však (bez ohledu na pojmy používané správcem daně), nebyla předmětem provedeného dokazování, což potvrdil i sám žalovaný v napadeném rozhodnutí. Za této situace byl žalobce dle jeho názoru pro účely uplatnění nároku na odpočet DPH povinen prokázat pouze splnění hmotněprávních a formálních podmínek, a to: 1) existenci daňového dokladu; 2) dodavatele zdanitelného plnění a skutečnost, že se jedná o plátce DPH; 3) použití zdanitelného plnění v rámci ekonomické činnosti žalobce; 4) úhradu a faktické přijetí zdanitelného plnění (tedy to, že určitá služba či zboží bylo skutečně dodáno). Tato důkazní povinnost se přitom primárně plní doložením daňového dokladu, a teprve v situaci, kdy správce daně předloží relevantní pochybnosti ohledně údajů na daňovém dokladu uvedených, je možné po plátcích daně požadovat další důkazy. Tuto svou povinnost přitom žalobce bezesbýtku splnil.
9. Dále žalobce citoval rozhodnutí SDEU ze dne 19. 10. 2017 ve věci SC Paper Consult (C-101/16) a rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 27. ledna 2012, sp. zn. 8 Afs 40/2011. Z této judikatury dle jeho názoru vyplývá, že prokázal-li žalobce splnění hmotněprávních a formálních podmínek pro uplatnění odpočtu DPH, lze jeho nárok na odpočet odepřít pouze v případě, že bude prokázána jeho účast na podvodu na DPH anebo zneužití práva, kdy v tomto směru tíží důkazní břemeno správce daně (potažmo žalovaného). Je přitom zároveň nutné vzít v potaz skutečnost, že odepření nároku na odpočet DPH představuje výjimku z obecného pravidla, a proto je nutné k jejímu výkladu přistupovat restriktivně a nikoli extensivně, jak činí správce daně a žalovaný. Pokud žalobce doložil důkazní prostředky plně prokazující zmíněné hmotněprávní a formální podmínky a správce daně přesto trval na svých pochybnostech ohledně těchto plnění, je zjevné, že se správce daně snažil naznačit existenci daňového podvodu či zneužití práva. A to i přesto, že žalovaný nyní tvrdí, že tomu tak není a že pouze nebylo prokázáno splnění hmotněprávních podmínek. V situaci, kdy existují a byly doloženy důkazy o uzavření kupní smlouvy s dodavatelem, dodání zboží, úhrady ceny tohoto zboží a použití zboží pro ekonomickou činnost žalobce, existují pouze dvě varianty. Žalobce buď prokázal svá daňová tvrzení a na odpočet DPH má nárok anebo existují významné objektivní pochybnosti o tom, že informace uvedené v důkazních prostředcích předaných žalobcem nejsou pravdivé, a tedy zde je podezření na spáchání podvodu na DPH či zneužití práva. Tomu konec konců nasvědčují i argumenty žalovaného, které hovoří o rozporu důkazů se skutečným stavem (viz např. odst. 50 napadeného rozhodnutí), či o nebezpečnosti a nedostatku dobré víry žalobce (viz např. odst. 67 napadeného rozhodnutí). V takovém případě byl ale správce daně povinen provést dokazování zaměřené na existenci podvodu na DPH či zneužití práva a nemohl se této své povinnosti zbavit tím, že pouze odmítl důkazní prostředky předložené žalobcem a zopakoval, že nebyla prokázána osoba dodavatele.
10. V tomto směru žalovaný konstatoval, že správce daně, ani žalovaný nerozporují, že k dodání zboží žalobci skutečně došlo, nerozporují cenu zdanitelného plnění, ani její

úhradu, stejně tak nerozporují použití zboží v rámci ekonomické činnosti žalobce. Jediná okolnost, kterou žalovaný na základě správcem daně provedeného dokazování rozporuje, je osoba dodavatele předmětného zdanitelného plnění, kterým dle žalovaného nebyla společnost Ploceus s.r.o. uvedená na předmětných daňových dokladech. A to přesto, že i tato okolnost byla prokázána doloženými důkazními prostředky, včetně e-mailové komunikace prokazující uzavření kupní smlouvy, dodacích listů, bankovních výpisů či svědeckých výpovědí. A to přesto, že takový argument s ohledem na konstantní judikaturu SDEU pro odmítnutí nároku na odpočet DPH není dostačující.

11. Dále žalobce citoval rozhodnutí SDEU ze dne 13. 2. 2014 ve věci Maks Pen EOOD (C-18/13) rozsudků Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, body 60 a 61; Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, bod 49, a usnesení Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, body 38 a 39) a rozhodnutí SDEU ze dne 22. 10. 2015 ve věci PPUH Stehcamp (C-277/14).
12. Závěr správce daně a žalovaného o tom, že osoba dodavatele nebyla prokázána, považoval žalobce za zcela absurdní. Pokud by k prokázání dodavatele nestačily daňové doklady, komunikace prokazující uzavření smlouvy (poptávka, nabídka, objednávka), doklady o dodání zboží a úhradě ceny zboží, výsledch statutárního orgánu dodavatele potvrzující dodání zboží i výsledky dalších osob prokazující obchodní spolupráci žalobce a společnosti Ploceus s.r.o., lze si jen těžko představit, jaké důkazní prostředky by správce daně a žalovaného uspokojily. Problém je dle žalobce v tom, že správce daně a žalovaný vyjadřují jasnou (byť nepodloženou) nedůvěru vůči žalobci a jím doloženým důkazními prostředky a domněnku, že žalobce předkládá čistě formální důkazy zastírající skutečný stav. A tím tedy i presumují nekalé jednání na straně žalobce, čemuž odpovídá i následně podané trestní oznámení. Pochybnosti správce daně a žalovaného, byť nepodložené, tak jsou samy o sobě jasnou indicií, jak měl správce daně správně postupovat. Správce daně byl povinen na základě objektivních okolností prokázat, že v daném případě došlo ke zneužití práva anebo k podvodu na DPH, o kterém žalobce věděl anebo vědět měl a mohl. Správce daně však nedoložil jediný důkaz byť naznačující, že by v dané věci mohlo dojít k podvodu na DPH či zneužití práva. Správce daně neprokázal vznik jakékoli daňové újmy. Pochybnosti předložené správcem daně jsou pouze subjektivní domněnky úředních osob, nikoli objektivní okolnosti svědčící o tom, že žalobce jakkoli porušil platnou právní úpravu. V dané věci proto neexistoval jediný podklad pro odnětí nároku na odpočet DPH. Žalovaný a správce daně přitom uvádějí argumenty, jejichž značná část má za účel pouze navodit dojem existence jakéhosi pochybného jednání na straně žalobce a jeho obchodních partnerů bez jakéhokoli podkladu či bližšího vysvětlení. Žalobce se proto zaměřil na ta tvrzení, která byla správcem daně a žalovaným formulována alespoň natolik přezkoumatelným způsobem, aby bylo možné na ně reagovat. Jedná se o (i) údajně chybějící ekonomické opodstatnění způsobu, jakým byly transakce provedeny, (ii) chybný výklad okamžiku přechodu vlastnického práva v závislosti na tvrzení správce daně/žalovaného, že (iii) žalobce byl organizátorem přepravy a jediným subjektem vykonávajícím právo nakládat se zbožím jako vlastník.
13. Žalobce zdůraznil, že neexistuje jediná relevantní pochybnost o tom, že předmětné transakce měly jasné ekonomické důvody a cíle, kterých bylo také dosaženo a které neměly nic společného s daní z přidané hodnoty. V tomto směru viz výše kapitola věnující se ekonomickým důvodům předmětných obchodů. A to v situaci, kdy transakce

provedené daňovým subjektem byly z hlediska daně z přidané hodnoty zcela neutrální a nevedly k jejímu neoprávněnému snížení. To právě vlivem výše zmíněného principu neutrality DPH a skutečnosti, že v řetězci byla vždy všemi subjekty řádně odvedena daň (resp. správce daně neuvedl, že by k uhradění daně došlo). Správce daně se tak uchýlil k tvrzením jako „zneužití systému DPH“ či „zastírání skutečného stavu“, aby alespoň navodil dojem existence nekalého jednání. Co bylo tímto zastřeným skutečným stavem, čeho se žalobce tímto způsobem snažil dosáhnout a v čem konkrétně spočívalo zneužití systému DPH, však nikdy nebylo předmětem dokazování, a i žalovaný byl nakonec nucen uvést tato tvrzení na pravou míru, když sdělil, že zneužitím systému DPH správce daně myslel toliko to, že žalobce uplatnil odpočet DPH, aniž by měl dostatek důkazů k prokázání skutečného dodavatele plnění. S ohledem na existující konstantní judikaturu k otázkám, jako je právě zneužití práva, či podvod na DPH, je však jen těžko uvěřitelné, že by správce daně omylem tyto pojmy používal v kontextu pouhého neunesení důkazního břemene, a nikoli za účelem umělého navození dojmu, že transakce žalobce nejsou v pořádku.

14. Pokud jde o organizování přepravy a související závěry o právu nakládat se zbožím jako vlastník, zde žalobce považoval závěry správce daně a žalovaného v rozporu nejen s platnou právní úpravou a zjištěným skutkovým stavem, ale také s realitou běžné obchodní činnosti. Žalovaný uvádí, že žalobce byl jediným organizátorem přepravy a jedinou osobou vykonávající právo nakládat se zbožím jako vlastník. A to i přesto, že z provedeného dokazování vyplývá, že žalobce pouze obdržel požadavky na přepravu od svých partnerů, přidal k nim své vlastní požadavky a ty pak předal příslušnému dopravci, což lze stěží považovat za organizaci přepravy. I kdyby však o organizaci přepravy šlo, přesto není závěr žalovaného týkající se vlastnictví předmětného zboží namístě. Pokud by totiž takto mělo být určeno vlastnictví dodávaných vozů, pak by touto logikou mohl být jejich vlastníkem i zaměstnanec zadávající objednávku dopravy, což samo o sobě ukazuje na nesmyslnost tohoto argumentu. Ani právní úprava vlastnického práva obsažená v občanském zákoníku, ani právní úprava dodání zboží vyplývající ze zákona o DPH a související judikatury, neobsahuje jedinou zmínku o tom, že by právo nakládat se zbožím jako vlastník měla pouze osoba, která organizuje přepravu tohoto zboží. Společnost Ploceus s.r.o. přitom musela mít právo nakládat se zbožím jako vlastník, jelikož objednané a uhrazené zboží dle dohody dodala žalobci, toto zboží nebylo označeno za kradené či jinak neoprávněně odňaté jeho právoplatnému vlastníkovi, ani se na žalobce neobrátila osoba, která by tvrdila, že jí toto zboží náleží a požadovala úhradu kupní ceny namísto společnosti Ploceus s.r.o. Společnost Ploceus s.r.o. přitom zjevně i měla vůli se zbožím nakládat jako vlastník, jinak by toto zboží daňovému subjektu nenabídla, nedodala a nepřijala za ně kupní cenu. Případná neexistence skladovacích prostor či to, zda společnost Ploceus s.r.o. měl nabízené zboží v okamžik jeho nabídky již k dispozici ve svém držení, na toto nemůže mít žádný vliv (v tomto směru viz výše citovaná judikatura SDEU ve věci Maks Pen a PPUH Stehcemp). Pokud by měla být použita logika žalovaného, byla by tím zcela popřena obchodní činnost veškerých zprostředkovatelů a osob zabývajících se přeprodejem zboží, což opět svědčí o nesmyslnosti daného argumentu.
15. Snahu žalovaného o navození dojmu, že bylo povinností žalobce uzavřít s obchodními partnery smlouvu, kterou by bylo organizování dopravy podloženo, označil žalobce za zcela nesmyslnou. Taková povinnost dle něho nevyplývá z žádného právního předpisu,

ani z běžných obchodních praktik. Žalovaný přitom tento svůj závěr opět nikterak nepodložil.

16. Z výše uvedeného je proto dle žalobce naprosto zřejmé, že splnil svou povinnost tvrzení i povinnost důkazní. Žalobce také reagoval na veškeré pochybnosti a požadavky správce daně a poskytl mu v rámci daňové kontroly plnou součinnost. Nebylo proto možné uzavřít, že nebylo prokázáno splnění hmotněprávní či formální podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH. Správce daně tak, pokud jeho pochybnosti přetrvávaly, měl provést šetření a dokazování toho, zda nedošlo ke spáchání podvodu na DPH či zneužití práva, jelikož pouze na podkladě prokázání podvodu či zneužití práva mohl v daném případě nárok žalobce na odpočet omezit.
17. Žalobce tak uzavřel, že bylo prokázáno naplnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH. V tento moment přešlo v souladu s ustanovením § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důkazní břemeno zpět na správce daně. Ten, pokud chtěl i nadále zpochybňovat nárok žalobce na odpočet DPH, musel prokázat, že zde i po provedeném dokazování existují objektivní a důvodné pochybnosti o tom, zda tento nárok vznikl. Své důkazní břemeno se pak správce daně a žalovaný dokonce pokusili přesunout zpět na žalobce tvrzením, že bylo jeho povinností prokázat skutečného dodavatele předmětných plnění. Žalobce je však v souladu s právní úpravou obsaženou v ustanovení § 92 daňového řádu povinen prokazovat pouze svá vlastní tvrzení, a nikoli tvrzení správce daně. Po žalobci proto nebylo možné požadovat, aby prokázal, kdo byl skutečným dodavatelem předmětných plnění pouze proto, že se správce daně domníval, že jím je jiná osoba. Žalobce skutečného dodavatele svých plnění prokázal, a pokud se správce daně domnívá, že jím je jiná osoba, bylo jeho povinností tuto skutečnost prokázat. Jak vyplývá z judikatury SDEU a navazující judikatury českých soudů, odpočet daně nelze odmítnout pouze z důvodu, že orgány finanční správy mají pochybnosti ohledně osoby dodavatele, pokud zároveň nedošlo k prokázání podvodu na DPH, o kterém daňový subjekt minimálně měl a mohl vědět. Jak ale uvedl sám žalovaný, tato skutečnost předmětem dokazování vůbec nebyla. Jelikož nárok na odpočet daně může být odmítnut pouze v jasně specifikovaných situacích, nikoli na základě pouze formálních důvodů či neprokázaných domněnek, jeho odmítnutí v nyní řešeném případě nebylo na místě. K tomu žalobce citoval rozhodnutí Nejvyšší správní soud ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 – 78. Výše popsaným postupem správce daně dle žalobce došlo k porušení základních zásad daňového řízení, včetně zásady správného zjištění a stanovení daně, zásady zákonnosti, zásady legitimního očekávání a právní jistoty či zásad ovládajících proces dokazování. Porušen pak byl také princip neutrality DPH.

Právo na osvobození od DPH

odběratel TAXIBUS s.r.o.

18. Žalobce vyslovil přesvědčení, že naplnění podmínek uvedených v zákoně o DPH a Směrnici bylo doloženými důkazními prostředky prokázáno více než dostatečně. Žalobce doložil důkazní prostředky, které standardně k prokázání nároku na osvobození od DPH postačují (e-mailovou komunikaci prokazující uzavření kupní smlouvy, daňový doklad, nákladní list CMR, potvrzení o převzetí zboží odběratelem, související svědecké výpovědi). Za této situace je možné nárok na osvobození od daně upřít pouze, pokud správce daně prokáže, že došlo k podvodu na DPH či zneužití práva. Pouhé odmítnutí

důkazů jako nepravdivých či nedůvěryhodných bez toho, aby správce daně zároveň prokázal existenci podvodu na DPH či zneužití práva, nemůže obstát.

19. Vzhledem k tomu, že správce daně je při posuzování splnění těchto podmínek vázán základními zásadami daňového řízení, stejně jako zásadou právní jistoty a proporcionality, daňovým subjektům musí být známy jejich daňové povinnosti před samotnou realizací dodávek do jiného členského státu. Jinými slovy, daňovým subjektům musí být dopředu jasné, jaké doklady jsou nutné k prokázání dodání zboží do jiného členského státu. Uvedené pak plně koresponduje i s tvrzením žalovaného, dle kterého je povinností daňového subjektu být obezřetný a tyto důkazní prostředky si předem připravit. Daňové subjekty si však zjevně mohou připravit pouze takové důkazy, jaké jsou v těchto situacích běžně požadovány. Ani správce daně, ani žalovaný přitom neuvedli, jaké konkrétní důkazy si žalobce opomněl předem obstarat, a tedy v čem konkrétně spočívala jeho neobezřetnost. Správce daně by zároveň měl důkazy posuzovat v obdobných případech obdobně tak, aby nevznikaly nedůvodné rozdíly. Proto pokud určitý důkazní prostředek běžně slouží jako důkaz dodání zboží (např. nákladní list CMR a doklad o převzetí zboží), správce daně nemůže tento důkaz odmítnout, aniž by v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázal, že obsah tohoto důkazu je nepravdivý. Zjištěný skutkový stav však takovému závěru nenasvědčuje, jelikož i svědecké výpovědi, ze kterých správce daně vychází, prokazují, že zboží bylo skutečně slovenskému odběrateli doručeno a ten jej převzal. Žalobce odkázal na rozhodnutí SDEU ze dne 7. 12. 2010 ve věci C-285/09. Uvedl, že za situace, kdy ustanovení § 64 odst. 5 zákona o DPH stanovuje, že dodání do jiného členského státu lze prokázat písemným prohlášením odběratele a při zvoleném typu dopravy se standardně vyplňují pouze CMR nákladní listy, nelze nyní požadovat předložení dalších důkazních prostředků, které se běžně za účelem prokázání dodání do jiného členského státu nevyžadují. Nota bene v situaci, kdy žádné takové další důkazní prostředky nebyly správcem daně, ani žalovaným specifikovány. Žalobce odkázal na rozhodnutí SDEU ze dne 27. 9. 2007 ve věci Teleos plc (C-409/04).
20. Žalobce konstatoval, že mezi žalobcem a žalovaným konkrétně existuje spor o to, zda došlo k dodání zboží do jiného členského státu (na Slovensko) a zda na odběratele, společnost TAXIBUS s.r.o., přešlo právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník. Právní posouzení správce daně a žalovaného je přitom v tomto případě nadáno obdobnými vadami, jako shora v případě nároku žalobce na odpočet daně. Žalobce odkázal na rozhodnutí SDEU ze dne 27. 9. 2007 ve věci Teleos plc (C-409/04) Nad rámec výše uvedeného pak upozornil na novelu Směrnice provedenou směrnicí Rady (EU) 2018/1910 ze dne 4. 12. 2018, která byla zapracovaná i do připravované novely zákona o DPH. Tato novela v reakci na aktuální potřeby praxe mimo jiné doplňuje do Směrnice čl. 36a, ze kterého vyplývá nejen to, že řetězové obchody napříč členskými státy Evropské unie jsou zcela běžné, ale také to, jak mají být tyto obchody posuzovány. Daňová tvrzení žalobce přitom byla v souladu nejen s právní úpravou platnou v rozhodném období, ale také s touto novou právní úpravou, která byla přijata za účelem potírání podvodů na DPH. I tato okolnost tak svědčí o tom, že nepodložené pochybnosti předestřené správcem daně a žalovaným nemohly být dostatečné k odnětí nároku žalobce na osvobození od DPH.

a) Přechod práva nakládat se zbožím jako vlastník

21. Žalobce konstatoval, že správce daně rozporuje přechod práva nakládat se zbožím jako vlastník na odběratele TAXIBUS s.r.o., jelikož zboží dodané na Slovensko bylo neprodleně po dodání vyváženo zpět do České republiky dalšímu odběrateli a v konečném důsledku bylo dodáno společnosti personálně spřízněné s žalobcem. Stejně jako v případě odpočtu DPH správce daně rozporuje ekonomickou podstatu zvoleného obchodního nastavení a dovozuje, že vlastníkem zboží byl po celou dobu žalobce, jelikož byl organizátorem dopravy zboží z ČR na Slovensko a poté zpět do ČR. Dopravu zboží na Slovensko tak správce daně a žalovaný považují za pouze formální krok, který nemohl vést k naplnění podmínek pro uznání osvobození od daně. Uvedený závěr správce daně a žalovaného postrádá dle žalobce oporu v provedeném dokazování. Stejně jako v případě odpočtu DPH předložil žalobce správci daně celou řadu důkazních prostředků prokazujících, že předmětná vozidla byla na základě uzavřené kupní smlouvy prodána společnosti TAXIBUS s.r.o., byla uhrazena jejich kupní cena, vozidla byla dopravena na Slovensko (konkrétně do skladu odběratele v obci Moravský Svätý Ján) a odběratelem byla převzata. Odběratel následně tato vozidla prodal dalším subjektům v rámci své podnikatelské činnosti. Jsou-li doloženy doklady prokazující koupi a dopravu zboží společnosti TAXIBUS s.r.o., je-li prokázáno, že společnost TAXIBUS s.r.o. zboží převzala a prodala svému odběrateli, je-li zástupcem společnosti TAXIBUS s.r.o. potvrzeno, že měli oprávnění se zbožím nakládat jako vlastníci, pak jen velmi těžko lze dospět k závěru, že ve skutečnosti společnost TAXIBUS s.r.o. neměla právo se zbožím jako vlastníci nakládat. Argumenty použité správcem daně jsou přitom pro tento účel zcela nedostatečné. Skutečnost, že žalobce domlouval přepravu na základě pokynů svých obchodních partnerů, z žalobce nedělá vlastníka předmětného zboží, a to bez ohledu na snahy správce daně a žalovaného o ohnutí reality i platné právní úpravy. V tomto směru se žalobce odkazuje na svou argumentaci na toto téma uvedenou výše, stejně jako na přiloženou Srovnávací tabulku č. 1 obsahující přehled souvisejících důkazních prostředků. Skutečnost, že zboží nebylo na Slovensku složeno, ale bylo rovnou přepraveno dál (zpět do ČR) dalšímu odběrateli, neznamená, že na společnost TAXIBUS s.r.o. nepřešlo právo nakládat s tímto zbožím jako vlastníci. Tato skutečnost prokazuje pouze to, že společnost TAXIBUS byla předem rozhodnuta, že toto zboží odebere její zákazník – plně v souladu s obchodním rozhodnutím, jehož hlavním účelem pro společnost TAXIBUS s.r.o. bylo zajistit, aby měla dostatečné obraty prodeje pro uzavření smlouvy se ŠKODA AUTO. Místo doručení pak rovnou oznámila žalobci, který objednával přepravu na základě pokynů svých obchodních partnerů. Okamžitá přeprava zboží dalšímu zákazníkovi tak představuje vůli společnosti TAXIBUS s.r.o. naložit takto se zakoupeným zbožím, a tedy nemůže být použita jako důkaz o tom, že společnost TAXIBUS s.r.o. neměla právo se zbožím nakládat jako vlastníci. Společnost TAXIBUS s.r.o. měla možnost zboží na Slovensku složit a ponechat si ho tam k dalšímu prodeji, což také v případě jednoho automobilu učinila. Avšak pokud by společnost TAXIBUS s.r.o. postupovala dle představ správce daně a automobily by si ponechala všechny, nedosáhla by tak svého obchodního cíle – mít dostatečný obrát nákupu a prodeje automobilů, aby mohla vstoupit do jednání o uzavření smlouvy se ŠKODA AUTO. Výše uvedené přitom prokazují také svědecké výpovědi řidičů přepravujících zboží, kteří potvrdili, že zboží bylo přebíráno a kontrolováno zástupcem společnosti TAXIBUS s.r.o. předtím, než bylo vypraveno zpět do ČR. To, že řidič předem věděl, že zboží se okamžitě bude přepravovat zpět do ČR další osobě, dokazuje pouze to, že zde existovaly předem dohodnuté řetězové obchody. Nejedná se však o důkaz toho, že by na společnost TAXIBUS s.r.o. nepřešlo

právo se zbožím nakládat jako vlastník. V tomto směru viz Srovnávací tabulka č. 1 a její část zabývající se přepravou. Společnost TAXIBUS s.r.o. přitom měla dostatek času pro nalezení odběratelů pro předmětná vozidla. Tyto odběratele mohla začít hledat v okamžiku, kdy tato vozidla objednala, kdy mezi objednávkou vozidel a objednávkou jejich dopravy na Slovensko běžně uplynulo 7 – 14 dní, což zjevně vyplývá z doložených důkazních prostředků. I v tomto směru se tak závěry správce daně nezakládají na realitě. Skutečnost, že automobily (až na výjimku) na Slovensku nebyly složeny z kamionů, je tak pouze důkazem toho, že před objednáním dopravy společnost TAXIBUS s.r.o. již věděla, komu bude chtít vozidla dodat, a v této souvislosti dala pokyn žalobci, který tuto dopravu objednával.

22. Žalobce připomenul, že obsahem pojmu nakládat se zbožím jako vlastník se opakovaně zabýval také SDEU a jeho závěry plně korespondují se závěry žalobce uvedenými výše. Je přitom vhodné uvést, že tato judikatura nesměřuje ani tak k omezení skutečného vlastníka zboží, který zboží prokazatelně nakoupil, obdržel a prodal, ale naopak k vyřešení specifických otázek, jako je například v českém právním řádu dobře známá výhrada vlastnictví, které způsobují, že k přechodu vlastnického práva po právní stránce nedochází předáním zboží, ale kdykoli poté. Jinými slovy, tato judikatura směřuje především na situace, kdy po právní stránce vlastnictví ještě nepřešlo, ale z hlediska DPH již přešlo. Pokud ale po právní stránce vlastnictví přešlo a zboží bylo dodáno, není ani na podkladě této judikatury možné rozporovat, že došlo i k přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. O to více ne za použití takových argumentů, jaké užívá správce daně a žalovaný. O právu a vůli společnosti TAXIBUS s.r.o. nakládat se zbožím jako vlastník svědčí i skutečnost, že se rozhodla zapojit do dodavatelského řetězce další společnosti, a to bez vědomí žalobce. Uvedená skutečnost vyplynula až v rámci daňového řízení a byla dosvědčena také výpovědí svědků, například pana S.. Uvedené jednání nad rámec původní obchodní dohody bylo zcela mimo vliv žalobce. Žalobce neměl možnost o něm rozhodnout, a dokonce o něm ani nevěděl. Je proto zjevné, že po převodu automobilů společnosti TAXIBUS s.r.o. nemohl mít žalobce i nadále vlastnické právo k těmto vozům, a to ani v režimu občanského zákoníku, ani v režimu zákona o DPH.

b) Dodání zboží do jiného členského státu

23. Žalobce uvedl, že správce daně odmítá, že by došlo k dodání zboží na Slovensko ve smyslu požadovaném Směrnicí a ZDPH, jelikož zboží bylo po dodání na Slovensko neprodleně odesláno zpět do České republiky, přeprava byla organizována žalobcem a počátek i konec přepravy byl v areálu žalobce. Ani žalovaný, ani správce daně však nerozporují, že zboží bylo skutečně na Slovensko odesláno a dopraveno. S ohledem na doložené důkazy totiž odeslání zboží, doprava zboží a převzetí zboží na Slovensku nelze popřít. Je tedy zjevné, že argumenty správce daně opět nesouvisí s otázkou unesení důkazního břemene stran splnění hmotněprávních podmínky, ale souvisí s domněnkou správce daně, že zde ze strany žalobce a jeho obchodních partnerů došlo k jakémusi nekalému jednání za účelem získání osvobození od daně. Tomu konec konců nasvědčují i argumenty žalovaného, které hovoří o formálním vývozu vozidel (viz odst. 115 napadeného rozhodnutí) či o nevěrohodnosti doložených důkazů a nedostatku dobré víry na straně žalobce (viz např. odst. 159 napadeného rozhodnutí). Stejně jako ve výše uvedených případech však ani zde správce daně a žalovaný neprovedli dokazování stran spáchání podvodu na DPH či zneužití práva a své závěry tak postavili na pouhých nepodložených domněnkách, které však v souladu s judikaturou SDEU a NSS nemohou

za této situace postačovat k odepření nároku na osvobození od DPH. Žalobce si přitom v tomto kontextu položil otázku, jakým způsobem a kam by zboží muselo být doručeno, aby žalobce a jeho obchodní partneři mohli dosáhnout svých obchodních cílů a zároveň naplnili představy správce daně o legitimním obchodu. K tomu žalobce odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195. Pro účely naplnění hmotněprávní podmínky dodání zboží do jiného členského státu byly všechny důkazy doloženy a ani žalovaný nerozporuje, že k odeslání a dopravě zboží na Slovensko skutečně došlo. V takovém případě ale hmotněprávní podmínka byla naplněna. Argumentace správce daně, byť nesprávná, by tak toliko mohla směřovat k závěru, že dovozem na Slovensko byl sledován jakýsi nezákonný účel. V takovém případě by však bylo nutné přistoupit k prokázání, že zde takový nezákonný účel skutečně byl, tedy že došlo ke zneužití práva nebo k daňovému podvodu. O to se však ani správce daně, ani žalovaný nepokusili. Jejich závěry jsou tak opřené pouze o neprokázané domněnky a účelové náznaky, které však v daném případě nemohou vést k odepření nároku na osvobození od DPH. O to více v situaci, kdy na straně daňového subjektu, ani jiného subjektu v řetězci nedošlo ke vzniku neoprávněné daňové výhody.

Daňová neutralita transakcí

24. Žalobce konstatoval, že nakoupil předmětné automobily v České republice. Součástí jejich ceny byla DPH, kterou žalobce uhradil svému dodavateli a ten ji následně odvedl do státní pokladny. Žalobce poté uplatnil odpočet daně. Odpočet daně byl tak na straně žalobce uplatněn oprávněně a žalobce jeho uplatněním nezískal žádnou neoprávněnou výhodu. Uplatnění odpočtu totiž v tomto případě výslovně předpokládá platná právní úprava. Jinými slovy, je-li ověřeno, že dodavatel zboží splnil svou daňovou povinnost, na straně odběratele nemohlo uplatněním odpočtu dojít ke vzniku neoprávněné daňové výhody. Nesplnění daňové povinnosti dodavatelem žalobce přitom nebylo namítáno. Stejně tak nezískal žalobce žádnou daňovou výhodu vývozem automobilů na Slovensko a uplatněním osvobození od DPH. Touto DPH totiž byl zatížen přímo odběratel, tedy společnost TAXIBUS s.r.o., které z titulu pořízení zboží vznikla povinnost uhradit DPH na Slovensku. DPH proto logicky nebyla součástí prodejní ceny a nebyla ze strany odběratele žalobci uhrazena, a nemohla být tedy žalobcem ani odvedena státu. Pokud by žalobce z této transakce odvedl DPH v České republice a tuto daň by zároveň v režimu revers charge odvedl také odběratel na Slovensku, došlo by k rozporu se zásadou neutrality DPH, jelikož DPH by na předmětnou dodávku byla uplatněna duplicitně. Postup žalobce tedy opět byl v souladu s platnou právní úpravou a byl daňově neutrální. Navíc, žalobce opět nemohl tímto způsobem získat neoprávněnou daňovou výhodu. V případě, že by žalobce vozy dodal v rámci České republiky, by mu totiž DPH, kterou by tato dodávka byla zatížena a kterou by žalobce odvedl do státního rozpočtu, uhradil jeho odběratel jako součást kupní ceny. A tento odběratel by si poté tuto daň uplatnil v rámci svého odpočtu. Tedy transakce by opět byla daňově neutrální a státní pokladna by opět z této transakce nezískala žádný prospěch. Jinými slovy, v obou variantách by v tento moment žalobci nikdy nezůstaly žádné peníze navíc z titulu daňové výhody, jelikož každý odpočet či osvobození jsou zrcadlově spojeny s daňovou povinností. A stejně tak v obou případech státní pokladně nevzniká žádná újma, jelikož se jedná o transakce mezi podnikateli, které nemají být DPH zatíženy. Jedná se tak o hru s nulovým součtem, kde není prostor pro daňovou výhodu či zneužití systému DPH.

25. Na tomto místě je přitom s odkazem na výše uvedenou argumentaci vhodné upozornit, že existence neoprávněné daňové výhody pro daňový subjekt, resp. daňové ztráty pro státní rozpočet je klíčovou podmínkou pro závěr o tom, že došlo k podvodu na DPH či zneužití práva, a tedy i klíčovou podmínkou pro odnětí nároku na odpočet daně či osvobození od daně. Je tomu tak právě proto, aby v důsledku čistě formalistického a neobjektivního přístupu, k jakému se orgány finanční správy uchýlily v nyní řešeném případě, nedocházelo k duplicitnímu odvádění DPH podnikatelskými subjekty, které jí vůbec nemají být zatíženy. Žalobce odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2015, sp. zn. 9 Afs 163/2015. Uvedl, že správce daně, ani žalovaný nerozporovali uskutečnění zdanitelných plnění. Nerozporovali ani to, že v daném případě skutečně byly žalobci dodány automobily v rámci jeho podnikatelské činnosti a žalobce následně tyto automobily prodal dalším podnikatelům (nikoli konečnému spotřebiteli). Tyto skutečnosti byly detailně prokázány. Správce daně přesto popřel nárok žalobce na odpočet daně a na osvobození od daně, aniž by zároveň prokázal, že těmito transakcemi byla státnímu rozpočtu České republiky způsobena jakákoli újma. Správce daně, ani žalovaný neuvedli, zda byla v řetězci za všech okolností odvedena daň, resp. zda některá ze společností v řetězci daň neodvedla. Správce daně, ani žalovaný neřešili, zda upřením nároku na odpočet či na osvobození od daně nedojde k duplicitní úhradě DPH. Oba tak svým přístupem zcela popřeli princip neutrality DPH, a to v situaci, kdy existence zboží, jeho dodání i prodej v rámci ekonomické činnosti žalobce byly jasně prokázány. V tomto kontextu pak mimo jiné ztrácí na hodnotě argumenty správce daně a žalovaného týkající se personální propojenosti žalobce a společnosti KARBIN či toho, které společnosti v řetězci daňový subjekt znal a které nikoli. Za situace, kdy zboží prokazatelně existovalo, společnosti, které s ním obchodovaly, byly obchodníky s automobily, měly registraci k DPH a DPH řádně odvedly a správce daně se ani nepokusil o prokázání, že by účelem daného řetězce bylo páčání podvodu na DPH či zneužití práva, může jen stěží na takto založených pochybnostech dojít k odnětí nároku na odpočet či na osvobození od DPH. I kdyby se však o podvodný řetězec jednat mělo, nelze nárok žalobce na odpočet upřít bez toho, aby byla prokázána jeho účast na daném podvodu, resp. to, že o daném podvodu alespoň měl a mohl vědět. I v tomto případě tíží důkazní břemeno správce daně.

Nedostatky procesu dokazování

26. Žalobce odkázal na Nález Ústavního soudu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III.ÚS 2096/07, rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 10. října 2018, č. j. 6 Afs 365/2017 – 41, rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, sp. zn. 5 Afs 5/2008, rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, sp. zn. 5 Afs 60/2017 a rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15 /2010 – 71. Dále pak konstatoval, že důkazní řízení v daném případě zjevně neproběhlo v souladu s pravidly uvedenými ve shora konstatované judikatuře. Správce daně a žalovaný tvrdí, že předmětem dokazování bylo pouze splnění formálních a hmotněprávních podmínek. V rozporu s jejich tvrzením však byly platební výměry správce daně založeny na účelové ignoraci předložených důkazních prostředků a snaze o navození dojmu o pochybnosti proběhlých transakcí. Žalovaný pak tuto argumentaci správce daně přebírá a aprobuje, čímž zatěžuje vlastní rozhodnutí stejnou nezákonností, jakou byly zatíženy již platební výměry. Tyto a další skutečnosti uvedené v Napadeném rozhodnutí mají uměle navodit dojem, že správce daně a žalovaný měli důvod k odepření nároku na odpočet daně a

osvobození do daně, ačkoli skutková zjištění v daném případě potvrzují daňová tvrzení žalobce.

27. Žalobce považoval za zřejmé, že hodnocení důkazních prostředků v daném případě proběhlo účelově. V tomto směru jako příklad zmínil hodnocení svědeckých výpovědí pánů P., S. a D. a písemné vyjádření pana P.. Žalovaný sám uvádí, že JUDr. P. P., který dle svědeckých výpovědí dalších osob (zejména jednatele společnosti TAXIBUS s.r.o., F. P.) organizoval předmětné transakce, poskytoval společnosti TAXIBUS veškeré související poradenství a zajišťoval také praktické stránky obchodu, se opakovaně nedostavil k výsledku svědka a dle informací slovenské daňové správy je vyšetřován pro několik daňových podvodů. Správce daně přesto využil písemné výpovědi pana P. učiněné před advokátem k tomu, aby paušálně odmítl výpovědi dalších osob, jako je pan P. (jednatel TAXIBUS s.r.o.), pan S. (jednatel Ploceus s.r.o) či pan D. (kontaktní osoba TAXIBUS s.r.o.). Všechny tyto osoby přitom podaly svědectví o roli pana P. v předmětných obchodech a o tom, jak tyto obchody probíhaly. Jejich výpověď nadto potvrdila proběhlé transakce tak, jak byly popsány žalobcem. Je tak zjevné, že správce daně zneužívá vyjádření osoby, která se vytrvale vyhýbá své svědecké výpovědi, aby mohl odmítnout důkazní prostředky prokazující tvrzení žalobce. Celá situace je pak o to více záležející, že správce daně se ani nepokusil zajistit předvedení pana P. k podání svědecké výpovědi tak, jak mu to umožňuje platná právní úprava. V situaci, kdy je vyjádření této osoby paušálně využíváno k odmítnutí dalších důkazů, je přitom nulová snaha správce daně o zajištění svědecké výpovědi, při které by žalobce dostal možnost panu P. položit otázky a uvést tak celou situaci na pravou míru, nejlépe vypovídajícím důkazem o přístupu správce daně k prováděnému dokazování. Bylo dle jeho názoru očividné, že správce daně i žalovaný na žalobce kladli nesplnitelné důkazní nároky. Žalobce měl připravené veškeré relevantní důkazní prostředky. Správce daně tyto důkazní prostředky označil za nedostatečné. Jaké další důkazní prostředky mohl žalobce shromáždit, aby splnil požadavky správce daně a žalovaného, však již žalobci nebylo vysvětleno s poukazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu, ze které vyplývá, že správce daně nemá v rámci daňové kontroly povinnost aktivně vyhledávat důkazy ve prospěch daňového subjektu. Žalobce je však přesvědčen o tom, že v mezích zásady právní jistoty, zásady legitimního očekávání, zásady poučovací, zásady šetření práv daňových subjektů a zásady správného zjištění a stanovení daně bylo povinností správce daně poučit daňový subjekt o tom, jaké další důkazní prostředky mají být ze strany žalobce doloženy, aby odstranily pochybnosti správce daně. Je to správce daně, kdo odmítl dosud doložené důkazy jako nedostatečné. Je to správce daně, kdo opakoval, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a pochybnosti správce daně tak přetrvávají. V takové situaci je to tak správce daně, potažmo žalovaný, kdo by měl nejlépe vědět, jaké důkazní prostředky chybí k odstranění těchto pochybností a prokázání tvrzení žalobce. Žalobce se proto ptá, jak mohl unést své důkazní břemeno, pokud ani správce daně a žalovaný neví, jaké důkazy by bylo nutné doložit, aby pochybnosti správce daně a žalovaného byly odstraněny.
28. Je přitom vhodné dodat, že na sebe samého správce daně klade zcela jiné důkazní nároky, než jaké klade na žalobce, což je opět zcela nepřipustný postup. Správce daně nemůže vůči žalobci aplikovat důkazní standard „zcela jednoznačného skutkového závěru“ a „bez jakéhokoli názna pochybnosti“. O to více v situaci, kdy ani správce daně nepřekládá nevyvratitelný přímý důkaz o tom, že by tvrzení žalobce nebyla pravdivá. Pokud správce daně stejný důkazní standard neklade sám na sebe, tedy neprokazuje zcela jednoznačně

existující nepochybný závěr o tom, že plnění bylo žalobci dodáno jiným dodavatelem nebo bylo žalobcem dodáno jinému odběrateli, pouze velmi těžko může po žalobci požadovat doložení důkazních prostředků prokazujících jeho daňová tvrzení nade vší pochybnost a bez existence sebemenších pochybností. Nadto v situaci, kdy zde existuje časový odstup několika let, který zkresluje jak uchovávané informace, tak paměť účastníků dané věci a který by správce daně při svém postupu (a zejména hodnocení svědeckých výpovědí) měl taktéž respektovat. Je přitom vhodné podotknout, že důkazní standard vyžadovaný správcem daně vůči žalobci je roven a v určitých ohledech dokonce přesahuje důkazní standard požadovaný pro prokázání viny v trestním řízení. Žalobce pak za takové konstelace nemá vůbec možnost své důkazní břemeno unést, pokud se správce daně jednou rozhodne, že odpočet daně nebude uznán. Žalobce odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13. Žalobce pak nemůže souhlasit ani se závěrem, že v rámci daňové kontroly zůstalo důkazní břemeno na jeho straně a toto neunesl. Žalobce primárně splnil svou důkazní povinnost doložením daňových dokladů. Následně splnil i svou důkazní povinnost doložením dalších důkazů za účelem odstranění pochybností správce daně. V tento moment přešlo důkazní břemeno zpět na správce daně, kdy ten je nemohl splnit tím, že pouze zopakoval své dosavadní pochybnosti a účelově odmítl důkazní prostředky doložené žalobcem jako nedostatečné. S ohledem na uvedené skutečnosti žalobce uzavřel, že to byl správce daně (potažmo žalovaný), kdo neunesl své důkazní břemeno stran prokázání, že daňová tvrzení žalobce a jím doložené důkazní prostředky jsou nepřesné, neúplné či nepravdivé, a tedy nejsou dostatečné k prokázání nároku na odpočet daně a na osvobození daně. Tím spíše pak správce daně (potažmo žalovaný) neunesl své důkazní břemeno stran prokázání existence podvodu na DPH či zneužití práva, které bylo jejich povinností prokázat předtím, než přistoupili k odmítnutí nároků žalobce na odpočet DPH a osvobození od DPH.

2) Vyjádření žalovaného

29. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě uvedl, že s námitkami žalobce uvedenými v žalobě nesouhlasí a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Uvedl, že v nyní posuzovaném případě nebyly uznány žalobcem uplatněné nároky na odpočet dle daňových dokladů, na kterých byla jako dodavatel uvedena obchodní společnost Ploceus (viz tabulky č. 1 až 4 na str. 13 a 14 napadeného rozhodnutí), jelikož žalobce neprokázal naplnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet dle ust. § 72 a § 73 zákona o DPH. V daňovém řízení totiž nebylo prokázáno, že by posuzovaná plnění byla fakticky uskutečněna deklarovaným dodavatelem Ploceus, tj. dodavatelem uvedeným na předložených daňových dokladech (viz body [42] až [68] napadeného rozhodnutí). Z judikatury SDEU přitom jasně vyplývá, že v případě uplatněného nároku na odpočet je nejdříve nutné zkoumat, zda byly splněny podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet daně, kdy se jedná o hmotněprávní a formální podmínky stanovené směrnicí Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, které v sobě zahrnují to, že daňový doklad obsahuje veškeré údaje a náležitosti požadované citovanou směrnicí, jakož i to, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo uskutečněno tak, jak vyplývá z předloženého daňového dokladu (viz např. rozsudek ze dne 6. 12. 2012, ve věci C-285/11, Bonik EOOD, či rozsudek ze dne 21. 6. 2014 ve spojených věcech C-80/11 a C -142/11, Mahagében a David). Pouze tehdy, pokud bylo bezpochyby osvědčeno naplnění formálních a hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet, je možné, aby se správce daně zabýval otázkou možné existence daňového podvodu či naplnění podmínek pro aplikaci principu zákazu zneužití práva

(viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 – 37, ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 – 34, ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015 – 17, ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016 – 32, nebo ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 – 35). Z výše uvedených důvodů je argumentace žalobce, že daňové orgány měly vést dokazování k prokázání existence podvodu na dani či zneužití práva, neopodstatněná, neboť nosným důvodem a závěrem napadeného rozhodnutí ve vztahu k žalobcem uplatněným nárokům na odpočet z přijatých zdanitelných plnění, které měl žalobce dle předložených daňových dokladů přijmout od dodavatele Ploceus, je to, že nebylo prokázáno naplnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet, když žalobce neprokázal, že by posuzovaná zdanitelná plnění fakticky přijal právě od dodavatele Ploceus. Žalovaný má s ohledem na výše uvedené za to, že předmětná námitka žalobce není důvodná.

30. Dále žalovaný uvedl, že hmotněprávními podmínkami nároku na odpočet daně, jejichž naplnění je předmětem posouzení v rámci daňového řízení, se rozumí jednak použití plnění pro uskutečňování ekonomické činnosti, a dále faktické uskutečnění plnění tak, jak je uvedeno na předloženém daňovém dokladu. Dle Nejvyššího správního soudu je přitom v rámci zkoumání faktického uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovým dokladem nezbytné ověřit, že plnění bylo poskytnuto právě dodavatelem deklarovaným na tomto daňovém dokladu. Kontinuální a dlouhodobá rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu vychází z premisy, že dodání zdanitelného plnění deklarovaným dodavatelem je jednou z hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně. S ohledem na shora uvedené proto nelze přisvědčit námitce žalobce ohledně nesprávného posouzení právní otázky oprávněnosti žalobcem uplatněného nároku na odpočet daně. Skutečnost, že v daném případě nebyla správcem daně zpochybněna existence předmětného zboží, nepostačuje k prokázání toho, že předmětné zboží bylo skutečně pořízeno tak, jak je na žalobcem předloženém daňovém dokladu deklarováno, tj. mimo jiné deklarovaným dodavatelem.
31. Žalovaný uvedl, že si je vědom, že se Nejvyšší správní soud odchýlil od shora uvedených závěrů ve svém rozsudku STAVITELSTVÍ MELICHAR, kde svůj závěr zakládá mimo jiné na základě rozboru rozsudku PPUH. Z pohledu žalovaného však Nejvyšší správní soud v rozsudku STAVITELSTVÍ MELICHAR tento rozsudek SDEU nevyložil zcela přesně ve všech souvislostech. Samotný výrok rozsudku PPUH by sice bylo možno vykládat takovým způsobem, že nezáleží na tom, od koho bylo plnění, z něhož si daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně, přijato. Uvedený výrok totiž zní: *„Ustanovení šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 2002/38/ES ze dne 20. května 2002, musí být vykládána v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní úpravě, jako je úprava dotčená v původním řízení, která osobě povinné k dani odepírá nárok na odpočet DPH splatné nebo zaplacené za zboží, které jí bylo dodáno, z důvodu, že faktura byla vystavena subjektem, jenž musí být s ohledem na kritéria stanovená touto právní úpravou považován za neexistující subjekt a je nemožné určit skutečnou totožnost dodavatele zboží, s výjimkou případu, kdy bylo s ohledem na objektivní skutečnosti a aniž bylo po osobě povinné k dani požadováno provést ověření, která jí nepřisloušejí, prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že uvedené plnění bylo součástí podvodu ohledně daně z přidané hodnoty, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.“*

32. Z výše uvedeného by se tedy dle žalobce mohlo zdát, že jestliže nelze daňovému subjektu upřít nárok na odpočet ani z plnění, které mu poskytl neexistující subjekt, pak je zcela nerozhodné, kým mu bylo plnění dodáno. Žalovaný však zdůrazňuje, že výrok rozsudku SDEU ve věci PPUH nelze chápat jako obecný závěr, ale je nutné jej posuzovat s ohledem na kontext řešené věci. Pro posouzení rozsudku PPUH je klíčová skutečnost, že se v daném případě nejednalo o fakticky neexistující subjekt (tj. že by plnění dle daňového dokladu měla poskytnout korporace, která nikdy neexistovala), ale o subjekt, který byl podle práva členského státu za neexistující pouze považován. V daném případě bylo plnění dodáno korporací, jež byla zapsána v obchodním rejstříku, avšak s ohledem na kritéria stanovená vnitrostátní vyhláškou byla považována za neexistující subjekt (body 31 a 19 citovaného rozsudku). Zda bylo plnění dodáno právě touto korporací, však nebylo předmětem sporu. Rozsudek PPUH tedy s ohledem na skutkový stav předmětného případu neříká, že nezáleží na tom, kdo plnění daňovému subjektu dodal, ale pouze to, že nelze nárok na odpočet daně odmítnout bez dalšího pouze s ohledem na vnitrostátní úpravu, která některé subjekty považuje za neexistující (z důvodu neplnění daňových a dalších povinností).
33. Žalovaný dále uvedl, že Nejvyšší správní soud dále v rozsudku STAVITELSTVÍ MELICHAR vycházel z rozsudku SDEU ze dne 6. 12. 2012 ve věci C-285/11 Bonik EOOD. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 – 49, vyložil č. j. 4 Afs 186/2015-34, ze dne 15. 10. 2015, č. j. 5 Afs 111/2014-37, ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015-17, ze dne 13. 4. 2016, č. j. 10 Afs 160/2015-32, ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016-35, ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28, ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016-32, ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015-45, ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 109/2015-35, ze dne 20. 10. 2016, č. j. 5 Afs 13/2016-76, ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 246/2016-33, a ze dne 20. 7. 2017, č. j. 1 Afs 10/2017-39 (celkem 12) mj. shora uvedený rozsudek SDEU tak, že „... není daňový subjekt povinen nést důsledky podvodného jednání svého obchodního partnera a rovněž tak správce daně není oprávněn tyto důsledky na daňový subjekt přenést. Stěžovatel však vůbec neprokázal, že jeho obchodním partnerem při nákupu zboží byly uvedené tři společnosti, proto není na místě jeho argumentace o neoprávněném přenesení tíživých důsledků (případného) podvodného jednání těchto tří společností.“ V rozporu s tímto výkladem nebyl Nejvyšší správní soud ani v následné judikatuře (rozsudek ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 – 28, JUTTY GROUP s.r.o.), kde mimo jiné uvádí, že: „i nadále setrvává na předpokladu, že je <nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jenž je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá> (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015-45).“
34. Žalovaný současně poukázal na aktuální rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu, z které je zřejmé, že rozsudek STAVITELSTVÍ MELICHAR nepředstavoval odklon od ustálené judikatury praxe, nýbrž pouze ojedinělé rozhodnutí, které vybočuje z judikatury linie zastávané Nejvyšším správním soudem v rozsudcích předcházejících tak i následných. V rozsudcích ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 328/2017-66 a č. j. 1 Afs 327/2017-61, ze dne 16. 5. 2018, č. j. 10 Afs 283/2017-73, ze dne 12. 4. 2018, č. j. 5 Afs 133/2017-35, a ze dne 31. 5. 2018, č. j. 7 Afs 120/2017 – 28, Nejvyšší správní soud nadále setrvává na závěru, že daňový subjekt je povinen stran hmotněprávních podmínek nároku na odpočet prokázat nejen faktické uskutečnění zdanitelného plnění, ale i

uskutečnění tohoto plnění deklarovaným dodavatelem. Pokud daňový subjekt toto důkazní břemeno neunes, správce daně nemůže daňovým subjektem uplatněný nárok na odpočet uznat.

35. Ze shora uvedeného tak dle žalovaného zcela jednoznačně vyplývá, že závěry Nejvyššího správního soudu v rozsudku STAVITELSTVÍ MELICHAR jsou závěry zcela ojedinělými a v rozporu s ustálenou judikaturní praxí Nejvyššího správního soudu. Naopak, Nejvyšší správní soud v obdobných případech opakovaně rozhodoval a rozhoduje, že daňový subjekt je povinen při uplatnění nároku na odpočet daně správci daně prokázat nejen faktické přijetí zdanitelného plnění jako takového, ale též že předmětné zdanitelné plnění skutečně přijal právě od toho dodavatele, který je deklarován na předloženém daňovém dokladu. Důvodem neuznání nároku na odpočet daně tak může být výhradně skutečnost, že daňový subjekt neprokázal přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 9 Afs 57/2012 – 26; ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 – 71; a ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 – 63). Teprve až po prokázání těchto skutečností je správce daně povinen zabývat se případnou účastí daňového subjektu na podvodu na DPH a vědomostí daňového subjektu o ní. Zkoumat vědomou účast daňového subjektu na podvodu na DPH a odeprít daňovému subjektu z tohoto důvodu jím uplatněný nárok na odpočet daně lze tedy až za situace, kdy byly prokázány hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně, včetně podmínky uskutečnění plnění deklarovaným dodavatelem. Nejvyšší správní soud přitom v případech, kdy správce daně odepřel nárok na odpočet daně se závěrem, že nebyly naplněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně a zároveň nelze nárok na odpočet daně přiznat z důvodu vědomého zapojení daňového subjektu do podvodu na DPH (tedy v souladu s nyní zastávaným názorem Nejvyššího správního soudu v rozsudku STAVITELSTVÍ MELICHAR), konstatoval, že takové rozhodnutí správce daně, resp. žalovaného, který tento závěr v odvolacím řízení aproboval, je nepřezkoumatelné, v některých případech vzhledem k důvodnosti jiných žalobních námitek „pouze“ obiter dictum. Žalovaný si současně upozornil na to, že Nejvyšší správní soud sám výslovně uznal, že rozsudek STAVITELSTVÍ MELICHAR se vymyká rozhodovací praxi soudů ve vztahu k otázce neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu neprokázání uskutečnění plnění deklarovaným dodavatelem. V souvislosti s tím žalovaný odkázal na usnesení ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017 – 35, kterým první senát Nejvyššího správního soudu předložil rozšířenému senátu k rozhodnutí otázku, zda je dostatečným důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet DPH neprokázání, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto konkrétním dodavatelem, aniž by bylo zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo vědět měla a mohla. Žalovaný má s ohledem výše uvedené za to, že předmětná námitka žalobce není důvodná.
36. Dále žalovaný uvedl, že setrvává na svých závěrech, že předloženými důkazními prostředky nebylo prokázáno, že by posuzovaná plnění byla fakticky uskutečněna dodavatelem Ploceus. Byť žalobce předložil řadu důkazních prostředků, žádný z těchto důkazních prostředků neměl takovou vypovídací hodnotu, aby v kontextu všech skutkových zjištění prokázal, že posuzovaná plnění byla fakticky uskutečněna deklarovaným dodavatelem. Ve vztahu k jednotlivým skutkovým zjištěním a hodnocení provedených důkazních prostředků žalovaný odkázal na body [42] až [60] napadeného rozhodnutí, jelikož k těmto jednotlivým zjištěním a pochybnostem správce daně a

žalovaného se žalobce v žalobě konkrétním způsobem nevyjadřuje. Pochybnosti správce daně a žalovaného stran faktického uskutečnění posuzovaných plnění deklarovaným dodavatelem Ploceus přitom vyplývaly ze zcela objektivních skutečností, jako například časového nesouladu mezi jednotlivými důkazními prostředky, zásadních rozporů týkající se jednotlivých dodávek mezi obchodními společnostmi ve fakturačním řetězci a přepravy apod. (fakturační řetězcí ve vztahu k dani na vstupu, jakož i k dani na výstupu jsou popsány v bodu [41] napadeného rozhodnutí, viz také bod [40] napadeného rozhodnutí, kde je popsáno personální propojení žalobce s obchodní společností KARBIN, a.s., která v daných řetězcích rovněž figurovala).

37. Žalovaný rovněž uvedl, že žalobce toliko obecně namítá, že své důkazní břemeno předloženými důkazními prostředky unesl, aniž by konkrétně reagoval na hodnocení důkazních prostředků uvedené v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Jak již žalovaný uvedl v odůvodnění napadeného rozhodnutí, pro účely uplatnění osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu musí být naplněny tři hmotněprávní podmínky. První podmínkou je, že zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě, druhou podmínkou je, že došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, a třetí podmínkou je, že zboží bylo odesláno či přepraveno do jiného členského státu. Žalovaný v posuzovaném případě podrobně zdůvodnil svůj závěr, že ve vztahu k plněním, které měl žalobce dle předložených daňových dokladů dodat obchodní společnosti TAXIBUS (viz tabulka č. 1 až 6 na str. 21 až 23 napadeného rozhodnutí), nebylo prokázáno naplnění ani jedné z těchto podmínek, tudíž nebylo prokázána oprávněnost žalobcem uplatněného osvobození od daně dle ust. § 64 odst. 1 ZDPH (ve vztahu k závěrům žalovaného stran jednotlivých podmínek viz body [112] až [122] napadeného rozhodnutí). Ze zjištění správce daně vyplynulo zejména to, že k vývozu předmětných automobilů na Slovensko docházelo toliko formálně, když tyto automobily byly obratem převáženy zpět do České republiky, aniž by došlo k předání daných automobilů a k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na obchodní společnosti TAXIBUS. Ze svědeckých výpovědí řidičů provádějících přepravu předmětných vozidel (viz body [84] až [86] napadeného rozhodnutí) přitom vyplynulo, že již při zahájení přepravy bylo řidičům na základě instrukcí žalobce zřejmé, že vozidla budou vezena zpět do České republiky, aniž by mělo dojít k jejich předání. Jak žalovaný uvedl v bodu [121] napadeného rozhodnutí, žalobce nemohl být v dobré víře, že předloženými důkazními prostředky unese své důkazní břemeno k prokázání naplnění podmínek pro uplatnění osvobození od daně dle ust. § 64 odst. 1 zákona o DPH, když zjištěné skutečnosti svědčily o tom, že žalobce si mohl být vědom toho, že ke splnění daných podmínek nedošlo. Za popsané situace je rovněž opětovně zcela nepřilehává argumentace žalobce, že správce daně se měl zabývat otázkou možné existence podvodu na dani či zneužití práva. Žalovaný má proto za to, že předmětná námitka žalobce není důvodná.
38. Žalovaný rovněž uvedl, že daňové orgány nejsou povinny specifikovat, jaké důkazní prostředky mají být daňovým subjektem doloženy k prokázání jeho tvrzení, když volba důkazních prostředků je na daňovém subjektu. Žalovaný nerozporuje, že dle ust. § 64 odst. 5 zákona o DPH se dodání zboží do jiného členského státu zpravidla prokazuje písemným prohlášením pořizovatele, že zboží bylo přepraveno, avšak prohlášení pořizovatele nemůže být chápáno jako speciální důkazní prostředek, jehož předložením automaticky dojde k unesení důkazního břemene (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 – 195), zejména v situaci, kdy toto prohlášení

je rozporné a je zpochybněno dalšími zjištěními správce daně, jako tomu bylo v nyní posuzovaném případě (viz bod [72] napadeného rozhodnutí). Stejně tak důkazní hodnota předložených CMR listů byla v daňovém řízení relevantně zpochybněna (viz body [73] a násl. napadeného rozhodnutí). Žalovaný měl s ohledem na výše uvedené za to, že předmětná námitka žalobce není důvodná.

39. Žalovaný dále konstatoval, že setrvává na svém závěru, že nebyla prokázána skutečnost, že by na obchodní společnost TAXIBUS přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník (viz body [105] až [111] napadeného rozhodnutí), když z provedených důkazních prostředků nevyplývá, že by obchodní společnost TAXIBUS mohla s předmětnými vozidly fakticky nakládat. Tvrzení žalobce, že okamžitá přeprava vozidel zpět do České republiky má být projevem vůle obchodní společnosti TAXIBUS, nebylo v daňovém řízení žádným způsobem prokázáno, když ze zjištění správce daně vyplývá pouze to, že to byl žalobce, který předem objednával přepravu předmětných vozidel na Slovensko a zpět do České republiky, a hradil náklady na tuto přepravu (viz body [75] a [76] napadeného rozhodnutí). Argumentace žalobce, že tak činil v závislosti na pokynech obchodní společnosti TAXIBUS, je ničím nepodloženým tvrzením. Žalovaný měl s ohledem na výše uvedené za to, že předmětná námitka žalobce není důvodná.
40. Žalovaný měl rovněž za to, že podmínku dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě nelze mít za splněnou pouze na základě toho, že deklarovaný odběratel TAXIBUS byl registrovaný k dani na Slovensku, pokud nebylo současně prokázáno to, že zboží bylo tomuto odběrateli fakticky dodáno (viz bod [104] napadeného rozhodnutí). O formálnosti vývozu žalovaný pojednával ve vztahu k tomu, že podmínky pro uplatnění osvobození od daně dle ust. § 64 odst. 1 zákona o DPH nemohou být splněny, pokud zboží sice opustilo území České republiky, ale stalo se tak pouze dočasně z formálních důvodů (viz bod [31] napadeného rozhodnutí). Pokud žalovaný poukazoval na neprůkaznost provedených důkazních prostředků ve vztahu k naplnění podmínek pro osvobození od daně či nedostatek dobré víry žalobce ve vztahu k unesení důkazního břemene, nejedná se o konstatování toho, že danými transakcemi měl být sledován nezákonný účel, jak se nyní snaží navodit žalobce, ale pouze o úvahy směřující k rozhodné právní otázce posuzované v daňovém řízení, tj. zda byly naplněny podmínky pro uplatnění osvobození od daně dle ust. § 64 odst. 1 zákona o DPH. Žalovaný má s ohledem na výše uvedené za to, že předmětná námitka žalobce není důvodná.
41. Žalovaný vyslovil přesvědčení, že žalobci nepřísluší dovolávat se principu neutrality daně z přidané hodnoty, pokud nebyl s to unést své důkazní břemeno k prokázání naplnění podmínek pro uznání nároku na odpočet a podmínek pro uznání osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu. Pokud totiž není prokázáno naplnění hmotněprávních podmínek pro uznání uplatněného nároku na odpočet, znamená to, že nebylo prokázáno ani to, že by daňovému subjektu nárok na odpočet prvotně vůbec vznikl. V takovém případě nemůže být daňovým subjektem uplatněný nárok na odpočet uznán, jak vyplývá z citované judikatury SDEU, jakož i z navazující judikatury Nejvyššího správního soudu. Bylo by to naopak přiznání nároku na odpočet v případě, kdy nebyly splněny hmotněprávní podmínky pro jeho uplatnění, které by bylo v rozporu s žalobcem zmíněným principem neutrality daně z přidané hodnoty. Pokud totiž v posuzovaném případě nebyla prokázána osoba dodavatele plnění, která žalobce přijal, nebylo prokázáno, že tato plnění byla fakticky uskutečněna jinou osobou povinnou k dani. V takovém případě správce daně není povinen prokazovat existenci

daňové ztráty, neboť tato okolnost je relevantní až při případném posuzování podvodu na dani, které však nastupuje tehdy, kdy je prokázáno naplnění formálních a hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet. Obdobné platí i pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu v tom smyslu, že pokud není prokázáno naplnění podmínek pro uplatnění tohoto osvobození, daňovým subjektem uplatněný nárok na osvobození nemůže být uznán. Žalovaný měl s ohledem na výše uvedené za to, že předmětná námitka žalobce není důvodná. K procesu dokazování (okruh žalobních námitek uvedených v bodech [15] až [18] tohoto vyjádření)

42. Žalovaný rovněž připomenul, že důkazní prostředky provedené v daňovém řízení byly správcem daně a žalovaným hodnoceny plně v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů dle ust. § 8 odst. 1 daňového řádu, přičemž úvahy žalovaného stran hodnocení daných důkazů jsou přezkoumatelným a logicky uceleným způsobem vyjeveny v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Pokud se týká žalobcem namítané účelovosti hodnocení výpovědí panů P., S., D. a písemného vyjádření JUDr. P., žalovaný uvádí, že hodnocení svědeckých výpovědí pana P. (jednatele obchodní společnosti TAXIBUS), pana S. (jednatele obchodní společnosti Ploceus), pana D. (kontaktní osoba za obchodní společnost TAXIBUS) včetně písemných vyjádření pana P. a JUDr. P. je obsaženo v bodech [88] až [90], [93] až [97] a [100] napadeného rozhodnutí. Závěr žalovaného o tom, že svědecké výpovědi panů P., S. a D. nemohly být osvědčeny jako důkazy prokazující, že na obchodní společnost TAXIBUS přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník, není založeno pouze na rozporu s písemným vyjádřením pana JUDr. P., jak nyní argumentuje žalobce, nýbrž na komplexních nesrovnalostech a rozporech těchto výpovědí s ostatními zjištěními správce daně. Žalovaný proto odmítá, že by dané důkazní prostředky byly hodnoceny účelově, a má tudíž za to, že předmětná námitka žalobce není důvodná.
43. Žalovaný považoval za zřejmé, že daňové orgány po žalobci požadovaly prokázání pouze toho, co žalobce sám tvrdil. Pokud žalobce předložil přijaté daňové doklady, na kterých byl uveden dodavatel Ploceus, pak tímto tvrdil, že přijal zdanitelné plnění právě od tohoto deklarovaného dodavatele, který byl v době uskutečnění daných zdanitelných plnění plátcem daně z přidané hodnoty. Obdobně pak předložením daňových dokladů ve vztahu k plněním pro obchodní společnost TAXIBUS žalobce tvrdil, že dodal zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě. Na žalobce tudíž nebyly kladeny žádné nesplnitelné důkazní nároky, jak nyní argumentuje v žalobě, nýbrž byl vyzván k prokázání výše uvedených skutečností, které sám tvrdil, a k odstranění jednoznačně vymezených pochybností správce daně týkajících se těchto skutečností. Žalovaný dále uvedl, že správce daně ani žalovaný nebyli povinni žalobce poučovat o tom, jaké konkrétní důkazní prostředky má předložit. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 31. 5. 2011, č. j. 8 Afs 14/2011-97, „*volba důkazních prostředků [je] především na úvaze daňového subjektu*“, přičemž je na daňovém subjektu, aby si zajistil takové důkazní prostředky, které z pohledu unesení důkazního břemene obstojí. Žalovaný má s ohledem na výše uvedené za to, že předmětná námitka žalobce není důvodná.
44. Žalovaný rovněž uvedl, že správce daně se opakovaně pokusil provést výslech žalobcem navrhovaného svědka, pana JUDr. P.. Pan . na opakované předvolání k podání svědecké výpovědi žádným způsobem nereagoval, přičemž výslech pana P. se nepodařilo zajistit ani na základě mezinárodního dožádání, které správce daně zaslal Finanční správě Slovenské republiky (viz bod [91] napadeného rozhodnutí). Žalovaný tedy považuje

formulaci žalobce o nulové snaze správce daně k vyslechnutí daného svědka za účelovou. Žalovaný má za to, že předmětná námitka žalobce není důvodná.

45. Dále konstatoval, že k použití pojmu „zneužití systému DPH“ správcem daně se již žalovaný vyjádřil v bodu [140] napadeného rozhodnutí. Správce daně a žalovaný se ve vztahu k plněním, které měl žalobce dle předložených daňových dokladů přijmout od dodavatele Ploceus, zabýval pouze a jen rozhodnou otázkou, zda byly splněny hmotněprávní podmínky pro uznání nároku na odpočet, konkrétně pak zda bylo prokázáno přijetí daných plnění od deklarovaného dodavatele Ploceus. Ve vztahu k plněním, které měl žalobce dle předložených daňových dokladů dodat obchodní společnosti TAXIBUS, bylo posuzovanou a rozhodnou otázkou pouze a jen to, zda byly splněny podmínky pro uplatnění nároku na osvobození od daně dle ust. § 64 odst. 1 zákona o DPH, přičemž na tomto nic nemění žalobcem zmíněně formulace použité správcem daně, když tyto jsou žalobcem vytrženy z kontextu posuzovaného případu.

III. Posouzení věci krajským soudem

46. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) bez nařízení jednání, když žalobce i žalovaný vyslovili s tímto postupem v souladu s ust. § 51 odst. 1 s.ř.s. souhlas. Po prostudování obsahu správního spisu pak usoudil následovně.
47. Krajský soud předesílá, že nepovažuje za účelné podrobně vyvracet jednotlivé žalobní námitky tím způsobem, že by výslovně reagoval na každý dílčí argument žalobce. Spíše proti nim hodlá postavit vlastní ucelený argumentační systém, ve smyslu závěrů vyslovených v nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2013, č. j. 8 As 47/2012 – 58, ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 – 50, a ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 36/2013 – 30). Rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je totiž spjat s otázkou hledání míry, respektive poměrnosti či adekvátnosti odůvodnění ve vztahu k námitkám. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou dílčí námitku. Zejména u velmi obsáhlých podání by tento přístup vedl až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se soud vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13, a ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015 – 71).
48. Z průběhu daňového řízení krajský soud zjistil, že dne 25. 3. 2015 zahájil správce daně u žalobce postup k odstranění pochybností o správnosti, pravdivosti a průkaznosti daňového přiznání daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2015 výzvou evidovanou pod č.j. 510292/15/2714-50524-606117, neboť z jiných daňových řízení vyplynuly správci daně pochybnosti, zda bylo zboží vykázané v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2015 skutečně dodáno osobám registrovaným v jiném členském státě, deklarovaným v souhrnném hlášení podaném daňovým subjektem za předmětné zdaňovací období. Následně byla u žalobce, jak vyplývá z protokolu o ústním jednání č.j. 1248589/15/2714-60565-602111 zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2014 až prosinec 2014. Správce daně na základě dalších zjištěných skutečností postup k odstranění

pochybností ukončil a následně dne 13. 8. 2015 zahájil protokolem o ústním jednání č.j. 1371199/15/2714-60565-602111 daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2015 a to jednak v rozsahu stanoveném postupem k odstranění pochybností a současně s rozšířením na prověřování všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. O výsledku daňové kontroly za zdaňovací období červenec 2014, srpen 2014, říjen 2014 byla správcem daně sepsána zpráva o daňové kontrole č.j. 1688656/17/2713-60565- 602111 (dále jen „zpráva o daňové kontrole I“), která byla s daňovým subjektem projednána v rámci protokolu o ústním jednání č.j. 1688365/17/2713-60565-602111 dne 2. 10. 2017.

49. Ze zprávy o daňové kontrole I vyplývá, že správce daně po provedeném důkazním řízení dospěl k závěru, že žalobce neprokázal splnění podmínek pro uplatnění nároku na osvobození od daně dle ust. § 64 odst. 1 zákona o DPH za zdaňovací období červenec 2014 a říjen 2014 (deklarovaný odběratel TAXIBUS s.r.o. (SK), a proto vyloučil za zdaňovací období červenec 2014 z ř. 20 daňového přiznání částku 2 625 114 Kč a za zdaňovací období říjen 2014 částku 3 476 375 Kč. Vzhledem k tomu, že správce daně nezpochybňoval existenci předmětných plnění (osobní automobily) a jejich dodání v rámci ekonomické činnosti daňového subjektu, dospěl správce daně k závěru, že daňovému subjektu vznikla povinnost přiznat daň na výstupu při dodání zboží, což správce daně promítl do ř. 1 předmětných rozhodnutí, kde za zdaňovací období červenec 2014 doměřil DPH ve výši 455 598 Kč ze základu daně 2 169 516 Kč a za zdaňovací období říjen 2014 DPH ve výši 603 338 Kč ze základu daně ve výši 2 873 037 Kč. Za zdaňovací období srpen 2014 nebylo zjištěno porušení zákona o DPH.
50. O výsledku daňové kontroly za zdaňovací období září 2014, listopad 2014, prosinec 2014 byla sepsána zpráva o daňové kontrole č.j. 1697831/17/2713-60565- 602111 (dále jen „zpráva o daňové kontrole II“), která byla s žalobcem projednána v rámci protokolu o ústním jednání č.j. 1688365/17/2713-60565-602111 dne 2. 10. 2017. Vyplývá z ní, že správce daně neuznal žalobci nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění (osobní automobily) od dodavatele Ploceus s.r.o., a to za zdaňovací období září 2014 v celkové výši základ daně 2 348 778 Kč a daň 493 243 Kč, za zdaňovací období listopad 2014 v celkové výši základ daně 7 895 679 Kč a daň 1 658 092 Kč, za zdaňovací období prosinec 2014 v celkové výši základ daně 2 678 353 Kč a daň 562 454 Kč. Správce daně na základě provedeného šetření konstatoval, že žalobce sice splnil formální podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně při pořízení vozidel, ale faktické dodání od deklarovaného dodavatele neprokázal, tudíž neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně v souladu s ust. § 72 odst. 1, § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH.
51. O výsledku daňové kontroly za zdaňovací období leden 2015 byla sepsána zpráva o daňové kontrole č.j. 1688680/17/2713-60565-602111 (dále jen „zpráva o daňové kontrole III“), která byla s žalobcem projednána v rámci protokolu o ústním jednání č.j. 1688365/17/2713-6065-602111 dne 2. 10. 2017. Vyplývá z ní, že správce daně neuznal žalobci nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění (osobní automobily) od dodavatele Ploceus s.r.o., za předmětné zdaňovací období v celkové výši základ daně 2 040 392 Kč a daň 428 561 Kč. Správce daně na základě provedeného šetření konstatoval, že žalobce neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně v souladu s ust. § 72 odst. 1, § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH.

52. Hodnocením postupu správce daně i žalovaného z pohledu jednotlivých ustanovení zákona o DPH a potažmo i daňového řádu dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná.
53. Úvodem je třeba uvést, že k problematice rozložení důkazního břemena mezi správce daně a daňový subjekt v daňovém řízení existuje bohatá soudní judikatura, jejíž závěry sice byly formulovány především na podkladě úpravy obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, avšak v zásadě jsou aplikovatelné i na úpravu obsaženou v nyní účinném zákoně č. 280/2009 Sb., daňovém řádu. Plyne z ní, že daňové řízení je postaveno na zásadě, podle níž každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nemůže získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má však některé výjimky – například podle § 92 odst. 5 písm. c) citovaného zákona správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119).
54. Krajský soud dále konstatuje, že povinností žalobce bylo prokázat splnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet daně, tedy prokázat osobu dodavatele plnění. Žalobce tak, jak vyplývá z následných závěrů učiněných v dalších částech odůvodnění tohoto rozsudku, neučinil, nepřísluší mu tedy dovolávat se principu neutrality daně. Nebylo totiž prokázáno, že plnění byla fakticky uskutečněna jinou osobou povinnou k dani. Obdobné posouzení je pak příléhavé i pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, při kterém pokud není prokázáno naplnění podmínek pro uplatnění tohoto osvobození, nárok na osvobození nemůže být přiznán. Ani v takovém případě se žalobci nemůže principu neutrality domáhat. Krajský soud rovněž nemohl přisvědčit názoru žalobce, dle něhož se správce daně ani nepokusil o prokázání, že by účelem daného obchodního řetězce bylo páchání podvodu na DPH či zneužití práva. Jak již bylo shora naznačeno, žalobce neunesl důkazní břemeno pro svoje tvrzení, že předmětné zboží obdržel od konkrétního plátce DPH a potažmo i tvrzení, že splnil podmínky pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu. Žalobce v žádném případě nebyl správcem daně podezírán, že by se snad měl podílet na podvodu na DPH. Jakékoliv prokazování v tomto smyslu ze strany správce daně tedy nebylo důvodné očekávat.
55. Krajský soud rovněž nepřisvědčil názoru žalobce, dle něhož důkazní řízení provedené správcem daně skýtalo nedostatky. Žalobce byl k prokázání jeho daňových tvrzení řádně vyzván, výzvy vypracované správcem daně byly určité a vyjadřovaly konkrétní požadavky. Je rovněž nepřehlédnutelné, že žalobci nelze upřít aktivní postoj v důkazním řízení, neboť předložil řadu důkazních prostředků, nicméně jejich provedením se však nepodařilo prokázat jeho původní tvrzení, neboť navrhované důkazy neměly takovou vypovídací hodnotu, která jim původně byla přikládána. Lze konstatovat, že důkazní

řízení bylo ve smyslu ust. § 8 odst. 1 daňového řádu provedeno v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a krajský soud neshledal, že by důkazní prostředky, zejména svědecké výpovědi, byly ze strany správce daně hodnoceny účelově. Naopak má za to, že svědecké výpovědi, tak jak jsou prezentovány níže, nakonec závěry správce daně potvrdily. Krajský soud tak považuje za nepochybné, že se správce daně i žalovaný řádně zhostili své povinnosti dané jim ust. § 92 odst. 2 daňového řádu, neboť dbali, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji.

56. Za případný považuje krajský soud i odkaz žalovaného na judikaturu Nejvyššího správního soudu, který ve svých rozsudcích konstantně judikuje, že 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. Současně krajský soud uvádí, že mu v projednávané věci nepřisluší hodnotit obchodní cíle žalobce. Jeho úkolem je posouzení, jaké měla obchodní taktika žalobce dopady na zahájené daňové řízení.

Právo na odpočet DPH - dodavatel Ploceus s.r.o.

57. Jádrem sporu v posuzované věci je otázka, zda má žalobce nárok na odpočet daně, který má základ v daňovém dokladu vystaveném společností Ploceus s.r.o., s uvedeným předmětem plnění 22 ks osobních vozidel v období září 2014, listopad 2014 a prosinec 2014 a dále 7 ks osobních vozidel v období leden 2015.
58. Krajský soud souhlasí se závěrem finančních orgánů, podle nějž žalobce neprokázal, že plnění uvedené na předložených daňových dokladech bylo fakticky poskytnuto deklarovaným dodavatelem. V plném rozsahu pak odkazuje na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.
59. Úprava nároku na odpočet DPH je obsažena v § 72 a násl. zákona o DPH. Podle § 72 odst. 1 písm. a) uvedeného zákona je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelného plnění poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Podle § 73 odst. 1 písm. a) téhož zákona je základní podmínkou pro možnost uplatnění nároku na odpočet daně, kterou vůči plátcu uplatnil jiný plátce, prokázání tohoto nároku daňovým dokladem.
60. Krajský soud se přiklonil k názoru žalovaného, že samotným předložením (formálně bezvadného) daňového dokladu však nedochází k automatickému prokázání nároku na odpočet daně. Daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Zákon nestojí na formálním vykázaní zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 – 107). Obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 – 84, konstatoval, že ani „*doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění.*“ Pro uplatnění nároku na odpočet daně nestačí ani prokázat, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, je třeba prokázat, že k jeho přijetí došlo deklarovaným způsobem (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2012, č. j. 9 Afs 42/2011 – 56, a ze dne 23. 4. 2014, č. j. 9 Afs 91/2013 – 38).

61. V nyní posuzované věci správce daně zjistil četné skutečnosti, které zpochybňují věrohodnost daňového dokladu předloženého žalobcem. Správci daně vznikly pochybnosti, zda předmětná vozidla byla skutečně dodána obchodní společností Ploceus s.r.o. Měl tedy pochybnosti o tom, že by dodavatel disponoval přepravními či skladovacími kapacitami, které by umožňovaly deklarovaná plnění uskutečnit, neboť jak správce daně zjistil, obchodní společnost Ploceus s.r.o. měla sídlo na adrese, na které jsou nabízeny pouze služby související s poskytováním sídla, a žádnou další provozovnu dle veřejně dostupných rejstříků neměla k dispozici. Správce daně také zjistil, že vůz BMW 740 nakoupený dle předloženého daňového dokladu od společnosti Ploceus s.r.o. dne 22. 9. 2014 prodal daňový subjekt společnosti LeasePlan Česká republika, s.r.o. 18 dní předtím, než toto vozidlo pořídil a zaplatil.
62. Krajský soud tedy konstatuje, že zasláním výzvy ze dne správce daně k odstranění pochybností dne 9. 10. 2015 přešlo důkazní břemeno na žalobce. Správce daně požadoval prokázat, že zdanitelná plnění byla skutečně přijata od deklarovaného dodavatel, jakým způsobem byla pořízena, kde a kým byla vozidla předávána, jak, kdy, odkud a kým byla vozidla k daňovému subjektu dopravována, správce daně rovněž požadoval sdělit identifikaci osob, které se podílely na uzavření obchodního vztahu se společností Ploceus s.r.o., požadoval předložit objednávky, smlouvy, předávací protokoly, pojistky, které by prokázaly žalobcova tvrzení. Zároveň platí, že pochybnosti správce daně se žalobci v následném řízení odstranit nepodařilo. Žalobce na konkrétní zjištění a otázky správce daně konkrétně neodpověděl. Lze tak přisvědčit názoru žalovaného, že žalobce ve vztahu k přijatým plněním, dokladům od společnosti Ploceus s.r.o., předložil řadu důkazních prostředků, podal i následná vyjádření, tyto však ve spojení se zjištěními správce daně neprokázaly, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je na dokladech deklarováno. Skutečnost, že žalobce předložil daňové doklady, na kterých byla jako dodavatel nových automobilů ŠKODA AUTO a.s. uvedena společnost Ploceus s.r.o., která nebyla oficiálním dealerem motorových vozidel (viz odst. [90] napadeného rozhodnutí), vyvolalo u správce daně další oprávněné pochybnosti o deklarovaném dodavateli.
63. Dále nelze přehlédnout, že k uplatněnému nároku na odpočet daně za nákup vozidla BMW 740 xd VIN X s datem uskutečnění plnění dne 25. 8. 2014 správce daně zjistil nesrovnalosti týkající dodání předmětného vozidla. Žalovaný k tomu uvedl, že „bylo zjištěno, že předmětné vozidlo BMW pořídila dne 14. 8. 2014 společnost Carpoint Service s.r.o. od společnosti Synot Auto a.s. (autorizovaný prodejce a servis BMW). Dne 21. 8. 2014 ho společnost Carpoint Service s.r.o. nechala dopravit ze Zlína do provozovny Švehlova 1391/32, Praha 10. Ačkoliv společnost Carpoint Service s.r.o. ještě neměla předmětný automobil fyzicky k dispozici, tento automobil téhož dne 14. 8. 2014 prodala na Slovensko společnosti TAXIBUS s.r.o., přičemž uplatnila osvobození dle ust. § 64 zákona o DPH. Jak správce dále zjistil, byl tento automobil přepraven dne 25. 8. 2014 z Švehlova 1391/32, Praha 10 do Moravského Sv. Jánu na Slovensko dopravcem pan F. H. a ještě téhož dne byl stejným vozidlem ze Slovenska Moravský Sv. Ján přepraven zpět do České republiky na adresu Dopraváků 9, Praha 8, přičemž v kolonce zboží obdržel, bylo razítko slovenská společnost HALAMA s.r.o. Ze zjištění správce daně dále vyplývá, že předmětné vozidlo měla společnost Ploceus s.r.o. poříditi dne 19. 8. 2014 od společnosti Roban Art s.r.o. a dne 25. 8. 2014 vyfakturovala žalobci (dle předloženého dodacího listu vozidlo dodáno dne 28.08.2014). Výše uvedené skutečnosti, kdy společnost Carpoint Service s.r.o. předmětné vozidlo pořídila dne 14.08.2014 a toto vozidlo dopravila dne 25.08.2014 na Slovensko společnosti TAXIBUS s.r.o. a obratem zpět do České

republiky, přitom toto vozidlo je v tomto období dne 19.08.2014 prodáváno společností Roban Art s.r.o. společností Ploceus s.r.o. (deklarovaný dodavatel daňového subjektu), ve spojení s ostatními zjištěními, kdy společnost Ploceus s.r.o. byla zároveň dodavatelem i vozidel uvedených v odst. [42] tabulka č. 2 až 4, u kterých před tím než byl deklarováno dodání vozidel daňovému subjektu došlo také k přepravě na Slovensko a zpět, přitom tuto přepravu objednával sám žalobci, vyvolávají další pochybnosti, o deklarovaném obchodním případě, tedy kdo byl skutečným dodavatelem předmětného vozidla žalobci.“ K těmto závěrům se krajský soud přiklání.

64. Další skutečností, jež zpochybnila uplatnění nároku na odpočet daně byla otázka dopravy předmětných osobních automobilů. Žalobce při ústním jednání dne 13. 8. 2015, uvedl, že pořízení výše uvedených automobilů proběhlo bez odeslání nebo přepravy a bylo uskutečněno převážně v Loukově, správce daně však zjistil, že dopravu těchto osobních automobilů si žalobce objednal u obchodní společnosti HELICAR a.s. Dopravu následně subdodavately uskutečňoval dopravce D. Sch.. Z šetření finančních orgánů vyplynulo, že dne 25. 11. 2014 dopravce vyzvedl 8 ks vozidel Škoda Rapid u společnosti FEMAT Radotín s.r.o. a dne 8. 12. 2014 u společnosti auto I.S.R. a.s. a přes Slovenskou republiku je dovezl zpět do České republiky žalobci. Doprava byla přitom žalobcem objednávana rovnou pro cestu z České republiky na Slovensko a zpět do České republiky. Dopravce měl instrukce žalobce včetně soukromých poznámek o „neinformování AUTOWELT Brehna o dopravě přes SK“ a „Obracím se na Vás s prosbou o další kolečko přes Slovensko“. Lze si tak učinit závěr, že tyto poznámky svědčí o skutečnosti, že na vozidla dohlížel po celou dobu žalobce a vozidla byla dopravována pouze přes Slovensko odběrateli v České republice a ne na Slovensku.
65. Dále je z průběhu daňového řízení zřejmé, že správce daně vycházel v daňovém řízení nejen z důkazů předložených žalobcem, ale i z důkazů, které si pořídil z daňového řízení, provedeného Finančním úřadem pro Středočeský kraj, územní pracoviště v Mladé Boleslavi, ze dne 24. 3. 2015, z něhož zjistil, že vozidla značky Škoda Rapid si dne 18. 11. 2014 pořídila personálně propojená osoba KARBIN, a.s. od korporace FEMAT Radotín s.r.o. a tyto měla v obchodním majetku od 18. 11. 2014 do 21. 11. 2014. Vozidla Audi Q7 si dne 20. 11. 2014 pořídila personálně propojená osoba KARBIN, a.s. od korporace auto I.S.R. a.s. a tyto měla v obchodním majetku od 20. 11. 2014 do 24. 11. 2014. Žalobce přitom předložil e-mailovou korespondenci se společností Ploceus s.r.o. ze dne 21. 11. 2014, ve které žalobce poptával a společnost Ploceus s.r.o. nabízela předmětná vozidla, která měla v té době v obchodním majetku personálně propojená společnost KARBIN, a.s. Správce daně také zjistil, že žalobcem předložené dodací listy ze dne 25. 11. 2014 a 24. 11. 2014 se liší jak v datu, tak i v místě předání vozidel Škoda Rapid korporací Ploceus s.r.o. žalobci. Ve skutečnosti předmětná vozidla byla dopravena až 26. 11. 2014 a tudíž nemohla společnost Ploceus s.r.o. fyzicky předávat vozidla žalobci v České republice před tímto datem. Dále správce daně zjistil, že personálně propojená osoba KARBIN, a.s. měla v obchodním majetku vozy Škoda Yeti od 2. 12. 2014, od 8. 12. 2014 a 9. 12. 2014 do 12. 12. 2014, a že poslední vozidlo Škoda Rapid personálně propojená osoba KARBIN, a.s. pořídila o 3 dny později, než je dodala dalšímu odběrateli do jiného členského státu. Žalobce přitom předložil e-mailovou korespondenci, ze které vyplynulo, že předmětná vozidla poptával od obchodní společnosti Ploceus s.r.o. v době (dne 10. 12. 2014), kdy tato vozidla měla v obchodním majetku personálně propojená osoba KARBIN, a.s. Přitom o skutečnosti, že předmětná vozidla vlastnila personálně propojená osoba KARBIN, a.s., žalobce věděl, neboť z korespondence mezi dopravcem

TURINSKY TRANSPORT, s.r.o. a žalobce, vyplynulo, že žalobce objednal dopravu výše zmíněných vozidel přímo od dodavatelů, personálně propojené osoby KARBIN, a.s. a poté je přes Slovenskou republiku dovezl zpět do České republiky. Z poznámek uvedených v emailu, z instrukcí o fakturaci je zřejmé, že dopravce byl informován o „objednatelích“ dopravy až po uskutečnění „kolečka“, na vozidla dohlížel po celou dobu přepravy žalobce a vozidla byla dopravována pouze přes Slovensko odběrateli v České republice a ne na Slovensku. Dopravce TURINSKY TRANSPORT, s.r.o. s vozidly nakládal dle požadavků objednatele, tj. žalobce. Přeprava byla organizována a uskutečněna žalobcem přímo od dodavatelů personálně propojené osoby KARBIN, a.s. na Slovensko a zpět do areálu žalobce. Vozidla nebyla fakticky ani fyzicky předána jiným osobám. Takto zjištěné skutečnosti nepochybně vyvolávají další pochybnosti o deklarovaných obchodních případech.

66. Krajský soud dále z průběhu daňového řízení zjistil, že na návrh daňového subjektu byla provedena svědecká výpověď pana R. S. (jednatel společnosti Ploceus s.r.o.), který měl potvrdit skutečnosti týkající se realizovaných obchodů. Svědek se mj. vyjadřoval k přepravě vozidel pořízených žalobcem od společnosti Ploceus s.r.o., přičemž na dotaz správce daně odkud, kam, kdo a jakými vozidly zajišťoval přepravu prodáváných vozidel od společnosti Ploceus s.r.o. k daňovému subjektu, uvedl, že to bylo ze skladu dodavatele (jako své dodavatele uvedl společnosti Roban Art s.r.o. a Vegalon a.s., přičemž těmto společnostem měla dodávat společnost HALAMA s.r.o. a této společnosti dodávala společnost TAXIBUS s.r.o.), a to dle požadavků odběratele s tím, že dopravu vozidel k daňovému subjektu zajišťoval externí dopravce, ve většině případů HELICAR a.s., přepravu neobjednával, ale bylo to na základě jeho pokynu, kdy pokyn dával dodavateli. Krajský soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že toto vyjádření je v rozporu se zjištěními správce daně, z něhož lze nepochybně usuzovat, že přepravu předmětných vozidel si objednával žalobce (odběratel společnosti Ploceus s.r.o.) a nikoliv tedy dodavatelé společnosti Ploceus s.r.o. Správce daně také zjistil, že přeprava byla zajišťována od společností Radotín s.r.o., auto I.S.R. a.s., Verold Benešov s.r.o. a Autoservis Bártek a syn s.r.o., kde si i předmětná vozidla vyzvedl dopravce a po uskutečnění cesty na Slovensko a zpět byla dopravena k žalobci. Svědek také tvrdil, že cena za dodávaná auta daňovému subjektu byla stanovena individuálně, s tím, že kalkulace byla vždy součástí nabídky. Žalobcem předložené nabídky od společnosti Ploceus s.r.o. však žádnou kalkulaci neobsahovaly. Žalovaný tedy postupoval zákonně, když pro zjištěné nesrovnalosti svědeckou výpověď neosvědčil jako důkaz, prokazující požadované skutečnosti. Lze tak mít za to, že žalobcem podané vyjádření, a předložené důkazní prostředky na výzvu k prokázání skutečností, ve vztahu k ostatním zjištěním správce daně, nemohly pochybnosti o deklarovaných obchodních případech odstranit. Ani ve svém podání ze dne 7. 8. 2017, ve kterém se žalobce vyjadřoval ke kontrolnímu zjištění, neuvedl žádné skutečnosti, které by měly vliv na výsledek kontrolního zjištění. Žalobce setrval na svém stanovisku, že vozidla skutečně pořídil od společnosti Ploceus s.r.o., přičemž zdůraznil, že veškeré v prodejním řetězci zahrnuté prodeje, kterých se d účastnil, dávaly ekonomické opodstatnění. Tímto opodstatněním bylo zajištění dostatečného odběru vozidel od jejich generálního dodavatele či jiných dealerů a umožnění jejich prodeje odběratelům mimo ČR do Německa, aniž by zároveň došlo k porušení obchodních dohod. Za tímto účelem proto došlo před samotným prodejem předmětných vozidel do zahraničí (Německa) k jejich opakovanému přeprodeji, který lze označit za formu řetězové dodávky. Žalobce na jednu stranu tvrdil, že nechtěl porušit

obchodní dohody, na druhou stranu předkládal daňové doklady, na kterých je jako dodavatel nových osobních automobilů uvedena obchodní společnost Ploceus s.r.o., která však nebyla oficiálním dealerem motorových vozidel, přitom členům distribuční organizace není povolena distribuce nových produktů opětovných prodejcům, kteří nejsou autorizováni k jejich prodeji. Žalobce na jednu stranu tvrdil, že neměl a ani nemohl mít relevantní informace o všech na řetězové dodávce zúčastněných subjektech, na druhou stranu uvedl, že před samotným prodejem předmětných vozidel do zahraničí (Německa) došlo k jejich opakovanému přeprodeji. Krajský soud ve shodě s názorem žalovaného tak považuje za zřejmé, že žalobce musel vědět, že budou předmětné automobily, které byly vyzvednuty k přepravě u dodavatelů personálně propojené osoby KARBIN, a.s. a které byly přepravovány přes Slovensko zpět do České republiky, u nichž docházelo k opakovanému přeprodeji, dodány právě žalobci. Ten totiž prokazatelně objednával dopravu a dopravce instruoval podrobnými informacemi o tom, kde mají být provedeny jednotlivé zastávky kamionů na focení přepravovaných vozidel, koho konkrétně (na jaká telefonní čísla) mají řidiči kontaktovat, kolik nákladních listů CMR má být vyplněno a jakými údaji, kam má pokračovat doprava po návratu do České republiky, popř. na kolik a konkrétně které daňové subjekty má být rozúčtována doprava.

67. K věci dále krajský soud uvádí, že průběh daňového řízení včetně rozsáhlého hodnocení nastalých skutečností žalovaný obsáhle zachytil v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Krajský soud se s vyslovenými závěry ztotožnil a ve shodě s žalovaným konstatuje, že žalobce neprokázal nárok na odpočet daně ve smyslu ust. § 72 a § 73 zákona o DPH. Žalobce sice předložil bezvadné daňové doklady, evidence pro účely daně z přidané hodnoty, e-mailovou korespondenci, dodací listy, atd., nicméně žádný z předložených důkazních prostředků ve spojení se zjištěními správce daně neměl takovou vypovídací hodnotu, aby prokázal, že předmětná přijatá plnění byla fakticky uskutečněna deklarovaným dodavatelem. Žalobce byl povinen prokázat, že mu byla předmětná plnění poskytnuta deklarovaným dodavatelem, tedy společností Ploceus s.r.o. Žalobcem podaná vyjádření, předložené důkazní prostředky a další zjištění nelze označit za důkazy prokazující, že k uskutečnění zdanitelných plnění fakticky došlo tak, jak je na dokladech deklarováno. V daném případě nebylo prokázáno, že plnění fakticky uskutečnil dodavatel deklarovaný na daňových dokladech.
68. Ve světle těchto závěrů nelze považovat žalobní námitky za důvodné.

Právo na osvobození od DPH - odběratel TAXIBUS s.r.o.

69. Z průběhu daňového řízení krajský soud zjistil, že žalobce v podaných daňových přiznáních k DPH za zdaňovací období červenec 2014, říjen 2014, září 2014, listopad 2014, prosinec 2014 a leden 2015 vykázal na ř. 20 jako plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně dle § 64 odst. 1 zákona o DPH dodání osobních automobilů pro slovenskou společnost TAXIBUS s.r.o.
70. K daným obchodním transakcím vyslovil žalovaný nepochybné přesvědčení, že předmětné zboží existovalo. Žalobce byl tedy dále při uplatnění nároku na osvobození od daně s nárokem na odpočet daně povinen prokázat splnění všech tří podmínek daných ust. § 64 odst. 1 daňového řádu. Dané ustanovení uvádí, 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.“ Přitom je na základě této právní úpravy i na základě následné judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 25. 11. 2015, č.j. 3 Afs 6/2015-30) zřejmé, že „*naplnění podmínek vyplývajících z ust. § 64 zákona o DPH je přitom povinná prokázat osoba povinná k dani, tedy plátce*“. Krajský soud tedy ve smyslu takto uvedeného hodnotil, zda žalobce důkazní břemeno ohledně splnění podmínek osvobození v daném případě unesl.

71. První podmínkou, jejíž splnění zákon o DPH vyžaduje, je skutečnost, že zboží být dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě. Dle § 4 odst. 1 písm. g) zákona o DPH je takovou osobou „*osoba, které bylo přiděleno daňové identifikační číslo pro účely DPH v rámci obchodování mezi členskými státy*“. V daném případě nebyla správcem daně ani žalovaným zpochybňována skutečnost, že společnost TAXIBUS s.r.o. je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě.
72. Druhá podmínka vyžaduje samotné dodání zboží, kdy se ve smyslu ust. § 13 odst. 1 zákona o DPH dodáním zboží rozumí právo nakládat se zbožím jako vlastník. Převod tohoto práva přitom představuje neodmyslitelnou součást každého dodání zboží, a jako takové proto představuje základní hmotně právní podmínku osvobození při dodání zboží uvnitř Evropské unie. Z článku 14 odst. 1 Směrnice vyplývá, že dodáním zboží se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník. Tento článek je implementován do vnitrostátního zákona o DPH do ustanovení § 13, dle kterého se dodáním zboží rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Z ustálené judikatury SDEU přitom vyplývá, že pojem „dodání zboží“ neodkazuje na převod vlastnictví způsoby, jež upravuje použitelné vnitrostátní právo, ale zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku (viz např. rozsudky ze dne 8. 2. 1990 ve věci C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, ze dne 4. 10. 1995 ve věci C-291/92 Armbrecht, ze dne 6. 2. 2003 ve věci C-185/01 Auto Lease Holland). Stejně tak z judikatury Nejvyššího správního soudu 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. Při posouzení splnění této podmínky krajský soud konstatuje, že žalobce v průběhu daňového řízení předložil řadu důkazních prostředků, navrhl výsledky svědků, nicméně žádný takto předložený nebo navržený důkazní prostředek neprokázal, že došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na deklarovaného odběratele, tedy společnost TAXIBUS s.r.o. Správce daně podrobně zmapoval pohyb vozidel a jejich přepravu (viz odst. [75] a [76] napadeného rozhodnutí, podrobně popsáno ve zprávě o daňové kontrole I, II a III), ze kterého vyplývá, že k faktickému dodání zboží společnosti TAXIBUS s.r.o. nedošlo, a to bez ohledu na skutečnost, zda byla nebo nebyla vozidla přepravována na Slovensko a zpět, zda byly kontrolovány kontaktními osobami VIN kódy přepravovaných vozidel a zda tato vozidla byla na předem určených zastávkách vyfocena. Lze rovněž přisvědčit názoru žalovaného, že samotná skutečnost, že převzetí vozidel bylo potvrzeno na nákladním listu CMR, jasně neprokazuje převzetí vozidel. Pouze dokazuje, že řidiči jednali v souladu s instrukcemi, které měli už při zahájení přepravy od svých dispečerů a ti je získali z objednávek, tedy dle instrukcí objednavatele přepravy - žalobce. Ze svědeckých výpovědí řidičů je naopak zřejmé, že k převodu vlastnického práva na společnost TAXIBUS s.r.o., ani dojít nemohlo (nebyly předávány doklady k vozidlům, klíčky a tím i totožnost kontaktní osoby nemusela být řidiči ověřována). Jak

také správce daně zjistil, veškerou dopravu hradil žalobce a ten ji měl i ve svých nákladech. S takovým závěrem však žalobce nesouhlasil a v průběhu daňové kontroly předložil daňové doklady vystavené na společnost TAXIBUS s.r.o., Ploceus, s.r.o. a KARBIN, a.s. Ani tyto předložené daňové doklady však pochybnosti správce daně neodstranily, neboť z nich nebylo zřejmé, jaká konkrétní doprava tak byla zprostředkována. Nadto správce daně zjistil, že daňové doklady vystavené na společnost TAXIBUS s.r.o. a společnost Ploceus s.r.o., nebyly do konce roku 2015 uhrazeny. I tyto skutečnosti vyvolávají jenom další pochybnosti o deklarovaných obchodních transakcích. Krajský soud přisvědčil i názoru žalovaného, dle něhož „Z odvolatelem doložených důkazních prostředků a odvolatelových tvrzení pak ani nevyplývá, že *jednal v dobré víře tak, jak je o tom učiněn výklad výše v odst. [34] až [38]. Daňový subjekt již v prvopočátku, tj. z jím uvedeného důvodu vstupu do dodavatelsko – obchodního řetězce nemohl nabýt dojmu, že se jedná o standardní obchodní vztah, a že na deklarovaného odběratele přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník, tzn., že by společnost TAXIBUS s.r.o. vzniklo oprávnění použít, spotřebovat nebo jinak užívat předmětné automobily. Jak již bylo uvedeno, daňový subjekt ke způsobu svého podnikání sdělil, že v období po změně obchodní politiky společnosti ŠKODA AUTO a.s. je kontaktoval pan Radek Strnad (jednatel společnosti Ploceus s.r.o.) a nabídl daňovému subjektu, že jim zprostředkuje možnost dodávat automobily společnosti TAXIBUS s.r.o., která potřebovala získat obrát při nákupu a prodeji vozidel a stát se tak vedle autopůjčovny i prodejcem vozidel s tím, že této nabídky využil. Jako důvod uvedl daňový subjekt skutečnost, že potřeboval uspokojit poptávku všech svých odběratelů (autorizovaných i neautorizovaných, v tuzemsku i v jiném členském státě) a zároveň neporušit obchodní politiku společnosti ŠKODA AUTO a.s. Z vyjádření daňového subjektu, ale i ze zjištění správce daně ohledně přepravy předmětných vozidel je zřejmé, že odvolatel musel po celou dobu vědět, že budou předmětné automobily, u kterých deklaroval dodání do jiného členského státu společnosti TAXIBUS s.r.o. dodány personálně propojené osobě společnosti KARBIN a.s., která je dodala svým odběratelům do jiného členského státu do Německa.“ Na základě výše uvedeného má krajský soud za to, že druhá podmínka tj. převod práva nakládat se zbožím jako vlastník na deklarovaného odběratele, nebyla naplněna.*

73. Třetí podmínka uvedená v ust. § 64 zákona o DPH stanoví, že předmětné zboží musí být odesláno či přepraveno do jiného členského státu. K tomu lze konstatovat, že dle ust. § 13 odst. 2 zákona o DPH se dodáním zboží do jiného členského státu rozumí dodání zboží, které je do jiného členského státu skutečně odesláno nebo přepraveno. Lze přisvědčit názoru žalovaného, že 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 Evropské unie. Tuto podmínku přitom nelze považovat za splněnou, jestliže zboží pouze dočasně opustilo území České republiky, a to ze zcela formálních důvodů. Nepostačí ani, aby žalobce prokázal, že dodal zboží svému odběrateli z jiném členském státě 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). Žalobce v průběhu daňového řízení mimo jiné předložil CMR listy, dle kterých byla předmětná vozidla (viz odst. [69]) přepravena z tuzemska na Slovensko. V daném případě však správce daně na základě poskytnutých informací zjistil, že tato vozidla byla obratem přepravena zpět do České republiky, kdy počátek a konec přepravy byl vždy v areálu žalobce. Přepravu objednával u externího dopravce HELICAR a.s. sám

žalobce, na kterého rovněž byly vystavovány daňové doklady za dopravu, a které žalobce i následně uhradil. Z e-mailové korespondence, objednávek vyplývá, že vše bylo předem plánováno a řízeno žalobcem. Takto zjištěné skutečnosti byly i potvrzeny provedenými svědeckými výpověďmi řidičů společnosti HELICAR a.s., z nichž vyplynulo, že vozidla byla dopravena do Moravského Sv. Jánů a obratem zpět do České republiky. Řidiči shodně vypověděli, že již při zahájení dopravy jim bylo známo, že tatáž vozidla povevou zpět do České republiky. Z výsledků svědků vyplývá, že kontaktní osoby (které měly být u „předání vozidel“, a na které jim byly dle objednávek poskytnuty telefony) neznali, totožnost kontaktních osob si neověřovali, řidiči předem věděli, že vozidla nebudou komukoliv předávána, že zůstanou umístěna na přepravním vozidle a následně převezena zpět do tuzemska. Kontaktní osoba si společně s řidičem pouze vyfotila VIN přepravovaných vozidel a potvrdila nákladní list CMR. Krajský soud na základě zjištěných skutečností tak ve shodě s názorem žalovaného konstatuje, že takto prezentovaný zcela formální vývoz vozidel do obce v jiném členském státě nelze považovat za dodání do jiného členského státu, které by mělo být osvobozeno od DPH s nárokem na odpočet podle § 64 zákona o DPH.

74. Krajský soud dále zjistil, že v případě dodání vozidla TMBCC73T1C9031776, které žalobce vykázal ve zdaňovacím období červenec 2014, předložil žalobce spolu s daňovým dokladem také předávací protokol, na kterém je uvedeno, že deklarované vozidlo bylo předáno na adrese Na Bělidle 503, Vrchlabí společnosti TAXIBUS s.r.o. V případě dodání vozidla TMBLC75L1F6017668, které žalobce vykázal ve zdaňovacím období listopad 2014, předložil žalobce spolu s daňovým dokladem také předávací protokol, sepsaný mezi žalobcem a společností HELICAR a.s., dle kterého převzala toto vozidlo k přepravě do společnosti TAXIBUS s.r.o. vozidlem 3L7 7480. Protokol podepsal za společnost HELICAR a.s. řidič V. P. dne 10. 11. 2014 v provozovně žalobce, Průmyslová 909, Mladá Boleslav. Krajský soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že předložené předávací protokoly nemohou prokázat, že předmětná vozidla byla přepravena na území jiného členského státu. Žalobce dále trval na tom, že v případě dodání vozidla VIN TMBCC73T1C9031776 společnosti TAXIBUS s.r.o. (červenec 2014) toto vozidlo předal odběrateli v provozovně žalobce ve Vrchlabí, a že při nesplnění podmínek kupujícím nelze ponechat odpovědnost za nenaplnění podmínek pro osvobození na dodavateli - žalobci jednajícím v dobré víře. Krajský soud přisvědčil žalovanému, že *„Tomuto tvrzení nenasvědčuje skutečnost uvedená v Osvědčení o registraci vozidla a v centrální evidenci vozidel, ze které je zřejmé, že předmětné vozidlo bylo dne 25. 3. 2013 přehlášeno na daňový subjekt a následně ho sám daňový subjekt dne 28. 8. 2014 přehlásil přímo na společnost CAR CLUB s.r.o. Další tvrzení daňového subjektu o tom, že se dozvěděl o nesplnění podmínek pro osvobození až v průběhu daňového řízení je v rozporu se skutečností, že F. H., jednatel daňového subjektu, byl v období od 13. 11. 2010 – 23. 12. 2011 a od 28. 1. 2015 až do současnosti jednatelem společnosti CAR CLUB s.r.o. a jeho manželka I. H. je jednatelkou společnosti CAR CLUB s.r.o. od 8. 7. 1998 a současně společníci od 18. 7. 2002. Odvolací orgán souhlasí se správcem daně, že daňový subjekt neprokázal, že byl v dobré víře, že předmětné vozidlo bylo přepraveno na území jiného členského státu. Vzhledem k personálnímu propojení přinejmenším vědět mohl, že k dodání na Slovensko nedošlo.“* Na základě výše uvedeného má krajský soud ve shodě s názorem správce daně i žalovaného za to, že ani třetí podmínka ust. § 64 zákona o DPH, tj. zboží musí být odesláno či přepraveno do jiného členského státu, nebyla naplněna.

75. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
76. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

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

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

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

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

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

Hradec Králové 15. prosince 2020

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu