



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., a soudců Mgr. Barbory Berkové a Mgr. Michala Rendy ve věci

žalobce: **Ing. M. Ž.**
bytem R. 624/43, L., S. r.
zastoupen daňovým poradcem Ing. I. P.
sídlem Ř. 11d, B.

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 11. 2016, č. j. 51346/16/5300-21444-711869, ve věci doměření daně z přidané hodnoty

takto:

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

Odůvodnění:

1. Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 9. 6. 2015 dodatečný platební výměr č. j. 1251657/15/3107-50522-805063, kterým žalobci za

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2011 doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 542 455 Kč, a současně rozhodl o povinnosti uhradit penále ve výši 108 491 Kč. Žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 28. 11. 2016 zamítl odvolání žalobce a rozhodnutí správce daně potvrdil.

2. Při daňové kontrole v rámci prověřování splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH ze zdanitelného plnění přijatého žalobcem od společnosti Na vaší straně s. r. o. správce daně zjistil, že žalobce zdanitelná plnění (osvěžovače vzduchu v podobě reklamních stromků), přijatá od uvedené společnosti, měl poskytnout rumunskému odběrateli A.F.T. C. S.R.L. (dále jen „A.F.T. C.“), k čemuž během daňové kontroly předložil tři daňové doklady (č. X ze dne 22. 12. 2011 na částku 1 072 573 Kč, č. X ze dne 27. 12. 2011 na částku 545 376 Kč a č. X ze dne 28. 12. 2011 na částku 1 636 128 Kč). Správce daně vyzval žalobce, aby prokázal ve smyslu § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), že předmětné zboží splňuje podmínky pro osvobození od daně, tj. že bylo dodáno osobě registrované k dani a odesláno nebo přepraveno z tuzemska do jiného členského státu Evropské unie. Žalobce uvedl, že se společností A.F.T. C. navázal spolupráci v roce 2010, že odběratel si zboží převzal a na vlastní náklady odvezl a navrhl ověření dodání zboží u jeho odběratele v Rumunsku. Naložení zboží na dopravní prostředek přistavený odběratelem měl potvrdit Mgr. P. N.
3. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal dodání předmětného zboží do jiného členského státu a nesplnil tak podmínky pro uplatnění osvobození od DPH dle § 64 ZDPH. Plnění uskutečněná žalobcem proto posoudil jako plnění tuzemská s povinností přiznat daň na výstupu dle § 21 ZDPH. Správce daně se ve zprávě o daňové kontrole dále podrobně vypořádal s námitkami žalobce vůči nesprávné aplikaci závěrů rozsudku SDEU na posuzovanou věc.
4. V odvolání proti vydanému dodatečnému platebnímu výměru žalobce uvedl, že odběratel A.F.T. C. si dle dodací podmínky DAP zboží převzal na místě určení a na vlastní náklady přepravil do Rumunska. Přeprava byla na místo určení zajišťována žalobcem i rumunským odběratelem prostřednictvím třetí osoby. Dovolával se výsledku svědka Mgr. N., kterého navrhoval již v průběhu daňové kontroly, avšak správce daně jeho výslech odmítl s argumentací, kterou nelze akceptovat, neboť by tento svědek potvrdil, na jaký dopravní prostředek bylo zboží naloženo a kdo byl přepravcem. Dále uvedl, že přepravu zboží dne 8. 12. 2011 ze skladu žalobce v obci H. M. zajišťoval dopravce V. M., který následně doplnil náklad v Brně a pokračoval do Liptovského Mikuláše, kde si odběratel přeložil zboží na další dopravní prostředek a pokračoval v přepravě do Rumunska. Dopravu dle žalobce zajišťovala společnost G. s.r.o., která ji následně objednatelům rozúčtovala. Navrhl proto důkaz výsledkem dopravce V. M. Dále namítal, že správce daně nepostupoval při posuzování nároku na osvobození od daně v souladu s judikaturou SDEU. Doložení skutečnosti, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nelze po odběrateli vymáhat, proto rozsudek SDEU C-409/04 Teleos ukládá správci daně povinnost vybrat daň od odběratele, který se zavázal, že předmětné zboží dopraví do jiného členského státu. Zjistí-li se, že k odeslání či přepravě zboží nedošlo, je významné, zda plátce přijal všechna opatření, která od něho mohou být rozumně požadována k prokázání nároku na osvobození dodání do jiného členského státu. Žalobce si při uzavírání obchodu nepočínal lehkovážně, byl s daným obchodním partnerem opakovaně v kontaktu, ověřil si o něm všechny dostupné informace, mj. že se jedná o registrovaného plátce DPH, přepravu

na Slovensko provedl dopravce, kterého žalobce zná, a při nakládání zboží byla žalobcem pověřená osoba. Navrhl proto, aby bylo v rámci mezinárodní spolupráce prověřeno, zda rumunský odběratel vykázal v daňovém přiznání předmětné plnění jako zboží pořízené z jiného členského státu, a aby byl vyslechnut jeho jednatel, p. Z. T., který potvrdí nákup zboží, jeho dopravu mimo ČR a skutečnost, jak s ním bylo dále naloženo. Tento důkaz dle žalobce správce daně bez dostatečného důvodu rovněž odmítl. K prokázání svých tvrzení žalobce doložil fakturu za přepravu č. 2011/0563, dva nákladní listy CMR a prohlášení pořizovatele zboží v angličtině, k němuž uvedl, že při neochotě správce daně ověřit si jeho tvrzení u odběratele, požádal jej sám o vystavení prohlášení dle § 64 odst. 5 ZDPH.

5. V rámci odvolacího řízení bylo významně doplněno dokazování. Kromě žalobcem předložených listin byly provedeny výslechy svědků V. M. a R. K., statutárního zástupce společnosti G. s.r.o., a dále bylo v rámci mezinárodní výměny informací obstaráno sdělení rumunské finanční správy o prověření dodání předmětného zboží odběrateli A.F.T. C. Po provedeném dokazování žalovaný uzavřel, že žalobce neunesl své důkazní břemeno tím, že neprokázal ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu faktické dodání předmětných plnění do jiného členského státu odběrateli A.F.T. C., tj. nepředložil důkazní prostředky, které by prokázaly oprávněnost uplatněného osvobození od DPH dle § 64 ZDPH, konkrétně skutečnost, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu. V důsledku toho se dle žalovaného žalobce dostal do rozporu s § 21 odst. 1 ZDPH, když z těchto plnění neodvedl za předmětné zdaňovací období daň na výstupu.
6. Žalobce žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě požadoval zrušení žalobou napadeného rozhodnutí, jakož i zrušení rozhodnutí správce daně. Uvedl, že dodal zboží s místem plnění v tuzemsku (viz § 7 odst. 2 ZDPH) osobě registrované v jiném členském státě (konkrétně v Rumunsku) a zajistil prostřednictvím svých obchodních partnerů dopravu zboží do jiného členského státu, konkrétně na Slovensko, čímž naplnil podmínky požadované na osvobození dodání zboží od DPH, a to s plným nárokem na odpočet daně (viz § 64 ZDPH). Podmínky jsou tyto: (1) odběratel je osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, (2) zboží fakticky opustilo území tuzemska (ZDPH ani Směrnice nepožadují, aby bylo zboží nutně dopraveno do členského státu, kde je registrován odběratel) a (3) dopravu zajistí žalobce, odběratel nebo jím pověřená osoba. Žalobce je pak přesvědčen, že všechny podmínky stanovené ZDPH splnil, když prokázal, že předmět plnění – osvěžovače vzduchu – nezpochybnitelně nakoupil od svého dodavatele, zboží dodal osobě registrované k DPH v Rumunsku, což doložil mj. jejím prohlášením vydaným v souladu s § 64 odst. 5 ZDPH a zajistil přepravu zboží prostřednictvím pověřené osoby. Žalovanému a správci daně vytýkal, že:
 - a) neprovedli navržený výslech svědka Mgr. N. Žalovaný uvedl, že jí nebylo potřeba, že by navržený svědek prokázal pouze, že zboží bylo naloženo a totožnost dopravce, přičemž potvrzení těchto informací svědkem by nemohlo osvědčit dodání předmětného zboží z tuzemska do jiného členského státu, neboť samotné potvrzení nakládky v tuzemsku ani ztotožnění přepravce tuto skutečnost neprokazuje. Svědek by však osvědčil, jaké zboží bylo dopravci žalobcem naloženo (protože byl osobně přítomen u nakládky zboží) a současně by osvědčil i místo nakládky. Takto provedená svědecká výpověď by vyvrátila závěry žalovaného, že žalobce neprokázal, jaké zboží bylo předmětem dopravy, a kde bylo zboží fakticky naloženo (obě vyjádřené pochybnosti byly podkladem k závěru žalovaného, že ze strany žalobce nedošlo k dodání zboží tak,

jak deklaroval). Provedením navrženého výsledku by došlo z uzavření logického řetězce, který by žalovanému prokázal, jaké zboží bylo dopraveno do jiného členského státu. Svědek K. osvědčil, že zajistil přepravu zboží, svědek M. osvědčil, že pro žalobce v deklarovaném období zajistil dopravu zboží na Slovensko, a chybějící výpověď svědka N. by obě výpovědi propojila;

- b) skutečnost, že na CMR listu je uveden jako příjemce zboží společnost B. S. s. r. o. namísto deklarovaného odběratele, není pro daňové řízení relevantní. Žalobce zajišťoval přepravu zboží do místa sídla společnosti B. S. s. r. o. Z tohoto místa si pak zajišťoval přepravu rumunský odběratel. Při vyplňování CMR listů se vždy uvádí reálný příjemce zboží (tedy ten, u koho je ukončena přeprava). Je docela možné, že jmenovaná slovenská společnost má s deklarovaným odběratelem smlouvu o skladování zboží, zajišťovala pro něj logistické služby ohledně dodaného zboží, a proto byla uvedena jako příjemce zboží. Tuto skutečnost však správce daně neprověřoval;
- c) z rozsudku SDEU ve věci C-409/04 Teleos žalovaný opomněl uvést závěr, že žalovaný byl povinen zkoumat, zda žalobce přijal všechna opatření k prokázání osvobození při dodání zboží do jiného členského státu. Pouze konstatoval, že tomu tak podle jeho názoru nebylo;
- d) zajištění dopravy přenechal žalobce pořizovateli (viz citace rozsudku NSS č. j. 8 Afs 14/2010-211 uvedená na str. 11 předposlední odstavce). Tato skutečnost nikdy nenastala, protože přepravu z tuzemska zajišťoval žalobce prostřednictvím „svého přepravce“. Uvedený závěr však ilustruje, jak žalovaný seskládal okolnosti prověřovaného obchodního případu, aby odůvodnil svoje stanovisko.

7. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. Ve vztahu k podmínkám nároku na osvobození od DPH odkázal na body 17-26 žalobou napadeného rozhodnutí, kde popsal, jaká právní úprava se na daný případ vztahuje a jaké byly povinnosti žalobce. Poukázal na skutečnost, že využil institutu mezinárodního dožádání k ověření, zda danou obchodní transakci zachytil v daňovém přiznání i rumunský odběratel. Odpověď rumunské finanční správy byla negativní. Není tedy zřejmé, z čeho žalobce usuzuje, že daň byla odběratelem odvedena. Daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací, nýbrž je dle § 92 daňového řádu daňový subjekt povinen prokazovat veškeré skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání. Pokud tedy žalobce tvrdí, že zdanitelná plnění byla osvobozena od DPH, musí prokázat, že splnil veškeré podmínky pro jeho přiznání. Žalobce předmětná plnění žalobce vůbec nezahrnul do svého daňového tvrzení a souhrnného hlášení, což je jeho zákonnou povinností. V průběhu daňové kontroly pak tvrdil, že uvedená plnění v obou podáních uvedl. Důkazní prostředky, které by prokázaly oprávněnost uplatněného osvobození od DPH dle § 64 ZDPH, konkrétně přepravu zboží do jiného členského státu, žalobce neoznačil. Ke konkrétním žalobním bodům žalovaný uvedl:

- ad a) neprovedení výsledku Mgr. N. mělo svůj racionální důvod, jeho provedení by bylo nadbytečné, jak žalovaný v napadeném rozhodnutí popsal. Dle tvrzení žalobce měl totiž svědek potvrdit nakládku zboží na dopravní prostředek odběratele a identifikovat dopravce, který provedl dopravu. Potvrzení těchto informací svědkem by nemohlo osvědčit dodání předmětného zboží z tuzemska do jiného členského státu, neboť samotné potvrzení nakládky v tuzemsku ani ztotožnění přepravce tuto skutečnost neprokazuje. V bodě 38 napadeného rozhodnutí je pak uvedeno, proč nebyl vyslechnut pan T. Z., jednatel rumunského odběratele;

ad b) prokázat splnění podmínek pro osvobození je zcela záležitostí daňového subjektu. Tvrzení žalobce, že na CMR listu má být vždy uvedena osoba, u které byla ukončena přeprava, se nezakládá zcela na pravdě. List CMR se vystavuje vždy jeden na celou realizovanou přepravu až ke konečnému příjemci zboží, proto měla být na listu CMR jako příjemce uvedena společnost A.F.T. C. Přeprava také neměla být ukončena na Slovensku, zde mělo pouze dojít k překládce zboží na dopravní prostředek rumunského odběratele. To však žalobce neprokázal.

8. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). V souladu s § 51 s. ř. s. rozhodl krajský soud o žalobě bez jednání.
9. Pro nyní posuzovanou věc je stěžejní zodpovězení otázky, zda žalobce prokázal oprávněnost jím uplatněného nároku na osvobození od daně s nárokem na odpočet daně při dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 odst. 1 ZDPH.
10. V souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu krajský soud konstatuje, že odpočet DPH je veřejnoprávním nárokem, jehož uplatnění je možné pouze za zákonem stanovených podmínek, přitom plátce, který uplatňuje odpočet DPH, musí oprávněnost nároku, deklarovaného v daňovém přiznání, správci daně prokázat. Nejvyšší správní soud v řadě svých rozhodnutí potvrdil, že daňový doklad per se není poukázkou na vznik nároku na odpočet daně: aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, musí věrně zobrazovat právě faktickou stránku věci. Jak uvedl zdejší soud např. v rozsudku sp. zn. 1 Afs 10/2010, *„Neodpovídají-li některé nebo dokonce všechny údaje uvedené na daňovém dokladu skutečnosti, nelze mechanismus předvídaný v § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty využít. Jinými slovy obecně sice samotné předložení formálně bezvadného daňového dokladu postačuje k prokázání vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, avšak vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na tomto dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně, ztrácí daňový doklad svoji důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem.“*
11. Podle § 64 odst. 1 ZDPH *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.* Odstavec 5 citovaného ustanovení pak stanoví: *„Dodání zboží do jiného členského státu lze prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky.*
12. Jak popsál Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 6. 12. 2016, č. j. 7 Afs 262/2016-33, má předmětná právní úprava svůj předobraz v čl. 138 a 139 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Pro interpretaci pojmu intrakomunitární dodání, tj. dodání do jiného členského státu, je třeba využít mimo jiné i judikaturu Soudního dvora Evropské unie. Stěžejním rozhodnutím je v této souvislosti rozsudek Soudního dvora ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-409/04 Teleos plc a další, Sb. rozh. s. I-07797. Z tohoto rozsudku plyne, že aby byla transakce kvalifikována

jako dodání zboží uvnitř Unie, musí dojít jednak k převedení práva nakládat jako vlastník s určitým hmotným majetkem, a jednak k odeslání nebo přepravě zboží prodávajícím nebo samotným pořizovatelem, nebo jejich jménem, do jiného členského státu, než ze kterého je zboží odesíláno. Základním znakem operace uvnitř Unie je totiž fyzický pohyb zboží z členského státu při dodání do jiného členského státu, tedy jeho skutečné přemístění mezi členskými státy (srov. zejména body 40 až 42 rozsudku). Dále lze poukázat na rozsudek Soudního dvora ze dne 27. 9. 2012, *Vogtländische Straßen-, Tiefund Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch*, C-587/10, bod 29, v němž se uvádí, že od daně z přidané hodnoty je osvobozeno „dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno prodávajícím nebo na jeho účet, popřípadě pořizovatelem nebo na jeho účet, mimo území členského státu, avšak uvnitř Unie, a uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než v tom, kde se přeprava nebo odeslání zboží začaly uskutečňovat.“ (srov. i rozsudek Soudního dvora ze dne 7. 12. 2010, *R.*, C-285/09, bod 40).

13. Výkladem podmínek nutných k přiznání předmětného osvobození se pak opakovaně zabýval i Nejvyšší správní soud, který např. v rozsudku ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012 - 45, uvedl, že aby si daňový subjekt mohl „*uplatnit nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty v souladu s § 64 zákona o DPH, musí být kumulativně splněny tři podmínky. Zboží musí být dodáno do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, zboží musí být odesláno (přepraveno) do jiného členského státu a přeprava zboží musí být zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou.*“ (srov. také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014 - 49, či ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015 - 30).
14. Žalovaný v napadeném rozhodnutí v souladu s výše uvedenými judikaturními závěry zdůraznil, že prokázání podmínek pro osvobození při dodání zboží do jiného členského státu leží na daňovém subjektu, resp. plátcí daně, který podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět ve svých daňových tvrzeních a dalších podáních. Již výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012 - 45 uvádí, že: „*Naplnění zmíněných podmínek vyplývajících z § 64 zákona o DPH je v souladu s § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, povinna prokázat osoba povinná k dani (plátce).*“ Obdobně rovněž judikoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 6. 2013, č. j. 5 Afs 63/2012-57.
15. K unesení tohoto důkazního břemene ovšem, jak je již výše zdůrazněno, nemusí stačit předložení formálně bezvadných účetních či jiných dokladů. Daňový subjekt je povinen prokázat, že skutečně došlo ke splnění podmínek daných § 64 odst. 1 ZDPH. Doklady o uskutečnění zdanitelného plnění, byť se všemi zákonnými náležitostmi, nemohou být proto podkladem pro uznání nároku na osvobození od DPH, není-li současně prokázáno, že k uskutečnění podmínek podmiňujících osvobození zdanitelného plnění od daně z přidané hodnoty fakticky došlo.
16. V posuzované věci bylo předmětem sporu naplnění druhé podmínky, tedy zda bylo zboží (reklamní vonné stromky) dodáno do jiného členského státu (do Rumunska) ve smyslu ZDPH. Správce daně a žalovaný přitom vytkli žalobci, že splnění této podmínky neprokázal, neboť přepravu předmětného zboží do jiného členského státu neprokázaly ani jím předložené mezinárodní nákladní listy, ani výpovědi tvrzených dopravců a ani dodatečně doložené potvrzení odběratele dle § 64 odst. 5 ZDPH. Krajský soud žalobcem předložené důkazní prostředky (ve shodě s žalovaným a správcem daně) nepovažuje za

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

dostatečné k prokázání, že předmětné zboží bylo fakticky dodáno do smlouveného jiného členského státu.

17. Z obsahu žalobou napadeného rozhodnutí krajský soud zjistil, že žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí označil za stěžejní spornou otázku přepravy předmětného zboží z tuzemska do jiného členského státu, jakožto hmotněprávní podmínku nároku na osvobození od DPH dle § 64 ZDPH. Žalovaný odkázal na rozsudek SDEU ve věci C-409/04 Teleos a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, podle nichž je pro posouzení plnění jako plnění osvobozeného od daně podle § 64 ZDPH povinen plátce prokázat faktické odeslání nebo přepravení zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani. Poukázal na skutečnost, že zatímco v rámci daňové kontroly žalobce uvedl, že zboží si převzal a na vlastní náklady odvezl odběratel A.F.T. C., v rámci odvolání změnil své tvrzení a jako společnost, která měla zajišťovat přepravu předmětného zboží, uvedl společnost G., s. r. o. a jako dopravce, který měl provést dne 8. 12. 2011 část přepravy zboží ze skladu v obci H. M. do L. M., kde mělo dojít k překládce zboží na dopravní prostředek odběratele, označil V. M. Dále žalovaný hodnotil žalobcem předložené nákladní listy. Uvedl, že na listu CMR č. X je jako odesílatel uvedena společnost G. a jako příjemce společnost B. S. s.r.o., místo nakládky Brno, místo vykládky Liptovský Mikuláš, přepravované zboží není specifikováno, den nakládky 7. 12. 2011, a na dokladu CMR č. 5387457 je jako odesílatel uvedena Na vaší straně s. r. o. a jako příjemce Business Slovakia s.r.o., místo nakládky B. + H. M., přičemž text H. M. je uvedený jiným rukopisem než zbytek ručně psaného textu, místo vykládky L. M., přepravované zboží bez bližší specifikace, den nakládky 8. 12. 2011. Měla-li se dle tvrzení odvolatele přeprava předmětného zboží uskutečnit dne 8. 12. 2011, pak není zřejmé, proč je na jím předloženém nákladním listu CMR ze dne č. X uvedena jako odesílatel společnost N. v. s. s. r. o., která byla dodavatelem reklamních stromků žalobci, a nikoliv žalobce. Dále není jasné, z jakého důvodu je na předmětném nákladním listu CMR jako příjemce uvedena společnost B. S. s.r.o., když příjemcem zboží měla být dle tvrzení odvolatele i podle údajů na předložených daňových dokladech společnost A.F.T. C. a nákladní list CMR měl být vystaven na celou přepravu. Další rozpornou skutečností je dle žalovaného fakt, že na předmětném nákladním listu CMR je uvedeno jako datum dodání zboží 8. 12. 2011, zatímco na příslušných daňových dokladech pro společnost A.F.T. C. je jako datum uskutečnění zdanitelného plnění uvedeno 22. 12. 2011, 27. 12. 2011 a 28. 12. 2011, přičemž dle § 21 odst. 3 ZDPH se při dodání zboží zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem dodání dle § 13 odst. 1 ZDPH případně dnem převzetí. Podpis příjemce na uvedeném nákladním listu CMR je nečitelný a razítko příjemce chybí. Dále žalovaný popsal, co ve svých výpovědích uvedli R. K., jednatel společnosti G., s. r. o., a V. M. Dle názoru žalovaného svědek K. toliko uvedl, že dopravce V. M. provedl pro žalobce v blíže nespecifikovaném termínu přepravu blíže neurčeného zboží a tuto přepravu vyfakturoval na společnost G., s. r. o. Výpověď však neprokazuje faktické dodání předmětného zboží do jiného členského státu odběrateli A.F.T. C., neboť z ní nejsou zřejmé žádné konkrétní skutečnosti. Svědek rovněž nebyl schopen poskytnout žádné informace k další přefakturaci předmětné přepravy, ke které mělo dle tvrzení žalobce dojít. Dále žalovaný identifikoval rozpory ve výpovědích R. K. a V. M. stran toho, jakým způsobem měla být mezi nimi provedena úhrada přepravy a jaké dokumenty měl dopravce V. M. předat společnosti G., s. r. o. pro fakturaci. Dále žalovaný uvedl, že žalobcem tvrzenou nakládku zboží v H. M. svědek V. M. nepotvrdil a tato neplyne ani z jím předložených nákladních listů, neboť ručně dopsaný text „H. M.“ v CMR předloženém

žalobcem se na CMR předloženém svědkem nevyskytuje. Tato skutečnost dle názoru žalovaného nasvědčuje účelové úpravě nákladního listu CMR předloženého žalobcem a snižuje tak věrohodnost tvrzení žalobce o faktickém uskutečnění přepravy deklarovaného zboží. Výpověď svědka V. M. dle žalovaného nepotvrdila, že předmětem jím uskutečněných přeprav bylo zboží deklarované žalobcem, tedy reklamní stromky, neboť svědek nevěděl, jaké zboží je předmětem přepravy, přičemž tato skutečnost nevyplývá ani z předložených listů CMR. V. M. rovněž nepotvrdil předání zboží odběrateli A.F.T. C. Dále žalovaný uvedl, že v rumunský správce daně uvedl, že nemůže potvrdit uskutečnění předmětných transakcí, neboť společnost A.F.T. C. žádné intrakomunitární transakce ve vztahu k žalobci za zdaňovací období měsíce prosince roku 2011 v rámci svých daňových přiznání neuvedla. Intrakomunitární transakce tato společnost deklarovala pouze v měsíci listopadu roku 2011, avšak ve vztahu k jiné zahraniční společnosti. Dále rumunská finanční správa uvedla, že na společnost A.F.T. C. byl dne 12. 5. 2014 prohlášen rozhodnutím soudu konkurz. Žalobcem doložené potvrzení dle § 64 odst. 5 ZDPH, z jehož textu vyplývá, že společnost A.F.T. C. potvrzuje, že obdržela zboží dodané žalobcem na základě faktur č. X, č. X a č. X a dopravila je do jiného členského státu, žalovaný hodnotil jako nevěrohodné a účelové. Poukázal na skutečnost, že na potvrzení není uvedeno datum vystavení a není zde uveden čitelný podpis, tudíž nelze rozeznat, kdo je podepsal, potvrzení bylo předloženo dodatečně až v rámci odvolacího řízení, přičemž v době podání odvolání (4. 8. 2015), jehož přílohou bylo toto potvrzení, byla společnost A.F.T. C. již více než rok v konkurzu a v daňovém přiznání žádné intrakomunitární transakce ve vztahu k žalobci za zdaňovací období měsíce prosince roku 2011 nepřiznala. Dále žalovaný uvedl, že k jeho pochybnostem přispělo i tvrzení žalobce v podání ze dne 11. 7. 2016 o tom, že zboží určené pro rumunského odběratele předal k přepravě dne 27. 12. 2011, které je v rozporu s jeho dřívějším tvrzením a jím doloženými doklady, jimiž deklaroval uskutečnění přepravy předmětného zboží dne 8. 12. 2011.

18. Zdejší soud předně uvádí, že samotné faktury vystavené žalobcem společnosti A.F.T. C., ač formálně bezchybné, skutečně faktické přemístění zboží do Rumunska neprokazují. Dále uvádí, že žalobce v průběhu celého daňového řízení neoznačil žádný důkazní prostředek, mající vztah k dodání předmětného zboží do Rumunska. Žalobce nepředložil žádné předávací protokoly či dodací listy. Krajský soud bezesbýtku ztotožňuje s výše uvedenými úvahami, jimiž žalovaný hodnotil prohlášení rumunského odběratele dle § 64 odst. 5 ZDPH, které teprve v odvolacím řízení předložil žalobce v angličtině. Datum vystavení tohoto prohlášení není známé, avšak žalobce sám uvedl, že si jej obstaral až poté, co správce daně odmítl ověřovat relevantní skutečnosti mezinárodním dožádáním a výsledkem jednání společnosti A.F.T. C. Toto prohlášení, i kdyby bylo považováno za relevantní důkaz (což rozhodně není), by tedy nemohlo nijak založit oprávněné přesvědčení žalobce v době podání daňového přiznání o existenci podmínek pro osvobození od daně. Ostatně žalobce ani tvrzený odběratel v Rumunsku předmětnou obchodní transakci v daňových přiznáních neuvedli. Stejně tak krajský soud aprobejuje i hodnocení dalších důkazů žalovaným, které žalobce, jenž postupně měnil i skutková tvrzení ohledně zajištění a realizace přepravy předmětného zboží způsobem, který správce daně i žalovaný popsali, označoval. Žalobce totiž původně tvrdil, že přepravu zajišťoval pouze odběratel, později svou verzi změnil tak, že přeprava byla zajištěna jím jako dodavatelem a společností A.F.T. C. jako odběratelem společně, přičemž však nebyl schopen konkrétně popsat, jakým způsobem měla doprava přesně proběhnout, kdo komu

měl zboží předat atd. Žalovaný popsal nesrovnalosti v žalobcem předložených nákladních listech, které měly (podpůrně, nikoli přímo!) prokázat uskutečnění přepravy předmětného zboží do jiného členského státu, a které je skutečně činí nezpůsobilými prokázat přepravu předmětného zboží do Rumunska plátcí registrovanému k DPH. Dále se krajský soud ztotožňuje i s hodnocením výpovědí obou vyslechnutých svědků jako nekonkrétních a částečně vzájemně rozporných, a tudíž rovněž neprokazujících předmětnou přepravu. S ohledem na výše uvedené nelze správním orgánům vytýkat, že dospěly k závěru, že stěžovatel neprokázal oprávněnost uplatněného nároku na osvobození od daně s nárokem na odpočet daně ve smyslu výše citované právní úpravy a judikatury. V podrobnostech soud odkazuje na žalobou napadené rozhodnutí.

19. Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku vytýkající správci daně a žalovanému, že nevyslechli svědka Mgr. N., který měl být osobně přítomen nakládce zboží. Předně zdejší soud konstatuje, že není povinností správního orgánu vyhovět všem důkazním návrhům účastníka řízení. Dle ustálené judikatury Ústavního soudu není nutné navržený důkaz provést *„jestliže skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení, není-li navržený důkaz způsobilý ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, anebo je odůvodněně nadbytečný, jelikož skutečnost, k níž má být proveden, byla již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností ověřena nebo vyvrácena jinak (sp. zn. I. ÚS 733/01, III. ÚS 569/03, IV. ÚS 570/03, II. ÚS 418/03), přičemž rozsah dokazování je z jiných důkazních pramenů dostatečný pro to, aby bylo možno náležitě zjistit skutkový stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, a to v rozsahu, který je nezbytný pro rozhodnutí soudu, jako tomu bylo v dané věci“* (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 2. 7. 2009, sp. zn. I. ÚS 972/09). Neprovedení důkazu je nicméně v každém případě třeba řádně odůvodnit (nálezy Ústavního soudu ze dne 23. 6. 2015, sp. zn. II. ÚS 2067/14). Žalovaný tomuto požadavku dostal a neprovedení výsledku podrobně a přezkoumatelně odůvodnil v bodě 36 napadeného rozhodnutí a soud se s jeho názorem ztotožňuje a v podrobnostech na něj odkazuje. Výslech Mgr. N., tak jak byl žalobce navržen, nemohl přispět k objasnění věci. Žalobce netvrdil, že by se tento svědek přímo účastnil přepravy zboží a že by tedy mohl jakkoli přepravu do jiného členského státu potvrdit. Pomine-li krajský soud skutečnost, že z nákladních listů předložených žalobcem, ani z výpovědi svědka V. M. nevyplývá, že by se tato osoba nakládky zboží (u níž je ostatně sporné i to, kdy a kde k ní mělo dojít) účastnila, je podstatné, že správce daně provedl výslech svědků, kteří se přepravy, či jejího zajištění měly přímo účastnit a tyto výpovědi pak žalovaný podrobil hodnocení. Krajský soud nesouhlasí s žalobcem, že případná výpověď svědka Mgr. N., který měl vnést jasno do toho, jaké zboží a na jakém místě bylo naloženo, by mohlo být pomyslným jediným chybějícím střípkem do jinak celistvé mozaiky dokumentující přepravu předmětného zboží do Rumunska. Ostatní provedené důkazy totiž žádný ucelený řetězec netvoří. Žalobce předložil mezinárodní nákladní list CMR ze dne 8. 12. 2011, který se co do údajů o odesílateli a příjemci zboží vůbec neshoduje se smluvními stranami uvedenými na předložených daňových dokladech (fakturách) a který za den nakládky označuje den 8. 12. 2011, který se neshoduje s daty, uvedenými jako data uskutečnění zdanitelného plnění na fakturách. I pokud by bylo možné hodnotit tento nákladní list jako důkaz svědčící o přepravě předmětného zboží (což dle názoru soudu nelze), je nutné zdůraznit, že se mělo jednat toliko o přepravu na Slovensko, kde však stopa zcela končí a chybí důkaz o tom, zda a kým bylo předmětné zboží přeloženo na kamion dalšího přepravce, který jej měl přepravit smluvenému obchodnímu partnerovi, registrovanému plátcí DPH, do Rumunska, jak žalobce tvrdil. Tvrzení žalobce v žalobě,

uvedené výše jako žalobní bod b) o tom, že je možné, že společnost Business Slovakia s. r. o. skladovala zboží pro rumunského odběratele, je zcela spekulativní a není zřejmé, proč by spekulace žalobce měl správce daně jakkoli prověřovat. Krajskému soudu tedy není zřejmé, jak by výpověď Mgr. N. mohla vyvrátit veškeré existující pochybnosti správce daně tvořené komplexem provázaných skutečností.

20. Z uvedených důvodů krajský soud dospěl k závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, co se týče podmínky faktického dodání zboží do jiného členského státu dle § 64 odst. 1 ZDPH a orgány finanční správy postupovaly správně, když právo na odpočet daně žalobci odepřeli. Žalobce uplatnil nárok na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu, aniž disponoval jakýmkoli důkazem o tom, že byla dodávka realizována skutečně tak, jak bylo mezi ním a rumunským obchodním partnerem sjednáno a že zboží bylo skutečně přepraveno do jiného členského státu.
21. K námitce žalobce, že z rozsudku SDEU ve věci C-409/04 Teleos žalovaný opomněl uvést závěr, že byl povinen zkoumat, zda žalobce přijal všechna opatření k prokázání osvobození při dodání zboží do jiného členského státu, krajský soud uvádí, že žalobce směřuje závěr o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění s účastí daňového subjektu na podvodu.
22. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 1. 2017, č. j. 6 Afs 148/2016 - 30, mimo jiné konstatoval, že závěry o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění daňovým subjektem a o účasti daňového subjektu na podvodu nejsou kompatibilní. Než začne správce daně jakkoliv zkoumat a prokazovat případnou účast na daňovém podvodu, musí mít postaveno najisto, zda k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění došlo (shodně např. i rozsudek č. j. 6 Afs 170/2016 - 30). Je totiž nutné pečlivě rozlišovat případy, kdy nárok na odpočet DPH plátcí vůbec nevznikne, neboť plátce neprokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec, či v deklarovaném rozsahu došlo, od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikl (neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno), avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat (což je v souladu s judikaturou SDEU především v případě nárokování odpočtu zneužívajícím způsobem či v důsledku daňových podvodů). Teprve tehdy, prokáže-li daňový subjekt, že k plnění, s jehož uskutečněním je spojen vznik nároku na odpočet daně, skutečně došlo, je na místě položit si otázku, zda se tak nestalo v důsledku zneužívajícího či podvodného jednání. Pokud však k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec nedošlo, respektive daňový subjekt v tomto směru neunesl důkazní břemeno, je zbytečné se případným podvodným jednáním z povahy věci zabývat. Postup plátce daně, který vykáže neexistující plnění, na základě něhož následně nárokuje odpočet DPH, lze sice také považovat v jistém (širším) smyslu za podvodný, avšak daňová povinnost mu v tomto případě bude zvýšena nikoli proto, že se dopustil či účastnil podvodu, ale proto, že nárok na odpočet mu vůbec nevznikl, neboť fakticky nebylo žádné zdanitelné plnění uskutečněno, resp. nebylo prokázáno, že bylo způsobem deklarovaným na daňových dokladech realizováno.
23. V posuzované věci žalobce neprokázal, že by se zdanitelné plnění v podobě prodeje předmětných reklamních vonných stromků uskutečnilo tak, jak na daňových dokladech deklaroval, tj. že by je ve dnech tvrzených na fakturách dodal toto zboží rumunské společnosti A.F.T. C. do Rumunska. Správce daně ani žalovaný tedy neměli žádný důvod zabývat se dobrou vírou žalobce, neboť důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet DPH nebyla existence okolností zakládajících podezření z účasti žalobce na daňovém podvodu. V souladu s opakovaně zmiňovaným rozsudkem ve věci Teleos je namístě zkoumat dobrou

víru žalobce tehdy, pokud tento disponuje důkazy o naplnění podmínek pro osvobození intrakomunitárního plnění od DPH, avšak tyto důkazy se ukážou být nepravdivými (shodně argumentoval i správce daně na str. 19 zprávy o daňové kontrole). Taková situace však v posuzované věci nenastala. Žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH za situace, kdy žádným důkazem o tom, že předmětné zboží bylo skutečně dodáno do jiného členského státu nedisponoval. Zkoumání dobré víry, o jejíž neexistenci nemůže být sporu, a učinění přiměřených opatření k tomu, aby nebyl žalobce účasten daňového podvodu, tudíž v posuzované věci nemělo význam.

24. Krajský soud shrnuje, že správce daně provedl v rámci daňové kontroly bohaté dokazování, svá zjištění precizně popsal ve zprávě o daňové kontrole a žalobci umožnil plné uplatnění jeho procesních práv. Jeho závěr o tom, že žalobce neprokázal přepravu zboží do jiného členského státu, jakožto podmínku pro osvobození od DPH, zcela výsledku dokazování odpovídá. Krajský soud tak nemá sebemenší pochybnosti o správnosti žalobou napadeného rozhodnutí.
25. Jelikož neshledal krajský soud žalobní body důvodnými, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
26. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když plně procesně úspěšnému žalovanému nevznikly podle obsahu spisu v tomto soudním řízení žádné náklady přesahující jeho obvyklou úřední činnost.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Olomouc 30. srpna 2018

JUDr. Zuzana Šnejdrlová, Ph.D. v. r.
předsedkyně senátu