ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Petra Kuchynky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci žalobce **Lamela Electric, a.s.**, IČ 45357439, se sídlem Sušice, Vodní 147, *zastoupeného JUDr. Jaroslavem Šímou, CSc., advokátem se sídlem Plzeň, Radyňská 5,* proti **žalovanému Odvolacímu finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, **o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7.4.2014, č.j. 7002/14/5000-14303-711514,**

t a k t o:

I. Žaloba se z a m í t á.

II. Žádný z účastníků řízení n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I.
Napadené rozhodnutí

Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 7.4.2014, č.j. 7002/14/5000-14303-711514 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „prvoinstanční orgán“) ze dne 19.8.2013, č.j. 936028/13/2315-057000-401642(dále jen „prvoinstanční rozhodnutí“), a toto rozhodnutí bylo potvrzeno.

Prvoinstančním rozhodnutím byla žalobci stanovena za zdaňovací období měsíce března roku 2012 daň z přidané hodnoty na výstupu ve výši 9.896.223 Kč (namísto daně ve výši 3. 999.243 Kč uvedené v daňovém přiznání) a nadměrný odpočtu ve výši 110 231,- Kč .

II.
Žaloba

Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou, ve které rekapituloval dosavadní průběh daňového řízení a poukázal na zjištěné skutkové okolnosti. Konstatoval, že správní orgány obou stupňů dovozovaly, že plnění podle vystavených a v řízení specifikovaných faktur, jsou uskutečněným plněním, které mělo být zatíženo daní na výstupu a žalobcem deklarováno v daňovém přiznání jako tuzemské zdanitelné plnění, které je v souladu s ust. § 2 odst. 1 písm. a) zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění platném a účinném pro rozhodnou dobu (dále jen zák. o DPH), předmětem daně s místem plnění v tuzemsku v souladu s ust. § 7 odst. 1 cit. zákona. Podle žalobce lze s tímto názorem souhlasit pouze v tom, že spornou není otázka, zda plnění uvedená v předmětných fakturách jsou předmětem DPH ve smyslu § 2 zák. o DPH, nýbrž otázka, zda již jsou tato plnění osvobozena od DPH podle § 64 citovaného zákona. Žalovaný však uzavřel, že žalobcem nebylo prokázáno, že zboží uvedené v předmětných fakturách bylo dodáno do jiného členského státu podle § 13 odst. 2 zák. o DPH osobě registrované k dani v jiném členském státě, a tedy že je osvobozeno od daně podle § 64 zák. o DPH. Podle názoru prvoinstančního orgánu, žalobce žádnými důkazními prostředky neprokázal, že se jednalo o dodání zboží spojené s odesláním nebo přepravou v souladu s ust. § 13 odst. 2 zák. o DPH, které je osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně ve smyslu § 64 odst. 1 a odst. 5 zák. o DPH. Podle žalobce však rozhodujícím ustanovením z hlediska posouzení nároku na odpočet DPH na výstupu je v daném případě ust. § 64 zák. o DPH, konkrétně jeho odst. 1 a 5.

Žalobce dále shrnul skutečnosti skutkové povahy, které se s přihlédnutím k argumentaci správních orgánů obou stupňů jeví jako nesporné:

- Předmětné zboží (měděné katody) bylo žalobcem prodáno odběrateli - společnosti Private Enterprise s.r.o., Odborárov 1320/46, Komárno, Slovenská republika, DIČ: SK2023314249 (dále jen Private Enterprise) a fakturováno jednotlivými fakturami č. CC 412004, č. CC 412005, č. CC 412007, č. CC 412008, č. CC 412009, č. CC 412010, CC 412011, č. CC 412012, CC 412013.

- Private Enterprise byl v období dodání zboží daňovým subjektem (žalobcem) osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, tj. ve Slovenské republice.

- Místem dodání zboží (místem předání) byl sklad společnosti HS LINE, s.r.o., Karlovarská 22, 350 02 Cheb, Česká republika, DIČ: CZ25205692 (dále jen „HS LINE") - dodací podmínka FCA 350 02 Cheb, Czech Rep. (Incoterms 2010), zboží zůstává do jeho úplného zaplacení ve vlastnictví dodavatele (viz bod 27 Napadeného rozhodnutí, a dále: předmětné dodací listy č. CC 412004, č. CC 412005, č. CC 412007, č. CC 412008, č. CC 412009, č. CC 412010, CC 412011, č. CC 412012, CC 412013, a dále viz výslech svědka - ředitele společnosti HS LINE Jaroslava Hosnedla,)
  - Společnost HS LINE neměla v žádné fázi obchodu vlastnické právo ani jiné právo disponovat se zbožím. HS LINE se řídila pouze pokyny oprávněného subjektu - aktuálního vlastníka zboží. Společnost HS LINE byla pouze skladovatelem a přepravcem ve vztahu ke zboží (viz zejména výslech svědka - ředitele společnosti HS LINE Jaroslava Hosnedla).

- Dispozice (pokyn) k uvolnění zásilek a jejich přepravě ze skladu HS LINE společnost HS LINE neobdržela od žalobce, nýbrž od aktuálního vlastníka zboží (viz. výslech svědka - ředitele společnosti HS LINE Jaroslava Hosnedla).

Správní orgány obou stupňů v souvislosti s provedeným dokazováním dále došly zejména ke skutkovým závěrům, že zboží nebylo fakticky přepraveno do sídla odběratele - Private Enterprise, nýbrž do Polska, že ještě před započetím přepravy, která začínala v Chebu, došlo k dalšímu zobchodování nebo přeprodeji zboží a že zboží bylo odběratelem Private Enterprise dále prodáno jinému odběrateli, a to společnosti NOUVELLE VOGUE INTERNATIONAL TO S.R.L., Cluj - Napoca, Eroilor 23-25, Rumunsko, DIČ R 027384140 (dále jen „NOUVELLE").

Na podkladě uvedených skutkových zjištění, žalovaný uzavřel, že žalobcem nebylo prokázáno, že zboží uvedené v předmětných fakturách bylo dodáno do jiného členského státu podle § 13 odst. 2 zák. o DPH osobě registrované k dani v jiném členském státu, a tedy, že je osvobozeno od daně podle § 64 zákona o DPH. V této souvislosti žalovaný poukázal na rozhodnutí prvoinstančního orgánu, ve kterém bylo uvedeno, že „Správce daně nezpochybňuje, že by nedošlo k prodeji měděných katod odběrateli, který je uveden na výše uvedených fakturách a dodacích listech. Z uvedeného však vyplývá, že společnost Lamela Electric, která předávala zboží odběrateli Private Enterprise v areálu HS LINE v Chebu a uplatňovala osvobození od daně, nesplnila klíčovou podmínku pro osvobození od daně, a to, že zboží bylo prokazatelně přepraveno příjemci zboží do Slovenské republiky. Neprokázala žádným dokladem, že zboží bylo přepraveno odběrateli Private Enterprise do Komárna ve Slovenské republice. Společnost Lamela Electric neprokázala žádným důkazním prostředkem, že zboží bylo přepraveno z tuzemska společností Lamela Electric, nebo pořizovatelem společností Private Enterprise, nebo zmocněnou třetí osobou. "

V části žaloby *k otázce dobré víry a hodnocení důkazů*, žalobce uváděl, že otázka posuzování dobré víry je bezpochyby nejzásadnější námitkou žalobce v rámci předmětné žaloby. Žalobce je toho názoru, že žalovaný se při právním posouzení tohoto pojmu dopustil stejných nesprávností, jako prvoinstanční orgán. Žalovaný sice v napadeném rozhodnutí cituje totožnou judikaturu, jaké se dovolával žalobce ve svém odvolání, avšak ve svém hodnocení se opírá pouze o ty části předmětných judikátů, které rozebírají skutkové předpoklady naplnění podmínek pro osvobození od DPH, podle § 64 zák. o DPH a ty pasáže citovaných judikátů, které se zabývají otázkou dobré víry a které svědčí ve prospěch žalobce, ponechává žalovaná bez bližšího hodnocení. Žalobce z tohoto důvodu trvá na své námitce, že správní orgány obou stupňů se v rámci posuzování nároku na odpočet DPH, podle § 64 zák. o DPH, zaměřily čistě na faktický skutkový pohyb zboží a přehlížely řadu dalších významných skutečností, majících vliv na právní posouzení předmětu této věci.

Nejmarkantnější nesprávnost napadeného rozhodnutí je v tomto ohledu podle názoru žalobce interpretace rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 8 Afs 14/2010 - 195, u kterého v bodě 14 a v bodě 31 cituje pouze ty pasáže předmětného rozhodnutí, které jsou vytržené z kontextu a jsou ve prospěch žalovaného. Žalobce poukázal na nejzásadnější prvky nesprávného užití tohoto rozhodnutí žalovaným. 1) Právní věta předmětného ustanovení sice skutečně zní, že: „*Důkazní břemeno o dodání zboží osvobozeného od daně z přidané hodnoty*

do jiného členského státu Evropské unie (§ 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty), tj. prokázání faktického odeslání zboží z tuzemska plátcem osobě registrované k dani z přidané hodnoty v jiném členském státě, leží na plátci, který zdanitelné plnění uskutečňuje. Písemné prohlášení kupujícího o přepravě zboží (§ 64 odst. 5 citovaného zákona) je způsobilým důkazem jen za předpokladu, že odpovídá zjištěnému skutkovému stavu". Žalovaný však již necituje zbývající, velice zásadní druhou část právní věty, a to: „*V případě pochybnosti je prodávající povinen prokázat existenci dobré víry, že se svým jednáním neúčastnit daňového podvodu, tedy např. že v rámci svých obchodních aktivit přijal dostatečná opatření bránící riziku možného daňového podvodu*". Nejvyšší správní soud tedy sice na jednu stranu v souladu s ustanovení § 64 zákona o dani z přidané hodnoty vyslovuje, že důkazní břemeno ohledně prokázání skutkových okolností předpokládaných tímto ustanovením leží na plátci a rovněž, že písemné prohlášení samo o sobě nestačí, avšak hned v návaznosti na toto v souladu s tvrzeními žalobce potvrzuje, že v případě existence dobré víry plátci není možno uložit mu povinnost platit daň za toto zboží (jak vyplývá i z rozhodnutí ESD č. C-409/04 Teleos a další). 2) Dále žalobce upozorňuje, že v případě posuzovaném NSS v rozhodnutí sp.zn. 8 Afs 14/2010 - 195 „*Stěžovatel deklaroval prodej zboží osvobozeného od daně z přidané hodnoty ve smyslu § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty ve prospěch odběratelů, registrovaným k dani v jiném členském státě. Ti deklarovali jeho dodání do jiného členského státu (Slovensko) v písemných prohlášeních. Vedle těchto dokladů stěžovatel prokazoval dodání zboží osvobozeného od DPH do jiného členského státu daňovými doklady (ve formě opravných faktur), písemnými rámcovými smlouvami o podmínkách nákupu v provozovnách stěžovatele (v podobě žádosti o vydání zákaznické karty ve spojení s obchodními podmínkami stěžovatele), kopiemi výpisů z obchodního rejstříku, dokumenty ověření platnosti DIČ pořizovatele zboží prostřednictvím internetové sítě a prohlášeními o registraci k DPH pořizovatelů v domovském státě. Tyto listinné důkazy však nemusí být přes svou vypovídací hodnotu vždy postačujícím důkazem o tom, že zboží bylo skutečně přepraveno do jiného členského státu*". V posuzovaném případě tedy nepředložil žalobce žádný nákladní list CMR, což je zásadní rozdíl od případu, který je předmětem této žaloby. V návaznosti na tuto skutečnost dále NSS v citovaném rozhodnutí uvedl: „*Je-li přepravcem osoba odlišná od dodavatele a příjemce a obdrží-li dodavatel např. nákladní list, vystavený v souladu s ustanovením Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční dopravě (CMR), s vyznačením příjemce, že zboží převzal, pak spolupůsobily na vyhotovení tohoto dokladu tři na sobě většinou nezávislé osoby. To zpravidla postačí jako důkaz přepravy nebo odeslání ze státu dodání do jiného členského státu*". Citovaný judikát Nejvyššího správního soudu tedy rozhodně nevyvrací námitky žalobce uvedené již v jeho odvolání, ba naopak dobrou víru posuzuje obdobně jako žalobce a dokonce jako příklady důkazních prostředků uvádí dokumenty, které postačují k jejímu prokázání a které žalobce předložil v rámci původního řízení. Obdobně jako Nejvyšší správní soud vyslovil svůj názor i Evropský soudní dvůr ve svém rozhodnutí č. C-409/04 Teleos a další v bodě 68, že příslušné orgány členského státu dodání nemohou uložit dodavateli, „*který jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující prima facie jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Evropského společenství, povinnost doplatit DPH za toto zboží, jestliže se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, aniž by nicméně byla prokázána účast tohoto dodavatele na podvodu, pokud dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil že dodání uvnitř Evropského společenství, které provádí, jej nepovede k účasti na takovém podvodu*". K. otázce dobré víry se ESD vyjádřil i v rozhodnutí ze dne 12.1.2006 ve spojených věcech C-

354/03, C-355/03 a C-484/03 (žádost o rozhodnutí o předběžné otázce High Court of Justice): Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd, Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & excese: „*Taková plnění, jaká jsou předmětem věcí v původním řízení, která nejsou sama o sobě zasažena podvodem s daní z přidané hodnoty, jsou dodáním zboží uskutečněným osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, a hospodářskou činností ve smyslu čl. 2 odst. 1, článku 4 a čl. 5 odst. 1 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 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, pokud splňují objektivní kritéria, na nichž jsou uvedené pojmy založeny, bez ohledu na úmysl jiného subjektu, než je dotyčná osoba povinná k dani, který je součástí téhož řetězce dodávek, nebo případnou podvodnou povahu jiného plnění v řetězci, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném uvedenou osobou povinnou k dani, o níž tato osoba nevěděla a nemohla vědět. Nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s daní z přidané hodnoty, aniž by to sama posledně uvedená věděla nebo mohla vědět*“. Žalobce konstatoval, že zdůrazní, v kontextu se závěry žalovaného v napadeném rozhodnutí, prvky obchodního vztahu s odběratelem a zejména dokumenty, které v rámci obchodní spolupráce vyžadoval a které podle jeho názoru prokazují jeho dobrou víru v rámci posuzování nároku na odpočet DPH podle ustanovení § 64 zákona o DPH:

1) Na počátku obchodní spolupráce byla uzavřena s Private Enterprise rámcová kupní smlouva ze dne 12.2.2012, na základě které se realizovaly jednotlivé objednávky (vše obsahem spisu). Na této smlouvě je uvedeno daňové identifikační číslo kupujícího „SK20233142449“, které v době dodání bylo platným DIČ, resp. Private Enterprise byl v období dodání zboží daňovým subjektem (žalobcem) osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, tj. ve Slovenské republice. Žalobce dále upozorňuje na ust. čl. 11 TAXES, OBLIGATION, IMPORT, této smlouvy, které zní: „*The Buyer shall pay all and any taxes and duties, related to the performance of this contract after discharge the product out of the shipper. The Seller allows to advice a Buyer of duty to enter for VAT in the country where goods are delivered. The Buyer subscribes to enter for VAT in their country. The Seller does not bear any responsibility for not so doing*.“ Tento článek - TAXES (daně), OBLIGATION (závazek), IMPORT (dovoz) vyjadřuje úkony, ke kterým se kupující zavazuje podpisem – tj. zboží dovézt, přihlásit se k dani (registrovat se jako plátce DPH) v zemi, kam je zboží dovezeno a daň zaplatit. Z tohoto ustanovení rovněž vyplývá povinnost kupujícího registrovat se k dani a přiznat daň ve státě, kam je zboží doručeno. Žalobce si je vědom argumentace žalovaného i prvoinstančního orgánu, že tato samotná smlouva není sama o sobě dostačujícím důkazním prostředkem k prokázání dobré víry. Je však jedním z relevantních důkazů, dokladů, které žalobce označil jako jeden z mnoha důkazů v původním řízení a které jako obezřetný podnikatel vyžadoval v rámci obchodní spolupráce s Private Enterprise.

2) Zboží bylo žalobcem předáno Private Enterprise ještě když se nacházelo ve skladu v HS LINE v Chebu. Jak vyplývá z dodacích listů, z výše citované rámcové kupní smlouvy ze dne 12.2.2012 - zboží bylo kupujícímu předáno ve skladu HS LINE v Chebu, přičemž po přechodu vlastnických práv, nabyl právo disponovat se zásilkou

Private Enterprise, který v souladu se smlouvou měl zboží přepravit do jiného členského státu. Přepravu prodaného zboží do jiného členského státu tedy zajišťoval sám odběratel - pořizovatel - aktuální vlastník zboží -viz svědecká výpověď Jaroslava Hosnedla: *„HS LINE přepravu neorganizoval, tu si zajišťoval příjemce sám".*

Jako další důkaz o odeslání a přepravě zboží do jiného členského státu žalobce obdržel od svého smluvního partnera mezinárodní nákladní listy CMR, které považuje za stěžejní důkaz prokazující jeho dobrou víru o uskutečněné přepravě, přičemž
- žalobce zejména zdůrazňuje, že žalovaný CMR listy zcela nesprávně hodnotil v tom smyslu, že se zaměřil pouze na schopnost těchto dokumentů prokázat skutečnou realizaci přeprav a dodání zboží ve smyslu ustanovení § 64 zákona o dani z přidané hodnoty jako takového (viz bod 35 c. napadeného rozhodnutí „*nebylo odvolatelem prokázáno, že přeprava zboží byla uskutečněna tak, jak byla v předložených mezinárodních nákladních listech deklarována*"). Správní orgány obou stupňů se však tyto důkazy v rámci dokazování nehodnotily ve vztahu k dobré víře žalobce. S označeným judikátem Nejvyššího správního soudu č.j. 8 Afs 14/2010 - 195 a skutečností, že NSS přímo uvádí nákladní listy CMR jako způsobilý důkaz k prokázání dobré víry, žalovaný naložil pouze stručně větou, že: „*Závěry obsažené v uvedeném rozsudku nelze aplikovat bez dalšího, ale je nutné posuzovat konkrétní okolnosti jednotlivých případů*" (viz bod 35 c. napadeného rozhodnutí).
- u veškerých obchodů s Private Enterprise žalobce vyžadoval předložení mezinárodních nákladních listů, jako dokladů o objednané a provedené přepravě. Tyto mu byly ze strany jeho smluvního partnera předány, kdy u všech CMR měl dopravce-společnost HS Line (příp. subdopravce) přepravit zboží z Chebu do Komárna ve Slovenské republice. Veškeré mezinárodní nákladní listy jsou potvrzeny příjemcem - Private Enterprise v Komárnu ve Slovenské republice. Žalobce měl tedy vzhledem ke všem okolnostem oprávněně za to, že zboží bylo do Slovenské republiky - do jiného členského státu, přepraveno. Mezinárodní nákladní list je na základě ustanovení čl. 9 odst. 1. Úmluvy přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (CMR) „*věrohodným dokladem o uzavření a obsahu přepravní smlouvy, jakož i o převzetí zásilky dopravcem*". Žalobce měl tedy oprávněně za to, že mezi pořizovatelem a dopravcem (zmocněnou třetí osobou ve smyslu ustanovení § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty) byla uzavřena přepravní smlouva, jejíž obsahem byla přeprava předmětného zboží do Komárna ve Slovenské republice. Tento dokument je tedy zásadním relevantním dokumentem, jednoznačně prokazující dobrou víru žalobce. Žalobce nemohl ovlivnit skutečnost, že zboží bylo dále přeprodáno a že se dispozice k přepravě změnily a především, o těchto skutečnostech ani nevěděl.

- v souvislosti s mezinárodními nákladními listy CMR vznesl žalobce ještě jednu zásadní námitku. Posledními dvěma větami bodu 36 napadeného rozhodnutí žalovaný vytýká žalobci, že uskutečnění přepravy měl žalobce ověřit přímo u HS LINE. Žalobce tímto namítá, že žalovaný na základě provedeného dokazování dospěl k nesprávným skutkovým zjištěním, neboť žalobce tyto skutečnosti požadoval potvrdit přímo u spol. HS LINE, na základě čehož obdržel CMR listy přímo ze strany společnosti HS LINE (jakož i některé dodací listy), konkrétně e-maily ze dnů 14.3.12, 29.3.12 a 5.4.12 (žalobce zasílá soudu a označuje tuto e-mailovou komunikaci se spol. HS LINE. Pokud by soud nepovažoval za prokázané, že předkládané přílohy byly skutečně přílohami e-mailů, je žalobce připraven navrhnout ještě důkaz přímo ohledáním prostředí e-mailové komunikace přímo v počítači. Z důvodu právní

jistoty tímto žalobce navrhuje jako důkaz ohledáním prostředí e-mailové komunikace přímo v počítači, nicméně pokud soud bude považovat tvrzení žalobce o e-mailové komunikaci a jejích přílohách za prokázané, nebude žalobce trvat na jeho provedení). V každém případě žalobce tvrdí, že tuto e-mailovou komunikaci předkládal správnímu orgánu I. stupně již v předchozím řízení a nesouhlasí s tvrzením žalovaného vyjádřené v bodu 40 napadeného rozhodnutí.
- V odvolání žalobce namítal, že zákon o DPH na žádném svém místě nestanoví, že v rámci uplatňování nároku na osvobození od DPH musí být zboží přepraveno do sídla pořizovatele, přičemž citoval část odborné literatury: „Zákon i Směrnice připouští, aby kupující uvedl dodavateli své DIČ vydané jiném členském státě, než kam je zboží skutečně dodáno. Pokud tak ale kupující (v našem případě Private Enterprise) postupuje, měl by mít na paměti, že jednak mu v každém případě vzniká povinnost přiznat daň ve státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží, a navíc nezakládá u kupujícího pořízení zboží, které je považováno za uskutečněné ve státě, kde vznikla povinnost přiznat daň pouze z titulu použití DIČ, ale do něhož nebylo zboží skutečně přemístěno, nárok na odpočet daně." Žalobce v odvolání zdůraznil, že i Polsko je jiný členský stát a že ve všech případech bylo v měsíci březnu zboží přepraveno do jiného členského státu ve smyslu dotčených ust. zákona o DPH. Žalovaný se k těmto námitkám podrobně vyjádřil v části napadeného rozhodnutí „*K odvolacímu důvodu uvedenému v bodu 2)* " s tím, že po aplikaci závěrů ESD ve věcech C-245/04 EMAG Handel a C-430/09 Euro Tyre, žalovaný uzavřel: „ i když fakticky došlo v řetězci obchodních transakcí k přepravě předmětného zboží do jiného členského státu, nelze tuto přepravu vztahovat na posuzovaná plnění poskytnutá žalobcem odběrateli Private Enterprise. Z okolností posuzovaného případu vyplývá, že přepravu uvedeného zboží do Polska lze přičíst dodání zboží společností Private Enterprise jejím odběratelům.“ Žalobce si je vědom argumentace ESD v uvedených soudních rozhodnutích, avšak i k těmto námitkám žalovaného uvádí, že žalovaný i v tomto ohledu posuzuje případ jen čistě z pohledu skutkového faktického pohybu zboží a okamžiku jeho přeprodeje a nikterak tyto odvolací námitky neposuzoval ve vztahu k dobré víře žalobce. Žalobce nemohl nijak ovlivnit skutečnost, že zboží bylo ze strany Private Enterprise dále předprodáno. O této skutečnosti především pak ani nevěděl a vědět nemohl. Dozvěděl se o ní až od správce daně v rámci předmětné daňové kontroly.

- K předloženému čestnému prohlášení Private Enterprise ze dne 6.11.2012, se žalovaný vyjadřil obdobně jako správní orgán I. stupně. V tomto dokumentu je výslovně uvedené prohlášení Barnabáse Gollowitzera, že veškeré zboží, fakturované předmětnými březnovými fakturami *„přepravila ze společnosti HS Line s.r.o., Karlovarská 22, Cheb, Česká republika do jiného členského státu evropské unie. "* Ani žalovaný jako odvolací orgán správního orgánu I. stupně nenahlíží na tento dokument jako na relevantní důkaz, přičemž napadá zejména přílišnou obecnost tohoto dokumentu. Žalobce však trvá na svojí odvolací námitce, že z hlediska „důkazní hodnoty" ohledně dobré víry žalobce je rozhodující především obsah tohoto prohlášení, ze kterého jasně vyplývá, že zboží fakturované jednotlivými březnovými fakturami bylo přepraveno do jiného členského státu Evropské unie. V odst. 32 napadeného rozhodnutí žalovaný uvádí, že *„…ani prostřednictvím tohoto důkazního prostředku nebylo odvolatelem prokázáno faktické dodání předmětného zboží do jiného členského státu. "* Takové prohlášení je dle názoru žalobce ukázkovým příkladem chybného hodnocení důkazů, které žalobce namítal již ve svém odvolání (bod 20) a kterého se dle jeho názoru dopouští i žalovaný jako odvolací orgán správního orgánu I. stupně. Správní orgány obou stupňů

hodnotí důkazy pouze každý samostatně a zcela izolovaně. Zaměřují se pouze na event. nedostatky jednotlivých dokumentů, přičemž nepřihlíží k jejich vzájemné návaznosti a chronologii jejich vyhotovování. Jinými slovy správní orgány obou stupňů ve smyslu ust. § 8 odst. 1 daňového řádu posuzují každý důkaz jednotlivě, avšak nikoli již všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Žalobce připouští, že takový dokument není způsobilý sám o sobě prokázat dodání do jiného členského státu či dobrou víru plátce, avšak jestliže je jen jedním z řady důkazních prostředků, musí k němu být přihlédnuto.
Žalobce v této souvislosti cituje další část již zmiňovaného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp.zn. 8 Afs 14/2010 - 195: *„Písemné prohlášení o přepravě zboží do jiného členského státu (§ 64 odst. 5 zákona o DPH) je tedy jistě relevantním důkazem, stěžovatel se však mýlí, pokud jej považuje za důkaz jediný a absolutní. "*

V části žaloby označené slovy „*Porušení zásady správy dani podle ustanovení § 8 odst. 2 daňového řádu*“ žalobce uvedl, že dále trvá na svoji námitce vyjádřené v bodě 21 odvolání, a to, že podle jeho názoru nebyla správcem daně dodržena ani základní zásada správy daní vyjádřená v ustanovení § 8 odst. 2 daňového řádu, která říká, že správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Žalobce připomíná, že ve vztahu ke zdaňovacím obdobím březen a duben 2012 probíhal u žalobce postup k odstranění pochybností a následná daňová kontrola i ve vztahu k jiným odběratelům z týchž důvodů, jako daňová kontrola, která předcházela této žalobě v předchozím řízení v této věci. Správce daně měl pochybnosti mimo jiné o tom, zda bylo oprávněně uplatněno osvobození od daně u dodání zboží do jiného členského státu v případě odběratele: MH-METAL, s.r.o., Zámecká 30, Bratislava, Slovenská republika, DIČ: SK2023254112, přičemž se jednalo o fakturu č. CC 412006 ze dne 9.3,2012; odběratele NEXTUS SPÓLKA Z OGRANICZONA ODPOWIEDZIALNOSCIA, Ogrodowa 31/35, Warszawa, Polská republika, DIČ : PL5252522203, přičemž se jednalo o faktury č, CC 412017 ze dne 24.4.2012 a č. CC 412018 ze dne 26.4.2012. Žalovaný v odst. 42 napadeného rozhodnutí k námitkám žalobce v odvolání nepřihlédl s odůvodněním, že v těchto případech přeprava proběhla podle CMR listů. Žalobce v této souvislosti znovu zdůrazňuje, že žalovaný i v tomto ohledu posuzuje tento případ jen čistě z pohledu skutkového faktického pohybu zboží a nikterak tyto odvolací námitky neposuzuje ve vztahu k dobré víře žalobce. Žalobcem byla u těchto obchodních případů předložena naprosto tatáž dokumentace (resp. naopak méně - nebylo předloženo čestné prohlášení). V těchto případech však obchodní partner žalobce splnil své smluvní podmínky a fyzicky byla skutečně přeprava dle předložených CMR listů provedena a pořizovatel přiznal nákup zboží ve svém daňovém přiznání. Na základě této skutečnosti správce daně správně dovodil, že v těchto případech jsou splněny podmínky pro osvobození od daně ve smyslu ustanovení § 64 zákona o dani z přidané hodnoty a uzavřel, že fakturované plnění je osvobozeno od daně. Žalobce je však toho názoru, že jestliže ve všech těchto obchodních případech postupoval stejně a disponoval stejnou dokumentací, pak není možno jen na základě skutečnosti, které žalobce nemohl ovlivnit, rozhodnout v tom smyslu, že v případě obchodů s Private Enterprise nebyl žalobce v dobré víře. V závěru žaloby žalobce uvedl, že připomíná, že nejpodstatnější průřezovou nesprávností napadeného rozhodnutí (i předchozího prvoinstančního rozhodnutí) je právní posouzení dobré víry, kdy tuto hodnotí jen okrajově a veškeré provedené dokazování vztahuje k čistě skutkovým předpokladům stanoveným v ustanovení § 64 zákona o dani z přidané hodnoty. Na tyto skutečnosti navazuje další namítaná nesprávnost a nezákonnost napadeného rozhodnutí, kdy v

rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů žalovaný hodnotí důkazy izolovaně a pouze jednotlivě. Jednotlivé důkazy označené žalobcem podrobně žalovaný rozebírá se závěrem, že ten který důkaz dle jeho názoru není způsobilý prokázat tvrzení žalobce. Zcela však přehlíží skutečnost, že důkazy jsou vzájemně podpořeny jinými důkazy, které podle názoru žalobce vytváří takový soubor dokumentace, který postačuje k prokázání dobré víry. Žalobce tvrdí, že z hlediska dobré víry učinil taková opatření a zajistil si veškerou dokumentaci, tak, jak po něm lze spravedlivě požadovat, avšak žalovaný nehodnotil důkazy ve vzájemné souvislosti. Rozhodně není bez významu ani žalobní bod, kde žalobce namítá nedodržení základní zásady správy daní vyjádřené v ustanovení § 8 odst. 2 daňového řádu, podle které je správce daně povinen dbát na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo obdobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Žalobce svá tvrzení a právní názory podložil aktuální judikaturou Nejvyššího správního soudu i Evropského soudního dvora, žalovaný však v kontextu s výše v tomto bodu zdůrazněnými žalobními námitkami užil v rámci odůvodnění svého napadeného rozhodnutí pouze některé pasáže, přičemž k těm nejpodstatnějším (zejm. k posuzování dobré víry) se vyjádřil minimálně.

III.
Vyjádření žalovaného k žalobě

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že předně upozorňuje, že hledisko dobré víry bylo zohledněno a posuzováno již v rámci odvolacího řízení. Žalovaný nedošel k závěru, že by důkazy nebyly hodnoceny ve vzájemných souvislostech a v tomto smyslu odkazuje na obsáhlé odůvodnění zprávy o provedené kontrole na dani z přidané hodnoty a na rovněž rozsáhlé odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný již v napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobce nese důkazní břemeno ohledně prokázání naplnění podmínek pro osvobození předmětných plnění od daně z přidané hodnoty. Jím předložené důkazní prostředky však nebyly v souladu se skutečným stavem tak, jak byl zjištěn prvoinstančním orgánem a žalobce důkazní břemeno neunesl. Žalobce nemůže odkazovat na svou dobrou víru a to především z důvodu, že nepřijal vhodná opatření k zamezení své případné účasti na podvodném jednání, když smluvně přenechal dopravu zboží do jiného členského státu na odběrateli a přepravu měl za uskutečněnou pouze na základě předložených mezinárodních nákladních listů a přitom nijak neověřoval, zda zboží skutečně bylo do jiného členského státu přepraveno.

K podpoře argumentace namítaného porušení zásady správy daní podle ustanovení § 8 odst. 2 daňového řádu, tedy, že správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkových nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly, používá žalobce stejnou argumentaci jako v odvolání. Žalobce namítá, že: „*„vyhodnotil plnění poskytnuté odběratelům MH-METAL, s.r.o. a NEXTUS SPÓLKA Z OGRANICZONAODPOWIEDZIALNOSCIA jako plnění osvobozené od daně podle § 64 ZDPH, ačkoli byla odvolatelem předložena stejná dokumentace jako v případě prověřování plnění realizovaného ve prospěch společnosti Private Enterprise.“* Rozdíl mezi těmito případy ozřejmil žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání. Žalovaný uvedl, že bylo zjištěno, že předmětné zboží nebylo v daném konkrétním případě přepraveno tak, jak bylo deklarováno v předložených mezinárodních nákladních listech, v důsledku čehož nebyla splněna podmínka nutná k osvobození od daně spočívající v přepravě nebo v odeslání zboží do jiného členského státu.

Vzhledem k odlišnostem těchto případů nelze přisvědčit argumentaci žalobce a nedošlo ani k žalobcem namítanému porušení zásad daňového řízení. Žalobce tedy nesouhlasí se skutkovými zjištěními a následně ani s jejich právním posouzením, a to především v otázce hodnocení důkazů a posouzení dobré víry žalobce, přičemž rozhodnutí o odvolání pokládá za nezákonné a nesprávné. Vzhledem k tomu, že názor žalovaného je konzistentní, nepovažuje za nutné opětovné rozebírat obsáhlou argumentaci a v dané věci odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí.

IV.
Repliky žalobce

Žalobce v replice doručené krajskému soudu dne 6.8. 2014 k vyjádření žalovaného uvedl, že žalovaný ve svém vyjádření pouze opakuje stále tutéž argumentaci, kterou uplatňoval již v rámci předchozího řízení. Žalovaný zejména stále chybně právně posuzuje otázku tzv. dobré víry, kdy přes velmi podrobnou argumentaci žalobce v žalobě žalovaný i nadále posuzuje celý případ jen čistě z pohledu skutkového faktického pohybu zboží a dobrou víru neprávně posuzuje. O tom svědčí závěry žalovaného obsaženého v jeho vyjádření - např: „ *...předložené důkazní prostředky nebyly v souladu se skutečným stavem...*“, nebo „*...v rámci odvolacího řízení bylo zjištěno, že předmětné zboží nebylo v daném konkrétním případě přepraveno tak, jak bylo deklarováno na předložených mezinárodních nákladních listech...*“ Přestože žalovaný ve svém vyjádření na několika místech namítá, že dobrou víru v rámci posuzování případu zohlednil (resp. posoudil), závěrem svých námitek opět pouze jednoduše uzavře nesplnění podmínek pro osvobození od DPH s odkazem na faktický pohyb zboží.

V další replice doručené krajskému soudu dne 17.9. 2014 žalobce uvedl, že si dovoluje žalobce upozornit na jeden nový - tedy zcela aktuální judikát Nejvyššího správního soudu k dané problematice, a to rozsudek č.j. 1 Aps 19/2013-46. Žalobce upozorňuje zejména na bod 25 citovaného judikátu: „*Jak již soud uvedl shora, protože odmítnutí nároku na odpočet DPH je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na žalovaném, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, ze stěžovatelka věděla nebo musela vědět, ze plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (viz shora cit. věc Mahagében a Dávid, bod 49). V daném případě proto směřuje dokazování prováděné žalovaným k posouzení toho, zda stěžovatelka o daňovém podvodu věděla či alespoň mohla vědět. Žalovaný přesvědčivě vysvětluje, proč má důvodné podezření o vědomé účasti stěžovatelky na kolotočovém podvodu.*“ Dosud veškerá tvrzení stran tohoto sporu ohledně posuzování „*dobré víry*“ žalobce se týkala otázky, zda žalobce dostatečně prokázal dobrou víru, že se svým jednáním neúčastnil daňového podvodu. Výše citovaný judikát však otázku prokazování dobré víry do značné míry prolamuje, neboť uvádí, že žalovaný je ten, kdo musí prokazovat objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že stěžovatelka (žalobce) věděla nebo musela vědět.

V.
Posouzení věci krajským soudem

Vzhledem k tomu, že žalobce a žalovaný souhlasili s rozhodnutím o věci samé bez jednání, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s.ř.s.), o věci samé bez jednání.

V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

A.

Předně je nezbytné konstatovat, že podle § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty 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.

Výkladem tohoto ustanovení se zabýval Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 4.4.2013, č.j. 1 Afs 104/2012-45 (rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud v bodu 31 rozsudku uvedl, že „*aby si mohla stěžovatelka 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. 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)*“. Nejvyšší správní soud dále v bodu 47 téhož rozsudku uvedl, že „*pro dodání do jiného členského státu nepostačuje, že zboží fyzicky překročí hranici mezi členskými státy (bez jakéhokoliv ekonomické kauzy) a následně je vráceno zpět do státu odeslání, aniž by bylo v jiném členském státě určitému subjektu dodáno, resp. zboží je převezeno do jiného členského státu jen proto, aby existoval důkaz o jeho vyvezení do jiného členského státu, i když má být následně totéž zboží prodáno opět subjektu sídlícímu na území ČR*“. Soud se se závěry Nejvyššího správního soudu zcela ztotožňuje.

Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku ze dne 27.9.2007 ve věci C-409/04 (Teleos), dostupný na www.eurlex.eu, v bodech 65, 66 a 68 uvedl, že „*není v rozporu s právem Společenství požadovat, aby dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu (viz, co se týče podvodu „kolotočového“ typu, rozsudky Federation of Technological Industries a další, bod 33, jakož i Kittel a Recolta Recycling, bod 51). Okolnosti, že dodavatel jednal v dobré víře, že přijal všechna opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, a že je vyloučena jeho účast na podvodu, tudíž představují důležité skutečnosti pro určení možnosti uložit tomuto dodavateli povinnost zaplatit DPH a posteriori. Čl. 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice je třeba vykládat v tom smyslu, že brání tomu, aby příslušné orgány členského státu dodání uložily dodavateli, který jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující prima facie jeho nárok na osvobození dodání zboží*

uvnitř Společenství, povinnost doplatit DPH za toto zboží, jestliže se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, aniž by nicméně byla prokázána účast tohoto dodavatele na podvodu, pokud dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že dodání uvnitř Společenství, které provádí, jej k účasti na takovém podvodu".

Jak vyplývá z citovaného rozsudku Soudního dvora Evropské unie, z bodů 14, 15 a 18, „*v roce 2002 prodávaly Teleos a další mobilní telefony španělské společnosti Total Telecom España SA/Ercosys Mobil SA (dále jen „TT"). Podle kupních smluv se nacházelo místo dodání zboží zpravidla ve Francii a v některých případech ve Španělsku. Téměř ve všech případech byly smlouvy uzavřeny v souladu s jednou z mezinárodních obchodních doložek zavedených Mezinárodní obchodní komorou (doložky „Incoterms 2000"), a sice „ze závodu" („ex-works" nebo EXW), což znamená, že Teleos a další byly pouze povinny dát zboží k dispozici TT ve skladě umístěném ve Spojeném království, přičemž posledně uvedená společnost byla odpovědná za přepravu do dohodnutého členského státu. Sklad patřil Euro-Cellars Ltd, společnosti zabývající se provozováním celních skladů a distribucí. Za každou transakci obdržely Teleos a další od TT několik dní po prodeji orazítkovaný a podepsaný originál nákladního listu CMR (dodací list vystavený na základě Úmluvy o smlouvě o mezinárodní silniční dopravě zboží, podepsané v Ženevě dne 19. května 1956, ve znění Protokolu ze dne 5. července 1978), popisující zboží a uvádějící adresu dodání, jméno řidiče a registrační značku vozidla. Takový nákladní list, podepsaný TT, byl považován za důkaz toho, že mobilní telefony byly dopraveny na stanovené místo určení. Předkládající soud považuje za prokázané, že Teleos a další neměly žádný důvod pochybovat o údajích obsažených v nákladních listech CMR ani o jejich pravosti, že se tyto společnosti nepodílely na žádném podvodu a nevěděly, že mobilní telefony neopustily Spojené království. Tento soud krom toho dospěl k závěru, že Teleos a další prováděly řádná a důkladná šetření, co se týče TT i Euro-Cellars Ltd, aby se ujistily o spolehlivosti kupujícího, a nedisponovaly žádným jiným konkrétním důkazem o nesprávnosti prohlášení obsažených v těchto nákladních listech. Krom toho nemohly vzhledem k povaze dotčeného obchodu získat žádný jiný další důkaz než nákladní listy CMR*".

Generální advokátka Juliane Kokott ve svém stanovisku ze dne 11.1.2007 ve věci C-409/04 (Teleos) v bodech 66, 67, 68 a 69 uvedla, že „*dokud ještě existovaly hraniční kontroly, mohly se osoby povinné k dani při prokazování vývozu dodaného zboží opírat o dokumenty vystavené celními orgány. Po zrušení vnitřních hranic nemají už osoby povinné k dani tento obzvláště důvěryhodný důkazní prostředek k dispozici. Prokázání skutečnosti, že zboží bylo přepraveno přes hranice, je namísto toho možno učinit obecně již jen na základě prohlášení soukromých osob. K tomuto účelu se nabízí obzvláště nákladní list, vystavený v souladu s ustanoveními Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (Convention on the Contract for the International Carriage of Goods by Road – CMR), na kterém příjemce vyznačí obdržení zboží v jiném členském státě. Nákladní list CMR je podepsán odesílatelem zboží a dopravcem a slouží jako doklad toho, že dopravce zboží převzal. Jedno vyhotovení doprovází zboží a je předáno pořizovateli na jeho žádost. Vyznačí-li pořizovatel přijetí zboží na nákladním listu, potom spolupůsobily na vyhotovení tohoto dokladu o přepravení zboží do jiného členského státu tři na sobě většinou nezávislé osoby. Toto snižuje nebezpečí manipulací, ale nemůže je samozřejmě zcela vyloučit. Pokud osoba povinná k dani předloží tímto způsobem vystavený nákladní list, zpravidla to postačuje jako*

důkaz přepravy nebo odeslání ze státu dodání do jiného členského státu. Pokud jsou splněny i ostatní podmínky, vzniká tím nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně". V bodu 75 a 76 téhož stanoviska pak bylo uvedeno, že „*dodavatel má zajisté povinnost učinit vše, co je v jeho moci, aby zajistil řádné provedení dodání zboží uvnitř Společenství. Pokud smluvně přenechá přepravu zboží do jiného členského státu pořizovateli, musí nést případné následky – jak je uvedeno v úvahách k první předběžné otázce – nesplnění této povinnosti ze strany pořizovatele. Dále se musí prodávající ujistit o důvěryhodnosti svého obchodního partnera. Cíl, předcházení daňovým únikům, odůvodňuje, vysoké nároky, kladené na tuto povinnost. Je věcí vnitrostátního soudu, aby rozhodl, zda dodavatel tuto povinnost splnil. Podle jeho údajů v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se zdá, že Teleos a další vyčerpaly všechny možnosti, které měly k dispozici ohledně prověření společnosti TT*".

B.

Soud se neztotožňuje se tvrzeními žalobce o tom, že žalovaný neposuzoval žalobcem označené důkazy z pohledu, zda jimi bylo či nebylo prokázáno, že žalobce v případě předmětných operací jednal v dobré víře, resp. že přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu.

Žalovaný tak výslovně učinil v bodech 34 a 35 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný uvedl, že „ *K odvolatelově námitce týkající se jeho dobré víry ve vztahu k předmětným plněním odvolací orgán konstatuje, že otázce prokázání odvolatelovy dobré víry se prvostupňový správce daně věnoval zcela dostatečně v rámci hodnocení zjištěných skutečností ve zprávě o daňové kontrole. Přesto se nyní odvolací orgán bude znovu zabývat jejím posouzením a vyhodnotí přitom jednotlivé dílčí námitky odvolatele: Z rámcové kupní smlouvy sice vyplývá, že společnost PE v okamžiku dodání zboží disponovala platným DIČ, při posouzení předmětných plnění z hlediska osvobození od daně však nebyla zpochybňována registrace odběratele k dani v jiném členském státě, ale fakticita přemístění předmětného zboží do jiného členského státu. Z rámcové smlouvy vyplývá, že přepravu zboží se skladu společnosti HS LINE v Chebu si měla zajistit sama společnost PE jako odběratel. Tato společnost měla podle smlouvy rovněž přiznat a zaplatit daň z předmětného zboží ve státě, kam mělo být zboží přepraveno. Uvedená ujednání se však týkají soukromoprávních vztahu odvolatele a společnosti PE, v žádném případě nezbavují odvolatele povinností jemu vyplývajících z daňových předpisů. Odvolatel je tedy i přes uvedená smluvní ujednání povinen pro uplatnění osvobození předmětných plnění od daně podle § 64 ZDPH prokázat, že zboží bylo skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu. K uvedenému závěru odvolací orgán odkazuje rovněž na rozsudek NSS uvedený pod bodem [14] tohoto rozhodnutí, ve kterém je konstatováno, že „na druhé straně nelze zapomínat na povinnost dodavatele učinit vše, co je v jeho moci, aby zajistil řádné provedení dodání zboží uvnitř Společenství. Pokud smluvně přenechá přepravu zboží do jiného členského státu pořizovateli, může nést případné následky nesplnění této povinnosti ze strany pořizovatele. "*

Odvolací orgán nezpochybnil, že zboží bylo společnosti PE předáno v Chebu, kde získala právo disponovat s tímto zbožím. Odvolací orgán rovněž souhlasil s tvrzením odvolatele, že přepravu boží měl zajišťovat sám odběratel. Uvedené skutečnosti však nezbavily odvolatele

důkazního břemene ohledně prokázání dodání zboží do jiného členského státu. Odvolatel měl naopak vzhledem ke skutečnosti, že ztratil nad uvedeným zbožím kontrolu a sám se neúčastnil jeho přepravy do jiného členského státu, vynaložit větší míru obezřetnosti a ověřit, že k vedené přepravě skutečně došlo. Odvolatel se však v této souvislosti spokojil pouze s čestným prohlášením společnosti PE vydaným se značným časovým odstupem od uskutečnění předmětných plnění. Vzhledem k uvedenému tak dle odvolacího orgánu nelze přisvědčit odvolatelovu tvrzení, že jednal v dobré víře.

Odvolací orgán dále hodnotil mezinárodní nákladní listy jako důkazní prostředek prokazující dodání zboží do jiného členského státu výše v bodech [29] až [31] rozhodnutí, na které nyní odkazuje. I když jsou tyto přepravní dokumenty opatřeny otiskem razítka společnosti PE a podpisem (včetně mezinárodního nákladního listu č. CZ Ty 0114949, jak oprávněně namítá odvolatel), nebylo odvolatelem prokázáno, že přeprava zboží byla uskutečněna tak, jak byla v předložených mezinárodních nákladních listech deklarována. Odvolací orgán nezpochybňuje, že mezinárodní nákladní listy jsou dokladem o uzavření a obsahu přepravní smlouvy, jakož i převzetí zásilky dopravcem. Jak však odvolací orgán uvedl již výše v rozhodnutí, skutečnost, že přepravu předmětného zboží měl zajišťovat odběratel nezbavuje odvolatele důkazního břemene ohledně prokázání dodání zboží do jiného členského státu. K odvolatelem citovanému rozsudku NSS odvolací orgán uvádí, že sám NSS konstatuje, že mezinárodní nákladní list zpravidla postačí jako důkaz přepravy do jiného členského státu. Závěry obsažené v uvedeném rozsudku nelze aplikovat bez dalšího, ale je nutné posuzovat konkrétní okolnosti jednotlivých případů.

K čestnému prohlášení jako důkaznímu prostředku se odvolací orgán vyjádřil v bodu [32] rozhodnutí, a souhlasil s tvrzením odvolatele, že § 64 odst. 5 ZDPH nestanoví povinnost, aby podpisy na prohlášení byly úředně ověřeny či že by prohlášení muselo obsahovat určité údaje. Odvolatelem však byla předložena kopie čestného prohlášení, nikoli originál. Případné ověření podpisu by tak zvýšilo věrohodnost uvedeného prohlášení, stejně jako další doplňující údaje týkající se například přepravy zboží.

Odvolací orgán na základě výše uvedeného konstatoval, že vzhledem ke všem uvedeným okolnostem ***nelze konstatovat dobrou víru odvolatele*** *a není tak splněna podmínka nutná pro osvobození předmětného plnění od daně. Rozsudek Teleos stanoví, že dodavatel je povinen přijmout všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že dodám zboží uvnitř společenství, které provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu (viz bod [12] rozhodnutí). Vzhledem k tomu, že v rámci intrakomunitárního obchodu není přímo monitorován přechod zboží přes hranice mezi jednotlivými členskými státy, musí odvolatel jako daňový subjekt zohlednit riziko možnosti vzniku daňových podvodů a přizpůsobit své obchodní aktivity konkrétním podmínkám tohoto rizika. Odvolací orgán konstatuje, že odvolatel nepřijal vhodná opatření, která by jej opravňovala jednat v dobré víře, že zamezil své případné účasti na daňovém podvodu, když smluvně přenechal dopravu zboží do jiného členského státu na odběrateli a přepravu měl za uskutečněnou pouze na základě potvrzení odběratele na mezinárodních nákladních listech a čestného prohlášení vydaného se značným časovým odstupem od uskutečnění předmětných plnění. Odvolatel přitom nijak neověřoval, zda zboží bylo skutečně do jiného členského státu odběratelem přepraveno. Přepravu zboží podle odvolatelem předložených mezinárodních nákladních listů*

měla ve většině případů provádět společnost HS LINE, u které měl odvolatel uskladněny zásoby zboží. Odvolatel mohl tedy například ověřit uskutečnění přepravy u této společnosti, se kterou evidentně v rámci své obchodní činnosti přicházel do kontaktu. Odvolací orgán se tak s námitkami odvolatele v rámci odvolacího důvodu 1) neztotožnil a tento považuje za nedůvodný.

Z právě citované části odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný dospěl k jednoznačnému závěru o tom, že se žalobci v průběhu daňového řízení nepodařilo prokázat, že v případě předmětných operací jednal v dobré víře, resp. že přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu.

Žalovaný se v této souvislosti nedopustil nesprávného hodnocení judikatury Nejvyššího správního soudu ani Soudního dvora Evropské unie. Závěry, které z této judikatury dovodil a o něž opřel své závěry, z této judikatury skutečně vyplývají.

Pokud žalobce argumentuje tím, že žalovaný v jeho neprospěch nepřihlédl k závěru Nejvyššího správního soudu o tom, že „*v případě pochybností je prodávající povinen prokázat existenci dobré víry, že se svým jednáním neúčastnil daňového podvodu, tedy např. že v rámci svých obchodních aktivit přijal dostatečná opatření bránící riziku možného daňového podvodu*“, není jeho tvrzení důvodné. Žalovaný posuzoval, zda se žalobci v průběhu daňového řízení podařilo prokázat, že v případě předmětných operací jednal v dobré víře, resp. že přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu. To, že dospěl k závěru, že tomu tak nebylo, není důsledkem neaplikace závěru Nejvyššího správního soudu, nýbrž důsledkem vyhodnocení důkazní situace na straně žalobce s tím, že žalobce „*neprokázal existenci dobré víry*“.

Nesprávným je nezbytné shledat i tvrzení žalobce o tom, že v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30.7.2010, č.j. 8 Afs 14/2010-195, jsou „*uvedeny dokumenty, které postačují k prokázání dobré víry*“, konkrétně nákladní list CMR.

Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku sice uvedl, že „*je-li přepravcem osoba odlišná od dodavatele a příjemce a obdrží-li dodavatel např. nákladní list, vystavený v souladu s ustanovením Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční dopravě (CMR), s vyznačením příjemce, že zboží převzal, pak spolupůsobily na vyhotovení tohoto dokladu tři na sobě většinou nezávislé osoby. To zpravidla postačí jako důkaz přepravy nebo odeslání ze státu dodání do jiného členského státu*“, avšak ve druhé citované větě neuvedl, že nákladní list CMR „*postačuje k prokázání dobré víry*“, nýbrž že „*postačí zpravidla*“. V rozsudku Nejvyššího správního soudu tudíž nejsou vyjmenovány dokumenty, které bez dalšího „*dobrou víru*“ prokazují.

Pokud jde o odkaz žalobce na rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ve věci Teleos a Optigen, je nezbytné konstatovat, že žalovaný nezpochybňoval nárok na odpočet daně, pokud by žalobce prokázal, že v případě předmětných operací jednal v dobré víře, resp. že přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že

operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu. Žalovaný dospěl k závěru, že „*odvolatel nepřijal vhodná opatření, která by jej opravňovala jednat v dobré víře, že zamezil své případné účasti na daňovém podvodu*“, tedy že žalobce neprokázal, že v případě předmětných operací jednal v dobré víře, resp. že přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu.

C.

Soud neshledal důvodnými ani námitky žalobce o tom, že „*existenci dobré víry*“ osvědčil *rámcovou kupní smlouvou ze dne 12.2.2012*, dále skutečností, že *z dodacích listů, rámcové kupní smlouvy a výpovědi svědka Hosnedla* vyplývá, že zboží bylo kupujícímu předáno ve skladu HS LINE v Chebu, po přechodu vlastnických práv, o čemž informoval společnost HS LINE žalobce, nabyl právo disponovat ze zásilkou Private Enterprise, který měl zboží přepravit do jiného členského státu a přepravu zajišťoval sám odběratel, a že existenci dobré víry osvědčil *mezinárodními nákladními listy CMR*, které měl obdržet od svého smluvního partnera a emailovou komunikací o tom, a *čestným prohlášením ze dne 6.11.2012.*

1.

Předně je nezbytné k tomuto okruhu námitek uvést, že skutkové okolnosti případu souzeného Soudním dvorem Evropské unie ve věci C-409/04 (Teleos) a skutkové okolnosti případu žalobce byly odlišné. Žalobce se již z tohoto důvodu nemohl dovolat obdobných závěrů, které byly zaujaty ve vztahu ke společnosti Teleos.

Ve věci souzené Soudním dvorem C-409/04 (Teleos) byl skutkový stav takový, že „*předkládající soud považoval za prokázané, že Teleos a další neměly žádný důvod pochybovat o údajích obsažených v nákladních listech CMR ani o jejich pravosti, že se tyto společnosti nepodílely na žádném podvodu a nevěděly, že mobilní telefony neopustily Spojené království. Tento soud krom toho dospěl k závěru, že Teleos a další prováděly řádná a důkladná šetření, co se týče TT i Euro-Cellars Ltd, aby se ujistily o spolehlivosti kupujícího, a nedisponovaly žádným jiným konkrétním důkazem o nesprávnosti prohlášení obsažených v těchto nákladních listech. Krom toho nemohly vzhledem k povaze dotčeného obchodu získat žádný jiný další důkaz než nákladní listy CMR*“. To plyne z bodu 18 rozsudku Soudního dvora ve věci C-409/04 (Teleos). Z obdobného skutkového základu sporu vycházela také generální advokátka ve svém stanovisku, když v bodě 12 stanoviska uvedla, že „*podle zjištění předkládajícího soudu neměly Teleos a další žádný důvod k tomu, aby pochybovaly o údajích v nákladních listech nebo o jejich pravosti*“. Současně v bodu 15 stanoviska uvedla, že „*předtím než Teleos a další vstoupily do obchodních vztahů se společností TT, ujistily se o důvěryhodnosti tohoto odběratele tím, že prověřily jeho španělské daňové identifikační číslo, zápis do obchodního rejstříku a jeho solventnost. Rovněž si vyžádaly informace o přepravci, kterého společnost TT vybrala*“. Z hlediska skutkového stavu případu Teleos je podstatný také bod 15 rozsudku, ve kterém bylo uvedeno, že „*za každou transakci obdržely Teleos a další od TT několik dní po prodeji orazítkovaný a podepsaný originál nákladního listu CMR (dodací list vystavený na základě Úmluvy o smlouvě o mezinárodní silniční dopravě zboží, podepsané v Ženevě dne 19. května 1956, ve znění Protokolu ze dne 5. července 1978), popisující zboží a*

uvádějící adresu dodání, jméno řidiče a registrační značku vozidla. Takový nákladní list, podepsaný TT, byl považován za důkaz toho, že mobilní telefony byly dopraveny na stanovené místo určení".

Na rozdíl od případu souzeného Soudním dvorem Evropské unie žalobce v průběhu daňového řízení neprokázal, že by před tím, než vstoupil do obchodních vztahů se svým odběratelem, se současně ujistil o jeho důvěryhodnosti, prověřil jeho daňové identifikační číslo, zápis do obchodního rejstříku a jeho solventnost. Již z tohoto důvodu nelze dospět k závěru, že žalobce prokázal, že v případě předmětných operací jednal v dobré víře, resp. že přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu.

Současně se žalobce nenacházel v postavení, v němž by „*neměl žádný důvod pochybovat o údajích obsažených v nákladních listech CMR ani o jejich pravosti*".

Soud zde poukazuje na nesporná zjištění, že žalobce v průběhu měsíce března roku 2012 uskutečnil dílčí operace doložené jednotlivými fakturami vystavenými žalobcem na odběratele společnost Private Enterprise, jejichž předmětem bylo dodání měděných katod fakturované fakturami č. CC 412004, CC 412005, CC 412007, CC 412008, CC 412009, CC 412010, CC 412011, CC 412012 a CC 412013.

K faktuře č. CC 412004 prvoinstanční orgán ve zprávě o daňové kontrole ze dne 2.8.2013 uvedl, že žalobce předložil *kopii mezinárodního nákladního listu č. CZ Ty 0114919 ze dne 5.3.2012, podle kterého měl dopravce společnost HS LINE přepravit zboží z Chebu do Komárna ve Slovenské republice. Podle dodacího listu převzetí zboží za společnost Private Enterprise je potvrzeno otiskem razítka společnosti Private Enterprise s uvedením jména Barnabás Gollovitzer, bez uvedení data*.

K faktuře č. CC 412005 prvoinstanční orgán uvedl, že žalobce předložil *kopii mezinárodního nákladního listu č. CZ Ty 0114920 ze dne 6.3. 2012, podle kterého měl dopravce společnost HS LINE přepravit zboží z Chebu do Komárna ve Slovenské republice. Podle dodacího listu převzetí zboží za společnost Private Enterprise je povrzeno otiskem razítka společnosti Private Enterprise s uvedením jména Barnabás Gollovitzer, bez uvedení data*.

K faktuře č. CC 412007 prvoinstanční orgán uvedl, že žalobce předložil *kopii mezinárodního nákladního listu č. CZ Ty 0114802 s nečitelnými vyplněnými údaji v odstavcích 1,2, 3, 4, 6,11, 25. Podle údaje v odstavci 16 měl být dopravcem HS LINE, ale pro nečitelnost dokladu nebylo možné zjistit, kam mělo být zboží z Chebu přepraveno. Podle dodacího listu převzetí zboží za společnost Private Enterprise je potvrzeno otiskem razítka společnosti Private Enterprise s uvedením jména Barnabás Gollovitzer, bez uvedení data*.

K faktuře č. CC 412008 prvoinstanční orgán uvedl, že žalobce předložil *kopie mezinárodního nákladního listu č. CZ Ty 0114803 s nečitelnými vyplněnými údaji v odstavcích 1,2, 3, 4, 6,11, 25. Podle údaje v odstavci 16 měl být dopravcem HS LINE, ale pro nečitelnost dokladu nebylo možné zjistit, kam mělo být zboží z Chebu přepraveno. Podle*

dodacího listu převzetí zboží za společnost Private Enterprise je potvrzeno otiskem razítka společnosti Private Enterprise s uvedením jména Barnabás Gollovitzer, bez uvedení data.

K faktuře č. CC 412009 prvoinstanční orgán uvedl, že žalobce předložil *kopie mezinárodního nákladního listu bez čísla, ze dne 23.3. 2012, podle kterého měl dopravce společnost SOT INVENT přepravit zboží z Chebu do Komárna ve Slovenské republice. Podle dodacího listu převzetí zboží za společnost Private Enterprise je potvrzeno otiskem razítka společnosti Private Enterprise s uvedením jména Barnabás Gollovitzer, bez uvedení data.*

K faktuře č. CC 412010 prvoinstanční orgán uvedl, že žalobce předložil *kopie mezinárodního nákladního listu č. CZ Ty 0114818, ze dne 23.3. 2012, podle kterého měl dopravce společnost HS LINE přepravit zboží z Chebu do Komárna ve Slovenské republice. Podle dodacího listu převzetí zboží za společnost Private Enterprise je potvrzeno otiskem razítka společnosti Private Enterprise s uvedením jména Barnabás Gollovitzer, bez uvedení data.*

K faktuře č. CC 412011 prvoinstanční orgán uvedl, že žalobce předložil *kopie mezinárodního nákladního listu č. CZ Ty 0114890, ze dne 29.3. 2012, podle kterého měl dopravce společnost HS LINE přepravit zboží z Chebu do Komárna ve Slovenské republice. Podle dodacího listu převzetí zboží za společnost Private Enterprise je potvrzeno otiskem razítka společnosti Private Enterprise s uvedením jména Barnabás Gollovitzer, bez uvedení data.*

K faktuře č. CC 412012 prvoinstanční orgán uvedl, že žalobce předložil *kopie mezinárodního nákladního listu č. CZ Ty 0114891, ze dne 29.3. 2012, podle kterého měl dopravce společnost HS LINE přepravit zboží z Chebu do Komárna ve Slovenské republice. Podle dodacího listu převzetí zboží za společnost Private Enterprise je potvrzeno otiskem razítka společnosti Private Enterprise s uvedením jména Barnabás Gollovitzer, bez uvedení data.*

K faktuře č. CC 412013 prvoinstanční orgán uvedl, že žalobce předložil *kopie mezinárodního nákladního listu č. CZ Ty 0114471, bez data vystavení, podle kterého měl dopravce společnost HS LINE přepravit zboží z Chebu do Komárna ve Slovenské republice. Podle dodacího listu převzetí zboží za společnost Private Enterprise je potvrzeno otiskem razítka společnosti Private Enterprise s uvedením jména Barnabás Gollovitzer, bez uvedení data. Totožné zboží v totožném množství, které společnost Lamela Elektric dodala společnosti Private Enterprise podle dodacího listu č. CC 412013 ze dne 30.3. 2012, bylo již touto společností podle její vystavené faktury dne 28.3. 2012, prodáno společnosti NOUVELLE, tj. osobě registrované v Rumunsku, přičemž místem dodání byl opět areál společnosti HS LINE v Chebu.*

Ze sdělení slovenské daňové zprávy evidované u správce daně pod čj. 70820/12 prvoinstanční orgán zjistil, že slovenská registrovaná společnost Private Enterprise evidovala nabytí předmětného zboží ve svém účetnictví, avšak podle vyjádření jednatele této společnosti toto zboží nikdy do Slovenské republiky dopraveno nebylo. Společnost Private Enterprise vykázala prodej zboží rumunské společnosti NOUVELLE, která zboží měla dodat do Polska. Slovenská společnost přitom nedisponovala žádnými skladovými prostorami a její sídlo sdílí spolu s touto společností dalších 124 společností. Jednatelem společnosti je občan Maďarska

Barbanás Gollovitzer. Tento jednatel potvrdil, že zboží po nabytí v Chebu přímo převzal rumunský odběratel a zajistil jeho přepravu do Polska.

K žalobcem předloženému čestnému prohlášení ze dne 6.11.2012 prvoinstanční orgán uvedl, že „*jak uvádí daňový subjekt, sám již v listopadu 2012 požádal svého odběratele společnost Private Enterprise o vystavení čestného prohlášení, které mu bylo také zasláno. Toto čestné prohlášení se vztahuje ke všem dodávkám ve výše uvedené tabulce v měsíci březnu a dubnu 2012. Jak je uvedeno v českém překladu tohoto prohlášení,* Barbanás Gollovitzer *jako zástupce společnosti Private Enterprise prohlašuje, že zboží bylo nakoupeno od společnosti Lamela Electric, že tato společnost zboží přepravila ze společnosti HS LINE v Chebu v České republice do jiného členského státu Evropské unie*“. Prvoinstanční správní orgán současně provedl hodnocení této listiny, když uvedl, že „*Do doby 25.4.2013, tj. do doby kdy byl daňový subjekt seznámen s hodnocením důkazů a s výsledkem kontrolního zjištění, daňový subjekt toto čestné prohlášení nepředložil, byť ho podle data vystavení (6.11.2012) již musel mít v držení. Správce daně v této souvislosti uváděl, že předložené čestné prohlášení žalobci neposkytuje takový důkaz, který by prokazoval jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř EU. Čestné prohlášení sice obsahuje text, že zboží bylo připraveno společností Private Enterprise do jiného členského státu Evropské unie, ale země není uváděna. Čestné prohlášení je obecné, nekonkrétní a nemůže tak založit dobrou víru daňového subjektu a nepředstavuje tak věrohodný důkaz, na základě kterého by obezřetný podnikatel mohl usuzovat, že zboží bylo skutečně přepraveno do jiného členského státu pořizovateli zboží, v tomto případě do Komárna na Slovensko. Čestné prohlášení neobsahuje ani další podrobnosti, na základě kterých by bylo možné faktické uskutečnění přepravy předpokládat, jako je například místo určení, údaj o převzetí zboží v místě určení, označení dopravního prostředku, kterým bylo zboží před pro, údaj o řidiči, údaje o přepravci a podobně. Již tato absence konkrétnějších údajů o deklarovaném kde zboží do jiného členského státu na čestném prohlášení, které vystavil pořizovatel zboží po několik měsíců později, než bylo převzetí zboží, mělo již daňovému subjektu signalizovat určitou rizikovost obchodních transakcí. Popsaná obecnost předmětného čestného prohlášení o dodání zboží do jiného členského státu a jeho bezvýhradné akceptace daňovým subjektem jako postačující důkaz o uskutečnění intrakomunitárního dodání nesvědčí o dobré víře daňového subjektu. Pokud daňový subjekt po pořizovateli nebo přepravci nepožadoval další důkazy jím hodnověrně prokazující faktické dodání zboží do jiného členského státu, nemohl v dobré víře vystavit daňové doklady s osvobozeným plněním od DPH. V předmětném čestném prohlášení si rovněž Barbanás Gollovitzer protiřečí tím, jak se sám vyjádřil slovenské daňově daňové správě při jejím šetření, tj. že zboží nebylo nikdy dopraveno do Slovenské republiky. Jako problematickým a významně snižujícím hodnověrnost předloženého prohlášení se jeví fakt, že pisatel prohlášení a ani jeho podpis není na dokumentu žádným způsobem verifikován.*

Nyní je nezbytné si položit otázku, zda na základě obsahu shora uvedených mezinárodních nákladních listů a čestného prohlášení mohl být žalobce objektivně „*v dobré víře o tom, že předmětné zboží bylo dodáno do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě*“, tedy že bylo do jiného členského státu dodáno společnosti Private Enterprise ve Slovenské republice.

Odpověď na tuto otázku je jednoznačná. Nemohl. Vzhledem k tomu, že žalobci nebylo nic známo o podnikatelských aktivitách a záměrech svého odběratele, když sám uváděl, že na základě smlouvy jeho povinnosti končily přenecháním zboží ve skladu v České republice, znal tedy pouze sídlo svého odběratele ve Slovenské republice, nemohl na základě výše uvedených mezinárodních nákladních listů, nedostatečně vyplněných nabýt dojmu, že prodané zboží bylo dodáno do jiného členského státu právě a jen společnosti Private Enterprise. Zvláště pak když žalobce neměl k dispozici dostatečně hodnověrné a objektivní důkazy o přepravě zboží z tuzemska a měl k dispozici pouze uvedené mezinárodní přepravní listy s otiskem razítka odběratele a předmětné čestné prohlášení. V možnostech žalobce přitom bylo vyžádat si od odběratele informace o tom, jak, kdy a kam bylo zboží dopraveno.

Nešlo-li bezpochyby z uvedených listin zjistit, zda „*předmětné zboží bylo dodáno do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě*“, tedy že bylo do jiného členského státu dodáno společnosti Private Enterprise ve Slovenské republice, nemohl být žalobce „*v dobré víře*“, že tomu tak bylo.

K tomu je nezbytné na tomto místě uvést, že nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty podle § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty má ten, kdo prokáže, že zboží bylo dodáno jeho obchodnímu partnerovi, osobě registrované k dani v jiném členském státě, do jiného členského státu. Prostý fakt, že se zboží v konečném důsledku dostalo do jiného členského státu, aniž by však bylo současně prokázáno, že bylo do jiného členského státu dodáno obchodnímu partneru prodávajícího, založit nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty nemůže. Nedůvodnou je tak nezbytné shledat obranu žalobce v tom , že i Polsko je jiný členský stát a že i tak zboží přepravené v měsíci březnu do Polska, bylo přepraveno do jiného členského státu ve smyslu dotčených ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty.

Soud nepochybuje o tom, že na rozdíl od případu souzeného Soudním dvorem Evropské unie žalobce objektivně měl důvody pochybovat o údajích obsažených v nákladních listech CMR a o jejich pravosti.

2.

K žalobcem uváděným čtyřem okruhům skutečností, kterými v žalobě dokládal „*existenci dobré víry*“, je nejprve nezbytné uvést, že žalobce prvoinstančnímu orgánu nepředložil e-mailovou komunikaci, ze které by vyplývalo že, že předmětné mezinárodní nákladní listy byly žalobci předány několik dní po prodeji a předání zboží. Stejně tak žalobce nepředložil rámcovou smlouvu se dne 2. května 2012, neboť byla předložena pouze rámcová smlouva ze dne 12. února 2012, která však upravovala pouze soukromoprávní vztahy mezi žalobcem společnosti Private Enterprise. Soud však zdůrazňuje, že obsah kupní smlouvy ani obsah emailové komunikace nejsou jakkoli způsobilé cokoliv změnit na závěrech učiněných v předchozím bodě odůvodnění tohoto rozsudku.

V této souvislosti je vhodné upozornit na závěry, které zaujal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4.4.2013, č.j. 1 Afs 104/2012 – 45.

Nejvyšší správní soud v bodech 33 a 34 odůvodnění rozsudku uvedl, že „*podle § 92 odst. 3 daňového řádu stíhá důkazní břemeno k prokázání skutečností, které daňový subjekt uvedl v daňovém přiznání (nyní daňovém tvrzení) pro uplatnění osvobození zboží od daně z přidané hodnoty, především daňový subjekt. K unesení důkazního břemene pak nemusí vždy stačit předložení formálně bezvadných daňových dokladů či prohlášení, byť se všemi zákonem vyžadovanými náležitostmi. Jestliže intrakomunitární dodání nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, potvrzení o dodání podle § 64 odst. 5 zákona o DPH. K tomu Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 As 14/2010 - 195, publikovaného pod č. 2172/2011 Sb. NSS, všechny citované rozsudky Nejvyššího správního soudu dostupné na www.nssoud.cz, uvedl: „Daňový subjekt, který dodává zboží do jiného členského státu Evropské unie, na které se vztahuje osvobození od DPH (intrakomunitární obchod), je povinen vystavit na každé takové dodání zboží pro osobu, která je registrována k dani v jiném členském státě daňový doklad s předepsanými náležitostmi, a to do 15 dnů od data uskutečnění dodání do jiného členského státu (34 odst. 1 zákona o DPH). Pokud stěžovatel (...) prodej zboží osvobodil od daně z přidané hodnoty, byl povinen opatřit si relevantní důkazy o tom, že předmětné zboží bylo skutečně přepraveno do jiného členského státu. Této povinnosti se nemůže zbavit ani v případě dodávky zboží při dodacích podmínkách s doložkou EXW (Ex Works – ze závodu).“ Z ustanovení § 13 odst. 2 zákona o DPH vyplývá, že při dodání zboží do jiného členského státu musí být na pořizovatele převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník a předmětné zboží musí být fakticky přepraveno na území jiného členského státu; právě tyto skutečnosti je daňový subjekt povinen při uplatnění osvobození od daně z přidané hodnoty pro intrakomunitární dodání v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat. Nelze tedy přistoupit na argumentaci stěžovatelky, že při dodání zboží do jiného členského státu postačí prokázat, že na pořizovatele přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník. Ani pokud byla mezi stranami transakce sjednána dodací podmínka EXW, tedy že prodávající splní své povinnosti spojené s dodávkou zboží připravením zboží k převzetí pořizovateli v závodě prodávajícího, nelze snižovat nároky kladené na plátce daně a upustit od jejich povinnosti prokázat, že zboží bylo skutečně přepraveno do jiného členského státu. Stěžovatelka sice své povinnosti z kupní smlouvy mezi ní a společností Smart Project D GmbH splnila předáním zboží pořizovateli ve svém závodě, nicméně aby si mohla nárokovat osvobození od daně z přidané hodnoty, byla povinna správci daně předložit dostatek důkazních prostředků rovněž o tom, že zboží skutečně bylo přepraveno do jiného členského státu. K tomu mohla využít zejména doklady o přepravě, které si při dodání za podmínky EXW mohla opatřit od pořizovatele, resp. přepravce*“.

Při aplikaci citovaných závěrů na případ žalobce, nelze dospět k závěru, že by první či druhá skutečnost jakkoli dokládala „*existenci dobré víry*“ žalobce. Žalobce jen doložil, že se vzdal jakékoli kontroly nad zbožím po jeho předání ve skladu na území České republiky, tudíž že z pohledu nároku na osvobození od daně z přidané hodnoty podle § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty ztížil svoji důkazní pozici. Z tohoto důvodu musel být žalobce velice obezřetný při obstarání si a vyhodnocení věrohodnosti listin, o které chtěl svůj nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty opřít. To však neučil. A shodně hodnotily obsah kupní smlouvy a sjednané doložky i správní orgány obou stupňů.

Pokud jde o problematiku neprůkaznosti mezinárodních nákladních listů a čestného prohlášení soud poukazuje na výše prezentované odůvodnění tohoto rozsudku. Z citace odůvodnění napadeného rozhodnutí i zprávy o daňové kontrole jednoznačně vyplývá, že správní orgány obou stupňů tyto listiny ve vztahu k dobré víře žalobce hodnotily. Je tudíž nutné uzavřít, že žádná ze žalobcem zmiňovaných skutečností nebyla způsobilá ani částečně založit „*dobrou víru*“ žalobce, tudíž ani v jejich souhrnu nejsou způsobilé dobrou víru žalobce prokázat. Správní orgány obou stupňů tudíž hodnotily důkazy zcela správně, jak v jejich jednotlivostech, tak v jejich souhrnu.

D.

Nedůvodnou je nutné shledat i námitku žalobce o porušení ustanovení § 8 odst. 2 daňového řádu ve vztahu ke „*zdaňovacím obdobím březen a duben 2012*“ a jeho odběratelům „*MH-METAL, s.r.o. a NEXTUS SPÓLKA Z OGRANICZONA ODPOWIEDZIALNOSCIA*“.

Podle § 8 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.

Z obsahu tohoto ustanovení vyplývá, že jeho aplikace je na místě pouze tehdy, pokud se jedná o „*skutkově shodné nebo podobné případy*“. V případě žalobce tomu tak však nebylo. Ve vztahu k jím zmíněným obchodním partnerům nebyla spornou otázka existence či neexistence „*dobré víry*“ žalobce. V tomto směru tak správní orgány nezaujaly žádné závěry, které by bylo nutné analogicky aplikovat na nyní souzený případ. Žalobce sám v žalobě uvedl, že u těchto jeho smluvních partnerů byla „*fyzicky skutečně přeprava provedena podle předložených CMR listů*“. Právě tato skutečnost tyto případy v zásadním směru skutkově odlišovala.

E.

Nepříkladným je nutné shledat odkaz žalobce v jeho podání ze dne 15.9. 2014 na závěry, které nově zaujal Nejvyšší správní soud zaujal v rozsudku ze dne 16.4.2014, č.j. 1 Aps 19/2013-46, neboť tento rozsudek se zabývá otázkou nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, nikoli otázkou osvobození od daně z přidané hodnoty podle § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

VI.
Rozhodnutí soudu

Soud neshledal žádný ze žalobcem uvedených žalobních bodů důvodným, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl, neboť není důvodná.

VII.
Náklady řízení

Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává 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.

V Plzni dne 30. prosince 2015

JUDr. Václav Roučka, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková