



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců JUDr. Veroniky Burianové a Mgr. Lukáše Pišvejce ve věci

žalobkyně: **VSP Auto, s.r.o.**, IČ 25237781
sídlem Domažlická 168, 318 00 Plzeň
zastoupená JUDr. Denisou Vacíkovou, advokátkou
sídlem U Zvonu 11, 301 12 Plzeň

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 3. 2020, č.j. 11421/20/5300-22441-708656

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 3. 2020, č.j. 11421/20/5300-22441-708656, se v části výroku, jíž bylo změněno rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu ze dne 16. 10. 2018, č.j. 165077/18/4223-21792-402687, zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Ve zbývajících částech výroku rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 3. 2020, č.j. 11421/20/5300-22441-708656, jíž byla změněna rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu ze dne 16. 10. 2018, č.j. 165065/18/4223-21792-402687, č.j. 165068/18/4223-21792-402687, č.j. 165072/18/4223-21792-402687, č.j.

165074/18/4223-21792-402687, se žaloba zamítá.

III. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Včas podanou žalobou ve smyslu ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb. (dále jen „s.ř.s.“) se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 19. března 2020, č.j. 11421/20/5300-22441-708656 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým žalovaný změnil podle ust. § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb. (dále jen „*daňový řád*“) pět rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen „*správce daně*“) ze dne 16. října 2018 č.j. 165065/18/4223-21792-402687, č.j. 165068/18/4223-21792-402687, č.j. 165072/18/4223-21792-402687, č.j. 165074/18/4223-21792-402687, č.j. 165077/18/4223-21792-402687 (dále jen „*dodatečné platební výměry*“), kterými byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „*DPH*“) za zdaňovací období leden 2015, duben 2015, květen 2015, červen 2015 a prosinec 2015 a současně byla jednotlivými platebními výměry žalobkyni uložena povinnost uhradit penále. Napadeným rozhodnutím došlo ke změnám výše částek doměřené DPH a penále vyměřeného dodatečnými platebními výměry, kdy v ostatním zůstaly výroky dodatečných platebních výměrů nezměněny.

II.

Žaloba

2. Úvodem žaloby žalobkyně uvedla, že nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že by ve všech odvoláních proti dodatečným platebním výměrům uplatňovala zcela stejné námitky. Žalobkyně žalovanému předložila takové důkazy prokazující splnění podmínek pro osvobození od DPH, které nelze hodnotit za zcela totožné. Dále žalobkyně uvedla, že svou žalobu strukturovala rozčleněním na jednotlivé obchodní případy ve vztahu k odběratelům FIRST CAR s. r. o. (dále jen „*FIRST CAR*“), NADES, spol. s r. o. (dále jen „*NADES*“) a GEOMAT Sp. Z. o. o. (dále jen „*GEOMAT*“), nikoliv dle jednotlivých zdaňovacích období, shodně jako učinil žalovaný v napadeném rozhodnutí. Odůvodnění napadeného rozhodnutí provedené způsobem výrazně přehlednějším než zpráva o daňové kontrole č.j. 1612843/18/2301-61563-401606 ze dne 9. 8. 2018 (dále jen „*zpráva o daňové kontrole*“) dle žalobkyně nemůže zhojit žalobkyní namítanou nesrozumitelnost této zprávy, která je odůvodněním všech dodatečných platebních výměrů, a to v důsledku absence jakékoliv časové a věcné souvislosti a logické návaznosti jejich jednotlivých kapitol. Žalobkyně považovala napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné, vnitřně rozporné a nezákonné, kdy bylo vydáno po řízení, v němž došlo k podstatnému porušení procesních předpisů.
3. Vzhledem k rozsahu žaloby čítající třicet stran uvedl soud konkretizaci jednotlivých žalobních námitek žalobkyně a jejich vypořádání v odstavci V odůvodnění tohoto rozsudku.
4. Žalobkyně navrhla soudu, aby napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

k dalšímu řízení.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

5. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě nejprve stručně shrnul průběh daňového řízení a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Za spornou otázku v soudem posuzovaném případě pak považoval, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno ve věci prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně z titulu dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani ve smyslu ust. § 64 zákona č. 235/2004 Sb. (dále jen „zákon o DPH“).
6. Stran obchodního případu se společností FIRST CAR žalovaný uvedl, že ve výzvách k prokázání skutečností ze dne 14. dubna 2016, č.j. 678963/16/2301-61563-404949, a ze dne 16. června 2017, č.j. 1342201/17/2301-61563-401606, a v seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 21. února 2018 podrobně popsal všechny skutečnosti, které vyvolaly jeho pochybnosti o přepravě zboží do jiného členského státu. Žalobkyní předložené listiny dle žalovaného nemohly osvědčit faktický pohyb zboží spočívající v jeho opuštění území ČR. Žalovaný poukázal na to, že čestná prohlášení jednotlivých odběratelů žalobkyně jsou všechna totožná. Provedené svědecké výpovědi přepravu neosvědčily, neboť svědek K. následkem dopravní nehody trpěl ztrátou paměti, svědek P. si nebyl vědom spolupráce žalobkyně se společností FIRST CAR a výslech svědka H. se nepodařilo realizovat, ačkoliv k tomu žalovaný využil i předvedení Policií ČR. Žalovaný zdůraznil, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací. Žalovaný dále uvedl, že se zabýval i dobrou vírou žalobkyně stran faktického uskutečnění dodání do jiného členského státu. Žalobkyni dle žalovaného nic nebránilo, aby např. po svém obchodním partnerovi požadovala zaslání kopie dokladu o registraci automobilu na Slovensku, kopii nového technického průkazu nebo kopii daňového přiznání svědčící o tom, že pořízení zboží z jiného členského státu přiznal či jiné dokumenty. Žalobkyně dále mohla ke splnění takové povinnosti svého odběratele smluvně pod hrozbou sankce zavázat. Žalobkyně však nedoložila, že by takové nebo jim podobné kroky učinila, když své jednání založila na pouhé důvěře, že její odběratel předmětný automobil skutečně převezme na Slovensko, jak se zavázal v prohlášení. Žalobkyně dle žalovaného dále nesprávně opírá svou dobrou víru o závěry Policie ČR, dle kterých žalobkyně v případě obchodu se společností FIRST CAR nemohla vědět, že automobil nebude vyvezen do jiného členského státu ani v něm registrován. Žalovaný totiž věc žalobkyně posuzoval v daňovém řízení, kde žalobkyně byla primárně povinna prokazovat naplnění podmínek pro osvobození od daně ve smyslu ust. § 64 zákona o DPH.
7. Ve vztahu k obchodnímu případu se společností NADES žalovaný uvedl, že ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 16. června 2017, č.j. 1342201/17/2301-61563-401606, a v seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 21. 2. 2018 podrobně popsal všechny skutečnosti, které vyvolaly jeho pochybnosti o tom, zda bylo v daném případě zboží skutečně přepraveno do jiného členského státu. Faktické dodání zboží na Slovensko prokazovala žalobkyně mj. CMR listy. Tyto listy však dle žalovaného vykazovaly nedostatky, které oslabily jejich důkazní sílu – chybělo na nich stvrzení odesílatele o odeslání a obdržení zboží příjemce bylo stvrzeno jen neurčitým podpisem, k němuž nebylo lze přiřadit odběratele. Žalovaný dále zjistil, že žalobkyně předložila více verzí listu CMR k jedné obchodní transakci. K žalobkyní namítanému chybnému odkazu na daňové doklady žalovaný uvedl, že nepochybil, neboť tvrzení obsažené v bodě 71 napadeného rozhodnutí má oporu v daňovém spisu, konkrétně ve spisu správce daně,

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

položkách 18 a 19. Žalobkyní předložené prohlášení společnosti NADES žalovaný považoval za neprůkazné ze shodných důvodů jako v případě společnosti FIRTS CAR.

8. Ve vztahu k obchodnímu případu se společností GEOMAT žalovaný uvedl, že ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 16. 6. 2017, č. j. 1342201/17/2301-61563-401606, a v seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 21. 2. 2018 podrobně popsal všechny skutečnosti, které vyvolaly jeho pochybnosti o tom, zda bylo v daném případě zboží skutečně přepraveno do jiného členského státu. Dle žalovaného společnost GEOMAT nepřiznala v předmětných zdaňovacích obdobích pořízení nových automobilů na základě daňových dokladů pořízených žalobkyní. Pro polského správce daně byla společnost nekontaktní a také byla vymazána z registru DPH. Obdobně jako v předchozích případech byly i zde vozidla krátce po jejich prodeji společností GEOMAT registrována v ČR. K prokázání faktického dodání zboží z ČR do Polska předložila žalobkyně mj. opět prohlášení odběratele, společnosti GEOMAT, které však trpělo vadami shodnými jako prohlášení předložené v obchodním případě se společností FIRTS CAR. Na CMR listech pak byla jako přepravce opět uvedena společnost Bluemotion, od níž však správce daně nezískal žádné informace o obchodní spolupráci. Svědecké výpovědi svědka P. a W. nebylo možné osvědčit jako důkaz prokazující faktické uskutečnění plnění tak, jak tvrdila žalobkyně, neboť jejich tvrzení byla nekonkrétní a rozporná (k jejich hodnocení žalovaný odkázal na bod 95 až 99 odůvodnění napadeného rozhodnutí). K námitce žalobkyně, že žalovaný pochybil, pokud od svědka W. nevyžadoval předložení listinných a daňových podkladů příslibených v rámci svědecké výpovědi, žalovaný uvedl, že ji žalobkyně vznesla poprvé až ve své žalobě. Dle žalovaného dále není úkolem svědka předkládání listin. Uskutečnění předmětných plnění se žalovaný pokusil ověřit primárně mezinárodním dožádáním, což však bylo s ohledem na nekontaktnost společnosti GEOMAT neproveditelné. Správce daně navíc svědka W. k předložení důkazních prostředků vyzval v rámci prováděného výsledku a následně jej o jejich doložení požádal i neformálně e-mailem dne 30. listopadu 2017. Zároveň bylo povinností žalobkyně vyvinout aktivitu k prokázání svých tvrzení, neboť daňové řízení není ovládáno vyhledávací zásadou, proto nelze daňovým orgánům vytýkat pasivitu a činit je odpovědnými za nezajištění dokumentů od nekontaktních osob. Stran posouzení obezřetnosti žalobkyně, existenci její dobré víry a obsahu CMR listů odkázal žalovaný na argumentaci ve vztahu k obchodnímu případu se společností NADES. Konkrétně k posouzení dobré víry žalobkyně pak žalovaný uvedl, že tuto hodnotil v bodě 103 napadeného rozhodnutí.
9. Závěrem pak žalovaný navrhl, aby soud žalobu pro nedůvodnost zamítl.

IV.

Posouzení věci soudem

10. Vzhledem k tomu, že žalobkyně i žalovaný souhlasili s tímto postupem (žalobkyně v podání ze dne 26. srpna 2020 a žalovaný ve svém vyjádření k žalobě), rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé bez jednání.
11. 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.

V.

Rozhodnutí soudu

12. Soud po posouzení žaloby dospěl k závěru, že žaloba žalobkyně je zčásti důvodná.
13. Vydání napadeného rozhodnutí předcházelo následující průběh daňového řízení.
14. Správce daně zahájil u žalobkyně dne 7. března 2016, resp. dne 3. května 2016 daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2015. Žalobkyně k jednotlivým obchodům předložila daňové doklady, nákupní doklady, předávací protokoly, kupní smlouvy a prohlášení. Jelikož vznikly pochybnosti o tom, zda nové dopravní prostředky prodané žalobkyní byly skutečně dodány do jiných členských států, kdy zahraniční daňové orgány dodání nepotvrdili a odběratelé sami do svých daňových přiznání nové dopravní prostředky nezahrnuli, vyzval správce daně dne 16. 6. 2017 žalobkyni k předložení důkazních prostředků prokazujících splnění podmínek pro osvobození od DPH. V návaznosti na tuto výzvu předložila žalobkyně zejména listy CMR.
15. Jelikož o dodání automobilů do jiného členského státu vznikly správci daně pochybnosti, vyzval dne 12. 9. 2017 žalobkyni, aby prokázala, že přijala rozumná a efektivní opatření předcházející tomu, aby vykázala jako plnění osvobozená od DPH taková plnění, která ve skutečnosti nemají intrakomunitární charakter. K této výzvě žalobkyně sdělila podání ze dne 27. 9. 2017, že přepravu automobilů do jiného členského státu prokázala listy CMR, dále že předávací protokoly prokázaly, že vozidla byla po jejich předání skutečně odeslána do jiného členského státu, přičemž skutečné odeslání lze prokázat sv. P. a P., kteří vozidla za žalobkyni předávali odběratelům a sv. W., zástupcem GEOMAT. Jako preventivní opatření žalobkyně v tomto podání označila ověření DIČ a obchodní historie odběratelů a zajištění prohlášení odběratelů, že daň přiznají v domovském státě – u odběratele GEOMAT navíc ověření totožnosti zástupce odběratele. Správce daně následně vyslechl sv. P., P. a W.
16. Dne 21. 2. 2018 správce daně zaslal žalobkyni výsledek kontrolního zjištění, podle něhož žalobkyni nevznikl nárok na uplatněné osvobození od DPH. Na základě vyjádření žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění správce daně doplnil dokazování a setrval na výsledku kontrolního zjištění. Zpráva o daňové kontrole byla s žalobkyní projednána dne 29. 9. 2018. Výsledkem daňové kontroly bylo vydání pěti dodatečných platebních výměrů, kterými byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období leden, duben, květen, červen a prosinec 2015 a současně byla jednotlivými dodatečnými platebními výměry žalobkyni uložena povinnost uhradit penále. Správce daně doměřil žalobkyni DPH, neboť žalobkyně neunesla důkazní břemeno stran prokázání splnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu dle § 64 zákona o DPH, neboť neprokázala faktické uskutečnění přepravy předmětných vozidel do jiného členského státu, když se žalobkyně vzhledem ke zjištěným okolnostem nemohla dovolávat své dobré víry. Žalobkyně podala proti předmětným dodatečným platebním výměrům odvolání. O tomto rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím tak, že drobně změnil částky doměřené daně a penále. Žalovaný svůj závěr, že žalobkyně neprokázala intrakomunitární obchody, odůvodnil především nedostatky prohlášení o přepravě, nekontaktností některých obchodních partnerů, absencí registrace vozidla v jiném členském státě, nepřiznáním plnění odběrateli žalobkyně, vadami CMR listů, provedením nákladní přepravy osobním vozidlem a rozpory v obsahu svědeckých výpovědí. Žalovaný se věnoval i otázce existence dobré víry žalobkyně, že došlo k dodání předmětných vozidel do jiného členského státu, když dospěl k závěru, že žalobkyně svou dobrou víru neprokázala a zároveň neprokázala, že přijala veškerá opatření, která po ní lze rozumně požadovat, aby prokázala svůj nárok na osvobození od daně dle ust. § 64 zákona o DPH. Žalovaný tak dospěl k závěru o důvodnosti doměrku DPH stanoveného dodatečnými platebními Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

výměry a napadeným rozhodnutím pouze korigoval jeho výši u jednotlivých dodatečných platebních výměrů vč. penále.

17. Za účelem přehlednosti a srozumitelnosti svého rozhodnutí následoval soud v odůvodnění rozsudku systematiku žaloby a napadeného rozhodnutí a věnoval se posouzení námitek k jednotlivým odběratelům žalobkyně zvlášť. Výjimku učinil pouze v případě žalobních námitek směřujících proti tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, jako jeho potenciálně nejzávažnější vady vedoucí k jeho zrušení. Soud se proto nejprve zabýval žalobními námitkami poukazujícími na nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Bylo by totiž předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, bylo-li by napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné tak, jak namítla žalobkyně v žalobě.
18. Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí žalobkyně dovozovala v prvním případě (bod 16 žaloby) z toho, že žalovaný nereagoval na její odvolací námitky ve vztahu ke zdaňovacím obdobím leden, duben, květen a červen 2015 a odběrateli NADES spočívající v tom, že správce daně pochybil, když byl pasivní a nevyžadoval od dopravců Bluemotion a I. další doklady, které by byly způsobilé potvrdit dodání zboží do jiného členského státu žalobkyní či alespoň její dobrou víru.
19. Soud z odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům ověřil, že žalobkyně mj. namítla, že správce daně měl vyžadovat od dopravců podklady a neměl se spokojit s nesplněním příslibem doklady předložit.
20. K této námitce žalovaný v bodech 72 a 73 napadeného rozhodnutí popsal, jaká šetření ve vztahu k oběma dopravcům správce daně provedl: Dožádáním bylo zjištěno, že zástupce Bluemotion pouze externě zpracovával účetnictví, kdy tento potvrdil obchodní spolupráci s žalobkyní, přičemž původní i nový zástupce Bluemotion přislíbili zjištění informací týkajících se obchodní spolupráce s žalobkyní u jednatele společnosti Bluemotion, aniž takové informace správci daně dodali. Místním šetřením bylo zjištěno, že v původním evidovaném sídle Bluemotion fakticky nesídlila a v novém sídle se nepodařilo nikoho kontaktovat. K dopravci I. správce daně zjistil, že ho nelze dohledat ve veřejně dostupných rejstřících, kdy místním šetřením na adrese uvedené na listech CMR bylo zjištěno, že jde o bytový dům a pan I. nebyl zastižen a ani později správce daně nekontaktoval.
21. Ve vztahu k nepřezkoumatelnosti správních rozhodnutí založené na nevypořádání se s odvolacími námitkami účastníka správními, resp. daňovými orgány, vyplývá z judikatury Nejvyšší správního soudu (rozsudek ze dne 25. února 2015, č.j. 6 As 153/2014-108) , že *„Povinnost orgánů veřejné moci (...) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) tak bez dalšího nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Zejména u velmi obsáhlých podání by tento přístup vedl až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivní a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13), zpravidla proto postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení,*

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, je akceptovatelná i odpověď implicitní (srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09, [dostupné, stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu, na <http://nalus.usoud.cz>]), nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 - 72).“ Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. dubna 2020, č.j. 4 Afs 375/2019-21, pak vyplývá, že „[A]bsence výslovné odpovědi na ten či onen argument žalobkyně v odůvodnění napadeného rozhodnutí však bez dalšího nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Zpravidla totiž postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení, případně je akceptovatelná i odpověď implicitní (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 - 13, ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 - 13, nebo ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 - 72). Na určitou námitku tedy lze reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí správní orgán prezentuje od názoru účastníka řízení odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2017, č. j. 2 Azs 179/2017 - 38).“ Lze tedy shrnout, že nepřezkoumatelností netrpí rozhodnutí, v němž sice odvolací orgán nereagoval na dílčí odvolací námitku odvolatele, ale vypořádal námitky základní či hlavní, kdy ostatní dílčí námitky vypořádal implicitně tím, že prezentoval vlastní argumentaci konkurující argumentaci účastníka řízení (předestřel závěry vyvracející odvolací námitku).

22. Přesně k této situaci v případě napadeného rozhodnutí došlo: Žalobkyně v odvolání poukázala na to, že správce daně měl sám od sebe vyžadovat od dopravců podklady. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí popsal, jaká šetření správce daně u dopravců provedl. Současně žalovaný v napadeném rozhodnutí výslovně uvedl, že důkazní břemeno ohledně splnění podmínek osvobození od daně leželo na žalobkyni (bod 17 napadeného rozhodnutí), daňové řízení nebylo založeno na vyšetřovací zásadě (body 18 a 130 napadeného rozhodnutí) a žalobkyně sama byla povinna v době vystavení daňových dokladů zajistit důkazy prokazující dodání zboží do jiného členského státu (body 19 a 20 napadeného rozhodnutí). Napadené rozhodnutí tudíž namítanou nepřezkoumatelností netrpí, protože v něm žalovaný výslovně a opakovaně uvedl, že důkazní břemeno leželo na žalobkyni a daňové orgány nebyly povinny z vlastní iniciativy zajišťovat důkazy, které mohly vyznít ve prospěch sporného nároku žalobkyně. Touto ucelenou argumentací, prezentovanou žalovaným v napadeném rozhodnutí, implicitně žalovaný vypořádal namítanou odvolací námitku žalobkyně, neboť žalovaným vystavěnou argumentaci lze vztáhnout na předmět sporné odvolací námitky. Soud poukazuje na již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. dubna 2020 č.j. 4 Afs 375/2019-21, podle něhož „[...] nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů lze definovat jako rozhodnutí, jež nelze přezkoumat pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 76, č. 1566/2008 Sb. NSS). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je současně vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, je tak namístě zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela, tedy i implicitně, reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 7. 2018, č. j. 7 As 150/2018 - 36, či ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 - 45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64).“ Jelikož žalovaný na spornou odvolací námitku žalobkyně neopomněl implicitně reagovat, nepřisvědčil soud žalobní námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí z tohoto důvodu. Soud dodává, že v této souvislosti nehodnotil vůbec, zda odvolací námitka byla žalovaný vypořádána správně, nýbrž jen to, že vypořádána srozumitelným a přezkoumatelným způsobem byla.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

23. Dále žalobkyně brojila proti nepřezkoumatelnosti zprávy o daňové kontrole způsobené její nesrozumitelností. Vnitřní rozpornost zprávy o daňové kontrole byla podle žalobkyně způsobena nesprávným přiřazením čísel faktur k jednotlivým automobilům. Konkrétně mělo být na str. 10, 11 a 12 zprávy o daňové kontrole uvedeno nesprávné číslo faktury, když na str. 10 je k automobilu VIN X. uvedeno číslo faktury 9105399, na str. 11 je však u totožného automobilu uvedeno číslo faktury 9105336. Faktura č. 9105336 je v tabulce na str. 10 přiřazena k automobilu VIN X. Na str. 12 je u automobilu VIN X. uvedena faktura č. 9105400, která ale dle tabulky na str. 10 náleží k automobilu VIN X. U automobilu VIN X. je pak na str. 11 uvedena faktura č. 9105399, která ale však dle tabulky na str. 10 náleží k automobilu VIN X. Žalovaný se podle žaloby s obdobnou odvolací námitkou žalobkyně vypořádal nedostatečně, když v bodě 124 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že se jedná o zřejmou chybu v psaní, která neměla vliv na zákonnost dodatečných platebních výměrů. Žalovaný však dle žalobkyně převzal zmatečné označení jednotlivých daňových dokladů z různých zdaňovacích období vázaných na různá vozidla, když v bodě 71 odůvodnění napadeného rozhodnutí argumentoval chybným odkazem na daňové doklady č. 9105399 a 9105400, když ve skutečnosti v měsíci červnu žalobkyně prodala společnosti NADES automobily vyúčtované fakturami č. 9105336 a 9105400.
24. Soud ověřil, že chybnou identifikaci daňových dokladů ve zprávě o daňové kontrole žalobkyně namítla jako třetí odvolací důvod. V bodě 124 napadeného rozhodnutí žalovaný tuto odvolací námitku vypořádal takto: „*Odvolateli je třeba dát za pravdu, že v tabulce na straně 10 zprávy došlo k záměně v číslech faktur u posledních tří vozidel. V ostatním textu zprávy jsou však tyto údaje uvedeny již správně. Provedené je tedy dle kontextu nutné považovat za zřejmou chybu v psaní s tím, že na číselná shrnutí za jednotlivá zdaňovací období, a tím i na vydané dodatečné platební výměry tato záměna neměla vliv.*“ Proto je žalobní námitka nepřezkoumatelnosti nedůvodná. Podle ustálené judikatury (například usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004, čj. 5 Afs 16/2003-56) tvoří rozhodnutí správních orgánů I. a II. stupně z hlediska soudního přezkumu jeden celek. Jelikož žalovaný v bodě 124 napadeného rozhodnutí řádně odstranil (teoreticky) vzniklé nejasnosti identifikace daňových dokladů na str. 10 zprávy o daňové kontrole, nemohla být taková vada důvodem pro závěr o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Jinými slovy, jednak písářská chyba v tabulce umístěné na str. 10 zprávy o daňové kontrole nemohla způsobit vnitřní rozpornost zprávy způsobující její nepřezkoumatelnost z důvodu nesrozumitelnosti, když na dalších stranách zprávy byly faktury k jednotlivým automobilům přiřazeny správně a žalobkyni nemohly z tohoto důvodu oprávněně vzniknout nejasnosti, proč jí byla doměřena DPH. Dále byla tato chyba napravena vypořádáním této odvolací námítky žalovaným. Proto namítaná chyba zprávy o daňové kontrole nemohla způsobit nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.
25. Pokud žalobkyně namítla, že v bodě 71 odůvodnění napadeného rozhodnutí argumentoval chybným odkazem na daňové doklady č. 9105399 a 9105400, když ve skutečnosti v měsíci červnu žalobkyně prodala společnosti NADES automobily vyúčtované fakturami č. 9105336 a 9105400, nemohlo jít o důvod nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Ze zprávy o daňové kontrole korigované v tomto směru bodem 124 napadeného rozhodnutí a současně z daňových dokladů předložených samotnou žalobkyní v daňovém řízení je zřejmé, že v červnu 2015 žalobkyně firmě NADES prodala dva automobily s VIN X. a X., které vyúčtovala daňovými doklady č. 9105400 a 9105399. V bodě 71 se tedy žalovaný žádné chyby nedopustil. Žalobní tvrzení v bodě 21 žaloby, že „*ve skutečnosti v měsíci červnu žalobce prodal a předal společnosti NADES* Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

automobily VIN: X., které vyúčtoval fa. č. 9105336, a VIN: X., které vyúčtoval č. fa. 9105400“ nemá oporu v daňovém spisu ani tvrzeních žalobkyně v průběhu celého daňového řízení.

26. Dále se již bude soud věnovat posouzení důvodnosti jednotlivých věcných žalobních námitek. Jelikož jsou žalobní námitky ve vztahu ke všem třem odběratelům FIRST CAR, NADES a GEOMAT a všem zdaňovacím obdobím zčásti obdobné, soud systematicky vytkne před zahájením přezkoumání jednotlivých žalobních námitek základní právní východiska, jež byla pro posouzení všech následně vypořádávaných námitek rozhodující.
27. Při posouzení věci vyšel soud z následující právní úpravy.
28. Ust. § 13 odst. 1 zákona o DPH stanoví, že dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník.
29. Ust. § 13 odst. 2 zákona o DPH stanoví, že dodáním zboží do jiného členského státu se pro účely tohoto zákona rozumí dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.
30. Právní základ osvobození dodání zboží do jiného členského státu je obsažen v čl. 138 směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému DPH (dále jen „Směrnice“). Na vnitrostátní úrovni je pak tento článek promítnut do ustanovení § 64 zákona o DPH.
31. Ust. § 64 odst. 1 zákona o DPH, stanoví, že dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.
32. Ust. § 64 odst. 2 zákona o DPH stanoví, že dodání nového dopravního prostředku do jiného členského státu plátcem osobě v jiném členském státě, který je odeslán nebo přepraven z tuzemska plátcem nebo osobou, která nový dopravní prostředek pořizuje, nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně.
33. Ust. § 64 odst. 5 zákona o DPH stanoví, že 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.
34. Ust. § 8 odst. 1 daňového řádu stanoví, že správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.
35. Ust. § 92 odst. 3 daňového řádu stanoví, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
36. Ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu stanoví, že správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
37. Toliko právní úprava. Tato problematika je dlouhodobě předmětem rozhodovací činnosti jak českých správních soudů a tak i Soudního dvora EU (SDEU), kdy jejich rozhodnutí soud při koncepci východisek svého rozhodnutí vzhledem ke vzneseným

žalobním námitkám nesměl pominout.

38. Judikatura správních soudů je ve vztahu k důkaznímu břemenu ve věci osvobození od DPH při intrakomunitárních obchodech zcela ustálena: Například v právní větě rozsudku ze dne 30. července 2010, č.j. 8 Afs 14/2010-195, publ. pod č. 2172/2011 ve Sb. NSS, Nejvyšší správní soud uvedl, 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 plátcích, 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. 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.*“
39. Pokud jde o předmět dokazování, ani o něm není v ustálené judikatuře správních soudů sporu: „*Z právě citovaných rozhodnutí plyne, že aby byla transakce kvalifikována jako dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie, a mohl být tedy uplatněn nárok na osvobození od daně dle § 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 (1), zboží musí být odesláno (přepraveno) do jiného členského státu (2) a přeprava zboží musí být zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou (3). Jinými slovy 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 intrakomunitární operace je totiž fyzický pohyb zboží z členského státu dodání do jiného členského státu, tedy jeho skutečné přemístění mezi členskými státy (srov. zejména body 40 - 42 rozsudku ve věci Teleos). Prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně při intrakomunitárním dodání zboží přitom leží na daňovém subjektu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, č. 2172/2011 Sb. NSS, či ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012 - 45, či opětovně odkazovaný rozsudek Soudního dvora EU ve věci Teleos).*“ [srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. června 2019, č. j. 9 Afs 82/2019-42].
40. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. srpna 2020, č. j. 7 Afs 194/2019-43, kasační soud uvedl, že „*Jakkoliv má totiž správce daně povinnost zjistit rozhodné skutečnosti co nejúplněji, nelze tuto povinnost vykládat v tom smyslu, že by zcela nahradila povinnost daňového subjektu tvrdit a dokazovat rozhodné skutečnosti. Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na přednostní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publ. pod č. 1022/2007 Sb. NSS, či ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013 - 30).*“ (obdobně rozsudky Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 188/2004-63 ze dne 30. 8. 2015 nebo čj. 1 Afs 54/2004-125 ze dne 9. 2. 2005 nebo čj. 9 Afs 12/2013-30 ze dne 12. 9. 2013 nebo 1 Afs 103/2009-232 ze dne 3. 2. 2010).
41. Prvním dílčím východiskem soudu s odkazem na citovanou právní úpravu a judikaturu je tedy to, že důkazní břemeno ohledně prokázání faktické přepravy zboží z tuzemska do jiného členského státu v případě osvobození od DPH podle § 64 zákona o DPH tíží daňový subjekt, který se osvobození od DPH dovolává. Jinými slovy, dodání zboží do jiného členského státu jako podmínku pro osvobození plnění od DPH s nárokem na odpočet prokazuje daňový subjekt. Daňové řízení v tomto případě není založeno na

vyšetřovací zásadě.

42. V posuzovaném případě popsané východisko vede k závěru, že to tedy byla žalobkyně, kdo měl v daňovém řízení prokázat, že deklarované zboží bylo fakticky přepraveno odběratelům do jiných členských států. Této povinnosti prokázat rozhodné okolnosti týkající se osvobození od DPH se žalobkyně nemohla zbavit, a to ani poukazem na povinnost správce daně zjistit co nejúplněji skutkový stav věci (srov. § 92 odst. 2 daňového řádu). Jinými slovy, žalobkyně měla prokázat, že automobily se přemístily z ČR do jiného členského státu. V případě žalobkyně totiž *„[...]bylo nezbytné, aby v okamžiku vystavení daňového dokladu na uskutečněné zdanitelné plnění osvobozené od DPH disponovala věrohodnými a objektivními důkazy, že zboží skutečně bylo v souladu s požadavkem daňové neutrality přepraveno do jiného členského státu, kde má být užíváno či spotřebováno konečným zákazníkem.“* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013 čj. 1 Afs 104/2012-45).
43. Jak bylo výše uvedeno, § 64 zákona o DPH je implementací čl. 138 Směrnice. Proto jsou rozhodující i závěry SDEU týkající se prokazování dodání zboží do jiného členského státu, i když *„[...] některé z nich byly vysloveny k nyní již neúčinné šesté směrnici Rady 773/388/ES 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; právní režim osvobození dodání do jiného členského státu 6 Afs 205/2019 od DPH je však stále stejný – viz bod 28 rozsudku Soudního dvora ze dne 18. listopadu 2010 ve věci C-84/09 X)“* [viz bod 13 rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 6 Afs 205/2019-39 ze dne 20. 2. 2020].
44. V první řadě jde o rozsudek SDEU ze dne 27. 9. 2007 sp. zn. C-409/04 ve věci Teleos. Skutkově šlo o případ, kdy britský dodavatel prodal mobilní telefony španělskému odběrateli za současného sjednání doložky Incoterms 2000 EXW, tzn., že za dopravu do jiného členského státu byl odpovědný odběratel. Dodavatel daňovým orgánům předložil orazítkované a podepsané originály nákladních listů CMR, popisující zboží a uvádějící adresu dodání, jméno řidiče a registrační značku vozidla. Daňové orgány následně zjistily, že místo určení uvedené v nákladních listech CMR bylo nepravdivé, že přepravci v nich uvedení buď neexistovali, nebo neprováděli přepravu mobilních telefonů a že uvedené registrační značky vozidel odpovídají neexistujícím vozidlům nebo vozidlům nevhodným k přepravě takového zboží, a došli tak k závěru, že mobilní telefony nikdy neopustily území Spojeného království, a v důsledku toho začali vymáhat DPH na dodavateli. Nebylo sporu o tom, že dodavatel neměl žádný důvod pochybovat o údajích obsažených v nákladních listech CMR ani o jejich pravosti. V takových skutkových poměrech vyslovil SDEU následující závěry: Je nutno vykládat *„[...] výraz „odeslán(o)“, vyskytující se v obou těchto ustanoveních, v tom smyslu, že k pořízení zboží uvnitř Společenství došlo a osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně lze uplatnit pouze tehdy, jestliže právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele a dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a že v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy věc fyzicky opustila území členského státu dodání. (...) Tato podmínka týkající se překročení hranic mezi členskými státy je základním znakem operace uvnitř Společenství, který ji odlišuje od tuzemské operace. (...) V důsledku toho je nezbytné, aby se kvalifikace dodání nebo pořízení zboží uvnitř Společenství provedla na základě objektivních skutečností, jako je existence fyzického pohybu dotyčného zboží mezi členskými státy. (...) Článek 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice 77/388 ve znění směrnice 2000/65, 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*

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

prokazující prima facie, jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně, povinnost doplatit daň z přidané hodnoty 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 nepovede k účasti na takovém podvodu. Zaprvé by bylo v rozporu se zásadou právní jistoty, pokud by členský stát, který stanovil podmínky pro uplatnění osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně tím, že zejména stanovil seznam dokumentů, jež je třeba předložit příslušným orgánům, a který nejprve přijal dokumenty předložené dodavatelem jako důkazy nároku na osvobození od daně, mohl později uložit tomuto dodavateli povinnost zaplatit daň z přidané hodnoty související s tímto dodáním, jestliže vyjde najevo, že z důvodu podvodu, kterého se dopustil pořizovatel a dodavatel o něm nevěděl ani nemohl vědět, dotyčné zboží ve skutečnosti neopustilo území členského státu dodání. (...) Začtvrté není podle judikatury Soudního dvora, kterou lze obdobně použít, 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. 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 daň z přidané hodnoty a posteriori. Naproti tomu jakmile dodavatel jednou splnil své povinnosti ohledně důkazu dodání uvnitř Společenství, ačkoli pořizovatel nesplnil smluvní povinnost odeslat nebo přepravit zboží z členského státu dodání, musí být v tomto členském státě považován za osobu povinnou k dani z přidané hodnoty pořizovatel.“

45. Závěry rozsudku ve věci Teleos jsou jasné a logické: Rozhodující je důkaz o existenci fyzického pohybu zboží mezi členskými státy. Zajistí-li si dodavatel důkaz, prokazující na první pohled přepravu zboží do jiného členského státu (např. spočívající v řádně vyplněných a podepsaných listech CMR), nelze mu upřít nárok na osvobození od DPH, i kdyby daňové orgány vyvrátily pravost nebo pravdivost takového důkazu, ledaže dodavatel nebyl v dobré víře a nepřijal všechna rozumná opatření bránící jeho účasti na podvodu na dani. Jinými slovy, disponoval-li dodavatel řádným důkazem o intrakomunitární přepravě zboží, lze mu osvobození od DPH odeprít jen tehdy, pokud věděl nebo měl vědět, že zboží ve skutečnosti neopustilo území členského státu dodání a nepřijal všechna rozumná opatření bránící jeho účasti na podvodu na dani, a to i v případě, že bylo zjištěno, že odběratel nesplnil smluvní povinnost odeslat nebo přepravit zboží z členského státu dodání.
46. K výkladu rozsudku SDEU ve věci Teleos lze odkázat ještě na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 78/2012-45 ze dne 19. 12. 2014, podle něhož platí: „Žalobce se proto mýlil, domníval-li se, že postačovalo, pokud předal zboží pořizovateli, který projevil úmysl zboží vyvézt do jiného členského státu. Obdobně argumentovala ve výše citovaném rozsudku Soudního dvora společnost Teleos, která se domnívala, že dodání zboží do jiného členského státu je uskutečněno, jakmile dodavatel dá zboží k dispozici pořizovateli podle doložky „ze závodu“, kterou se posledně uvedený zavazuje přepravit jej do jiného členského státu, a že z důkazů vyplývá, že úmyslem smluvních stran je, aby bylo zboží následně přepraveno do místa určení v jiném členském státě, byť ještě fyzicky neopustilo území členského státu dodání (odst. 31 rozsudku Teleos). Soudní dvůr tyto argumenty odmítl a potvrdil, že pouhý úmysl smluvních stran dodat zboží do jiného členského státu nepostačuje (odst. 33 a násl. rozsudku Teleos). Důkazní břemeno týkající se prokázání přepravy zboží do jiného členského státu stíhá dodavatele zboží, který nárokuje jeho osvobození od daně.“

47. Významný pro posouzení věci je i rozsudek SDEU ze dne 16. prosince 2010 sp. zn. C-430/09 ve věci Euro Tyre. Skutkově šlo o nizozemského dodavatele pneumatik a belgického odběratele. I zde mělo být podle smlouvy mezi odběratelem a dodavatelem zboží předáno v Nizozemsku a přepravu do Belgie měl zajistit odběratel. Byly vystaveny daňové doklady bez DPH a kupní cena byla uhrazena před dodáním zboží. Odběratel však dále zboží v době, kdy bylo ještě v Nizozemsku, prodal. Dodavatel obdržel prohlášení podepsané dopravcem, že zboží bylo přepraveno do Belgie. Dodavateli bylo následně sděleno, že zboží nebylo přepraveno k odběrateli. Jádrem sporu bylo, zda přičíst přepravu prvnímu nebo druhému dodání, když je zboží předmětem dvou po sobě následujících dodání mezi různými osobami povinnými k dani, avšak je předmětem pouze jedné přepravy uvnitř Společenství. SDEU dospěl k těmto závěrům: „*Pokud kupující jakožto první pořizovatelé v daném případě projeví svůj záměr přepravit zboží do jiného členského státu, než je stát dodání, a předložili své identifikační číslo pro DPH, které bylo přiděleno tímto jiným členským státem, mohla mít společnost ETH za to, že plnění, která prováděla, představují dodání uvnitř Společenství. Nicméně po převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na pořizovatele může být dodavatel uskutečňující první dodání považován za osobu povinnou uhradit DPH z tohoto plnění, pokud by byl tímto pořizovatelem informován o skutečnosti, že zboží bylo předtím, než opustilo členský stát dodání, dále prodáno jiné osobě povinné k dani, a pokud po tomto oznámení nezaslal pořizovateli opravenou fakturu zahrnující DPH. Pokud jde dále o podmínku důkazu, která je jednou z podmínek osvobození od daně připomenutých v bodě 29 tohoto rozsudku, je třeba uvést, že i když je zásadně na dodavateli, aby prokázal, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, platí, že za okolností, kdy je právo nakládat se zbožím jako vlastník převedeno na pořizovatele na území členského státu dodání a kdy je na tomto pořizovateli, aby zboží odeslal nebo přepravil mimo členský stát dodání, závisí důkaz, který je dodavatel schopen předložit daňovým orgánům hlavně na skutečnostech, které se za tímto účelem dozví od pořizovatele. Z judikatury Soudního dvora sice vyplývá, že je v takovém případě legitimní požadovat, aby dodavatel jednal v dobré víře a přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že plnění, které provádí, jej nepovede k účasti na daňovém úniku. Jakmile však dodavatel splnil své povinnosti ohledně důkazu o dodání uvnitř Společenství, přestože pořizovatel nesplnil smluvní povinnost odeslat nebo přepravit zboží z členského státu dodání, měl by být v tomto členském státě považován za osobu povinnou uhradit DPH pořizovatel (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Teleos a další, body 66 a 67).“*
48. Závěry rozsudku ve věci Euro Tyre srozumitelně doplnily východiska rozsudku ve věci Teleos takto: Dozví-li se následně po prodeji zboží dodavatel, že zboží bylo předtím, než opustilo členský stát dodání, dále prodáno jiné osobě povinné k dani, tj. že nebylo dodáno do jiného členského státu, musí zaslat odběrateli opravenou fakturu zahrnující DPH. To neplatí, byl-li vzhledem k důkazu o provedené přepravě uvnitř Společenství dodavatel v dobré víře, že přeprava byla uskutečněna.
49. Dalším relevantním rozsudkem SDEU pro posouzení důvodnosti žaloby žalobkyně je rozsudek SDEU ze dne 6. září 2012 sp. zn. C-273/11 ve věci Mecsek-Gabona. Zde SDEU řešil věc, kdy maďarský dodavatel prodal řepku italskému odběrateli, kdy přepravu měl zajišťovat odběratel. Dodavatel si zajistil od odběratele (neúplné) listy CMR včetně RZ přepravních vozidel, potvrzení přepravníků o převzetí nákladu a váhy nákladu. Italský odběratel byl posléze v daňovém řízení nekontaktní, DPH neodvedl. SDEU k tomu zaujal následující stanovisko: „*Soudní dvůr tedy rozhodl, že jakmile prodávající splnil své povinnosti v souvislosti s prokázáním, že došlo k dodání uvnitř Společenství, přestože pořizovatel nesplnil smluvní povinnost odeslat nebo přepravit dotčené zboží z členského státu* Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

dodání, musí být v tomto členském státě považován za osobu povinnou uhradit DPH tento pořizovatel (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky Teleos a další, body 66 a 67, jakož i Euro Tyre Holding, bod 38). Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že ve věci v původním řízení společnost Mecsek-Gabona uplatňovala svůj nárok na osvobození od DPH a odkazovala při tom na identifikační číslo pro DPH přidělené pořizovateli italskými orgány, dále na skutečnost, že prodané zboží bylo odvezeno nákladními vozy registrovanými v zahraničí a také na nákladní listy CMR odeslané pořizovatelem z jeho poštovní adresy a uvádějící, že zboží bylo dopraveno do Itálie. (...) Není proto v rozporu s unijním právem požadavek, aby dodavatel jednal v dobré víře a přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována k zajištění toho, aby plnění, které uskutečňuje, nevedlo k jeho účasti na daňovém úniku (výše uvedený rozsudek Teleos a další, bod 65, jakož i výše uvedený rozsudek Mahagében a Dávid, bod 54). (...) Kdyby tento soud dospěl k závěru, že dotyčná osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že plnění, které uskutečnila, bylo součástí daňového úniku, jehož se dopustil pořizovatel, a že nepřijala veškerá opatření, která po ní mohla být rozumně požadována k zabránění tomuto daňovému úniku, musel by odmítnout její nárok na osvobození od DPH. Z výše uvedených úvah vyplývá, že na první a druhou otázku je třeba odpovědět tak, že čl. 138 odst. 1 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání tomu, aby za takových okolností, jaké jsou dány v původním řízení, nebyl prodávajícímu přiznán nárok na osvobození od daně u dodání uvnitř Společenství, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že prodávající nesplnil důkazní povinnosti nebo že věděl nebo měl vědět, že plnění, které uskutečnil, bylo součástí daňového úniku, jehož se dopustil pořizovatel, a nepřijal veškerá opatření, která po něm mohla být rozumně požadována k zabránění jeho vlastní účasti na tomto daňovém úniku.“

50. Závěry rozsudku ve věci Mecsek-Gabona pěkně doplnily a shrnuly východiska rozsudků ve věci Teleos a Euro Tyres následovně: Pokud dodavatel zajistil důkaz o dodání uvnitř Společenství, není povinen hradit DPH, i když odběratel nesplnil smluvní povinnost odeslat nebo přepravit dotčené zboží z členského státu dodání. Pokud takový důkaz dodavatel nezajistil, ale prokázal, že jednal v dobré víře a přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována k zajištění toho, aby plnění, které uskutečňuje, nevedlo k jeho účasti na daňovém úniku, také není povinen odvést DPH. Pokud dodavatel věděl nebo měl vědět, že plnění, které uskutečnil, bylo součástí daňového úniku, jehož se dopustil odběratel, a nepřijal veškerá opatření, která po ní mohla být rozumně požadována k zabránění tomuto daňovému úniku, nárok na osvobození od DPH nemá.
51. V rozsudku ze dne 9. 10. 2014 sp. zn. C-492/13 ve věci Traum EOOD SDEU uvedl, že daňový orgán nesmí odeprít „[...] nárok na osvobození od DPH z titulu dodání uvnitř Společenství z důvodu, že pořizovatel nebyl v jiném členském státě identifikovanou osobou k DPH a dodavatel neprokázal pravost podpisu na dokumentech předložených na podporu svého prohlášení o dodání, které podle něho mělo být osvobozeno od daně, ani zmocnění osoby, která tyto dokumenty podepsala jménem pořizovatele, přestože doklady prokazující nárok na osvobození od daně předložené dodavatelem na podporu jeho daňového přiznání, splňovaly požadavky uvedené ve výčtu dokumentů, které musí být předloženy uvedenému orgánu, jenž je upraven ve vnitrostátním právu, a tyto důkazy byly tímto orgánem nejprve akceptovány jako průkazné doklady, což musí ověřit předkládající soud.“
52. V rozsudku ze dne 14. 6. 2017 sp. zn. C-26/16 ve věci Santogal SDEU uvedl, že „Článek 138 odst. 2 písm. a) směrnice 2006/112, jakož i zásada právní jistoty, zásada proporcionality a zásada ochrany legitimního očekávání brání tomu, aby prodávající nového dopravního prostředku přepraveného pořizovatelem do jiného členského státu a přechodně registrovaného

v uvedeném státě byl později povinen odvést DPH, když se pořizovatel dopustil daňového podvodu, pokud není s ohledem na objektivní skutečnosti prokázáno, že uvedený prodejce věděl nebo měl vědět, že plnění bylo součástí podvodu, kterého se dopustil pořizovatel, a že nepřijal všechna opatření, která od něj lze rozumně požadovat, aby se uvedeného podvodu neúčastnil.“

53. Posledním relevantním rozsudkem SDEU pro posouzení důvodnosti žaloby žalobkyně je rozsudek SDEU ze dne 20. 6. 2018 sp. zn. C-108/17 ve věci Enteco Baltic. Šlo o litevského dodavatele užívajícího doložku EXW, který dodával palivo polskému odběrateli. V této věci SDEU řešil mj. důkazní hodnotu listů CMR, kdy SDEU vyložil unijní právo takto: *„Dále je třeba připomenout, že osvobození dodání zboží uvnitř Společenství podle čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH lze uplatnit pouze tehdy, jestliže právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, jestliže prodávající prokáže, že uvedené zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a opustilo-li toto zboží v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy fyzicky území členského státu odeslání či přepravy (rozsudek ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, bod 31 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 9. února 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, bod 25). (...) Co se konečně týče nákladních listů CMR, je třeba uvést, že tyto jsou vystavovány před odesláním nebo přepravou do členského státu určení a je v nich uvedena informace o místě odeslání, pořizovateli, místě dodání a dopravních prostředcích. Mohou tudíž sloužit jako doklad o tom, že dotčené zboží má být odesláno nebo přepraveno do daného státu a lze je zohlednit pro účely čl. 143 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH, pokud byly předloženy v okamžiku dovozu. Mohou být rovněž zohledněny podle čl. 138 odst. 1 této směrnice, a to tím spíše v případě, že po doručení či ukončení přepravy jsou opatřeny potvrzením o převzetí zboží.“* Tento rozsudek SDEU lze tedy shrnout tak, že důkazní hodnota listů CMR závisí na tom, jaké skutečnosti jsou jimi potvrzovány – ty skutečnosti, které jimi potvrzovány jsou, jsou jimi prokázány, aniž by bylo nezbytné, aby listy CMR obsahovaly i ostatní údaje.
54. Soud ještě ve vztahu ke všem třem odběratelům předznamenává, že podle bodů 31, 77 a 93 napadeného rozhodnutí měla žalobkyně odběratelům FIRST CAR, NADES i GEOMAT ve všech sporných případech dodat nové dopravní prostředky, aniž by byla tato skutková zjištění prezentovaná v napadeném rozhodnutí žalobkyní sporována. Proto v souladu s výše citovaným § 64 odst. 2 ve spojení s § 4 odst. 4 písm. b) bod 1 zákona o DPH bylo pro naplnění podmínek pro osvobození od DPH nutné prokázat dodání těchto automobilů do jiného členského státu plátcem (žalobkyní) osobě v jiném členském státě, přičemž automobily musely být odeslány nebo přepraveny z tuzemska plátcem (žalobkyní) nebo osobou, která nové dopravní prostředky pořizovala, nebo zmocněnou třetí osobou. Podmínkou pro osvobození od DPH tedy ve všech posuzovaných případech *nebyla* registrace odběratelů automobilů k DPH v jiném členském státě (srov. § 64 odst. 1 zákona o DPH).

Odběratel FIRST CAR

55. Žalobní námitky ve vztahu k tomuto odběrateli a zdaňovacímu období červen 2015 jsou uvedeny v bodech 2 až 13 žaloby a reagují na body 31 až 63 odůvodnění napadeného rozhodnutí.
56. Pokud jde o odůvodnění napadeného rozhodnutí, pak v bodě 31 žalovaný uvedl, že daňový doklad, kupní smlouva a předávací protokol prokázaly převod nového osobního vozidla z žalobkyně na FIRST CAR. K výzvě daňových orgánů, aby žalobkyně prokázala oprávněnost osvobození od DPH, žalobkyně uvedla, že při podpisu kupní

smlouvy si zajistila potvrzení o registraci odběratele k DPH a registraci ověřila, dále zajistila prohlášení dle § 64 odst. 5 zákona o DPH a předávací protokol, neboť dodání vozidla do jiného členského státu zajišťoval odběratel (body 32 až 34 napadeného rozhodnutí). V bodech 35 až 37 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že předložené prohlášení nemá účinky § 64 odst. 5 zákona o DPH, protože v něm „[...] odběratel FIRST CAR prohlásil, že zboží přijal na Slovensku a ve státě přijetí bude také zdaněno. Z předmětného prohlášení však není zřejmé, kdy tak bylo učiněno, tedy kdy bylo předmětné zboží na Slovensku přijato, ani kdy bylo čestné prohlášení odběratelem FIRST CAR vyhotoveno. Na prohlášení není též uvedeno skutečné místo, kam bylo zboží dopraveno. Z prohlášení odvolacímu orgánu nevyplývá, že pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou byla fyzicky uskutečněna přeprava předmětného vozidla Mercedes-Benz, VIN: X. do jiného členského státu Evropské unie. Navíc jak sám odvolatel při ústním jednání (viz protokol o ústním jednání č. j. 1012250/16/2301-61563- 404949) dne 03. 05. 2016 uvedl: „prohlášení je uzavíráno s jednatelem společnosti a je založeno na okamžitém stavu věci, že prohlášení podepisuje jednatel společnosti a na důvěře, že následně vykoná.“ Takové prohlášení pak nemůže být důkazem prokazujícím splnění podmínky pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu dle ust. § 64 ZDPH, neboť není prohlášením, že předmětné zboží bylo odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem, pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, protože neodpovídá časové linii uskutečněných obchodních případů, neboť je stvrzováno v okamžiku, kdy skutečný stav ještě nenastal. (...) Odvolatel se však mylí, usuzují-li na unesení důkazního břemeno tím, že předložil zákonem předvídané dokumenty (písemné prohlášení pořizovatele zboží o dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie). Tak jak již uvedl odvolací orgán v bodu [35] tohoto rozhodnutí z prohlášení nijak nevyplývá, že pořizovatel nebo zmocněná třetí osoba uskutečnila přepravu předmětného zboží do jiného členského státu Evropské unie. Odvolací orgán naopak souhlasí s hodnocením prvostupňového správce daně, který posoudil předložené prohlášení jako formalistický důkazní prostředek, neboť se jednalo o vizuálně zcela totožný formulář (stejněho znění) předkládaný odvolatelem jako důkazní prostředek obdržený od všech svých odběratelů z jiného členského státu. Je nestandardní, aby různí odběratelé z rozdílných členských států Evropské unie použili a následně odvolateli zaslali vizuálně naprosto totožná písemná prohlášení o tom, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu.“ Doklady o hotovostní úhradě neprokázaly podle žalovaného (viz bod 38 napadeného rozhodnutí) uskutečnění zdanitelného plnění, ani osobu plnící hotovost za FIRST CAR. Žalovaný v bodě 39 napadeného rozhodnutí poukázal na to, že dožádáním bylo zjištěno, že FIRST CAR je nekontaktní, s daňovými orgány nespolupracuje, pořízení automobilu nepřiznal, automobil nebyl na Slovensku registrován a ke dni 12. 4. 2018 FIRST CAR zanikl. Na výzvu správce daně, aby žalobkyně prokázala přijetí rozumných a efektivních opatření k budoucímu prokázání intrakomunitárního charakteru plnění, žalobkyně odkázala na ověření registrace odběratele k DPH a jeho důvěryhodnosti, úhradu kupní ceny a předání vozidla odběrateli a smluvní závazek odběratele vozidlo provozovat a registrovat (bod 41 napadeného rozhodnutí).

57. Ve věci nebylo sporu o tom, že žalobkyně jako plátce DPH převedla nový dopravní prostředek odběrateli FIRST CAR a ten měl podle ujednání s žalobkyní zajistit jeho přepravu na Slovensko. Pro splnění zákonných podmínek pro přiznání osvobození od DPH z tohoto obchodu by žalobkyně musela mj. prokázat, jak je výše vysvětleno, že automobil fyzicky opustil území ČR a byl přepraven na Slovensko.
58. V posuzovaném případě sporné prohlášení, jehož se žalobkyně dovolává, vypadá takto: Obsahuje text, že „prohlašujeme, že zboží bylo přijato na Slovensku a v tomto státě bude také zdaněno“, dále identifikační údaje vozidla, údaj, že je určeno pro žalobkyni a že Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

prohlášení vystavila FIRST CAR s. r. o. Na prohlášení je vytištěno razítko FIRST CAR a je zde nečitelný podpis.

59. Soud ve shodě s žalovaným dospěl k závěru, že toto prohlášení nemá účinky stanovené v § 64 odst. 5 zákona o DPH a žalobkyně jím neprokázala nárok na osvobození od DPH. Soud v tomto směru aprobejuje úvahu žalovaného citovanou výše a odkazuje na ni. Důvodů, proč není předložené prohlášení prohlášením ve smyslu § 64 odst. 5 zákona o DPH, je hned několik: Z prohlášení nelze zjistit, která osoba jej učinila (nelze zjistit, kdo jej podepsal a zda byl oprávněn jednat za prohlašujícího), kdy jej podepsala (chybí datum podpisu) a neobsahuje potvrzení, že a kdy a kam bylo vozidlo časově před podpisem prohlášení na Slovensko fakticky přepraveno (srov. znění § 64 odst. 5 zákona o DPH). Žalovaný tedy správně v napadeném rozhodnutí poukázal na to, že z předmětného prohlášení není zřejmé, kdy bylo vozidlo na Slovensko fyzicky dodáno ani kdy bylo prohlášení odběratelem vyhotoveno ani místo, kam bylo zboží dopraveno. Proto je závěr žalovaného, že prohlášení neprokazuje, že odběratelem byla fyzicky uskutečněna přeprava předmětného vozidla na Slovensko, správný. Tento závěr je podporován i tvrzením žalobkyně, citovaným v bodě 35 napadeného rozhodnutí, že prohlášení stálo na závazku odběratele, že odběratel přepravu *následně* vykoná, jež nebylo žalobkyní v žalobě sporováno. Skutečnost, že v době podpisu prohlášení, vozidlo nebylo fyzicky na Slovensko, žalobkyně ostatně potvrdila i v bodě 2 žaloby, kde uvedla, že si nechala „[...] ještě potvrdit podpisem prohlášení od osoby oprávněné jednat za kupujícího, že zboží odešle, dopraví a zdaní v jiném členském státě“.
60. Soud shrnuje, že žalobní námitky žalobkyně nebyly důvodné, protože žalobkyně předloženým prohlášením z výše uvedených důvodů neprokázala, že odběratel automobil již (před vystavením prohlášení) přepravil na Slovensko. O tom, že prohlášení nemá účinky § 64 odst. 5 zákona o DPH, není pochyb. Žalobkyně nemohla svou dobrou víru v to, že automobil *byl* přepraven na Slovensko, opírat o prohlášení, které si vyžádala *před* provedením přepravy, tj. při jeho předání odběrateli na území ČR. § 64 odst. 5 zákona o DPH výslovně a jednoznačně uvádí, že prohlášení lze vystavit jediné poté, co *byla* přeprava provedena – jinými slovy, závazek přepravu v budoucnu provést je zcela bez právního významu pro posouzení nároku na osvobození od DPH. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 6 Afs 205/2019-39 ze dne 20. 2. 2020 ostatně plyne, že „[...] jak vyplývá přímo z textu § 64 odst. 5 zákona o DPH, prohlášení pořizovatele musí osvědčovat, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, musí tedy být vystaveno až v době, kdy je již přeprava ukončena.“ Jelikož jedním z východisek právního posouzení soudem byla premisa, že důkazem o dodání zboží do jiného členského státu nemůže být důkaz prokazující dohodu mezi dodavatelem a odběratelem, podle níž byl odběratel povinen zboží vyvézt do jiného členského státu, prohlášení předložené žalobkyní dodání automobilu na Slovensko prokázat nemohlo.
61. Naplnění podmínky faktické přepravy vozidla na Slovensko žalobkyně prokazovala výlučně prohlášením. Úkony žalobkyně, jimiž v daňovém řízení argumentovala (paralelní činnost více oddělení žalobkyně, prověřování registrace k DPH odběratele a zakládání účetních závěrek do obchodního rejstříku, kontrola osobního dokladu osoby přebírající automobil), nemají žádný vztah k faktu rozhodnému pro osvobození od DPH, tj. zda vozidlo fyzicky bylo převezeno na Slovensko. Jinými slovy, z předloženého prohlášení nevyplývá, že vozidlo *bylo* přepraveno na Slovensko. Žalobkyně věděla, že toto prohlášení prokázat nemůže, protože bylo vystaveno v okamžiku, kdy vozidlo bylo ještě na území ČR a kdy ho předávala odběrateli. Proto jsou úvahy o osobě přebírající vozidlo od žalobkyně irelevantní. Obiter dictum soud přisvědčuje žalobkyni, že délka

jednatelského oprávnění zástupce odběratele nebyla právně významná, ale na posouzení důvodnosti žalobní námitky to nemá vliv. Totéž by bylo lze uvést k interpretaci odst. 3.1 Prodejních podmínek pro nová vozidla, kterou žalobkyně provedla v žalobě – jakkoli byl odst. 3. 1. prodejních podmínek pro nová vozidla pro věc irelevantní a žalovaný jím argumentoval nesprávně, na posouzení důvodnosti žalobní námitky to nemá vliv, protože se to mívá důvodem napadeného rozhodnutí.

62. Pokud žalobkyně argumentovala tím, že v daňovém řízení předložila kupní smlouvu, fakturu, předávací protokol včetně kopie občanského průkazu příjemce a pokladní doklady, pak tyto z povahy věci nemohly být schopné prokázat reálné uskutečnění přepravy předmětného automobilu z ČR na území Slovenska. Proto tyto listiny nemohly zpochybnit správnost závěru žalovaného, že žalobkyně neprokázala reálné uskutečnění přepravy předmětného automobilu do jiného členského státu. Tento závěr je nezávislý na závěru žalovaného v bodě 46 napadeného rozhodnutí, že podmínkou pro vznik nároku na osvobození od DPH byla registrace odběratele k DPH, kdy toto neplatí, protože v posuzovaném případě šlo o nový dopravní prostředek ve smyslu § 4 odst. 4 písm. b) bod 1 ve spojení § 64 odst. 2 zákona o DPH (viz bod 31 napadeného rozhodnutí a bod 54 odůvodnění tohoto rozsudku). I když toto právní posouzení žalovaného nebylo správné (relevantní nebylo, zda byl odběratel registrován k DPH v jiném členském státě), na zákonnost napadeného rozhodnutí to nemělo vliv, protože v tomto posouzení nespočíval důvod vydání napadeného rozhodnutí.
63. K námitkám žalobkyně, že na ní nelze spravedlivě požadovat, aby ověřovala registraci vozidla na nekontaktního odběratele a zaplacení příslušné daně, dále aby zjišťovala místo, kde se nachází vozidlo, kdy toto nemůže mít vliv na hodnocení dobré víry žalobkyně, uvádí soud následující: Povinností žalobkyně nebylo prokazovat registraci vozidla v jiném členském státě odběratelem. Povinností žalobkyně bylo toliko prokázat splnění podmínek pro klasifikaci jí poskytnutého plnění jako plnění intrakomunitárního. Volba důkazních prostředků tuto skutečnost prokazujících či prokazujících jiné skutečnosti, z nichž by však bylo lze dojít k jedinému závěru o faktické realizaci přepravy automobilů do jiného členského státu (např. právě prokázání registrace automobilů v jiném členském státě), pak byla čistě na vůli žalobkyně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. srpna 2009, č.j. 1 Afs 63/2009-102). Pro posouzení nároku žalobkyně na osvobození od DPH nebyla registrace odběratele k DPH, jeho dostupnost a úhrada DPH z jeho strany sama o sobě právně významná. Jak bylo výše uvedeno, v případě žalobkyně „[...]bylo nezbytné, aby v okamžiku vystavení daňového dokladu na uskutečněné zdanitelné plnění osvobozené od DPH disponovala věrohodnými a objektivními důkazy, že zboží skutečně bylo v souladu s požadavkem daňové neutrality přepraveno do jiného členského státu, kde má být užíváno či spotřebováno konečným zákazníkem.“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013 č.j. 1 Afs 104/2012-45). Žalobkyni lze přisvědčit, že není právně významné, jaké události nastaly po vydání daňového dokladu - rozhodným je stav k okamžiku vystavení daňového dokladu. Proto skutečnosti, zda a co žalobkyně následně ověřovala, nemohou mít vliv na dobrou víru žalobkyně. V tomto směru je nutno korigovat východiska žalovaného v bodě 48 napadeného rozhodnutí, nicméně jeho závěry zde uvedené obstojí: Registrace odběratele na Slovensku byla, jak je výše vysvětleno, byla právně nevýznamná, kdy jiné okolnosti obchodu zde žalovaným popsáné by měly event. význam při hodnocení zapojení žalobkyně do daňového podvodu, což se však nekrylo s důvody napadeného rozhodnutí. Žalobkyně neměla k dispozici naprosto žádný důkaz o tom, že vozidlo bylo odběratelem fakticky přepraveno na Slovensko. Jediné, co žalobkyně k dodání automobilu na Slovensko měla k dispozici, byl příslib odběratele tento transport v budoucnu provést. Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

Žalobkyně by však pro přiznání dobré víry musela mít k dispozici důkazy, z nichž by byla oprávněna domnívat se, že přeprava *byla* uskutečněna. Žádným takovým důkazem však žalobkyně nedisponovala, takže nemohla být v dobré víře, že se přeprava na Slovensko uskutečnila. Soud je toho názoru, že žalobkyně dodání automobilu na Slovensko neprokázala nijak, kdy prohlášení odběratele nelze ve smyslu rozsudku ve věci Teleos vzhledem k nespornému okamžiku jeho vydání považovat za důkaz *prima facie* o dodání. Jestliže žalobkyně nepředložila žádný důkaz *prima facie* o dodání automobilu na Slovensko, nemusela být její dobrá víra zkoumána. Nicméně, i kdyby mohla dobrá víra a přijetí přiměřených preventivních opatření osvobození od DPH žalobkyni přinést, v posuzovaném případě to bylo vyloučeno: Soud připomíná, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. června 2019, č. j. 9 Afs 82/2019 – 42 (bod 27), platí, že dobrá víra dodavatele se musí vztahovat k faktickému dodání zboží do jiného členského státu a je z povahy věci odvislá zejména od toho, jakými důkazními prostředky daňový subjekt disponoval v době dodání. Jelikož žalobkyně žádnými důkazními prostředky o dodání zboží na Slovensko nedisponovala, nemohla nabýt dobrou víru, že automobil na Slovensko dodán byl (jak bylo výše vysvětleno, slib odběratele přepravu provést dobrou víru žalobkyně založit nemohl). Jelikož žalobkyně nemohla být v dobré víře, že automobil byl přepraven na Slovensko, bylo zkoumání, zda učinila preventivní opatření, nadbytečné. Obiter dictum soud uvádí, že se shoduje s žalovaným (viz bod 48 napadeného rozhodnutí), že žalobkyně ostatně ani žádná adekvátní preventivní opatření neučinila – opatření tvrzená žalobkyní takovými opatření být z povahy věci býti nemohou.

64. Námitka žalobkyně, že nepožadovala doplnit řízení o výsledky svědků tak, jak uvedl žalovaný v bodě 49 napadeného rozhodnutí, nemůže být z podstaty důvodná: Skutečnost, zda žalobkyně navrhla nebo nenavrhla výsledky svědků, nebyla důvodem napadeného rozhodnutí. Jinými slovy, i kdyby byla žalobní námitka opodstatněná, tj. žalobkyně nepožadovala doplnit řízení o výsledky svědků, ač to žalovaný uvedl v bodě 49 napadeného rozhodnutí, nemohlo to mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Ostatně žalobkyně v žalobě neuvedla, proč by provedení výsledku svědků při absenci důkazního návrhu žalobkyně mělo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Akademický spor o to, zda jde o důkazní návrh, pokud účastník sdělí, že jeho tvrzení mohou být ověřena určitým důkazem, není efektivní věst, protože nemůže mít vliv na posouzení důvodnosti žalobní námítky. Tato žalobní námitka proto nemohla vést ke zrušení napadeného rozhodnutí soudem.
65. Námitka, že odvolací námitky žalobkyně označené v napadeném rozhodnutí jako druhá a šestá námitka a námitka účelového doměření DPH žalobkyni z důvodu nejjednoduššího postupu nebyly v napadeném rozhodnutí řádně vypořádány a že daňové orgány porušily § 108 zákona o DPH, není důvodná: Druhou odvolací námitku vypořádal žalovaný v bodech 118 až 122 napadeného rozhodnutí, šestou odvolací námitku v bodech 128 až 130 napadeného rozhodnutí. Soud na tyto pasáže napadeného rozhodnutí odkazuje a závěry zde uvedené aprobuje. Žalobkyně v žalobě ostatně neuvádí konkrétně, v čemž považuje vypořádání těchto námitek za nesprávné. Soud k šesté odvolací námitce shrnuje, že jelikož nebylo řízení postaveno na vyšetřovací zásadě a žalobkyně se předmětných výsledků v řízení před správcem daně nedomáhala, nepochybil správce daně s vlivem na zákonnost napadeného rozhodnutí tím, že výsledky neprovedl. K druhé odvolací námitce soud shrnuje, že podmínkou pro postup podle § 108 odst. 1 písm. j) zákona o DPH mj. je, že plátce přijal všechna opatření k prokázání osvobození při dodání zboží do jiného členského státu. Jak bylo výše opakovaně konstatováno, žalobkyně ve vztahu k prokázání dodání vozidla do jiného členského Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

státu neopatřila ani jediný důkaz (příslib odběratele, že dopravu v budoucnu uskuteční, nelze považovat za důkaz provedené dopravy), proto nemůže nezákonnost napadeného rozhodnutí spočívat v rozporu s § 108 odst. 1 písm. j) zákona o DPH.

66. Soud nepřisvědčil ani žalobní námitce, že správce daně byl v počátku řízení (účelově) nečinný, nesnažil se zjistit celkové okolnosti obchodní transakce např. dotazem svědka K., H. nebo P. Z šesté odvolací námítky žalobkyně je zřejmé, že podle žalobkyně měly být svědecké výpovědi provedeny v řízení před správcem daně, i když je žalobkyně nenavrhl, kdy jejich provedení v odvolacím řízení bylo nadbytečné. Jak je výše vyloženo, důkazní břemeno ohledně prokázání faktického dodání automobilu do jiného členského státu tížilo žalobkyni, kdy daňové řízení není založeno na vyšetřovací zásadě. Proto nelze daňovým orgánům vytýkat nečinnost, nedomáhala-li se žalobkyně výslovně provedení nějakého důkazu. Stejně se soud staví k námitce žalobkyně, že správce daně měl vyžadovat informace a doklady od FIRST CAR dokládající tvrzení žalobkyně, aniž takové důkazní návrhy v daňovém řízení žalobkyně uplatnila. V takovém případě nelze konstruovat splnění důkazní povinnosti žalobkyní s odkazem na to, že v důsledku plynutí času důkazní prostředky ztratily svou hodnotu (ztráta paměti svědka K. či ztráta dokladů z účetnictví FIRST CAR). V postupu daňových orgánů soud neshledal rozpor se zásadou materiální pravdy a oficiality a zásadou projednat věc bez zbytečných průtahů tak, jak tvrdila v žalobě žalobkyně. Uvedla-li žalobkyně v žalobě, že argumentace žalovaného obsažená v bodech 50 až 61 odůvodnění napadeného rozhodnutí je zcela bez významu, soud s tím nesouhlasí – zde žalovaný logicky a srozumitelně vysvětlil, proč občanský průkaz a provedené svědecké výpovědi neprokázaly, že automobil byl přepraven z tuzemska na Slovensko.
67. Soud se neztotožnil ani s žalobní námitkou, že porušení zásady přiměřenosti, zdrženlivosti a hospodárnosti spočívající ve výzvě správce daně žalobkyni ze dne 19. února 2019 č.j. 294027/19/2301-61563-401606, již měla být žalobkyně podle žaloby vyzvána k opakovanému sdělení již jednou poskytnutých informací, měla způsobit nezákonnost napadeného rozhodnutí. I kdyby bylo žalobní tvrzení o nadbytečné opakované výzvě pravdivé, nemohlo by vést k závěru, že z tohoto důvodu je napadené rozhodnutí nezákonné.
68. Žalobkyně dále brojila proti posouzení žalovaného, které je zásadně odlišné od závěru vyplývajícího z vyrozumění policejního orgánu ze dne 15. března 2018, č.j. KRPP-136583-29/TČ-2017-030581 („Vzhledem k celkovým okolnostem a také příslibu registrace vozidla ze strany statutárního orgánu spol. FIRST CAR s.r.o., IČ 46177400, nemohla dle názoru policejního orgánu zdejší součásti PČR Vaše společnost vědět, že tak učiněno nebude.“). Žalovaný svůj odlišný právní názor dle žaloby řádně neodůvodnil, když odkaz žalovaného na vypořádání této námítky správcem daně na str. 22 zprávy o daňové kontrole je zcela neakceptovatelný. V této souvislosti pak žalobkyně dále uvedla, že žalovaný i správce daně vycházely z nic neříkající pasáže o nemožnosti potvrdit „zda vozidla skutečně opustila území ČR“, avšak pominuly závěr policejního orgánu o tom, že žalobkyně nemohla vědět, že vozidlo nebude společností FIRST CAR zdaněno.
69. K této žalobní námitce soud nejprve uvádí, že žalovaný nepostupoval vadně, pokud odvolací námitku žalobkyně vypořádal odkazem na konkrétní závěr učiněný správcem daně v dodatečném platebním výměru (zprávě o daňové kontrole). Jak totiž plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. září 2016, č.j. 1 As 287/2015-51, „Vychází se z obecné zásady, podle níž tvoří správní řízení na prvním i druhém stupni jeden celek. Již v rozsudku ze dne 29. 5. 2007, č. j. 62 Ca 20/2006 - 65, publ. pod č. 1296/2007 Sb. NSS, Krajský soud v Brně zdůraznil, že dospěje-li správní orgán vyšší instance k závěru, že Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

jednotlivá východiska dalších úvah správního orgánu nižší instance a nadto i jeho závěry vyplývající z těchto východisek jsou opodstatněné, nic mu nebrání, aby v té části, v níž se s rozhodnutím vydaným v nižší instanci ztotožní, na příslušné závěry odkázal, vyslovil s nimi souhlas, a tím je do svého rozhodnutí převzal. Takový postup sám o sobě nečiní rozhodnutí vydané ve vyšší instanci nepřezkoumatelným [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].“ Námitka vadného odkazu napadeného rozhodnutí na zprávu o daňové kontrole je tudíž nedůvodná.

70. Dále soud konstatuje, že závěry učiněné v trestním řízení se mohou od závěrů učiněných v daňovém řízení lišit. „Daňové právo není trestním právem. Svět daňového a trestního práva je oddělený, podmínkou doměření daně rozhodně není zjištění daňového trestného činu. Postupy orgánů činných v trestním řízení a správce daně se nepodmiňují. Závěry činnosti orgánů činných v trestním řízení nelze bez dalšího mechanicky vtahovat do daňové sféry, byť se v základu může jednat o stejnou nebo související obchodní operaci [kromě § 99 daňového řádu srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, věc EURO PRIM, v němž NSS řešil mj. přímou použitelnost výsledků provedených v trestním řízení v korespondující daňové kauze, obecně např. rozsudek ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 15/2008-100, Ondřejovická strojírna, část IV/f-a), nebo nedávno rozsudek ze dne 26. 2. 2020, čj. 10 Afs 268/2019-53, Golden Snack, bod 41]. (...) orgány činné v trestním řízení zkoumají případy, v nichž mělo dojít ke spáchání daňových trestných činů z jiné perspektivy. (...) Přes četné rozdíly v optice, kterou trestní a daňové právo hledí na stejné nebo související skutečnosti, nelze výsledky příslušných orgánů uvnitř trestního řízení při správě daní bez dalšího ignorovat, což jistě platí i naopak. I orgány činné v trestním řízení vycházejí z podkladů vzešlých v daňovém řízení. Takové skutečnosti proto patří mezi ostatní běžné podklady, s nimiž správce daně pracuje při stanovení daně.“ Dále z žalovaným odkazovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. května 2018, čj. 1 Afs 220/2017-28 vyplývá, že „předmět a kritéria daňového a trestního řízení jsou zcela odlišná, neboť se jedná o specifická řízení s odlišně pojatým rozložením důkazního břemene a s odlišnými cíli. V případě daňového řízení jde o správné a úplné zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, oproti tomu v případě trestního řízení jde o zjištění, zda byla spáchána trestná činnost, kdo ji spáchal a jaká je adekvátní sankce, přičemž cílem trestního řízení je rovněž i upevňování zákonnosti, předcházení a zamezování trestné činnosti, jakož i výchovného působení na občany. V daňovém řízení je důkazní břemeno rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Neprokázání skutku v trestním řízení pak vede ke zproštění obžaloby, oproti tomu v daňovém řízení neprokázání tvrzených skutečností ovlivňuje daňovou povinnost. Výsledky daňového řízení a trestního řízení ohledně prověřování jedné obchodní transakce tudíž nemusí být nutně shodné.“ Lze tedy konstatovat, že vadnost závěrů daňových orgánů nelze dovozovat z toho, že orgány činné v trestním řízení věc posoudily odlišně (srov. § 99 odst. 2 daňového řádu). Soud se dále zabýval tím, zda orgány činné v trestním řízení dospěly k závěru tvrzenému žalobkyní v žalobě, že žalobkyně nemohla vědět, že vozidlo nebude přepraveno na Slovensko, a zda daňové orgány řádně odůvodnily opačný závěr, zejména zda nepřecenily pasáž policejního vyrozumění o nemožnosti potvrdit, zda vozidlo skutečně opustilo území ČR. Z předmětného vyrozumění policejního orgánu dle soudu vyplývá, že tento nepochyboval o reálném uskutečnění zdanitelného plnění dne 20. 4. 2015, ale pokud jde o vozidlo, „zda bylo otaženo skutečně na území Slovenské republiky lze jen spekulovat“. Z tohoto vyjádření policejního orgánu rozhodně nelze dovodit, že by potvrzoval dodání vozidla na Slovensko, protože jednak odkazuje na zcela jiné časové

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

období než červen 2015 a dále explicitně fakt přepravy auta na Slovensko označuje za spekulaci. Pokud jde o žalobkyní citovanou větu policejního orgánu („Vzhledem k celkovým okolnostem a také příslibu registrace vozidla ze strany statutárního orgánu spol. FIRST CAR s.r.o., IČ 46177400, nemohla dle názoru policejního orgánu zdejší součásti PČR Vaše společnost vědět, že tak učiněno nebude.“), jednak jde výslovně o „názor policejního orgánu“, dále tento odkazuje na nespecifikované „celkové okolnosti“ a „příslib registrace“, a konečně se vztahuje k vědomosti žalobkyně, zda přeprava provedena v budoucnu *bude*, nikoli zda provedena v minulosti *byla*. Soud konstatuje, že i kdyby měl být závěr orgánů činných v trestním řízení pro daňové orgány závazný (jako že není), muselo by jít o rozhodnutí vydané v trestním řízení, z něhož by sporný závěr jednoznačně vyplýval a byl by opřen o přezkoumatelné odůvodnění. Zcela neformální sdělení osobního názoru policejního orgánu není s to prokázat, ani že vozidlo bylo na Slovensko přepraveno, ani že žalobkyně disponovala důkazy, které jí přivodily dobrou víru, že vozidlo *bylo* (nikoli *bude*) na Slovensko převezeno, kdy toliko takové skutečnosti byly relevantní pro rozhodnutí žalovaného. Soud tudíž nepřisvědčuje žalobními námitkami žalobkyně týkající se nesprávné interpretace sdělení policejního orgánu provedené daňovými orgány, která by mohla způsobit nezákonnost napadeného rozhodnutí.

71. Dále se soud věnoval žalobním námitkám s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 253/2016-27 ze dne 1. 2. 2017, kterými žalobkyně brojila proti závěru daňových orgánů o absenci dobré víry na její straně. Pokud jde o žalobkyní citovaný rozsudek, stěží by mohl být přílehlavý na případ žalobkyně, kdy v tamní věci na rozdíl od žalobkyně *„Žalobce prokazoval splnění podmínek pro osvobození od DPH čestnými prohlášeními jednatele společnosti MS Metall, který byl následně během daňové kontroly vyslechnut jako svědek, dodacími listy a potvrzením o registraci společnosti MS Metall k DPH v Německu. Navrhl také výslech dvou svědků, kteří zboží nakládali, a také řidiče, který je fakticky přepravoval.“* Je zřejmé, že důkazní situace v tamní věci byla podstatně odlišná. Z odůvodnění rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 8. 2016 čj. 22 Af 88/2014 - 37, který Nejvyšší správní soud v tomto řízení přezkoumával, je totiž jasné, že zde daňový subjekt předložil čestná prohlášení odběratele, že *bylo* zboží dodáno do členského státu, informace o provedení přepravy určitým dopravcem a byli vyslechnuti svědci osvědčující nakládku vozu a odvoz předmětného zboží do jiného členského státu. Nejvyšší správní soud k tomu ve svém rozsudku uvedl, že *„Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s hodnocením krajského soudu, dle kterého si lze za daných okolností těžko představit další způsoby, kterými by mohl žalobce splnění podmínek prokázat. (...) Žalobcem předložené důkazy byly podstatně komplexnější. Nešlo toliko o samotná čestná prohlášení. (...) Žalobce v nyní projednávané věci dostatečnými podklady prokázal naplnění podmínek pro osvobození od DPH dle § 64 odst. 1 ZDPH. Pokud stěžovateli v průběhu daňové kontroly vyvstaly pochybnosti o pravdivosti některých předložených důkazů, bylo namístě, jak ostatně uvedl krajský soud, následovat závěry rozsudku SDEU ve věci Teleos, tedy zabývat se dobrou vírou na straně žalobce, že se neúčastní daňového podvodu.“* U žalobkyně, jak je výše uvedeno, nedošlo k tomu, že by prokázala, že vozidlo bylo přepraveno na Slovensko – na rozdíl od odkazovaného případu nepředložila prohlášení o tom, že přeprava provedena *byla*, a ani dokazováním výslechy nebyla přeprava ani v hrubých rysech prokázána. Žalobkyně tedy nepředložila žádné doklady o *proběhlé* přepravě vozidla na Slovensko, u nichž by mohly vzniknout pochybnosti, které by vedly k povinnosti daňových orgánů zabývat se dobrou vírou žalobkyně.
72. Zde soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. května 2019, č.j. 7 Afs 320/2018-42, kde Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že *„závěry rozsudku Teleos týkající se podvodného jednání a účasti daňového subjektu v něm mají své místo pouze za Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.“*

situace, kdy daňový subjekt jednající v dobré víře ohledně dodání zboží do jiného členského státu poskytl důkazy prokazující *prima facie* toto dodání. Jinými slovy, splní-li daňový subjekt (plátce daně) svoji primární důkazní povinnost ohledně faktického dodání zboží do jiného členského státu a osvědčí-li svoji dobrou víru ohledně tohoto faktického dodání (tato bude z povahy věci odvislá zejména taktéž od toho, jakými důkazními prostředky daňový subjekt disponoval v době dodání), jsou orgány finanční správy oprávněny daňovému subjektu neuznat jím nárokované osvobození od daně pouze pokud prokážou zapojení daňového subjektu do podvodného jednání [obdobně viz i rozsudky SDEU ze dne 9. 10. 2014, ve věci C-492/13, Trauam EOOD, či ze dne 6. 9. 2012, ve věci C-273/11, Mecsek-Gabona, podle kterého: „Článek 138 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2010/88/EU ze dne 7. prosince 2010, musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání tomu, aby za takových okolností, jaké jsou dány v původním řízení, nebyl prodávajícímu přiznán nárok na osvobození od daně u dodání uvnitř Společenství, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že prodávající nesplnil důkazní povinnosti **nebo** že věděl nebo měl vědět, že plnění, které uskutečnil, bylo součástí daňového úniku, jehož se dopustil pořizovatel, a nepřijal veškerá opatření, která po něm mohla být rozumně požadována k zabránění jeho vlastní účasti na tomto daňovém úniku.“ Soud opakuje, že právě závěr o povinnosti daňového subjektu předložit důkazy *prima facie* prokazující dodání zboží do jiného členského státu je rozhodný pro aplikaci principů obsažených v rozsudku SDEU ve věci Teleos, tedy následného zkoumání dobré víry a uskutečnění takových opatření, aby se vyhnul své účasti na daňovém podvodu. Vzhledem k tomu, že žalobkyně v nyní posuzovaném případě nepředložila žádné důkazy *prima facie* prokazující dodání automobilu do jiného členského státu, nebylo ze strany daňových orgánů nezbytné zkoumat dobrou víru žalobkyně o jejím nezapojení se do daňového podvodu – v ostatním soud odkazuje na bod 63 odůvodnění tohoto rozsudku.

73. K další námitce žalobkyně soud uvádí, že právě prověřování dobré víry daňového subjektu každý daňový subjekt ochrání před negativními daňovými důsledky obchodu uzavřeného s pachatelem trestné činnosti, avšak takovou ochranu lze poskytnout jen daňovému subjektu, který si zajistil důkazy prokazující *prima facie* jeho nárok na osvobození od DPH. Jinými slovy, pokud by si žalobkyně zajistila doklady zřejmě prokazující přepravu zboží na Slovensko a následně by přeprava byla zpochybněna, stala by se dobrá víra žalobkyně relevantní. Pokud si však žádný doklad o tom, že k intrakomunitární přepravě došlo, žalobkyně nezajistila, dobré víry se nemůže dovolávat. Žalobní námitka, že jednal-li odběratel v době uzavírání obchodu s cílem páchat trestnou činnost, pak jakákoli preventivní opatření žalobkyně by byla marná, je tudíž lichá – žalobkyně byla povinna zajistit doklady prokazující *prima facie* přepravu na Slovensko a takové doklady ve spojení s její dobrou vírou a preventivními opatřeními by ji ochránily. Takto však žalobkyně nepostupovala. Namítla-li žalobkyně, že nemohla vzhledem k neexistenci mezistátních hranic prokázat, že vozidlo opustilo hranice ČR, jde též o námitku nedůvodnou: Šlo o prokázání přepravy na (jakoukoli část) území Slovenska, nikoli o prokázání konkrétního místa, kde vozidlo překročilo *existující* státní hranice ČR. Schengenský prostor nevedl ke zrušení hranic jednotlivých členských států, ale umožnil, aby osoby překračovaly [hranice](#) smluvních států na kterémkoliv místě, aniž by musely projít [hraniční kontrolou](#). Již v roce 2015 bylo nepochybně dostatek dokumentárních prostředků, jak mezistátní přepravu dokumentárně zachytit, pokud žalobkyně nechtěla využít poměrně jednoduchou cestu prohlášení ve smyslu ust. § 64 odst. 5 zákona o DPH. Lze dodat odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 6 Afs 117/2014-49 ze dne 14. 8. 2014, podle něhož: „*Jedním z důsledků evropské integrace bylo zrušení kontrol na hranicích mezi členskými státy Evropské unie. S ohledem na absenci* Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

monitorování přechodu zboží přes hranice mezi členskými státy existuje zvýšené riziko daňových podvodů a pro daňovou správu členských států je obtížnější ověřit, zda dané zboží skutečně opustilo území státu či nikoliv. Důkazní břemeno ohledně naplnění podmínek uvedených v předchozím odstavci tak leží s ohledem na ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, respektive § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, na osobě povinné k dani, tedy na plátcí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. dubna 2013, č. j. 1 Afs 104/2012 - 45, bod 31).“

74. Poslední žalobní námitkou tohoto okruhu bylo, že žalovaný se měl zabývat tím, zda žalobkyně poskytla důkazy, které prima facie, tedy na první pohled, prokázaly její nárok na osvobození od daně. V této souvislosti žalobkyně poukázala na rozsudek SDEU ve věci Teleos, z něhož dovodila, že nebyla povinna prokazovat skutkový stav v celém rozsahu sama bez součinnosti ostatních subjektů, ale měla pouze povinnost předložit správci daně takové důkazy, které na první pohled, tedy nikoliv s jistotou, prokázaly její nárok na osvobození od daně, resp. to, že postupovala obezřetně a že byla v době uskutečnění obchodního případu v dobré víře. K tomuto soud uvádí, že, jak vyplývá z jeho argumentace uvedené výše, žalobkyně nepředložila důkazy prima facie prokazující její nárok na osvobození dodání automobilu do jiného členského státu. Takovými důkazy by byla prohlášení ve smyslu ust. § 64 odst. 5 zákona o DPH za předpokladu, že by obsahovala všechny náležitosti, aby jimi bylo možné prokázat dodání zboží do jiného členského státu. Takové náležitosti však na předmětném prohlášení uvedeny nebyly, proto daňové orgány oprávněně přistoupily k vyzvání žalobkyně k předložení dalších důkazů. Zároveň soud uvádí, že náležitostmi předmětného prohlášení se žalovaný dostatečně zabýval, jak plyne z bodu 35 odůvodnění napadeného rozhodnutí.
75. Ve vztahu k obchodnímu případu se společností FIRST CAR tak soud neshledal žalobní argumentaci důvodnou. Závěr žalovaného, že žalobkyně neprokázala, že vozidlo bylo v červnu 2015 odběratelem FIRST CAR dopraveno z ČR na Slovensko, soud aprobuje. Žalovaný v napadeném rozhodnutí náležitě odůvodnil ve vztahu ke každému provedenému důkazu, proč neprokazuje dodání automobilu na Slovensko, příp. dobrou víru žalobkyně, že dodán na Slovensko byl. Žalobkyně v žalobě ostatně ani netvrdila vadu rozhodnutí spočívající v tom, že by některý z provedených důkazů dodání automobilu na Slovensko prokázal. Soud ani neshledal, že by v žalobě tvrzené procesní vady řízení před daňovými orgány mohly atakovat zákonnost napadeného rozhodnutí. Žalobní námitky směřující proti napadenému rozhodnutí v části týkající se zdanitelného plnění žalobkyně odběrateli FIRST CAR, již byl změněn dodatečný platební výměr Specializovaného finančního úřadu ze dne 16. 10. 2018 čj. 165074/18/4223-21792-402687, byly tedy nedůvodné.

Odběratel NADES

76. Žalobní námitky ve vztahu k tomuto odběrateli a zdaňovacímu období leden (dodání dvou automobilů), duben (dodání jednoho automobilu), květen (dodání jednoho automobilu) a červen 2015 (dodání dvou automobilů) jsou uvedeny v bodech 14 až 25 žaloby a reagují na body 64 až 86 odůvodnění napadeného rozhodnutí.
77. Žalovaný své rozhodnutí ve vztahu k tomuto odběrateli odůvodnil takto: Předávací protokoly sepsané k předání jednotlivých vozidel s osobou jednající za odběratele NADES pouze prokazují, že došlo k přechodu vlastnického práva na deklarovaného odběratele nikoliv, že došlo k dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie (bod 66 napadeného rozhodnutí). Dodání zboží na Slovensko neprokazují ani listy CMR,

protože jsou neúplné - neobsahují potvrzení o odeslání, tedy stvrzení žalobkyně o započaté přepravě zboží, neobsahují přijetí automobilů odběratelem (pro neurčitý podpis), některé neobsahují údaje o přepravním vozidle a zbývající obsahují údaj o osobním přepravním vozidle, neobsahují údaje o přesném místě dodání na Slovensku a k daňovým dokladům č. 9105399 a 9105400 byly předloženy dva různé listy CMR (body 67 až 71 napadeného rozhodnutí). Dopravci Bluemotion a I. žádné konkrétní informace k dopravě nesdělili (body 72 a 73 napadeného rozhodnutí). Prohlášení odběratele byla vyhotovena v okamžiku převzetí vozidel od žalobkyně na území ČR a jsou vizuálně totožná (body 74 a 75 napadeného rozhodnutí). Výpověď svědka P. potvrdila předání vozidel odběrateli, ale neosvědčila přepravu vozidel na Slovensko – svědek sice byl přítomen nakládce, ale dopravce neznal (body 79 a 80 napadeného rozhodnutí). Podle žalovaného tak nebylo prokázáno, že předmětná vozidla opustila území tuzemska, tedy území České republiky a byla dodána do jiného členského státu, konkrétně na Slovensko. K dobré víře žalobkyně žalovaný v bodě 86 napadeného rozhodnutí uvedl: *„Je věcí odvolatele, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů byl dostatečně obezřetný, snažil se zjistit dostatek důvěryhodných informací o svých obchodních partnerech a všech osobách zúčastněných na obchodním případu a pro případ prokázání realizace plnění si ponechal co nejvíce podkladů. Odvolatel však žádným způsobem neprokázal, že byl v dobré víře a že přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby prokázal nárok na osvobození od daně dle ust. § 64 ZDPH. Odvolatele nezajímá osud prodávaného zboží, protože se o zákazníkem sjednaného dopravce nezajímá a nepožadoval řádně vyplněné přepravní listy, či jiné listinné důkazy k odběratelem tvrzené přepravě zboží do jiného členského státu. Nesjednal v kupních smlouvách ustanovení o dodacích paritách INCOTERMS, které by odpovídaly intrakomunitárnímu dodání zboží. Odvolatel přijímal formálně vystavená prohlášení o dodání zboží do jiného členského státu, aniž zkoumal skutečnosti v tomto prohlášení uvedené. Rezignoval na kontrolu vlastních podmínek uvedených v kupních smlouvách. Odvolatel nepředložil jediný důkaz o tom, že by si svého odběratele nějakým způsobem prověřoval. Z odvolatelem doložených důkazních prostředků (daňové doklady, předávací protokoly, listy CMR, prohlášení, úhrady) tak žádným způsobem ani nevyplývá, že odvolatel jednal v dobré víře, tak jak je o tom učiněn výklad (viz bod [20] a [21]). S ohledem na tyto okolnosti nemohl být odvolatel ani v dobré víře, že v budoucnu unese důkazní břemeno o oprávněnosti uplatněného osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v tomto státě.“*

78. Soud na tomto místě znovu konstatuje, že to byla žalobkyně, koho tížilo primární důkazní břemeno stran prokázání uskutečnění intrakomunitárního plnění. Pokud žalobkyně brojila proti závěru daňových orgánů, že neprokázala splnění podmínek pro osvobození od DPH ve smyslu ust. § 64 zákona o DPH, protože tak učinila listy CMR a výpovědí svědka P., soud této námitce nepřisvědčil. V bodě 67 až 70 napadeného rozhodnutí žalovaný řádně odůvodnil, proč listy CMR přepravu vozidel na Slovensko neprokazují a soud se s tímto odůvodněním ztotožňuje a odkazuje na něj.
79. Závěry žalovaného ve vztahu k listům CMR soud upřesňuje, aniž by to mělo vliv na důvod napadeného rozhodnutí, následovně: Soud z daňového spisu ověřil, že CMR č. CZ C 8271267 týkající se daňového dokladu č. 9105031 neobsahuje údaj o tom, kde a kdy byl vystaven (bod 21), razítko, podpis odesílatele a jeho identifikaci (bod 22), SPZ vozidla dopravce (bod 25), razítko dopravce a identifikaci podpisu (bod 23) a razítko a identifikaci podpisu příjemce (bod 24). Podle Úmluvy CMR nemá list CMR obecně jiný důkazní význam než jako důkaz o uzavření přepravní smlouvy a převzetí zásilky dopravcem (srov. čl. 4 a čl. 9 odst. 1 Úmluvy CMR). Zda a jaká přepravní smlouva byla Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

uzavřena, však pro posouzení věci není vůbec právně významné. V posuzované věci sama žalobkyně tvrdila, že přepravu nezajišťovala (přepravu automobilu si zajišťoval odběratel), tudíž stranou přepravní smlouvy býti nemohla. Žalobkyně i v žalobě poukázala na to, že nebyla stranou přepravní smlouvy, když ve všech případech si přepravu zboží zajišťoval sám odběratel, z čehož dovozovala, že nebyla povinna stvrzovat odeslání vozidel do jiného členského státu. CMR list vskutku neobsahoval jakýkoli projev souhlasu odesílatele s jeho obsahem. Zda a jakou přepravní smlouvu uzavřel odběratel s dopravcem (co ujednali jako vzájemná práva a závazky z přepravy), je právně irelevantní, kdy jediné, co bylo právně významné, byla skutečnost, zda byl automobil přepraven na Slovensko. CMR list mohl být samozřejmě jako jeden z nepřímých důkazů ve spojení s dalšími prokázat, že automobil byl dodán na Slovensko, avšak jako každý jiný důkazní prostředek - nejednalo se tedy o žádnou privilegovanou specifickou důkazní hodnotu listu CMR. Rozhodující byl však obsah konkrétního listu CMR. V rozsudku čj. 9 Afs 82/2019-42 ze dne 27. 6. 2019 Nejvyšší správní soud uvedl: „Obecně lze se žalobkyní souhlasit, že CMR listy mají při prokazování dodání zboží (zvláště v situaci, kdy žalobkyně jako poslední dodavatel nezajišťovala přepravu zboží) zásadní váhu. Vypovídací hodnota CMR listu je totiž založena mimo jiné tím, že na jeho vyhotovení by měly spolupůsobit tři na sobě většinou nezávislé osoby, tj. prodejce, dopravce a kupující (viz rozsudky zdejšího soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, a ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018 - 42).“ V této souvislosti soud zdůrazňuje, že ani jediný z listů CMR předložených žalobkyní k tomuto odběrateli neobsahuje potvrzení všech třech zúčastněných osob (odesílatel, dopravce, příjemce). Jelikož list neobsahuje žádné potvrzení žalobkyně (že by vozidlo předala dopravci), nemůže list prokazovat, že mělo být vozidlo s vědomím žalobkyně přepraveno do jiného členského státu. Neidentifikovatelný podpis s absencí razítka u odběratele nemůže prokázat dodání vozidla na Slovensko (viz rozsudek SDEU ve věci Enteco Baltic).

80. Ve vztahu k listu CMR č. CZ C 8271268 vztahujícímu se k daňovému dokladu č. 9105032 a listu CMR č. CZ C 8271265 vztahujícímu se k daňovému dokladu č. 9105336 platí totéž vzhledem k tomu, že v něm absentují stejné údaje jako v listu CMR č. CZ C 8271267.
81. Ve vztahu k listu CMR č. CZ C 8271253 vztahujícímu se k daňovému dokladu č. 9105254 platí totéž vzhledem k tomu, že v něm absentují stejné údaje jako v listu CMR č. CZ C 8271267, s výhradou, že tento list CMR obsahuje SPZ vozidla dopravce (bod 25). Tento údaj ale nic nemění na tom, že posuzovaný list CMR není s to prokázat, že žalobce odevzdal vozidlo k přepravě dopravci a že vozidlo dopravce přepravil na Slovensko.
82. U listů CMR č. CZ C 5523704 a CZ C 8271254 je situace odlišná, protože jde o dva různé listy CMR, které se však vztahují k přepravě jediného vozidla fakturovaného daňovým dokladem žalobkyně č. 9105400. První z uvedených listů CMR je podle soudu vzhledem k jeho obsahu důkazem prima facie o tom, že žalobkyně dne 9. 7. 2015 předala vozidlo dopravci Bluemotion k přepravě na Slovensko. Druhý z uvedených listů však již dodání na Slovensko neprokazuje z důvodu absentujících údajů stejně jako v případě listu CMR č. CZ C 8271253 (viz předchozí bod odůvodnění tohoto rozsudku).
83. Jiná je situace i u listů CMR č. CZ C 5523705 a CZ C 8271266, kdy jde též o dva různé listy CMR, které se však vztahují k přepravě jediného vozidla fakturovaného daňovým dokladem žalobkyně č. 9105399. První z uvedených listů CMR je podle soudu vzhledem k jeho obsahu důkazem prima facie o tom, že žalobkyně dne 17. 7. 2015 předala vozidlo dopravci Bluemotion k přepravě na Slovensko. Druhý z uvedených listů však již dodání Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

na Slovensko neprokazuje z důvodu absentujících údajů stejně jako v případě listu CMR č. CZ C 8271265 (viz bod 80 odůvodnění tohoto rozsudku) a navíc zde ani není údaj o datu přijetí automobilu v bodě 24 listu CMR. Nelze též přehlédnout, že přepravu vozidla měl provést podle každého z uvedených dvou listů CMR jiný dopravce.

84. Námitka žalobkyně, že závěr žalovaného o tom, že CMR listy ztratily své důkazní účinky z důvodu absence podpisu žalobkyně jako odesílatele, přičemž současně konstatuje, že toto nemá vliv na platnost uzavřené přepravní smlouvy, nemůže dle žalobkyně bez dalšího obstát, není důvodná. Závěr žalovaného v bodě 70 napadeného rozhodnutí, že případnou absencí údajů listu CMR není dotčena případná existence nebo platnost přepravní smlouvy, zcela odpovídá článku 4 Úmluvy CMR a soud tento závěr aprobejuje. Pokud žalobkyně odkazovala na čl. 9 Úmluvy CMR, ten se týká, jak je výše uvedeno uzavření a obsahu přepravní smlouvy a převzetí zásilky dopravcem, tj. skutečností, které se nepřekrývají s předmětem sporu (faktické přemístění zboží na Slovensko). Jinými slovy, jakýkoli perfektní důkaz o uzavření přepravní smlouvy mezi odběratelem a dopravcem a převzetí automobilu dopravcem nemá žádný vztah k rozhodné skutečnosti, tj. zda automobil překročil hranice ČR se Slovenskem a sjednaná přeprava byla fakticky uskutečněna. Soud přisvědčuje žalobkyni, že v souladu s článkem 6 odst. 1 písm. d) Úmluvy CMR označení místa určení obcí (městem) v bodě 3 listů CMR nijak v rozporu s Úmluvou CMR není. Nicméně žalovaný v napadeném rozhodnutí v bodě 67 k tomu uvedl pouze to, že místo vykládky bylo určeno jen obcí a nebylo blíže specifikováno, přičemž v následných pasážích napadeného rozhodnutí touto skutečností nijak neargumentoval. Proto skutečnost, že údaj o místě dodání postačí s rozlišením na obec, nezákonnost napadeného rozhodnutí způsobit nemůže – v tomto posouzení důvod napadeného rozhodnutí nespočíval (srov. bod 71 napadeného rozhodnutí).
85. Soud shrnuje, že závěr žalovaného, že žalobkyně neprokázala listy CMR splnění podmínek pro osvobození od DPH ve smyslu ust. § 64 zákona o DPH, je správný. Námitka žalobkyně, že nemohla ovlivnit obsah CMR listů, protože přepravu vozidel do místa dodání obstarával odběratel, je mimoběžná: Daňové orgány obsah CMR nekladly žalobkyni k tíži, jen správně vyhodnotily, že neprokázaly přepravu automobilů na Slovensko.
86. Argumentovala-li žalobkyně tím, že svědecká výpověď sv. P. prokázala přepravu automobilů na Slovensko, soud této námitce nepřisvědčil a aprobejuje posouzení žalovaného v bodě 80 napadeného rozhodnutí. Svědek nevypověděl, že by vlastními smysly snímal skutečnost spočívající v tom, že předmětné automobily byly přepraveny z ČR na Slovensko. Skutečnosti, které svědek takto potvrdil, spočívaly v okolnostech předání automobilů v ČR odběrateli.
87. Též žalobní námitka, že automobily byly přece odeslány z tuzemska na Slovensko, není důvodná: Podle § 64 zákona o DPH je pro osvobození od DPH nezbytné (mj.), aby bylo zboží z tuzemska do jiného členského státu buď odesláno nebo přepraveno plátcem, pořizovatelem vč. jejich zmocněnce. V posuzovaném případě žalobkyně nikdy netvrdila, že by zboží na Slovensko odesílala nebo přepravovala sama nebo prostřednictvím zmocněnce. Vždy tvrdila, že přepravu zajišťoval odběratel nebo jeho zmocněnec. Odeslání zboží ani jeho přeprava odběratelem prokázána nebyla. Proto argumentace, že pro přiznání nároku na osvobození plnění od DPH ve smyslu ust. § 64 zákona o DPH postačuje prokázat i jen odeslání zboží, má důvody napadeného rozhodnutí – jelikož žalobkyně netvrdila, že by zajišťovala odeslání ani přepravu automobilů, a přeprava ani odeslání nevyplývalo z dokazování, nemá řešení otázky, zda odeslání zboží pro Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

osvobození od DPH stačí, pro posouzení důvodnosti žaloby význam. Obiter dictum soud uvádí, že výklad žalobkyně tak jako tak není správný – již ve věci Teleos daňové subjekty argumentovaly tím, že výraz „odeslán(o)“ znamená, že dotčené zboží je odesláno do stanoveného místa určení nebo určitému adresátovi, kdy se opíraly o doslovný výklad tohoto výrazu a kladly důraz na počátek procesu odeslání a nikoli na celou fyzickou přepravu zboží z členského státu dodavatele. Tento výklad SDEU jednoznačně odmítl, kdy výslovně v odpovědi na první předběžnou otázku předkládajícího soudu uvedl, že: „Článek 28a odst. 3 první pododstavec a čl. 28c část A písm. a) první pododstavec 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 2000/65/ES ze dne 17. října 2000, je třeba vykládat s ohledem na výraz „odeslán(o)“ vyskytující se v obou těchto ustanoveních v tom smyslu, že k pořízení zboží uvnitř Společenství došlo a osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně lze uplatnit pouze tehdy, jestliže právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele a dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a že v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy věc fyzicky opustila území členského státu dodání.“

88. Není pravdou, že se žalobkyně musela spoléhat na tvrzení odběratele – buď měla cenu zboží sjednat včetně DPH, neměla-li podle svého posouzení jak prokázat nárok na osvobození do DPH, nebo si měla zajistit doklady prokazující přemístění automobilů na Slovensko (nejjednodušší se jeví řádné písemné prohlášení podle § 64 odst. 5 zákona o DPH, ale lze i jiná potvrzení, fotografie, videozáznamy, náložní listy, faktury k přepravě atd.). Nechtěla-li se však žalobkyně zabývat prokazováním transportu automobilů na Slovensko, mohla sjednat cenu zboží včetně DPH a osvobození nenárokovat.
89. K dalším námitkám žalobkyně soud uvádí, že daňové orgány nebyly povinny žalobkyni vysvětlovat, jaké konkrétní doklady měla předložit. V § 64 odst. 5 zákona o DPH je jasně řečeno, že dokladem může být řádné písemné prohlášení zde uvedené nebo i jiné důkazní prostředky. Právní úprava důkazní prostředky v tomto směru nijak neomezuje. Argumentuje-li žalobkyně tím, že ani daňové orgány nebyly s to zjistit, zda automobily byly přepraveny na Slovensko, tudíž to bylo i mimo možnosti žalobkyně, nelze jí přisvědčit: Úkolem daňových orgánů nebylo toto prokázat, kdy zákon osvobození od DPH podmiňuje důkazem o přemístění zboží do jiného členského státu, kterážto důkazní povinnost tížila žalobkyni. Ačkoliv důkazní situace žalobkyně závisela na součinnosti se společností NADES, „[...] 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 (v této argumentaci srov. stanovisko generální advokátky Kokott ve věci Teleos, zejm. odst. 15, 66 – 69, 75 a 91) [viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 8 Afs 14/2010-195 ze dne 30. července 2010]. Další námitka, že žalovaný z nesprávně vyplněného CMR listu dovodil budoucí úmysl pořizovatele vozidla neodvést z tohoto DPH, není důvodná, protože jednak takový závěr z napadeného rozhodnutí nevyplývá a dále by to byl závěr, který není s to zvrátit důvod napadeného rozhodnutí – že žalobkyně neprokázala reálný přechod vozidel přes hranice na Slovensko.
90. Pokud žalobkyně namítala, že přeprava automobilů mohla být provedena osobním automobilem s přívěsem, šlo o otázku, která nebyla pro posouzení věci významná. Žalobkyně v žalobě uvedla, že žalovaný v bodě 68 odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že CMR list je dokladem o přepravě toliko v oblasti silniční nákladní

přepravy, což není pravda, nic takového v bodě 68 napadeného rozhodnutí žalovaný neuvedl. Vztahovala-li by se tato námitka k bodu 69 napadeného rozhodnutí, zde žalovaný obecně uvedl, že dokladem o smlouvě o mezinárodní silniční nákladní přepravě je list CMR, kdy vozidlo, které mělo jednu z přeprav provádět, bylo vozidlem osobním. I kdyby žalovaný dospěl k vadnému závěru, že Úmluvu CMR nelze použít na přepravu osobním vozidlem (srov. body 68 a 69 napadeného rozhodnutí), nemohlo to způsobit nezákonnost napadeného rozhodnutí – v tomto posouzení důvod napadeného rozhodnutí nespočíval (srov. bod 71 napadeného rozhodnutí). Žalobkyně se mylí, pokud v žalobě uvádí, že žalovaný kladl k tíži žalobkyni to, že přepravce užil pro přepravu vozidlo s přívěsem zapsané v technickém průkazu jako osobní, a učinil závěr, že přeprava nebyla provedena: Žalovaný žádný takový závěr neučinil – charakterem vozidla, které přepravu mělo provádět, nebyl odůvodněn závěr, že přeprava nebyla provedena, kdy ostatně žádný takový závěr žalovaný ani neučinil. Žalovaný došel jen k závěru, že listy CMR neprokazují faktické uskutečnění přepravy vozidel na Slovensko. Stejná situace je u zjištění správce daně, že vozidlo RZ X nebylo evidováno v systému elektronického mýtného – ani toto zjištění podle napadeného rozhodnutí nebylo důvodem napadeného rozhodnutí v tom směru, že by to vyvrátilo důkazy předložené žalobkyní k prokázání faktického transportu vozidel na Slovensko. K námitce, že žalovaný dospěl k závěru, že CMR listy prokázaly závazek dopravce přepravit vozidla z tuzemska do jiného členského státu, soud opakovaně uvádí, že existence závazku nevede bez dalšího k závěru, že závazek byl splněn.

91. Obiter dictum soud uvádí, že Úmluva CMR nevylučuje vydání listu CMR v případě nákladní přepravy uskutečněné osobním vozidlem. Rozhodným kritériem pro posouzení přepravy jako nákladní či osobní je charakter přepravovaných věcí, resp. osob. Z čl. 1 odst. 1 Úmluvy CMR totiž plyne, že Úmluva CMR se vztahuje na přepravu zásilek za úplatu silničním vozidlem. Pro aplikaci Úmluvy CMR je tedy rozhodné, aby byla přepravována (I.) zásilka či náklad [srov. LOJDA, J., Úmluva o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční dopravě (CMR). Komentář, Wolters Kluwer, 2017, dostupné v ASPI] (II.) silničním vozidlem. Pokud by tedy došlo k přepravě předmětných vozidel osobním automobilem s přívěsem, nelze dovodit, že by taková přeprava nebyla zařaditelná pod režim Úmluvy CMR. Nicméně tato skutečnost nemůže ničeho změnit na správním posouzení žalovaného, že konkrétní listy CMR neosvědčují reálné uskutečnění přepravy zboží do jiného členského státu.
92. K další námitce žalobkyně, vztahující se k bodu 71 napadeného rozhodnutí, že čl. 5 odst. 2 Úmluvy CMR umožňuje, aby ke dvěma daňovým dokladům byly vystaveny dva CMR listy, soud uvádí, že přisvědčuje žalobkyni, že takový postup je skutečně v čl. 5 odst. 2 Úmluvy CMR umožněn, nicméně jen pro případ, že je nutno náklad naložit na několik vozidel, což u přepravovaného jediného vozidla nepřichází z podstaty věci do úvahy. Žalovaná bodem 71 napadeného rozhodnutí zjevně mínila, že k (jednomu) daňovému dokladu č. 9105399 žalobkyně přiložila dva různé listy CMR – č. CZ C 8271266 a CZ C 5523705 a k dalšímu daňovému dokladu č. 9105400 žalobkyně předložila jiné dva různé listy CMR č. CZ C 8271254 a CZ C 5523704. Jak je výše uvedeno v bodech 82 a 83 odůvodnění tohoto rozsudku, dva různé listy CM vztahující se k jediné přepravě se lišily v podstatných údajích a nebyly obsahově totožné. V situaci nedělitelného nákladu, jakým je automobil, tedy vystavení dvou odlišných listů CMR pro jedinou přepravu (v jednom případě dvěma dopravci), je tedy aplikace čl. 5 odst. 2 Úmluvy CMR vyloučena. Žalovaný ale z tohoto zjištění učinil v bodě 70 napadeného rozhodnutí jen jediný závěr, a to že o faktické přepravě vznikly pochybnosti, které byly důvodem dalšího šetření daňových orgánů. V každém případě toto nemohlo mít žádný vliv na důvod Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

napadeného rozhodnutí, tj. že žalobkyně neprokázala faktické přemístění automobilů na Slovensko. Jinými slovy, kvůli tomu, že byly chybně vystaveny dva listy CMR, nebyl přijat závěr, že žalobkyně neprokázala uskutečnění reálné přepravy automobilů na Slovensko.

93. Nedůvodnými soud shledal i námitky žalobkyně vztahující se k bodu 85 napadeného rozhodnutí, že nemusela prověřovat osobu dopravce, protože s ním nebyla v žádném smluvním vztahu, že daňové orgány měly prověřit všechna zjištění a vyžadovat vysvětlení od přepravců Bluemotion a I. Především soud uvádí, že žalobkyně dezinterpretuje napadené rozhodnutí, pokud v žalobě uvádí, že žalovaný dospěl k jednoznačnému závěru, že přeprava vozidel do jiného členského státu společností uvedenou na CMR listech pro společnost NADES nebyla uskutečněna. K žádnému takovému závěru žalovaný nedospěl – jak je z bodu 86 a celého kontextu napadeného rozhodnutí zřejmé, žalovaný dospěl ke správnému závěru, že žalobkyně neprokázala, že předmětná vozidla opustila ČR a byla transportována na Slovensko. Soud dále znovu zdůrazňuje, že to byla žalobkyně, koho tížilo primární důkazní břemeno stran prokázání uskutečnění intrakomunitárního plnění, žalovaného vyšetřovací povinnosti netížila. Proto žalobní námitka, že daňové orgány měly vyžadovat vysvětlení od uvedených dvou dopravců, pokud se toho žalobkyně v daňovém řízení marně nedomáhala, není důvodná. Soud se ztotožňuje s vypořádání této námítky žalovaným ve vyjádření k žalobě a na bod 51 vyjádření k žalobě odkazuje.
94. Pokud jde o dobrou víru žalobkyně a jí učiněná preventivní opatření zamezující její účasti na daňovém podvodu, souhlasí soud se žalovaným, že žalobkyně neprokázala, že byla na základě důkazních prostředků, které si k obchodu zajistila, v dobré víře, že hmotněprávní podmínky osvobození dodání zboží do jiného členského státu byly fakticky naplněny, a přijala všechna rozumná opatření bránící její účasti na podvodu na dani. Z důkazů předložených žalobkyní nevyplývá, že z nich mohla důvodně dovodit, že automobily byly převezeny na Slovensko. Takovou víru žalobkyně nemohly z povahy svého obsahu založit daňové doklady, kupní smlouvy, předávací protokoly ani současně s nimi podepsaná prohlášení odběratele. Jaké úkony učinila žalobkyně, aby si důkazy o přepravě automobilů na Slovensko zajistila, vyplynulo z výpovědi sv. P. – žalobkyně se evidentně zcela spolehla na to, že odběratel má sídlo na Slovensku, tudíž o osoby dopravců se nezajímala, zda odběratel splnil své smluvní povinnosti spočívající v následné registraci vozidel, nijak neprověřovala, podání daňového přiznání odběratelem nezjišťovala. Svědek uvedl, že šlo o standardní obchody a že viděl, že vozidla byla naložena na odtahový vůz. Ze skutečností uvedených svědkem P. tedy žádná dobrá víra žalobkyně, že vozidla byla přepravena na Slovensko, nevyplynula. Pokud jde o listy CMR, soud výše v bodech 79 až 84 vyložil, proč listy CMR vzhledem ke svému neúplnému obsahu dobrou víru žalobkyně v to, že šest automobilů bylo přepraveno na Slovensko, založit nemohly. Soud aprobejuje úvahu žalovaného v napadeném rozhodnutí, že žalobkyně nečinila kroky k zajištění důkazů o dodání automobilů na Slovensko, kdy se mohla především obrátit na svého smluvního partnera (odběratele) s žádostí o předložení takových důkazů. Mohla od něj požadovat řádně vyplněné listy CMR, přiznání k DPH, doklady k registraci vozidel či jiné důkazy prokazující provedení přepravy. Nic z toho žalobkyně netvrdila a evidentně se jen spolehla na příslib odběratele automobily převézt. Nepochopení obsahu své důkazní povinnosti dokumentuje vyjádření žalobkyně v bodě 15 žaloby, kde uvádí, že nemůže činit jiná zjištění než supervizi odeslání zboží, kdy se musí spoléhat výlučně na tvrzení odběratele. Nikoli, takto osvobození od daně konstruováno není: Buď žalobkyně zajistí přepravu vozidla do jiného členského státu a zajistí si tak doklad o dodání do zahraničí, nebo takový doklad Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

zajistí (a smluvně si ošetří) od odběratele zajišťujícího přepravu vlastním jménem na svůj účet. V druhém případě se samozřejmě žalobkyně neobejde bez úzké spolupráce s odběratelem, ale jinak se osvobození od DPH úspěšně dovolat nelze. Rezignovala-li žalobkyně na zajištění důkazů o dodání šesti automobilů na Slovensko, ač to bylo podmínkou osvobození od DPH, a spolehla se na příslib jí neznámého odběratele, dobrou víru nevykazuje. Zvláště v situaci, kdy šest automobilů žalobkyně prodala odběrateli v průběhu šesti měsíců, tudíž již po prvním obchodu věděla, jaké doklady od tohoto odběratele k prokázání dodání automobilů na Slovensko obdržela a čím bude nárok na osvobození od DPH prokazovat (kdy jiných dokladů se od odběratele nedomáhala). Přesto žalobkyně dál v obchodování s odběratelem pokračovala za nezměněných smluvních podmínek a i v dalších obchodech uplatňovala osvobození od DPH.

95. K závěrům žalovaného učiněným z prohlášení, které žalobkyně obdržela od společnosti NADES, prezentovaným v bodě 75 odůvodnění napadeného rozhodnutí, žalobkyně odkázala na argumentaci k transakci se společností FIRST CAR. Ani tato žalobní námitka nebyla důvodná. Soud aprobejuje posouzení žalovaného uvedené v bodě 75, resp. 35 napadeného rozhodnutí a odkazuje na něj, stejně jako na vypořádání obdobné námitky týkající se obchodu s odběratelem FIRTIS CAR v bodech 58 až 60 odůvodnění tohoto rozsudku. Prohlášení nemají účinky stanovené v § 64 odst. 5 zákona o DPH a žalobkyně jimi neprokázala nárok na osvobození od DPH: Z prohlášení nelze zjistit, která osoba je učinila, kdy je podepsala a neobsahují potvrzení, že a kdy a kam byla vozidla časově před podpisem prohlášení na Slovensko fakticky přepravena (srov. znění § 64 odst. 5 zákona o DPH). Žalovaný tedy správně v napadeném rozhodnutí poukázal na to, že z předmětných prohlášení není zřejmé, kdy bylo vozidlo na Slovensko fyzicky dodáno ani kdy bylo prohlášení odběratelem vyhotoveno ani místo, kam bylo zboží dopraveno. Závěr žalovaného, že prohlášení neprokazují, že odběratelem *byla* fyzicky uskutečněna přeprava předmětných vozidel na Slovensko, je tudíž správný.
96. Dále žalobkyně namítala, že daňové orgány žádným způsobem neprokázaly svou domněnku, že předmětné zboží nebylo na Slovensko vyvezeno. Soud k této žalobní námitce uvádí, že, jak je uvedeno výše, povinností daňových orgánů nebylo prokázat, že se obchodní případ odehrál určitým konkrétním způsobem – daňové orgány tedy nebyly povinny prokázat, že zboží nebylo na Slovensko vyvezeno. Daňové orgány toto ostatně ani netvrdily. Závěr daňových orgánů, že přepravu vozidel na Slovensko žalobkyně neprokázala, je správný, kdy to byla žalobkyně, kdo měl přepravu prokázat. Východisko žalobkyně, že zjištění, že automobily byly registrovány v ČR až po uplynutí určité doby po obchodu žalobkyně, nebo vůbec nebyly registrovány či pojištěny ani v ČR ani na Slovensku, představuje jiný důkazní prostředek ve smyslu ust. § 64 odst. 5 zákona o DPH prokazující přepravu automobilů do jiného členského státu, je z podstaty mylné. Jiný důkazní prostředek podle § 64 odst. 5 zákona o DPH totiž musí prokázat, že vozidlo *bylo* dodáno do jiného členského státu, nikoli že dodáno být *mohlo*. Argumentace žalobkyně proto není s to zvrátit důvod napadeného rozhodnutí.
97. Žalobkyně konečně namítala, že ze závěrů obsažených v bodech 84 až 86 odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že bez ohledu na to, jaké důkazy předložené žalobkyní byly v řízení provedeny a jaké skutečnosti byly zjištěny, bude je žalovaný zpochybňovat, hodnotit je tendenčně, a to bez řádného odůvodnění nebo na základě selektivního přístupu jejich hodnocení. Tato námitka není důvodná. V odkazovaných bodech napadeného rozhodnutí žalovaný vysvětlil, proč žalobkyně neprokázala, že vozidla byla fakticky přepravena na Slovensko, ač tak pro vznik nároku na osvobození od DPH

prokázat měla. Žalovaný konkrétně specifikoval, proč žalobkyní předložené důkazy ani jinak zjištěné skutečnosti nemohl osvědčit jako důkazy prokazující uskutečnění intrakomunitárního plnění. S tam uvedenou argumentací žalovaného se pak soud ztotožnil, neboť jak soud již po několikáté opakuje, žalobkyně byla tou, koho tížilo primární důkazní břemeno stran prokázání faktického uskutečnění intrakomunitárního plnění a bylo její odpovědností zvolit takové důkazní prostředky, kterými by toto byla schopna prokázat.

98. Ve vztahu k obchodním případům se společností NADES tedy soud neshledal žalobní argumentaci důvodnou. Závěr žalovaného, že žalobkyně neprokázala, že šest vozidel dodaných žalobkyní odběrateli bylo odběratelem NADES dopraveno z ČR na Slovensko, soud aprobuje. Žalovaný v napadeném rozhodnutí náležitě odůvodnil ve vztahu ke každému provedenému důkazu, proč neprokazuje dodání automobilu na Slovensko, příp. dobrou víru žalobkyně, že dodán na Slovensko byl. Žalobkyně v žalobě ostatně ani netvrdila vadu rozhodnutí spočívající v tom, že by některý konkrétní z provedených důkazů dodání určitého dne na určité místo určitého automobilu na Slovensko prokázal, nebo alespoň v tomto ohledu založil její dobrou víru. Soud ani neshledal, že by v žalobě tvrzené procesní vady řízení před daňovými orgány mohly atakovat zákonnost napadeného rozhodnutí. Žalobní námitky směřující proti napadenému rozhodnutí v částech týkajících se zdanitelných plnění žalobkyně odběrateli NADES, jimiž byly změněny dodatečné platební výměry Specializovaného finančního úřadu ze dne 16. 10. 2018 čj. 165065/18/4223-21792-402687, 165068/18/4223-21792-402687, 165072/18/4223-21792-402687 a 165074/18/4223-21792-402687, byly tedy nedůvodné.

Odběratel GEOMAT

99. Žalobní námitky ve vztahu k tomuto odběrateli a zdaňovacímu období červen 2015 jsou uvedeny v bodech 26 až 34 žaloby a reagují na body 87 až 104 odůvodnění napadeného rozhodnutí.
100. V tomto případě žalobkyně uplatnila nárok na osvobození od DPH z titulu dodání čtyř automobilů odběrateli GEOMAT do Polska v prosinci 2015. Žalovaný tento nárok odmítl s následujícím odůvodněním: Předávací protokoly prokázaly toliko převzetí automobilů odběratelem, nikoli dodání vozidel do Polska (bod 90 napadeného rozhodnutí). Listy CMR žalovaný vyhodnotil tak, že přeprava měla podle nich být uskutečněna teprve po jednom až dvou měsíci od převzetí dopravcem Bluemotion a osobním vozidlem s přívěsem, ač dle listů CMR se dopravce zavázal přepravit vozidla z tuzemska silničním nákladním vozidlem (bod 88 napadeného rozhodnutí). Sdělení dopravce Bluemotion, stejně jako prohlášení odběratele neprokázaly dodání vozidel do Polska (body 91, 92 napadeného rozhodnutí). Svědek P. potvrdil předání vozidel odběrateli, avšak svědeckou výpověď nebylo prokázáno, že předmětná vozidla byla odeslána nebo přepravena z tuzemska pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou – svědek neznal přepravce uvedené na listech CMR, přestože byl přítomen nakládky vozidel v Rakovníku (body 95 a 96 napadeného rozhodnutí). Statutární zástupce odběratele W. potvrdil převzetí vozidel od žalobkyně a naložení předmětných vozidel na přepravní vozidlo, avšak svědeckou výpověď nebylo prokázáno, že předmětná vozidla byla odeslána nebo přepravena z tuzemska právě zmocněnou třetí osobou. „*Svědék sice potvrdil vypsání a podepsání mezinárodních nákladních listů, ale k přepravní společnosti se nedokázal konkrétně vyjádřit. Vyjádření o zaslání těchto mezinárodních přepravních listů odvolateli je v rozporu se svědeckou výpovědí pan P., který uvedl, že listy CMR byly odvolateli předávány osobně nejspíš panem W. Taktéž tvrzení o způsobu vlastní nakládky vozidel mimo Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.*

areál provozovny odvolatele je v rozporu se svědeckou výpovědí pana P., který tvrdil, že vozidla byla nakládána v areálu provozovny. V rozporu s předloženým důkazním materiálem je i tvrzení svědka o převzetí vozidel v roce 2016, přičemž žalobkyní předložené předávací protokoly jsou k datu uskutečnění zdanitelného plnění uvedených na předmětných daňových dokladech, tedy v prosinci roku 2015. Taktéž z bodu 5.2. ustanovení o prodejních podmínkách pro nová motorová vozidla plyne, že ocitne-li se kupující v prodlení s převzetím vozidla, prodávající vozidlo uschová, ale v takovém případě je kupující povinen uhradit prodávajícímu úplatu za úschovu ve výši 1 000 Kč za každý i započatý den trvání úschovy. Nepřevzeme-li si kupující vozidlo do 10 kalendářních dnů ode dne doručení oznámení o převzetí vozidla, vzniká prodávajícímu nárok na zaplacení smluvní pokuty ve výši 15% z kupní ceny. Žádná smluvní pokuta či úplata za úschovu, však odběrateli GEOMAT nebyla ze strany žalobkyně fakturována. Tvrzení svědka, že předmětná vozidla byla v Polsku skladována někde na parkovišti u sídla společnosti GEOMAT, je dle žalovaného velmi nevěrohodné, když vozidla byla pořízena za účelem provozování luxusní autopůjčovny.“ Žalovaný vyhodnotil svědeckou výpověď pana W. jako nedostatečnou, protože svědek nesdělil takové skutečnosti, na základě kterých by ve spojitosti s dosud předloženými důkazními prostředky bylo lze osvědčit, že předmětná vozidla byla skutečně dodána do jiného členského státu v souladu s ust. § 64 odst. 1 ZDPH (body 97 až 99 napadeného rozhodnutí). Ani fotografie vozidla na přívěsu podle žalovaného neprokázala, že předmětná vozidla opustila území tuzemska a byla dodána do jiného členského státu, protože z fotografie není zřejmé, kde ani kdy tato fotografie vznikla, není čitelně rozpoznatelná registrační značka přepravního vozidla, ani přívěsného vozíku, není zřejmé, zda naložené vozidlo patřilo odběrateli GEOMAT (bod 100 napadeného rozhodnutí). Žalovaný shrnul, že žalobkyně neprokázala splnění hmotněprávních podmínek k uplatnění osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, konkrétně Polska, podle ust. § 64 zákona o DPH a v bodě 103 napadeného rozhodnutí vyložil, žalobkyně neprokázala, že byla v dobré víře a že přijala všechna opatření, která po ní mohou být rozumně požadována, aby prokázala nárok na osvobození od daně dle ust. § 64 zákona o DPH: „Odvolatele nezajímal osud prodávajícího zboží, protože se o zákazníkem sjednaného přepravce nezajímal a nepožadoval mimo listů CMR jiné listinné důkazy k odběratelem tvrzené přepravě zboží do jiného členského státu. Odvolatel si ve smlouvě nesjednal žádnou dodací paritu INCOTERMS, která by prokazovala, že předmětná vozidla budou dodána (odeslána nebo přepravena) do jiného členského státu Evropské unie. Odvolatel přijímal pouze formálně vystavená prohlášení o dodání zboží do jiného členského státu, aniž zkoumal skutečnosti v tomto prohlášení uvedené. Rezignoval na kontrolu vlastních podmínek uvedených v kupních smlouvách a prodejních podmínkách. Odvolatel nepředložil jediný důkaz o tom, že by si svého odběratele nějakým způsobem prověřoval, mimo registrace k dani (VAT ID). Z odvolatelem doložených důkazních prostředků (daňové doklady, předávací protokoly, listy CMR, prohlášení, úhrady) tak žádným způsobem ani nevyplývá, že odvolatel jednal v dobré víře, tak jak je o tom učiněn výklad (viz bod [20] a [21]). S ohledem na tyto okolnosti nemohl být odvolatel ani v dobré víře tedy, že v budoucnu unese důkazní břemeno o oprávněnosti uplatněného osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v tomto státě.“

101. Žalobní námitky směřující ke zdanění obchodů žalobkyně s odběratelem GEOMAT shledal soud důvodnými.
102. Soud aprobuje závěr žalovaného, že faktickou přepravu automobilů do Polska neprokazují čtyři daňové doklady č. 9106067, 9106068, 9106065 a 9106066, ani čtyři kupní smlouvy ze dne 5. 6. 2015 (podle doložky pro legalizaci R. W. podepsané dne 11. 6. 2015), sdělení polského správce daně ani údaje o následných registracích vozidel v ČR Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

ani fotografie.

103. Daňové orgány měly dále k dispozici čtyři předávací protokoly, které obsahovaly identifikaci automobilů, firem žalobkyně a odběratele a údaj o předání vozidel dne 15. 12. 2015. Soud se s žalovaným shoduje v tom, že tyto předávací protokoly ve spojení s výpovědí sv. P. a W. prokázaly, že odběratel automobily od žalobkyně na území ČR převzal.
104. Prohlášení odběratele ve vztahu ke všem čtyřem automobilům nemá podle soudu ve shodě s žalovaným účinky stanovené v § 64 odst. 5 zákona o DPH a žalobkyně jím neprokázala nárok na osvobození od DPH: Z prohlášení nelze zjistit, kdy bylo učiněno a jaké konkrétní skutečnosti (kdy byla vozidla do Polska dodána) prohlašující potvrzuje (srov. znění § 64 odst. 5 zákona o DPH). Závěr žalovaného, že prohlášení neprokazuje, že odběratelem byla fyzicky uskutečněna přeprava předmětných vozidel do Polska, je tudíž správný.
105. U tohoto odběratele však žalobkyně předložila soubor důkazů, které podle soudu dodání automobilů do Polska prokázaly: Jde o listy CMR, o výpověď svědka P. a výpověď svědka W.
106. Pokud jde o listy CMR: List CMR č. CZ C 5523751 vztahující se k daňovému dokladu č. 9106067 obsahuje razítko a podpis odesílatele (bod 1), razítko a podpis příjemce (bod 2), čas, místo a stát vykládky (bod 3), místo a datum nakládky (bod 4), razítko a podpis dopravce (bod 16), identifikaci přepravovaného vozidla (bod 6), razítko a podpis odesílatele (bod 22), razítko a podpis dopravce (bod 23), razítko a podpis příjemce včetně data převzetí (bod 24) a SPZ vozidla i přívěsu (bod 25). List CMR č. CZ C 5523789 vztahující se k daňovému dokladu č. 9106068, list CMR č. CZ C 5523790 vztahující se k daňovému dokladu č. 9106065 a list CMR č. 5523755 vztahující se k daňovému dokladu č. 9106066 obsahují též všechny uvedené údaje s výhradou, že list CMR č. CZ C 5523755 neobsahuje místo a datum nakládky (bod 4). Soud konstatuje, že všechny čtyři listy CMR obsahují razítka a podpisy tří subjektů podle nich zúčastněných na přepravě – žalobkyně, dopravce a odběratele, kdy obsahují prohlášení odběratele, že a kdy byly automobily do Polska přepraveny, tudíž je lze nepochybně označit za doklady nejméně prima facie prokazující faktické provedení přepravy automobilů do Polska.
107. Pokud jde o výhrady žalovaného k těmto listům CMR tak, jak je žalovaný specifikoval v bodě 88 napadeného rozhodnutí, soud jim nepřisvědčuje: Skutečnost, kdy od převzetí automobilů došlo k přepravě automobilů do Polska, nemá vliv na to, zda k přepravě došlo, resp. zda doklady předložené žalobkyní tuto přepravu prokazují. Jak již soud vyložil výše v bodech 90 a 91 odůvodnění tohoto rozsudku, není právně významné, zda byl transport automobilů do jiného členského státu prováděn osobním nebo nákladním vozidlem – jinými slovy, to, že byla přeprava provedena osobním vozidlem (Mitsubishi Pajero RZ X. včetně přívěsu X.) závěr opřený o perfektní listy CMR o prokázání provedení přepravy nevylučuje. Pokud žalovaný v bodě 102 napadeného rozhodnutí uvedl, že *„[o]dvolaatel předložil mezinárodní nákladní listy, které na základě šetření prvostupňového správce daně nebyly osvědčeny jako průkazné a věrohodné“*, nijak nezduvodnil proč. Jak soud uvedl, pokud by měly být odůvodněním závěru v bodě 102 o neprůkaznosti a nevěrohodnosti listů CMR důvody specifikované v bodě 88 napadeného rozhodnutí, pak soud v časové prodlevě přepravy, způsobu přepravy osobním vozidlem s přívěsem a osobě dopravce neshledává důvod vylučující věrohodnost a průkaznost listů CMR.
108. Přeprava prokázaná listy CMR byla podle soudu dále osvědčena i výpovědí svědka P. Sv. Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

P. ve své výpovědi potvrdil prodej čtyř vozidel odběrateli GEOMAT, opakovaně jednal s panem W., zástupcem odběratele, potvrdil, že kupní cena byla hrazena bezhotovostně. Uvedl, že přepravu vozidel si zajišťoval odběratel, dopravce neznal, ale byl přítomen nakládky aut odtahovými vozidly. Auta předávali dopravcům prostřednictvím listů CMR a odběratelům předávacím protokolem. Prakticky předali vozidlo odběrateli a ten jim pak zavolal, že si vozidla přijede vyzvednout. Listy CMR označil razítkem svědek a podepsal jeho asistent P. P. První 2 listy CMR dovezl pan W., když si přijeli pro druhé 2 vozy. Další dva listy CMR byly též asi doručeny osobně. Tuto výpověď soud hodnotí jako důkaz o tom, že svědek byl přítomen nakládce vozidel a že svědek za žalobkyni spolupůsobil při vyplňování listů CMR. Soud nespornuje, že výpověď svědka neprokazuje dodání vozidel do Polska, ale jeho výpověď osvědčila skutkový děj prokázaný listy CMR – uvedl, kdy a kdo je vyplňoval a jak se dostaly zpět do dispozice žalobkyně. Skutečnost, že svědek neznal osoby dopravců, se v tomto kontextu nejeví jako důvod pochybností o pravdivosti jeho výpovědi, když popsal průběh nakládky a vyplňování listů CMR a jejich vrácení. Jinými slovy, svědek potvrdil skutečnosti zaznamenané v listech CMR, které jsou bez formálních vad a prokazují provedené přepravy.

109. Obdobná situace je podle soudu u svědka W. Tento svědek, zástupce odběratele, potvrdil nákup čtyř aut od žalobkyně v Rakovníku, že jednal s panem P. a předkládal mu svůj občanský průkaz a výpis odběratele. Svědek potvrdil převzetí aut v Rakovníku, kdy přepravu z Rakovníka zajišťoval svědek. Na jméno dopravce si svědek nevzpomněl a auta se předávala po dvou a byla přepravována vozidlem a s vozíkem na auta. Auta byla dopravena na parkoviště u sídla odběratele v Poznani. K dopravě byly vystaveny listy CMR, které byly předloženy žalobkyni, svědek je podepsal za odběratele. Soud konstatuje, že svědek osvědčil skutkový děj vyplývající z listů CMR a způsob jejich vyplnění. Opět skutečnost, že si nevybavil osobu dopravce, se nejeví vzhledem k době výsledku a k době uplynulé od přepravy nijak podezřelá. Svědek výslovně potvrdil, že vozidla (soud dodává, jak je uvedeno v listech CMR) byla přepravena do Poznaně v Polsku. Hodnocení žalovaného považuje soud za nelogické: Na rozdíl od žalovaného má soud za to, že svědeckou výpovědí *bylo* prokázáno, že předmětná vozidla byla přepravena z tuzemska právě zmocněnou třetí osobou, protože svědek potvrdil autenticitu listů CMR, z nichž přeprava z jednoho místa na druhé místo v určitý čas určitým dopravcem vyplývá.
110. Pokud jde o to, že se po více než roce od inkriminované události svědek W. a P. neshodli v tom, jak přesně byly listy CMR odběratelem žalobkyni předány a kde a přesně v provozovně nebo mimo ni a kdy přesně byla vozidla předána, soud nemá za to, že by to mělo jejich výpovědi znevěrohodnit jako celek – vzhledem k době uplynulé od přepravy to není nic nepochopitelného a spíše to mluví ve prospěch věrohodnosti jejich výpovědí (šlo-li by o výpovědi účelově nepravdivé, lze předpokládat, že by obě výpovědi byly přesné a totožné). Ostatně svědek W. vypověděl, že automobily byly naloženy na parkovišti opodál provozovny žalobkyně, svědek P. ohledně místa nakládky blíže nevypovídal - uvedl pouze, že se „auta odvážela z Rakovníka“ a správce daně se s touto odpovědí spokojil. Svědci se dle názoru soudu shodli na zásadních skutečnostech. Též úvaha žalovaného v bodě 99 napadeného rozhodnutí, že odběrateli nebyla účtována úplata, resp. smluvní pokuta v souvislosti s opožděným převzetím vozidel, ač na ni podle smlouvy žalobkyni vznikl nárok, postrádá patřičné vyústění, zejména co z toho žalovaný dovodil – podle soudu to žádný význam pro posouzení věci nemá. Konečně závěr žalovaného, že nevěrohodným činí výpověď svědka místo, kde byla vozidla v Polsku skladována, není dle soudu opodstatněný. Soud tedy uzavírá, že závěr žalovaného v bodě 99 napadeného rozhodnutí, že výpověď svědka W. ve spojitosti s ostatními důkazními Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

prostředky neprokazuje, že předmětná vozidla byla skutečně dodána do jiného členského státu, je v rozporu s provedeným dokazováním a obsahem daňového spisu.

111. Soud konstatuje, že žalobkyně v daňovém řízení prokázala, že všechny čtyři sporné nové dopravní prostředky byly žalobkyní jakožto plátcem DPH dodány do Polska polskému odběrateli, kdy přepravu zajišťoval dopravce zmocněný k tomu odběratelem. Hmotněprávní podmínky stanovené v § 64 odst. 2 zákona o DPH byly tudíž splněny a žalobkyně to prokázala jinými důkazními prostředky ve smyslu § 64 odst. 5 zákona o DPH (ve vztahu k přepravě čtyřmi listy CMR a výpovědí sv. P. a sv. W.). Žalobkyně poskytla důkazy prokazující uskutečnění zdanitelného plnění do jiného členského státu. V tomto obchodním případě se na ni tedy mělo vztahovat ratio judikatury vycházející z rozsudku ve věci Teleos a Mecsek-Gabona, když poskytla důkazy prima facie prokazující její nárok na osvobození dodání zboží od DPH, neboť CMR listy ve spojení s předloženými fakturami takovými důkazy v tomto případě byly.
112. I v případě, že by žalovaný důvodně zpochybnil pravost či pravdivost předmětných čtyř listů CMR, což dle soudu nenastalo, není závěr žalovaného o tom, že žalobkyně neprokázala, že byla v dobré víře a že přijala všechna opatření, která po ní mohou být rozumně požadována, aby prokázala nárok na osvobození od daně dle ust. § 64 zákona DPH, správný: Žalobkyně prokázala, že byla na základě důkazních prostředků, které si k obchodu zajistila (čtyři listy CMR), v dobré víře, že hmotněprávní podmínky osvobození dodání zboží do jiného členského státu byly fakticky naplněny (viz rozsudky SDEU ve věci Teleos, Euro Tyre a Mecsek-Gabona). Pokud žalovaný v bodě 103 napadeného rozhodnutí žalobkyni vytýkal a v tom shledával nedostatek dobré víry na straně žalobkyně, že se nezajímala o osud prodáváného zboží a o osobu odběratele a dopravce, nesjedнала si doložku EXW v kupní smlouvě, pak podle soudu toto činit nemusela, neboť si zajistila perfektní listy CMR prokazující řádnou přepravu do Polska. Ostatně doložka EXW by žalobkyni dobrou víru ve faktické uskutečnění přepravy nezajistila, takže jí to lze stěží vytýkat. Argumentace žalovaného v bodě 103 napadeného rozhodnutí, že „[o]dvolatel přijímal pouze formálně vystavená prohlášení o dodání zboží do jiného členského státu, aniž zkoumal skutečnosti v tomto prohlášení uvedené“, se míjí dokazováním, kdy v tomto případě si žalobkyně (na rozdíl od ostatních případů) zajistila tři bezvadné listy CMR prokazující přepravu zboží. Žalobkyně mohla být s ohledem na obsah CMR listů a svědeckou výpověď svědka P., který viděl, jak dochází k nakládce automobilů v dobré víře, že se přeprava automobilů do jiného členského státu uskuteční a že toto uskutečnění předloženými listinami obdrženými od odběratele prokáže. Za takových skutkových okolností, kdy žalobkyně poskytla důkazy na první pohled prokazující dodání automobilů do Polska, byly daňové orgány oprávněny odmítnout nárok žalobkyně na osvobození dodání zboží do jiného členského státu od DPH toliko a jen v případě, kdy prokázaly zapojení žalobkyně do daňového podvodu. Daňové orgány se však daňovým podvodem nezabývaly. Žalobkyně tedy osvědčila dobrou víru ohledně faktického dodání čtyř automobilů do Polska výpovědí sv. P. a W. a čtyřmi listy CMR, aniž daňové orgány tvrdily, natož prokázaly, že žalobkyně byla zapojena do podvodu na dani. Soud v této souvislosti poukazuje na to, že sám žalovaný v bodě 116 napadeného rozhodnutí uvedl, že bezvadně vyplněné listy CMR by byly vhodným důkazním prostředkem prokazujícím dobrou víru žalobkyně při uplatnění osvobození od DPH – toto východisko však žalovaný v případě odběratele GEOMAT neuplatnil, aniž to řádně zdůvodnil. Přitom v bodě 83 vyjádření k žalobě žalovaný výslovně uvedl, že listy CMR byly v případě tohoto odběratele „*řádne podepsány všemi třemi stranami*“.
113. Pokud žalobkyně argumentovala rozsudkem Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

103/2009-232 ze dne 3. 2. 2010, pak z tohoto rozsudku nelze vyvodit závěr učiněný žalobkyní v žalobě, tj. že uložení povinnosti dodavateli zaplatit dodatečně DPH z prodaného zboží představuje krajní postup, který lze aplikovat pouze v případě, že tento dodavatel nepředložil o provedeném obchodním případě žádné dokumenty. Stejně tak z rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 3 Afs 6/2015-30 ze dne 25. 11. 2015 nelze dovodit tak, jak činí žalobkyně v žalobě, že uložení povinnosti dodavateli zaplatit dodatečně DPH z prodaného zboží představuje krajní postup, který lze aplikovat pouze v případě, že tento dodavatel zcela rezignoval na svoji obezřetnost tím, že řádně neověřil, zda je odběratel plátcem DPH.

114. Nad rámec uvedené soud dodává, že žalobní argumentaci úpravou quick fixes (regulací, která v době relevantní pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí ve smyslu § 75 odst. 1 s. ř. s. nebyla účinná) žalobkyně v průběhu celého daňového řízení nevznesla, tudíž žalovaná nemohla pochybit s vlivem na zákonnost napadeného rozhodnutí tím, že ji nevypořádala. Nová právní úprava neznámá, že tu původní není s odkazem na její nejednoznačnost nutno dodržovat, což by z žaloby vyplývalo.
115. Jelikož napadené rozhodnutí bylo odůvodněno nesprávným závěrem, že žalobkyně neprokázala dodání čtyř automobilů do Polska odběrateli GEOMAT a že neosvědčila dobrou víru ohledně tohoto faktického dodání, byly dány důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. v části, která se tohoto zdaňovacího období (prosinec 2015) týkala.
116. S ohledem na výše uvedené soud dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného je stiženo nezákonností pouze v části, v níž byl změněn dodatečný platební výměr Specializovaného finančního úřadu č. j. 165077/18/4223-21792-402687 ze dne 16. 10. 2018. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 7. 2008, č. j. 2 As 45/2008-60, „[z]ákladním předpokladem pro možnost rozdílného rozhodování o jednom rozhodnutí z hlediska formálního je skutečnost, že se skládá ze dvou či více rozhodnutí z hlediska materiálního. Rozhodnutím v materiálním smyslu je přitom třeba rozumět takový projev správního orgánu, který v určité věci zakládá, mění nebo ruší práva anebo povinnosti jmenovitě určené osoby nebo v určité věci prohlašuje, že taková osoba práva nebo povinnosti má anebo nemá, nebo v zákonem stanovených případech rozhoduje o procesních otázkách (viz v současnosti § 67 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu; do 31. 12. 2005 obdobně § 1 zákona č. 67/1971 Sb., o správním řízení). Rozhodnutím ve formálním smyslu je pak třeba chápat projev správního orgánu, jenž splňuje formální náležitosti kladené na podobu správního rozhodnutí (v současnosti § 68 a násl. zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu; do 31. 12. 2005 obdobně § 47 zákona č. 67/1971 Sb., o správním řízení). V případě, že ve formálně jednotném rozhodnutí správního orgánu je obsaženo více materiálních rozhodnutí, je třeba provést test jejich oddělitelnosti a rozhodnout, zda tato rozhodnutí jsou vůči sobě v závislém vztahu nebo zda jsou (mohou být) na sobě zcela nezávislá. Jinak řečeno, zda oddělením jedné části rozhodnutí od zbytku rozhodnutí (oddělení jednoho materiálního rozhodnutí od druhého, popř. ostatních materiálních rozhodnutí) se nestane rozhodnutí jako celek (rozhodnutí ve formálním smyslu) nebo zbylá část tohoto rozhodnutí nezákonnou nebo nelogickou.“ V projednávané věci je výrok napadeného rozhodnutí formálně konstruován jako jednotný, ale nejde o výrok nedělitelný, neboť je z něj patrné, že jedním rozhodnutím žalovaného bylo rozhodnuto o pěti samostatných odvoláních směřujících proti pěti na sobě nezávislým dodatečným platebním výměrům. Jelikož výrok lze v materiálním smyslu rozdělit na části ve vztahu k jednotlivým odvoláním a dodatečným platebním výměrům, nebrání formulační jednotlost tomu, aby soud zrušil napadené rozhodnutí pouze v části, která je nezákonná, a oddělil ji od té části výroku,

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

která ob stojí.

117. Z výše uvedených důvodů soud podle § 78 odst. 1, 4 s. ř. s. výrokem I tohoto rozsudku zrušil napadené rozhodnutí žalovaného v části, jíž žalovaný změnil dodatečný platební výměr Specializovaného finančního úřadu č. j. 165077/18/4223-21792-402687 ze dne 16. 10. 2018, a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení bude žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu, který vyslovil v tomto rozsudku (srov. ust. § 78 odst. 5 s.ř.s.). Výrokem II tohoto rozsudku soud podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl zbytek žaloby žalobce směřující proti zbývajícím částem napadeného rozhodnutí, jíž žalobce změnil dodatečné platební výměry Specializovaného finančního úřadu ze dne 16. 10. 2018 čj. 165065/18/4223-21792-402687, 165068/18/4223-21792-402687, 165072/18/4223-21792-402687 a 165074/18/4223-21792-402687.

VI.

Náklady řízení

118. Podle § 60 odst. 1 in fine s. ř. s. platí, že měl-li účastník jen částečný úspěch, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů. Pro určení poměru náhrady nákladů řízení byla základem míra procesního úspěchu každého z účastníků ve věci, tj. rozsah, v jakém soud žalobě ve vztahu k celku vyhověl. Žaloba i napadené rozhodnutí byly strukturovány tak, že tvořily tři části podle tří odběratelů žalobkyně, přičemž žalobě žalobkyně bylo vyhověno u jednoho z nich. Žalobkyně tak byla procesně úspěšná v 1/3 základu věci a žalovaný ve 2/3 základu věci. Soud ověřil, že zlomek 1/3 v zásadě odpovídá i poměru doměřené daně žalobkyni, jíž se týkal zrušující výrok rozsudku, ku celkem doměřené daně napadeným rozhodnutím (35,5%). V případě částečného úspěchu ve věci má právo na náhradu nákladů ten účastník, jehož míra procesního úspěchu převažuje nad mírou procesního neúspěchu. Účastníku, který má na základě tohoto pravidla právo na náhradu nákladů řízení, se přizná náhrada části nákladů řízení ve výši odpovídající rozdílu mezi mírou procesního úspěchu a mírou procesního neúspěchu. Žalobkyně tedy byla procesně úspěšná v 1/3 základu věci a žalovaný byl procesně úspěšný ve 2/3 základu věci. Proto by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný v rozsahu 1/3 svých nákladů (2/3 minus 1/3). Žalovanému však nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 2. března 2021

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu