



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobkyně: **Lamela Electric, a.s.**, se sídlem Vodní 147, Sušice, zast. JUDr. Jaroslavem Šímou, CSc., advokátem se sídlem Radyňská 479/5, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 4. 2014, č. j. 7004/14/5000-14303-711514, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 18. 12. 2015, č. j. 57 Af 21/2014 – 93,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), kterým byla dle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta její žaloba proti shora uvedenému rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím zamítl žalovaný odvolání stěžovatelky a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 8. 2013, č. j. 936031/13/2315-05700-401642, kterým byla stěžovatelce na základě daňové kontroly stanovena daň na výstupu ve výši 5 769 229 Kč, namísto 3 135 423 Kč uvedených v daňovém přiznání, a vlastní daňová povinnost ve výši 990 159 Kč.

[2] Krajský soud nejprve s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012 – 45, který vyložil § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), uvedl tři podmínky, které je nutné kumulativně naplnit, aby si plátce mohl uplatnit nárok na osvobození od daně. Konkrétně, že zboží musí být dodáno do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, zboží musí být odesláno (přepraveno) do jiného členského státu a přeprava zboží musí být zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou. Krajský soud dále citoval části rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) ze dne 27. 9. 2007, ve věci č. C – 409/04, Teleos a další proti Commissioners of Customs & Excise (dále jen „rozsudek Teleos“), ve kterém Soudní dvůr uvedl, že v případě, kdy dodavatel jednal v dobré víře, že přijal všechna opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, a poskytl důkazy prokazující *prima facie* jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Evropské unie, neměl povinnost doplatit daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za toto zboží, jestliže se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, pokud by nicméně nebyla prokázána účast tohoto dodavatele na podvodu.

[3] Krajský soud se neztotožnil s tvrzením stěžovatelky, že žalovaný neposuzoval jí označené důkazy z pohledu, zda jimi bylo či nebylo prokázáno, že jednala v dobré víře. Soud citoval konkrétní část napadeného rozhodnutí, ve které žalovaný uvedl, že za situace, kdy ztratila nad prodaným zbožím kontrolu a sama se neúčastnila jeho přepravy do jiného členského státu, měla vynaložit větší míru obezřetnosti a ověřit, že k přepravě skutečně došlo.

[4] Soud uvedl, že skutkové okolnosti v rozsudku Teleos a skutkové okolnosti právě posuzovaného případu byly odlišné. Stěžovatelka v řízení neprokázala, že by se před tím, než vstoupila do obchodních vztahů se svým odběratelem, ujistila o jeho důvěryhodnosti, prověřila jeho daňové identifikační číslo, zápis do obchodního rejstříku a jeho solventnost. Již toto vedlo soud k závěru, že nepřijala všechna opatření, která po ní mohla být rozumně požadována, aby zajistila, že operace, kterou provádí, ji nepovede k účasti na daňovém podvodu. Zároveň se nenacházela v postavení, v němž by „neměla žádný důvod pochybovat o údajích obsažených v nákladních listech CMR a o jejich pravosti“.

[5] Stěžovatelce nebylo nic známo o podnikatelských aktivitách a záměrech svého odběratele, když sama uvedla, že na základě smlouvy její povinnosti končily přenecháním zboží ve skladu v České republice. Zнала tedy pouze sídlo svého odběratele ve Spolkové republice Německo (dále jen „Německo“). Soud dovodil, že na základě tří nedostatečně vyplněných mezinárodních nákladních listů, na nichž vůbec nefigurovala osoba H. W. M. (vystupující pod obchodním označením Mennicken Logistics), nemohla nabýt dojmu, že prodané zboží bylo dodáno do jiného členského státu a právě jejímu odběrateli. Zvláště pak když namísto do Německa bylo dodáno do Spojeného království Velké Británie a Severního Irska (dále jen „Spojené království“), tedy do místa zcela odlišného od sídla jejího odběratele. Pouze mezinárodní nákladní list přiložený k první faktuře by mohl svědčit pro závěr o dodání do Německa, avšak ve vztahu k obsahu ostatních mezinárodních nákladních listů týkajících se zboží prodaného v témže měsíci témuž odběrateli, a dále ve vztahu k obsahu čestného prohlášení, nemohla stěžovatelka objektivně nabýt dojmu, že vše proběhlo tak, jak je na mezinárodním nákladním listu uvedeno. Jejím odběratelem byl pan

pokračování

H. W. M., ne společnost Mennicken Logistics s.r.o., jak je uvedeno v čestném prohlášení. Toto prohlášení tak nelze považovat za vyjádření jejího odběratele a současně to vzbuzuje pochybnosti o jeho skutečné identitě. Z obsahu čestného prohlášení nelze pro jeho obecnost vůbec zjistit, kam a komu bylo zboží dodáno.

[6] Soud neshledal důvodnou ani námitku, že existenci dobré víry osvědčila rámcovou kupní smlouvou ze dne 2. 5. 2012, dodacími listy, výpovědí svědka H., mezinárodními nákladními listy a čestným prohlášením ze dne 27. 11. 2012. Stěžovatelka nepředložila žádný důkaz, kterým by prokázala, zda vůbec a kdy správním orgánům doložila zmíněnou kupní smlouvu a e-mailovou komunikaci. Obsah kupní smlouvy ani obsah e-mailové komunikace nejsou ani tak způsobilé změnit závěr soudu o absenci dobré víry.

[7] Jako nedůvodnou zhodnotil soud i námitku porušení § 8 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), dle kterého správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Ve vztahu ke zdaňovacím obdobím březen a duben 2012 a jiným stěžovatelčiným odběratelům se žalovaný spokojil se stejnými důkazy jako v nyní posuzovaném případě a deklarované osvobození od daně akceptoval. Soud uvedl, že v daných případech se nejednalo o „*skutkově shodné nebo podobné případy*“, jelikož ve zmíněných transakcích byla přeprava zboží skutečně provedena podle předložených mezinárodních nákladních listů a otázka dobré víry stěžovatelky nebyla sporná.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[8] Proti rozsudku krajského soudu podala stěžovatelka kasační stížnost, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy pod nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

[9] Po rekapitulaci dosavadního stavu uvedla, že s Mennicken Logistics uzavřela rámcovou kupní smlouvu ze dne 2. 5. 2012, na základě které se realizovaly jednotlivé objednávky. Dle této smlouvy měl kupující povinnost zaplatit DPH v zemi, kam je zboží dovezeno. Zboží bylo předáno odběrateli ve skladu společnosti HS Line s.r.o. v Chebu. Po předání zboží nabyl kupující právo s ním disponovat. Ten měl povinnost zboží přepravit do jiného členského státu. Daňové identifikační číslo kupujícího bylo v době dodání zboží platné. U veškerých obchodů s Mennicken Logistics vyžadovala předložení mezinárodních nákladních listů jako dokladů o objednané a provedené přepravě. V čestném prohlášení H. W. M. bylo uvedeno, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu.

[10] Nesouhlasila s krajským soudem, že by rozdílnost skutkových okolností projednávaného případu a rozsudku Teleos byla natolik odlišná, že je v jednom případě možno dovodit dobrou víru a v druhém nikoliv. Rozsudek Teleos byl shodný v tom, že stejně jako stěžovatelka, společnost Teleos byla povinna dát zboží k dispozici kupujícímu ve skladě ve Spojeném království (v projednávaném případě v České republice) a až kupující byl odpovědný za přepravu do dohodnutého členského státu. Stejně tak až po prodeji zboží, kdy neměla právo disponovat se zbožím, obdržela mezinárodní nákladní listy. Ze skutečností, že prodávajícímu byla předložena kopie mezinárodních nákladních

listů místo originálu a z toho, že formulář nebyl zcela správně vyplněn (chybějící číslo a datum vystavení), nelze dovodit, že měla mít podezření na spáchání daňového podvodu.

[11] Stěžovatelce byly veškeré mezinárodní nákladní listy předloženy v rámci e-mailové komunikace ze dnů 24. 5. 2012 a 25. 5. 2012. V případě první realizované dodávky (faktura č. CC 412019) se jednalo o formálně bezvadný dokument s potvrzením příjemce, že zboží bylo převzato v Moersu v Německu. Nesouhlasila s názorem krajského soudu, že ve vztahu ke třem dalším formálně neúplným mezinárodním nákladním listům měla nabýt obavu, že byl spáchán daňový podvod. Je sice pravda, že v těchto třech mezinárodních nákladních listech (k fakturám č. CC 412020, č. CC 412021, č. CC 412022) je uvedeno, že byla provedena přeprava do Dewsbury ve Spojeném království, ale toto se dozvěděla až po realizovaném obchodu.

[12] Nesouhlasila s názorem krajského soudu, že si neproověřila svého obchodního partnera před realizací obchodu. Mennicken Logistics byl v období dodání zboží daňovým subjektem registrovaný k dani v Německu, což si ověřila v systému VIES dne 2. 5. 2012. S H. W. M. se zástupce stěžovatelky osobně sešel, kdy nevyplývala pochybnost o jeho důvěryhodnosti. Kupující jí byl doporučen i ze strany společnosti HS Line s.r.o.

[13] Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že čestné prohlášení je příliš obecné a obsahuje formální nedostatky. Stěžovatelka se domnívá, že z hlediska důkazní hodnoty ohledně její dobré víry je rozhodující obsah tohoto prohlášení, který jasně uvádí, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu.

[14] Dále namítla, že krajský soud hodnotil důkazy každý samostatně, zcela izolovaně a mimo časovou osu celého případu. Měla k dispozici stejné doklady a důkazy jako v rozsudku Teleos.

[15] Namítla, že krajský soud námitku o porušení § 8 odst. 2 daňového řádu nedal do souvislosti s institutem dobré víry. Stěžovatelka zastává názor, že jestliže v předchozích obchodních případech postupovala stejně a disponovala stejnou dokumentací, není možno jen na základě skutečností, které nemohla ovlivnit, dospět k závěru, že nebyla v dobré víře i v případě obchodů s Mennicken Logistics.

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se stěžovatelka nemůže dovolávat dobré víry, pokud smluvně přenechala dopravu zboží na odběrateli a měla ji za uskutečněnou pouze na základě předložených mezinárodních nákladních listů, bez toho aniž by ověřila, zda bylo zboží skutečně přepraveno.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

pokračování

[18] Ze správního spisu soud zjistil následující rozhodné skutečnosti. Stěžovatelka v průběhu měsíce května roku 2012 realizovala čtyři obchodní transakce s H. W. M. Tyto obchodní transakce byly fakturovány fakturami č. CC 412019, č. CC 412020, č. CC 412021 a č. CC 412022. Odběratel nabyt právo nakládat se zbožím v místě dodání, tedy ve skladu společnosti HS Line s.r.o. K uvedeným fakturám předložila stěžovatelka správci daně dodací list ze dne 4. 5. 2012 a tři dodací listy ze dne 11. 5. 2012, kde je uveden kupující Mennicken Logistics, adresa dodání HS Line s.r.o., Karlovarská 22, Cheb. K první uvedené faktuře dále doložila kopii mezinárodního nákladního listu (CMR) č. CZ Ty 0114348, kde je jako odesílatel uvedena společnost HS Line s.r.o., místo nakládky Cheb a místo vykládky Moers. K dalším třem fakturám doložila kopii Internationaler Frachtbrief (CMR), kde je vždy jako příjemce zboží uveden Marsh Freight, Bretton Street, Dewsbury, West Yorkshire, místo nakládky Cheb dne 11. 5. 2012, místo vykládky Dewsbury dne 14. 5. 2012. Dále předložila čestné prohlášení H. W. M. ze dne 27. 11. 2012, kde prohlásil, že společnost Mennicken Logistics s.r.o. nakoupila od stěžovatelky v květnu 2012 měděné katody a přepravila je ze společnosti HS Line s.r.o. do jiného členského státu. Z následného dokazování vyplynulo, že ve všech čtyřech případech ještě ve skladu společnosti HS Line s.r.o. Mennicken Logistics zboží přeprodal a následně zadal jeho dopravu do Dewsbury, kam byla dodána přímo z Chebu. Uvedené zjištění se týkalo i první uskutečněné zásilky, ačkoliv tomu neodpovídal první mezinárodní nákladní list.

[19] Dle § 64 odst. 1 zákona o DPH *[d]odání 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.*

[20] Podle § 64 odst. 5 zákona o DPH *[d]odání 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.*

[21] Podle citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 104/2012 *„[a]by si mohla stěžovatelka uplatnit nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty v souladu s § 64 zákona o DPH, musí být kumulativně splněny tři podmínky. Zboží musí být dodáno do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, zboží musí být odesláno (přepraveno) do jiného členského státu a přeprava zboží musí být zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou.“*

[22] V projednávaném případě nedošlo ke splnění minimálně poslední uvedené podmínky. Dle rozsudku Soudního dvora ze dne 6. 4. 2006, ve věci č. C – 245/04, EMAG Handel Eder OHG proti Finanzlandesdirektion für Kärnten, a rozsudku ze dne 16. 12. 2010, ve věci č. C – 430/09, Euro Tyre Holding BV proti Staatssecretaris van Financiën, v případě, kdy zboží je předmětem dvou po sobě následujících dodání mezi různými osobami povinnými k dani, avšak pouze jedné přepravy v rámci Evropské unie, může být přeprava přičtena pouze jednomu z obou dodání a pouze toto dodání bude osvobozeno od DPH. Kterému dodání má být přeprava přičtena, má být provedeno s ohledem na celkové posouzení všech okolností projednávaného případu. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vyhodnotil, že provedenou přepravu z České republiky do

Spojeného království nelze přiřadit obchodní transakci mezi stěžovatelkou a Mennicken Logistics, ale až následujícímu dodání zboží, tedy mezi Mennicken Logistics a jeho odběrateli. Nejvyšší správní soud se touto otázkou nebude dále zabývat, jelikož tento závěr nebyl předmětem kasační námitky (§ 109 odst. 4 s ř. s.).

[23] Zásadní pro posouzení, zda jde o plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, pokud se důkazy prokazující osvobození od DPH ukázaly nesprávné, je již zmiňovaný rozsudek Teleos. Předkládající soud se dotázal Soudního dvora, zda daňové orgány mohou vyměřit DPH společnosti, která se s jistotou neúčastnila podvodu na dani a ani o něm nevěděla a nemohla vědět. Soudní dvůr na tuto otázku odpověděl, že rozhodně ne: „[66] Okolnosti, že dodavatel jednal v dobré víře, že přijal všechna opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, a že je vyloučena jeho účast na podvodu, tudíž představují důležité skutečnosti pro určení možnosti uložit tomuto dodavateli povinnost zaplatit DPH a posteriori. [67] Jak naproti tomu uvádí Komise, jakmile dodavatel splnil své povinnosti ohledně důkazu dodání uvnitř Společenství, ačkoliv pořizovatel nesplnil smluvní povinnost odeslat nebo přepravit zboží z členského státu dodání, musí být v tomto členském státě považován za osobu povinnou k DPH pořizovatel. [68] Na třetí položenou otázku je tedy třeba odpovědět, že čl. 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice je třeba vykládat v tom smyslu, že brání tomu, aby příslušné orgány členského státu dodání uložily dodavateli, který jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující prima facie jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství, povinnost doplatit DPH za toto zboží, jestliže se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, aniž by nicméně byla prokázána účast tohoto dodavatele na podvodu, pokud dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že dodání uvnitř Společenství, které provádí, jej nepovede k účasti na takovém podvodu.“

[24] V projednávaném případě je sporné, zda mohla stěžovatelka nabýt dobré víry, že byly naplněny všechny tři podmínky dané v § 64 odst. 1 zákona o DPH, tedy zejména, že jí prodané zboží bylo přepraveno do jiného členského státu v souvislosti s jí sjednanou obchodní transakcí.

[25] V rozsudku Teleos byla zdánlivě obdobná skutková situace. Společnosti Teleos a další společnosti prodávaly mobilní telefony. Téměř ve všech případech byly tyto společnosti povinny dát zboží k dispozici svému odběrateli ve skladu ve Spojeném království, přičemž odběratel byl odpovědný za následnou přepravu. Ohledně každé transakce obdržely originál mezinárodního nákladního listu, který prokazoval vývoz zboží ze Spojeného království. Tyto důkazy se později ukázaly jako nepravdivé, avšak předkládající soud uvedl, že považuje za prokázané, že Teleos ani další společnosti neměly žádný důvod pochybovat o údajích obsažených v mezinárodních nákladních listech ani o pravosti, že se tyto společnosti nepodílely na žádném podvodu a nevěděly, že mobilní telefony neopustily Spojené království. Předkládající soud zároveň dospěl k názoru, že uvedené společnosti prováděly řádná a důkladná šetření, aby se ujistily o spolehlivosti kupujícího. Za tohoto skutkového stavu Soudní dvůr na položenou otázku odpověděl tak, že osobou povinnou k dani byl pořizovatel.

[26] Z tohoto rozsudku vyplývá, že společnosti Teleos a další byly dle předkládajícího soudu v dobré víře z toho důvodu, že obdržely vyplněné mezinárodní nákladní listy, které nezakládaly pochyb o uskutečněné přepravě, a zároveň prováděly řádná a důkladná šetření jejich obchodního partnera. Jelikož v právě projednávaném případě existuje pochybnost o

pokračování

uskutečněné přepravě plynoucí právě z mezinárodních nákladních listů, které stěžovatelka obdržela od svého obchodního partnera (viz další odstavec tohoto rozsudku), nelze jí přisvědčit, že skutkové okolnosti nejsou odlišné.

[27] Nejvyšší správní soud s ní ovšem souhlasí v tom, že není vždy nutné trvat na předložení originálů dokumentů. Stejně tak částečné nepřesnosti ve vyplněných mezinárodních nákladních listech nejsou samy o sobě způsobilé vyvrátit tento list jako důkaz o uskutečněné přepravě. S ohledem na dále uvedené však i tyto okolnosti mohou umocňovat pochybnosti o dobré víře stěžovatelky. V posuzované věci je nicméně zcela zásadní skutečností, která musela narušit její dobrou víru, obsah mezinárodních nákladních listů o uskutečněné přepravě. Pouze v případě první faktury obdržela mezinárodní nákladní list, kde je uvedeno a potvrzeno místo původně plánované vykládky, tedy Moers v Německu. Stejně jako krajský soud, i Nejvyšší správní soud zastává názor, že pouze ve vztahu k této přepravě mohla být v dobré víře, že přeprava byla uskutečněna tak, jak byla sjednána s Mennicken Logistics. To ovšem pouze do doby, než obdržela následné mezinárodní nákladní listy. Ve všech těchto dalších mezinárodních nákladních listech byl jako příjemce zboží uveden Marsh Freight, Bretton Street, Dewsbury, West Yorkshire, a jako místo vykládky Dewsbury. Za situace, kdy stěžovatelka měla po celou dobu obchodního vztahu za to, že její odběratel realizuje přepravy do svého sídla v Moersu, měla nabýt podstatné pochybnosti, když obdržela mezinárodní nákladní list se zcela novým subjektem a místem dodání, a požadovat po odběrateli další důkaz o tom, že zboží bylo přepraveno právě jemu. V případě, že na tuto následnou aktivitu rezignovala, nelze jí přiznat setrvání v dobré víře, a to ani ve vztahu k první obchodní transakci, která se uskutečnila ve velmi blízkém časovém horizontu. Související transakce proběhly ve stejném zdaňovacím období, a to navíc pouze jeden týden po první přepravě. S ohledem na to objektivně vznikly pochybnosti o místu dodání zboží, aniž by Mennicken Logistics na uvedenou změnu oproti předpokládanému průběhu transakce stěžovatelku upozornil a vysvětlil ji. Nejednalo se také o dlouhodobý obchodní vztah, u kterého by se jednalo o zcela ojedinělou situaci v jedné z mnoha bezproblémových dodávek, ale v podstatě ihned po uzavření rámcové smlouvy a zahájení dodávek bylo zřejmé, že tři ze čtyř z nich proběhly v rozporu s původní dohodou. To způsobilo znevěrohodnění celého obchodního vztahu. Ačkoliv, jak bylo shora uvedeno, samo o sobě nevádí, že mezinárodní nákladní listy, včetně prvního, měla pouze v kopiích a vykazovaly určité formální nedostatky, tyto okolnosti přispívají k tomu, že mohla být o to obezřetnější i ohledně první dodávky v okamžiku, kdy se objevily pochybnosti ohledně dalších dodávek. Měla si proto prověřit i tuto první obchodní transakci.

[28] Jelikož tak nebylo prokázáno, že byly naplněny podmínky dané v § 64 odst. 1 zákona o DPH, respektive bylo dokonce prokázáno, že naplněny nebyly, a ani stěžovatelka nebyla v dobré víře ve smyslu rozsudku Teleos, nejednalo se o intrakomunitární plnění, ale ve smyslu zákona o DPH o plnění vnitrostátní a měla tak povinnost přiznat DPH za poskytnuté plnění.

[29] Je jí nutno přisvědčit, že v době, kdy došlo k prodeji, ztratila možnost jakkoliv disponovat se zbožím, a tedy nemohla zařídit dopravu do Německa. Toto však po ní nebylo požadováno. V případě, kdy prodávající zjistí, že nedošlo k dodání zboží do jiného členského státu, má možnost zaslat pořizovateli opravný daňový doklad dle § 45 zákona o

DPH zahrnující daň z přidané hodnoty. Obdobně se vyjádřil Soudní dvůr v citovaném rozsudku č. C – 430/09, Euro Tyre Holding BV, kde uvedl: „*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 oprávněnou fakturu zahrnující DPH* [pozn. zvýrazněno soudem].“ Ustanovení § 64 odst. 5 zákona o DPH ostatně předpokládá prokázání dodání písemným prohlášením, které z povahy věci lze obdržet až po realizované přepravě (obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 - 46, publ. pod č. 2925/2013 Sb. NSS).

[30] Stěžovatelka podala daňové přiznání k DPH za období květen 2012 dne 25. 6. 2012, které opravila kvůli překlepu dne 27. 6. 2012. V té době již nemohla být s ohledem na obsah CMR listů objektivně v dobré víře, že deklarované plnění je osvobozeno od daně. Čestné prohlášení H. W. M. je datováno až dnem 27. 11. 2012. Toto čestné prohlášení je tedy bez významu, jelikož z něj při posuzování své dobré víry ke dni podání daňového přiznání nemohla vycházet.

[31] Námitka stěžovatelky, že si prověřila svého obchodního partnera, je bezpředmětná, jelikož i kdyby byla důvodná, nemůže změnit nic na závěru soudu uvedeném v bodech [27] a [28]. Zcela nový subjekt a místo dodání, které se vyskytly v mezinárodních nákladních listech, jsou natolik podezřelé skutečnosti, že ani předchozí prověření jejího odběratele nemohlo způsobit zachování dobré víry v předem smluvený průběh obchodní transakce.

[32] Nedůvodnou shledal soud námitku izolovaného posuzování důkazních prostředků. Nejvyšší správní soud v obecné rovině přezkoumal způsob posuzování důkazních prostředků krajským soudem a dospěl k závěru, že posuzoval předložené důkazní prostředky ve vzájemné souvislosti, kde zhodnotil, že ani důkazy svědčící ve prospěch stěžovatelky (mezinárodní nákladní list k první obchodní transakci) nepřeváží nad důkazy, které svědčí proti její dobré víře, tedy údaje v dalších mezinárodních nákladních listech, které neodpovídaly původně předvídané obchodní transakci.

[33] Stěžovatelka namítla porušení § 8 odst. 2 daňového řádu, který stanoví, že *[s]práve daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly*. Toto porušení spatřuje v tom, že v předchozích obchodních případech s obchodními partnery na Slovensku a v Polsku postupovala stejně a disponovala stejnou dokumentací jako v nyní posuzovaném případě a správce daně jí deklarované osvobození od DPH uznal. Nejvyšší správní soud souhlasí s názorem krajského soudu, že v poukazovaných případech, nedošlo k pochybnostem jako v právě posuzovaném případě. V mezinárodních nákladních listech v případě transakcí s jejími obchodními partnery na Slovensku a v Polsku, bylo uvedeno, že zboží bylo převezeno do těchto států a slovenská i polská daňová správa potvrdily, že se tak skutečně stalo. Tím bylo objektivně prokázáno splnění podmínek dle § 64 odst. 1 zákona o DPH, proto se hledisko dobré víry vůbec neposuzovalo. Nejedná se tak o „*skutkově shodné nebo podobné případy*“. Tato námitka je nedůvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

pokračování

[34] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[35] O nákladech řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly. Z uvedených důvodů soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. ledna 2017

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu