



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Jana Vyklického v právní věci žalobkyně **Lamela Electric, a. s.**, se sídlem Sušice, Vodní 147, zastoupeného JUDr. Jaroslavem Šímou, CSc., advokátem se sídlem Plzeň, Radyňská 5, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 4. 2014, č. j. 7002/14/5000-14303-711514, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 12. 2015, č. j. 30 Af 28/2014 - 93,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti

O d ů v o d n ě n í :

I. Dosavadní řízení

Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále jen „*správce daně*“) vyměřil žalobkyni (též „*stěžovatelce*“) platebním výměrem ze dne 19. 8. 2013, č. j. 936028/13/2315-05700-401642 daň z přidané hodnoty na výstupu ve výši 9 896 223 Kč namísto přiznaných 3.999.243 Kč uvedených v daňovém přiznání s tím, že nadměrný odpočet činí 110.231 Kč (namísto uváděných 6.007.211 Kč). Žalovaný rozhodnutím ze dne 7. 4. 2014, č. j. 7002/14/5000-14303-711514 zamítl odvolání stěžovatelky a potvrdil rozhodnutí správce daně.

Krajský soud v Plzni (dále jen „*krajský soud*“) rozsudkem ze dne 30. 12. 2015, č. j. 30 Af 28/2014 – 93 žalobu proti žalovanému rozhodnutí zamítl. Vycházel přitom z rozsudku ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012 – 45, v němž Nejvyšší správní soud vyložil podmínky pro osvobození při dodání zboží do jiného členského státu podle ustanovení § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. 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 za toto zboží, jestliže se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, pokud by současně nebyla prokázána účast tohoto dodavatele na podvodu.

Krajský soud poté posoudil jednotlivé námitky. S žalobkyní se nejprve neztotožnil v tom, že by žalovaný neposuzoval, zda jednala v dobré víře. Soud citoval konkrétní části rozhodnutí, v nichž žalovaný hodnotil jednotlivé podklady, které žalobkyně k prokázání své dobré víry předložila. Žalovaný měl podle krajského soudu za to, že žalobkyně neprokázala, že přijala všechna opatření, která po ní mohou být rozumně požadována, aby zajistila, že operace ji nepovede k účasti na daňovém podvodu.

Krajský soud konkrétně uvedl, že žalobkyně učinila v březnu 2012 dílčí operace doložené jednotlivými fakturami vystavenými na odběratele společnost Private Enterprise. Jednalo se o faktury č. CC 412004, CC412005, CC412007, CC 412008, CC 412009, CC 412010, CC 412011, CC 412012, CC 412013. Předmětem těchto faktur bylo dodání měděných katod. Žalovaný každé z těchto faktur vytkl formální vady, popř. poukázal na skutkové okolnosti, které měly dle jeho názoru za následek pochybnost o jejich věrohodnosti. Soud konstatoval rovněž zjištění slovenské daňové správy, podle nichž Private Enterprise vykazala prodej zboží rumunské společnosti Nouvelle, která měla zboží dodat do Polska. Z tohoto sdělení rovněž vyplynulo, že slovenská společnost nedisponuje žádnými skladovými prostorami a její sídlo je totožné jako sídlo dalších 124 společností. Jednatel společnosti je Barnabás Gollovitzer, který následně potvrdil, že zboží po nabytí v Chebu přímo převzal rumunský odběratel a zajistil jeho přepravu do Polska.

Krajský soud vycházel z premisy, že žalobkyni nebylo známo nic o podnikatelských aktivitách a záměrech svého odběratele, když sama uvedla, že na základě smlouvy její povinnosti skončily přenecháním zboží ve skladu v České republice a znala tedy pouze sídlo odběratele ve Slovenské republice. Podle krajského soudu proto nemohla nabýt dojmu, že na základě nedostatečně vyplněných mezinárodních nákladních listů bylo prodané zboží dodáno do jiného členského státu a jen společnosti Private Enterprise, zvláště, když neměla k dispozici dostatečně hodnověrné a objektivní důkazy o přepravě zboží z tuzemska. V možnostech žalobkyně přitom bylo vyžádat si od odběratele informace o tom, jak, kdy a kam bylo zboží dopraveno. Krajský soud uzavřel, že žalobkyně doložila pouze to, že se vzdala kontroly nad zbožím po jeho předání ve skladu na území České republiky, tudíž z pohledu nároku na osvobození od daně z přidané hodnoty podle § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty ztížila svoji důkazní pozici. Z tohoto důvodu měla být obezřetná při obstarání a vyhodnocení věrohodnosti listin. Tak

pokračování

však nepostupovala. Skutkové okolnosti v rozsudku ve věci Teleos, na něž odkazovala, a právě posuzovaného případu proto byly odlišné. Soud uzavřel, že žalobkyně 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 prověřila jeho solventnost. Podle krajského soudu se žalobkyně nenacházela v postavení, v němž by „neměla žádný důvod pochybovat o údajích obsažených v nákladních listech CMR a o jejich pravosti“.

Soud se neztotožnil ani s námitkou 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 sice spokojil se stejnými důkazy jako v nyní posuzovaném případě a deklarované osvobození od daně akceptoval, 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. Kasační stížnost

Žalobkyně (dále jen stěžovatelka) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v níž uplatnila důvody pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Podle stěžovatelky je spornou otázkou interpretace ustanovení § 64 odst. 1 a 5 zákona o dani z přidané hodnoty. Nešlo zde o to, zda bylo zboží skutečně dodáno do Slovenské republiky, ale zda stěžovatelce vznikl nárok na osvobození - zejména na základě její dobré víry.

K tomu uvedla, že na počátku obchodní spolupráce byla s Private Enterprise uzavřena rámcová kupní smlouva ze dne 12. 2. 2012. Odběratel byl daňovým subjektem a osobou registrovanou k dani v jiném členském státě (Slovenská republika), její daňové identifikační číslo je uvedeno na rámcové smlouvě. Měděné katody byly prodány společnosti Private Enterprise s. r. o., zboží bylo předáno odběrateli ve skladu společnosti HS Line s.r.o. v Chebu. Do úplného zaplacení zboží zůstalo ve vlastnictví stěžovatelky. Společnost HS Line s.r.o. neměla v žádné fázi obchodu vlastnické právo ani jiné právo disponovat se zbožím, řídila se pokyny aktuálního vlastníka. Stěžovatelka u všech obchodů vyžadovala předložení mezinárodních nákladních listů jako dokladů o objednané a provedené přepravě. Z čestného prohlášení Private Enterprise ze dne 6. 11. 2012 (Barnabáse Gollowitzera, jednatele) vyplývá, že veškeré zboží fakturované předmětnými březnovými fakturami přepravila ze společnosti HS Line s. r. o.

Stěžovatelka proto nesouhlasila s krajským soudem, že by skutkové okolnosti projednávaného případu a rozsudku ve věci Teleos byly natolik odlišné, aby bylo v jednom případě možno dovodit dobrou víru a v druhém nikoliv. Rozsudek ve věci Teleos byl shodný v tom, že společnost Teleos, stejně jako stěžovatelka, 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 společnost již 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 některé čistě formální údaje byly hůře čitelné, nelze dovodit, že měla mít podezření na spáchání daňového podvodu. Nikde není stanovena povinnost opatřovat si originál CMR (tj. mezinárodního nákladního) listu pro posouzení nároku na osvobození od daně z přidané hodnoty. Stěžovatelce byly veškeré mezinárodní nákladní listy předloženy v rámci e-mailové komunikace ze dnů 14. 3. 2012 a 29. 3. 2012 a 5. 4. 2012, tedy fakticky bezprostředně po realizaci jednotlivých obchodů. Jednalo se o formálně bezvadné dokumenty s potvrzením příjemce Private Enterprise, že zboží bylo převzato v Komárnu ve Slovenské republice.

Dále nesouhlasila s názorem krajského soudu, že si svého obchodního partnera před realizací obchodu dostatečně neprověřila. Uvedla, že údaje prověřovala (poukázala na výpis z obchodního rejstříku Okresního soudu v Nitře ze dne 12. 10. 2011, osvědčení o registraci pro daň z přidané hodnoty). Poukázala také na to, že tyto skutečnosti použil až krajský soud. Měly by tedy být projednány před Nejvyšším správním soudem nebo před krajským soudem po zrušení rozsudku. Ani z osobního jednání ani z veřejně dostupných informací nevyplynula jakákoliv pochybnost o důvěryhodnosti odběratele a ani krajský soud neuvádí, co mělo žalobkyni varovat. Krajský soud se také téměř nijak nevyjadřuje k čestnému prohlášení ze dne 6. 11. 2012. Žalobkyně je názoru, že k takovému dokumentu, jako jednomu z řady důkazních prostředků, musí být přihlédnuto. Namítla, že krajský soud hodnotil důkazy každý samostatně, zcela izolovaně a mimo časovou osu celého případu.

Závěrem krajskému soudu vytkla, že 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 Private Enterprise.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Stěžovatelka následně v podání ze dne 13. 1. 2017 uvedla, že v rámci studia aktuální judikatury nalezla rozhodnutí Soudního dvora ve spojených věcech C – 80/11 a C-142/11. Z nich dovozuje, že by se měly aplikovat na její věc. Jedná o totožnou situaci, jako v obou těchto věcech, neboť i ona vyžadovala všechny možné dokumenty dostupné v dané době a neměla důvod pochybovat o zákonnosti realizovaných obchodů.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

Podle ustanovení § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty platí, že *[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 porřízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.* Podle ustanovení § 64 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty platí, že *[d]odání zboží do jiného členského státu lze*

pokračování

prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012 – 45 k těmto podmínkám uvedl, že „[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.“

Krajský soud, stěžovatelka i žalovaný shodně poukazují na to, že zásadní východiska pro posouzení, zda jde v konkrétním případě o plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, pokud se důkazy prokazující osvobození od daně z přidané hodnoty ukázaly nesprávné, poskytl Evropský soudní dvůr ve výše uvedené věci Teleos. Soudní dvůr zde uvedl, že „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. [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 dani z přidané hodnoty 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 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.“

V rozsudku Teleos byla jen zdánlivě obdobná skutková situace, jako je v právě projednávané věci. 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 prodávající společnosti originál mezinárodního nákladního listu, který prokazoval vývoz zboží ze Spojeného království. Tyto důkazy se později ukázaly jako nepravdivé, avšak to byl předkládající soud (a nikoliv účastník), který 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 proto Soudní dvůr na položenou otázku odpověděl tak, že osobou povinnou k dani byl pořizovatel.

Důraz na základní povinnost subjektů platit daň z přidané hodnoty zdůraznil Soudní dvůr taktéž ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11. V rozsudku, na jehož závěry

stěžovatelka poukázala, poté zdůraznil, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným směrnicí č. 2006/112. Uvedl, že subjekty práva se nemohou norem unijního práva dovolávat podvodně nebo zneužívajícím způsobem, a proto přestože formálně podmínky pro odpočet daně splněny budou, vnitrostátní normy orgány a soudy mohou odmítnout přiznat nárok na odpočet, je – li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že došlo k uplatnění tohoto nároku podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Není přitom v rozporu s unijním právem požadovat, aby daný subjekt přijal veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována k ověření, že plnění, které provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu.

V posledně uvedené souvislosti však také zdůraznil nezbytnou úlohu správce daně. Je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu. Uzavřel, že pokud by správce daně vyžadoval od osob povinných k dani učinit vhodná opatření k ujištění, že nedošlo k nesrovnalostem či podvodu na vstupu (např. zda vystavitel faktury je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici zboží a zda je schopen jej dodat), nepřipustně by přenesl vlastní kontrolní úkoly na osoby povinné k dani.

Vycházejí z výše uvedeného proto Nejvyšší správní soud předesílá, že zde není sporná otázka, zda daňovému subjektu, který se obchodu účastní v dobré víře, lze přiznat osvobození od daně z přidané hodnoty i tehdy, pokud v daném případě tyto podmínky splněny nebyly. Z výše uvedených rozsudků podle názoru Nejvyššího správního soudu však jednoznačně vyplývá, že osobě povinné k dani nelze toto osvobození přiznat paušálně, i když by zde podmínky pro osvobození formálně naplněny byly. K prokázání toho, zda daňový subjekt byl v dobré víře v to, že plnění, které provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu, je poté povolán daňový orgán.

Nejvyšší správní soud ze správního spisu ověřil následující rozhodné skutečnosti. Stěžovatelka v průběhu měsíce března roku 2012 realizovala obchodní transakce se společností Private Enterprise s. r. o. se sídlem Odborárov 1320/46, Komárno, Slovenská republika. Tyto obchodní transakce byly fakturovány fakturami č. CC412004, CC412005, CC412007, CC412008, CC412009, CC412010, CC412011, CC412012, CC412013. Odběratel nabyl právo nakládat se zbožím v místě dodání, tedy ve skladu společnosti HS Line s.r.o., v Chebu, v České republice. K uvedeným fakturám předložila stěžovatelka správci daně dodací listy, v nichž je jako kupující uvedena společnost Private Enterprise s. r. o., adresa dodání HS Line s.r.o., Karlovarská 22, Cheb. K těmto fakturám dále doložila kopie mezinárodních nákladních listů (CMR) č. CZ Ty 0114919, CZ Ty 0114920, CZ Ty 0114802, CZ Ty 0114803, CZ Ty 0114818, CZ Ty 0114890 a CZ Ty 0114891 a kopii mezinárodního nákladního listu bez uvedeného čísla ze dne 23. 3. 2012.

Z následného dokazování před orgány daňové správy vyplynulo, že stěžovatelka zboží (měděné katody) ve všech těchto případech nakoupila od společnosti METALCORP, uskladněno bylo ve skladu společnosti HS Line s. r. o. v Chebu. Poté co toto zboží stěžovatelka prodala odběrateli společnosti Private Enterprise, s. r. o., to vůbec

pokračování

do místa vykládky (Komárno, Slovenská republika) nebylo přepraveno a odběratel (kupující) jej v totožném rozsahu ještě v místě nakládky (tj. znovu ve skladu společnosti HS Line s. r. o., Cheb) přeprodal rumunské společnosti NOUVELLE. Zboží bylo jejím prostřednictvím dodáno do místa Kunice, Polsko. Zboží tedy fyzicky vůbec neopustilo území České republiky, tj. místo registrace stěžovatelky.

V právě projednávaném případě existuje pochybnost o dobré víře stěžovatelky v to, že přeprava zboží byla uskutečněna tak, jak to má vyplývat právě z mezinárodních nákladních listů, které stěžovatelka obdržela od svého obchodního partnera. Žalovaný na základě dokazování i krajský soud mají z několika důvodů za to, že stěžovatelka v dobré víře nebyla.

Z dokladu CZ Ty 0114919 Nejvyšší správní soud zjistil, že: dodavatelem zboží byla stěžovatelka (uvedeno v bodu 1), odběratelem byla Private Enterprise s. r. o. (bod 2), místo vykládky bylo Komárno, Slovenská republika (bod 3), místo nakládky Cheb dne 5. 3. 2012 (bod 4), dopravcem byla společnost HS Line s. r. o. (bod 16), CMR list byl vystaven v Chebu dne 5. 3. 2012 (bod 21), zboží obdržel – otisk razítka Private Enterprise bez uvedení data (bod 24).

Z dokladu CZ Ty 0114920 Nejvyšší správní soud zjistil, že dodavatelem zboží byla stěžovatelka (uvedeno v bodu 1), odběratelem byla Private Enterprise s. r. o. (bod 2), místo vykládky bylo Komárno, Slovenská republika (bod 3), místo nakládky Cheb dne 6. 3. 2012 (bod 4), dopravce HS Line s. r. o. (bod 16), CMR list byl vystaven v Chebu dne 6. 3. 2012 (bod 21), zboží obdržel – otisk razítka Private Enterprise bez uvedení data (bod 24).

Z dokladů CZ Ty 0114802 a CZ Ty 0114803 Nejvyšší správní soud zjistil pouze tolik, že dopravcem zde byla společnost HS Line s. r. o. (bod 16) a že zboží obdržela – otisk razítka Private Enterprise bez uvedení data (bod 24). Nic více z CMR listů není patrné.

Z dokladu CZ Ty 0114818 Nejvyšší správní soud zjistil, že dodavatelem zboží byla stěžovatelka (bod 1), odběratelem byla Private Enterprise s. r. o. (bod 2), místo vykládky Komárno, Slovenská republika (bod 3), místo nakládky Cheb dne 6. 3. 2012 (bod 4), dopravce HS Line s. r. o. (bod 16), vystaveno v Chebu dne 6. 3. 2012 (bod 21), zboží obdržel – otisk razítka Private Enterprise bez uvedení data (bod 24).

Z CMR listu ze dne 23. 3. 2012 Nejvyšší správní soud zjistil, že odesílatelem zboží byla stěžovatelka, příjemce byla Private Enterprise s. r. o., místo vykládky Komárno, Slovenská republika, místo nakládky Cheb dne 23. 3. 2012, dopravce SOT INVENT s. r. o., vystaveno v Chebu dne 23. 3. 2012, zboží obdržel – otisk razítka Private Enterprise bez uvedení data.

Z dokladu CZ Ty 0114890 Nejvyšší správní soud zjistil, že dodavatelem zboží byla stěžovatelka (bod 1), odběratelem byla Private Enterprise s. r. o. (bod 2), místo vykládky Komárno, Slovenská republika (bod 3), místo nakládky Cheb dne 29. 3. 2012 (bod 4), dopravce HS Line s. r. o. (bod 16), vystaveno v Chebu dne 29. 3. 2012 (bod 21), zboží obdržel – otisk razítka Private Enterprise bez uvedení data (bod 24).

Z dokladu CZ Ty 0114891 Nejvyšší správní soud zjistil, že dodavatelem zboží byla stěžovatelka (bod 1), odběratelem byla Private Enterprise s. r. o. (bod 2), místo vykládky bylo Komárno, Slovenská republika (bod 3), místo nakládky Cheb dne 29. 3. 2012 (bod 4), dopravce HS Line s. r. o. (bod 16), vystaveno v Chebu dne 29. 3. 2012 (bod 21), zboží obdržel – otisk razítka Private Enterprise bez uvedení data (bod 24).

Z dokladu CZ Ty 0114471 Nejvyšší správní soud zjistil pouze tolik, že dodavatelem zboží byla stěžovatelka (bod 1), odběratelem byla Private Enterprise s. r. o. (bod 2), místo vykládky Komárno, Slovenská republika (bod 3), místo nakládky Cheb bez uvedení data (bod 4), dopravce HS Line s. r. o. (bod 16), zboží obdržel – otisk razítka Private Enterprise bez uvedení data (bod 24).

Nejvyšší správní soud se stěžovatelkou předně souhlasí v tom, že není vždy nutné trvat na předložení originálů dokumentů. V souladu s názorem, který zaujal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 48/2012 – 92, ve věci téže stěžovatelky lze také připustit, že částečné nepřesnosti ve vyplněných mezinárodních nákladních listech nejsou samy o sobě způsobitelné vyvrátit tento list jako důkaz o uskutečněné přepravě. Nepochybně však mohou umocňovat pochybnosti o dobré víře stěžovatelky.

Ze všech CMR listů předně nevyplývá, kdy odběratel (společnost Private Enterprise) obdržel zboží. Tato skutečnost je přitom rozhodná pro určení časového období uskutečnění tohoto obchodu. Z CMR listů č. CZ Ty 0114802 a CZ Ty 0114803 poté neobsahují k přepravě zboží vůbec žádné skutečnosti, nelze z nich tedy dovodit, jaké zboží a v jakém množství vůbec bylo odkud, kam a kdy přepraveno. Potřeba objasnění těchto okolností nabývá na významu v situaci, kdy je jako dopravce zboží v CMR listech uvedena společnost HS Line s.r.o., a v jednom případě společnost SOT INVENT s. r. o. Pokud tedy stěžovatelka dopravu neuskutečňovala vlastními silami a prostředky a její povinnosti z obchodního vztahu skončily dodáním zboží do skladu společnosti HS Line s. r.o., v Chebu, měla tím spíše dbát na to, aby včas disponovala věrohodnými doklady o tom, že dodávka zboží byla uskutečněna tak, jak bylo sjednáno v rámcové smlouvě mezi stěžovatelkou a odběratelem Private Enterprise s. r. o., Slovenská republika. Objektivně zde proto vznikly pochybnosti o místě i o čase dodání zboží. Pokud stěžovatelka obdržela mezinárodní nákladní listy, které vykazovaly uvedené vady, měla jako zkušený obchodník nabýt podstatné pochybnosti o konkrétních okolnostech provedení obchodu.

V případě, že stěžovatelka na tuto následnou aktivitu rezignovala (ani v kasační stížnosti nijak netvrdí, kdy přesně bylo zboží dodáno odběrateli do Slovenské republiky), nelze jí přiznat setrvání v dobré víře, a to ve vztahu k žádné obchodní transakci, která se uskuteční ve velmi krátkém časovém horizontu. Související transakce – dle data vystavení CMR listů a objednávek - proběhly ve stejném zdaňovacím období s odstupem jen několika málo týdnů. 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 dne 12. 2. 2012 a po zahájení dodávek bylo zřejmé, že podklady o uskutečněných dodávkách vykazují logické a formální vady.

pokračování

Všechny uvedené skutečnosti způsobily znevěrohodnění celého obchodního vztahu. Uvedené platí tím spíše, že nepochybným záměrem stěžovatelky bylo uskutečnění obchodu za zdaňovací období březen 2012 následně odečíst od daně z přidané hodnoty. Na místě tedy byla i větší obezřetnost stěžovatelky vůči obchodnímu partnerovi.

Námitka stěžovatelky, že si dostatečně prověřila svého obchodního partnera, je bezpředmětná, jelikož i kdyby byla důvodná, nemůže vzhledem ke skutkovým okolnostem věci na výše uvedeném závěru Nejvyššího správního soudu nic změnit.

Jelikož tak nebylo prokázáno, že byly naplněny podmínky dané v § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, 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 dani z přidané hodnoty o plnění vnitrostátní. Stěžovatelka tak měla povinnost přiznat daň z přidané hodnoty za poskytnuté plnění.

Zbývající námitky posoudil Nejvyšší správní soud totožně jako obdobně formulované námitky v jiné skutkově obdobné věci téže stěžovatelky, o níž rozhodl rozsudkem ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 48/2012 – 92. Vzhledem k tomu, že šlo toliko o posouzení právních otázek, neshledal nyní důvod odchytil se od dřívějších závěrů.

Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku vyložil, že je sice nutno přisvědčit názoru, že v době, kdy došlo k prodeji, ztratila stěžovatelka možnost jakkoliv disponovat se zbožím, a nemohla tedy zařídit dopravu do jiného členského státu, však 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 dani z přidané hodnoty zahrnující daň z přidané hodnoty. Obdobně se vyjádřil Soudní dvůr v rozsudku č. C – 430/09, Euro Tyre Holding BV, kde uvedl: *„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 dani z přidané hodnoty [pozn. zvýrazněno soudem].“* Ustanovení § 64 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty 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).

Taktéž nedůvodnou shledal Nejvyšší správní soud námitku izolovaného posuzování důkazních prostředků. Dospěl k závěru, že krajský soud posuzoval předložené důkazní prostředky ve vzájemné souvislosti, kde zhodnotil, že ani důkazy svědčící ve prospěch dobré víry stěžovatelky neobstojí ve světle skutkových okolností, tj. zejména z hlediska údajů vyplývajících z mezinárodních nákladních listů, které v souhrnu neodpovídaly původně předvídané obchodní transakci. Čestné prohlášení Private Enterprise s. r. o. je datováno až dnem 6. 11. 2012. Toto čestné prohlášení je tedy bez významu, jelikož z něj při posuzování své dobré víry ke dni podání daňového přiznání nemohla vycházet.

Stěžovatelka konečně namítla též porušení § 8 odst. 2 daňového řádu, který stanoví,

že [s]právce 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 daně z přidané hodnoty 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 dani z přidané hodnoty, proto se hledisko dobré víry vůbec neposuzovalo. Nejedná se tak o „skutkově shodné nebo podobné případy“. Tato námitka je proto taktéž nedůvodná.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl.

IV. Závěr a náklady řízení

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, proto jí náhrada nákladů nenáleží. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly. Z uvedených důvodů soud rozhodl, že žádnému z účastníků se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (srov. § 53 odst. 3 s. ř. s.)

V Brně 28. února 2017

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu