č. j. 8 Af 12/2018- 45
8Af 13/2018
8Af 14/2018

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyň Mgr. Jany Jurečkové a Mgr. Andrey Veselé ve věci

žalobce **Canela CZ s.r.o., IČ: 27423026,**
se sídlem Ke kapslovně 2855/7, Praha 3,
zastoupeného advokátem JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D.,
se sídlem náměstí Míru 341/15, Praha 2,

proti

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného
ze dne 13. 3. 2018, č. j. 10748/18/5300-22441-708656,
ze dne 12. 3. 2018, č. j. 10767/18/5300-22441-708656,
ze dne 12. 3. 2018, č. j. 10735/18/5300-22441-708656,

takto:

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

I. Žaloby proti rozhodnutím žalovaného proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 3. 2018, č. j. 10748/18/5300-22441-708656, ze dne 12. 3. 2018, č. j. 10767/18/5300-22441-708656, ze dne 12. 3. 2018, č. j. 10735/18/5300-22441-708656, se zamítají.

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

Odůvodnění:

I.
Základ sporu

1. Žalobce se podanou žalobou vedenou pod spisovou značkou 8Af 12/2018 domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 3. 2018, č. j. 10767/18/5300-22441-708656, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce jako daňového subjektu proti rozhodnutím, platebním výměrům Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 3 (dále jen „správce daně“) ze dne 10. 1. 2017, č. j. 86068/17/2003-52522-110225, č. j. 86226/17/2003-52522-110225, č. j. 86359/17/2003-52522-110225, č. j. 86415/17/2003-52522-110225, č. j. 86526/17/2003-52522-110225, č. j. 86644/17/2003-52522-110225, č. j. 86736/17/2003-52522-110225, č. j. 86805/17/2003-52522-110225, č. j. 86905/17/2003-52522-110225, č. j. 87183/17/2003-52522-110225, č. j. 87410/17/2003-52522-110225, č. j. 87512/17/2003-52522-110225, č. j. 87831/17/2003-52522-110225, č. j. 87909/17/2003-52522-110225, č. j. 88020/17/2003-52522-110225, č. j. 88206/17/2003-52522-110225, č. j. 89413/17/2003-52522-110225, č. j. 89521/17/2003-52522-110225, č. j. 91385/17/2003-52522-110225, č. j. 91803/17/2003-52522-110225, č. j. 91957/17/2003-52522-110225, č. j. 92213/17/2003-52522-110225, č. j. 92314/17/2003-52522-110225, č. j. 92430/17/2003-52522-110225, kterými správce daně vyměřil žalobci DPH za zdaňovací období **leden až prosinec 2013, leden až prosinec 2014 s výjimkou měsíce května 2014 a měsíce srpna 2014 a leden a únor 2015** (dále jen „platební výměry“).
2. Dále se žalobce žalobou vedenou původně pod spisovou značkou 8Af 13/2018 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 3. 2018, č. j. 10767/18/5300-22441-708656, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce, proti platebnímu výměru ze dne 10. 1. 2017, č. j. 86068/17/2003-52522-110225, č. j. 88399/17/2003-52522-110225, kterým správce daně vyměřil žalobci DPH za zdaňovací období **květen 2014**.
3. Žalobou vedenou pod spisovou značkou 8Af 14/2018 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce, proti platebnímu výměru, ze dne 10. 1. 2017, č. j. 90553/17/2003-52522-110225, kterým správce daně vyměřil žalobci DPH za zdaňovací období **srpen 2014.**
4. Platebními výměry bylo současně žalobci uloženo zaplatit příslušné penále.
5. Usnesením ze dne 10. 6. 2019, č. j. 8Af 12/2018 - 40, byla řízení spojena a o všech žalobách je vedeno společné řízení pod spisovou značkou 8Af 12/2013.
6. K dodatečnému vyměření daně z přidané hodnoty došlo po té, co správce daně dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno k prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně z titulu dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované

k dani ve smyslu § 64 zákona č. 235/2004 o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“ nebo jen „zákon“).

7. Správce daně vyšel ze zjištění, že předmětem činnosti žalobce byl prodej nástrojů, nářadí, zejména pro obrábění nebo vysokozdvižnou manipulaci. Technika byla dodávána obchodním společnostem VIDOL a DIBAS. Žalobce po obdržení objednávky objednával zboží u dodavatelů MAN-TECH Trading a.s. nebo BALKANCAR CZ s.r.o.

8. Po provedeném šetření dospěl správce daně k závěru, že zboží bylo vypravováno dodavatelem žalobce. Ze strany žalobce nebylo prokázáno splnění jedné z podmínek osvobození od daně při dodání do jiného členského státu, a to přepravy zboží.

9. Proti dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, o nichž zamítavě rozhodl žalovaný napadenými rozhodnutími.

II.
Obsah žaloby

10. Žalobce namítl, že žalovaný pouze opakuje tvrzení, která správce daně vtělil do výsledu kontrolního zjištění a do zprávy o daňové kontrole, aniž by však jakkoliv reflektoval vyjádření žalobce učiněná v průběhu daňové kontroly, resp. na výsledek kontrolního zjištění. Napadené rozhodnutí stojí tedy toliko na tvrzeních, která daňový subjekt v rámci daňového řízení vyvrátil. Konkrétně se jedná o tvrzení žalovaného uvedené v bodech napadeného rozhodnutí: 27, 32 až 44 a 48 až 62.

11. Předně žalobce zdůraznil, že při své činnosti vždy postupoval s veškerou náležitou péčí, když současně zohlednil i veškeré jemu známé okolnosti dodání zboží a obchodních partnerů a těmto okolnostem přizpůsobil svoji ekonomickou činnost. Před vlastním započetím své činnosti v jemu dostupných zdrojích (obchodní rejstřík a obchodný register, databáze plátců DPH Vies, databáze nespolehlivých plátců) ověřoval jak dodavatele, tak odběratele s tím, že ani o jedné společnosti nezjistil nic, co by se vymykalo informacím běžným v obchodním styku i pro jiné subjekty. Pro každou jednotlivou dodávku byla vyhotovena písemná objednávka, po každé dodávce odběratelé písemně potvrzovali mj. dodací list, platby za zboží probíhaly bezhotovostně, všechny společnosti byly po celou dobu spolupráce (a i poté, k tomu blíže viz níže) kontaktní a komunikující; mj. oba odběratelé po celou dobu spolupráce inzerovali obsah své obchodní činnosti na svých internetových stránkách (stejně tak i dodavatelé). Žalobce proto trvá na to, že v době obchodování z žádných jemu známých skutečností, resp. ze skutečností, které mu mohly být známy, nevyplývalo, že by jeho obchodní partneři nedostáli svým daňovým povinnostem, resp. ani to, že by k nějakému nekalému jednání z jejich strany mohlo dojít.

12. Poté, co správce daně zahájil postup k odstranění pochybností za měsíc srpen 2013, daňový subjekt opakovaně komunikoval s panem J. a s účetní společnosti Dibas či se slovenským správcem daně (a to ohledně obou společností Dibas i Vidol), když ani z jedné z těchto komunikací nevyplynuly žádné podezřelé okolnosti. Žalobci proto není zřejmé, na základě jakých skutečností, resp. důkazů, dospěl žalovaný ke svému tvrzení, že žalobce nejednal v dobré víře (viz bod 44, resp. 62 napadeného rozhodnutí), které, ač ho ve svém rozhodnutí uvádí, nikterak nedokládá. Žalobce zdůrazňuje, že se po celou dobu své existence zabýval prodejem nástrojů, nářadí a strojů, a to zejména pro obrábění či pro vysokozdvižnou manipulaci. Není tak pravdivým tvrzení žalovaného uvedené v bodě 44, resp. 62

napadeného rozhodnutí, že se obchodu s vysokozdvižnými vozíky běžně nevěnoval. Žalobce již při započetí své obchodní činnosti zamýšlel a po celou dobu své obchodní činnosti i provozoval velkoobchod se strojírenskými výrobky, když se jeho sortiment po určité době (ostatně, jak je na trhu zcela běžné obvyklé) rozšiřoval, a to mj. právě o vysokozdvižné vozíky; nikdy však předmětem jeho činnosti nebyly žádné výrobky mimo strojírenský segment.

13. Žalobce nesouhlasil s výtkou žalovaného, že svou ekonomickou činnost (týkající se vozíků) veřejně neprezentoval (viz bod 44, resp. 62 napadeného rozhodnutí). Žalobce veřejně neprezentoval žádnou svou činnost, a to z důvodu, že měl v rozhodných obdobích pouze jednoho zaměstnance, a proto by případný nárůst poptávky po jím dodávaných výrobcích nebyl z kapacitních důvodů schopen zvládnout.

14. K právní podstatě sporu žalobce setrval na tvrzení, že část zboží (vysokozdvižné vozíky), které nabyl od svých dodavatelů, byla skutečně dodána odběratelům žalobce na Slovensku. Žalobce podmínky uvedené v ust. § 64 zákona o DPH splnil a jejich splnění i v rámci daňového řízení prokázal, proto mu měl žalovaný, resp. správce daně, z předmětných plnění uznat nárok na osvobození od DPH.

15. Žalobce odkázal na § 64 zákona, podle kterého v případě, že český plátce (žalobce): a) dodává zboží osobě registrované k DPH v jiném členském státě b) toto zboží dodává na území jiného členského státu a c) toto zboží je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem, pořizovatelem či zmocněncem, je dodání takového zboží osvobozeno od DPH s nárokem na odpočet daně.

16. Žalobce před započetím obchodování prověřil své obchodní partnery v jemu dostupných evidencích, od svých odběratelů obdržel písemnou objednávku, následně po dodání zboží potvrzení o tom, že jim předmětné zboží bylo dodáno tak, jak bylo dohodnuto (tedy, že zboží bylo z České republiky převezeno na Slovensko), a to ve formě prohlášení dle ust. § 65 odst. 5 zákona o DPH, případně ve formě potvrzeného nákladního CMR listu.

17. Za zboží odběratelé rovněž i bezhotovostním způsobem na bankovní účet žalobce uhradili kupní cenu. Žalobce předmětná dodání zboží následně uváděl ve svých daňových přiznáních, ve kterých mu vznikal nárok na odpočet DPH, který mu byl správcem daně pravidelně vracen. Současně, dodání zboží do jiného členského státu uváděl i v souhrnných hlášeních, a to vše po více než dva roky, po které předmětný obchod trval.

18. V některých případech odběratel žalobci k jeho dotazu doložil i jeho kontrolní výkazy (slovenská obdoba kontrolního hlášení), účetní evidenci (kartu majetku) a doklad o úhradě daně, ze kterých bylo jednoznačně seznatelné, že tento pořízení zboží nakoupené od žalobce přiznal ve svých daňových přiznáních a odvedl z něho daň. Po celou dobu obchodování byli jeho odběratelé kontaktní, komunikující, mj. i inzerující svoji činnosti na svých internetových stránkách. Dle telefonické komunikace žalobce se slovenským správcem daně jeho odběratelé řádně podávali daňová přiznání a řádně komunikovali se svým správcem daně. Tato skutečnost byla i potvrzena mezinárodním dožádáním, resp. odpovědí slovenského správce daně ze dne 16. 7. 2015, ve které tento uvádí, že zboží bylo osobně převzato jednatelem společnosti Vidol, když byly dále přiloženy i podklady k DPH a kontrolní výkaz DPH, ze kterých je zřejmé, že společnost Vidol přijetí zboží řádně vykázala a zdanila.

19. Žalobce žalovanému vytkl, že tuto odpověď (pozdějšího data, než je mezinárodní dožádání uváděné v napadeném rozhodnutí) ve svém rozhodnutí záměrně pomíjí.

20. Jak žalobce uvedl, uvedené důkazní prostředky tvoří uzavřený řetězec, ze kterého jednoznačně vyplývá, že se žalobce oprávněně domníval, že k obchodním případům (dodání zboží) došlo tak, jak jím bylo deklarováno. I svědecké výpovědi odběratelů učiněné následně v daňovém řízení to potvrzují.

21. Jak žalobce podrobně uvedl, Pan J. ze společnosti DIBAS ve svědecké výpovědi, která se konala dne 14. 4. 2016, uvedl, že *„přepravu vysokozdvižných vozíků objednávala i hradila společnost DIBAS“, dále, že „dopravců v tu dobu bylo desítky, co si matně pamatuju společnost Hanžl většinou [...] vozíky byly nakládány většinou ve firmě Balkancar a Mantech, v Balkancaru byl přítomen pan J. M., v Mantechu Děčín pak inženýr Š.[...] zboží přebíral řidič včetně dokladů [...] byly vykládány přímo u odběratelů na Slovensku, případně na krátkou dobu ve skladu Mantechu Slovakia v Senici“*, čím doložil i svá tvrzení o dodání zboží na Slovensko uvedená v jím podepsaných čestných prohlášeních.

22. Obdobně se v rámci svého svědeckého výslechu konaného ve shodný den vyjádřil i p. Š. ze společnosti VIDOL, který uvedl, že *„přepravu na Slovensko jsem zajišťoval já [...] vím, že se většinou jezdilo do Děčína nebo Vrbičan [... vozíky byly vykládány] u koncového zákazníka většinou [...] přepravců bylo více, na tuto konkrétní přepravu si už nevzpomínám“*. Žalovaný však v rozporu s touto výpovědí uvádí, že jednatel společnosti DIBAS nesdělil ani jedno jméno konkrétního přepravce, a skutečnost, že předmětné zboží bylo přepraveno na území Slovenské republiky. Jak je však zřejmé z výše uvedeného, žádná taková tvrzení ze svědecké výpovědi p. J. nevyplývají, resp. z nich vyplývá přímý opak.

23. Žalobce odkázal na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, sp. zn. 5 Afs 83/2012, s tím, že v projednávané věci správce daně dovodil nevěrohodnost údajů uvedených v prohlášení, a z toho pramenící pochybnosti, zásadně z vyhodnocení informací, které získal v rámci mezinárodního dožádání od slovenské daňové správy. Je však nutno konstatovat, že tyto informace o tom, že 1) odběratel není v době dožádání kontaktní, 2) nepodal daňové přiznání, 3) slovenské daňová správa nemohla žádnými důkazy osvědčit, zda se zboží nachází na území Slovenska, sama o sobě nečiní nevěrohodným notářsky ověřené prohlášení, ale ani to, že k přepravě zboží na Slovensko došlo.

24. Žalovaný učinil závěr o tom, že žalobce nedoložil, že k přepravě zboží došlo, z mezinárodního dožádání (viz bod 34 a 49 napadeného rozhodnutí) a dále z výpisů z mýtných bran a evidence vozidel (viz bod 33 a 54 napadeného rozhodnutí). Z citovaného rozsudku je tak zřejmé, že Nejvyšší správní soud (v duchu judikatury Soudního dvora EU) reflektuje, že pro daňový subjekt je na rozdíl od správce daně objektivně nemožné získat určité důkazní prostředky, resp. potvrzení od jiných orgánů státní správy, a proto nesmí být takto získané skutečnosti ve světle dalších důkazních prostředků zohledňovány v neprospěch daňového subjektu (jako tomu bylo v dané věci, když navíc žalovaný zcela pominul, že u některých dodání žalobce jako důkaz uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak deklaroval, tj. že k přepravě zboží na Slovensko došlo, doložil i kontrolní výkazy jeho odběratele). Navíc, v dané věci nebylo mezinárodními dožádáními prokázáno, že by odběratelé daňového subjektu pořízení zboží ve svých daňových přiznáních neuvedli. Žalobci proto není zřejmé, jaké další důkazy by měl v dané věci předložit, neboť je toho názoru, že požadovat po něm v daném případě za daného stavu věci více, je v rozporu se

zásadou proporcionality a právní jistoty. Odkázal k tomu na rozsudek Soudního dvůr EU ve věci C-409/04 Teleos a další v bodě 53, podle kterého *„je sice legitimní, že se opatření přijatá členským státem snaží o co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, tato opatření nicméně nesmějí přesahovat rámec toho, co je k dosažení tohoto účelu nezbytné“*.

25. Žalobce odkázal na odpověď na mezinárodní dožádání ze dne 16. 7. 2015, ve které slovenský správce daně uvádí, že zboží bylo osobně převzato jednatelem společnosti VIDOL, když byly dále přiloženy i podklady k DPH a kontrolní výkaz DPH, ze kterých je zřejmé, že společnost VIDOL přijetí zboží řádně vykázala a zdanila. Navíc, i sám žalobce v květnu 2015 telefonicky kontaktoval slovenského správce daně společnosti VIDOL s dotazem, zda již byla z jeho strany zaslána dopověď na mezinárodní dožádání a zda je vše v pořádku. Správci daně společnosti VIDOL p. Š. a pí. F. (tel. XXX), daňovému subjektu sdělili, že společnost VIDOL již daňové doklady ke kontrole předložila, tj. že bude následovat odeslání odpovědi do České republiky. I tato skutečnost svědčí o tom, že na Slovensku bylo společností VIDOL dodání zboží skutečně vykázáno, tj. že se přeprava na Slovensko uskutečnila tak, jak je uvedeno na daňových dokladech.

26. Ostatně i sám správce daně na str. 17, odst. 2 výsledku kontrolního zjištění uvedl, že *„slovenský správce daně v rámci odpovědi na mezinárodní dožádání sdělil, že zboží deklarované na výše uvedené faktuře – daňovém dokladu převzal osobně jednatel korporace VIDOL s.r.o. a že toto zboží bylo řádně přiznání a zdaněno“*; i tyto skutečnosti však žalovaný v napadeném rozhodnutí pomíjí.

27. Z judikatury Nejvyššího správního soudu jasně plyne závěr, že daňový subjekt nemůže být postihován jenom za to, že dodavatel je nekontaktní nebo že neplní své daňové povinnosti (srov. rozsudek ze dne 19. 11. 2014, sp. zn. 1 Afs 120/2014, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, nebo rozsudek ze dne 9. 10. 2007, č. j. 9 Afs 81/2007 – 60).

28. Uvádí-li žalovaný v bodě 44, resp. 62 napadeného rozhodnutí, že z odvolatelem doložených důkazních prostředků a odvolatelových tvrzení nevyplývá, že jednal v dobré víře, žalobce zdůrazňuje, že po celé daňové řízení žalovaný, resp. správce daně, nepožadoval po žalobci doložit, že jednal v dobré víře či doložit opatření, která k tomuto učinil. Za takového stavu věci je žalobce toho názoru, že mu tak jeho (údajné žalovaným tvrzené) nejednání v dobré víře nemůže být kladeno k tíži, neboť v rámci daňového řízení nebyl nikdy vyzván k doložení této skutečnosti, resp. k unesení důkazního břemene stran jednání v dobré víře. S tím se pojí i fakt, že po celý průběh daňového řízení nebyl žalobce správcem daně či žalovaným vyzván k doložení prověřování jeho obchodních partnerů či jeho emailové komunikace; proto ani v tomto případě jejich (údajné) nedoložení nemůže být žalobci přičítáno k tíži.

29. Dle ust. § 11 odst. 1 písm. a) daňového řádu je to totiž správce daně, kdo vede daňové řízení, tj. správce daně primárně určuje, v jaké fázi se daňové řízení nachází, kdo je nositelem důkazního břemene a co je jeho obsahem. Není rolí daňového subjektu bez součinnosti správce daně či žalovaného tyto skutečnosti anticipovat. Žalobce je však přesvědčen, že z výše uvedeného jednoznačně vyplynulo, že v dané věci učinil vše, co učinit mohl, jinak řečeno, že byl obezřetný a přijal veškerá opatření, která po něm mohla být rozumně vyžadována; tedy že mu dobrá víra svědčí.

30. Ohledně důkazního břemene žalobce zdůrazňuje, že jak ze setrvalé judikatury, tak mj. i z rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci Teleos vyplývá, že žalovaný nemůže po žalobci požadovat doložení toho, co není jeho důkazním břemenem a současně, že důkazní

prostředky k prokázání dodání zboží do jiného členského státu jsou volbou daňového subjektu a nikoliv správce daně. Žalobce je toho názoru, že nebylo jeho důkazním břemenem dokazovat, který konkrétní dopravce a jakým vozidlem byla uskutečněna přeprava zboží, jak tvrdí žalovaný v bodě 79 napadeného rozhodnutí, a proto nedoložení této skutečnosti (a to ať samotným žalobcem, či důkazními prostředky, a to včetně výslechu svědků) nemá na daňovou povinnost daňového subjektu žádný vliv. Navíc, žalovaný ani neuvádí, proč by pro doložení, že zboží bylo skutečně odesláno na Slovensko, měla být klíčová otázka konkrétního dopravce a konkrétního vozidla. Stejně jako žalovaný neuvádí, z jakého důvodu je pro unesení jeho důkazního břemene klíčová otázka přebírání zboží, jeho uskladňování ve skladu či jeho přítomnost u vykládky zboží, jak uvádí v bodě 44, resp. 62 napadeného rozhodnutí.

31. Žalobce zdůraznil, že jeho obchodní model spočíval v dodání zboží přímo k objednávce zákazníka (tedy bez toho, aby toto zboží bylo skladováno). Jde v rámci obchodu o obchodní model zcela běžný, neboť obzvláště u specifického zboží či zboží s vyšší pořizovací cenou, toto nebývá pořizováno na sklad. Stejně tak je zcela běžné, že přejímka/vykládka zboží je učiněna bez přítomnosti daňového subjektu s tím, že vytčení případných vad zboží je činěno přímo zákazníkem daňového subjektu po jeho převzetí.

32. Uvádí-li žalovaný v předmětných bodech neskladování a nepřebírání zboží jako důkaz, že žalobce nejednal v dobré víře, je na žalovaném, aby doložil, z jakého důvodu jsou zrovna tyto skutečnosti pro existenci dobré víry, resp. pro možné usuzování na její absenci, klíčové, a rovněž, aby doložil i to, že se jedná o skutečnosti v daném obchodním segmentu neobvyklé.

33. K tvrzení žalovaného, že žalobce nesjednal s deklarovaným odběratelem žádnou smlouvu (bod 44, resp. 62 napadeného rozhodnutí), žalobce uvedl, že se jednalo o skutečnost v daném obchodním segmentu obvyklou. Žalovanému byla předložena obchodní korespondence, kterou ke každému obchodnímu případu žalobce vedl (objednávka, faktura, dodací list, prohlášení), a kterou v rámci daňového řízení doložil.

34. Napadená rozhodnutí vytýkají žalobci dále chybně vyplněné CMR doklady, aniž by však reflektoval vyjádření žalobce učiněné jak v odvolání, tak i v rámci daňové kontroly, ve kterých vysvětloval důvod, proč jím byla prohlášení jeho odběratelů učiněná na tzv. CMR formulářích požadována. Tím byla skutečnost, že tato prohlášení odběratelů sloužila žalobci mj. jako doklad o skutečném přemístění zboží tak, jak uvádí ust. § 64 odst. 5 zákona o DPH (písemné čestné prohlášení pořizovatele zboží o tom, že zboží bylo přepraveno na Slovensko), což žalobce rovněž tvrdil od počátku daňového řízení.

35. Žalobce dále uvedl, že společnost Cargo Vrbičnany na skutečnost, že je místo nakládky a zasílatel uvedeno chybně, opakovaně upozorňoval, proto byl (i když po delším čase) tento údaj na nákladních listech změněn.

36. Dále žalobce namítl, že není pravdou, že by Ředitelství silnic a dálnic nepotvrdilo, že by vozidlo, které je na nákladních listech uvedeno, skutečně přepravu uskutečnilo, ve spise se žádná taková informace nenachází. Je v něm založena pouze odpověď ŘSD na dožádání, ve které je uvedeno, že předmětné vozidlo v období do konce roku 2015 přepravu do Bratislavy s využitím dálničních úseků neuskutečnilo. V odpovědi na dožádání se však nic nehovoří o využití jiných úseků či o zdaňovacích obdobích leden a únor 2016.

37. Žalobce je proto toho názoru, že žalovaný postupoval v rámci daňového řízení v rozporu s pravidly, která jsou pro tento typ řízení stanovena judikaturou Soudního dvora EU a Nejvyšším správním soudem, když po žalobci požadoval prokazovat skutečnost nad rámec jeho zákonné povinnosti (důkazního břemene). Žalobce totiž v okamžiku, kdy předložil správci daně uvedené doklady (tj. prohlášení, fakturu, kontrolní výkaz), unesl své důkazní břemeno k prokázání skutečností uvedených v daňových přiznáních. Bylo tedy na správci daně, aby skutečnosti jím tvrzené a doložené vyvrátil. Způsob, jakým správce daně mohl zpochybnit skutečnosti tvrzené žalobcem, je omezen právě právními závěry rozsudku ESD ve věci Teleos. Požadavky, které správce daně a žalovaný kladl na žalobce nad rámec vymezený v tomto rozsudku, jsou v rozporu s principem právní jistoty a proporcionality, a proto není jejich užití možné.

38. Žalobce dále uvedl, že v daném případě měl správce daně, pakliže dospěl k závěru, že zboží nebylo přepraveno na Slovensko, prvotně požadovat úhradu daně po odběrateli žalobce, a nikoliv po žalobci samotném. Takový postup mu ukládal Soudní dvůr EU v rozhodnutí Teleos v bodě 67. Podle § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DHP, které je účinné od 1. 1. 2015, je osobou povinnou přiznat daň osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, pokud jí tuzemský plátce dodal zboží s tím, že zboží bude odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu pořizovatelem, a plátce tedy oprávněně uplatnil osvobození od daně s nárokem na odpočet daně, přičemž se následně zjistí, že tento pořizovatel zboží do jiného členského státu ve skutečnosti neodeslal ani nepřepravil a zboží se nachází v tuzemsku. Žalobci tak není zřejmé, z jakého důvodu správce daně dle daného ustanovení nepostupoval.

39. Pro úplnost žalobce zdůrazňuje, že jak je zřejmé z bodu 16 rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci Teleos, i v tam souzeném případě měl daňový subjekt (společnosti Teleos) určité nepravdivé údaje v jím předložených nákladních CMR listech. To však (v kontextu dalších okolností) nebránilo Soudnímu dvoru EU v rozhodnutí, že Teleos měl nárok na osvobození od DPH. Žalobce je i proto toho názoru, že shodně by mělo být postupováno v dané věci.

40. Žalobce vytkl žalovanému porušení principu neutrality. Soudní dvůr EU ve věci Teleos, zdůraznil, že i ve skutkovém ději naznačeném výše, může k porušení tohoto principu dojít. Jak uvedl ESD v bodě č. 60, *„pokud by však byli dodavatelé dotčení v původním řízení povinni zaplatit DPH a posteriori, nebyla by uvedená zásada [tj. zásada daňové neutrality – pozn. žalobce] dodržena, jelikož dodavatelé, kteří uskutečňují plnění v tuzemsku, nikdy nejsou zatíženi daní na výstupu, neboť se jedná o nepřímou spotřební daň. Osoby povinné k dani uskutečňující plnění uvnitř Společenství by se tudíž za takových podmínek, jaké nastaly ve věci v původním řízení, nacházely v méně výhodném postavení než osoby povinné k dani uskutečňující tuzemské plnění (viz v tomto smyslu, co se týče práva na odpočet daně, výše uvedený rozsudek Eurodental, bod 47)“.*

41. Jak vyslovil Soudní dvůr EU v rozsudku ze dne 7. 12. 2006, Eurodental, bod č. 46 a 47, *„pokud jde o zásadu daňové neutrality, je namístě připomenout, že tato zásada brání zejména tomu, aby s podobným poskytováním služeb, která si tak navzájem konkurují, bylo zacházeno z hlediska DPH odlišně (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 26. května 2005, Kingscrest Associates a Montecello, C-498/03, Sb. rozh. s. I-4427, bod 54). Tato zásada by přitom byla porušena, kdyby plnění, která jsou předmětem věci v původním řízení, zakládala nárok na odpočet, pokud mají charakter plnění uskutečněných uvnitř Společenství, jelikož stejná plnění, pokud jsou uskutečněna uvnitř členského státu, nevedou k odpočtu. Osoby povinné k dani*

uskutečňující plnění uvnitř Společenství by se tudíž nacházely ve výhodnějším postavení vůči osobám povinným k dani uskutečňujícím plnění uvnitř státu (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Debouche, bod 19)." Tento základní princip daně z přidané hodnoty byl mj. rovněž potvrzen judikaturou Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005-64). Neutralita jako základní stavební pilíř systému DPH byla dále potvrzena i v řadě rozsudků Soudního dvora EU, např. č. C-453/02, Edith Linnenweber a C-462/02, Savvas Akriditis. Ve zmíněných rozsudcích Evropský soudní dvůr rovněž dovodil, že princip neutrality má zároveň zajistit, aby veškeré transakce stejné skutkové podstaty byly posuzovány stejným způsobem. Jedině tak může být zajištěno, aby daň v důsledku uplatnění tohoto principu byla přenesena právě na konečného spotřebitele v souladu s principem země konečné spotřeby. Jak vidno, v dané věci, která je předmětem sporu, však správce daně, potažmo správní orgán, zatížil v rozporu s výše uvedeným vydání dodatečných platebních výměrů platbou DPH žalobce, tedy v dikci rozsudku Soudního dvora EU dodavatele, nikoliv jeho zákazníky (odběratele).

42. Žalobce dále rovněž zdůrazňuje, že žalovaný při interpretaci postupu správce daně a správního orgánu porušil rovněž jeden ze základních principů DPH, a to principu neutrality. Z hlediska obchodní operace, o kterou se v projednávané věci jedná, je tento princip nutno interpretovat tak, že je zakázáno zvýhodňovat obchodní operace uskutečněné v tuzemsku oproti obchodním operacím, které se odehrávají s jiným členským státem. DHP jako nepřímá daň totiž ve svém důsledku nikdy nemůže zatěžovat dodavatele (tj. žalobce), neboť tíží vždy konečného spotřebitele. V případě, že by žalobce byl povinen hradit tuto daň na výstupu, byl by v méně výhodném postavení než osoby uskutečňující tuzemské plnění (které v pozici dodavatele daní na výstupu zatíženy nejsou, neboť ji mají možnost vybrat od zákazníka).

43. Žalobce zdůraznil, že z vlastního textu výsledku kontrolního zjištění, který byl doslovně převzat i do zprávy o daňové kontrole, je zřejmé, že většina tam uvedených tvrzení má svůj předobraz či dokonce doslovnou citaci v zajišťovacích příkazech, když lze více či méně uvést, že výsledek kontrolního zjištění neobsahuje prakticky žádné nové skutečnosti. Odůvodnění zajišťovacích příkazů se však od výsledku kontrolního zjištění zásadně odlišuje, a to co se závěru předmětných písemností týče. V zajišťovacích příkazech totiž správce daně uvedl, že „*výše uvedená zjištění vykazují znaky řetězového podvodu, kdy v základní podobě spočívají řetězové podvody v zapojení dvou plátců [...] kdy existuje důvodné podezření správce daně, že část ekonomické činnosti daňového subjektu (nákup a prodej vysokozdvižných vozíků) je vykonávána v rámci řetězce osob povinných k dani, jehož hlavním cílem jednání je krácení DPH a zneužívání systému správy daně*". Správce daně tedy mj. odůvodnil vydání zajišťovacích příkazů tím, že se daňový subjekt účastní na řetězovém podvodu typu tzv. missing trader, aniž by však uvedl bližší skutkové okolnosti tohoto svého tvrzení. Ve výsledku kontrolního zjištění (a ve zprávě o daňové kontrole) však správce daně toto své tvrzení nikterak nekonkretizoval, tj. neuvedl, na základě jakých skutkových zjištění dospěl v zajišťovacích příkazech k závěru o účasti daňového subjektu na daňovém podvodu, když jeho zjištění stojí na jiném závěru, a to, že daňový subjekt neunesl svoje důkazní břemeno stran oprávněnosti osvobození od DPH dle ust. § 64 odst. 1 zákona.

44. V řízení o stanovení daně je to správce daně, na kom leží důkazní břemeno stran prokázání, že se daňový subjekt daňového podvodu ve smyslu judikatury Soudního dvora EU skutečně účastnil. V případě, že však správce daně namísto participace daňového

subjektu na daňovém podvodu tvrdí neoprávněnost osvobození od daně dle ust. § 64 odst. 1 zákona, je to daňový subjekt, na kom důkazní břemeno spočívá. Žalobce namítl, že takovéto „vybírání nejvýhodnějšího scénáře pro správce daně“ je nepřípustné. Pouhým nahrazením slovního spojení „řetězový podvod“ spojením „řetězový obchod“ nemůže dojít k přesunu důkazního břemene na daňový subjekt.

45. Při uvažování o možné participaci daňového subjektu na daňovém podvodu si správce daně nejprve musí zodpovědět otázku, zda byly splněny všechny podmínky pro to, aby bylo aplikováno ust. § 64 zákona o DPH, tj. zda jsou splněny podmínky osvobození v případě dodání zboží do jiného členského státu. Tuto úvahu musí správce daně provést přednostně před vlastní úvahou o daňovém podvodu, a to bez ohledu na skutečnost, zda se pohybuje v rovině indicií či v rovině dokazování. Pakliže by totiž na otázku, zda byly splněny všechny podmínky pro osvobození dle ust. § 64 zákona, resp. všechny podmínky, které zákon stanoví pro vznik nároku na odpočet, byla jeho odpověď negativní, nemohl by daňovým subjektem nárokovaný odpočet být uznán právě pro nesplnění těchto podmínek; jakákoliv úvaha o daňovém podvodu by proto nedávala smysl.

46. Test, který je dle evropské judikatury aplikován v případě nárokování nadměrných odpočtů, tj. zda daňový subjekt věděl, vědět mohl či měl, že participuje na daňovém podvodu, se totiž uplatní jako korektiv pouze v případě, že všechny podmínky stanovené zákonem o DPH byly splněny, tj. nadměrný odpočet by daňovému subjektu měl být vyměřen. Až teprve poté je třeba zkoumat, zda-li zdanitelné plnění, ze kterého si daňový subjekt nárokuje nadměrný odpočet, nebylo součástí daňového podvodu, zda o této skutečnosti daňový subjekt věděl, atd., tj. zkoumat další otázky. Jak již však bylo uvedeno, toto zkoumání (aplikaci testu) však správce provádí až v případě, kdy je postaveno na jisto, že („standartní“) podmínky pro vznik nároku na odpočet byly splněny. Postup správce daně v daném případě, kdy tento nejprve nařkne daňový subjekt z účasti na daňovém podvodu, když toto nařčení však nikterak nedoloží důkazními prostředky, neboť uvádí, že mu stačí pouhé indicie (zajišťovací příkaz), aby v řízení, ve kterém by na něm spočívalo důkazní břemeno k doložení tohoto tvrzení, „otočil“ a uváděl, že je to naopak daňový subjekt, na kterém důkazní břemeno spočívá, a že neprokázal přepravu do jiného členského státu, proto mu nadměrný odpočet nebude vyměřen, má jasné znaky libovůle, která je v případě výkonu veřejné moci zcela nepřijatelná.

47. Žalobce nesouhlasil se způsobem, jakým byla správcem daně vedena daňová kontrola, kdy je zřejmé, že správce daně (právě veden snahou „vyhnout“ se své povinnosti doložit svá tvrzení uvedená v zajišťovacích příkazech) směřoval celou daňovou kontrolu na zpochybnění uskutečnění přepravy zboží, když kladl na daňový subjekt nepřiměřené požadavky, požadoval doložení skutečností, které daňový subjekt netvrdil, když i poté, co byla přeprava mj. v rámci svědeckých výpovědí doložena, opakovaně uváděl, že k doložení této skutečnosti nedošlo. To vše činil správce daně veden snahou „vyhnout se“ nutnosti, aby musel prokazovat daňový podvod, resp. participaci daňového subjektu na něm.

48. Žalobce dále uvedl, že v bodě 50 napadených rozhodnutí se žalovaný dovolává výslechu pana V. učiněného v trestním řízení. Protokol z tohoto výslechu však, jak je seznatelné ze soupisu spisu, nebyl součástí spisu vedeného v rámci daňové kontroly. Jedná se tedy o nový důkaz, který byl žalovaným získán až v odvolacím řízení, a se kterým nebyl žalobce před vydáním napadeného rozhodnutí seznámen, ač byl tento použit v neprospěch žalobce. Žalovaný tak postupoval v rozporu s ust. § 115 odst. 2 daňového řádu, ve kterém je uvedeno, že provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí

před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Žalobce je tak toho názoru, že pro tuto vadu řízení je nutno rozhodnutí žalovaného zrušit.

III.
Vyjádření žalovaného a obsah napadených rozhodnutí.

49. V písemném vyjádření k podaným žalobám, rovněž obsahově totožným žalovaný navrhl, aby byly zamítnuty.

50. Žalovaný v prvé řadě uvedl, že žalobce de facto tvrzenou nezákonnost napadených rozhodnutí staví pouze na „nevyhovění“ odvolacím námitkám a potvrzení názoru správce daně ze strany žalovaného. Postup orgánu finanční správy, které dají žalobci možnost se k jejich zjištěním vyjádřit, aniž by daly tvrzením žalobce za pravdu, při tom však odůvodnily přezkoumatelným způsobem svou správní úvahu, je však zcela legální. Jak uvádí sám žalobce, nebylo mu upřeno jeho zákonné právo vyjádřit se ke zjištěným skutečnostem, čehož ostatně využil.

51. Žalovaný se odvolal na právní úpravu v § 88 odst. 2 zákona č.. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), dle které správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů a předloží mu jej k vyjádření. Na žádost daňového subjektu mu správce daně, stanoví přiměřenou lhůtu, ve které se muže vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhovat jeho další doplnění. Žalovaný zdůraznil, že samotné projednání zprávy o daňové kontrole je třeba vnímat jako konečnou fázi daňové kontroly, kdy prostor pro vyjádření a navržení důkazů má daňový subjekt po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (viz § 88 odst. 2 a 3 daňového rádu).

52. Podle § 88 odst. 3 daňového rádu platí, že pokud nedojde na základě vyjádření daňového subjektu ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhovat jeho další doplnění, včetně navrhování dalších důkazů. Projednání zprávy o daňové kontrole primárně slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu (viz § 88 odst. 1 písm. f) daňového rádu), a podpisu zprávy o daňové kontrole jako konečného výstupu z daňové kontroly. S výsledkem kontrolních zjištění byl žalobce seznámen.

53. Na základě vyjádření k výsledku kontrolního zjištění nedošlo ke změně jeho výsledku, proto správce daně přistoupil k projednání zprávy o daňové kontrole. S vyjádřením žalobce, resp. s jeho námitkami se správce dane vypořádal v rámci zprávy o daňové kontrole. Žalovaný v této souvislosti odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 305/2016-31 ze dne 21. 2. 2018.

54. Žalovaný jakožto odvolací orgán po provedeném odvolacím řízení se ztotožnil se závěrem správce daně, že žalobce v tomto případě neunesl důkazní břemeno a neprokázal naplnění podmínek pro osvobození od daně z titulu dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani ve smyslu ust. § 64 zákona.

55. K tvrzení žalobce, že při své činnosti vždy postupoval s veškeré náležitou péči, když zohlednil i veškeré jemu známé okolnosti dodání zboží a obchodních partneru, vycházel z dostupných zdrojů (obchodní rejstřík a obchodný registre, databáze plátců DPH Veis, databáze nespolehlivých plátců), žalovaný uvedl, z žalobcem doložených důkazních prostředku a tvrzení nevyplývá, že jednal v dobré víře a dále konkrétně při jednání s deklarovaným odběratelem VIDOL a s deklarovaným odběratelem DIBAS. Je na žalobci, aby v rámci minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktu byl dostatečné obezřetný (viz rozhodnutí NSS Č. j. 2 Afs 32/2008-116 ze dne 26. 2. 2010).

56. Z tvrzení žalobce lze usuzovat, že činil nějaká opatření při své obchodní činnosti, avšak dle žalovaného spíše formálního charakteru (jako např. ověření informací z výše uvedených rejstříku a databází), nelze však v žádném případě souhlasit s názorem žalobce, že postupoval s veškerou náležitou péčí.

57. Žalobce nepředložil žádné další důkazní prostředky, jimiž by prokázal uskutečnění přepravy zboží odběrateli. Rovněž byly správními orgány shledány nedostatky ve formálních náležitostech vystavených daňových dokladů. Správce daně, i žalovaný vyhodnotili předložené mezinárodní nákladní listy (CMR) k prokázání přepravy zboží z tuzemska samostatné i v souvislosti s jinými důkazními prostředky a shodně, dospěli k odůvodněnému závěru, že žalobce neprokázal přepravu zboží do jiného členského státu (Slovensko) ve vztahu k dodání zboží společnostem VIDOL a DIBAS, a neprokázal tak nárok na osvobození od daně dle ust. § 64 zákona o DPH.

58. Mezinárodní nákladní list, vystavený v souladu s ustanovením Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční dopravě (CMR), s vyznačením odesílatele, dopravce a příjemce, na jehož vyhotovení se podílely tři na sobě většinou nezávislé osoby, zpravidla postačí jako důkaz přepravy ze státu dodání do jiného členského státu, avšak v případě žalobce mezinárodní nákladní listy vykazovaly vady a vzhledem ke skutečnosti, že žalobce přepravu zboží neuskutečňoval sám vlastními silami, kdy pouze vystavoval objednávky či daňové doklady, měl o to více dbát na to, aby disponoval věrohodnými doklady o tom, že dodávka zboží byla opravdu uskutečněna a zboží bylo dodáno (přepraveno) do jiného členského státu.

59. Pokud žalobce namítá, že není v jeho silách ověřovat např. pohyb nákladních vozidel v evidenci mýtných bran, žalovaný uvedl, že tyto informace byly správcem daně získány v rámci jím prováděného šetření ke zjištění skutkového stavu, nicméně skutečnost, že takovými informacemi žalobce nedisponuje, jej nijak neznevýhodňuje vůči jiným daňovým subjektům, ani vůči správci daně, kdy zjištění správce daně, nejdou bez dalšího k jeho tíži, neboť je na žalobci, aby prokázal jím tvrzené skutečnosti a k jejich prokázání si zvolil konkrétní důkazní prostředky.

60. Žalovaný rovněž nesouhlasil s názorem žalobce, který má za to, že splnil podmínky uvedené v ust. § 64 zákona o DPH. Žalovaný nezpochybnil, že žalobce předložil dodací listy, objednávky, mezinárodní nákladní listy a faktury a k samotnému průběhu přepravy zboží odkazuje a na svědeckou výpověď pana Z. Š., avšak dospěl k odůvodněnému závěru,

že žalobce neunesl důkazní břemeno co do prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně z titulu dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani ve smyslu ust. § 64 zákona.

61. Odpověď správce daně na mezinárodní dožádání č. j. 121562/15 ze dne 16. 7. 2015, na kterou žalobce poukazuje, se týkala zdaňovacího období srpen 2014.

62. Žalovaný po žalobci nepožadoval ničeho nad to, než aby prokázal, že se v daném případě jednalo o intrakomunitární plnění s nárokem na osvobození od daně z titulu dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani ve smyslu ust. § 64 zákona o DPH.

63. Žalobce neprokázal splnění formálních, ani hmotněprávních podmínek k uplatnění osvobození od daně.

64. K žalobnímu bodu, že správce daně měl prvotně požadovat úhradu daně po odběrateli žalobce, žalovaný uvedl, že žalobce směšuje řízení nalézací, které zahrnuje řízení vyměřovací s řízením při placení daně. Jedná se o dvě samostatná stadia v daňovém řízení, kdy je třeba nejprve stanovit daň a až poté přistoupit k placení daně. V případě žalobce jde o rovinu nalézací, kdy bylo správcem daně zkoumáno splnění podmínek pro uplatnění osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě.

65. K námitce porušení principu neutrality žalovaný uvedl, že v daňovém řízení nebylo prokázáno, že zboží opustilo území České republiky. Správce daně i žalovaný dospěli k závěru, že v daném případě se jednalo o tuzemské zdanitelné plnění podléhající dani na výstupu dle ust. § 21 odst. 1 zákona o DPH.

66. Žalovaný dále uvedl, že neshledává rozpor v rozdílném odůvodnění zajišťovacích příkazu a výsledku kontrolního zjištění uvedeného ve zprávě o daňové kontrole (která je odůvodněním platebního výměru). Na rozdíl od vyměřovacího řízení, jehož cílem je správné stanovení daně, vydání zajišťovacího příkazu nevychází z dokazování, ale ze skutečností a zjištění správce daně, které má v daný moment k dispozici (jedná se o předběžný a dočasný instrument k zabezpečení úhrady daně).

67. Pokud jde o výslech J. V., který byl v trestním řízení vyslechnut Policií České republiky dne 29. 6. 2016. Z protokolu o výslechu svědka vyplývá, že mimo 20.000,- Kč po přepisu obchodní společnosti DIBAS na jeho jméno pan V. neobdržel žádné doklady či účetnictví. V daném případě se jedná spíše o podpůrné zjištění a nikoliv o nový důkaz, na kterém by záviselo stanovení daně ve věci žalobce. Provedený výslech pana V.orgány činnými v trestním řízení nepřinesl k objasnění sporné věci žádné nové zásadní skutečnosti, se kterými by bylo třeba žalobce seznámit ve smyslu ust. § 115 odst. 2 daňového rádu.

68. Správce daně provedl svědeckou výpověď pana J. (bývalého jednatele společnosti DIBAS) dne 14. 4. 2016. Žalovaný svědeckou výpověď vyhodnotil a dospěl závěru, že informace ve věci nakládky a vykládky zboží i ve věci dopravce jsou v rozporu s údaji dle předloženého nákladního listu CMR.

69. **Z obsahu napadeného rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 3. 2018, č. j. 10748/18/5300-22441-708656, které se týká zdaňovací období leden 2013 až červenec 2014 a září 2014 až únor 2015**, se podává následující.

70. V úvodu argumentace žalovaný vysvětlil, že osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu je zakotveno v čl. 138 odst. 1 směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne

28. 11. 2006 o společném systému DPH (dále jen „Směrnice“). Unijní úprava přiznává DPH velmi širokou oblast působnosti a osvobození od daně jakožto výjimku z této zásady je třeba vykládat restriktivně (k tomu odkázal na bod. 17 rozsudku SDEU ve věci C-184/05 Twoh International ze dne 27. 9. 2007; dále jen „Twoh“). Daňový subjekt, který se této výjimky dovolává, musí prokázat, že jsou splněny podmínky pro její uplatnění.

71. Z unijní úpravy potom vychází vnitrostátní právní úprava osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu upravená v ust. § 64 odst. 1 zákona o DPH, ve kterém je uvedeno, že *„dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státe, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo jimi 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“*.

72. Žalovaný dále uvedl, že ve smyslu ust. § 13 odst. 1 zákona o DPH se dodáním zboží rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Podle § 13 odst. 2 zákona se dodáním zboží do jiného členského státu rozumí dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu. Z rozsudku SDEU ve věci Teleos přitom vyplývá, že výraz „odesláno“ je třeba vykládat v tom smyslu, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou, a že v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy věc fyzicky opustila území členského státu dodání, neboť fyzický pohyb zboží z jednoho členského státu do jiného je nezbytným základním znakem operací uvnitř EU. Tuto podmínku přitom nelze považovat za splněnou, jestliže zboží pouze dočasné opustilo území České republiky, a to ze zcela formálních důvodu. Nepostačí ani, aby daňový subjekt prokázal, že dodal zboží svému odběrateli z jiného členského státu k odebrání, a že tento odběratel projevil úmysl zboží odvézt (k tomu odkázal na rozsudek NSS č. j. 8 Afs 78/2012-45 ze dne 19. 12. 2014, body 31 a 41).

73. Co se týče osoby registrované v jiném členském státě, tak podle ust. § 4 odst. 1 písm. g) zákona o DPH je takovou osobou *„osoba, které bylo přiděleno daňové identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty v rámci obchodování mezi členskými státy“*. Pokud tedy daný členský stát přiděluje různá identifikační čísla pro tuzemská plnění a pro obchodování mezi členskými státy, je podstatná pouze existence DIČ pro obchodování mezi členskými státy.

74. Žalovaný shrnul, že aby bylo možné uplatnit nárok na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu, musí být splněny tři podmínky: 1. právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, 2. zboží bylo odesláno nebo přepraveno plátcem, pořizovatelem nebo osobou jimi zmocněnou do jiného členského státu a v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy zboží fyzicky opustilo území České republiky, 3. zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě.

75. V řešené věci správci daně vznikly pochybnosti nejdříve o uplatněném nároku na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu ve zdaňovacím období srpen 2014, a proto zahájil postup k odstranění pochybností. Z důvodu, že v průběhu postupu k odstranění pochybností nebyly pochybnosti odstraněny, zahájil prvostupňový správce daně dne 18. 2. 2016 daňovou kontrolu na DPH i za zdaňovací období leden 2013 až červenec 2014 a září 2014 až únor 2015, a to protokolem o ústním jednání č. j. 220539/16/2903-60563-710852 v rozsahu plnění osvobozeného od daně při dodání zboží do

jiného členského státu osobám registrovaným k dani v jiném členském státě v souladu s ust. § 64 zákona o DPH.

76. Konkrétně šlo o dodání zboží obchodním korporacím VIDOL a DIBAS a s tím související nárok na odpočet daně uplatněný u přijatých zdanitelných plnění pořízených od plátců podle ust. § 72 a ust. § 73 zákona o DPH.

77. Žalobce při jednání dne 18. 2. 2016 předložil faktury vydané, dodací listy, objednávky, mezinárodní nákladní listy a faktury přijaté prokazující pořízení předmětného zboží od tuzemských plátců.

78. K ekonomické činnosti se žalobce vyjádřil v podání zaevidovaném pod č. j. 319267/16 dne 03. 03. 2016, kdy sdělil, že předmětem činnosti byl prodej nástrojů, nářadí zejména pro obrábění nebo vysokozdvižnou manipulaci. Konkrétně obchodním korporacím VIDOL a DIBAS byla dodána vysokozdvižná manipulační technika. Spolupráce probíhala tak, že po obdržení objednávky od odběratele bylo zboží objednáno u dodavatelů MANTECH Travin a.s., DIČ: CZ26126656 (dále jen „MAN-TECH“) nebo BALKANCAR CZ s.r.o., DIC: CZ15269531 (dále jen „BALKANCAR“). Nakládka probíhala v Děčíně nebo Vrbičanech, kde mělo být zboží předáno odběratelům.

79. Žalobce nezajišťoval přepravu zboží, ta byla zajišťována odběrateli. Odběratelé využívali pro zajištění spedičních služeb spojených s přepravou obchodní korporaci CARGO Vrbičany a.s., DIC: CZ28661605 (dále jen „CARGO Vrbičany“). Zboží bylo s odkazem na předložené přepravní listy CMR vykládáno na Slovensku. Předmětné obchody (pořízení zboží v tuzemsku a jeho následné dodání do jiného členského státu Evropské unie) pro žalobce zajišťoval sám jednatel žalobce. Kvalita zboží byla kontrolována až odběrateli. Pokud nebyla zaručena, byly nároky, po upozornění odběratelem, teprve následně uplatňovány žalobcem u dodavatelů. Platby za zboží probíhaly bezhotovostními převody.

80. Správce daně místním šetřením u dodavatelů BALKANCAR a MAN-TECH ověřil přiznání daně z uskutečněného plnění pro žalobce. Dále bylo zjištěno, že dodavatel MAN-TECH má v Děčíně sklad zboží. Osobou oprávněnou jednat za oba dodavatele v době uskutečnění zdanitelných plnění byl pan J. M., rok nar. X, bytem X.

81. K dodání zboží společnosti VIDOL žalovaný shrnul zjištěný skutkový stav.

82. Z předložených daňových dokladů a porovnáním předmětu plnění dospěl správce daně k závěru, že ve zdaňovacích obdobích leden 2013 až duben 2014, červen 2014 až červenec 2014 a září 2014 až únor 2015 byly vysokozdvižné vozíky pro odběratele VIDOL pořízeny u odběratele BALKANCAR.

83. Dle faktur vydaných (jmenovitě v napadeném rozhodnutí uvedených) bylo od daně osvobozeno dodání zboží v celkové výši 30 630 440 Kč. Z předložených listů správce daně zjistil, že předmětné vozíky byly odeslány žalobcem z místa nakládky v Praze (v sídle žalobce), mimo období únor 2015, kdy bylo odesláno z Vrbičan a dopravcem obchodní korporací CARGO Vrbičany přepraveny převážné **nákladním vozidlem s registrační značkou X** a v březnu 2013 vozidlem s **registrační značkou X** do místa vykládky v Bratislavě (sídlo odběratele) odběrateli VIDOL. Osobou oprávněnou jednat za CARGO Vrbičany byl v době uskutečnění zdanitelných plnění pan J. M.

84. Na základě těchto skutečností provedl, správce daně šetření u třetích osob, ze kterých vyplynuly následující informace: - obchodní korporace CARGO Vrbičany přepravu vysokozdvižných vozíku nezajištovala, pouze vyplňovala kompletní přepravní

dokumenty, a to na základě poskytnutých informací dodavatelem zboží, který zajišťoval i přepravu zboží pro odvolatele.

85. Společnost CARGO Vrbičany zajišťovala vystavení přepravních listů také pro společnosti BALKANCAR a MAN-TECH.

86. Z databáze evidence vozidel žalovaný zjistil, že CARGO Vrbičany v šetřeném období **nevlastnila** žádný dopravní prostředek a vozidla, která jsou uváděna na mezinárodních nákladních listech CMR, jsou ve vlastnictví jiného subjektu. - nejen z výše uvedené odpovědi, ale i z databáze evidence vozidel bylo zjištěno, že předmětné vozidlo s registrační značkou X provozuje obchodní korporace MANTECH a vozidlo X obchodní korporace SPEED HAN a.s., DIC: CZCZ48291081, jehož statutárním orgánem je pan L. H.

87. Dle výpisu mýtných transakcí poskytnutých Ředitelstvím silnic a dálnic ČR se předmětná vozidla X a X (březen 2013) ve dnech uskutečnění přepravy **nepohybovala** na žádném z mýtných úseků v České republice nebo se pohybovala na jiných dopravních trasách, než byla trasa deklarovaná žalobcem.

88. Dle odpovědi na žádost o mezinárodní výměnu informací zajištěnou správcem daně v rámci jiného daňového řízení, je odběratel VIDOL pro příslušného správce daně nekontaktní. Sídlo odběratele VIDOL je evidováno na tzv. virtuálním sídle a na doručované písemnosti tato společnost nereaguje.

89. K návrhu žalobce byl v řízení proveden výslech svědka jednatele odběratele pana Z. Š., který uvedl, že vysokozdvižné vozíky nakupoval od dodavatelů odběratele (BALKANCAR a MAN-TECH) a dále je prodával žalobci. Po předložení nákladního přepravního listu svědek sdělil, že zboží nakupoval od žalobce a následně prodával na Slovensku zákazníkům. Jak probíhala konkrétně spolupráce s žalobcem, si již přesně svědek nepamatoval a ke spolupráci se nevyjádřil. Se žalobcem se svědek nikdy osobně nesetkal, protože komunikace probíhala elektronicky, telefonem nebo mailem. Zboží bylo podle svědka naloženo v Děčíně nebo Vrbičanech, kdo však zboží přebíral a kontroloval při nakládce, nevěděl. Přepravu zboží zajišťoval svědek, ale jména dopravců si nepamatoval. Také nevěděl, kdo zboží kontroloval při vykládce u koncových zákazníků.

90. Výpověď svědka žalovaný hodnotil jako rozpornou s předloženými přepravními listy CMR, podle kterých bylo zboží naloženo v sídle žalobce v Praze a vyloženo v sídle odběratele. Svědek dále uvedl, že není schopen hmotnými důkazními prostředky doložit, že vozíky byly skutečně přepraveny z tuzemska na Slovensko. Žalovaný uzavřel, že z výpovědi svědka Š., nemá za prokázané, že předmětné zdanitelné plnění bylo převezeno do jiného členského státu kupujícím, prodávajícím nebo jimi zmocněnou osobou.

91. Vzhledem ke skutečnosti, že předložené mezinárodní nákladní listy CMR neodpovídaly zjištěným skutečnostem, správce daně vyzval žalobce k prokázání skutečného odeslání nebo přepravení předmětného zboží do jiného členského státu, a tím k prokázání nároku na osvobození od daně.

92. Žalobce předložil daňové doklady, které však nedokládaly dopravu či přepravu zboží. Z důvodu, že nebyl dopravcem ani přepravcem zboží, nevyplňoval listy CMR, a proto nebyl ve smyslu příslušné mezinárodní úmluvy odesílatelem zboží. Žalobce uvedl, že podmínky spolupráce mezi smluvními partnery byly dohodnuty ústně formou rámcové smlouvy, v písemné formě smlouva uzavřena nebyla.

93. K dodání zboží obchodní korporaci DIBAS žalovaný shrnul skutkový stav.

94. Dle faktur vydaných (jmenovitě uvedených v rozhodnutí) bylo od daně osvobozeno dodání zboží pro odběratele DIBAS ve zdaňovacím období leden 2013 až duben 2014, červen 2014 až červenec 2014 a září 2014 až únor 2015 v celkové výši 29 678 160 Kč.

95. Předmětné vysokozdvižné vozíky byly pořízeny u dodavatele MAN-TECH. Z předložených listu CMR správci daně vyplynulo, že předmětné vozíky byly v předmětných zdaňovacích obdobích žalobcem z místa nakládky v Praze, (v sídle žalobce), mimo února 2015 z Děčína a dopravcem obchodní korporací CARGO Vrbičany přepraveny z převážné části nákladním vozidlem s **registrační značkou X** a v březnu 2013 vozidlem s **registrační značkou X** do místa vykládky v Bratislavě, Klincová odběrateli DIBAS do jeho sídla.

96. Podle odpovědi na žádost o mezinárodní výměnu informací zajištěnou správcem daně v rámci jiného daňového řízení, je odběratel DIBAS pro příslušného správce dane nekontaktní. Sídlo odběratele DIBAS je evidováno na tzv. virtuálním sídle. Dle písemné reakce bývalého jednatele na předvolání předal veškeré účetnictví novému jednateli, ten na předvolání nereagoval vůbec.

97. Nový jednatel pan J. V. byl v trestním řízení vyslechnut Policií CR dne 29. 06. 2016. Ve své výpovědi uvedl, že mimo 20 000 Kč po přepisu obchodní společnosti DIBAS na jeho jméno, neobdržel žádné doklady či účetnictví.

98. K výzvě správce daně žalovaný uvedl, že předložením daňových dokladů, (jež však neobsahovaly odkaz na dopravu či přepravu) a doložením objednávek a navíc přepravních listů CMR, splnil podmínky pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu. Z důvodu, že nebyl dopravcem ani přepravcem zboží, nevyplňoval listy CMR, a proto nebyl ve smyslu příslušné mezinárodní úmluvy odesílatelem zboží. Listy CMR byly odvolatelem archivovány jen z důvodu doložení splnění podmínek osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, a to že zboží bylo skutečně přepraveno z tuzemska.

99. Žalobce dále uvedl, že podmínky spolupráce mezi smluvními partnery byly dohodnuty ústně formou rámcové smlouvy, v písemné formě smlouva uzavřena nebyla. K samotnému průběhu přepravy zboží odběrateli DIBAS žalobce uvedl, že zboží bylo naloženo v Děčíně za přítomnosti jednatele dodavatele a vyloženo v Bratislavě za přítomnosti bývalého jednatele odběratele pana J. přepravou zajištěnou odběratelem DIBAS. Obchodní korporace CARGO Vrbičany v tomto případě figurovala jako spedice. Dále uvedl, že již dne 18. 12. 2015 při protokolu o ústním jednání č. j. 7494013/15/2003-60562-110541 předložil správci daně veškeré důkazní prostředky, které obdržel od svého odběratele společnosti DIBAS.

100. Obdobným způsobem žalovaný rozhodl o odvolání žalobce napadeným **rozhodnutím ze dne 12. 3. 2018, č. j. 10767/18/5300-22441-708656**, (původně vedeno pod sp. zn. 8Af 13/2018), které se týkalo **zdaňovacího období květen 2014**.

101. Žalobce k osvobozenému plnění předložil faktury vydané za dodání vysokozdvižné manipulační techniky Balkancar nebo Tailift: - č. 1402013, pro VIDOL, s datem uskutečnění zdanitelného plnění (dále jen „DUZP“) dne 19. 05. 2014, ve výši 1 269 900 Kč a - č. 1402014, pro DIBAS, DUZP 19. 05. 2014, ve výši 1 356 600 Kč. Dále předložil dodací listy, objednávky, mezinárodní nákladní listy a faktury přijaté prokazující pořízení předmětného zboží od tuzemských plátců.

102. Správce daně ve vztahu k faktuře č. 1402013 vyšel z údajů vyplývajících z listu CMR, podle kterých předmětné vozíky byly odeslány žalobcem z místa nakládky v Praze a dopravcem obchodní korporací CARGO Vrbičany přepraveny nákladním vozidlem s registrační značkou X do místa vykládky v Bratislavě (sídlo odběratele).

103. Správce daně, realizoval šetření u třetích osob, ze kterých vyplynuly následující informace: - obchodní korporace CARGO Vrbičany přepravu vysokozdvižných vozíku nezajištovala, pouze vyplňovala kompletní přepravní dokumenty, a to na základě poskytnutých informací dodavatelem zboží, který zajištoval i přepravu zboží pro žalobce.

104. Korporace CARGO Vrbičany v šetřeném období nevlastnila žádný dopravní prostředek. Předmětné vozidlo s registrační značkou X provozuje obchodní korporace MANTECH.

105. Podle výpisu mýtných transakcí poskytnutých Ředitelstvím silnic a dálnic ČR, se předmětné vozidlo X v den uskutečnění přepravy nepohybovalo na žádném z mýtných úseku v České republice.

106. Odběratel VIDOL je pro příslušného správce dane nekontaktní. Sídlo odběratele VIDOL je evidováno na tzv. virtuálním sídle a na doručované písemnosti tato obchodní korporace nereaguje.

107. Podle faktury vydané č. 1402014 bylo od daně osvobozeno dodání zboží pro odběratele DIBAS, které bylo pořízeno u dodavatele BALKANCAR.

108. Z předloženého listu CMR správci daně vyplynulo, že předmětné vozíky byly v předmětném zdaňovacím období žalobcem z místa nakládky v Praze, Révová (bývalé sídlo žalobce) a dopravcem obchodní korporací CARGO Vrbičany přepraveny nákladním vozidlem s registrační značkou X do místa vykládky v Bratislavě, Klincová odběrateli DIBAS do jeho sídla.

109. Dle odpovědi na žádost o mezinárodní výměnu informací ze dne 26. 05. 2015, je odběratel DIBAS pro příslušného správce dane nekontaktní. Sídlo odběratele DIBAS je evidováno na tzv. virtuálním sídle. Dle písemné reakce bývalého jednatele na předvolání předal veškeré účetnictví novému jednateli, ten na předvolání nereagoval vůbec. Nový jednatel pan J. V. byl v trestním řízení vyslechnut Policií ČR dne 29. 06. 2016.

110. Dle výpisu mýtných transakcí poskytnutých Ředitelstvím silnic a dálnic ČR, se předmětné vozidlo X v den uskutečnění přepravy nepohybovalo na žádném z mýtných úseku v České republice.

111. K obdobným závěrům žalovaný dospěl též v napadeném rozhodnutí ze dne 12. 3. 2018, č. j. 10735/18/5300-22441-708656, týkající se zdaňovacího období srpen 2014.

112. Správci daně, vznikly pochybnosti o uplatněném nároku na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, který žalobce uplatnil v daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období srpen 2014. Z tohoto důvodu byl doručením výzvy k odstranění pochybností zahájen postup k odstranění pochybností. Žalobce předložil faktury vydané: - č. 1401155, pro osobu registrovanou k dani v jiném členském státe odběratele VIDOL, DUZP 20. 08. 2014, s předmětem plnění vysokozdvižná manipulační technika Balkancar, ve výši 1 264 800 Kč; - č. 1401156, pro osobu registrovanou k dani v jiném členském státe odběratele DIBAS, DUZP 20. 08. 2014, s předmětem plnění vysokozdvižná manipulační technika Balkancar a Tailift, ve výši 1 295 400 Kč. Dále předložil dodací listy, objednávky,

mezinárodní nákladní listy, bezhotovostní úhrady a faktury přijaté prokazující pořízení předmětného zboží od tuzemských plátců.

113. Podle předloženého listu CMR předmětné vozíky byly odeslány dne 20. 08. 2014 žalobcem z místa nakládky v Praze 3 a dopravcem obchodní korporací CARGO Vrbičany přepraveny nákladním vozidlem s registrační značkou X do místa vykládky v Bratislavě odběrateli VIDOL.

114. Správce daně, realizoval šetření u třetích osob, ze kterých vyplynuly následující informace: - obchodní korporace CARGO Vrbičany přepravu vysokozdvižných vozíku nezajištovala, pouze vyplňovala kompletní přepravní dokumenty, a to na základě poskytnutých informací dodavatelem zboží, který zajištoval i přepravu zboží pro žalobce.

115. Korporace CARGO Vrbičany v šetřeném období nevlastnila žádný dopravní prostředek. Předmětné vozidlo s registrační značkou X provozuje obchodní korporace MANTECH.

116. Podle výpisu mýtných transakcí poskytnutých Ředitelstvím silnic a dálnic ČR, se předmětné vozidlo X v den uskutečnění přepravy nepohybovalo na žádném z mýtných úseku v České republice.

117. Odběratel VIDOL je pro příslušného správce dane nekontaktní. Sídlo odběratele VIDOL je evidováno na tzv. virtuálním sídle a na doručované písemnosti tato obchodní korporace nereaguje.

118. K dodání zboží obchodní korporaci DIBAS žalovaný uvedl, že vysokozdvižné vozíky pro odběratele DIBAS byly ve zdaňovacím období srpen 2014 pořízeny u dodavatele MAN-TECH. Z předloženého listu CMR správci daně vyplynulo, že předmětné vozíky byly odeslány dne 20. 08. 2014 žalobcem z místa nakládky v Praze, Ke kapslovně (sídlo žalobce) a dopravcem obchodní korporací CARGO Vrbičany přepraveny nákladním vozidlem s registrační značkou X do místa vykládky v Bratislavě, Klincová odběrateli DIBAS do sídla.

119. Dle odpovědi na žádost o mezinárodní výměnu informací ze dne 26. 05. 2015, je odběratel DIBAS pro příslušného správce dane nekontaktní. Sídlo odběratele DIBAS je evidováno na tzv. virtuálním sídle. Dle písemné reakce bývalého jednatele na předvolání předal veškeré účetnictví novému jednateli, ten na předvolání nereagoval vůbec. Nový jednatel pan J. V. byl v trestním řízení vyslechnut Policií ČR dne 29. 06. 2016.

120. Dle výpisu mýtných transakcí poskytnutých Ředitelstvím silnic a dálnic ČR, se předmětné vozidlo X v den uskutečnění přepravy nepohybovalo na žádném z mýtných úseku v České republice.

121. Obdobným způsobem žalovaný rozhodl rovněž o odvolání žalobce napadeným **rozhodnutím ze dne 12. 3. 2018, č. j.** 10735/18/5300-22441-708656, (původně vedeno pod sp. zn. 8Af 14/2018), které se týkalo **zdaňovacího období srpen 2014**.

122. Žalovaný vyšel ze zjištění, že žalobce deklaroval v daňovém přiznání k DPH č. j. 5674509/14 za zdaňovací období srpen 2014 osvobozené plnění od DPH při dodání zboží do jiného členského státu, a to v celkové výši 2 560 200 Kč.

123. Postup k odstranění pochybností byl zahájen dne 16. 10. 2014, a to doručením výzvy k odstranění pochybností c. j. 5889616/14/20003-24902-109887, následně správce daně dne 18. 05. 2015 zahájil správce daně daňovou kontrolu v rozsahu postupu k odstranění pochybností.

124. Žalobce předložil faktury vydané:

- č. 1401155, pro osobu registrovanou k dani v jiném členském státe odběratele VIDOL, DUZP 20. 08. 2014, s předmětem plnění vysokozdvižná manipulační technika Balkancar, ve výši 1 264 800 Kč;

- č. 1401156, pro osobu registrovanou k dani v jiném členském státe odběratele DIBAS, DUZP 20. 08. 2014, s předmětem plnění vysokozdvižná manipulační technika Balkancar a Tailift, ve výši 1 295 400 Kč.

Dále předložil dodací listy, objednávky, mezinárodní nákladní listy, bezhotovostní úhrady a faktury přijaté prokazující pořízení předmětného zboží od tuzemských plátců.

125. Vysokozdvižné vozíky pro odběratele VIDOL byly pořízeny u odběratele BALKANCAR. Z předloženého listu CMR vyplynulo, že předmětné vozíky byly odeslány dne 20. 08. 2014 žalobcem z místa nakládky v Praze 3 a dopravcem obchodní korporací CARGO Vrbičany přepraveny nákladním vozidlem s registrační značkou X do místa vykládky v Bratislavě odběrateli VIDOL. Osobou oprávněnou jednat za CARGO Vrbičany byl v době uskutečnění zdanitelných plnění opět pan J. M., korporace CARGO Vrbičany zajištovala vystavení přepravních listu pro společnosti BALKANCAR a MAN-TECH.

126. Žalovaný z databáze evidence vozidel zjistil, že CARGO Vrbičany v šetřeném období nevlastnila žádný dopravní prostředek a vozidlo, které je uváděno na mezinárodních nákladních listech CMR, je ve vlastnictví jiného subjektu. Z databáze evidence vozidel bylo zjištěno, že předmětné vozidlo s registrační značkou X provozuje obchodní korporace MANTECH. - dle výpisu mýtných transakcí poskytnutých Ředitelstvím silnic a dálnic se předmětné vozidlo X dne 20. 08. 2014 nepohybovalo na žádném z mýtných úseku v České republice.

127. Dle odpovědi na žádost o mezinárodní výměnu informací zajištěnou správcem daně v rámci jiného daňového řízení, je odběratel VIDOL pro příslušného správce daně nekontaktní. Sídlo odběratele VIDOL je evidováno na tzv. virtuálním sídle a na doručované písemnosti tato obchodní korporace nereaguje. Předmětné zboží však bylo odběratelem VIDOL řádně přiznáno a zdaněno. Slovenskému správci daně, byly od odběratele VIDOL doručeny doklady korespondující s doklady předloženými žalobcem v rámci daňového řízení. Zboží měl dle sdělení správce daně převzít jednatel odběratele VIDOL pan Z. Š.

IV.

Posouzení věci

128. Městský soud v Praze (dále též jen jako „městský soud“, nebo jen „soud“) na základě žaloby, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přezkoumal napadená rozhodnutí, včetně řízení, která jejich vydání předcházela. Při přezkoumání rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

129. Městský soud předně konstatuje, že obecně o rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost se jedná mimo jiné tehdy, když je jeho výrok v rozporu s odůvodněním nebo rozhodnutí vůbec neobsahuje právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových

okolností nebo jeho důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, též rozsudek č. j. 2 Ads 33/2003 - 78). Rovněž to je případ rozhodnutí, jehož odůvodnění nedává smysl, z něhož by vyplývaly skutkové a právní důvody, které vedly správní orgán k vydání rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2003, č. j. 7 A 547/2002 - 24). Povinnost řádného odůvodnění rozhodnutí nelze mechanicky ztotožňovat s povinností poskytnout podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument uplatněný v žalobě. Odpověď na základní námitky v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na námitky dílčí a související (srov. rozsudky NSS ze dne 14. 2. 2013 č. j. 7 As 79/2012-54, ze dne 29. 8. 2013 č. j. 7 As 182/2012-58 a ze dne 19. 2. 2014 č. j. 1 Afs 88/2013-66).

130. Napadené rozhodnutí dostojí všem požadavkům, které jsou z hlediska přezkoumatelnosti jeho odůvodnění a povinnosti vypořádat se s odvolacími námitkami na ně jak zákonem, tak i na něj navazující judikaturou kladeny.

131. Není vadou, pokud se rozhodnutí shoduje se zjištěními, které správce daně vtělil do zprávy o daňové kontrole za situace, kdy se s těmito závěry plně ztotožňuje.

132. Městský soud v Praze k tomu uvádí, že v daňovém odvolacím řízení je důsledně uplatňován princip apelační, který nedává odvolacímu orgánu možnost zrušit rozhodnutí a vrátit věc správci daně prvního stupně k novému rozhodnutí. Podobně jako náprava vad rozhodnutí i vad řízení, jež vydání daňového rozhodnutí předcházela, musí proběhnout v rámci odvolacího řízení, neshledá-li nadřízený správce daně takové vady, je oprávněn vydané rozhodnutí odůvodnit skutkovými zjištěními a právními závěry správce daně, pokud se s nimi, jako v projednávané věci ztotožňuje.

133. Žalobce v rámci uplatněných žalobních námitek polemizuje se závěry napadených rozhodnutí s tím, že s vysokozdvižnými vozíky tradičně obchodoval. Žalovaný v napadeném rozhodnutí (bod 44) vytýká žalobci, že s odběrateli nesjednal smlouvu v písemné podobě, ke stanovení obchodních podmínek, zboží nepřebíral ani neuskladňoval a nesledoval běh a kvalitu zboží. Skutečnost, zda šlo o obchodní činnost již zavedenou nebo pro žalobce netypickou není ve věci zásadní. Žalovaný z uvedených okolností dovozuje, že žalobce nepřijal všechna opatření, která lze rozumně požadovat, aby prokázal nárok na osvobození od DPH.

134. Závěr žalovaného je v souladu se zjištěnými skutečnostmi a žalobce v průběhu daňového řízení a ani v podané žalobě neoznačil jediný relevantní důkaz (krom obecného tvrzení, že si obchodní partnery prověřil v dostupných registrech), že taková opatření přijal.

135. K právní podstatě sporu – splnění podmínek pro osvobození od DPH městský soud nejprve ve stručnosti připomíná judikaturní vymezená pravidla dokazování a přenášení důkazního břemene v daňovém řízení.

136. Obecně platí, že podle § 31 odst. 9 daňového řádu je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Jak judikoval Ústavní soud, daňový subjekt má povinnost prokázat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (nález ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, 130/1996 Sb.). Z obsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu pak vyplývá, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy [např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119 ve věci

EURO PRIM, spol. s r. o., část V a, nebo rozsudek ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86].

137. Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, však sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudek NSS ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008 - 68, obdobně rozsudek ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004 - 99). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů.

138. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu]. *"Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným.[...] Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné."* [rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, shodně též rozsudek č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, též nález ÚS sp. zn. II. ÚS 232/02, Sb. n. u., sv. 28, č. 134, s. 143, na s. 149].

139. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím [viz rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007 - 119 a rozsudek č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, shodně též rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, resp. ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 – 100].

140. Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH, *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.*

141. *„Aby plátce mohl osvobodit od daně zboží dodané do jiného členského státu, musejí být dle tohoto ustanovení splněny tři základní podmínky. Zboží musí být dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě, zboží musí být odesláno či přepraveno do jiného členského státu a doprava musí být zajištěna plátcem nebo pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou.*

142. *Plátce je povinen prokázat, že podmínky pro uplatnění osvobození od daně byly splněny. Je v kompetenci místně příslušného finančního úřadu posoudit, zda plátce prokázal splnění těchto podmínek dostatečným způsobem."* [BRANDEJS, Tomáš, Milena DRÁBOVÁ, Michal DUŠEK, Olga HOLUBOVÁ a Milan TOMÍČEK. § 64 Osvobození při dodání zboží do jiného členského státu. In: BRANDEJS, Tomáš, Milena DRÁBOVÁ, Michal DUŠEK, Olga HOLUBOVÁ a Milan TOMÍČEK. Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2021-3-23]. ASPI_ID KO235_2004CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.]

143. Z citovaného zákonného ustanovení vyplývá, že aby byl žalobci nárok na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu uznán, musí být naplnění všech podmínek citovaného zákonného ustanovení prokázáno.

144. Otázkou uplatňování osvobození od daně s nárokem na odpočet daně při dodání zboží do jiného členského státu se opakovaně zabývala judikatura Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudky ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012 - 45, ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014 - 49, ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015 - 30, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, č. 2172/2011 Sb. NSS) i Soudního dvora EU (např. rozsudek ze dne 6. 4. 2006, ve věci č. C-245/04, EMAG HandelEder OHG proti Finanzlandesdirektion für Kärnten, rozsudek ze dne 16. 12. 2010, ve věci č. C-430/09, Euro Tyre Holding BV proti Staatssecretaris van Financiën, rozsudek ze dne 27. 9. 2012, ve věci C-587/10, Vogtländische Straßen-, Tiefund Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch, či rozsudek ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-409/04, Teleos plc a další).

145. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, čj. 8 Afs 14/2010 – 95, platí, že: *"Důkazní břemeno o dodání zboží osvobozeného od daně z přidané hodnoty do jiného členského státu Evropské unie (§ 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty), tj. prokázání faktického odeslání zboží z tuzemska plátcem osobě registrované k dani z přidané hodnoty v jiném členském státě, leží na plátci, který zdanitelné plnění uskutečňuje. Písemné prohlášení kupujícího o přepravě zboží (§ 64 odst. 5 citovaného zákona) je způsobilým důkazem jen za předpokladu, že odpovídá zjištěnému skutkovému stavu. 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."*

146. Nověji se věci zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 82/2019 – 42, v němž uvedl: *„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).

147. Z uvedeného je zřejmé, že klíčová žalobní argumentace je nesprávná.

148. Předložením účetních dokladů, souhrnných hlášení a listů CMR žalobce splnil svou důkazní povinnost k prokázání svých tvrzení a bylo na správci daně, aby tyto důkazy nikoli vyvrátil, (jak se žalobce mylně domnívá), ale aby vlastní vyhledávací činností opatřil důkazy, které jsou s to deklarovaný obchodní případ znevěrohodnit a předkládané účetní doklady učinit neprůkaznými.

149. V projednávané věci (ve vztahu ke všem napadeným rozhodnutím) tak správce daně jednoznačně učinil.

150. Za klíčová městský soud pokládá dvě zcela zásadní skutková zjištění:

- Nekontaktnost odběratelů žalobce.
- Rozpor údajů uvedených v CMR se skutečností.

151. Žalobce namítá, že mu nemůže být kladeno k tíži, že jeho odběratelé jsou pro své správce daně nekontaktní. Tato skutečnost také žalobci k tíži kladena není, je však třeba konstatovat, že daňová tvrzení žalobce jsou z toho důvodu sotva prokazatelná, což však nelze přičítat daňovým orgánům. Důkazní břemeno by žalobce snáze unesl, pokud by bylo možné dodání zboží ověřit přímým dotazem na oba jeho odběratele. Pokud to učinit nelze, je na žalobci, aby prokázal deklarované dodání zboží jiným způsobem.

152. Z předložených mezinárodních přepravních listů k prokázání odeslání nebo přepravy zboží z tuzemska vyplývá, že odesílatelem zboží byl žalobce, který tuto skutečnost potvrdil svým razítkem a podpisem. Jako místem nakládky bylo uvedeno sídlo žalobce a místem ukončení přepravy zboží adresa odběratele. Jako dopravce byla uvedena obchodní korporace Cargo Vrbičany, která však přepravu zboží neprováděla, jen vystavovala přepravní listy

153. Podle obsahu dožádání ze dne 18. 9. 2015 (č. j. 198033/15/2507-60564-500565) se nakládka přepravovaného zboží uskutečnila v areálu dodavatelské firmy MAN-TECH Trading v Děčíně, vozidlem této firmy bylo převáženo a vykládka se uskutečnila v distribučním skladu této firmy v Senici. Nákladní vozidla, která měla přepravu provádět, vlastnila rovněž uvedená firma MAN – TECH.

154. Součástí spisu je prohlášení bývalého jednatele společnosti DIBAS J. J., který potvrdil, že převzal dodané zboží v sídle firmy dodavatele – Canela CZ a přemístil ho do sídla odběratele v jiném členském státě. Nepotvrzuje tedy přepravu zboží žalobcem. J. J. byl v daňovém řízení vyslechnut a uvedl, že společnost DIBAS žalobci platila za vysokozdvižné vozíky, které dále prodali odběratelům na Slovensku, přepravu objednala firma DIBAS, přepravní listy vystavovala firma Cargo Vrbičany, kdo přepravu prováděl, svědek nevěděl.

155. Svědek Š., jednatel společnosti VIDOL uvedl, že obchodoval se žalobcem dlouhodobě, avšak podrobnosti týkající se obchodování žádné neuvedl.

156. Z uvedeného vyplývá, že údaje uvedené na CMR neodpovídají skutečnosti. Žalovaný v napadeném rozhodnutí správně konstatuje, že žalobce pořízené zboží nepřevzal od dodavatele, neuskladnil ve svém skladu, neúčastnil se ani nakládky zboží u dodavatele ani vykládky u odběratele. Nekontroloval tak běh a kvalitu předmětného zboží. Vozidla užitá k údajné přepravě vlastnila jiná, než deklarovaná společnost a tato vozidla nebyla zachycena při průjezdu mýtnými branami v deklarovaný den přepravy.

157. *„Funkce nákladního listu je především důkazní, i když v některých případech může být jeho funkce rovněž konstitutivní (např. v případě použití otevřených vozidel bez plachet). Nákladní list je věrohodným důkazem o skutečnostech, které jsou v něm uvedeny. Pomocí nákladního listu je prokázán vznik přepravní smlouvy a její obsah, stejně jako skutečnost, že zásilka byla dopravcem převzata. Na druhou stranu nákladní list zůstává stále důkazním prostředkem a údaje v něm zapsané musejí odpovídat skutečnosti. Pokud tomu tak není, je možné prokázat opak - např. určitá osoba nemůže být považována za odesilatele jen proto, že její jméno figuruje v nákladním listu, pokud přepravní smlouvu neuzavřela“* [LOJDA, Jiří. Čl.9 (Domněnky založené nákladním listem). In: Lojda, Jiří Úmluva o přepravní smlouvě v mezinárodní

silniční dopravě (CMR): Komentář [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2021-4-12]. ASPI_ID KO11_1975CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.]

158. Předložením řádných nákladních listů (nákladních listů vystavených v souladu se skutečností) by žalobce unesl důkazní břemeno týkající se jeho nároku na osvobození od DPH. Šetřením správce daně však byla správnost údajů v nákladních listech zpochybněna ba vyvrácena.

159. Žalobce se při tom nemůže dovolávat své dobré víry, neboť, jak sám uvedl, o nesprávnosti nákladních listů věděl.

160. Závěr žalovaného, že žalobce neunesl důkazní břemeno o splnění podmínek dle § 64 zákona o DPH, je správný a na jeho správnosti ničeho nemění ani původní zjištění správce daně o možné účasti žalobce na daňovém podvodu. Žalovaný nepochybil, pokud potvrdil napadená rozhodnutí právě z toho důvodu, že neshledal podmínky uvedeného zákonného ustanovení za splněné s tím, že ze strany žalobce nedošlo k prokázání přepravy zboží do jiného členského státu. Za uvedené situace také nemohl být porušen princip neutrality DPH, neboť žalobci na osvobození od daně nárok nevznikl.

161. Co se týče poslední žalobní námitky, skutečnost, že žalovaný v napadených rozhodnutích zmínil výslech nového jednatele společnosti DIBAS pana V., nečiní rozhodnutí nezákonnými a není důvodem pro jejich zrušení. Žalovaný totiž z uvedeného neučinil ve věci žádné relevantní právní závěry.

IV.
Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

162. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného, kterým bylo odvolání žalobce zamítnuto, bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.

163. Výrok o nákladech řízení mají oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha, 13. duben 2021

JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.