



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

Investigation Scurities s.r.o., IČ 26826305,
se sídlem Olšanská 54/3, Praha 3 – Žižkov,
zastoupeného advokátem JUDr. Tomášem Vymazalem
se sídlem Wellnerova 1322/3C, Olomouc,

proti

žalovanému

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 9. 2018, č. j. 37002/18/5300-22443-711745,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

Základ sporu

1. Žalobce ve zdaňovacím období srpen 2013 uplatnil nárok na odpočet daně z přijatého plnění ve výši 1 132 020,- Kč ze základu daně 7 546 800,- Kč a to dle daňového dokladu od korporace Bass 08, s.r.o., Cacovice 63/2, Brno, DIČ: CZ28292596 (dále jen „Bass 08“) č. 2013006, s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 19. 8. 2013 a předmětem plnění uvedeným jako dodávka cukru krystal v množství 456 000 kg.
2. Dále uplatnil nárok na odpočet daně ve výši 945,- Kč ze základu daně 4 500,- Kč dle daňového dokladu č. 2013007, s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 20. 8. 2013 a předmětem plnění uvedeným jako skladné 22. 7. - 20. 8. 2013, taktéž s uvedeným dodavatelem Bass 08.
3. V souvislosti s nákupem cukru od korporace Bass 08 l v předmětném zdaňovacím období uplatnil i nárok na odpočet daně dle daňových dokladů vystavených dodavatelem FILO s.r.o., Rašínova 103/2, 602 00 Brno, DIČ: CZ29241367 (dále jen „FILO“), a to nárok na odpočet daně ve výši 1 713,60 Kč ze základu daně 8 160,40 Kč dle daňového dokladu č. 2601130318, s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 31. 7. 2013 a předmětem plnění uvedeným jako skladování zboží, manipulace – červenec 2013.
4. Dále uplatnil nárok na odpočet daně ve výši 1 050,- Kč ze základu daně 5 000,- Kč dle daňového dokladu č. 2601130364, s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 31. 8. 2013, předmětem plnění uvedeným jako nájemné nebytových prostor 08/2013.
5. Dále nárok na odpočet daně ve výši 8 668,80 Kč ze základu daně 41 280,20 Kč dle daňového dokladu č. 2601130365, s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 31. 8. 2013 a předmětem plnění uvedeným jako skladování zboží, manipulace – 08/2013.
6. Vedle toho žalobce v předmětném zdaňovacím období uplatnil v souvislosti s nákupem cukru od Bass 08 i nárok na odpočet daně dle daňových dokladů vystavených dodavatelem A-Z přeprava s.r.o., se sídlem Klimentská 1215/26, Nové Město, 110 00 Praha 1, DIČ: CZ29354871 (dále jen „A-Z přeprava“), a to nárok na odpočet daně ve výši 15 337,56 Kč ze základu daně 73 036,44 Kč dle daňového dokladu č. 2601130366, s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 6. 8. 2013 a předmětem plnění uvedeným jako doprava, mýtné.
7. Dále odpočet ve výši 17 129,07 Kč ze základu daně 81 566,93 Kč dle daňového dokladu č. 2601130419, s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 23. 8. 2013 a předmětem plnění uvedeným jako doprava, mýtné.
8. Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen jako „správce daně“) zahájil dne 2. 10. 2014 u žalobce daňovou kontrolu.
9. V průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že zboží mělo být v průběhu předmětného období a následujícího zdaňovacího období září 2013 prodáno maďarské společnosti KOMMERZ – IMPEX KORLATOLT, Felelossegu Tarsasag, 1063 Budapest, Sziv Utca 33, VAT: HU23951086 (dále jen „KOMMERZ – IMPEX KORLATOLT“ nebo jen „KOMERZ – IMPEX“).

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

10. Dle daňového dokladu č. 9020130002 ze dne 6. 8. 2013, s datem uskutečnění plnění dne 6. 8. 2013, mělo být odběrateli, KOMMERZ – IMPEX KORLATOLT dodáno 456 000 kg cukru v hodnotě 7 752 000,- Kč. Dle daňového dokladu č. 9020130003 mělo být dále dodáno KOMMERZ – IMPEX KORLATOLT 456 000 kg cukru, a to v měsíci září 2013, kdy se dodávky měly uskutečnit ve dnech 10. 9. – 13. 9. 2013.
11. Po provedeném dokazování dospěl prvoinstanční správce daně k závěru, že v průběhu daňové kontroly byly zjištěny skutečnosti, které svědčí o zapojení žalobce do podvodného jednání s cílem získání neoprávněné daňové výhody v podobě čerpání odpočtu DPH, a z tohoto důvodu nebyl žalobcem uplatněný nárok na odpočet na daň v celkové výši 1 176 864,03 Kč uznán.
12. Finanční úřad pro hlavní město Prahu, vydal dne 7. 11. 2016 platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2013, č. j. 7922651/16/2003-52521-110055, kterým žalobci vyměřil vlastní daňovou povinnost ve výši 1 563 277 Kč.
13. Žalobce podal proti platebnímu výměru odvolání, o němž rozhodl žalovaný tak, že napadené rozhodnutí změnil takto:

<i>I. Zdanitelná plnění (v Kč)</i>	<i>původní částka (v Kč)</i>	<i>nová částka</i>
<i>hodnota ř. 2 základ daně</i>	0	7 752 000
<i>hodnota ř. 2 daň na výstupu</i>	0	1 162 800
 <i>II. Ostatní plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně</i>		
<i>hodnota ř. 20 hodnota</i>	7 752 000	0
 <i>IV. Nárok na odpočet daně</i>		
<i>hodnota ř. 40 základ daně</i>	579 974	793 518
<i>hodnota ř. 40 daň na vstupu</i>	121 796	166 640
<i>hodnota ř. 41 základ daně</i>	109	7 546 909
<i>hodnota ř. 41 daň na vstupu</i>	16	1 132 036
<i>hodnota ř. 46 v plné výši</i>	1 264 648	2 441 512
 <i>V. Výpočet daně</i>		
<i>hodnota ř. 62</i>	2 800 925	3 963 725
<i>hodnota ř. 63</i>	1 264 648	2 441 512
<i>hodnota ř. 64</i>	1 536 277	1 522 213

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

Rozdíl mezi vyměřenou a tvrzenou daň ve výši 1 162 800 Kč je v náhradní lhůtě v souladu s § 139 odst. 3 daňového řádu splatný do 15 dnů ode dne nabytí právní moci rozhodnutí odvolacího orgánu na účet správce daně.

Všechny dále uvedené hodnoty v odvolání napadeném rozhodnutí ponechává odvolací orgán beze změny.

14. Žalovaný takto rozhodl poté, co dospěl k závěru, že v řešené věci nebyly splněny podmínky dané ust. § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“) stran žalobcem uplatněného osvobození ve výši 7 752 000,-- Kč při dodání zboží do jiného členského státu.
15. Žalobce se proti rozhodnutí žalovaného brání podanou žalobou.

II.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

16. Žalobce v první řadě namítl, že žalovaný porušil ustanovení § 64 ZDPH, podle kterého je osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu (dále jen „JČS“) upraveno tak, že dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.
17. Žalovaný dále porušil § 13 odst. 1 ZDPH, podle kterého se za dodání zboží rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník, a rovněž nesprávně vyhodnotil splnění podmínek dle ust. § 13 odst. 2 ZDPH, kdy podle tohoto ustanovení se dodáním zboží do JČS rozumí dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do JČS.
18. Vyjma porušení z uvedených ustanovení ZDPH, žalobce vytýká žalovanému porušení daňového řádu, zejména zásady zákonnosti podle ust. § 5 odst. 1 daňového řádu, zásady součinnosti podle § 6 odst. 3 daňového řádu a zásadu volného hodnocení důkazů podle § 8 odst. 1 daňového řádu.
19. Žalovaný, podle další žalobní námitky, dále porušil zásadu dvojinstančnosti, protože skutkové a právní závěry, na kterých stojí rozhodnutí o vyměření daně, vůbec nekorespondují se závěry prvoinstančního správce daně, a žalobci tak byla odepřena možnost, aby tyto závěry byly jako celek přezkoumány odvolacím orgánem.
20. Žalobce v podané žalobě obsáhle polemizuje s obsahem napadeného rozhodnutí. Konkrétně pak namítl následující.
21. Žalovaný nerozporoval tvrzení žalobce, že pořídil zboží, které bylo následně dodáváno zahraničnímu odběrateli, tj. společnosti KOMMERZ – IMPEX, a dokonce ani to, že zboží bylo dopraveno na území JČS, zde konkrétně do skladu v Senici na Slovensku, kde si zboží maďarský odběratel přebíral.
22. V bodě [41] napadeného rozhodnutí se uvádí, že není sporu o tom, že by předmětné zboží neexistovalo, ale že žalovaný má značnou pochybnost o faktickém naplnění těchto

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

podmínek žalobcem a na žalobce relevantně přeneseného důkazního břemene stran jeho tvrzení ve vztahu k jím uplatněnému osvobozenému dodání do JČS.

23. Použitá formulace podle žalobce vyvolává otázku, zda žalovaný vylučuje, že by došlo k dodání zboží do JČS, jelikož slovní spojení i značná pochybnost neznamena automaticky, že by dodání nemohlo proběhnout tak, jak je uvedeno v daňových dokladech a následně v daňovém přiznání žalobce.
24. V bodě [42] napadeného rozhodnutí, žalovaný uvedl, že nerozporuje, že žalobce správci daně předložil formálně správný předmětný daňový doklad č. 2 vystavený pro odběratele, maďarskou korporaci KOMMERZ – IMPEX KORLÁTOLT. Žalovaný však konstatuje, že v případě daňového dokladu, kterým žalobce prokazuje osvobození od daně při dodání zboží do JČS v souladu s ust. § 13 odst. 2 ZDPH a ust. § 64 ZDPH se jedná o doklad, který lze považovat pouze za formální důkazní prostředek, který sám o sobě ještě neprokazuje, že zboží bylo fakticky přepraveno z tuzemska do JČS, že bylo dodáno osobě registrované k dani v JČS a že jeho odběratelem byla společnost deklarovaná na daňovém dokladu, na kterou tak přešlo vlastnictví k danému zboží, tedy že byly i fakticky, nejen formálně, naplněny podmínky daně uvedenými ustanoveními. Tedy, i když doklad předložený odvolatelem formálně z hlediska náležitostí odpovídá zákonné úpravě, není sám o sobě způsobilý prokázat faktické uskutečnění zdanitelného plnění, je-li relevantním způsobem zpochybněna pravdivost údajů v něm uvedených.
25. Jak již bylo konstatováno, žalovaný dospěl k závěru, že na základě provedených důkazů neexistuje možnost, jak zpochybnit dopravu předmětného zboží (cukru) ze skladu v tuzemsku – Křižanovice u Bučovic do zahraničí, na území JČS, tedy do Senice na Slovensku. Žalovaný však tvrdí, že podstatou jeho pochybností je splnění podmínky, že právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, tj. právě osobu formálně uvedenou na předmětném daňovém dokladu č. 2 jako odběratel, maďarskou korporaci KOMMERZ – IMPEX KORLÁTOLT a s tím související, že bylo dodáno osobě registrované k dani v JČS.
26. Žalobcem byly předloženy zejména předmětný daňový doklad č. 2, dodací listy, nákladní listy, listy CMR, výpis z obchodního rejstříku pro společnost KOMMERZ-IMPEX, čestné prohlášení provozovatele skladu v Senici E. C.
27. Žalovaný uvedl, že dodací listy nepovažuje za věrohodné důkazní prostředky svědčící o faktickém uskutečnění tvrzených skutečností. Žalovaný svůj závěr dále rozvádí tak, že z věrohodného dodacího listu by údajně mělo vyplývat, *jak daná obchodní transakce skutečně probíhala, kolik osob bylo u předání předmětného plnění k přepravě, kdo a kde za dodavatele, odběratele, případně dopravce ověřoval splnění podmínek kontraktu stran např. kvality a množství, kdy se faktická stránka obchodní transakce začala uskutečňovat a kdy byla faktická stránka obchodní transakce ukončena, kdo a kde přebíral předmětné plnění v cílové stanici, opětovně s informací o množství, kvalitě a o tom, zda byly splněny všechny podmínky uzavřené spolupráce.*
28. K tomu žalobce namítá, že náležitosti dodacích listů nejsou stanoveny žádným právním předpisem a z praxe je známo, že požadavky, které požaduje žalovaný, tedy identifikace osob podepisujících dodací listy, identifikace dalších přítomných osob, detailní popis transakce, včetně potvrzení kvality, považují běžní obchodníci za zcela zbytečné a až absurdní, protože smyslem dodacího listu je především potvrzení skutečnosti, že došlo k předání zboží dodavatelem (prodávajícím) a jeho převzetí odběratelem (kupujícím). Podle

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

této teorie žalovaného by téměř žádný dodací list nemohl být považován za způsobilý důkaz k prokázání tvrzení, že zboží bylo skutečně dodáno.

29. K výpisu z obchodního rejstříku společnosti KOMMERZ - IMPEX žalovaný odkazuje na závěry prvoinstančního správce daně, když uvedl, že *výpis z maďarského obchodního rejstříku měl dle daňového subjektu prokázat, že jednal s péčí řádného hospodáře, když si tyto skutečnosti ověřoval před zahájením obchodování s touto společností*. Žalovaný však uvedl, že z předloženého výpisu zjistil, že v posledním řádku je uvedeno, že „*Databáze byla naposledy aktualizována 2013.08.07*“ (tedy 7. 8. 2013), k čemuž prvoinstanční správce daně a v souladu s ním i žalovaný uvedli, že tento výpis nebyl přijat jako důkaz, že si daňový subjekt ověřoval informace o svém odběrateli před zahájením obchodování. Žalovaný totiž konstatoval, že v předmětném daňovém dokladu je uvedeno datum uskutečnění plnění dne 6. 8. 2013.
30. Hodnocení výpisu z obchodního rejstříku je podle námitky žalobce neobjektivní a zavádějící, neboť je zcela nepodstatné, kdy došlo k vytištění tohoto výpisu z obchodního rejstříku, když je naopak nesporné, že tyto informace byly zjišťovány k datu 18. 6. 2013. Datum uvedený ke dni vytištění výpisu neznamena, že žalobce neměl tyto informace, resp. náhled výpisu k dispozici dříve, a také je zřejmé, že i datum vytištění koresponduje s datem dodávek cukru do skladu v Senici na Slovensku (5. - 6. 8. 2013 a 21. - 28. 8. 2013).
31. Závěr žalovaného, že žalobce nemohl být na základě informací vedených v maďarském obchodním rejstříku ke společnosti KOMMERZ - IMPEX v dobré víře, že tato společnost je řádně založenou a existující obchodní korporací, která je způsobilá uzavřít kupní smlouvu a odebrat od žalobce zboží žalobce označil za spekulativní.
32. Pokud žalobce obdržel od svého obchodního partnera výpis z obchodního rejstříku, v kterém je A. M. uveden jako osoba oprávněná jednat za tuto společnost, neměl žalobce žádnou legální možnost, jak si tyto informace jinak ověřit, a nelze mu klást k tíži, že tento údaj ověřil a byl tak v dobré víře, že obchoduje se subjektem, který je řádně zapsán v obchodním rejstříku a vystupuje za něj osoba, která je podle stavu zápisů v obchodním rejstříku oprávněna jednat. Rovněž i doložení registrace k dani, které žalovaný ani prvoinstanční správce daně nerozporovali, jednoznačně svědčí ve prospěch žalobce a jeho dobré víry.
33. Žalobce dále v podané žalobě polemizuje s hodnocením listiny označené jako „čestné prehlásenie“, ve které pan E. C. potvrdil informace, které byly dříve zjištěny při místním šetření prováděném slovenskou daňovou správou.
34. Žalovaný však toto prohlášení E. C. hodnotí negativně s tím, že považuje za podezřelé, že si tato osoba podrobněji vybavila, resp. uvedla okolnosti předávání zboží maďarskému partnerovi jednak v srpnu 2013 a dále ve dnech 10. - 13. 9. 2013. Žalovaný toto zpřesnění prohlášení E. C. spojuje s nahlížením žalobce do spisového materiálu dne 3. 6. 2014 a dovozuje, že E. C. byl patrně instruován žalobcem k tomu, jak své čestné prohlášení upřesnit.
35. K tomu žalobce namítl, že v průběhu řízení neměl možnost, aby se účastnil výslechu tohoto svědka a nebylo tak možno zjistit, zda informace podávané E. C. v jeho čestném prohlášení jsou autentické.
36. Žalobce namítl, že žalovaný a prvoinstanční správce daně zkrátily právo žalobce na to, aby byl přítomen u výslechu svědka, což nelze obejít tvrzením, že slovenská daňová správa

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

tuto osobu nevyslýchala, resp. formálně nevedla úkon jako výslech svědka, ale pouze prováděla místní šetření, v rámci kterého kladla E. C. dotazy.

37. Žalobce poukázal na to, že E. C., při místním šetření i ve svém čestném prohlášení potvrdil dodání zboží do skladu v Senici. E. C. rovněž potvrdil uzavření smlouvy s maďarskou společností KOMMERZ - IMPEX a také uvedl, že se během měsíce srpna 2013 měl překládat cukr krystal kamionu s českou registrační značkou na kamion s maďarskou registrační značkou. Potvrdil, že se během srpna uskutečnily dvě dodávky cukru ve dnech 5. až 6. 8. 2013 a 21. až 23. 8. 2013. Jestliže by žalobce měl možnost být přítomen při výslechu tohoto svědka, mohly mu být kladeny doplňující otázky například k tomu, jakým způsobem a s kým za společnost KOMMERZ – IMPEX smlouvu uzavíral, což opět mohlo potvrdit, že obchodní případ skutečně proběhl tak, jak tvrdí žalobce.
38. Žalovaný dále odmítl jako důkaz čestné prohlášení v maďarském jazyce, které bylo přeloženo do češtiny a opatřené razítkem korporace KOMMERZ - IMPEX, protože podle žalovaného je vyloučeno, aby tato listina mohla sloužit k důkazu, protože bylo následně zjištěno, že osoba A. M. je neexistující, resp. její průkaz totožnosti byl shledán jako falešný.
39. Žalobce má za to, že tyto skutečnosti neměly být hodnoceny v neprospěch žalobce.
40. Žalovanému vytýká, že se nezabýval tím, zda osoby vystupující za společnost KOMMERZ-IMPEX nejednaly podvodně ke škodě žalobce a ve svůj prospěch. Je totiž zřejmé, že daňová povinnost k dani z přidané hodnoty by tížila maďarskou společností, která při dovozu zboží měla odvést daň, od které byl v souvislosti s dodáním zboží do JČS osvobozen žalobce.
41. Současně namítl, že žalovaný i prvoinstanční správce daně tak evidentně opomněli hodnotit celou transakci v její úplnosti, protože v průběhu daňového řízení bylo nepochybně zjištěno, že žalobci byla uhrazena v plné výši kupní cena účtovaná jednotlivými daňovými doklady. Z tohoto je zřejmé, že se nemohlo jednat o předstíraný právní vztah, a v souvislosti s dalšími provedenými důkazy je zjevné, že žalobce splnil svou povinnost dodat zboží, tj. umožnit nabýt vlastnické právo odběrateli, a za to obdržel protiplnění.
42. Hodnocení svědeckých výpovědí žalobce označil za nikoli správné a zákonné, porušující § 8 odst. 1 daňového řádu, tedy zásadu volného hodnocení důkazů.
43. Žalovaný pouze hledal formální důvody pro to, aby mohl uvést, že žádnou ze svědeckých výpovědí neosvědčil jako důkaz.
44. Žalobce trval na tom, že doplňující svědecké výpovědi nejsou osamocenými důkazy, z kterých by bylo možno dovodit dopravu zboží – cukru na území jiného členského státu a předání tohoto zboží, tedy i převedení vlastnického práva na společnost KOMMERZ - IMPEX. Mezi důkazy provedenými správcem daně jsou doklady o přepravě zboží s potvrzením o převzetí zboží ze strany maďarského odběratele. Je přitom nesporné, že nákladní automobily přepravce K. K. se pohybovaly na trase ze skladu v Křižanovicích do Senice na Slovensku, byly získány výpisy z mýtných bran, které tuto trasu rovněž potvrzovaly.
45. Ke svědeckým výpovědím žalobce uvedl, že jedině u svědka J. K. lze souhlasit s hodnocením tohoto důkazu, protože z této výpovědi skutečně nevyplývají žádné konkrétní skutečnosti podstatné pro posouzení věci.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

46. Oproti tomu svědek P. T. uvedl, že si pamatuje na dvě přepravy, že se cukr přepravoval ve vacích, popsal, jak vypadá vak a jak se s ním manipuluje, což jsou dostatečně konkrétní skutečnosti, z kterých lze v souladu s listinnými důkazy předloženými žalobcem a dalšími svědeckými výpověďmi dovodit, že se dodání do JČS uskutečnilo. Je logické, že řidič nákladního automobilu nebude schopen potvrdit při množství přeprav, které ročně uskuteční, jakému odběrateli konkrétně zboží předával, což však nelze klást žalobci k tíži. Tyto skutečnosti přitom vyplývají z předložených listinných důkazů. Podstatné je, že svědek T. uvedl, že zboží - cukr byl překládán z jeho automobilu na jiný nákladní vůz, a nepotvrzuje se tak hypotéza žalovaného, že zboží snad nebylo vyvezeno či dodáno do JČS.
47. Obdobně k výpovědi svědka O. S. žalovaný uvedl, že ani tento důkaz nebyl osvědčen ve prospěch daňového subjektu, kdy je spatřována nevěrohodnost svědka naopak v tom, že si údajně příliš konkrétně vzpomínal na skutečnosti staré 5 let.
48. Žalobce má za to, že odpovědi svědka S. lze považovat za konzistentní a logické a nijak nevybočující z toho, co by si mohl či měl pamatovat. Tímto způsobem, kterým postupuje žalovaný, by bylo možno znevěrohodnit prakticky každého svědka jenom s poukazem na časový odstup jeho svědecké výpovědi od popisovaných událostí. V rámci hodnocení výpovědi žalovaný poukazuje na údajný nesoulad poznámek uvedených v sešitě – evidenci přeprav za rok 2013 s tím, že svědek měl provést přepravu v sobotu 17. 8. 2013 do Senice (v sešitě mělo být uvedeno jiné místo).
49. K tomu žalobce uvedl, že přeprava ze dne 5. 8. 2013 není žádným způsobem zpochybňována, a žalovaný zpětně hledá rozpory tam, kde je bylo možno vyjasnit při provádění svědecké výpovědi. Podle žalobce není zřejmé, které konkrétní skutečnosti a tvrzení svědka S. se zdají být žalovanému jako nepravděpodobně konkrétní, když svědek si nevybavoval žádná naprosto detailní fakta, ale popisoval spíše místa nakládky a vykládky, způsob manipulace se zbožím, popsal jednoho člověka, na kterého si pamatoval, a dále se vyjadřoval ke standardním procesům při nakládce a vykládce zboží. Z tohoto hlediska nelze vidět na výpovědi svědka S. nic zarážejícího a překvapivého. Podstatné z hlediska rozporovaných skutečností je to, že potvrdil převzetí zboží a přeložení dopravovaného cukru „Maďarem“, což opět koresponduje s dalšími důkazy.
50. Ve vztahu ke svědkovi K. K. žalovaný uvedl, že přestože tato osoba „nešetřila“ detaily stran místa nakládky či stran tras přepravy, nemůže žalovaný osvědčit ani tuto výpověď jako důkaz o žalobcem tvrzených skutečnostech. Důvodem má být „absence důkazního potenciálu ve vztahu k tvrzení odvolatele“. Žalovaný poukazuje konkrétně na pasáž, kde svědek uvedl, že neví, jestli byl v místě dodání kupující, že tam byl skladník a pár lidí kolem.
51. K tomu žalobce namítl, že je otázkou, koho žalovaný míní kupujícím, nebývá obvyklé, aby statutární zástupce společnosti byl při přijímání zboží, protože toto bývá samozřejmě úkolem zaměstnanců společnosti, nebo osob, které jsou na takovou práci najaty. Pokud svědek K. nebyl schopen přímo uvést osoby, kterým se zboží předávalo, je to přirozené, protože při množství doprav a předávání dopravovaného zboží by bylo absurdní, aby si svědek vybavoval konkrétní jména, navíc zřejmě cizích státních příslušníků. Na druhou stranu ale žalovaný zjevně přehlíží skutečnost, že tento svědek, stejně jako předchozí dva zmiňovaní, potvrdil, že uskutečnění přepravy zboží se potvrzovalo na dokladu CMR a dodacím listu, kde je stvrzeno převzetí zboží kupujícím, tj. maďarskou společností KOMMERZ - IMPEX. Potvrdil rovněž, že v době, kdy on osobně dovezl přepravovaný

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

cukr do Senice, byl v místě vykládky jiný kamion s maďarskou značkou, a rovněž, že v místě byl pan E. C. Není tedy pravdou, že by svědecká výpověď neměla důkazní potenciál k prokázání tvrzení daňového subjektu, že došlo k přepravě zboží subjektu do JČS.

52. Jak žalobce dále uvedl, v bodě [57] žalovaný shrnul důvody svého rozhodnutí, uvedl, že žalobce byl povinen prokázat tvrzenou oprávněnost osvobození od daně, tedy naplnění podmínek vyplývajících z § 64 ZDPH, tedy že

co se týče první podmínky – došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník – dle žalovaného nebylo odvolatelem relevantně prokázáno, že předmětné plnění převzala právě korporace KOMMERZ – IMPEX KORLÁTOLT a tedy, že právě korporace KOMMERZ – IMPEX KORLÁTOLT mohla s předmětným plněním nakládat jako vlastník.

- co se týče druhé podmínky – zboží bylo odesláno či přepraveno do JČS.

- co se týče třetí podmínky – zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v JČS – dle žalovaného tato splněna nebyla, neboť žalobce nepředložil věrohodný důkazní prostředek o tom, že korporace KOMMERZ – IMPEX KORLÁTOLT předmětné plnění skutečně přijala, když toto nebylo postaveno na jisto ani na základě odpovědi maďarské daňové správy, že předmětné plnění z JČS (České republiky) tato korporace nepřiznala.

53. Žalovaný vytýká žalobci, že si nezajistil takové relevantní a věrohodné důkazní prostředky, které by svědčily v jeho prospěch a které by odvolací orgán mohl vyhodnotit jako důkazy o faktickém uskutečnění žalobcem tvrzených skutečností, tedy údajně nikoliv pouze to, že zboží opustilo území ČR a bylo dopraveno na Slovensko, ale především skutečnost, že zboží bylo předáno odběrateli KOMMERZ - IMPEX, resp. osobě oprávněné za ni jednat. Žalovaný v této souvislosti uvádí, že neklade k tíži žalobce, že osoba A. M., která byla uvedena jako jednatel společnosti KOMMERZ - IMPEX, neexistuje. Žalobci je však vytýkáno, že se údajně při jednání s odběratelem KOMMERZ - IMPEX nechoval jako řádný hospodář, protože si údajně nezajistil takové podklady či listiny, kterými by mohl osvědčit svou dobrou víru o naplnění podmínek osvobození od daně.
54. Žalovaný pod bodem 60 napadeného rozhodnutí klade žalobci za vinu, že správci daně nesdělil žádné konkrétní skutečnosti stran jednání, které vedly k uzavření předmětných transakcí, například kde a s kým jednal, jak si ověřoval, že jednal s osobou oprávněnou jednat za uvedenou korporaci, že nedoložil žádnou korespondenci, což údajně nesvědčí o dobré víře žalobce, že jeho následné dodávky cukru do slovenské Senice jsou skutečně určeny zamýšlenému subjektu.
55. Žalobce závěry žalovaného označuje za překvapivé, s tím, že je žalovaný uvedl až na samotný závěr daňového řízení, tedy do rozhodnutí o odvolání. Zde je totiž zcela nově argumentováno tím, že žalovaný mohl či měl prokázat svou dobrou víru o naplnění podmínek osvobození od daně při dodání do JČS také prostřednictvím detailního popisu průběhu uzavření obchodu, tj. sjednání kupní smlouvy na dodávky zboží – cukru. Takový postup žalovaného je zcela v rozporu se základními zásadami daňového řízení, zejména se zásadou rovného procesního postavení zakotvenou v § 6 daňového řádu, z kterého vyplývá, že by mělo být postupováno v součinnosti s daňovým subjektem a měla by mu být poskytována procesní poučení, tak aby mohl řádně uplatnit svá práva. Je zjevným porušením těchto pravidel, když žalovaný až na závěr uvede, že žalobce měl údajně tvrdit a navrhopvat důkazy i k samotnému uzavření transakce s maďarskou společností, přestože toto nikdy nebylo zpochybňováno ani prvoinstančním orgánem, ani žalovaným až do

doby vydání rozhodnutí. Navíc je nutno třeba uvést, že žalovaný měl i tak k dispozici další důkazy, z kterých vyplývalo, že došlo jak k dodání zboží, tak i k poskytnutí protiplnění ze strany společnosti KOMMERZ - IMPEX, tj. k zaplacení kupní ceny. Žalovaný úhradu kupní ceny od maďarského partnera nezpochybnil, resp. se jí vůbec nezabýval, z čehož opět vyplývá, že jeho hodnocení důkazů je kusé a jednostranné.

56. Žalobci je rovněž vytýkáno, že si nedobře zdokumentoval obchodní transakce pro potřebu unesení na něj přeneseného důkazního břemene. K tomu žalobce uvedl, že jeho dobrou víru nemohou osvědčit ani jím předložené nákladní listy CMR, protože údajně díky absenci vyplnění povinných údajů ze strany žalobce nemohou prokazovat tvrzené. Tyto závěry jsou zjevně nesprávné, protože i v situaci, kdy nákladní list CMR neobsahuje veškeré údaje, které jsou požadovány obecně závaznými předpisy, může přesto taková listina sloužit jako důkaz, což ostatně vyplývá z ustanovení § 93 odst. 1 daňového řádu. Nehledě na formální nedostatek v CMR listech, tedy v nevyplnění údaje odesílatele, měl být CMR list naopak správně vyhodnocen jako důkaz svědčící o předání a převzetí zboží.
57. V napadeném rozhodnutí žalovaný dále uvádí, že žalobce nepředložil žádný podklad pro požadavek na to, aby zboží bylo dodáváno maďarskému odběrateli právě do Senice, a že tak údajně rezignoval na jistotu, komu vlastně své zboží vozí a předává, a nepřijal žádná opatření pro získání jistoty stran předání plnění právě maďarskému plátcí. V případě, že by žalobci byla sdělena tato pochybnost ohledně toho, jakým způsobem bylo dohodnuto místo dodání zboží, mohl tyto skutečnosti samozřejmě doložit či potvrdit například svědeckou výpovědí, protože je zcela nereálný a nesmyslný požadavek žalovaného, aby všechny skutečnosti byly formálně doloženy listinami nebo jinými důkazy podle představ žalovaného. Je tak zřejmé, že posuzování ze strany žalovaného se zcela rozchází s běžnou obchodní praxí a realitou, protože obchody s běžným zbožím, jako je například cukr, probíhají neformálně.
58. Jako zcela nestandardní žalobce označil požadavek žalovaného, aby bylo požadováno od odběratele formální doložení oprávněnosti řadových pracovníků jednat za odběratele. To se při přejímání zboží prakticky vůbec neděje, je dostačující, pokud jsou ti, kdo zboží přijímají, „vybaveni“ například razítkem. Pro dodavatele je hlavně podstatné, zda je mu dodávka uhrazena. Žalobce nemohl žádným způsobem ovlivnit to, že společnost KOMMERZ - IMPEX nepřizná plnění, které obdržela od dodavatele z JČS, a že nesplní svoji zákonnou povinnost odvést daň.
59. Závěry žalovaného včetně poukazu na rozhodnutí NSS (rozsudek ze dne 30. 7. 2010 č. j. 8 Afs 14/2010-195, potvrzeno např. rozsudkem NSS ze dne 19. 12. 2014 č. j. 8 Afs 75/2012-14), jsou podle žalobce v dané situaci nelogické, protože ve věci naopak bylo prokázáno plnění intrakomunitární, když ani žalovaný, ani prvoinstanční správce daně netvrdili, že by zboží bylo pouze „na oko“ vyvezeno na Slovensko a poté dovezeno zpět a dodáno plátcí daně se sídlem v ČR.
60. Závěrům žalovaného odporuje i jeho konstatování v rámci bodu [60] napadeného rozhodnutí, kdy žalovaný přiznává, že někteří řidiči, kteří byli vyslechnuti jako svědci, potvrdili přítomnost maďarských kamionů v Senici. Tento fakt vzal správce daně v potaz a nikterak ho proto nezpochybňuje. Přestože to žalovaný přímo ve svém rozhodnutí neuvádí, tak je zřejmé, že podstatou nepřiznání osvobození od daně je v tomto případě skutečnost, že společnost KOMMERZ - IMPEX nepřiznala přijetí plnění z JČS a daň neodvedla a také to, že bylo zjištěno, že za společnost vystupovala osoba s falešnou

identitou, což jsou však okolnosti, které žalobce nemohl nijak ovlivnit a nemůže se stát rukojmím za plnění daňových povinností jiného subjektu, navíc zahraničního.

61. Žalobce v další části žaloby polemizuje se závěry napadeného rozhodnutí. Jak uvedl, v rámci bodu [67] až [69] žalovaný opětovně vytýká žalobci s poukazem na judikaturu SDEU (rozsudek ve věci C-409/04 Teleos ze dne 27. 9. 2007, Kittel, Mahagében), že není v rozporu s unijním právem požadovat po daňových subjektech, které si nárokují odpočet daně, aby přijaly veškerá opatření, která lze s ohledem na okolnosti daného případu rozumně požadovat, aby tak zajistily svou neúčast na daňovém podvodu.
62. K tomu žalobce klade otázku, jaká jiná opatření mohl žalobce v dané situaci provést, když měl k dispozici výpis z obchodního rejstříku společnosti KOMMERZ - IMPEX, potvrzení o registraci k dani, obchod proběhl z pohledu žalobce jako prodávajícího standardně, tj. obdržel úplatu, došlo k dodání a převzetí zboží, a až následně bylo zjištěno, že maďarský odběratel plnění nepřiznal a neodvedl daň.
63. Žalobce dále namítl, že v řízení došlo k porušení principu dvojinstančnosti daňového řízení, prakticky veškeré odvolací námitky byly bezpředmětné, protože žalovaný věc posoudil od základu zcela odlišně a vůbec nevěnoval pozornost otázkám, které považoval za sporné prvoinstanční správce daně, a na něž se tedy soustředil i žalobce v rámci své procesní aktivity před správcem daně v prvním stupni. Podle žalobce nelze mechanicky tvrdit, že pokaždé, když je účastníkovi daňového řízení dána odvolacím orgánem možnost reagovat na odlišné skutkové či právní závěry, je dodržena zásada dvojinstančnosti. V tomto případě je skutkové i právní hodnocení prakticky od začátku do konce zcela nové a z velké části i překvapivé, což znamená, že žalobci nebyla dána možnost na tyto závěry reagovat. Jak již bylo uvedeno až v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí, žalobce zjistil, že žalovaný považoval údajně za sporné nebo neprokázané, zda a jakým způsobem došlo k uzavření smlouvy mezi žalobcem a společností KOMMERZ - IMPEX, což údajně je jedním ze stěžejních důvodů, pro které nelze žalobci přiznat dobrou víru pro osvobození od daně při dodání do JČS.
64. Žalobce uvedl, že byl seznámen oznámením – „seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ se zásadní změnou právního názoru, je však zřejmé, že s ohledem na zcela nový náhled žalovaného na tuto věc by bylo namístě, aby došlo ke zrušení rozhodnutí a vrácení prvoinstančnímu správci daně, tak aby tento sám znovu vyhodnotil důkazy a aby žalobci byla dána adekvátní možnost na toto reagovat. Namísto toho byla žalobci poskytnuta pouze lhůta 15 dnů, aby se vyjádřil k závěrům a navrhl důkazy, přestože bylo zřejmé, že žalovaný již vlastně rozhodl předem, s ohledem na podrobné vyhodnocení důkazů uvedených v daném seznámení se se zjištěnými skutečnostmi. Tomu ostatně odpovídalo i vyhodnocení jednotlivých výsledků svědků, které žalobce navrhl v rámci poskytnuté 15 denní lhůtě. Jinými slovy lze uvést, že přestože přinejmenším svědkové J. K., P. T. a K. K. potvrdili skutečnosti významné v tomto řízení, tedy dopravu zboží na Slovensko a jeho předání maďarskému odběrateli, byly jejich výpovědi vyhodnoceny tak, jak bylo možno očekávat, tedy z pohledu již předem připravených skutkových a právních závěrů žalovaného jakožto odvolacího orgánu. Lze obtížně uvěřit tomu, že zásada dvojinstančnosti je zachována tam, kde odvolací orgán nahradí téměř veškeré skutkové i právní závěry prvoinstančního správce daně s tím, že formálně poskytne daňovému subjektu možnost se vyjádřit, aniž by však efektivně mohlo dojít k přezkoumání těchto změněných skutkových a právních závěrů odvolacího orgánu.

65. Žalobce dále napadenému rozhodnutí vytýká, že v jeho závěrečné části konkrétně v bodech [91] až [96], žalovaný obsáhle odůvodňuje neprovedení důkazního prostředku – výpovědi E. C., který žalovaný označuje jako nadbytečný, údajně s odkazem na rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. I ÚS 118/09. Žalovaný dále obsáhle popisuje, že žalobce navrhoval již ve vyjádření ze dne 29. 12. 2014 výslech této osoby. Návrh byl odůvodněn ze strany žalobce především tím, že E. C. by měl být schopen se vyjádřit k uskutečnění jednotlivých dodávek cukru pro maďarského odběratele ve skladu v Senici na Slovensku.
66. Žalovaný tvrdí, že při místním šetření nebyla provedena svědecká výpověď, tak jak je upravena příslušnými ustanoveními daňového řádu. Nepochybně při hodnocení povahy procesního úkonu není rozhodující jeho formální označení, ale naopak skutečný obsah a způsob provádění úkonu. V tomto případě nepochybně došlo k výsledku svědka E. C. a z informací, které sdělil slovenské daňové správě, čerpal jak prvoinstanční správce daně, tak i žalovaný. Žalovaný dále v podstatě obviňuje žalobce z údajných procesních obstrukcí, protože v bodě [95] rozhodnutí uvádí, že odvolatel teprve až v návaznosti na seznámení č. 2 údajně zjistil, že by dle něj bylo vhodné provést (či dle žalobce – odvolatele zopakovat, s čímž se však neztotožňuje žalovaný – odvolací orgán) svědeckou výpověď E. C. Takové hodnocení zjevně porušuje zásadu rovnosti a součinnosti, když navíc sám žalovaný uvedl, že původně tento návrh předložil žalobce již v rámci svého vyjádření v roce 2014. Není jeho chybou, že jak prvoinstanční správce daně, tak i žalovaný na jeho návrhy nereagovali. Co se týče údajných obstrukcí a délky řízení, je třeba upozornit na skutečnost, že žalobce podal odvolání dne 7. 12. 2016 a žalovaný zaslal „seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ až dne 7. 3. 2018, tedy více než rok po podání odvolání. K žádným prodlevám na straně žalobce tedy v rámci tohoto řízení nedocházelo.
67. Žalovaný navrhl, aby žaloba byla zamítnuta.
68. V písemném vyjádření uvedl, že pokud daňový subjekt uplatňuje nárok na osvobození dodání zboží do JČS od daně, je nezbytné, aby v okamžiku vystavení daňového dokladu na uskutečněné zdanitelné plnění osvobozené od DPH disponoval věrohodnými a objektivními důkazy, že zboží skutečně bylo v souladu s požadavkem daňové neutrality dodáno do JČS, kde má být užíváno či spotřebováno konečným zákazníkem. Jen tak může být v dobré víře ohledně toho, zda v budoucnu unese své důkazní břemeno ve vztahu k oprávněnosti tohoto nároku, potažmo v dobré víře, zda byly hmotněprávní podmínky pro vznik nároku vůbec naplněny.
69. Aby bylo možné uplatnit nárok na osvobození od DPH při dodání zboží do JČS, musí být splněny tři hmotněprávní podmínky kumulativně, a to: 1. právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, 2. zboží bylo odesláno nebo přepraveno do JČS a v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy zboží fyzicky opustilo území České republiky a 3. zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v JČS.
70. I když měl žalobce k dispozici formálně bezvadný daňový doklad, na jehož základě si uplatňoval osvobození od daně dle § 64 ZDPH a v rámci daňové kontroly předložil další důkazní prostředky formou listin, žalovaný na základě zjištěných skutečností získal značné pochybnosti o faktickém naplnění těchto podmínek ve vztahu k uplatněnému osvobozenému dodání zboží do JČS, a to, že právo nakládat s plněním jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, tj. osobu uvedenou na předmětném daňovém dokladu jako

odběratel (maďarskou korporaci KOMMERZ – IMPEX KORLÁTOLT), a že bylo dodáno osobě registrované k dani v JČS.

71. Dle daňového dokladu č. 9020130002 ze dne 6. 8. 2013, s datem uskutečnění plnění dne 6. 8. 2013, mělo být odběrateli, korporaci KOMMERZ – IMPEX KORLÁTOLT dodáno 456 000 kg cukru v hodnotě 7 752 000,- Kč (dále jen „předmětný daňový doklad“). Uvedené dodání cukru mělo být v průběhu měsíce srpna 2013 uskutečněno celkem v 19 samostatných dodávkách (19 jízd do Senice na Slovensku a 19 samostatných dodacích listů). Z dodacích listů však není zřejmé, kde k tomuto dodání došlo, údaj o místě dodávky není uveden a chybí také vyplnění údaje o datu vystavení těchto dodacích listů, bez stvrzení razítkem odběratele.
72. Na návrh žalobce, aby byl jako důkazní prostředek proveden výslech svědka A. M., jednatele korporace KOMMERZ – IMPEX KORLÁTOLT, bylo v rámci žádosti o mezinárodní výměru informací rumunskou daňovou správou zjištěno, že identifikační číslo dokladu totožnosti A. M., zaslané rumunské daňové správě je falešné a osoba s uvedeným identifikačním číslem neexistuje.
73. Dle údajů uvedených v nákladních listech CMR a dodacích listech mělo být zboží převezeno na adresu ul. Ž. X, Senica, Slovenská republika. Majitelem nemovitosti na uvedené adrese měl být v době rozhodné pro zde řešený spor E. C., bytem X. Podle vyjádření E. C. v rámci místního šetření, které bylo provedeno na základě mezinárodní výměry informací slovenskou daňovou správou, bylo předmětné plnění přivezeno na kamionu s českou poznávací značkou a bylo přeloženo na kamion s maďarskou poznávací značkou (slovenskou daňovou správou nebyly zjištěny názvy přepravních společností ani evidenční čísla vozidel). Na základě smlouvy o nájmu měla být zaplacená cena ve výši 150,- EUR za měsíc, ale z odpovědi slovenské daňové správy vyplynulo, že žádná úhrada od korporace KOMMERZ – IMPEX KORLÁTOLT nebyla evidována ani žádná faktura pro korporaci KOMMERZ – IMPEX KORLÁTOLT nebyla vystavena.
74. E. C. předložená smlouva o nájmu nebytových prostor byla ze strany korporace KOMMERZ – IMPEX KORLÁTOLT podepsána osobou I. H., který byl jednatelem korporace KOMMERZ – IMPEX KORLÁTOLT do 13. 6. 2013. V případě, že byla I. H. udělena plná moc k zastupování, jak vyplývá ze spisového materiálu, jednatelem společnosti A. M., byla mu evidentně udělena osobou s falešnou identitou a tuto plnou moc je možné v návaznosti na výše uvedené považovat za neplatnou.
75. Dne 22. 10. 2014 byla prvoinstančnímu správci daně doručena odpověď na žádost o mezinárodní výměnu informací od maďarské daňové správy, v níž bylo sděleno, že korporace KOMMERZ – IMPEX KORLÁTOLT nevykázala v prověřovaném období žádné intrakomunitární pořízení zboží. Plátce je nedostupný, společnost byla nedobrovolně deregistrována. Audit neodhalil takové skutečnosti nebo okolnosti, podle nichž by bylo možné zjistit, zda společnost prováděla hospodářskou činnost.
76. Žalovaný po uvedeném posouzení skutkového stavu, dospěl k závěru, že žalobce na podporu svých tvrzení předložil předmětný daňový doklad splňující požadavky na něj kladené ZDPH, jež však je možno osvědčit toliko jako formální důkazní prostředek neprokazující faktickou stránku věci. Žalobce dále předložil důkazní prostředky nevěrohodné, jež nebylo možné vyhodnotit jako důkazy o žalobcem tvrzených skutečnostech, tedy, že k dodání předmětného plnění do JČS a přechodu práva nakládat s

předmětným zbožím ve smyslu ust. § 13 odst. 2 ZDPH ve spojení s ust. § 64 odst. 1 ZDPH fakticky došlo tak, jak žalobce správci daně tvrdil.

77. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného došlé soudu dne 14. 10. 2020 setrval na své argumentaci.

III.

Obsah správního spisu

78. Z obsahu správního spisu se podává, že v rámci daňové kontroly správce daně zjistil a ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že žalobce podle předložených dokladů ve zdaňovacím období srpen 2013, dodal zboží (cukr) odběrateli KOMMERZ – IMPEX KORLÁTOLT. Žalobce předložil fakturu číslo 9020130002 ze dne 6. 8. 2013, datum uskutečněního zdanitelného plnění 6. 8. 2013, vystaveného žalobcem pro odběratele KOMMERZ – IMPEX KORLÁTOLT, podle kterého mělo být odběrateli dodáno 456 000 kg cukru v hodnotě 7 752 000 Kč. Žalobce dále doložil dodací listy číslo 9020130002/01-9020130002/19, podle kterých bylo zboží dodáno v 19 dodávkách po 24 000 kg na adresu ulice Ž. X, Senice, Slovensko. K jednotlivým přepravám žalobce doložil mezinárodní nákladní listy, záznamy o provozu vozidla a detailní výpisy mýtných transakcí. Přepravu fakturovala společnost A - Z přeprava s.r.o., se sídlem Klimentská 1215/26, Praha - Nové Město.
79. Přepravu ze skladu žalobce v Křižanovicích do Senice prováděla společnost Filo s.r.o. se sídlem Brno, Rašínova 103/2, na základě objednávky společnosti A - Z přeprava. Společnost FILO s.r.o. při místním šetření potvrdila přepravu zboží - cukru krystal ve dnech 21. 8. a 23. 8. 2013, doložila objednávku společnosti A - Z přeprava s.r.o. na přepravu zboží místo nakládky - Křižanovice u Bučovic, místo vykládky ulice Ž. X, Senica, Slovensko, mezinárodní nákladní listy, dodací listy a detailní výpisy mýtných transakcí. Z výpisů mýtných transakcí je zřejmé, že níže uvedená vozidla přepravy Filo s.r.o. ve dnech 21. 8. a 23. 8. 2013 projížděla trasou z česko - slovenské hranici do Senice a zpět s přestávkou na překládku zboží.
80. Z obsahu úředního záznamu o místním šetření, které bylo provedeno dne 13. 8. 2013 v bývalém zemědělském družstvu v obci Křižanovice, K. K., správce společností Filo, správci daně zpřístupnil objekt skladu, v němž bylo zjištěno uskladnění zboží. 9 pytlů o váze 1000 kg K. K. označil jako zboží ve vlastnictví žalobce. Při místním šetření K. K. uvedl, že osobně zná jednatele společnosti Filo s.r.o., rovněž zná žalobce, přičemž v 17 případech bylo zboží převáženo do Senice, bývalých vojenských objektů – příjemce KOMMERZ – IMPEX KORLÁTOLT.
81. Podle údajů uvedených v CMR a dodacích listech mělo být zboží převezeno na adresu ulice Ž. X, Senica. Majitelem nemovitosti na uvedené adrese je pan E. C. Správce daně využil mezinárodní žádost o informace ve vztahu ke slovenské daňové správě a požadoval sdělení, zda se na uvedené adrese uskutečnila vykládka zboží. Dožádaný orgán správci daně sdělil, že vlastníkem nemovitosti je pan E. C., který při místním šetření předložil smlouvu o nájmu nebytových prostor uzavřenou s podnájemcem KOMMERZ – IMPEX KORLÁTOLT, zastoupených jednatelem společnosti I. H. Smlouva byla podepsána dne 31. 7. 2013. Podle výpisu z maďarského rejstříku byl I. H. jednatelem společnosti KOMMERZ – IMPEX KORLÁTOLT do 13. 6. 2013. Správce daně dovodil, že smlouva nebyla podepsána oprávněnou osobou. Ve smlouvě je pan C. označen jako nájemce a

společnost KOMMERZ – IMPEX KORLÁTOLT jako podnájemce, přestože pan C. je vlastníkem nebytových prostor, které jsou předmětem smlouvy.

82. Na základě této smlouvy měl v průběhu měsíce srpna v prostorách skladu vícekrát překládat a skladovat krystalový cukr. Podle vyjádření E. C. byl cukr přivezen na kamionu s českou poznávací značkou a byl přeložen na kamion s maďarskou poznávací značkou. Když nebyl maďarský kamion připravený na nakládku, zboží na nějaký čas uložil ve skladě. Ke svým tvrzením pan C. nedoložil žádné doklady, nepotvrzoval převzetí zboží, názvy přepravní společností ani evidenční čísla vozidel neznal. Na základě smlouvy o nájmu měla být zaplacená cena ve výši 150 EUR za měsíc. Pan C. neevidoval žádnou úhradu od společnosti KOMMERZ – IMPEX KORLÁTOLT ani nevystavil žádnou fakturu.
83. Smlouva o nájmu je součástí správního spisu, ze smlouvy vyplývá, že E. C. a paní M. C. jsou vlastníky nebytových prostor v Senici vedené na LV číslo X v katastrálním území Senica, přičemž tyto nebytové prostory předali do podnájmu společnosti KOMMERZ – IMPEX KORLÁTOLT za sjednanou částku 150 EUR.
84. Žalobce předložil k prokázání dodání zboží do skladu čestné prohlášení vlastníka nemovitosti č. p. X, v němž E. C. prohlásil, že uzavřel smlouvu o nájmu s podnájemníkem, maďarskou společností KOMMERZ – IMPEX KORLÁTOLT, k nemovitosti č. p. X, S., ve které jsou skladové prostory o velikosti cca 500 m². Na základě této smlouvy měl vícekrát během měsíce srpna 2013 předkládat a uskladňovat cukr krystal a to z kamionu s českou registrační značkou na kamion s maďarskou registrační značkou. Během srpna se uskutečnily 2 dodávky cukru ve dnech 5. až 6. 8. 2013 a 21. 8. - 23. 8. 2013. E. C. uvedl, že není schopen uvést názvy společností, které uskutečnily přepravu cukru.
85. K prověření dodání zboží do jiného členského státu odběrateli, správce daně zaslal mezinárodní dožádání maďarské daňové správě a požadoval sdělení, zda společnost KOMMERZ – IMPEX KORLÁTOLT vykazovala v měsících červenec a srpen 2013 intrakomunitární pořízení zboží, zda maďarský plátce zboží skutečně přijal, zda bylo zboží přiznáno maďarským plátcem, sdělení adresy, na kterou bylo zboží dodáno, od koho bylo zboží zakoupeno, komu bylo zboží dále přeprodáno, sdělení přepravce.
86. Dožádaná maďarská daňová správa sdělila, že společnost KOMMERZ – IMPEX KORLÁTOLT nevykazovala v prověřovaném období žádné intrakomunitární pořízení zboží. Plátce je nedostupný, na adrese jeho sídla je společnost, která poskytuje služby spojené s poskytnutím sídla, společnost byla nedobrovolně deregistrována. Audit neodhalil takové skutečnosti nebo okolnosti, podle nichž by bylo možné zjistit, zda společnost KOMMERZ – IMPEX KORLÁTOLT prováděla hospodářskou činnost.
87. Správce daně na to žalobce vyzval, aby prokázal, že zboží bylo fakticky dodáno v množství na dokladech uvedeném do jiného členského státu, a to osobě registrované k dani v jiném členském státě, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu a že se jedná o osvobozené plnění podle § 64 odst. 1 ZDPH. Žalobce předložil daňové doklady číslo 9020130001 a číslo 9020130002, potvrzené maďarským odběratelem KOMMERZ – IMPEX KORLÁTOLT, dodací listy o dodání cukru krystal této společnosti, mezinárodní listy, záznamy o době řízení vozidla. Přejímku zboží společností KOMMERZ – IMPEX KORLÁTOLT doložil dodacími listy potvrzenými odběratelem. Uskutečnění dopravy doložil fakturou číslo 2601130419 a fakturou číslo 2601130366 od přepravce A - Z přeprava s.r.o.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

88. Dále žalobce předložil čestné prohlášení o převzetí dodávky cukru v maďarském jazyce opatřené překladem. V prohlášení A. M., jednatel společnosti KOMMERZ – IMPEX KORLÁTOLT, prohlašuje, že mu ze strany žalobce byl dodán cukr krystal v množství 408 000 kg na základě faktury číslo 9020130001, v množství 456 000 kg na základě faktury číslo 9020130002 a v množství 456 000 kg na základě faktury číslo 9020130003. Veškeré dodávky byly dodány na adresu ulice Ž. X, Senica, Slovensko. K prohlášení přiložil 3 tabulky obsahující přehled uskutečnění uvedených dodání, s uvedením příslušných dokumentů, jež tyto skutečnosti prokazují. Dále prohlásil, že řádně uhradil veškeré dodávky cukru krystal žalobci, které objednané zboží řádně dodala do slovenského skladu a že po celou dobu těchto obchodních transakcí byli registrováni jako plátcí DPH v souladu s maďarskou právní úpravou. V příloze prohlášení byly předloženy dodací listy, záznamy o době řízení vozidla, detailní výpisy mytných transakcí, mezinárodní nákladní listy.
89. Vzhledem ke zjištění, že společnost KOMMERZ – IMPEX KORLÁTOLT v Maďarsku nevyvíjí žádnou činnost, obchodováním s cukrem se nezabývá a A. M. je nekontaktní, správce daně nepřijal předložené čestné prohlášení jako důkaz.
90. Na základě mezinárodní žádosti o poskytnutí informací žalobce vyžádal provedení výsledku svědka A. M. u rumunské daňové správy. Na základě žádosti bylo sděleno, že osoba jména A. M., narozený X neexistuje a doklad totožnosti, jehož kopie byla správcí daně předložena žalobcem, je falešný.
91. V průběhu daňové kontroly žalobce jako důkaz toho, že si při uzavření obchodu se společností KOMMERZ – IMPEX KORLÁTOLT počínal obezřetně, předložil výpověď z informací o maďarském odběrateli z veřejného systému www.opten.hu ze dne 18. 6. 2013, certifikát jednotlivců pro daňové ID ze dne 20. 2. 2013 v maďarském jazyce, který je vystaven pro fyzickou osobu A. M., narozen X. Předložením těchto dokladů měl žalobce prokazovat, že jednal s péčí řádného hospodáře. Správce daně konstatoval, že daňový subjekt se snažil prokázat údajem v zápatí výpisů, že údaje prověřil a vytiskl dne 18. 6. 2013, avšak z údaje uvedeného ve výpisu na straně 4 ve třetím řádku je uvedeno: datum dotazů: 2013.08.07 11: 41, v posledním řádku je pak uvedeno: databáze byla naposledy aktualizována: 2013.08.07 10: 28. Žalobce tedy k prokázání, že jednal s péčí řádného hospodáře, předložil doklad ze dne 7. 8. 2013, a proto správce daně tento důkazní prostředek nepřijal jako důkaz, že si daňový subjekt ověřoval informace o svém odběrateli, před zahájení obchodování.
92. Po provedeném hodnocení důkazů správce daně učinil závěr, že společnost Baas 08 dodala žalobci zboží - cukr krystal. Dále vzal za prokázané dodání zboží do skladu na ulici Ž. X, v Senici na Slovensku.
93. Správce daně dospěl k závěrům, že cukr krystal byl dodáván v řetězcích a to:
Neznámý dodavatel → SDRUŽENÍ SALVÁTOR → SAVA spol. s.r.o. → Bass 08 → žalobce → KOMMERZ – IMPEX KORLÁTOLT
94. Správce daně konstatoval, že z průběhu daňové kontroly je patrná existence objektivních skutečností svědčících o podvodném jednání zúčastněných stran. Žalobce v průběhu daňové kontroly předkládal formálně správné daňové doklady, kterými prokazoval nákup cukru, včetně dopravy a skladování. Zjištěné skutečnosti však prokazují, že se jednalo o obchodní případy s nestandardním průběhem a porizení zboží bylo součástí podvodného

jednání, jehož cílem bylo dosažení neoprávněné daňové výhody. Žalobce byl konečným článkem řetězce v tuzemsku, který uplatňoval nárok na odpočet daně, přičemž současně uplatnil osvobození od daně s nárokem na odpočet při dodání zboží do jiného členského státu a nevznikla mu tak povinnost odvést daň na výstupu. Správce daně rovněž shledal okolnosti, které odůvodňují závěr, že žalobce měl a mohl vědět, že se účastní daňového podvodu.

95. Správce daně na základě uvedených skutečností vydal shora uvedený platební výměr, proti němuž podal žalobce odvolání.
96. V rámci odvolacího řízení bylo dokazování doplněno svědeckými výpověďmi osob: J. K., P. T., O. S. a K. K.
97. Svědek J. K. uvedl, že v období srpna roku 2013 nepodnikal, pracoval jako řidič nákladního vozidla, a měl pravděpodobně uzavřenou pracovní smlouvu, avšak název zaměstnavatele si již nepamatoval. Nepamatoval si, jakým nákladním autem uskutečňoval přepravu zboží, potvrdil pouze, že šlo o nákladní vozidlo. Jako řidič většinou jezdil sám. Nepamatoval si, zda uskutečnil nějakou přepravu do jiného členského státu Evropské unie. Nepamatoval si, zda v uvedené době uskutečnil přepravu do Budapešti nebo do Rumunska. Rovněž si nepamatoval, zda v této době uskutečnil přepravu na Slovensko. K dotazu, zda předmětem nakládky byl cukr, svědek uvedl, že již několik let rozváží zeleninu, co vozil před pěti lety, si nepamatuje (pozn. výslech se konal dne 24. 4. 2018).
98. Svědek uvedl, že si nepamatuje žádné skutečnosti týkající se přepravy zboží na Slovensko, včetně nakládky, vykládky, osob přítomných při těchto úkonech. Rovněž si nepamatoval, zda po vykládce přebíral finanční hotovost nebo nechával podepisovat příjmové doklady. Svědek uvedl, že si nepamatuje, že by převážel nějaké zboží ze skladu společnosti Filo na Slovensko. Dále uvedl, že při nakládce nepotkal žádnou z osob, na něž byl dotazován (A. M., I. H., J. K., E. C., S. M., J. H., B. W. S.).
99. K dotazu zástupce daňového subjektu svědek uvedl, že si nepamatuje, jaké doklady měl při přepravě k dispozici, zda se jednalo o CMR list, co nechával potvrzovat při nakládce a vykládce, rovněž si nepamatoval, zda zaměstnavateli prokazoval uskutečnění zadané přepravy.
100. Svědek dále uvedl, že si nevede žádný deník přeprav a ohledně uvedeného období vůbec neví, že by vykonával přepravu, na kterou byl dotazován.
101. Svědek P. T. uvedl, že v období v srpnu 2013 byl zaměstnán u ČSAD Vyškov, respektive KD servis. Na dotaz, zda měl uzavřenu pracovní smlouvu, odpověděl, že si to nepamatuje. Náplň jeho práce byla nákladní doprava. Přepravu zboží uskutečňoval kamiony, i několikrát za den. Nepamatoval si, zda jezdil sám, či s jinou osobou.
102. Na dotaz zda v uvedeném období realizoval přepravu do jiného členského státu, svědek uvedl, že ne.
103. Nepamatoval si, zda uskutečnil přepravu do Budapešti, přepravu do Rumunska vyloučil. Rovněž si nepamatoval, zda realizoval přepravu na Slovensko. Připustil, že na Slovensku byl dvakrát, převážel zboží ve vacích.
104. Pokud jde o nakládku v Křižanovicích a odvoz zboží svědek uvedl: „Skalice a tam se to přehazovalo na jinej. To jsou takové matné vzpomínky. Tam měli nějaký sklad, boudu,

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

původně JZD. To si nakládali sami, skladník, pomocný skladník, nábytek, vystavuje papíry a jedete pryč. Mám dojem, že tam stálo víc aut.“

105. Vaky byly samostatně dané na kamion, pravděpodobně podepisoval nějaké doklady. Příkaz k cestě mu vydával dispečer, označení si nepamatoval. Na otázku, kam směřovala dodávka cukru, svědek odpověděl, že přesně neví, jestli to byly Křižanovice, a pokud ano, tak to byla Senica, Trasu a délku trvání přepravy z tuzemska do místa určení uvedl 2 hodin podrobnosti vykládky si nepamatovala.
106. Pokud jde o vykládku zboží z Křižanovic, svědek uvedl, že si pamatuje jen nějaký areál, kdy se to přeložilo na nějaký kamion; kamionů tam bylo víc, ale jestli patřily k té přepravě nebo ne, svědek nevěděl. Na Slovensku uskutečnil dvě nebo tři vykládky s osobou, která zboží přebírala, se nesetkal jména: A. M., I. H., J. K., E. C. mu nic neřekla.
107. K dotazu zástupce daňového subjektu svědek potvrdil, že zaměstnavateli prokazoval uskutečnění dopravy, pro sebe si evidenci nevedl.
108. Svědek O. S. ve výpovědi uvedl, že v roce 2010 nastoupil k firmě, K. plus syn, kdy byl zaměstnán jako řidič; v rámci výsledku, měl k dispozici vlastní evidenci přeprav - sešit za rok 2013. Po nahlédnutí do sešitu svědek potvrdil, že jezdil s vozidlem v roce 2010 až 2013, když nevozil dřevo, zapřáhal plachtu a jel tam, kam mu určil dispečer. (pozn. diář svědka je součástí správního spisu).
109. Pokud jde o přepravu do jiného členského státu, svědek uvedl, že například 1. srpna v Rakousku nakládal maso, které rozvážel do Vranova nad Teplou, Babic, Uherského Hradiště a Tišnova. V srpnu roku 2013 nebyl v Budapešti, v uvedené době rovněž neuskutečnil přepravu do Rumunska. Na Slovensku byl denně, protože jezdil pro bratislavskou expedici.
110. 5. srpna 2013 nakládal cukr v Křižanovicích u firmy Filo s.r.o. a vezl do Senice do starých kasáren, kde stál maďarský kamion, na který tento cukr překládali, stejná dodávka cukru se uskutečnila v sobotu 17. srpna 2013. Pokud jde o samotnou nakládku, svědek uvedl, že na místě byla rampa, ke které nacouval a tam přítomný pracovník zboží naházel na kamion, nakládalo se motorovým paletákem, jednalo se o 33 palet. Tomu, kdo nakládal, říkali H., jinou osobu svědek neznal. Délka nakládky trvala asi 35 až 40 minut tento čas trávil v tahači. Kontrolu zboží prováděl sám, příkaz k cestě mu vystavil dispečer B. O. a od něj přebíral „camrák“ a fakturu. Z Křižanovic pak jel přes Čejč, Hodonín, Holíč, do Senice - bývalé kasárny, kde se to překládalo.
111. Osoby, které byly přítomny vykládky zboží, neznal, uvedl pouze, že se bavil s Maďarem. Doklady podepisovala osoba, která byla přítomna. Finanční hotovost nepřebíral. Jména: A. M., I. H., J. K., E. C., S. M., J. H., B. W. S., svědek neznal. Svědek potvrdil, že na místě byl maďarský kamion.
112. Městský soud v Praze ověřil z připojeného diáře předloženého svědkem, že v sešitě je dne 5. 8. 2013 údaj nakládky Filo, ale vykládka Tesco Postřižín a dne 17. 8. 2013 údaj nakládky Filo, ale vykládka Tesco. Vykládku v Senici svědek v diáři uvedenu nemá.
113. Svědek K. ve své výpovědi uvedl, že v srpnu 2013 byl OSVČ, nakupoval a prodával přepravy, dělal takzvané expedici a jezdil s nákladními vozidly. Na otázku, zda v uvedeném období uskutečnil přepravu do jiného členského státu, svědek uvedl, že: „nakládali se Křižanovice a skládalo se v Senici“. Dále uvedl, že v Křižanovicích nechával zboží nakládat a mezitím jel hned druhým kamionem, takže to navázal s několika vozidly. Zboží nakládal

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

skladník, pokud byl k dispozici volný kamion, půjčil si ho, aby urychlil přepravu. Do Budapešti cestu neuskutečnil, zboží se překládalo na maďarské kamiony. Rovněž neuskutečnil přepravu do Rumunska. Jezdil také na Slovensko, uskutečnil asi 20 dodávek. Jezdil osobně, ale jezdili i jiní řidiči. Nakládka zboží před dodáním do Senice se uskutečňovala v Křižanovicích. V Křižanovicích byl skladník, který jezdil na vysokozdvizném vozíku a aby se to urychlilo a svědek obsluhoval na kamionu paletový vozík. Zboží bylo naskládáno na paletách, váha mohla být kolem tuny, cukr byl balen tak, že jedno balení bylo na jedné paletě. Pokud jde o vykládku v Senici, svědek uvedl, že šlo o starý areál kasáren. Na místě byl skladník a další osoby, zda tam byl kupující, svědek nevěděl, doklady rovněž podepisoval skladník, jednalo se o dodací list, doklad CMR, potvrzení záznamu o provozu vozidla. Na místě byl rovněž jiný kamion s maďarskou značkou. Z uvedených osob: A. M., I. H., J. K., E. C., S. M., J. H., B. W. S. svědek označil jako známou osobu pana C., s tím, že by to měl být šéf v Senici.

IV.

Posouzení žaloby

114. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. Jiné vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední, soud neshledal. O podané žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, když účastníci s rozhodnutím věci bez nařízení jednání souhlasili a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
115. Podle § 64 odst. 1 ZDPH ve znění účinném do 31. 12. 2018, *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.*
116. Jak již argumentovali ve svých podáních oba účastníci řízení, 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.
117. 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.
118. V rozsudku SDEU ve věci C-409/04 Teleos a další v bodě 42, soudní dvůr uvedl, že „osvobození dodání zboží uvnitř Evropského společenství od daně lze uplatnit pouze tehdy, jestliže právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele a dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a že v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy věc fyzicky opustila území členského státu dodání. Nestačí tudíž např. prokázat, že plátce dodal zboží svému odběrateli z jiného členského státu k odebrání a že odběratel byl povinen v souladu se sjednanými podmínkami zajistit přepravu daného zboží do jiného členského státu“.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

119. Otázkou uplatňování osvobození od daně s nárokem na odpočet daně při dodání zboží do jiného členského státu se opakovaně zabývala judikatura Nejvyššího správního soudu [například rozsudky Nejvyššího správního soudu 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, publikovaný pod č. 2172/2011 Sb. NSS, a dále rozsudky SDEU – například 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 citovaný ze dne 27. 9. 2007, ve věci C-409/04, Teleos a další proti Commissioners of Customs & Excise].
120. Ze závěrů vyslovených v právě citovaných rozhodnutích přitom vyplývá, že k tomu, aby byla transakce kvalifikována jako dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie, musí dojít jednak k převedení práva nakládat jako vlastník s určitým hmotným majetkem, jednak k odeslání nebo přepravě zboží prodávajícím nebo samotným pořizovatelem, nebo jejich jménem, do jiného členského státu, než ze kterého je zboží odesíláno (k tomu viz recentní rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2021, č. j. 3 Afs 149/2018 - 54).
121. Jak uvádí Nejvyšší správní soud, základním znakem intrakomunitární operace je fyzický pohyb zboží z členského státu dodání do jiného členského státu, tedy jeho skutečné přemístění mezi členskými státy. Za dodání zboží ve smyslu zákona o DPH přitom nelze považovat pouze zcela formální vyvezení zboží mimo území ČR (v rozsudku ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012 - 45, Nejvyšší správní soud v uvedené souvislosti uvedl: „[t]ento zcela formální vývoz či spíše ‚výlet‘ drtiče na odpočívadlo v jiném členském státě nelze považovat za dodání do jiného členského státu, které by mělo být osvobozeno od DPH s nárokem na odpočet podle § 64 zákona o DPH“).
122. Prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně při intrakomunitárním dodání zboží přitom leží na daňovém subjektu (srovnej rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, č. 2172/2011 Sb. NSS, ze dne 23. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012 - 31, či ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012 - 45, či rozsudek SDEU Teleos). Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012 - 45, uvedl, že plátce musí prokázat, že zboží fyzicky opustilo území ČR. Dokonce ani fakt, že zboží na určitou dobu opustilo ze zcela formálních důvodů území České republiky, nemusí být postačující.
123. Městský soud v první řadě k namítanému porušení zásady dvojinstančnosti řízení konstatuje, že ta se v odvolacím řízení podle daňového řádu uplatní jen omezeným způsobem. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty. Podle § 116 odst. 1 daňového řádu odvolací orgán a) napadené rozhodnutí změní, b) napadené rozhodnutí zruší a zastaví řízení, nebo c) odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí. Odvolací orgán tedy nemá možnost, jako je tomu ve správním řízení vedeném podle správního řádu, odvoláním napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit správci daně prvního stupně k novému projednání a rozhodnutí. K nápravě vad a nesprávností odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně slouží právě odvolací řízení (v podrobnostech viz usnesení

rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75).

124. K porušení uvedené zásady v projednávané věci nedošlo, žalovaný jako odvolací orgán je oprávněn jak doplnit (i podstatným způsobem dokazování) tak i změnit ve věci právní názor. V uvedených případech je povinen odvolatele seznámit se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, popřípadě s nově zaujatým právním názorem a umožnit mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil (§116 odst. 2 daňového řádu).
125. Jak se podává z obsahu spisu, žalovaný uloženou povinnost splnil; k vadě řízení, která by odůvodňovala zrušení napadeného rozhodnutí, nedošlo a žalobní námitku nelze označit za důvodnou.
126. Pokud jde o skutková zjištění žalovaného a z nich vyplývající právní závěry, je na místě připomenout, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě 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 tyto doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63; ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119; ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016 – 36; či ze dne 28. 2. 2018, č. j. 1 Afs 382/2017-48, bod 23; ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30).
127. Přestože je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 92 odst. 2 daňového řádu, resp. § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz rozsudek č. j. 9 Afs 57/2012-26).
128. Pokud tedy pod bodem 8 žaloby žalobce namítá, že žalovaný má *značnou pochybnost o faktickém naplnění těchto podmínek žalobcem a unesení tak, na žalobce relevantně přeneseného důkazního břemene stran jeho tvrzení ve vztahu k jím uplatněnému osvobozenému dodání do JČS*, vystihuje tím podstatu daňového řízení a nepřímou stvrzuje správnost napadeného rozhodnutí.
129. Úlohou orgánů daňové správy je totiž v skutku relevantním způsobem formulovat pochybnosti o naplnění podmínek pro uplatněné osvobození, nikoli prokázat, že tyto podmínky splněny nebyly.

130. V projednávané věci žalovaný vyšel ze zjištění, že přijetí plnění žalobcem na území České republiky bylo prokázáno. Rovněž byla prokázána přeprava zboží (cukru) na území Slovenské republiky, která byla uskutečněna společností Filo. Zboží bylo převezeno do Senice, do skladu vlastněného E. C., který při místním šetření uvedl, že zboží bylo převezeno na kamionu s českou poznávací značkou a bylo přeloženo na kamion s maďarskou poznávací značkou. Až potud žalobce ohledně daňových tvrzení důkazní břemeno unesl.
131. Správce daně dožádal slovenskou daňovou správu, která však neobstarala žádné doklady, týkající se pohybu zboží ze skladu v Senici do Maďarska. Nebyly zjištěny názvy přepravní společností ani evidenční čísla vozidel, a ačkoliv podle smlouvy o nájmu měla být E. C. zaplacená částka 150 EUR za měsíc, žádná faktura pro společnost KOMMERZ – IMPEX KORLÁTOLT vystavena nebyla. Zjištěné skutečnosti relevantním způsobem zpochybňují tvrzení žalobce, že zboží bylo dodáno maďarskému odběrateli a dopraveno do JČS.
132. Podle předložených dodacích listů měla být dodávka cukru uskutečněna v průběhu měsíce srpna, přičemž se jednalo o celkem 19 dodávek, deklarováno bylo 19 jízd do Senice na Slovensku a 19 samostatných dodacích listů bylo vystaveno, žádný z dalších obstaraných důkazů však nesvědčí o tom, že by skutečně zboží bylo v Senici 19x předáváno odběrateli.
133. Pokud jde o námitky týkající se náležitostí dodacích listů, platí, že ani formálně bezvadné doklady k unesení důkazního břemene nepostačují.
134. Podle sdělení od maďarské daňové správy společnost KOMMERZ – IMPEX KORLÁTOLT nevykázala v prověřovaném období žádné intrakomunitární pořízení zboží, tento plátcce je nedostupný, společnost byla nedobrovolně deregistrována, její audit neodhalil okolnosti, které by umožňovaly zjistit, zda společnost prováděla hospodářskou činnost. Zjištěné skutečnosti je třeba označit za právě ony „vážné a důvodné pochyby“, které činí doklady předložené žalobcem nevěrohodnými a neprůkaznými. Důkazní břemeno se v důsledku uvedených zjištění přesunulo zpět na žalobce.
135. Je samozřejmě pravdou, že žalobce má (na rozdíl od orgánů finanční správy) omezené možnosti, jak ověřit spolehlivost svých obchodních partnerů, tím spíše, pokud jde o zahraniční právnické osoby a musí spolehnout pouze na údaje dostupné z veřejných zdrojů, skutečnost, že odběratel žalobce KOMMERZ – IMPEX KORLÁTOLT je pro maďarskou daňovou správu nekontaktní, však nemůže být přičítána k tíži žalovanému, neboť je to právě žalobce, koho stíhá důkazní břemeno.
136. Žalobce argumentuje tím, že existenci a činnost společnosti KOMMERZ – IMPEX KORLÁTOLT ověřoval ve veřejném rejstříku, přičemž polemizuje se žalovaným, pokud jde o datum vytištění výpisu 7. 8. 2013, s tím, že informace o společnosti mu byly známy již dříve. Argumentace žalobce neobstojí, skutečnost, že žalobce již před uzavřením smlouvy a realizací tvrzených dodávek cukru ověřoval existenci společnosti KOMMERZ – IMPEX KORLÁTOLT nahlížením do veřejného rejstříku není pro posouzení věci podstatná. Rozhodné je, zda žalobce má k dispozici nezpochybnitelný důkaz, že tak činil a ten předložen nebyl. Žalobce má k dispozici pouze výtisk ze dne 7. 8. 2013, tedy z doby, kdy první dodávka již měla být uskutečněna (5. až 6. 8. 2013).
137. Pokud jde o čestné prohlášení E. C. a čestné prohlášení v maďarském jazyce opatřené razítkem společnosti KOMMERZ – IMPEX KORLÁTOLT, platí, že Nejvyšší správní soud ve své judikatuře důkaz čestným prohlášením v daňovém řízení zásadně nepřipouští.

V rozsudku ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 77/2005 - 43, či v rozsudku ze dne 28. 1. 2009, č. j. 8 Afs 86/2007 - 79, uvedl, že v daňovém řízení nelze provést důkaz čestným prohlášením, neboť jím nemůže být předmětná skutečnost prokázána, ale toliko osvědčena. Čestné prohlášení (§ 39 správního řádu) se v obecném správním řízení může stát podkladem pro rozhodnutí, i když není důkazním prostředkem; naproti tomu daňový řád čestné prohlášení nezná a správní řád se v daňovém řízení nepoužije (§ 99 daňového řádu, srov. k tomu rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 77/2005 - 43, popř. též rozsudek ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83).

138. Z uvedených důvodů předložená čestná prohlášení nemohou prokázat tvrzení žalobce a žalovaný nepochybil, pokud je jako důkaz ve věci nepřipustil.
139. Co se týče hodnocení provedených důkazů – svědeckých výpovědí, s nímž žalobce v podané žalobě polemizuje, Městský soud v Praze se ztotožňuje se závěry žalovaného.
140. Předně je třeba uvést, že podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Hodnocení důkazů podle své úvahy však neznamena libovůli. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud volné hodnocení důkazů ve smyslu ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu je postaveno na vnitřním přesvědčení správce daně, což však v žádném případě neznamena libovůli v jeho postupu, nýbrž přísný logický postup opřený o znalost zákonů a jiných právních předpisů, o všestranné, hluboké a logické zhodnocení jednotlivých důkazů v jejich vzájemných souvislostech, s přihlédnutím ke všem okolnostem případu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, č. j. 7 Afs 64/2013-22).
141. Žalobce se ztotožňuje se závěrem žalovaného, že z výpovědi svědka J. K., žádné relevantní skutečnosti nevyplývají.
142. Svědek T. uvedl, že si pamatuje na dvě přepravy na Slovensko, žalovaný však (správně) nevzal tvrzení žalobce za svědeckou výpověď prokázanou, nikoli proto, že by svědek o přepravě na Slovensko nehovořil, ale proto, že svědek neuvedl nic, co by prokazovalo, že zboží převzal KOMMERZ – IMPEX KORLÁTOLT a dopravil do Maďarska, což jediné je pro posuzovanou věc relevantní. Přepravu zboží do Senice žalovaný spornou nečiní (viz bod 130 rozsudku).
143. Obdobné závěry pak musí být učiněny i ve vztahu k výpovědi svědka S., ani touto výpovědí doprava zboží do Maďarska prokázána nebyla. Svědek potvrdil nespornou dopravu zboží do sladu v Senici, nicméně žalovaný správně poukázal na skutečnost, že ve svědkově předloženém diáři tato doprava zaznamenána není, což činí celou výpověď nevěrohodnou.
144. Obdobně správně žalovaný hodnotil i výpověď svědka K. Nelze tak přisvědčit žalobním námitkám, že svědecké výpovědi spolu s předloženými CMR prokazují dodání zboží do JČS. Žádný ze svědků konkrétně neuvedl, že zboží bylo přeloženo na kamiony, které je dopravily na místo určené společností KOMMERZ – IMPEX KORLÁTOLT v Maďarsku.
145. Žalobce vytýká žalovanému, že po něm překvapivě požaduje doložení korespondence s odběratelem KOMMERZ – IMPEX KORLÁTOLT a lepší dokumentaci obchodní transakce pro potřebu unesení důkazního břemene. Žalobní námitky svědčí o tom, že žalobce nesprávně pochopil svou důkazní povinnost.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

146. Jak městský soud již shora vysvětlil a jak vyplývá z citované judikatury, pokud daňový subjekt uplatní nárok na osvobození od daně s nárokem na odpočet daně podle § 64 odst. 1 ZDPH, je na něm, aby prokázal splnění všech podmínek, které zákon vyžaduje. Jestliže správce daně zpochybní věrohodnot předkládaných důkazů, jako se stalo v projednávané věci, musí mít daňový subjekt k dispozici další, relevantní a jednoznačné důkazy svědčící o tom, že podmínky pro osvobození od daně splňuje, přičemž je zcela na tomto daňovém subjektu, jaké důkazy předloží. Pokud tak však neučiní, jako tak neučinil žalobce, nemůže se s úspěchem osvobození domáhat.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

147. 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.
148. 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 nepřisluší. 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 nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Praha, 16. listopad 2021

JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.