



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D., a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobce: **VKS Pohledští Dvořáci a.s.**
sídlem Hamry 1584, Havlíčkův Brod
zastoupeného advokátem Mgr. Tomášem Pelikánem
PELIKÁN KROFTA KOHOUTEK advokátní kancelář s.r.o.
sídlem Újezd 450/40, Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 2. 2018, č. j. 3098/18/5300-21441-711671

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“), dodatečné platební výměry ze dne 9. 8. 2016. Jednotlivými platebními výměry správce daně podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném

pro projednanou věc (dále jen „zákon o DPH“), a podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) a podle § 251 odst. 1 písm. b) daňového řádu sdělil výši penále, a to dodatečným platebním výměrem č. j. 1394367/16/2903-50522-602201 (za březen 2012) DPH ve výši 116 048 Kč a penále 23 209 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1394467/16/2903-50522-602201 (za duben 2012) DPH ve výši 85 684 Kč a penále 17 136 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1394515/16/2903-50522-602201 (za květen 2012) DPH ve výši 222 107 Kč a penále 44 421 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1394588/16/2903-50522-602201 (za červen 2012) DPH ve výši 232 453 Kč a penále 46 490 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1394637/16/2903-50522-602201 (za červenec 2012) DPH ve výši 236 024 Kč a penále 47 204 Kč, dodatečným platebním výměrem

č. j. 1394775/16/2903-50522-602201 (za srpen 2012) DPH ve výši 256 198 Kč a penále 51 239 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1394865/16/2903-50522-602201 (za září 2012) DPH ve výši 308 442 Kč a penále 61 688 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1394936/16/

2903-50522-602201 (za říjen 2012) DPH ve výši 342 279 Kč a 68 455 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1394964/16/2903-50522-602201 (za listopad 2012) DPH ve výši 364 128 Kč

a penále 72 825 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1395039/16/2903-50522-602201 (za prosinec 2012) DPH ve výši 384 787 Kč a penále 76 957 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1395234/16/2903-50522-602201 (za leden 2013) DPH ve výši 382 526 Kč a penále

76 505 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1395272/16/2903-50522-602201 (za únor 2013) DPH ve výši 391 329 Kč a penále 78 265 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1395327/16/

2903-50522-602201 (za březen 2013) DPH ve výši 477 209 Kč a penále 95 441 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1395391/16/2903-50522-602201 (za duben 2013) DPH

ve výši 453 304 Kč a penále 90 660 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1395432/16/2903-50522-602201 (za květen 2013) DPH ve výši 494 031 Kč a penále 98 806 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1395462/16/2903-50522-602201 (za červen 2013) DPH ve výši 461 803 Kč

a penále 92 360 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1395502/16/2903-50522-602201 (za červenec 2013) DPH ve výši 475 438 Kč a penále 95 087 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1395536/16/2903-50522-602201 (za srpen 2013) DPH ve výši 430 285 Kč a penále 86 057 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1395582/16/2903-50522-602201 (za září 2013) DPH ve výši 448 877 Kč a penále 89 775 Kč, dodatečným platebním výměrem

č. j. 1395647/16/2903-50522-602201 (za říjen 2013) DPH ve výši 424 087 Kč a penále 84 817 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1395689/16/2903-50522-602201 (za listopad 2013) DPH ve výši 427 823 Kč a penále 85 564 Kč, dodatečným platebním výměrem

č. j. 1395733/16/2903-50522-602201 (za prosinec 2013) DPH ve výši 434 712 Kč a penále 86 942 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1395830/16/2903-50522-602201 (za leden 2014) DPH ve výši 455 961 Kč a penále 91 192 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1395877/16/

2903-50522-602201 (za únor 2014) DPH ve výši 403 725 Kč a penále 80 745 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1395914/16/2903-50522-602201 (za březen 2014) DPH ve výši 427 646 Kč a penále 85 529 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1396057/16/2903-50522-602201 (za duben 2014) DPH ve výši 429 399 Kč a penále 85 879 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1396082/16/2903-50522-602201 (za květen 2014) DPH ve výši 470 179 Kč a penále 94 035 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1396115/16/2903-50522-602201 (za červen 2014) DPH ve výši 447 992 Kč a penále 89 598 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1396139/16/2903-50522-602201 (za červenec 2014) DPH ve výši 492 260 Kč a penále 98 452 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1396193/16/2903-50522-602201 (za srpen 2014) DPH ve výši 471 012 Kč a penále 94 202 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1396235/16/2903-50522-602201 (za září 2014) DPH ve výši 398 412 Kč a penále 79 682 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1396360/16/2903-50522-602201 (za říjen 2014) DPH ve výši 455 075 Kč a penále 91 015 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1396390/16/2903-50522-602201 (za listopad 2014) DPH ve výši 451 533 Kč a penále 90 306 Kč a dodatečným platebním výměrem č. j. 1396405/16/2903-50522-602201 (za prosinec 2014) DPH ve výši 486 948 Kč a penále 97 389 Kč.

II. Obsah žaloby

2. Žalobce v podané žalobě namítal, že napadené rozhodnutí je založeno na nesprávných zjištěních skutkového stavu, ke kterým žalovaný dospěl na základě selektivního a tendenčního hodnocení důkazů. Žalovaný dle názoru žalobce „překrucuje“ vyjádření místopředsedkyně představenstva žalobce H. H. a svévolně jej vykládá tak, že se žalobce nezajímal o to, zda bylo předmětné zboží skutečně přepraveno na Slovensko. Toto konstatování bylo zcela v rozporu s tím, že žalobce orgánům finanční správy předložil za účelem potvrzení existence dodávek zboží ke každé jednotlivé dodávce vždy soubor dokladů zahrnující faktury, CMR listy a dodací listy potvrzující převzetí zboží odběratelem na Slovensku a také několik prohlášení odběratelů obchodních společností VIDOL s.r.o., Špitálská 10, Bratislava (dále jen „Vidol“) a DIBAS s.r.o., Klincová 37/B, Bratislava (dále jen „Dibas“).
3. Dle žalobce obchodní spolupráce probíhala podle podmínek sjednaných ve smlouvách o vzájemné spolupráci, přičemž při porovnání podpisů na těchto smlouvách s jinými podpisy obsaženými ve správním spisu žalovaný musel dospět k závěru, že se jedná o podpisy statutárních orgánů příslušných obchodních společností. Žalovaný v napadeném rozhodnutí rovněž nesprávně uvedl, že ústní jednání dne 30. 6. 2015 bylo vedeno s J. M., ačkoliv toto jednání bylo vedeno s M. M. Žalobce dále namítal, že pokud dle vyjádření odběratelů mělo být předmětné zboží uskladněno v prostorách společnosti MANTECH Slovakia s.r.o., nelze takovou skutečnost přičítat k tíži žalobce. Žalobce s uvedenou společností neobchodoval, ani s ní nebyl nijak v kontaktu. Místo uskladnění je navíc dle žalobce věcí odběratelů. Pokud žalovaný dospěl k závěru, že J. M. ovládal celé obchodování s manipulační technikou a měl vliv také na obchodování žalobce se slovenskými odběrateli, tento závěr dle názoru žalobce nesouvisel s projednávanou věcí a navíc nevyplýval z učiněného vyjádření odběratelů. Žalobce na rozdíl od žalovaného považoval všechny registrační značky uvedené na předložených CMR listech za čitelné a

byl přesvědčen, že žalovaný pochybil, když neprovedl důkaz formou kontroly elektronického mýtného systému. V souvislosti s formálními nedostatky CMR listů žalovaný rovněž nesprávně aplikoval rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Afs 51/2016 - 63.

4. Žalobce byl přesvědčen, že mu ve smyslu rozsudku Soudního dvora EU ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-409/04 *Teleos*, jakož i rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 6. 2012, č. j. 8 Afs 18/2011 - 219, svědčila dobrá víra v to, že se nezúčastnil daňového podvodu a že žalovaný zásadně pochybil, když existenci této dobré víry nevzal v řízení za prokázanou. Žalobce v této souvislosti uvedl, že před zahájením spolupráce se společností MAN - TECH Trading a.s., sídlem Českobrodská 816/36, Praha 9 (dále jen „Man-tech“) a BALKANCAR CZ s.r.o., sídlem Českobrodská 816/36, Praha 9 (dále jen „Balkancar“) si tyto obchodní společnosti prověřil. Důvod zapojení žalobce do obchodování se zbožím měl rozumné a akceptovatelné finanční zdůvodnění. Vysokozdvížné vozíky nejsou komoditou, která bývá předmětem daňových podvodů, neboť jsou identifikovatelné výrobním číslem. Dodání zboží na Slovensko bylo potvrzeno souborem výše uvedených dokumentů. Platby probíhaly bezhotovostně. Kriminální úřad Slovenské republiky potvrdil nákup zboží z České republiky. Jednateli společností Vidol a Dibas byly osoby odlišné od J. M., žalobce tedy nemohl vědět o propojení s touto osobou. Do údajných podvodů byla zapojena řada dalších nic netušících prostředníků, přičemž ani velké auditorské firmy, ani samotné orgány finanční správy tuto činnost po několik let neodhalily. Žalobce přitom, jakmile pojal první pochybnosti, v další spolupráci nepokračoval, o čemž svědčí jím podané trestní oznámení.
5. Žalobce se rovněž pozastavil nad tím, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí nezmínil o probíhajícím trestním řízení, a namítal, že se správce daně i žalovaný soustředili pouze na zpochybňování podmínek pro uplatnění osvobození v případě dodání na Slovensko, neboť tento postup, kdy důkazní břemeno leží na žalobci, byl pro správce daně jednodušší.
6. S ohledem na výše uvedené skutečnosti žalobce v závěru podané žaloby navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i jemu předcházející prvostupňová rozhodnutí správce daně, zrušil, věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a uložil mu povinnost nahradit žalobci náklady řízení.

III. Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný ve svém vyjádření k podané žalobě zdůraznil, že žalobce neprokázal naplnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně z přidané hodnoty dle § 64 zákona DPH při dodání zboží na Slovensko, když byly správcem daně důvodně zpochybněny jím předložené důkazní prostředky (a žalovaným tento závěr správce daně potvrzen). Za této situace již nebylo relevantní posuzovat, zda se žalobce účastnil plnění v rámci deklarovaných obchodních řetězců, které bylo zatíženo podvodem na dani z přidané hodnoty.
8. Žalovaný byl přesvědčen, že se důkazními prostředky předloženými žalobcem podrobně zabýval. Na základě jejich hodnocení i s přihlédnutím k tomu, že žalobci současně nebylo známo nic o podnikatelských aktivitách a záměrech jeho obchodních partnerů, žalovaný uzavřel, že žalobce nebyl v pozici, kdy by neměl pochybovat o tom, že zboží bylo skutečně přepraveno

na Slovensko. Stran údajného „překrucování“ vyjádření místopředsedkyně představenstva žalobce žalovaný trval na tom, že z jejího vyjádření jasně vyplynulo, že žalobce se o faktické uskutečnění dodání zboží na Slovensko nezajímal. Pokud by se žalobce zajímal o faktickou realizaci přepravy, musel by při průměrné obezřetnosti skutečnosti ohledně místa uskladnění zjistit. Stejně tak žalovaný setrval na závěru, že z ústního jednání s panem J.

J., ve spojení např. se skutečností, že zboží bylo na Slovensku skladováno ve skladovacích prostorech společnosti MAN-TECH Slovakia s.r.o. (jednatelem J. M.), vyplynulo, že J. M. měl vliv také na obchodování žalobce se slovenskými odběrateli. Žalovaný uvedl, že mu nepřísluší porovnávat pravost podpisu, příp. identifikace osoby, které předmětný podpis patří, a že z protokolu č. j. 1646743/15/2507-60562-505706, jasně vyplývá, že ústního jednání dne 30. 6. 2015 byl účasten J. M. Žalovaný připomněl, že CMR listy trpí zásadními nesrovnalostmi, a proto jimi nemohlo být osvědčeno faktické uskutečnění přepravy zboží na Slovensko, přičemž nadále trval na tom, že v dokladech uvedené registrační značky byly nečitelné. Proto konkrétní použití vozidel nemohlo být ověřeno v elektronickém mýtném systému České republiky. Závěrem proto žalovaný navrhl, aby krajský soud podanou žalobu zamítl.

IV. Replika žalobce

9. Žalobce reagoval na vyjádření žalovaného podáním repliky, v níž setrval na svém tvrzení, že ústní jednání dne 30. 6. 2015 bylo vedeno s M. M. Pokud by bylo vedeno s J. M., nedávala by dle žalobce smysl pozdější vyjádření J. M., který v rámci své svědecké výpovědi potvrdil roli CARGO Vrbičany a.s., sídlem Vrbičany 1 (dále jen „Cargo Vrbičany“) jako spediční společnosti. Žalobce trval na tom, že v této věci bylo dokazování provedené žalovaným zcela zmatené, vnitřně rozporné a z pohledu požadavků zákona nedostatečné. V otázce podpisů smluv o vzájemné spolupráci se žalovaný nevyjádřil k jádru námitky žalobce, tedy že smlouvy byly evidentně plněny; konstatování žalovaného o jejich nevěrohodnosti je v kontextu celého napadeného rozhodnutí zmatečné a bez jasných důsledků. Žalobce doplnil, že registrační značky uvedené na CMR listech za nečitelné nepokládá a neprovedení důkazu prostřednictvím jejich ověření v elektronickém mýtném systému pokládal za zásadní vadu napadeného rozhodnutí.
10. Žalobce rovněž zdůraznil, že žalovaný na něj při posuzování průměrné obezřetnosti klade zcela nepřiměřené nároky. V zásadě požaduje, aby žalobce odhalil údajný daňový podvod o několik let dříve, než se to podařilo orgánům daňové správy a Policii ČR. Žalobce však byl v dobré víře, že jím prodávané zboží je přepravováno na Slovensko, a správce daně v řízení neprokázal opak. Pokud správce daně v této situaci svévolně doměřil DPH, byl tento postup v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60).

V. Další vyjádření účastníků řízení

11. Žalobce následně doplnil svou repliku podáním, v němž uvedl, že splnil všechny podmínky pro nárok na osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH. Faktický pohyb zboží mezi členskými státy nebyl dle názoru žalobce nijak zpochybněn obsahem spisu, ani závěry žalovaného. Nebylo zpochybněno ani odeslání (přeprava) zboží do jiného členského státu. V situaci, kdy žalovaný nijak nepochybuje o místech, kde bylo zboží na území Slovenska

skladováno, není důvod pochybovat o tom, že dotčené zboží bylo skutečně přepraveno mezi členskými státy. Splnění podmínky představující povinnost zajistit přepravu zboží plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou osobou bylo žalobcem rovněž doloženo, a to konkrétně CMR listy, smlouvami, prohlášeními odběratelů, předávacími protokoly a svědeckými výpověďmi. Pokud tedy bylo v posuzované věci prokázáno dodání zboží do jiného členského státu, mohl žalovaný neuznat žalobcem nárokované osvobození od daně pouze tehdy, pokud by správce daně v řízení prokázal zapojení žalobce do podvodného řetězce firem. To se v dané věci nestalo a správce daně, resp. žalovaný, v případě žalobce tímto směrem ani řízení nesměřoval.

12. Orgány finanční správy nadto nemají na posouzení věci jednotný názor, neboť správce daně v jednom případě - konkrétně v případě daňové kontroly společností Balkancar a Man-tech posoudil celou věc jako „daňový podvod firem v řetězci“. V daňové kontrole a s ní spojeném řízení u žalobce ovšem správce daně stejné obchodní případy - nákupy zboží žalobce od společností Balkancar a Man-tech a jejich následné dodání do jiného členského státu - posoudil jako neprokázání dodání zboží do jiného členského státu. Takové závěry se dle žalobce vzájemně vylučují.
13. Žalovaný se v reakci na vyjádření žalobce ohradil proti jeho tvrzení, že podmínky pro uplatnění osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH nebyly žalovaným zpochybněny. Naopak v rozhodnutí o odvoláních žalovaný opakovaně uvedl, že reálné provedení přepravy zboží z České republiky na Slovensko nebylo prokázáno, a nebylo tedy ani prokázáno dodání zboží do jiného členského státu dle § 13 odst. 2 zákona o DPH. Jestliže žalovaný citoval vyjádření J. J. (bývalého jednatele odběratele Dibas) ohledně místa skladování na Slovensku, neznamenalo to, že má toto tvrzení za prokázané. Naopak toto vyjádření zapadalo do kontextu skutečností, ze kterých plynou pochybnosti o deklarovaném dodání zboží do jiného členského státu. S ohledem na uvedené žalovaný pokládal za nepřipadný žalobcův odkaz na povinnost žalovaného prokázat účast žalobce na daňovém podvodu.
14. Žalovaný rovněž odmítl tvrzení žalobce o nejednotném názoru orgánů finanční správy na obchodní řetězec zahrnující společnosti Balkancar a Man-tech (dodavatele žalobce), žalobce a jeho slovenské odběratele. Jestliže správce daně odepřel nárok daňových subjektů Balkancar a Man-tech na odpočet daně uplatněný na základě plnění přijatých uvedenými daňovými subjekty od jejich dodavatelů, nemohl mít tento závěr žádný determinující význam pro posouzení plnění realizovaných mezi daňovými subjekty Balkancar a Man-tech a žalobcem. Správce daně navíc v šetřené věci nerozporoval faktické přijetí plnění žalobcem od jeho dodavatelů, resp. splnění hmotněprávních podmínek pro odpočet daně z těchto přijatých plnění uplatněný žalobcem. Až co se týká dodávek zboží uskutečňovaných žalobcem ve prospěch jeho slovenských odběratelů, shledaly orgány finanční správy skutkové okolnosti důvodně zpochybňující naplnění podmínek pro osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH.

VI. Řízení před krajským soudem

15. Krajský soud nejprve žalobu zamítl rozsudkem ze dne 28. 4. 2020, čj. 30 Af 34/2018 - 122. Ve věci rozhodl bez jednání, neboť měl za to, že jsou splněny podmínky § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Přehlédl ovšem, že žalobce podmínil svůj souhlas s rozhodnutím bez jednání tím, že soud bude považovat jeho tvrzení za prokázaná a nebude považovat za nutné vyslyšet jím navržené osoby. Původní rozsudek krajského soudu proto Nejvyšší správní soud pro tuto procesní vadu zrušil svým rozsudkem ze dne 7. 4. 2022, čj. 10 Afs 176/2020 - 58.
16. Ve věci tudíž proběhlo dne 30. 5. 2022 na žádost žalobce ústní jednání podle § 49 s. ř. s. Obě strany při něm setrvaly na svých stanoviscích. Soud provedení důkazů neshledal potřebným, protože veškeré žalobcem navržené důkazy vyhodnotil jako nadbytečné.
17. Pokud jde o nejrůznější tiskové zprávy a výstupy, stejně jako o celou řadu dokumentů z trestních řízení, v nichž fyzické osoby spojené se žalobcem figurovaly jako svědci ve věci daňového podvodu, ty podle krajského soudu nemohly přinést nic podstatného pro posouzení věci. Žalovaný ani soud nezpochybnuje, že žalobce podal v dané věci trestní oznámení a to vedlo k rozkrytí rozsáhlého daňového podvodu, jehož nevědomými účastníky se staly (v obdobné úloze jako žalobce) i další podnikatelské subjekty. V nynějším případě však jde o to, jestli žalobce splnil zákonné podmínky pro odpočet DPH tím, že fakticky dodal zboží do jiného členského státu EU – nebo že alespoň byl v dobré víře, že tak činí, jak soud vysvětlí níže. Účast žalobce na daňovém podvodu a jeho vědomost o něm se tedy v daňovém řízení vůbec nehodnotila a nemůže ji tudíž zkoumat ani soud. Zároveň platí, že v dílčích skutkových a právních otázkách, jež neměly bezprostřední význam pro výrok o vině a trestu (např. zda byly řádně vyplněny doklady prokazující přepravu zboží) nemůže být správní orgán ani správní soud vázán posouzením, které před ním provedl soud trestní (srov. k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 5. 2022, čj. 1 As 361/2021 - 113).
18. Stejně tak by bylo zbytečné vyslyšet žalobcem navržené osoby, tj. jeho předsedu představenstva, místopředsedkyni představenstva a obchodního ředitele. Tyto osoby měly dosvědčit, jakým způsobem proběhlo navázání spolupráce s dodavateli žalobce a jakým způsobem si je žalobce prověřoval (zejména jejich faktickou existenci a výrobní kapacitu). Žalovaný však žalobci nevytýká, že by při prověřování svých dodavatelů něco zanedbal. Zakládá svůj závěr o nedostatku dobré víry žalobce na jiných okolnostech, jak soud rozvede níže.

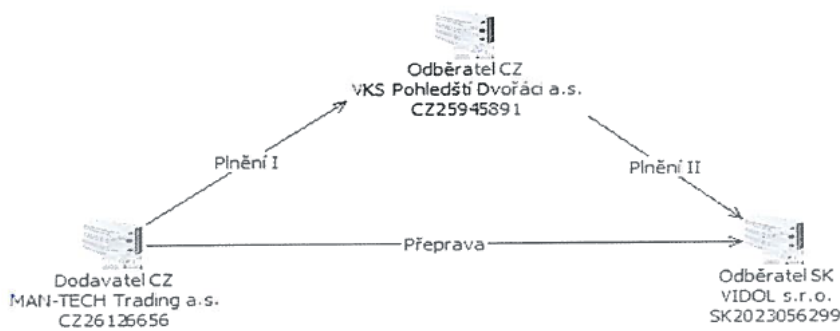
VII. Posouzení věci krajským soudem

19. Žaloba **není důvodná**.
20. Krajský soud setrval i po provedeném ústním jednání na svých původních závěrech. Je přitom přesvědčen, že z hlediska věcného posouzení je jeho původní rozsudek v případném kasačním přezkumu schopen obstát a nebylo by třeba jeho odůvodnění upravovat. Pro větší srozumitelnost nicméně krajský soud svou argumentaci krátce doplnil v reakci na ústní přednes žalobce na ústním jednání. Učinil tak až ovšem v samém závěru rozsudku – z důvodu přehlednosti představují následující části odůvodnění (nazvané Skutková zjištění a Právní posouzení) doslovnou citaci původního zrušeného rozsudku v této věci a doplněný text je zařazen až na konci v samostatné části nazvané Doplnění právního hodnocení.

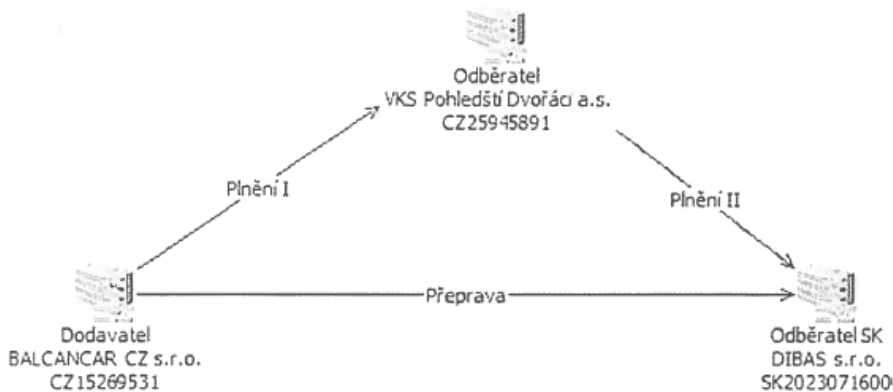
Skutková zjištění

21. V posuzované věci (a to v případě všech zdaňovacích období DPH) je mezi účastníky řízení předmětem sporu otázka, zda žalobce naplnil podmínky pro osvobození od daně z přidané hodnoty dle § 64 zákona o DPH.
22. Ze správního spisu krajský soud zjistil následující pro věc rozhodné skutečnosti. Žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty od 4. 1. 2001; jeho hlavní ekonomickou činností je výroba a prodej krmných směsí pro hospodářská zvířata. Za posuzovaná zdaňovací období žalobce uplatnil nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od dvou personálně propojených tuzemských dodavatelů - společností Man-tech (předseda představenstva J. M.) a Balkancar (jednatel J. M.). Žalobce měl následně dodat manipulační techniku (vysokozdvíhací vozíky), kterou pořídil od výše uvedených tuzemských dodavatelů, dvěma svým odběratelům do jiného členského státu, konkrétně na Slovensko, a to společně s firmou Vidol a Dibas. Manipulační technika byla přepravována v následujících níže zobrazených čtyřech dodavatelsko-odběratelských řetězcích obchodních společností:

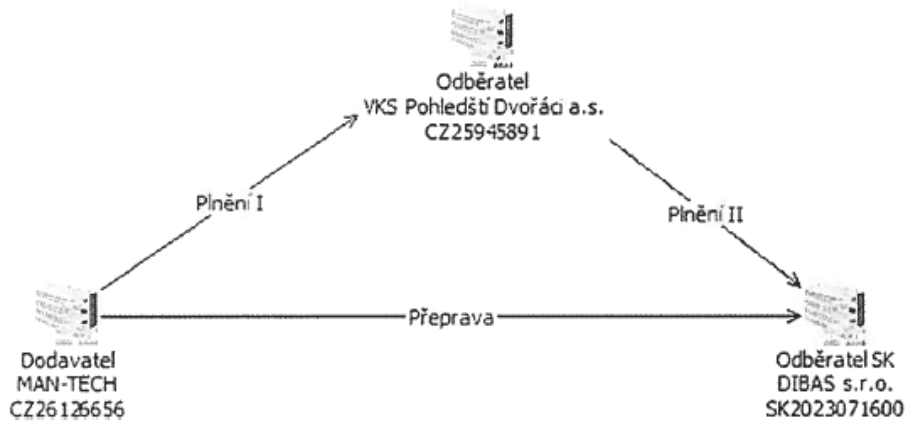
A. Zdaňovací období březen 2012 až červenec 2012



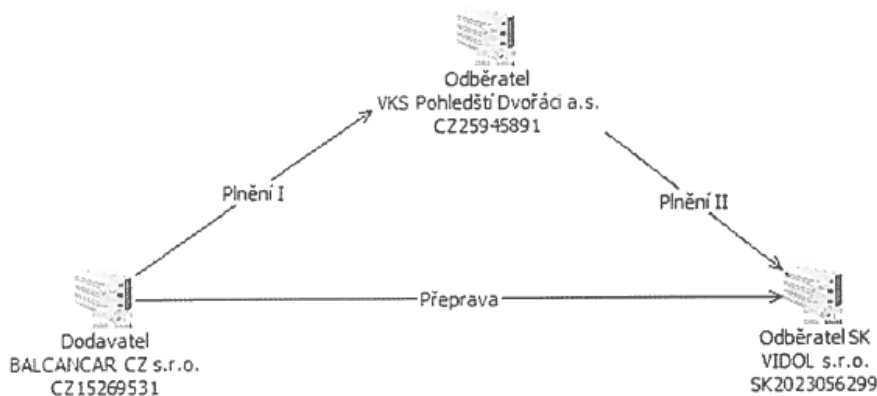
B. Zdaňovací období květen 2012 až červenec 2012



C. Zdaňovací období srpen 2012 až prosinec 2014



D. Zdaňovací období srpen 2012 až prosinec 2014



23. Správce daně zahájil daňovou kontrolu při ústním jednání dne 26. 3. 2015 (viz protokol č. j. 615659/15/2903-60563-603900). V rámci jednání místopředsedkyně představenstva žalobce - Hana Hniličková uvedla, že prvotní kontakt s dodavateli Man-tech a Balkancar zprostředkoval J. Č. Následně žalobce v jeho sídle navštívil J. M. s nabídkou dodávek manipulační techniky s tím, že „oni potřebovali firmu s dobrým kreditem k uskutečnění dodávky manipulační techniky“. Místopředsedkyně představenstva žalobce uvedla, že žalobce dopravu nezajišťoval, cena vozíků byla včetně dopravy, která byla stanovena na začátku spolupráce, s tím, že ji zajistí dodavatel. Do sídla žalobce vozíky vůbec nedorazily. Vše bylo součástí uzavřené smlouvy mezi všemi zúčastněnými, kdy za Balkancar a Man-tech jednal pan M. a za oba slovenské partnery smlouvy podepsali jednatelé. Žalobce zboží nepojišťoval ani neodpovídal za reklamace. Zboží bylo podle informací, které žalobci „sdělil pan Č., případně paní M. přímo z firem Balkancar a Man-tech odesláno na Slovensko“.
24. Žalobce předložil správci daně Smlouvy o vzájemné spolupráci při dodávkách výrobků uzavřené dne 2. 3. 2012 pro jednotlivé výše uvedené dodavatelsko-odběratelské řetězce obchodních korporací (viz. bod 19. obr. A, B, C). Dle odst. I. těchto smluv byli dodavatelé Man-tech
a Balkancar povinni dodávat manipulační techniku žalobci za podmínek stanovených v jednotlivých objednávkách a následně měl žalobce dodávat předmětnou manipulační techniku odběratelům na Slovensko. Odstavec II. předmětných smluv se týká splatnosti daňových dokladů mezi jednotlivými účastníky obchodních transakcí, ve kterých je

stanoveno, že nárok na zaplacení fakturované částky dodavatelům Man-tech nebo Balkancar vzniká v okamžiku, kdy žalobce obdrží platby od slovenských odběratelů. Ze smluv dále vyplývá, že v případě nedodržení termínu splatnosti od slovenských odběratelů bude mezi žalobcem a jeho dodavatelem uzavřena smlouva o postoupení pohledávek. Dle předmětných smluv o vzájemné spolupráci bylo jedinou povinností žalobce zboží dodat odběratelům. Ze smluv nevyplývaly pro žalobce žádné sankce nebo další povinnosti týkající se případného nedodání zboží odběratelům.

25. Správce daně dále dožádal místně příslušné správce daně za účelem prověření obchodní spolupráce žalobce s daňovými subjekty Man-tech a Balkancar. Z odpovědi na dožádání vyplynulo, že společnost Man-tech spolupracovala se žalobcem v roce 2012, 2013 a 2014, jednalo se o prodej vysokozdvizných vozíků. Vzájemná spolupráce probíhala a probíhá na základě telefonických či písemných objednávek. Kupní nebo jiné smlouvy nebyly uzavřeny.
- Cena zboží
- se odvíjí od ceny nákupní a stavu cen na trhu. Daňový subjekt předložil faktury přijaté včetně přepravních listů. Z odpovědi na dožádání týkající se daňového subjektu Balkancar vyplynulo, že přeprava zboží byla zajištěna společností Cargo Vrbičany, která pro společnost Balkancar zajišťuje veškeré logistické služby. Doprava byla zahrnuta v ceně fakturovaného zboží.
26. Následně správce daně ověřoval spolupráci žalobce s daňovým subjektem Cargo Vrbičany. Společnost Cargo Vrbičany při místním šetření předložila faktury vydané na společnosti Man-tech a Balkancar v období březen 2012 až prosinec 2014, které neměly žádné přílohy, veškeré doklady k přepravě byly předány dodavatelům, kteří objednávali přepravu zboží. Předmětem fakturace byl nájem a dopravní služby fakturované měsíčně dle smluv. Při ústním jednání dožádaný správce daně předložil předsedovi představenstva Cargo Vrbičany J. M. vzorové mezinárodní nákladní listy, které žalobce předložil jako důkazní prostředek prokazující přepravu vysokozdvizných vozíků na území Slovenské republiky, kde je společnost Cargo Vrbičany uvedena jako dopravce. Na otázku: „Potvrdil jste razítkem a podpisem předložené mezinárodní nákladní listy?“, předseda představenstva odpověděl: „Razítkem označil a podepsal M. M. za Cargo Vrbičany. Bylo to uděláno špatně. Dopravcem jsme nebyli. Auta jsme žádná neměli. Zpracovávali jsme pouze dokumentaci. Kdo byl dopravcem, nevíme. Cargo nezajišťovalo jednání ohledně dopravy.“
27. Žalobce předložil správci daně jako důkazní prostředky k prokázání, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu osobě registrované k dani a skutečně přepraveno z tuzemska, daňové doklady vystavené pořizovatelem, mezinárodní nákladní listy a prohlášení pořizovatele o přepravě zboží do jiného členského státu. Na mezinárodních nákladních listech byla jako místo nakládky uvedena adresa: Hamry, Havlíčkův Brod, tedy sídlo žalobce, jako dopravce byla uvedena společnost Cargo Vrbičany, s neprůkazným označením dopravního prostředku, údaje o řidiči nebyly vyplněny, adresa vykládky odpovídala sídlu konkrétního odběratele (společnosti Vidol nebo Dibas).
28. Na základě předložených mezinárodních listů správci daně vznikly pochybnosti o tom, že přeprava na Slovensko byla reálně uskutečněna, a proto vyzval žalobce k prokázání, že nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů Man-tech a Balkancar byl uplatněn v souladu s § 72 odst. 1 zákona o DPH a že došlo k naplnění

podmínek pro osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH při dodání zboží na Slovensko odběratelům Vidol a Dibas (viz výzva k prokázání skutečností ze dne 9. 7. 2015, č. j. 1239973115/2903-60563-603900). Žalobce v reakci na výzvu k prokázání skutečností pouze shrnul, že formálně splnil všechny náležitosti dané zákonem o DPH, a měl za to, že předložil všechny důkazní prostředky.

29. Následně správce daně v rámci vyhledávací činnosti na základě žádosti o výměnu informací členskému státu Slovenská republika zjistil, že společnosti Vidol a Dibas mají na adresách svého sídla tzv. virtuální sídlo. Společnosti se na adrese fyzicky nenacházejí, své obchodní jméno mají společnosti uvedeno toliko na poštovní schránce.
30. Po zhodnocení předložených a získaných důkazních prostředků správce daně vyzval žalobce, aby prokázal, že zboží (vysokozdvížné vozíky), tak jak bylo deklarováno v přiznáních k dani z přidané hodnoty a souhrnných hlášeníh za kontrolovaná zdaňovací období, bylo skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu (§ 13 odst. 2 zákona o DPH), a tedy že jeho dodání bylo osvobozeno od daně v souladu s § 64 odst. 1 zákona o DPH (viz výzva k prokázání skutečností ze dne 19. 10. 2015, č. j. 1489402/15/2903-60563-603900).
31. V odpovědi na druhou výzvu žalobce uvedl, že zajištění a organizace přepravy zboží nebylo ponecháno na slovenských odběratelích. Přepravu zajišťoval externí přepravce Cargo Vrbičany, který vystavoval přepravní doklady CMR a který zároveň zajišťoval přepravu a předání zboží slovenským odběratelům. Žalobce rovněž k prokázání svých tvrzení navrhl provedení svědeckých výpovědí.
32. Při ústním jednání dne 20. 1. 2016 svědek J. M., předseda představenstva společnosti Cargo Vrbičany, uvedl, že společnost Cargo Vrbičany prováděla správu dokumentace v rámci placených spedičních služeb. Na základě informací od dodavatelů techniky vyplňovala mezinárodní nákladní listy. Mezinárodní listy šly se zbožím a po jejich potvrzení od koncového odběratele byly listy odesílány jednotlivým subjektům. Přepravu zboží si ve většině případů zajišťoval koncový zákazník sám. Společnost Cargo Vrbičany vždy jen spravovala dokumentaci, prováděla spedici a z toho důvodu orazila kolonku 16 - dopravce. Skutečné přepravce, kteří provedli jednotlivé přepravy, svědek neznal. Do přepravních dokladů byla udávána adresa sídla koncového odběratele, místo skutečné vykládky na Slovensku si určoval koncový zákazník. Svědek doplnil, že žalobce nebyl zapojen do přepravy zboží, místo odeslání uvedené v CMR listech bylo chybně uvedeno, místo odeslání mělo být uvedeno Vrbičany nebo Děčín (viz protokol o ústním jednání ze dne 20. 1. 2016, č. j. 65425/16/2507-60562-505706).
33. Dále se svědek J. M. k věci vyjádřil také jako předseda představenstva společnosti Man-tech a jednatel společnosti Balkancar, přičemž uvedl, že žádná z těchto společností „nezajišťovala přepravu zboží, ani přepravu neobjednávala, nezajišťovala pojištění zboží během přepravy. Pro společnost bylo zboží fakticky dodáno žalobci, když potvrdila dodací listy. Fyzicky zboží zástupci předáváno nebylo, bylo předáváno přepravci koncového zákazníka. Daňové doklady a dodací listy byly žalobci předány k potvrzení prostřednictvím pana Č.“ (viz protokoly o ústním jednání ze dne 20. 1. 2016, č. j. 65508/16/2507-60562-505706 a č. j. 65459/16/2507-60562-505706).

34. Svědek Z. Š., jednatel společnosti Vidol (jednatelem do 15. 12. 2015), vypověděl, že zboží bylo dodáváno přímo odběratelům ze Slovenska, nebo „šlo“ na sklad (různé skladové prostory, nevzpomněl si které nebo do skladu MAN-TECH Slovakia v Senici), dodávka byla kontrolována přímo u odběratelů. Svědek dále uvedl, že u vykládky u slovenských odběratelů nebyl osobně, zboží přebíral konečný zákazník na Slovensku. Místo vykládky se řidič dozvěděl z objednávky, přepravu objednával svědek, přepravců bylo hodně, ale jejich jména si svědek nepamatoval. Trasy, po kterých byly přepravy provedeny, neznal, zboží se nakládalo ve společnosti Man-tech nebo Balkancar, v Děčíně nebo Vrbičanech, adresy vykládek na Slovensku si svědek nepamatoval, pojištění zboží během přepravy si zajišťoval přepravce, zboží nešlo fyzicky přes sídlo žalobce v Hamrech (viz protokol o ústním jednání ze dne 24. 2. 2016, č. j. 353362/16/2507-60564-500800).
35. Svědek J. J., jednatel společnosti Dibas (jednatelem do 12. 3. 2015), vypověděl, že zboží bylo dodáváno přímo odběratelům ze Slovenska, výjimečně šlo na sklad na krátkou dobu (krátkodobě pronajímaný sklad MAN-TECH Slovakia v Senici nad Myjavou), dodávka byla kontrolována přímo u odběratelů. U vykládky u slovenských odběratelů byl svědek osobně, doklady na přepravu zajišťovalo Cargo Vrbičany, a pokud to na dokladech nebylo uvedeno, byl svědek telefonicky ve spojení s řidičem a tomu sdělil, kam má jet a kde má zboží složit. Dopravce si většinou zajišťovala společnost Dibas, objednávala konkrétní přepravce. Jména si svědek nepamatoval a trasy, po kterých byly přepravy provedeny, neznal. Zboží se nakládalo ve společnosti Man-tech v Děčíně nebo v Balkancaru, tj. v areálu Cargo Vrbičany. Adresy vykládek na Slovensku svědek nemohl upřesnit z důvodu předání veškeré agendy novému jednatelem. Zboží nešlo fyzicky přes sídlo žalobce v Hamrech, kým bylo zboží pojištěno během přepravy, svědek nevěděl, náklady na přepravu nesla společnost Dibas (viz protokol o ústním jednání ze dne 21. 1. 2016, č. j. 83486/16/2507-60562-505706, a doplnění svědecké výpovědi, č. j. 129342/16/2507-60562-505706, č. j. 210002/16/2507-60562-505706 a č. j. 241237/16/2507-60562-505706).
36. Správce daně na základě popsaných zjištění dospěl k závěru, že žalobce formálně předložil doklady, které neprokazují faktické přijetí, dodání a přemístění zboží. Nebylo známo, jaký externí přepravce vysokozdvížné vozíky přepravoval a jaké osoby se předání zboží zúčastnily. Z dokladů nebylo zřejmé, kdo zboží skutečně přebíral, jaké subjekty ho přepravily, na jaké adrese bylo zboží naloženo, na jaké adrese vyloženo. Žalobce spoléhal výhradně na písemná prohlášení pořizovatelů zboží, která však mohla být způsobilým důkazem jen za předpokladu, že odpovídají zjištěnému skutkovému stavu, a nepřijal jiná opatření, která po něm mohla být rozumně požadována. Správce daně tak dospěl k závěru, že žalobce v průběhu daňové kontroly neprokázal naplnění podmínek pro osvobození od daně při dodání do jiného členského státu dle § 64 zákona o DPH (blíže k tomu viz zpráva o daňové kontrole ze dne 5. 8. 2016, č. j. 1271699/16/2903-60563-603900) a dne 9. 8. 2016 vydal výše specifikované platební výměry na DPH za příslušná zdaňovací období. Žalovaný se s posouzením věci správcem daně ztotožnil a napadeným rozhodnutím odvolání žalobce zamítl a platební výměry na DPH potvrdil.

Právní posouzení

37. Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH platí, že s nárokem na odpočet daně je od daně osvobozeno *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*. Zároveň je v odst. 5 téhož ustanovení zákona upraveno, že *dodání zboží do jiného členského státu lze prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněnce třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky*.
38. Problematikou osvobození při dodání zboží do jiného členského státu se ve své rozhodovací činnosti zabýval jak Soudní dvůr EU, tak Nejvyšší správní soud. Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu v této souvislosti vyplývá, že prokazuje-li daňový subjekt nárok na osvobození od DPH sice formálně bezvadnými písemnými prohlášeními a daňovými doklady, avšak zároveň existují pochybnosti o faktickém stavu, leží na daňovém subjektu důkazní břemeno stran prokázání existence podmínek, za kterých dochází k osvobození zdanitelného plnění od DPH (k tomu srovnej např. již rozsudek ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107). Doklady o uskutečnění zdanitelného plnění, byť se všemi zákonnými náležitostmi, proto nemohou být podkladem pro uznání nároku na osvobození od DPH, není-li současně prokázáno, že k uskutečnění podmínek podmiňujících osvobození zdanitelného plnění od DPH *de facto* došlo.
39. Z výše citovaného § 64 zákona o DPH je patrné, že toto definuje podmínky, za kterých je plátce oprávněn uplatnit osvobození od daně dodávaného z České republiky do jiného členského státu (JČS), popř. do jiného členského státu tímto plátcem přemísťovaného, a nejsou-li tyto podmínky splněny, je plátce povinen přiznat daň v České republice, a to k datu dodání zboží či k datu přijetí úplaty za dané zboží podle toho, které datum nastane či nastalo dříve. Aby plátce mohl zboží dodané do jiného členského státu osvobodit od DPH, je nutno splnit tři základní podmínky, a to 1/ že zboží musí být dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě, 2/ zboží musí být odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu a 3/ doprava musí být zajištěna plátcem nebo pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou. Splnění těchto tří podmínek, a tedy i oprávněnosti nároku na osvobození od daně z přidané hodnoty, je povinen prokázat plátce daně (shodně srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012 - 45). Nárok na osvobození od DPH je tedy dán pouze při splnění těchto podmínek, které je správce daně oprávněn zkoumat a prověřovat.
40. Shora uvedený právní náhled odpovídá také ustálené judikatuře Soudního dvora EU, dle které lze osvobození od dodání zboží uvnitř Společenství od DPH uplatnit, jsou-li splněny hmotněprávní požadavky na osvobození v podobě prokázání toho, že právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, zboží bylo odesláno nebo přepraveno do JČS a v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy zboží fyzicky opustilo území České republiky (srovnej zejména rozsudek ve věci C-409/04 *Teleos*).
41. Obecně se osvobození dodání zboží do JČS od daně prokazuje daňovým dokladem, který musí splňovat veškeré náležitosti stanovené zákonem o DPH (viz zejména § 26 až § 35 zákona o DPH), přičemž v případě dodání zboží do JČS se jedná především o náležitosti uvedené v

§ 34 odst. 3 zákona. Jak již bylo také uvedeno výše, nepostačuje prokázat toliko formální předpoklad konkrétního obchodního případu, ale především předpoklad materiální, tj. že skutečnosti uvedené v dokladech jsou skutečným vyjádřením proběhlého obchodního případu.

42. V nyní posuzovaném případě žalobce tvrdil, že faktické dodání zboží na Slovensko prokázal předložením faktur, CMR listů, dodacích listů a prohlášení odběratelů vystavených v souvislosti s vývozem vysokozdvížných vozíků na Slovensko. Krajský soud však ve shodě s žalovaným konstatuje, že žalobcem předložené důkazní prostředky nepovažuje za dostatečné k prokázání, že předmětné zboží (vysokozdvížné vozíky) bylo fakticky dodáno do jiného členského státu.
43. Krajský soud připomíná, že správce daně ve výzvách k prokázání skutečností ze dne 9. 7. 2015, č. j. 1239973115/2903-60563-603900, a ze dne 19. 10. 2015, č. j. 1489402/15/2903-60563-603900, jakož i v seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 4. 5. 2016, podrobně popsal veškeré skutečnosti, které vyvolaly jeho pochybnosti o průběhu deklarovaných obchodních transakcí a o tom, zda bylo zboží skutečně přepraveno do jiného členského státu. Tyto skutečnosti následně správce daně zopakoval i ve zprávě o daňové kontrole ze dne 5. 8. 2016, č. j. 1271699/16/2903-60563-603900, a žalovaný z nich vycházel v napadeném rozhodnutí. Jednalo se především o následující pochybnosti: žalobce podepsal dne 2. 3. 2012 Smlouvy o vzájemné spolupráci, v nichž se mj. zavázal, že bude předmět smlouvy (vysokozdvížné vozíky) dodávat společnosti Vidol a Dibas, žalobce vysokozdvížné vozíky nikdy neviděl, za obchod s nimi vůbec neodpovídal, nezajišťoval dopravu, zboží nepojišťoval ani neručil za reklamace, cena zboží se měla odvíjet od ceny nákupní a stavu cen na trhu; dle smluv o vzájemné spolupráci byla splatnost faktur mezi účastníky stanovena tak, že nárok na zaplacení fakturované částky účastníku Man-tech nebo Balkancar (dodavatelům žalobce) vznikl v okamžiku, kdy žalobce obdržel platbu od účastníka Vidol nebo Dibas (odběratelů žalobce), v případě neobdržení kupní ceny od účastníka Vidol nebo Dibas měl žalobce postoupit svoji pohledávku na účastníka Man-tech nebo Balkancar; ze smluv nevyplývaly pro žalobce žádné sankce nebo další povinnosti týkající se případného nedodání zboží odběratelům; v rozporu s konstatováním žalobce bylo na mezinárodních nákladních listech označeno jako místo nakládky sídlo žalobce a jako dopravce společnost Cargo Vrbičany, neprůkazné označení dopravního prostředku, jako místo vykládky bylo uvedeno sídlo odběratelů (Vidol nebo Dibas), kde se ovšem dle zjištění správce daně nenacházely prostory způsobilé pro manipulaci se zbožím; Z. Š., jednatel odběratele Vidol, tvrdil, že přepravu prověřovaného zboží objednával sám, adresy vykládek na Slovensku, ani jména přepravníků si nepamatoval, trasy, po kterých byly přepravy provedeny, neznal, u vykládky u slovenských odběratelů nebyl osobně; J. J., jednatel odběratele Dibas, se vyjádřil tak, že dopravu zboží objednával, jména dopravců si však nepamatoval a trasy, po kterých byly přepravy provedeny, neznal, zboží bylo dodáváno přímo odběratelům ze Slovenska; předložená prohlášení odběratelů o přepravě zboží neobsahovala podrobnosti,

na základě kterých by bylo možné faktické uskutečnění přepravy předpokládat, byla vystavena zcela obecně, vždy na delší časová období (jeden rok).

44. Na základě některých z uvedených skutečností by sice jednotlivě nebylo možno bez dalšího usuzovat na pochybnosti o dodávkách zboží tak, jak bylo deklarováno v daňových dokladech, nicméně řada z nich vzbuzuje vážnější pochybnosti a ve svém souhrnu i s těmi méně závažnými dokresluje celou situaci, která založila důvodné pochybnosti správce daně, že k dodání zboží na Slovensko fakticky nedošlo. Pokud tedy žalobce v jednotlivostech zlehčuje některé správními orgány vytýkané skutečnosti s tím, že z nich nelze nic vyvozovat k jeho tíži, krajský soud mu v tomto ohledu nepřisvědčil.
45. V obecné rovině lze souhlasit s tím, že CMR listy mají při prokazování dodání zboží (zvláště v situaci, kdy žalobce nezajišťoval přepravu zboží) zásadní váhu. Vypovídací hodnota CMR listu je založena mimo jiné tím, že na jeho vyhotovení by měly spolupůsobit tři na sobě většinou nezávislé osoby, tj. prodejce, dopravce a kupující (srovnej rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, č. 2172/2011 Sb. NSS, a ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018 - 42). V projednávané věci se však o spolupůsobení tří nezávislých subjektů nejednalo, jak bude rozvedeno níže. Za zcela zásadní krajský soud považuje to, že předložené CMR listy byly vyplněny v rozporu se skutečností a že se s těmito doklady o dodání zboží žalobce spokojil, přestože mu tato skutečnost musela být od počátku zřejmá. K nakládce zboží mělo podle CMR listů docházet v provozovně žalobce, což bylo prokázáno jako nepravdivé, neboť žalobce sám tvrdil, že zboží nikdy fyzicky neviděl a nebylo u něj v provozovně nakládáno. Z nákladních listů tak nevyplývá, kde skutečně došlo k nakládce zboží, dále pak ani to, jaké subjekty fakticky přepravu prováděly (neboť to nebyl přepravce, který listy vyplnil), ani kdo zboží fyzicky převzal. Rovněž lze souhlasit se správními orgány v tom, že registrační značky vozidel, které měly být použity při přepravě zboží, nejsou čitelné. Krajský soud ve správním spisu ověřil, že je možné v jednotlivých CMR listech identifikovat nejvýše dva až tři znaky registrační značky, přičemž ani žalobcem požadovaný monitoring vozidel by dle soudu s ohledem na skutkové okolnosti projednávaného případu sám o sobě nemohl dodání zboží deklarovaným odběratelům prokázat.
46. Krajský soud proto pokládá za nepřipadné tvrzení žalobce, že dodání a převzetí zboží prokázal CMR listy, neboť je zřejmé, že tyto byly vyplněny chybně a nedostatečně. Za dané situace proto bylo na žalobci, aby si opatřil další doklady týkající se podrobností stran přepravy zboží na místo určení. Pokud tak neučinil a spoléhal se na nepravdivě vyplněné nákladní listy, přestože uplatňoval nárok na osvobození těchto dodávek od DPH, minimálně nejednal dostatečně obezřetně a nemohl být v dobré víře, že k dodání do jiného členského státu skutečně došlo.
47. Rozpory o skutečné přepravě zboží se následně nevyjasnily ani v rámci dokazování provedeného v průběhu daňové kontroly. Naopak je možno konstatovat, že se ještě více prohloubily. Tvrzení žalobce se rozcházela s tím, co uváděl svědek J. M., který v rozhodné době působil jako statutární orgán ve společnostech, jež se měly dodávek a přepravy zboží účastnit (dodavatele Balkancar a Man-tech, jakož i spediční společnosti Cargo Vrbičany, která vyplňovala CMR listy). Podle žalobce přepravu zajišťoval dodavatel prostřednictvím

třetí strany (přepravce), podle J. M. odběratel, přičemž spediční společnost pouze zpracovávala dokumentaci podle údajů, které jí poskytl dodavatel. Soud zdůrazňuje, že ani tento svědek, který současně působil u několika zúčastněných subjektů, nebyl schopen poskytnout bližší informace o faktickém dodání zboží a průběhu údajné přepravy na Slovensko.

48. Stejně tak svědecké výpovědi členů statutárních orgánů slovenských odběratelů – Z. Š. a J. J. - neodstranily nejasnosti ohledně přepravy předmětného zboží. Svědci sice potvrdili, že přepravu objednávali, jména přepravců, názvy konečných zákazníků na Slovensku ani místa vykládek si však nepamatovali. Pochybnosti správce daně nemohly odstranit ani dodací listy, na kterých bylo uvedeno razítko a podpis slovenských odběratelů (Vidol či Dibas). Tyto dodací listy představují opět toliko formální doložení přepravy zboží. Nemohou však osvědčit skutečné dodání vysokozdvížných vozíků do JČS. Slovenští odběratelé totiž uvedli, že předmětné zboží bylo dodáváno přímo koncovým zákazníkům, přičemž Z. Š., který v rozhodné době působil jako statutární orgán ve společnosti Vidol, navíc vypověděl, že u vykládek zboží osobně nebyl.
49. Pokud žalobce předložil správci daně prohlášení o dodání zboží na Slovensko, která bez uvedení data vystavení podepsali slovenští odběratelé, kteří ke konkrétnímu průběhu přepravy nebyli schopni nic uvést, jedná se o důkazy, které za daných okolností faktické dodání zboží na Slovensko rovněž prokázat nemohou, a jde opět spíše o formální deklaraci dodávek se stejnou důkazní hodnotou jako faktury vystavené žalobcem. Jakkoli doložení dodání do jiného členského státu prohlášením odběratele přímo předpokládá zákon (srovnej § 64 odst. 5 zákona o DPH), nejde o důkaz absolutní a s ohledem na všechny pochybnosti zjištěné správními orgány jej v tomto případě nelze považovat za věrohodný důkaz o fakticitě dodávek.
50. K tomu krajský soud uvádí, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, řešil situace, kde daňový subjekt rovněž ke skutečnosti přepravy zboží do jiného členského státu předkládal prohlášení podle § 64 odst. 5 zákona o DPH a dále daňové doklady a písemné rámcové smlouvy o podmínkách nákupu. Orgány finanční správy však předešly pochybnosti o fakticitě přepravy do jiného členského státu a Nejvyšší správní soud k této otázce konstatoval, že „*ani doklady se všemi náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH (tyto závěry jsou plně aplikovatelné rovněž na osvobození od DPH), není-li prokázáno, že k realizaci tvrzené skutečnosti fakticky došlo. Stěžovatel se proto mylí, usuzuje-li na unesení důkazního břemene tím, že předložil zákonem předvídané dokumenty (písemná prohlášení pořizovatelů zboží o dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie)*“.
51. Nelze přitom přehlédnout, že předložená prohlášení obsahují ve své podstatě pouze stejné údaje, jaké jsou uvedeny na fakturách vystavených žalobcem - číslo a datum vystavení faktury a totožné označení vysokozdvížných vozíků.
52. Krajský soud tak ve shodě se závěry žalovaného nesdílí názor žalobce, že by v předcházejícím daňovém řízení bylo doloženo a věrohodně potvrzeno a prokázáno skutečné dodání zboží do JČS deklarovaným odběratelům a že se finanční orgány v tomto ohledu dopustily namítaného tendenčního a selektivního hodnocení důkazů. Jak již bylo uvedeno výše,

v daném případě byla rozhodující faktická stránka věci, přičemž akceptovat jako důkazy prokazující tvrzení žalobce by bylo možno pouze důkazní prostředky věrohodné a disponující relevantní vypovídací hodnotou ve vztahu k předmětu dokazování. V posuzované věci se správní orgány obou stupňů pokoušely náležitě zjistit skutkový stav věci, přičemž přihlížely ke všemu, co v řízení vyšlo najevo. Krajský soud odmítá tvrzení žalobce, že by žalovaný jakkoli „překrucoval“ vyjádření H. H. Naopak je přesvědčen, že z kontextu veškerých zjištění správce daně (opakovaně shrnutých ve zprávě daňové o kontrole, napadeném rozhodnutí i v tomto rozhodnutí krajského soudu), včetně vyjádření místopředsedkyně představenstva žalobce, vyplynulo, že se žalobce o přepravu zboží nezajímal. Co se týká přítomnosti osoby „M.“ M. při ústním jednání dne 30. 6. 2015, je dle krajského soudu z protokolu o ústním jednání ze dne 30. 6. 2015, č. j. 1646743/15/2507-60562-505706, bez pochybností zřejmé, že se tohoto jednání účastnil a při něm vypovídal J. M., jakožto předseda představenstva společnosti Cargo Vrbičany. K námitce týkající se podpisů na smlouvách o vzájemné spolupráci krajský soud uvádí, že žalovaný, přestože měl s ohledem na chybějící identifikaci osob smlouvy o vzájemné spolupráci za nevěrohodné, vycházel z toho, že dodavatelsko-odběratelský „obchodní model“ fungoval dle těchto smluv. Není tedy zřejmé, čeho chtěl žalobce související námitkou týkající se pravosti podpisů dosáhnout. Dle názoru soudu tak byly provedené důkazy hodnoceny v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů.

53. Lze tedy uzavřít, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a nerozptýlil pochybnosti předestřené správcem daně a následně i vyplývající z dalšího průběhu dokazování (nekonkrétnost a rozpornost tvrzení svědků a žalobce ad.). Je přitom v zájmu daňového subjektu, aby si opatřil takové podklady, které mohou relevantním způsobem prokázat, že k dodání zboží do jiného členského státu skutečně došlo (opětovně srovnej již odkazované rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 14/2010 - 195 a č. j. 7 Afs 320/2018 - 42). Žalobce tak s ohledem na popsané skutečnosti nepostupoval obezřetně, a krajský soud proto v tomto ohledu neshledal podanou žalobu důvodnou.
54. Z judikatury též vyplývá, že osvědčí-li daňový subjekt svoji dobrou víru ohledně faktického dodání do jiného členského státu (ta bude z povahy věci odvislá zejména od toho, jakými důkazními prostředky daňový subjekt disponoval v době dodání), jsou orgány finanční správy oprávněny daňovému subjektu neuznat jím nárokové osvobození od daně, pouze pokud prokážou zapojení daňového subjektu do podvodného jednání (zejména rozsudek ve věci *Teleos*, na který následně navázala i judikatura Nejvyššího správního soudu). Proto se orgány finanční správy zabývaly i tím, zda žalobce byl či nebyl v dobré víře stran faktického uskutečnění dodání zboží. Dospěly k závěru, že nikoliv, což aprobuje i krajský soud, dle jehož závěrů žalobce nebyl přinejmenším dostatečně obezřetný.
55. Žalovanému je nutno přisvědčit, že pochybnosti vyvolávají již okolnosti, za kterých žalobce do obchodního vztahu se společnostmi Balkancar a Man-Tech vstoupil. Soud nerozporuje, že pro žalobce mohly být dané transakce ekonomicky výhodné, což také zřejmě bylo z jeho strany motivem vstupu do obchodního vztahu. Žalobce totiž fakticky nic nečinil (zboží nikdy neviděl, nekontroloval jej, neprováděl přepravu atd.) a pouze vystavoval faktury a přeposílal peníze mezi dodavatelem a odběratelem, za což inkasoval 2 % z kupní

ceny, kterou si dodavatel s odběratelem dohodli. Nenesl žádné riziko, neboť za zboží platil dodavateli až poté, co obdržel úhradu od odběratele. Z tohoto hlediska pro něj mohly mít dané transakce ekonomický smysl a jevit se jako výhodné. Lze však jen ztěžít usuzovat na konkrétní důvody, pro které byly společnosti Balkancar a Man-tech ochotny získat o 2 % nižší částku, než by jim náležela při přímém obchodování se slovenskými odběrateli, resp. proč tito byli svolní k závazku hradit tuto částku navíc. Nadto v situaci, kdy z výpovědi svědka J. J. vyplynulo, že minimálně společnost Dibas prováděla objednávky přímo u obchodních korporací Man-tech, Balkancar nebo Cargo Vrbičany (v posledním případě je rovněž otázkou, z jakého důvodu měly být objednávky směřovány společnosti Cargo Vrbičany, když tato měla být spediční společností). Ekonomický smysl daných obchodů tak v posuzované věci nelze hodnotit pouze z pohledu žalobce bez zohlednění vazby na navazující transakce. Právě zjevná nevýhodnost pro všechny ostatní subjekty v řetězci mohla a měla být pro žalobce jedním z možných signálů, že má být při obchodování obezřetný a zajistit si dostatečné doklady o dodávkách do jiného členského státu, jestliže hodlal uplatňovat nárok na osvobození od daně. To však žalobce neučinil. Nezjišťoval, kde bylo zboží naloženo, když obdržel nepravdivé CMR listy; nedbal, že dodavatelé měli chtít prostřednictvím obchodního vztahu se žalobcem dosáhnout rovněž financování svých pohledávek, avšak obchody probíhaly tak, že tento cíl vůbec nebyl plněn; přestože se jednalo o dodávky od jeho nových dodavatelů k jeho novým odběratelům, vystačil si žalobce pouze s tvrzením J. Č., případně paní M., jako s důkazem svědčícím o realizaci přepravy na Slovensko; takto navíc žalobce postupoval po dobu tří let.

56. Krajský soud se nedomnívá, že by orgány finanční správy při posuzování průměrné obezřetnosti kladly na žalobce nepřiměřené nároky. Orgány finanční správy po žalobci nepožadovaly, aby odhalil případné podvodné jednání jeho obchodních partnerů. Správce daně a žalovaný toliko vyžadovali, aby žalobce s ohledem na pochybnosti, které vyvstaly v souvislosti s přepravou zboží (prvotně již nesprávně vyplněné CMR listy), postupoval s průměrnou mírou obezřetnosti a učinil další kroky k ověření dodání zboží do JČS, potažmo fungování celého „obchodního modelu“. Bylo totiž třeba, aby žalobce, pokud tvrdil, že zdanitelné plnění bylo osvobozeno od daně s nárokem na odpočet dle § 64 zákona o DPH, byl schopen takové tvrzení i prokázat.
57. Krajský soud nezpochybnuje snahu žalobce ověřit si existenci a fungování dodavatelů. To však v daném případě nemohlo k přijetí závěru o dostatečné obezřetnosti žalobce postačovat. Pochybnosti o důvěryhodnosti dodavatelů měla u žalobce, vyjma již výše uvedeného, vzbudit také skutečnost, že jej tyto obchodní společnosti oslovily jako obchodníka s krmnými směsmi a nabídly mu obchodní spolupráci se zcela novým zbožím, zcela mimo předmět jeho podnikání. Dále je možné poukázat na osobu pana Č., se kterým měl žalobce jednat za dodavatele Balkancar a Man-tech a od kterého měl žalobce dostávat také objednávky manipulační techniky obou slovenských odběratelů Vidol a Dibas, když nebylo zřejmé, v jakém vztahu je pan Č. ke slovenským odběratelům. To dle soudu mělo vzbudit další pochybnosti, které však žalobce nezohlednil, resp. záměrně ignoroval. Pokud by se žalobce zajímal o realizaci přepravy zboží, musel by i dle názoru krajského soudu zjistit, že předmětné zboží mělo být uskladněno v prostorách společnosti MAN-TECH Slovakia s.r.o., což shodně ve svých

vyjádřeních potvrdili slovenští odběratelé. Ve funkci statutárního orgánu jako jednatel ve slovenské společnosti MAN-TECH Slovakia s.r.o. přitom působil rovněž J. M. Dle krajského soudu se ve shodě s názorem žalovaného jednalo o další skutečnost, která vzbuzovala pochybnosti o celém „obchodním modelu“, přičemž zmínka žalovaného o tvrzeném místě uskladnění zboží na Slovensku v žádném případě neznamena, že žalovaný osvědčil dodání zboží do JČS.

58. Dospěl-li žalovaný zároveň k závěru, že J. M. řídil celý „obchodní model“, resp. ovládal obchodování s předmětným zbožím, dle krajského soudu tomu nasvědčují skutečnosti zjištěné správcem daně a žalovaným (mj. personální propojení jednotlivých společností, role J. Č. v celém obchodním modelu, výpověď J. J., který uvedl, že J. M. pomáhal společnosti Dibas obchodní model rozjíždět). Tento závěr však není stěžejní pro posouzení dobré víry a obezřetnosti žalobce, ale spíše dokresluje celkový obraz o probíhajících obchodních transakcích. I kdyby žalobce skutečně nevěděl o propojení obchodních případů v osobě J. M., nemůže tato skutečnost ovlivnit závěr žalovaného, s nímž se krajský soud ztotožnil, že žalobce vzhledem ke všem výše uvedeným pochybnostem nevynaložil potřebnou míru ostražitosti vůči zahraničním odběratelům, jakož ani vůči tomu, zda došlo ke skutečnému dodání zboží na Slovensko. Odkaz žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Afs 51/2016 - 63, proto byl v daném případě (oproti názoru žalobce) na místě.
59. Krajský soud tak ve shodě se závěry žalovaného uzavírá, že daňové orgány dostatečným způsobem prokázaly pochybnosti o dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie. Žalobce tyto pochybnosti nevyvrátil, a neunesl tak důkazní břemeno ohledně oprávněnosti uplatněného nároku na osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH. Za této situace nebylo nutné prokazovat objektivní okolnosti podvodu. Na uvedený závěr přitom nemůže mít vliv, jestliže správce daně odepřel nárok daňových subjektů Balkancar a Man-tech na odpočet daně uplatněný na základě plnění přijatých uvedenými daňovými subjekty od jejich dodavatelů. Správce daně nerozporoval faktické přijetí plnění dodavatelů žalobce (společností Man-tech a Balkancar) od jejich dodavatelů, a tedy možnost dodání zboží dalšímu článku dodavatelsko-odběratelského řetězce - žalobci. Tomu ostatně odpovídá i závěr správce daně, který potvrdil naplnění podmínek pro odpočet daně z přijatých plnění od dodavatelů Man-tech a Balkancar uplatněných žalobcem. Až co se týká dodávek zboží uskutečňovaných žalobcem ve prospěch jeho slovenských odběratelů, shledaly orgány finanční správy skutkové okolnosti důvodně zpochybňující naplnění podmínek pro osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH. K provádění dalšího dokazování navrženého žalobcem krajský soud nepřistoupil, neboť jej shledal nadbytečným. Relevantní skutečnosti rozhodné pro posouzení daně věci dostatečně dokládá obsah správního spisu.
60. Nad rámec výše uvedeného krajský soud závěrem odkazuje také na rozsudek Nejvyššího správního soudu, který se zabýval případem obdobných skutkových okolností (jiného daňového subjektu vystupujícího na stejném místě v daném „obchodním modelu“ jako žalobce v nyní projednávané věci) ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 82/2019 - 42, v němž Nejvyšší správní soud postup orgánů finanční správy aproboval.

Doplnění právního posouzení

61. Krajský soud na závěr jen stručně doplňuje, že jakkoliv se podle všeho žalobce stal obětí daňového podvodu, orgány daňové správy postupovaly zcela správně, když se daňovým podvodem a úlohou žalobce v něm nijak nezabývaly. Nejprve totiž musely vyhodnotit,

zda žalobce vůbec splňuje podmínky pro odpočet DPH v souvislosti s dodáním zboží do jiného členského státu EU. K tomuto pořadí kroků je dlouhodobě vede ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu. Pokud finanční úřad pojal důvodné pochybnosti, že k vývozu zboží skutečně došlo – a ty v daném případě plynuly z celé řady okolností, které krajský soud popsal výše v odst. 43 – pak bylo zcela namístě, že po žalobci požadoval, aby dalšími důkazy prokázal faktické dodání zboží na Slovensko. Žalobce toho nebyl schopen.

62. V takové situaci by mohla daňová správa nárok na odpočet uznat jedině v případě, že by žalobce osvědčil svoji dobrou víru ohledně faktického dodání do jiného členského státu EU, jak o tom pojednal krajský soud výše v odst. 54 a násl. Krajský soud zdůrazňuje, že nejde o dobrou víru ve vztahu k možné účasti na daňovém podvodu. Dobrá víra se v nynější věci týká pouze toho, zda měl žalobce dostatek podkladů pro to, aby se mohl právem domnívat, že zboží, na jehož dodání se jako prostředník podílel, fyzicky opustilo Českou republiku a dorazilo k odběratelům na Slovensku.
63. Žalobce tvrdí, že chybějící dobrou víru dovozuje žalovaný jen ze skutečností, které žalobce v době uskutečňování obchodů jednoduše neznal a nic o nich ani vědět nemohl, např. z personálního propojení dodavatelů a údajného dopravce zboží. To ovšem není pravda. Žalovaný zakládá své tvrzení, že žalobce měl být obezřetnější a více se o průběh dopravy a faktického dodání zboží zajímat, již na tom, jak byl nastavený obchodní vztah s jeho dodavateli. Žalobce měl bez jakýchkoliv nákladů a odpovědnosti za osud zboží inkasovat 2 % z ceny dodaného zboží. Žalobce tvrdí, že neměl žádné důvody k ostražitosti, protože ze svého pohledu vkládal do celé obchodní transakce své dobré jméno, svou bonitu a dočasně nesl i náklady spojené s úhradou DPH. Navíc si prověřil renomé a výrobní kapacity svých dodavatelů, všechny platby probíhaly bezhotovostně apod.
64. I kdyby soud na tato tvrzení přistoupil, stále tu zůstává řada dalších nestandardních okolností. Žalobce se pouštěl do zcela nového oboru podnikání (se zemědělskou technikou dosud vůbec neobchodoval) a navazoval přitom vztahy se zcela novými dodavateli a odběrateli. Na rozdíl od dodavatelů, odběratele si podle všeho neprověřoval vůbec. A co je stěžejní – doklady, jimiž hodlal žalobce prokazovat dodání zboží, vykazovaly zásadní nedostatky. Krajský soud nemůže přistoupit na žalobcovu tvrzení, že šlo jen o formální vady, které mohou připadat fatální „úřednímu šimlovi“, ale nikoliv praktickému obchodníkovi, který se s podobnými drobnými přehmaty při vyplňování dokumentů setkává denně a jejich důsledné řešení by mu znemožnilo podnikat. Krajský soud připomíná, že na CMR listech se nacházejí nepravdivé údaje o místu nakládky, což žalobci muselo být zřejmé, neboť jde o jeho sídlo. Není z nich ani zřejmé, kdo zboží v místě dodání fyzicky převzal. K tomu se přidávají nečitelné registrační značky vozidel, jež měly zboží přepravovat, a chybějící data na prohlášeních o dodání zboží od slovenských odběratelů, což by samo o sobě snad bylo možné označit jako drobné vady, ovšem ne v kombinaci s dříve uvedenými okolnostmi. Žalobce si opravdu počínal lehkovážně, pokud věřil tomu, že po předložení takovýchto dokladů obhájí bez dalších důkazů svůj nárok na odpočet DPH. Pokud by si počínal obezřetněji a věc se svými dodavateli nebo spediční společností řešil, disponoval by v daňovém řízení buďto řádně vyplněnými a přesvědčivými doklady, nebo by byl býval naopak zaznamenal podezřelé okolností, jež dané transakce provázely, mnohem dříve. O dobré víře ve výše popsaném smyslu tak u něj nelze hovořit.
65. Pokud jde o navržené důkazy a o význam závěrů, k nimž dospěl trestní soud, pro nynější řízení, k tomu se již krajský soud vyslovil výše v odst. 17 a 18 tohoto rozsudku.

X. Závěr a náklady řízení

66. Krajský soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
67. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého žalobce, který neměl ve věci úspěch, nemá vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Krajský soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Kasační stížnost je nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem. To podle zákona neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, podle judikatury je pak kasační stížnost přípustná i v těch otázkách, k nimž se Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku nevyjádřil.

Brno 30. 5. 2022

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu