



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšra a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **Lamela Electric, a.s.**, se sídlem Vodní 147, Sušice, zastoupen JUDr. Jaroslavem Šímou, CSc., advokátem se sídlem Radyňská 479/5, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 12. 2015, č. j. 30 Af 29/2014 - 80,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Platebním výměrem ze dne 19. 8. 2013, č. j. 936030/13/2315-05700-401642 (dále jen „platební výměr“), Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“) stanovil žalobci za zdaňovací období měsíce dubna roku 2012 daň na výstupu ve výši 5 180 027 Kč (namísto 3 285 462 Kč uvedených v žalobcově daňovém přiznání) a nadměrný odpočet ve výši 1 023 862 Kč (namísto 2 918 427 Kč uvedených v žalobcově daňovém přiznání).

[2] Žalobce podal proti platebnímu výměru odvolání. Žalovaný rozhodnutím ze dne 7. 4. 2014, č. j. 7003/14/5000-14303-711514 (dále jen „rozhodnutí o odvolání“), odvolání zamítl a platební výměr potvrdil. Ztotožnil se s názorem správce daně, že žalobce si v souvislosti s prodeji měděných katod slovenské obchodní společnosti Private Enterprise s.r.o., se sídlem Odborárov 1320/46, Komárno, IČO: 46294406 (tato obchodní společnost byla ke dni 29. 6. 2016 vymazána z veřejného rejstříku; dále jen „Private Enterprise“), neoprávněně uplatnil nárok na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu podle ustanovení § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodné období (dále jen „zákon o DPH“).

II.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí o odvolání žalobu ke Krajskému soudu v Plzni, který jí zamítl výše rekapitulovaným rozsudkem. Krajský soud vycházel z rozsudku ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012 - 45, v němž Nejvyšší správní soud vyložil podmínky pro osvobození při dodání zboží do jiného členského státu podle ustanovení § 64 odst. 1 zákona o DPH. Dále vycházel z rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) ze dne 27. 9. 2007, ve věci C-409/04, Teleos a další proti Commissioners of Customs & Excise (dále též „Teleos“), ve kterém Soudní dvůr uvedl, že v případě, kdy dodavatel jednal v dobré víře, že přijal všechna opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, a poskytl důkazy prokazující *prima facie* jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Evropské unie, neměl povinnost doplatit daň z přidané hodnoty za toto zboží, jestliže se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, pokud by současně nebyla prokázána účast tohoto dodavatele na podvodu.

[4] Krajský soud nepřisvědčil stěžovateli v námitce, že by se žalovaný nezabýval dobrou vírou stěžovatele. V této souvislosti soud odkázal na konkrétní část rozhodnutí o odvolání, kde se žalovaný touto otázkou zabýval se závěrem, že žalobce nepřijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace jej nepovede k účasti na daňovém podvodu. S tímto názorem se krajský soud ztotožnil.

[5] Podle krajského soudu se skutkové okolnosti rozsudku Teleos a případu žalobce liší. Žalobce neprokázal, že by se před provedením obchodu ujistil o důvěryhodnosti a solventnosti jeho odběratele. Současně žalobce nebyl v postavení, v němž by neměl žádný důvod pochybovat o pravosti mezinárodních nákladních listů (CMR) a údajů v nich uvedených; žalovaný dokladům předloženým žalobcem vytkl formální vady. Vzhledem k tomu, že žalobci nebylo ničeho známo o podnikatelských aktivitách a záměrech jeho odběratele, nemohl na základě nedostatečně vyplněných CMR listů (předložených nadto v prostých kopiích), čestného prohlášení a rámcové kupní smlouvy, která osvědčuje v zásadě pouze soukromoprávní rovinu vztahu žalobce a jeho dodavatele, nabýt dojmu, že zboží bylo skutečně přepraveno do jiného členského státu. V možnostech žalobce přitom bylo vyžádat si od odběratele informace o tom, jak kdy a kam bylo zboží dopraveno. Žalobce doložil pouze to, že se vzdal kontroly nad zbožím po jeho předání ve skladu na území České republiky.

[6] Soud se neztotožnil ani s námitkou porušení § 8 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro rozhodné období (dále jen „daňový řád“), dle kterého správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Ve vztahu ke zdaňovacímu období březen roku 2012 a jiným žalobcovým odběratelům se žalovaný sice spokojil se stejnými důkazy jako v nyní posuzovaném případě a deklarované osvobození od daně akceptoval, v daných případech se ovšem nejednalo o „*skutkově shodné nebo podobné případy*“, jelikož ve zmíněných transakcích byla přeprava zboží skutečně provedena podle předložených mezinárodních nákladních listů a otázka dobré víry žalobce nebyla sporná.

III.

[7] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[8] Stěžovatel nesouhlasí s tím, že mu nebylo uznáno jím uplatněné osvobození podle § 64 odst. 1 zákona o DPH. Je přesvědčen, že toto osvobození nárokoval oprávněně, neboť byl v dobré víře, že ke splnění podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu došlo. Na počátku obchodní spolupráce byla s Private Enterprise uzavřena rámcová kupní smlouva ze dne 12. 2. 2012. Odběratel byl daňovým subjektem a osobou

pokračování

registrovanou k dani v jiném členském státě (Slovenská republika), jeho daňové identifikační číslo je uvedeno na rámcové smlouvě. Měděné katody byly prodány společnosti Private Enterprise, zboží bylo předáno odběrateli ve skladu v Chebu, přičemž po přechodu vlastnického práva měl přepravu zboží do jiného členského státu zajistit kupující, tj. společnost Private Enterprise. Stěžovatel u všech obchodů vyžadoval předložení mezinárodních nákladních listů jako dokladů o objednané a provedené přepravě. Z čestného prohlášení jednatele společnosti Private Enterprise, pana Barnabáse Gollowitzera, ze dne 6. 11. 2012 vyplývá, že společnost Private Enterprise veškeré zboží přepravila do jiného členského státu. Ze skutečností, že prodávajícímu byly předloženy kopie mezinárodních nákladních listů místo originálů a z toho, že tyto byly nedostatečně vyplněné (chybělo datum u podpisu příjemce) a v některých nepodstatných položkách hůře čitelné, nelze dovodit, že stěžovatel měl mít podezření o reálnosti vývozu zboží na Slovensko. Stěžovateli byly veškeré mezinárodní nákladní listy předloženy v rámci e-mailové komunikace dne 27. 4. 2012, tedy fakticky bezprostředně po realizaci jednotlivých obchodů. Jednalo se o formálně bezvadné dokumenty s potvrzením příjemce Private Enterprise, že zboží bylo převzato v Komárnu ve Slovenské republice. Na základě CMR listů tudíž stěžovatel nabyt dobrou víru, že zboží bylo skutečně přepraveno do Komárna. Dále stěžovatel nesouhlasil s názorem krajského soudu, že si svého obchodního partnera před realizací obchodu dostatečně neproověřil. Uvedl, že údaje prověřoval (poukázal zejména na výpis z obchodního rejstříku Okresního soudu v Nitře ze dne 12. 10. 2011 a osvědčení o registraci pro daň z přidané hodnoty). Ani z osobního jednání ani z veřejně dostupných informací nevyplývala jakákoliv pochybnost o důvěryhodnosti odběratele a ani krajský soud neuvádí, co mělo stěžovatele varovat. Krajský soud se téměř nijak nevyjadřuje k čestnému prohlášení ze dne 6. 11. 2012. Namítl, že krajský soud hodnotil důkazy zcela izolovaně a mimo časovou osu celého případu. Závěrem krajskému soudu vytkl, že námitku porušení § 8 odst. 2 daňového řádu nedal do souvislosti s institutem dobré víry. Stěžovatel zastává názor, že jestliže v předchozích obchodních případech postupoval stejně a disponoval stejnou dokumentací, není možno jen na základě skutečností, které nemohl ovlivnit, dospět k závěru, že nebyl v dobré víře i v případě obchodů s Private Enterprise.

[9] Podáním, které bylo zdejšímu soudu doručeno dne 13. 1. 2017, pak stěžovatel uvedl, že v rámci studia aktuální judikatury nalezl rozhodnutí Soudního dvora ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11. Toto rozhodnutí by se mělo aplikovat na jeho věc. Jedná o totožnou situaci, neboť i on vyžadoval všechny možné dokumenty dostupné v dané době a neměl důvod pochybovat o zákonnosti realizovaných obchodů.

IV.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na rozhodnutí o odvolání a na své vyjádření k žalobě a setrval na názoru, že na věc nelze aplikovat závěry rozsudku Teleos. Stěžovatel totiž nepřijal vhodná opatření, když dopravu považoval za uskutečněnou pouze na základě CMR listů, aniž by si ověřil, že zboží bylo skutečně přepraveno do jiného členského státu. Žalovaný považuje závěry krajského soudu za správné a navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[11] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Z obsahu správního spisu plyne, že správce daně výzvou č. j. 43756/12/135970401642 zahájil u stěžovatele postup k odstranění pochybností týkající se jeho daňového priznání k dani

z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce dubna roku 2012. Dne 20. 7. 2012 zahájil správce daně daňovou kontrolu (protokol č. j. 53848/12/135930400403). V rámci daňové kontroly prověřoval oprávněnost stěžovatelem uplatněného osvobození od daně s nárokem na odpočet daně při dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 zákona o DPH. Konkrétně šlo o obchodní transakce s měděnými katodami. Předmětné měděné katody stěžovatel nakoupil od obchodní společnosti METALCORP s.r.o., Osadní 774/35, Praha 7, IČO: 24813869. Pro nákup katod byla sjednána obchodní doložka Ex Works (tj. ze závodu) společnosti HS LINE, s.r.o., Karlovarská 147/22, Cheb, IČO: 25205692 (dále jen „HS Line“). Měděné katody byly stěžovatelem určeny k dalšímu prodeji v nezměněném stavu. V kontrolovaném zdaňovacím období byly katody na základě rámcové smlouvy ze dne 12. 2. 2012 stěžovatelem prodány slovenské obchodní společnosti Private Enterprise (faktury č. CC 412014, č. CC 412015 a č. CC 412016). Předmětné obchody byly realizovány s obchodními doložkami Free Carrier Cheb, místem dodání byl opět sklad společnosti HS Line na adrese Karlovarská 147/22, Cheb. Podle této doložky Incoterms právo nakládat se zbožím přešlo na společnost Private Enterprise v místě předání, tj. v místě skladu společnosti HS Line v Chebu, dopravu na Slovensko měla tudíž zajišťovat taktéž společnost Private Enterprise.

[14] U těchto třech obchodních transakcí stěžovatel uplatňoval osvobození od daně s nárokem na odpočet daně při dodání zboží do jiného členského státu. Správci daně vznikly pochybnosti, zda předmětné zboží opustilo území České republiky a bylo fyzicky dodáno na Slovensko. Stěžovatel stran realizace dopravy správci daně poskytl zejména kopie tří mezinárodních nákladních listů (CMR) č. CZ 541167, č. CZ Ty 0114345, č. CZ Ty 0114347 a čestné prohlášení jednatele společnosti Private Enterprise ze dne 6. 11. 2012, ve kterém tato osoba potvrdila, že daná obchodní společnost v měsících březnu a dubnu roku 2012 koupila od stěžovatele měděné katody a tyto přepravila do jiného členského státu Evropské unie.

[15] Z odpovědí na mezinárodní dožádání vyplynulo, že poté co zboží (měděné katody) stěžovatel prodal společnosti Private Enterprise, zboží do místa vykládky (Komárno, Slovenská republika) nebylo přepraveno, přičemž společnost Private Enterprise jej v totožném rozsahu ještě v místě nakládky (tj. znovu ve skladu společnosti HS Line, Cheb) přeprodala rumunské společnosti NOUVELLE VOGUE INTERNATIONAL TO S.R.L, DIČ: R027384140 (dále jen „NOUVELLE“). Zboží bylo následně stále ještě při umístění ve skladu v Chebu společností NOUVELLE přeprodáno polské společnosti WERMIX Sp. z o. o., DIČ: PL5492430245. Zboží bylo následně společností NOUVELLE dodáno do místa Kunice, Polsko.

[16] S ohledem na uvedená zjištění pak správní orgány stěžovateli neuznaly jím uplatněný nárok na osvobození od daně s nárokem na odpočet daně při dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 zákona o DPH (blíže viz zpráva o daňové kontrole č. j. 935460/13/2315-05400-400403 a rozhodnutí o odvolání). Krajský soud jejich názor aproboval.

[17] Stěžovatel s tímto právním posouzením věci nesouhlasí, neboť je přesvědčen, že předmětné osvobození nárokoval oprávněně.

[18] Pro nyní posuzovanou věc je stěžejní zodpovězení otázky, zda si stěžovatel oprávněně z předmětných prodejů měděných katod společnosti Private Enterprise uplatňoval osvobození od daně s nárokem na odpočet daně při dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 zákona o DPH (tzv. osvobození pro intrakomunitární plnění).

[19] Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH „*Dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.*“

pokračování

[20] Podle § 64 odst. 5 zákona o DPH „*Dodání zboží do jiného členského státu lze prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky.*“

[21] Otázkou oprávněnosti uplatňování osvobození od daně s nárokem na odpočet daně se opakovaně zabývala judikatura. V obecné rovině lze poukázat např. na 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 atp. a dále na rozsudky Soudního dvora, např. rozsudek ze dne 6. 4. 2006, ve věci č. C-245/04, EMAG HandelEder OHG proti Finanzlandesdirektion für Kärnten, rozsudek ze dne 16. 12. 2010, ve věci č. C-430/09, Euro Tyre Holding BV proti Staatssecretaris van Financiën, rozsudek ze dne 27. 9. 2012, ve věci C-587/10, Vogtländische Straßen-, Tiefund Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch, bod 29 atp. Ve vztahu k nyní projednávané věci je pak nutno zmínit zejména rozsudek Soudního dvora ve věci Teleos (rozsudek ze dne 27. 9. 2007, ve věci C-409/04, Teleos a další proti Commissioners of Customs & Excise). Tento rozsudek se zabýval podmínkami pro přiznání osvobození od daně pro intrakomunitární plnění v případech, kdy se důkazy prokazující osvobození od DPH ukázaly nesprávnými. Soudní dvůr v něm mj. akcentoval (v případech pochybností o dodání zboží) nutnost existence dobré víry na straně daňového subjektu, resp. učinění všech opatření, která lze po daňovém subjektu rozumně požadovat.

[22] Dále je nutno uvést, že v zásadě obdobnou situací oprávněnosti uplatněného osvobození od daně pro intrakomunitární dodání zboží v případech dopravy realizované pořizovatelem zboží se zdejší soud zabýval v rozsudcích ze dne 12. 1. 2017, č. j. 9 Afs 48/2016 - 92, a ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Afs 51/2016 - 63 (týkajících se nadto stejného stěžovatele). V těchto rozhodnutích Nejvyšší správní soud pro danou skutkovou situaci (tj. uplatnění osvobození podle § 64 odst. 1 zákona o DPH v případech, kdy prodejce nerealizuje dopravu vlastními silami) vyšel z rozsudku Soudního dvora ve věci Teleos. Na základě něho zdejší soud dovodil, že je nutné posoudit, zda mohl stěžovatel nabýt dobrou víru v to, že přeprava zboží byla uskutečněna tak, jak to má vyplývat ze souvisejících dokladů (zejména z mezinárodních nákladních listů).

[23] Správní orgány i krajský soud v nyní projednávané věci dospěly k závěru, že stěžovatel nemohl z jemu předložených dokladů nabýt dobrou víru stran dodání zboží do jiného členského státu. Stejný závěr učinil zdejší soud i ve věcech sp. zn. 9 Afs 48/2016 a sp. zn. 3 Afs 51/2016, které se rovněž týkaly stěžovatele. Nyní rozhodující senát po posouzení skutkových okolností aktuálního případu učinil shodný závěr.

[24] Nejvyšší správní soud v obecné rovině poukazuje na označené rozsudky a dodává, že všechny tři kopie CMR listů týkající se dubnových obchodů se společností Private Enterprise, které správce daně obdržel od stěžovatele (poprvé jako přílohu e-mailu ze dne 4. 6. 2012, následně správce daně pořídil jejich fotokopie při místním šetření provedeném v sídle stěžovatele dne 19. 6. 2012 a poté je stěžovatel správci daně zaslal jako přílohu vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 10. 6. 2013), jsou velmi špatně čitelné (některé položky jsou prakticky nečitelné), neboť jde o nekvalitní kopie. Je sice pravdou, že není ve všech případech nutné po svém obchodním partnerovi požadovat předložení originálů dokladů, jak připomíná stěžovatel, nicméně je zcela racionální požadovat, aby tyto byly předloženy v plně čitelné podobě. V opačném případě nelze vytykat správním orgánům, pokud již na základě takových nečitelných kopií pojaly pochybnosti o reálnosti dopravy (viz strany 17, 30 a 44 zprávy o daňové kontrole č. j. 935460/13/2315-05400-400403). V daném případě nadto nejenže byly předloženy místy nečitelné CMR listy, některé údaje v nich zcela chybí. Z CMR listu č. CZ 5411167 vyplývá, že odesílatelem zboží byl stěžovatel; příjemcem byla společnost Private Enterprise; místo vykládky bylo Komárno, SR; místo nakládky Cheb dne 12. 4. 2012; dopravce není uveden;

připojené doklady – CC 412014; popis zboží – 12 colli, copper, 23761; CMR list byl vystaven v Chebu dne 12. 4. 2012; odesílatel – razítko společnosti HS Line bez podpisu; razítko a podpis dopravce chybí; zboží obdržel – otisk razítka Private Enterprise s nečitelnou parafou a bez uvedení data; SPZ vozidla: X; SPZ přívěsu: X. Z CMR listu č. CZ Ty 0114345 pak vyplývá, že: odesílatelem zboží byl stěžovatel; příjemcem byla společnost Private Enterprise; místo vykládky bylo Komárno, SR; místo nakládky Cheb dne 12. 4. 2012; dopravce – razítko HS Line; připojené doklady – CC 412015, popis zboží – 11 colli, copper, 22167; CMR list byl vystaven v Chebu dne 12. 4. 2012; odesílatel – razítko společnosti HS Line s nečitelnou parafou; dopravce – otisk razítka HS Line bez podpisu, zboží obdržel – otisk razítka Private Enterprise s nečitelnou parafou a bez uvedení data; SPZ vozidla: X; SPZ přívěsu: X. Konečně z CMR listu č. CZ Ty 0114347 vyplývá, že: odesílatelem zboží byl stěžovatel; příjemcem byla společnost Private Enterprise; místo vykládky bylo Komárno, SR; místo nakládky Cheb dne 12. 4. rok chybí; dopravce – razítko HS Line; připojené doklady – CC 412016; popis zboží – 13 colli, copper, 25402; CMR list byl vystaven v Chebu datum vystavení nečitelné; odesílatel – razítko společnosti HS Line s nečitelnou parafou; dopravce – otisk razítka HS Line bez podpisu, zboží obdržel – otisk razítka Private Enterprise s nečitelnou parafou a bez uvedení data; SPZ vozidla a přívěsu nečitelné.

[25] Z CMR listů tedy nevyplývá, kdy odběratel (společnost Private Enterprise) obdržel zboží. Tato skutečnost je přitom rozhodná pro určení časového období uskutečnění obchodů. V dokladech chybí (či jsou nečitelné) i další výše uvedené údaje (např. podpis dopravce). Předložené CMR listy dále vykazují nejasnosti v osobě odesílatele, kdy v úvodu listu je jako odesílatel označen stěžovatel (položka č. 1) a poté je v kolonce „Podpis a razítko odesílatele“ uvedena společnost HS Line (položka č. 22). Z CMR listu č. CZ 5411167 navíc nevyplývá žádná informace o osobě dopravce. Tato informace ovšem velmi zásadním způsobem znevěrohodňuje daný doklad, neboť vypovídací hodnota CMR listu je založena mimo jiné právě tím, že na jeho vyhotovení by měly spolupůsobit tři na sobě většinou nezávislé osoby, tj. prodejce, dopravce a kupující (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 6. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195). Potřeba objasnění osoby dopravce nabývá na významu v situaci, kdy dopravu měděných katod nezajišťovala vždy společnost HS Line, nýbrž i společnost SOT INVENT s. r. o., IČO: 26408201 (viz CMR list ze dne 23. 3. 2012 týkající se zdaňovacího období březen roku 2012).

[26] Pokud stěžovatel obdržel uvedené mezinárodní nákladní listy, které vykazovaly předmětné vady, měl jednoznačně nabýt pochybnosti o konkrétních okolnostech provedení obchodu a požadovat další důkazy osvědčující reálné dopravení zboží na Slovensko. Takto ovšem v době realizace daných obchodů a v době jejich zanesení do daňových příznání jako obchodů intrakomunitárních nepostupoval. Nutno dodat, že jestliže stěžovatel dopravu neuskutečňoval vlastními silami a prostředky a jeho povinnosti z obchodního vztahu skončily dodáním zboží do skladu společnosti HS Line v Chebu, měl tím spíše dbát na to, aby včas disponoval věrohodnými doklady o tom, že dodávka zboží byla uskutečněna tak, jak bylo sjednáno mezi stěžovatelem a odběratelem Private Enterprise. V případě, že stěžovatel na tuto následnou aktivitu rezignoval (ani v kasační stížnosti nijak netvrdí, kdy přesně bylo zboží dodáno odběrateli do Slovenské republiky, či proč není v jednom z CMR listů vůbec uveden dopravce atp.), lze pochybovat o jeho dobré víře ve smyslu shora citované judikatury.

[27] Nutno dodat i to, že v obchodním vztahu se společností Private Enterprise se indicie, které měly aktivovat obezřetnost stěžovatele, vyskytly již ve zdaňovacím období předcházejícím, tj. ve zdaňovacím období měsíce března roku 2012. Daňovou povinností stěžovatele v tomto období se zdejší soud zabýval v rozsudku sp. zn. 3 Afs 51/2016, a to se závěrem, že CMR listy týkající se zdaňovacího období měsíce března roku 2012, které stěžovatel získal od společnosti Private Enterprise, byly stíženy závažnými formální nedostatky a stěžovatel tak nebyl v dobré víře, a to ve vztahu k žádné obchodní transakci, která se uskutečnila ve velmi blízkém časovém horizontu. V tomto rozsudku dále Nejvyšší správní soud uvedl, že se nejednalo o dlouhodobý

pokračování

obchodní vztah, u kterého by se jednalo o zcela ojedinělou situaci v jedné z mnoha bezproblémových dodávek, ale v podstatě ihned po uzavření rámcové smlouvy dne 12. 2. 2012 a po zahájení dodávek bylo zřejmé, že podklady o uskutečněných dodávkách vykazují logické a formální vady.

[28] S ohledem na výše uvedené nelze správním orgánům a krajskému soudu vytýkat, že dospěly k závěru, že stěžovatel nemohl být v dobré víře stran reálného doručení zboží na Slovensko. Z uvedeného důvodu nelze souhlasit se stěžovatelem, že by splnil podmínky uvedené v rozsudku ve věci Teleos.

[29] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani dalším kasačním námitkám. Námitka stěžovatele, že si dostatečně prověřil svého obchodního partnera, je bezpředmětná, jelikož i kdyby byla shledána důvodnou, nemůže vzhledem ke skutkovým okolnostem věci (zejména vady CMR listů) na výše uvedeném závěru Nejvyššího správního soudu nic změnit. Výše učiněný závěr o skutečnostech, které měly u stěžovatele založit pochybnosti o reálnosti dokladované přepravy zboží, nemůže zvrátit ani stěžovatelem připomínaná rámcová smlouva ze dne 12. 2. 2012 a v ní uvedená soukromoprávní ujednání, která po konfrontaci se zcela zásadními vadami CMR listů nemohla založit dobrou víru stěžovatele.

[30] Pokud pak stěžovatel poukazoval na rozhodnutí Soudního dvora ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, ze dne 21. 6. 2012, Mahagében Kft a Péter Dávid, je nutné uvést, že tento rozsudek se týká možnosti uplatnění daňového odpočtu v případech, kdy jsou další prvky obchodního řetězce stíženy daňovým podvodem, nikoliv podmínek pro osvobození při intrakomunitárním plnění. Obecně platné závěry tohoto rozhodnutí týkající se povinnosti přijmout vhodná opatření, resp. dobré víry učiněné v daném rozhodnutí pak kopírují výše rozebrané závěry rozsudku Teleos. Jelikož ovšem v nyní projednávaném případě stěžovatel nemohl být v dobré víře, nejsou tyto závěry relevantní.

[31] Nedůvodnou shledal Nejvyšší správní soud i námitku, ve které stěžovatel poukazoval na izolované posuzování důkazních prostředků ze strany krajského soudu. Krajský soud neposuzoval důkazní prostředky izolovaně, ale v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Krajský soud se zabýval i čestným prohlášením jednatele společnosti Private Enterprise, když toto čestné prohlášení označil za nedostatečné pro doložení dobré víry stěžovatele a dále citoval tu část rozhodnutí o odvolání, kde se žalovaný tímto podkladem explicitně a obsáhle zabýval. Zdejší soud se s tímto závěrem ztotožňuje a dále podotýká, že toto čestné prohlášení je datováno až dnem 6. 11. 2012. Čestné prohlášení je tedy bez významu, jelikož z něj stěžovatel při posuzování své dobré víry ke dni podání daňového přiznání (25. 5. 2012) nemohl vycházet.

[32] Stěžovatel namítl též porušení § 8 odst. 2 daňového řádu, který stanoví, že „[s]práve daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.“ Toto porušení spatřuje v tom, že v předchozích obchodních případech s jinými obchodními partnery na Slovensku a v Polsku postupoval stejně a disponoval stejnou dokumentací jako v nyní posuzovaném případě a správce daně mu deklarované osvobození od daně z přidané hodnoty uznal. Nejvyšší správní soud souhlasí s názorem krajského soudu, že v poukazovaných případech nedošlo k pochybnostem jako v právě posuzovaném případě. V mezinárodních nákladních listech v případě transakcí s jinými obchodními partnery stěžovatele na Slovensku a v Polsku, bylo uvedeno, že zboží bylo převezeno do těchto států a slovenská i polská daňová správa potvrdily, že se tak skutečně stalo. Tím bylo objektivně prokázáno splnění podmínek dle § 64 odst. 1 zákona o DPH, proto se hledisko dobré víry vůbec neposuzovalo. Nejedná se tak o „skutkově shodné nebo podobné případy“. Skutečnost, že stěžovatel se i v případě jiných obchodních případů spokojil pouze s CMR listy nemohla založit ani jeho dobrou víru ve vztahu k nyní projednávané věci, neboť zde byly podstatné indicie, které jeho dobrou víru vyvrátily (viz výše). Tato námitka je proto taktéž nedůvodná.

[33] Stěžovatel v kasační stížnosti dále uvedl, že v době, kdy došlo k prodeji, ztratil možnost jakkoliv disponovat se zbožím, a nemohl tedy zařídit dopravu do jiného členského státu. Tuto námitku kasační soud posoudil totožně jako obdobně formulovanou námitku v jiných skutkově obdobných věcech téhož stěžovatele. V rozsudích sp. zn. 9 Afs 48/2016 a sp. zn. 3 Afs 51/2016 Nejvyšší správní soud ohledně tohoto tvrzení stěžovatele vyložil, že v případě, kdy prodávající zjistí, že nedošlo k dodání zboží do jiného členského státu, má možnost zaslat pořizovateli opravný daňový doklad dle § 45 zákona o DPH zahrnující daň z přidané hodnoty. Obdobně se vyjádřil Soudní dvůr v rozsudku č. C-430/09, Euro Tyre Holding BV, kde uvedl: „Po převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na pořizovatele může být dodavatel uskutečňující první dodání považován za osobu povinnou uhradit DPH z tohoto plnění, pokud by byl tímto pořizovatelem informován o skutečnosti, že zboží bylo předtím než opustilo členský stát dodání, dále prodáno jiné osobě povinné k dani, a pokud po tomto oznámení nezaslal pořizovateli opravenou fakturu zahrnující daň z přidané hodnoty.“ Ustanovení § 64 odst. 5 zákona o DPH ostatně předpokládá prokázání dodání písemným prohlášením, které z povahy věci lze obdržet až po realizované přepravě (obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 - 46, publ. pod č. 2925/2013 Sb. NSS).

[34] Z důvodů výše uvedených Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem a správními orgány dospěl k závěru, že stěžovateli nebylo možno přiznat jím nárokané osvobození od daně s nárokem na odpočet daně podle § 64 zákona o DPH. Orgány finanční správy postupovaly tudíž správně, když předmětná plnění posoudily jako tuzemská zdanitelná plnění s povinností přiznat daň na výstupu (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195: „*Nebyla-li prokázána podstata plnění jako plnění intrakomunitárního a přitom k dodání došlo, bylo správně posouzeno jako tuzemské zdanitelné plnění zatížené daní na výstupu.*“). Podrobněji odkazuje zdejší soud na rozsudek krajského soudu a rozhodnutí správních orgánů, jejichž závěry považuje za správné, a jako takové je i přebírá.

[35] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine*). Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[36] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. března 2017

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu