



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců Mgr. Ladislava Vaško a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse ve věci

žalobkyně: **GKR HOLDING a. s.**, IČO: 25044192,
sídlem Bolzanova 1679/3, 110 00 Praha 1,
zastoupena Mgr. Petrem Muchou, advokátem,
sídlem Štěpánská 540/7, 120 00 Praha 2,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 5. 2018, č. j. 23625/18/5300-21441-702127,

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. V řízení o žalobě a v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 1. 2019, č. j. 15 Af 47/2018-45, žádný z účastníků řízení **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 5. 2018, č. j. 23625/18/5300-21441-702127, jímž byly v řízení o jejím odvolání změněny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 28. 4. 2017 v části výroku stanovující splatnost tak, že nově znějí: doměřená daň včetně penále je v náhradní lhůtě v souladu s § 168 odst. 4 a § 251 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) splatná ke dni jejího stanovení, jímž se rozumí den nabytí právní moci dodatečného platebního výměru, na účet správce daně; v ostatním zůstaly výroky dodatečných platebních výměrů beze změn. Jednotlivými dodatečnými platebními výměry správce daně podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) a podle § 147 a § 143 daňového řádu doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a podle § 251 odst. 1 písm. b) daňového řádu sdělil výši penále, a to dodatečným platebním výměrem č. j. 1291976/17/2512-50524-508004 za únor 2013 DPH 231 902 Kč a penále 46 380 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1292408/17/2512-50524-508004 za březen 2013 DPH 265 242 Kč a penále 53 048 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1292716/17/2512-50524-508004 za duben 2013 DPH 265 537 Kč a penále 53 107 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1292882/17/2512-50524-508004 za květen 2013 DPH 281 469 Kč a penále 56 293 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1292999/17/2512-50524-508004 za červen 2013 DPH 287 665 Kč a penále 57 533 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1293079/17/2512-50524-508004 za červenec 2013 DPH 242 524 Kč a penále 48 504 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1293149/17/2512-50524-508004 za srpen 2013 DPH 282 372 Kč a penále 56 474 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1293872/17/2512-50524-508004 za září 2013 DPH 300 057 Kč a penále 60 011 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1294066/17/2512-50524-508004 za říjen 2013 DPH 274 527 Kč a penále 54 905 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1294285/17/2512-50524-508004 za listopad 2013 DPH 287 665 Kč a penále 57 533 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1294367/17/2512-50524-508004 za prosinec 2013 DPH 247 835 Kč a penále 49 567 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1294433/17/2512-50524-508004 za leden 2014 DPH 257 571 Kč a penále 51 514 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1294535/17/2512-50524-508004 za únor 2014 DPH 263 767 Kč a penále 52 753 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1294641/17/2512-50524-508004 za březen 2014 DPH 251 375 Kč a penále 50 275 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1294804/17/2512-50524-508004 za březen 2015 DPH 277 044 Kč a penále 55 408 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1294855/17/2512-50524-508004 za duben 2015 DPH 274 388 Kč a penále 54 877 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1294883/17/2512-50524-508004 za květen 2015 DPH 260 226 Kč a penále 52 045 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1294976/17/2512-50524-508004 za červen 2015 DPH 279 699 Kč a penále 55 939 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 1295037/17/2512-50524-508004 za červenec 2015 DPH 276 055 Kč a penále 55 211 Kč a dodatečným platebním výměrem č. j. 1295072/17/2512-50524-508004 za srpen 2015 DPH 291 206 Kč a penále 58 241 Kč. Žalobkyně se v žalobě zároveň domáhala toho, aby soud zrušil také zmíněné dodatečné platební výměry a uložil žalovanému povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobkyně označila napadené rozhodnutí za nezákonné s tím, že jím byla zkrácena na svých právech, neboť daňové orgány v rozporu se zjištěným skutkovým stavem neosvobodily od DPH dodání zboží žalobkyní jakožto plátcem DPH do jiného členského státu (Slovensko) osobě registrované k dani v jiném členském státě, tj. společnosti MAN-TECH Slovakia s. r. o. (dále jen „Man-Tech“), ačkoli toto zboží bylo přepraveno z České republiky na Slovensko s nárokem na odpočet daně. Postup žalovaného je podle žalobkyně v rozporu s § 64 odst. 1 zákona o DPH. Žalobkyně současně poukázala na to, že žalovaný nerozhodl o jejím odvolání proti dodatečným

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

platebním výměřum č. j. 1291211/17/2512-50524-508004 a č. j. 1294733/17/2512-50524-508004. Nesouhlasila s názorem žalovaného, že neprokázala osvobození od daně podle § 64 zákona o DPH, a naopak tvrdila, že podmínky § 64 odst. 1 zákona o DPH splnila. S odkazem na § 13 odst. 2 zákona o DPH a judikaturu Soudního dvora Evropské unie žalobkyně přdestřela svou argumentaci k podmínce č. 1 – převedení práva nakládat se zbožím jako vlastník a konstatovala, že zboží bylo dodáno a tato podmínka byla splněna, což potvrdil i žalovaný.

3. K podmínce č. 2 – dodání zboží na Slovensko ve smyslu § 13 odst. 2 zákona o DPH žalobkyně uvedla, že zboží fyzicky, a nikoli dočasně opustilo území České republiky, bylo přepraveno na Slovensko, kde Man-Tech nabyt svého práva nakládat se zbožím jako vlastník. Naplnění této podmínky podle žalobkyně plyne z CMR listů a z prohlášení Man-Techu, nepřímě pak také z toho, že Man-Tech uhradil kupní cenu za zboží, což by při nedodání zboží samozřejmě neučinil. K výhradám žalovaného ohledně rámcové kupní smlouvy mezi žalobkyní a společností BALKANCAR CZ s. r. o. (dále jen „Balkancar“) žalobkyně podotkla, že na této smlouvě neshledává nic protiprávního. Podle žalobkyně je pro posouzení jednotlivých případů třeba se zabývat ekonomickou podstatou obchodní transakce, tedy vztahu Balkancaru jako prodávajícího a žalobkyně jako kupující a vztahu žalobkyně jako prodávající a Man-Techu jako kupujícího. Žalobkyně měla za to, že pokud by žalovaný provedl hlubší analýzu této ekonomické činnosti, dospěl by k závěru, že tyto obchodní transakce byly činné za účelem dosažení zisku za prodej zboží, nikoli kvůli uplatnění odpočtu DPH.
4. Žalobkyně nepopřela, že v minulosti ona sama nebo její dceřiné společnosti obchodovaly s Balkancarem jako s jedním z hlavních prodejců vysokozdvížných vozíků na území České republiky. Tyto obchody probíhaly dlouhodobě a za zcela standardních podmínek. I v případě koupě vysokozdvížných vozíků od Balkancaru a jejich následného prodeje Man-Techu se jednalo o běžné obchody za účelem zisku (žalobkyně prodávala za cenu vyšší, než kupovala). Žalobkyně si standardně jistila svá podnikatelská rizika, a to např. stanovením odlišné splatnosti ve vztahu k prodávajícímu a ve vztahu ke kupujícímu, což považovala za zcela běžné, nebo účtováním kupní ceny až po dodání zboží. Žalobkyně odmítla názor žalovaného, že pokud věc odebrala od Balkancaru, měla ji prvně zaplatit, a teprve poté očekávat platby od Man-Techu. Podle žalobkyně je rovněž neadekvátní, pokud jí žalovaný kladl k tíži, že nenesla žádné obchodní riziko, prováděla-li úhradu svému dodavateli poté, co peníze obdržela od odběratele. Žalobkyně se zachovala zodpovědně, smluvně zabezpečila své zájmy a nevystavila se zbytečnému riziku; na tom podle ní není nic nestandardního ani nezákonného a tento postup není v rozporu s preambulí rámcové kupní smlouvy.
5. Závěr žalovaného, že Man-Tech žalobkyni financuje, žalobkyně nepochopila. Uvedla, že tento závěr je v rozporu s provedeným dokazováním, neboť Man-Tech jen plnil vůči žalobkyni své dluhy, což nemá s financováním nic společného. Taktéž neuvedení splatnosti v rámcové kupní smlouvě nepovažovala žalobkyně za podezřelé, neboť splatnost mohla být stanovena ústně, konkludentně nebo na základě zákona. Ani neuvedení sankce za pozdní úhradu nevnímala žalobkyně jako něco podezřelého, neboť sankce v podobě úroků z prodlení plyne ze zákona a není třeba ji sjednávat. Představa žalovaného, že v každé smlouvě musí být uvedena sankce (zřejmě smluvní pokuta), je podle žalobkyně značně vzdálená fungování soukromého práva a závazků z něj plynoucích. Dodala, že se žalovaný nezabýval účelem těchto obchodů, ačkoli k tomu byl povinen. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 Afs 130/2014 žalobkyně poznamenala, že žalovaný Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

byl povinen posoudit danou obchodní transakci bez dedukcí o případných předchozích či následných obchodních transakcích, což neučinil. Žalobkyně připomněla, že plnění probíhala formou bezhotovostních plateb, tedy s možností kontroly ze strany správce daně.

6. Úvahu žalovaného, že pochybnosti o dodání zboží jsou osvědčovány tím, že žalobkyně neviděla vysokozdvížné vozíky, ani nebyla fyzicky účastna jejich nákupu, prodeje a dopravy, ani nemá žádné skladovací prostory pro tuto techniku, žalobkyně odmítla jako zcela lichou. Poznamenala, že je výlučným vlastníkem společnosti GKR STEEL s. r. o., již patří rozsáhlý výrobní a skladovací areál v Roudnici nad Labem, a že v případě velkoobchodního prodeje je zcela běžné, že strany se fyzicky neúčastní nákupu, prodeje ani dopravy, nýbrž vše řeší na bázi smluv a související dokumentace. Podle žalobkyně zboží ve všech velkoskladech umístěných kolem dálnic není ve vlastnictví provozovatelů těchto skladů, ale jednotlivých prodávajících, kteří řídí prodej tzv. od stolu, aniž by zboží fyzicky viděli. Žalobkyně pokládala za irelevantní, zda zboží fyzicky viděla, sama dopravila atd., neboť měla adekvátní smluvní dokumentaci (dodací listy ke každému předmětu koupě i prodeje) a vynaložila potřebnou míru ostražitosti vůči svému zahraničnímu odběrateli. Při běžné míře ostražitosti podle žalobkyně označená dokumentace stačí k tomu, aby mohla vystavit daňový doklad za dodané zboží, a pokud bylo za toto zboží zaplacené, aby neměla pochybnosti o dodání zboží do místa určení. Žalobkyně považovala za nepravděpodobné, že by kupující zaplatil za zboží, aniž by je převzal. Potřebnou ostražitost ve vztahu k Man-Techu spatřovala žalobkyně v tom, že před každou obchodní transakcí ověřila, že odběratel existuje a že je skutečně plátcem DPH, a před vystavením daňového dokladu z přepravních listů ověřila, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu ve prospěch Man-Techu jako osoby registrované k dani na Slovensku. Podle žalobkyně se správce daně měl namísto posuzování fyzické kontroly zboží z její strany zabývat mírou její ostražitosti ve vztahu k Man-Techu; při tom by seznal, že se žalobkyně přijetím dostatečných opatření přesvědčila o důvěryhodnosti Man-Techu ve smyslu § 64 odst. 1 zákona o DPH.
7. Vzhledem k tomu, že žalobkyně vždy uhradila Balkancararu kupní cenu včetně DPH (a to konkrétní kupní cenu, nikoli nahodilé částky), nebylo ani nemohlo být účelem tohoto obchodu získat výhodu vyplývající z odpočtu DPH. Konstatovala, že motivem celé transakce bylo dosažení zisku žalobkyní, následně řádně zdaněného. Hlavním účelem transakce tak podle žalobkyně nemohlo být zneužití práva. S ohledem na uvedené skutečnosti žalobkyně odmítla závěr žalovaného, že podmínka č. 2 nebyla naplněna.
8. Podmínka č. 3 spočívala podle žalobkyně v tom, zda byl Man-Tech osobou registrovanou k dani v jiném členském státě Evropské unie. Tuto skutečnost považovala žalobkyně za nespornou, neboť uvedené společnosti bylo finanční správou Slovenské republiky přiděleno identifikační číslo pro účely DPH, které bylo použitelné i pro obchodování mezi členskými státy. Žalobkyně se neztotožnila se závěry žalovaného, že faktura, mezinárodní nákladní list CMR (dále jen „CMR“), rámcová kupní smlouva a prohlášení pořizovatele nejsou s to prokázat dodání zboží deklarovanému odběrateli v jiném členském státě Evropské unie. Podle žalobkyně uvedené listiny společně s jednotlivě uzavřenými kupními smlouvami (akceptované objednávky Man-Techu), zaplacenými kupními cenami a výsledkem svědka M. tvoří ucelený soubor důkazů, z nichž plyne splnění podmínek č. 1 až 3 a také hospodářský účel, pro který žalobkyně uvedené obchody realizovala. Žalobkyně uzavřela, prokázala kumulativní splnění uvedených podmínek, a proto jí v jednotlivých posuzovaných případech vznikl nárok na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

Vyjádření žalovaného k žalobě

9. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a konstatoval, že nebyly splněny podmínky pro osvobození od DPH, a to odeslání nebo přepravení zboží do jiného členského státu, resp. fyzické opuštění České republiky, a dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě. Žalovaný zdůraznil, že bylo na žalobkyni, aby v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu prokázala své tvrzení, že předmětné plnění bylo osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně podle § 64 zákona o DPH, když správce daně ve výzvách k prokázání skutečností ze dne 18. 5. 2016 a 13. 6. 2016 a v rámci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění dne 1. 11. 2016 dostatečně vyjádřil důvodné pochybnosti ohledně předmětných plnění. Žalovaný trval na tom, že žalobkyni předložené důkazní prostředky (vydaná faktura, CMR, rámcová kupní smlouva, prohlášení pořizovatele) nejsou schopny prokázat dodání zboží deklarovanému odběrateli v jiném členském státě, resp. odeslání a přepravu zboží do jiného členského státu (zda zboží opustilo Českou republiku). Přesvědčení žalobkyně o povinnosti žalovaného zabývat se ekonomickou podstatou předmětných obchodních transakcí pokládal žalovaný za zcela irelevantní a dodal, že není zřejmé, z jakého právního předpisu zmíněná povinnost vyplývá. Podle žalovaného byla žalobkyně povinna v obchodních vztazích zachovávat určitou míru opatrnosti vzhledem k povaze činnosti a zajišťovat si podklady potřebné pro splnění podmínek pro uplatnění nároků podle zákona o DPH.
10. Žalobkyní zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 Afs 130/2014, který se týkal podvodu na DPH, označil žalovaný za ne zcela přílehavý. Zdůraznil, že se zabýval toliko transakcemi, jichž se žalobkyně bezprostředně účastnila, a dodal, že žalobkyně neuvedla, jaké konkrétní předchozí či následné transakce neměl žalovaný v napadeném rozhodnutí posuzovat. Žalovaný poznamenal, že k úhradám docházelo v obráceném sledu, než je v obchodních vztazích obvyklé, a tím bylo zcela popřeno ujednání uvedené v preambuli rámcové kupní smlouvy, že má prodávající zájem dodávat své výrobky mimo jiné z důvodu případného financování pohledávek prodávajícího. Vzhledem k tomu, že žalobkyně obdržela od odběratele peníze za dodané zboží a až následně zaplatila svému dodavateli, lze podle žalovaného prohlásit, že Man-Tech tímto způsobem *de facto* financoval žalobkyni. Neuvedení splatnosti ani sankce za pozdní úhradu v rámcové kupní smlouvě a skutečnost, že žalobkyně ani nepojistila přepravované zboží, pak podle žalovaného dokreslují nestandardnost předmětných obchodních transakcí a spolu se zjištěními z daňové kontroly znevěrohodňují důkazní prostředky předložené žalobkyní. Podle žalovaného nebylo třeba se zabývat údajnou běžnou praxí v obchodování bez fyzické manipulace se zbožím, neboť sama žalobkyně si v čl. V bodu 5 rámcové kupní smlouvy uložila prohlídku zboží jako povinnost. V případě třetí podmínky (zda bylo zboží dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě) je podle žalovaného důležité slovo „dodáno“. Žalovaný nerozporoval, že odběratel žalobkyně byl osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, nýbrž rozporoval, že bylo předmětné zboží dodáno uvedenému odběrateli, čímž nebyla splněna třetí podmínka pro osvobození od daně při dodání do jiného členského státu.

Ústní jednání soudu

11. Při jednání soudu konaném dne 9. 10. 2019 právní zástupce žalobkyně zdůraznil, že nesouhlasí se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 82/2019, který se dostatečně nevypořádal s otázkou dobré víry žalobkyně, že předmětné zboží bylo skutečně Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

dodáno na Slovensko, a trval na tom, že žalobkyně v dobré víře byla. K tomu odkázal na nákladové listy, které lze považovat za předávací protokoly potvrzující převzetí zboží na Slovensku, a připomněl, že za dodané zboží bylo řádně zaplacené. Právní zástupce žalobkyně s poukazem na čl. IV rámcové kupní smlouvy podotkl, že prodávající měl povinnost předmětné zboží dodat třetí straně a následně žalobkyni toto dodání doložit. Odmítl, že by žalobkyně v daňovém řízení měnila svá tvrzení o dopravě, a vysvětlil, že žalobkyně neměla o průběhu dopravy dostatečné vědomosti, neboť podle zmíněné smlouvy nemusela zjišťovat, kdo převoz zboží prováděl. Podle právního zástupce žalobkyně postačil k prokázání rozhodných skutečností nákladový list, jehož obsah žalobkyně vykládala v souvislosti s prohlášením odběratele a se skutečností, že kupní cena byla zaplacená, tudíž žalobkyně mohla být v dobré víře, že zboží bylo na Slovensko dodáno. Pro žalobkyni byl navíc podstatný pouze výsledek obchodu (dodání zboží třetí straně), kterého bylo vždy dosaženo. Právní zástupce žalobkyně popřel oprávnění daňových orgánů posuzovat výhodnost, či nevýhodnost obchodních kauz, a dodal, že daňové orgány naopak měly ověřit, zda byla daň na Slovensku přiznána a odvedena, což neučinily.

12. Pověřený pracovník žalovaného při tomtéž jednání naopak odkázal na zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 82/2019 s tím, že daňové orgány řádně prokázaly své pochybnosti o tom, že zboží bylo vyvezeno za hranice České republiky, a žalobkyně tyto pochybnosti nevyvrátila, tudíž neunesla důkazní břemeno.

Posouzení věci soudem

13. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlédnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
14. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu, po prostudování obsahu předloženého správního spisu a po provedeném jednání dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
15. Nejprve se soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí, kterou žalobkyně spatřovala v tom, že žalovaný nerozhodl o jejím odvolání proti dodatečným platebním výměrům č. j. 1291211/17/2512-50524-508004 a č. j. 1294733/17/2512-50524-508004. Této námitce soud nepřisvědčil, neboť z obsahu správního spisu zjistil, že žalovaný o předmětných odvoláních rozhodl samostatně, a to rozhodnutím ze dne 24. 5. 2018, č. j. 23629/18/5300-21441-702127, jímž tato odvolání zamítl a dodatečné platební výměry správce daně ze dne 28. 4. 2017, č. j. 1291211/17/2512-50524-508004 a č. j. 1294733/17/2512-50524-508004, potvrdil. Toto rozhodnutí bylo tehdejšímu zástupci

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

žalobkyně Ing. Tomáši Bursíkovi doručeno dne 25. 5. 2018 a téhož dne nabylo právní moci.

16. Před vypořádáním dalších žalobních bodů soud připomíná, že o žalobě v projednávané věci již jednou rozhodl, a to rozsudkem ze dne 22. 1. 2019, č. j. 15 Af 47/2018-45, jímž napadené rozhodnutí pro vadu řízení zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí shledal zdejší soud v tom, že skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí, tj. že žalobkyně neunesla důkazní břemeno při prokazování nároku na osvobození od daně podle § 64 odst. 1 zákona o DPH, nemá oporu ve správním spisu. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 82/2019-42, dostupným na www.nssoud.cz, zmíněný rozsudek zdejšího soud zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení s tím, že „... správce daně a žalovaný dostatečně prokázali pochybnosti o dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie, přičemž žalobkyně tyto pochybnosti nevyvrátila, a neunesla tak důkazní břemeno směřující k tomu, aby mohl být uplatněn nárok na osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH.“ Tímto právním názorem je zdejší soud v projednávané věci podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán a subjektivní přesvědčení žalobkyně o jeho nesprávnosti či neúplnosti na tom nemůže nic změnit. Zdejší soud naopak shledal, že citovaný rozsudek je přesvědčivě odůvodněn a reaguje na veškeré námítky žalobkyně, a proto z něj v dalším odůvodnění svého rozsudku vycházel a jeho argumentaci převzal.
17. Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH platí, že „[d]odání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.“ Z odstavce 5 téhož ustanovení pak vyplývá, že „[d]odání 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.“
18. Otázkou uplatňování osvobození od daně s nárokem na odpočet daně při dodání zboží do jiného členského státu se opakovaně zabývala judikatura Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudky ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45, ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014-49, ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015-30, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, publ. pod č. 2172/2011 Sb. NSS, všechny dostupné na www.nssoud.cz) i Soudního dvora Evropské unie (srov. např. rozsudek ze dne 6. 4. 2006, ve věci C-245/04, *EMAG HandelEder OHG proti Finanzlandesdirektion für Kärnten*, rozsudek ze dne 16. 12. 2010, ve věci C-430/09, *Euro Tyre Holding BV proti Staatssecretaris van Financiën*, rozsudek ze dne 27. 9. 2012, ve věci C-587/10, *Vogtländische Straßen-, Tiefund Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch*, či rozsudek ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-409/04, *Teleos plc a další*).
19. Z právě citovaných rozhodnutí plyne, že aby byla transakce kvalifikována jako dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie, a mohl být tedy uplatněn nárok na osvobození od daně podle § 64 zákona o DPH, musí být kumulativně splněny tři podmínky. Zboží musí být dodáno do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě (1), zboží musí být odesláno (přepraveno) do jiného členského státu (2) a přeprava zboží musí být zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou (3). Jinými slovy musí dojít jednak k převedení práva nakládat jako vlastník s určitým hmotným majetkem a jednak k odeslání nebo přepravě zboží prodávajícím nebo samotným pořizovatelem, nebo jejich jménem, do jiného členského státu, než ze kterého je zboží odesíláno. Základním znakem intrakomunitární operace je totiž fyzický pohyb zboží

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

z členského státu dodání do jiného členského státu, tedy jeho skutečné přemístění mezi členskými státy (srov. zejména body 40 - 42 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve věci *Teleos plc a další*). Prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně při intrakomunitárním dodání zboží přitom leží na daňovém subjektu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, publ. pod č. 2172/2011 Sb. NSS, či ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012-45, či opětovně odkazovaný rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci *Teleos plc a další*).

20. V nyní posuzovaném případě bylo předmětem sporu naplnění druhé podmínky, tedy zda bylo zboží dodáno do jiného členského státu (na Slovensko) ve smyslu zákona o DPH. Žalobkyně tvrdila, že faktické dodání zboží na Slovensko prokázala předložením CMR listů a prohlášením odběratele zboží. Zdejší soud původně zastával názor, že žalobkyně unesla své důkazní břemeno ohledně prokázání faktického dodání zboží na Slovensko předložením prohlášení odběratele Man-Tech. Nejvyšší správní soud však ve výše citovaném rozsudku ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 82/2019-42, tento názor odmítl a konstatoval, že žalobkyní předložené důkazní prostředky ve shodě se žalovaným nepovažuje za dostatečné k prokázání, že předmětné zboží (vysokozdvizné vozíky) bylo fakticky dodáno do jiného členského státu. S tímto názorem Nejvyššího správního soudu se zdejší soud s ohledem na argumentaci předestřenou Nejvyšším správním soudem ztotožnil.
21. Zdejší soud připomíná, že správce daně ve výzvách k prokázání skutečností ze dne 18. 5. 2016, č. j. 1043189/16/2903-60563-710852, a ze dne 13. 6. 2016, č. j. 1159619/16/2903-60563-710852, a v seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 1. 11. 2016 podrobně popsal všechny 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 a žalovaný z nich vycházel v napadeném rozhodnutí. Jednalo se o následující pochybnosti: obchodování s vysokozdviznými vozíky se vymyká běžné ekonomické činnosti žalobkyně; v průběhu daňového řízení bylo měněno tvrzení ohledně dopravy zboží; podle peněžních toků na bankovních účtech se mezi žalobkyní, jejím dodavatelem Balkancar a jejím odběratelem Man-Tech jednalo o opakující se koloběh finančních prostředků; k úhradám docházelo v obráceném sledu a v odlišných částkách, než které jsou uvedeny na bankovních dokladech vystavených Balkancarem, čímž bylo porušeno smluvní ujednání, že prodávající má zájem obchodovat i z důvodů případného financování svých pohledávek; v rámcové kupní smlouvě není specifikována lhůta splatnosti faktur; žalobkyně na vydaných fakturách neuvedla žádnou sankci za pozdní úhradu, zatímco její dodavatel ano; pan J. M. byl v předmětném období současně statutárním orgánem dodavatele Balkancar, odběratele Man-Tech i společnosti Cargo jakožto přepravce deklarovaného na CMR; bylo porušeno smluvní ujednání tím, že žalobkyně nepředložila vlastní objednávky, ale objednávky vystavené odběratelem Man-Tech, a tím, že deklarované zboží fyzicky nepřebírala ani nedodávala, ani nepředložila protokol o předání a převzetí zboží; vstupem žalobkyně do dodavatelsko-odběratelského řetězce došlo ke zvýšení počtu dodavatelů a ke zvýšení ceny za zboží; nebyla stanovena kupní cena za zboží pořízené od dodavatele, ale pouze odměna žalobkyně odvíjející se od ceny dohodnuté mezi Balkancarem a Man-Techem; pro žalobkyni neplynou ze smlouvy žádné sankce či povinnosti týkající se případného nedodání zboží; CMR listy nebyly správně vyplněny – místem nakládky nemohla být adresa žalobkyně, adresa vykládky nekoresponduje s adresou sídla ani provozovny odběratele, je uveden nesprávný dopravce a nejsou uvedeny údaje o řidiči; dopravní

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

prostředek, který měl zboží přepravovat, se ve dnech údajné přepravy nepohyboval na žádném z mytných úseků; J. M. si nevzpomněl na žádného dopravce, který měl zboží převážet; odběratele Man-Tech je nekontaktní.

22. Některé zmíněné skutečnosti lze sice označit jednotlivě jako marginální a nelze z nich bez dalšího dovozovat pochybnosti o dodávkách zboží tak, jak bylo deklarováno v daňových dokladech, nicméně některé popsané skutečnosti vzbuzují vážnější pochybnosti a ve svém souhrnu pak i s těmi méně závažnými dokreslují celou situaci, která založila důvodné pochybnosti správce daně, že k dodání zboží na Slovensko fakticky nedošlo. Pokud tedy žalobkyně jednotlivě zlehčuje některé správními orgány vytýkané skutečnosti s tím, že z nich nelze nic vyvozovat k její tíži, soud jí v tomto nepřisvědčil.
23. Soud v obecné rovině souhlasí s tím, že CMR listy mají při prokazování dodání zboží (zvláště v situaci, kdy žalobkyně jako poslední dodavatel nezajišťovala 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 (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, publ. pod č. 2172/2011 Sb. NSS, a ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42, oba dostupné na www.nssoud.cz). V projednávané věci se však o spolupůsobení tří nezávislých subjektů nejednalo, jak bude uvedeno níže. Za zcela zásadní zdejší soud ve shodě s Nejvyšším správním soudem považuje to, že předložené CMR listy byly vyplněny v rozporu se skutečností a že se s těmito doklady o dodání zboží žalobkyně spokojila, přestože jí tato skutečnost musela být od počátku zřejmá. K nakládce zboží totiž mělo podle CMR listů docházet v provozovně žalobkyně, což nebylo pravdivé, neboť žalobkyně sama tvrdila, že zboží nikdy fyzicky neviděla a nebylo u ní 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. Soud proto pokládá za zcela nemístné tvrzení žalobkyně, že dodání a převzetí zboží prokázala CMR listy, neboť ty jsou vyplněny chybně a nedostatečně. Za této situace si žalobkyně měla opatřit minimálně předávací protokoly o převzetí zboží na Slovensku konkrétní osobou (jejichž předložení žalobkyni navíc bylo uvedeno jako požadavek v rámcové kupní smlouvě mezi žalobkyní a dodavatelem Balkancar) a další doklady týkající se podrobností přepravy zboží na místo určení. Pokud tak neučinila a spoléhala se na nepravdivě vyplněné nákladní listy, přestože uplatňovala nárok na osvobození těchto dodávek od DPH, minimálně nejednala dostatečně obezřetně a nemohla být v dobré víře, že k dodání do jiného členského státu skutečně došlo.
24. Rozpory o skutečné přepravě zboží se pak nevyjasnily ani v rámci dokazování provedeného v průběhu daňové kontroly. Naopak se ještě tyto pochybnosti prohloubily. Žalobkyně měnila svá tvrzení, přičemž se rozcházela i s tím, co uváděl svědek J. M., který v rozhodné době působil jako statutární orgán ve všech ostatních společnostech, jež se měly dodávek a přepravy zboží účastnit (dodavatele Balkancar, odběratele Man-Tech i spediční společnosti Cargo, která vyplňovala CMR listy). Podle žalobkyně 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 působil u několika zúčastněných subjektů, nebyl schopen poskytnout bližší informace o faktickém dodání zboží a průběhu údajné přepravy na Slovensko.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

25. Pokud pak žalobkyně předložila správci daně prohlášení o dodání zboží na Slovensko, která bez uvedení data vystavení podepsal za odběratele J. M., jenž ke konkrétnímu průběhu přepravy nebyl schopen nic uvést, přičemž figuroval jako osoba zastupující dodavatele, odběratele i spediční společnost, jedná se o důkazy, které za daných okolností faktické dodání zboží na Slovensko prokázat nemohou, a jde spíše o formální deklaraci dodávek se stejnou důkazní hodnotou jako faktury vystavené žalobkyní. Jakkoli doložení dodání do jiného členského státu prohlášením odběratele přímo předpokládá zákon (srov. § 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. Nelze přitom přehlédnout, že předložená prohlášení obsahují pouze stejné údaje, jaké jsou uvedeny na fakturách vystavených žalobkyní – číslo a datum vystavení faktury a totožné označení vysokozdvizných vozíků.
26. Zdejší soud proto ve shodě se závěry Nejvyššího správního soudu vyslovenými ve výše citovaném rozsudku ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 82/2019-42, konstatuje, že žalobkyně tímto neunesla své důkazní břemeno a nerozptýlila pochybnosti předestřené správcem daně a následně i vyplývající z dalšího průběhu dokazování (nekonkrétnost a rozpornost tvrzení svědků a žalobkyně, neexistence záznamů o průjezdu vozidla, kterým mělo dojít k přepravě zboží, přes mytné úseky ve dnech, kdy bylo podle CMR listů zboží přepravováno, a další). 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 (srov. již odkazované rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, publ. pod č. 2172/2011 Sb. NSS, a ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42, oba dostupné na www.nssoud.cz). Žalobkyně s ohledem na popsané objektivní skutečnosti postupovala neopatrně, a nezabránila tak možným daňovým únikům.
27. Žalovanému je nutno přisvědčit, že pochybnosti vyvolávají i okolnosti, za nichž žalobkyně do obchodního vztahu s Balkancarem a Man-Techem vstoupila. Soud nerozporuje, že pro žalobkyni dané transakce byly ekonomicky výhodné, což bylo také motivem vstupu do obchodního vztahu na její straně. Žalobkyně totiž fakticky nic nečinila (zboží nikdy neviděla, nekontrolovala je, neprováděla přepravu atd.) a pouze vystavovala faktury a přeposílala peníze mezi dodavatelem a odběratelem, za což inkasovala 2 % z kupní ceny, kterou si dodavatel s odběratelem dohodli. Nenesla přitom žádné riziko, neboť platila za zboží dodavateli poté, co obdržela úhradu od odběratele. Z tohoto hlediska měly dané transakce jistý ekonomický smysl. Nicméně vstup do řetězce byl zjevně výhodný pouze pro žalobkyni a lze jen těžko vyvozovat důvod, proč byl Balkancar ochoten získat o 2 % nižší částku, než by mu příslušela při přímém obchodování s Man-Techem, resp. proč byl Man-Tech svolný platit o tuto částku více. Ekonomický smysl daných obchodů zde nelze hodnotit pouze z pohledu žalobkyně bez vazby na navazující transakce, jak se žalobkyně mylně domnívá. Právě zjevná nevýhodnost pro všechny ostatní subjekty v řetězci měla být pro žalobkyni signálem, že by měla být při obchodování obezřetná a zajistit si dostatečné doklady o dodávkách do jiného členského státu, jestliže hodlala uplatňovat nárok na osvobození od daně. To však žalobkyně neučinila. Nedbala ani zajištění dokladů, které měla podle smlouvy obdržet (předávací protokoly údajně předávala odběrateli spolu se zbožím, takže je ve skutečnosti nemohla ani nikdy vidět); nezjišťovala, kde bylo zboží naloženo, když obdržela nepravdivé CMR listy; nedbala, že dodavatel chtěl podle smlouvy prostřednictvím obchodního vztahu se žalobkyní dosáhnout rovněž financování svých pohledávek, avšak obchody probíhaly tak, že tento cíl nebyl vůbec plněn (žalobkyni není

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

kladeno k tíži, že nenesla žádné obchodní riziko, ale že ji ani tato skutečnost – v kontextu s ostatními popsány – nevedla k větší obezřetnosti); přistupovala laxně i k plnění dalších smluvních povinností (vystavování objednávek, neboť pouze přeposlala objednávku odběratele). To vše se dělo při provázanosti obou obchodních partnerů v osobě J. M. Jím vystavené prohlášení o dodání zboží do jiného členského státu podle názoru soudu nebylo za daných okolností dostatečně průkazné a žalobkyně se na něj při uplatňování nároku na osvobození od DPH nemohla spoléhat. Soud proto uzavírá, že žalobkyně nevynaložila potřebnou míru ostražitosti vůči zahraničnímu odběrateli.

28. S ohledem na výše popsaná zjištění, když panovaly důvodné pochybnosti o faktickém dodání zboží na Slovensko a žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, nebylo podle názoru Nejvyššího správního soudu, který zdejší soud sdílí, nezbytné prověřovat, zda odběratel přiznal a odvedl daň na Slovensku, byť by toto zjištění patrně přispělo k celkovému vyjasnění situace. Plně postačilo, že správce daně zjistil od slovenské daňové správy, že odběratel Man-Tech je nekontaktní.
29. Zdejší soud proto ve shodě se závěry Nejvyššího správního soudu vyslovenými ve výše citovaném rozsudku ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 82/2019-42, jimiž je vázán, uzavírá, že daňové orgány dostatečně prokázaly pochybnosti o dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie. Žalobkyně tyto pochybnosti nevyvrátila, a neunesla tak důkazní břemeno ohledně oprávněnosti uplatněného nároku na osvobození od daně podle § 64 zákona o DPH.
30. Soud tedy nezjistil žalobkyní namítaná pochybení či nezákonnosti, žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů vyhodnotil jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
31. O náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 1. 2019, č. j. 15 Af 47/2018-45, rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 110 odst. 3 větou první téhož zákona. Žalobkyně neměla ve věci konečný úspěch, který je pro rozhodnutí o nákladech řízení podstatný, a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

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

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

Ústí nad Labem 9. října 2019

Mgr. Václav Trajer v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)