



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Jana Čížka a soudců JUDr. Bc. Kryštofa Horna a Mgr. Ing. Lenky Bursíkové ve věci

žalobce: **J. H.**, IČO: X
sídlem X

zastoupen advokátem Ing. Janem Lerchem
sídlem Bedřicha Smetany 2, Plzeň

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 1. 2019, č. j. 1836/19/5300-21443-71265,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání proti platebním výměrům Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 25. 4. 2018, č. j. 2498660/18/2118-50521-203275 a 2523238/18/2118-50521-203275, a dodatečným platebním výměrům správce daně ze stejného dne, č. j. 2499120/18/2118-50521-203275, 2499207/18/2118-50521-203275 a 2499292/18/2118-50521-203275 (dále společně jen „výměry“). Platebními výměry byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za období měsíců květen a červen roku 2016 ve výši 140 579 Kč, resp. 327 659 Kč. Dodatečnými platebními výměry byla žalobci doměřena DPH za měsíce srpen, říjen a listopad téhož roku ve výši 384 194 Kč, resp. 1 766 575 Kč a 617 796 Kč a bylo mu předepsáno penále ve výši 76 838 Kč, resp. 353 315 Kč a 123 559 Kč.

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. R.

2. Správce daně a žalovaný dospěli k závěru, že žalobce nesplnil podmínky pro osvobození od daně dle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 298/2016 Sb. (dále jen „zákon o DPH“) při dodání zboží (uhlí) do jiného členského státu (Polska) pro odběratele společnost Retus Sp. z o. o., VAT ID: PL5213713749 (dále jen „Retus“) a zdanitelná plnění posoudil jako tuzemská plnění s povinností přiznat daň dle § 21 odst. 1 zákona o DPH.

Splnění procesních podmínek

3. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje i všechny ostatní formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Soud o věci rozhodl bez nařízení jednání, neboť s tím oba účastníci vyslovili souhlas. Dokazování soud neprováděl (kromě dodatku č. 1 k rámcové smlouvě ze dne 26. 9. 2016, který nebyl předložen v daňovém řízení, žalobce navrhoval k důkazu správní spis, kterým se však dokazování neprovádí).

Skutková zjištění vycházející z obsahu spisů

4. Ze správních spisů plyne, že žalobce podal za všechna dotčená zdaňovací období daňová priznání, ve kterých na řádku 20 vykázal plnění s nárokem na odpočet daně – dodání zboží do jiného členského státu. V priznání za měsíce květen, červen a říjen 2016 vykázal nadměrný odpočet DPH.
5. Správce daně dne 13. 7. 2016 vyzval žalobce k odstranění pochybností a předložení důkazních prostředků, že skutečně došlo v měsíci květnu 2016 k dodání uhlí polskému odběrateli. Do protokolu o místním šetření ze dne 19. 8. 2016 správce daně uvedl, že žalobce podniká v několika provozovnách a v různých městech má uhelné sklady. Žalobce uvedl, že společnost Retus měla zájem o typ uhlí, který má větší výhřevnost a v Polsku se nevyskytuje. Žalobce předložil mezinárodní nákladní listy (dále jen „CMR listy“), podle kterých přepravu do Polska provedl ukrajinský dopravce PE HRYTSYSHCHE Y.V. (dále jen „ukrajinský dopravce“).
6. Dne 26. 9. 2016 zahájil správce daně daňovou kontrolu DPH za měsíc květen 2016.
7. Polský daňový orgán v rámci mezinárodní výměny informací sdělil, že společnost Retus byla registrována subjektem zakládajícím a prodávajícím tzv. „ready-made“ společnosti a jako předmět činnosti má zapsané poradenství v oblasti obchodu a managementu. Potvrdil, že společnost Retus deklarovala pořízení zboží od žalobce v květnu a červnu 2016. V roce 2016 však nevykázala žádné prodeje a nadále je nekontaktní.
8. Dne 8. 2. 2017 zahájil správce daně daňovou kontrolu DPH i za měsíce duben, srpen, říjen a listopad 2016.
9. Dne 27. 2. 2017 v reakci na výzvu a otázky správce daně žalobce popsal provozní detaily svého podnikání, jako jsou např. otevírací doby provozoven a režim jejich fungování. Uvedl, že při nakládkách zboží pro Retus byl přítomen některý zaměstnanec, nevede však evidenci o tom, který to byl. Nemá povědomí o národnosti řidičů, její kontrola by mohla být považována za diskriminaci. Dokladem důvěryhodnosti společnosti Retus a jejího

zástupce pana S. byla pro žalobce skutečnost, že souhlasili s hotovostní platbou za zboží. Dále si žalobce společnost ověřil v systému VIES.

10. Správce daně provedl dne 5. 4. 2017 výslech zaměstnance žalobce Ing. P. J.. Ten uvedl, že sjednával obchodní podmínky se společností Retus. Na těchto schůzkách dostával odběratelem potvrzené CMR listy. Plnou moc od zástupce společnosti Retus však asi neobdržel. Nakládce zboží přítomen nebyl.
11. Dne 26. 4. 2017 byl vyslechnut žalobcův prokurista Ing. M. P.. Potvrdil uzavření rámcové smlouvy na dodávky uhlí s Retus ze dne 11. 3. 2016. Ve věci jednal s panem S., který své oprávnění doložil výpisem z obchodního rejstříku. Registraci k DPH si ověřil na internetu. Uvedl, že byl u prvního odvozu uhlí pro společnost Retus z Křince. U ostatních dodávek to nemohl potvrdit. Vypověděl, že řidič zaplatil obsluhu provozu v hotovosti. CMR listy předala obsluha provozovny řidičům a potvrzené od odběratele (Retusu) se pak vrátily prostřednictvím Ing. J., který je obdržel na obchodních schůzkách. Svědek nevěděl, proč byly odběry uhlí za říjen a listopad hrazeny bankovním převodem.
12. Na základě výzvy správce daně žalobce předložil evidenci hmotného majetku. Správce daně ve výzvě ze dne 30. 5. 2017 uvedl, že ve skladu Písečná, kde mělo být uhlí pro Retus v některých případech nakládáno, nebylo dostatečné množství uhlí. Vyzval tedy žalobce mj. k tomu, aby sdělil, kdo a jak uskutečnil přepravu z ostatních skladů žalobce do Písečné.
13. Žalobce sdělil, že dodatkem č. 1 ze dne 26. 9. 2016 k rámcové smlouvě se společností Retus byla mimo jiné sjednána bezhotovostní forma platby a výhradní parita EXW Písečná. Dle této doložky Incoterms (*Ex Works*, tj. ze závodu – pozn. soudu) přecházejí náklady a rizika spojená s dodávkou na kupujícího v závodě dodavatele poté, co je zboží připraveno k převzetí. Sklad Písečná je nejbližší k polským hranicím. Pokud nebylo uhlí k dispozici, bylo v praxi nakládáno i v ostatních skladech, přestože byly doklady vyhotovovány na paritu EXW Písečná.
14. Správce daně následně seznámil žalobce s výsledky kontrolního zjištění, dle kterých nebylo přepravení zboží do Polska prokázáno. Žalobce se k nim dne 30. 11. 2017 vyjádřil a uvedl, že přeprava byla prokázána CMR listy. Pro přiznání osvobození od DPH není potřeba, aby odběratel přiznal daň. K nedostatečnému množství skladových zásob na skladech žalobce uvedl, že vzhledem ke složitému období, ve kterém se snažil odvrátit konkurz, vedl nesprávné evidence. Předložil tedy opětovně reálné výstupy z účetnictví (pohyby na skladech). Žalobce neprováděl přepravu mezi sklady vlastními vozidly, neboť zboží si na svůj náklad odvážel spolehlivý a bonitní zahraniční subjekt (Retus) přímo ze skladů, kde bylo zboží zrovna k dispozici. Není pravdou, že by zboží k dispozici na žádném ze skladů nebylo.
15. Dne 12. 1. 2018 vyrozuměl správce daně žalobce o nově vypracovaném výsledku kontrolního zjištění. V rámci mezinárodní spolupráce bylo totiž nově zjištěno, že ukrajinský přepravce nevlastnil vozidla, která dle CMR listů měla dopravu provést. Dle ukrajinského registru vozidel až na jedno z nich navíc vůbec nejde o nákladní vozidla. Razítka na dokladech neodpovídají razítkům ukrajinského dopravce. Ten provedení přepravy pro žalobce do Polska popřel. K tomu správce daně dodal, že je neobvyklé, že řidiči měli k dispozici hotovost pro platbu zboží. Faktury po změně platebních podmínek nebyly uhrazeny. Ve skladu Písečná nebyla dostatečná zásoba uhlí.

16. Ve vyjádření ze dne 14. 2. 2018 žalobce uvedl, že pokud jsou zjištěny ohledně ukrajinského dopravce pravdivá, rozhodně o těchto skutečnostech nevěděl. Neměl ostatně možnost registraci vozidel jakkoliv ověřit.
17. Dne 17. 4. 2018 byly žalobci doručeny zprávy o daňové kontrole za prověřovaná zdaňovací období. Správce daně v nich dodal, že ačkoliv byl žalobce několikrát vyzván k doložení důkazních prostředků prokazujících dodání zboží do Polska, žalobce tak neučinil.
18. Dne 25. 4. 2018 vydal správce daně výměry, kterými vyměřil, resp. doměřil neodvedenou daň z deklarovaných transakcí. V odvolání proti výměrům žalobce argumentoval obdobně jako v dosavadním řízení a jako později v žalobě.
19. Žalovaný doručil žalobci dne 21. 1. 2019 napadené rozhodnutí, jehož argumentaci soud rekapituluje níže při vypořádání jednotlivých žalobních bodů.

Obsah žaloby

20. Žalobce nejprve obecně uvedl, že finanční orgány postupovaly u všech zdaňovacích období stejným způsobem, ačkoliv se právní a skutkový stav u jednotlivých měsíců značně liší. Závěr žalovaného, že bezhotovostní platby byly v rozporu s rámcovou smlouvou ze dne 11. 3. 2016, je nesprávný, neboť se společností Retus uzavřel dodatek, kde byly platební podmínky na tento způsob platby změněny. Uvedl, že je přesvědčen, že tento dodatek správci daně předložil. Současně nemůže své obchodní partnery podrobovat tak podrobné kontrole, jako správce daně. V obchodním styku se běžně vyžaduje výpis z obchodního rejstříku ne starší než 3 měsíce. Pakliže došlo k výmazu předsedy představenstva společnosti Retus pana S. z obchodního rejstříku dne 24. 2. 2016 a k uzavření rámcové smlouvy s tímto zástupcem 11. 3. 2016 (tj. za necelý měsíc poté – pozn. soudu), nelze žalobci vytýkat nedostatek obezřetnosti. Dále žalobce uvedl, že důkazní břemeno daňového subjektu není bezbřehé a § 64 zákona o DPH ve spojení s § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 80/2019 Sb., (dále jen „daňový řád“), nelze vykládat extenzivně. Musí být také zohledněna žalobcova dobrá víra. Pokud zboží předal zahraničnímu dopravci, jehož řidiči zboží uhradili v hotovosti (popř. vystavil faktury pro platbu převodem v souladu s uzavřeným dodatkem), a obdržel CMR listy pro vývoz do jiného členského státu, neměl důvod o vyvezení zboží pochybovat. Neměl ani jak ověřovat, na koho jsou vozidla registrována. Žalovaný také nezohlednil, že v měsících květen a červen 2016 společnost Retus přiznala pořízení zboží z jiného členského státu v odpovídající hodnotě, jak sám zjistil od polského finančního orgánu. Žalovaný nerespektuje judikaturu Soudního dvora Evropské unie, konkrétně rozsudek ze dne 27. 9. 2007, *Teleos a další*, C-409/04 (dále jen „*Teleos*“), neboť mu je kladeno k tíži, že se některé důkazy ukázaly jako nepravdivé, aniž by mu byla prokázána účast na podvodu.
21. Žalobce v žalobě dále namítl, že žalovaný nesrozumitelným a nepřezkoumatelným způsobem vypořádal jeho odvolací námitku, podle níž správce daně ignoroval průběžný stav insolvenčního řízení vedeného s žalobcem. Jak sám žalovaný konstatoval, daňové pohledávky za období před zjištěním úpadku nebyly přihlášeny do insolvenčního řízení (ani jako pohledávky podmíněné), jsou tedy dle žalobce vyloučeny z uspokojení v insolvenčním řízení. Daňové pohledávky za období po zjištění úpadku pak nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, neboť nedoprovází správu a udržování majetkové podstaty. K podpoření této argumentace žalobce citoval rozsudek ze dne 31. 10. 2017,

č. j. 29 ICdo 98/2015-73, ve kterém Nejvyšší soud dle žalobce zaujal odlišný výklad, než který vyplývá z přísně jazykového výkladu § 168 odst. 2 písm. e) zákona č. 82/2006 Sb. o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění zákona č. 298/2016 Sb., (dále jen „insolvenční zákon“).

Vyjádření žalovaného

22. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu tíží žalobce a toto ustanovení ve spojení s § 64 zákona o DPH nebylo vyloženo nijak extenzivně. Žalobcem tvrzené odlišnosti mezi zdaňovacími obdobími spočívaly pouze ve způsobu platby (v říjnu a listopadu byla úhrada provedena bezhotovostně – zaplacení zboží nebylo spornou otázkou), v neexistenci CRM listů za období srpen 2016 (všechny předložené CRM listy byly následně znevěrohodněny) a ve skutečnosti, že společnost Retus přiznala za období květen a červen 2016 pořízení z jiného členského státu, ale tyto skutečnosti nemohly být kvůli nekontaktnosti společnosti Retus ověřeny. S analogickým poukazem na rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, žalovaný uvedl, že nekontaktnost odběratele pozici žalobce nezhoršila, ale ani nijak nevylepšila. K námitce žalobce, že po něm nelze požadovat, aby podroboval své obchodní partnery kontrole srovnatelné s daňovou kontrolou prováděnou správními orgány, žalovaný uvádí, že toto po něm v žádném případě vyžadováno nebylo, nicméně žalobce se spokojil pouze s předložením výpisu z obchodního rejstříku (jeho aktuálnost si sám žádným způsobem neověřil) a nijak neověřoval, jakému dopravci zboží nakládá (neidentifikoval řidiče ani vozidlo). Pro žalobce bylo podstatné pouze to, zda dostane za plnění zaplacené. S ohledem na uvedené tedy nelze konstatovat, že by po žalobci byla požadována kontrola obdobná té daňové, jelikož si neověřil ani zcela základní skutečnosti, a nemohl tak být v dobré víře. Jde k jeho tíži, že si neobstaral důkazní prostředky k prokázání přepravy do jiného členského státu. Z předložených důkazních prostředků a tvrzení žalobce vyvstává celá řada pochybností a faktické uskutečnění přepravy nebylo prokázáno ani na základě dalších důkazních prostředků předložených žalobcem. Z knihy skladových pohybů a CMR listů vztahujících se ke zdaňovacím obdobím říjen a listopad roku 2016 dále vyplynulo, že fakturované uhlí společnosti Retus nebylo v nakládacím skladu Písečná k dispozici, v některé dny nebylo ani v jiných skladech. K odkazu na rozsudek *Teleos* žalovaný uvedl, že se dle něj vyžaduje, aby dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, což ovšem žalobce neučinil.
23. K otázce insolvenčního řízení žalovaný uvedl, že z napadeného rozhodnutí je zcela zřejmé, jakými úvahami se řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a při vypořádání žalobcem vznesených námitek týkajících se probíhajícího insolvenčního řízení a proč dospěl k závěru, že tyto námitky jsou nedůvodné. Postup správce daně byl tedy správný a napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné. Ohledně hodnocení typu pohledávek odkázal na napadené rozhodnutí. Řízení o pohledávkách vztahujících se k období před zjištěním úpadku nebylo podle právní úpravy nutno zastavovat, neboť byl vykázán nadměrný odpočet. Vyměřená daňová pohledávka však nakonec nebyla přihlášena do insolvenčního řízení. Pokud jde o období po zjištění úpadku, odkázal žalovaný na bod 39 žalobcem zmiňovaného rozsudku Nejvyššího soudu č. j. 29 ICdo 98/2015-73, ve kterém je uvedeno: „*K pohledávkám za majetkovou podstatou (§ 168 insolvenčního zákona) lze doplnit, že má jít o ty pohledávky, jež zjednodušeně řečeno doprovázejí správu a udržování majetkové podstaty dlužníka a jde tedy o pohledávky, s nimiž je nutno počítat právě proto, že vznikají za trvání insolvenčního řízení pravidelně (včetně daňových pohledávek tvořených daní z přidané*

hodnoty tam, kde je dlužník plátcem této daně i v průběhu insolvenčního řízení) a jejich přednostní hrazení je svým způsobem nutné (nezbytné) k naplnění účelu a cíle insolvenčního řízení. K tomu lze dodat, že daňová pohledávka vzešlá z režimu § 44 zákona o dani z přidané hodnoty nevyhovuje ani tomuto pojetí pohledávek za majetkovou podstatou.“ Nejvyšší soud tedy uvedl, že pohledávkami za majetkovou podstatou jsou takové pohledávky, s nimiž je nutno počítat právě proto, že vznikají za trvání insolvenčního řízení pravidelně (včetně daňových pohledávek tvořených DPH). Ve zmiňovaném rozsudku byla řešena otázka daňových pohledávek vzešlých z režimu § 44 zákona o DPH a jedná se tedy o specifickou situaci, která v posuzovaném případě nenastala.

Replika žalobce

24. Žalobce v replice uvedl, že si je vědom, že jej tíží důkazní břemeno ohledně skutečností, které tvrdí, respektive které je povinen tvrdit. Má za to, že důkazy o dodání do jiného členského státu předložil. Je přesvědčen, že v jeho případě jeví postup správce daně i žalovaného znaky libovůle, neboť žalobce předložil všechny myslitelné důkazy pro své tvrzení, že dodávky zboží do jiného členského státu Evropské unie uskutečnil. Žalobce má za to, že je daleko za hranicí podnikatelské obezřetnosti, aby dodavatel zboží ověřoval, zda registrační značky vozidel dopravce patří skutečně těmto vozidlům, zda razítka, kterými řidiči potvrzují CMR listy, jsou pravá, nebo aby kontroloval doklady od vozidel a zda vozidla skutečně patří dopravci. Řidiči vozidel odvázejících zboží disponovali všemi myslitelnými doklady, které se v obdobných případech používají, a žalobce neměl žádný důvod pochybovat o tom, že dopravce zajišťuje přepravu zboží pro žalobcova odběratele.

Posouzení věci soudem

Obecný úvod

25. Podle čl. 20 směrnice o DPH pořízení zboží uvnitř Společenství se rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořizovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich do jiného členského státu než státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží.
26. Čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH upravuje povinnost členských států osvobodit od daně dodání zboží splňující podmínky, které jsou v něm vyjmenovány (rozsudek ze dne 9. 10. 2014, *Traum*, C-492/13, bod 46). Podle tohoto ustanovení členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží.
27. Podle § 13 odst. 1 zákona o DPH dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Podle § 13 odst. 2 zákona o DPH dodáním zboží do jiného členského státu se pro účely tohoto zákona rozumí dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.
28. 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.

29. Otázkou uplatňování osvobození od daně s nárokem na odpočet daně při dodání zboží do jiného členského státu se opakovaně zabývala judikatura NSS (viz např. rozsudky ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, č. 2172/2011 Sb. NSS, 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 27. 6. 2019 č. j. 9 Afs 82/2019-42, ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019-37, či ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45) i Soudního dvora.
30. Z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že osvobození dodání zboží od daně ve smyslu čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH lze uplatnit pouze tehdy, jestliže právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, jestliže dodavatel prokáže, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a opustilo-li zboží v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy fyzicky území členského státu dodání [viz rozsudek ze dne 16. 12. 2010, *Euro Tyre Holding*, C-430/09, bod 29, či rozsudek ze dne 6. 9. 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11 (dále jen „*Mecsek-Gabona*“), bod 31 a v něm citovanou judikaturu]. Převod práva nakládat se zbožím jako vlastník na pořizovatele představuje neodmyslitelnou součást každého dodání zboží a jako takové představuje první hmotněprávní podmínku osvobození při dodání zboží uvnitř Evropské unie (rozsudek *Mecsek-Gabona*, bod 32). Aby bylo možné kvalifikovat transakci jako dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie, musí dojít k odeslání nebo přepravě zboží prodávajícím nebo samotným pořizovatelem, nebo jejich jménem, do jiného členského státu. Základním znakem intrakomunitární operace je totiž fyzický pohyb zboží z členského státu dodání do jiného členského státu (srov. body 40 až 42 rozsudku Soudního dvora *Teleos*, či rozsudek NSS ze dne 23. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-31). Nepostačí, pokud plátce daně zboží předal pořizovateli z jiného členského státu k odebrání, který pouze projevil úmysl zboží vyvézt do jiného členského státu (body 31 až 42 rozsudku *Teleos*).
31. Prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně při intrakomunitárním dodání zboží přitom leží na daňovém subjektu, který se domáhá osvobození od DPH, tedy dodavateli zboží (rozsudek Soudního dvora *Twoh International*, bod 26, rozsudky NSS ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, či ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012-45).
32. Zásada daňové neutrality si žádá, aby osvobození od DPH bylo přiznáno, jestliže jsou splněny věcné hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým požadavkům formálním (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 20. 10. 2016, *Plöckl*, C-24/15, bod 39).
33. Soud též připomíná, že právní úprava ve směrnici o DPH týkající se přeshraničního odesílání zboží vychází ze zásady místa určení, podle níž má být zajištěno, aby byla DPH jakožto daň ze spotřeby odváděna v členském státě, kde dochází ke konečné spotřebě. Z tohoto důvodu je v případě přeshraničního dodání podle čl. 2 odst. 1 písm. a) bodu i) a článku 40 směrnice o DPH třeba zdanit pořízení zboží v členském státě určení. Dodání téhož zboží v zemi původu musí být osvobozeno od daně, aby se zamezilo dvojímu zdanění. Dodání zboží uvnitř Společenství a pořízení tohoto zboží uvnitř Společenství tudíž představují jednu a tutéž hospodářskou operaci. Logickým důsledkem dodání zboží uvnitř Společenství, na které se vztahuje čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH, je pořízení zboží uvnitř Společenství vymezené v čl. 20 této směrnice, a je tudíž třeba tato dvě ustanovení vykládat způsobem, který jim poskytne totožný význam a dosah [viz rozsudky Soudního dvora *Teleos*, bod 34, ze dne 6. 4. 2006, *EMAG Handel Eder*, C-245/04, bod 29 (dále jen „*EMAG Handel Eder*“), či ze dne 26. 7. 2017, „*Toridas*“ *UAB*, C-386/16, (dále jen „*Toridas*“) bod 31]. Z článku 20 směrnice o DPH vyplývá, že pořízení může být kvalifikováno jako

pořízení uvnitř Společenství jen za podmínky, že zboží bylo přepraveno nebo odesláno pořizovateli (bod 32 rozsudku *Toridas*).

34. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle odst. 4 téhož ustanovení, pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
35. K otázce důkazního břemene v daňovém řízení se NSS ve své judikatuře již mnohokrát vyjadřoval (viz např. rozsudek ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 87/2016-45, či rozsudek ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-82, bod 31). V druhém z těchto rozsudků shrnul svoji judikaturu tak, že *„dle výše citovaných ustanovení je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, 9 Afs 152/2013-49).“*
36. Důkazní břemeno ohledně splnění podmínek vzniku nároku na osvobození plynoucích z čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH, resp. § 64 zákona o DPH, nese ten, kdo se domáhá osvobození od DPH, tj. dodavatel zboží. Je proto v jeho zájmu, aby si opatřil takové podklady, které mohou relevantním způsobem prokázat, že k dodání do jiného členského státu skutečně došlo (viz rozsudky NSS ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, č. 2172/2011 Sb. NSS, či ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012-45). Za okolností, kdy je právo nakládat se zbožím jako vlastník převedeno na pořizovatele na území členského státu odesláním nebo přepravou zboží a je na pořizovateli, aby zboží odeslal nebo přepravil mimo tento členský stát, závisí důkaz, který je dodavatel schopen předložit daňovým orgánům, hlavně na skutečnostech, které se dozví od pořizovatele (viz rozsudek *Euro Tyre Holding*, bod 37). Daňové orgány proto nemohou uložit povinnost doplatit daň z přidané hodnoty dodavateli, který jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující *prima facie* jeho nárok na osvobození při dodání zboží do jiného členského státu, byť se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, aniž by byla prokázána účast dodavatele na podvodu, pokud

dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že dodání zboží do jiného členského státu nepovede k účasti na podvodu (viz rozsudek *Teleos*, bod 68).

37. K důkazním prostředkům, jimiž lze prokazovat splnění podmínek pro osvobození od daně při dodání do jiného členského státu, se podrobně vyjádřila generální advokátka Juliane Kokott ve svém stanovisku ze dne 11. 1. 2007 ve věci *Teleos* (body 66 až 69). V něm uvedla, že „*dokud ještě existovaly hraniční kontroly, mohly se osoby povinné k dani při prokazování vývozu dodaného zboží opírat o dokumenty vystavené celními orgány. Po zrušení vnitřních hranic nemají už osoby povinné k dani tento obzvláště důvěryhodný důkazní prostředek k dispozici. Prokázání skutečnosti, že zboží bylo přepraveno přes hranice, je namísto toho možno učinit obecně již jen na základě prohlášení soukromých osob. K tomuto účelu se nabízí obzvláště nákladní list, vystavený v souladu s ustanoveními Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (Convention on the Contract for the International Carriage of Goods by Road – CMR), na kterém příjemce vyznačí obdržení zboží v jiném členském státě. Nákladní list CMR je podepsán odesílatelem zboží a dopravcem a slouží jako doklad toho, že dopravce zboží převzal. Jedno vyhotovení doprovází zboží a je předáno pořizovateli na jeho žádost. Vyznačí-li pořizovatel přijetí zboží na nákladním listu, potom spolupůsobily na vyhotovení tohoto dokladu o přepravě zboží do jiného členského státu tři na sobě většinou nezávislé osoby. Toto snižuje nebezpečí manipulací, ale nemůže je samozřejmě zcela vyloučit. Pokud osoba povinná k dani předloží tímto způsobem vystavený nákladní list, zpravidla to postačuje jako důkaz přepravy nebo odeslání ze státu dodání do jiného členského státu. Pokud jsou splněny i ostatní podmínky, vzniká tím nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně.*“ V bodech 75 a 76 téhož stanoviska dále uvedla, že „*dodavatel má zajisté povinnost učinit vše, co je v jeho moci, aby zajistil řádné provedení dodání zboží uvnitř Společenství. Pokud smluvně přenechá přepravu zboží do jiného členského státu pořizovateli, musí nést případné následky (...) nesplnění této povinnosti ze strany pořizovatele. Dále se musí prodávající ujistit o důvěryhodnosti svého obchodního partnera. Cíl předcházení daňovým únikům odůvodňuje vysoké nároky kladené na tuto povinnost.*“
38. Z těchto závěrů vychází i judikatura NSS, podle níž mohou mít CMR listy vystavené v souladu s ustanovením Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční dopravě (CMR) s vyznačením příjemce, že zboží převzal, zásadní váhu při prokazování dodání zboží, zejména v situacích, kdy dodavatel nezajišťuje přepravu zboží, přičemž jejich vypovídací hodnota je založena tím, že na vyhotovení by měly spolupůsobit tři na sobě většinou nezávislé osoby, prodejce, dopravce a kupující (viz rozsudky NSS ze dne 30. 6. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, či ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 82/2019-42). Zákon o DPH v § 64 odst. 5 uvádí, že 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. Ani písemné prohlášení o přepravě zboží do jiného členského státu však nelze považovat za důkaz jediný a absolutní (viz rozsudek NSS ze dne 30. 6. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195), ale musí odpovídat zjištěnému skutkovému stavu, aby je bylo možné považovat za věrohodné a dostatečně průkazné (viz např. rozsudek NSS ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014-49, či ze dne 7. 5. 2019, č. j. 7 Afs 140/2018-31). Jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, „*daňový subjekt, jehož tíží důkazní břemeno, musí své obchodní aktivity přizpůsobit konkrétním podmínkám tohoto rizika a při obchodování (zvláště se značným finančním rozsahem) využít příslušných institutů.*“

39. Pokud plátce daně neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení daňového řádu stanovící důkazní povinnost správce daně (§ 92 odst. 5 daňového řádu) dovozovat, že je to správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti za něho prokazovat, a že pokud tak neučinil, bylo jeho rozhodnutí vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (viz rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2015, č. j. 5 Afs 188/2014-63). Důkazního břemene se daňový subjekt nemůže zbavit ani s odkazem na vyhledávací povinnost správce daně zakotvenou v § 92 odst. 2 daňového řádu. Tuto povinnost totiž nelze vykládat tak, že by zcela nahradila povinnost daňového subjektu tvrdit a dokazovat rozhodné skutečnosti (viz rozsudek NSS ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30). Daňové řízení totiž není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125).
40. Na základě výše uvedených východisek soud posoudil uplatněné žalobní body.

Rozdíly mezi zdaňovacími obdobími

41. Vytkl-li žalobce v žalobě, že žalovaný postupoval stejným způsobem při posouzení nároku na osvobození žalobce od DPH za všechna dotčená zdaňovací období, ačkoliv se právní a skutkový stav mezi nimi liší, nepovažuje tuto výtku soud za samostatný žalobní bod. Mezi jednotlivými zdaňovacími obdobími rozdíly skutečně jsou (část z nich spadá do období před zjištěním úpadku žalobce a část nikoliv, ohledně některých byla vedena daňová kontrola samostatně a ohledně některých společně, u některých jsou součástí spisu kompletní CMR listy a u některých jsou součástí spisu CMR listy odběratelem nepotvrzené, u některých byla dodávka hrazena v hotovosti a některých nikoliv atp.). Pakliže však žalobce nekonkretizoval, které rozdíly považuje za relevantní, není úkolem soudu, aby vstupoval do role žalobcova advokáta a vyvozoval z žalobcem blíže neidentifikovaných rozdílů závěry. Tam, kde žalobce svá tvrzení o rozdílech mezi měsíci rozvinul (zejm. ve spojení s jeho insolvenčním řízením), se soud problematikou zabýval.

Dodatek k rámcové smlouvě

42. Žalobce namítal, že žalovaný nezohlednil skutečnost, že k rámcové smlouvě ze dne 11. 3. 2016 byl dne 26. 9. 2016 uzavřen dodatek č. 1, kterým byla sjednána bezhotovostní forma plateb. V bodě 31 napadeného rozhodnutí přitom žalovaný uvedl, že ve zdaňovacích obdobích říjen a listopad roku 2016 byly platební podmínky změněny na bezhotovostní převod s dobou splatnosti 20. 1. 2017, bezhotovostní platba je však v rozporu s rámcovou smlouvou. Společnost Retus navíc dle daňových dokladů nezaplatila.
43. Jak vyplývá z výše uvedené rekapitulace, žalobce se o dodatku č. 1 zmínil již v průběhu daňového řízení, přičemž právě jím vysvětloval použití parity EXW Písečná. Ve správním spise však soud dodatek č. 1 přiložený k žalobě nedohledal. Žalobce ničím nenavrhol prokázat, že jej skutečně daňovým orgánům předložil. Liknavost žalobce při prokazování svých tvrzení v řízení před finančními orgány však nelze nahrazovat procesní aktivitou v řízení před soudem (obdobně viz např. rozsudek NSS ze dne 9. 6. 2019, 9 Afs 44/2016-40, bod 29). Soud proto navrhaný důkaz tímto dodatkem neprovedl. Shledal naopak, že správce daně z předložených důkazních prostředků dospěl ke správnému závěru, že bezhotovostní forma platby byla v rozporu s rámcovou smlouvou. Nad rámec uvedeného soud uvádí, že se nejví přilíží logické ani obezřetné, aby žalobce v úpadkové situaci souhlasil se změnou způsobu provádění plateb na bezhotovostní s odloženou splatností,

docházelo-li doposud k bezproblémovým platbám v hotovosti při odběru zboží (čímž ostatně žalobce v daňovém řízení vysvětloval to, že neměl důvod provádět jakékoliv další prověřování). Je též nutno podotknout, že žalovaný své závěry nevystavěl pouze na zjištění o formě platby, která neměla oporu v předložených smlouvách. Toto zjištění má toliko podpůrný charakter.

Unesení důkazního břemene

44. Soud se neztotožňuje s žalobcem, že prokázal uskutečnění vývozu zboží do Polska, ani že na něj finanční orgány kladly při dokazování nepřiměřené nároky.
45. Žalobce sice předložil primární doklady k prokázání svých daňových tvrzení (mimo jiné CMR listy za většinu dotčených zdaňovacích období, byť např. dle napadeného rozhodnutí za srpen 2016 CMR listy předloženy nebyly). Z mezinárodní výměny informací vyplynulo, že ukrajinský dopravce faktické provedení přepravy dle předložených CMR listů popřel a uvedl, že na nich otisklá razítka vůbec nepoužívá. V CMR listech uvedená vozidla jsou dle ukrajinských orgánů až na jednu výjimku lehká vozidla, která přepravu uvedeného množství nákladu nemohla realizovat. S ohledem na teoretickou možnost použití odcizených či padělaných registračních značek sice nelze z uvedeného usuzovat, že žalobce vědomě nepravdivě vyplnil či potvrdil CMR listy, bezpochyby však jde o závažnou skutečnost, aby u správce daně vzbudila důvodné pochybnosti o jejich věrohodnosti, správnosti, přesvědčivosti a úplnosti [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], čímž přenesl důkazní břemeno zpět na žalobce.
46. Za podstatné soud považuje i žalobcem nerozporovanou skutečnost uvedenou v napadeném rozhodnutí (viz zejm. čl. 34 a 61), že minimálně v některých zdaňovacích obdobích nebylo na deklarovaném místě nakládky v Písečné k dispozici dostatečné množství údajně přepravovaného uhlí. Ačkoliv byl žalobce vyzván k prokázání přepravy uhlí z jiných skladů, uvedl pouze, že přepravu z těchto skladů si zajišťoval sám odběratel na vlastní náklady a parita EXW Písečná byla uvedena proto, že je nejbliže polských hranic. Soud se ztotožňuje s žalovaným citovaným rozsudkem NSS ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-51 (srov. bod 32 napadeného rozhodnutí), podle kterého ani sjednaná parita EXW nezbavuje žalobce povinnosti prokázat, že zboží bylo skutečně přepraveno do jiného členského státu. Nezbyvá tedy než souhlasit se žalovaným v tom, že poskytnutému vysvětlení CMR listy ani jiné předložené důkazy neodpovídají. Přitom o těchto logistických operacích si mohl žalobce obstarat důkazy bez větších komplikací, neboť byly zcela v jeho dispozici. Nelze tedy přisvědčit žalobci, že by po něm finanční orgány požadovaly prokázat neprokazatelné.
47. S ohledem na důkazní břemeno je na plátcí, aby si ve svém zájmu zajistil důkazy, kterými bude schopen uskutečnění plnění v souladu s daňovými doklady prokázat. K tomu NSS v rozsudku ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232, uvedl, že „[k]aždý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění eventuálních práv a povinností dle příslušných ustanovení zákona o DPH“. Volba důkazních prostředků, kterými daňový subjekt svá tvrzení prokáže, je přitom na jeho úvaze a není povinností správce daně mu sdělovat, kterými důkazními prostředky může případně soulad daňových dokladů se skutečností prokázat (viz rozsudek NSS ze dne 11. 8. 2009, č. j. 1 Afs 63/2009-102). Jak NSS konstatoval v bodě 38 rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, je zcela na daňovém subjektu, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své

obchody a jakým je dokumentuje, uzpůsobil tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní.

48. Správce daně není povinen prokázat, že se plnění neuskutečnila tak, jak tvrdí daňový subjekt, či prokázat namísto daňového subjektu, jak se plnění uskutečnilo. Je pouze povinen prokázat, že o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených důkazních prostředků existují důvodné pochybnosti. To nastalo a bylo tak na žalobci, aby uskutečnění transakcí prokázal jiným způsobem. Žalobce této povinnosti nedostál a žalovaný správně uzavřel, že nebyla naplněna podmínka pro uplatnění osvobození od daně.
49. Pokud žalobce poukazuje na zaplacení kupní ceny v hotovosti, dodává soud, že to může být považováno za indicii, že k deklarovanému plnění fakticky došlo, ale nemůže to být indicie jediná, a musí korespondovat s dalšími důkazy. Soud souhlasí se žalovaným, že samotné vystavení příjmových pokladních dokladů prokazuje pouze finanční tok, nikoliv dodání zboží do jiného členského státu (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2022, č. j. 9 Afs 274/2020-61).
50. Je pravdou, že další – ovšem opět pouze nepřímou – indicií podporující tvrzení žalobce je skutečnost, že Retus dle informace od polského daňové orgánu přiznala pořízení části zboží od žalobce. I v tomto případě ale platí, že tím není prokázáno faktické uskutečnění dodání zboží tomuto subjektu, zejména za situace, kdy o tom existují vážné pochybnosti uvedené výše, a s ohledem na to, že i dle sdělení polského úřadu je společnost Retus nekontaktní a fyzické provedení transakce nelze ověřit. Výše uvedené indicie tak netvoří s dalšími důkazy logický celek a nelze na jejich základě závěr o prokázání splnění podmínek osvobození učinit. Obdobné hodnocení ostatně vyplývá již z čl. 27 napadeného rozhodnutí, nelze tedy přisvědčit žalobci, že žalovaný tuto skutečnost pominul.

Posuzování dobré víry

51. Žalobce dále namítal, že žalovaný měl posuzovat jeho dobrou víru s ohledem na důkazy, kterými disponoval. Nemohl prověřovat společnost Retus a ukrajinského dopravce tak, jak to *ex post* činí finanční orgány.
52. Jak uvedl Soudní dvůr v rozsudku *Teleos*, „není v rozporu s právem Společenství požadovat, aby dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu (...). Okolnosti, že dodavatel jednal v dobré víře, že přijal všechna opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, a že je vyloučena jeho účast na podvodu, tudíž představují důležité skutečnosti pro určení možnosti uložit tomuto dodavateli povinnost zaplatit DPH a posteriori. Čl. 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice je třeba vykládat v tom smyslu, že brání tomu, aby příslušné orgány členského státu dodání uložily dodavateli, který jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující prima facie jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství, povinnost doplatit DPH za toto zboží, jestliže se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, aniž by nicméně byla prokázána účast tohoto dodavatele na podvodu, pokud dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že dodání uvnitř Společenství, které provádí, jej nepovedou k účasti na takovém podvodu.“ Výše uvedené závěry se plně uplatní i ve vztahu k čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH.
53. Osvědčí-li tedy daňový subjekt svoji dobrou víru ohledně faktického dodání do jiného členského státu, která bude z povahy věci odvislá zejména od toho, jakými důkazními

prostředky 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 (viz rozsudek *Teleos*, na který navazuje i judikatura NSS, k tomu srov. např. rozsudek NSS ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 82/2019-42, či ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42).

54. Žalovaný dobrou víru žalobce posuzoval zejm. v bodech 37 a 51 napadeného rozhodnutí. Poukázal na to, že žalobce nijak neověřoval, jakému dopravci zboží nakládá, neidentifikoval řidiče ani vozidlo. Nemohl tak mít pravdivost údajů na CMR za ověřenou, přesto jej svým podpisem stvrdil. V době uzavření rámcové smlouvy a následného uskutečnění zdanitelného plnění byl pan S. z obchodního rejstříku vymazán. Žalovaný následně uvedl, že žalobci nebyla kladena k tíži nekontaktnost společnosti Retus, důvodem neuznání osvobození od DPH bylo to, že si neopařil dostatek podkladů k unesení důkazního břemene o dodání zboží do jiného členského státu. Pro žalobce bylo dle žalovaného podstatné jen to, že dostane zapláceno, přepravu nechal zcela na odběrateli a neprovedl žádné ověření.
55. Za standardních okolností daňový subjekt skutečně nemusí ohledně svých obchodních partnerů mnoho ověřovat a může se spolehnout i pouze na to, že dostane zapláceno v plné výši v hotovosti při předání zboží. Daný případ je specifický tím, že žalobce nedostal zaplacenou DPH a uplatnil nárok na její osvobození z důvodů dodání zboží do jiného členského státu. V takovém případě bylo záhodno, aby při transakci *přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována*, k ověření toho, že zboží skutečně do jiného členského státu připraveno bude (a nedojde tak k ochuzení státního rozpočtu o neodvedenou DPH např. tehdy, pokud by zboží fakticky území České republiky neopustilo). Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že k výmazu pana S. jako statutárního orgán společnosti Retus v polském obchodním rejstříku došlo necelý měsíc před uzavřením rámcové smlouvy. Jakkoliv si lze jistě představit, že se k žalobci informace o ukončení funkce pana S. nedostala při podpisu rámcové smlouvy, vzhledem k tomu, že obchody následně probíhaly po několik dalších měsíců, měl žalobce dostatek příležitostí si oprávnění pana S. jednat za Retus ověřit a případně nechat vysvětlit a prokázat. Jedině pak by se žalobce mohl spolehnout na CMR listy s potvrzením dodání, které žalobce dostával právě prostřednictvím pana S.. Ostatně možnost, že bývalý statutární orgán může disponovat razítkem společnosti a vystupovat jejím jménem neoprávněně, není jistě pro obezřetného podnikatele nijak nepředstavitelná. Skutečnost, že společnost Retus v některých zdaňovacích obdobích přijetí zboží z jiného členského státu deklarovala, není ve vztahu k dobré víře žalobce relevantní, neboť to zjistil správce daně až *ex post* v průběhu daňové kontroly a žalobce o tom nevěděl. (Za období, kdy od společnosti Retus žalobce potvrzené CRM listy neobdržel vůbec, popř. nebyly potvrzené odběratelem, nemůže být o jeho dobré víře ani řeči.)
56. I pokud by si žalobce ověřil, že uzavřel smlouvu s oprávněným zástupcem společnosti z jiného členského státu, od kterého by pak prokazatelně obdržel jak objednávku, tak platbu i řádně potvrzený CMR list, je s ohledem na značnou hodnotu zboží [a tedy míru rizika plynoucí z jeho předání neoprávněné osobě (v případech kdy zboží nebylo hrazeno v hotovosti) nebo z nesplnění podmínek pro osvobození DPH] nezbytné, aby rovněž učinil alespoň nějaké kroky k ověření totožnosti dopravce. Žalobce jistě nemusí (a ani nemůže) provádět lustrace v registrech, ke kterým na rozdíl od správce daně nemá přístup. *Za opatření, která po něm mohou být rozumně požadována*, však lze jistě považovat alespoň

základní ověření, že osoba, která si pro zboží přijíždí, je k jeho převzetí pověřena deklarovaným odběratelem. V úvahu připadá dle okolností telefonické ověření, předložení písemného pověření, kontrola dokumentace vozidla (osvědčení o registraci) či průkazu řidiče (pasu, řidičského průkazu) a zaznamenání údajů z nich, provedení fotodokumentace naloženého vozidla atp. Jelikož však žalobce nebyl ani schopen uvést, který zaměstnanec byl nakládkám přítomen, a sám uvedl, že žádné kontroly neprobíhaly, resp. že zaměstnanci ani neověřovali SPZ vozidel (viz odpověď č. 13 na vyjádření žalobce v rámci daňové kontroly ze dne 27. 2. 2017), těžko může být shledána jeho dobrá víra ve splnění podmínek pro osvobození od DPH. Pakliže žalobce potvrdil CMR listy, aniž by jakkoliv ověřil údaje v nich uvedené včetně registračních značek vozidel, o jeho dobré víře to nesvědčí. Žalobce v zásadě toliko „doufal“, že je vše v pořádku a skutečně se spokojil pouze s tím, že obdržel platbu (avšak bez DPH) v hotovosti.

57. Soud tedy shrnuje, že žalobce především vůbec nemohl mít jistotu, že jedná se zástupcem polské společnosti a že pro ní jsou dodávky realizovány. Stejně tak nemohl mít jistotu, že zboží si odebrá osoba, která je k tomu odběratelem pověřena a že údaje, které v CMR listech potvrzuje, jsou pravdivé. Závěr správce daně o absenci dobré víry na straně žalobce je tedy správný.
58. Ve vztahu ke zdaňovacímu období říjen a listopad roku 2016 pak soud dodává, že žalobce nemohl být v dobré víře, že dodávky zboží skutečně proběhly, jak deklaroval, neboť v udaném místě převzetí zboží (tj. ve skladu Písečná) nebyl dostatek zásob uhlí. Pokud bylo uhlí nakládáno jinde (což však nebylo prokázáno), vědomě potvrdil CMR list s nesprávnými údaji a nezajistil si ani důkazy, které by prokazovaly skutečný průběh transakce.

Insolvenční problematika

59. V napadeném rozhodnutí (bod 39-43) žalovaný uvedl, že insolvenční řízení s žalobcem bylo u zdejšího soudu vedeno pod sp. zn. KSPH 72 INS 25864/2015. Usnesení o úpadku bylo vydáno dne 25. 7. 2016 (z insolvenčního rejstříku vyplývá, že téhož dne v něm bylo i zveřejněno, nabylo účinků a právní moci – pozn. soudu). Pohledávky za období květen a červen roku 2016 tedy dle žalovaného vznikly před účinností rozhodnutí o úpadku. Je však podstatné, že v daňových přiznáních byl tvrzen nadměrný odpočet. Podle § 243 odst. 1 daňového řádu lze po zahájení insolvenčního řízení zahájit daňové řízení a s výjimkou daňové exekuce v něm i pokračovat. Podle odst. 2 téhož ustanovení ukončením přezkumného jednání sice nabývá nepravomocné rozhodnutí týkající se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, právní moci, toto pravidlo se však neuplatnilo, neboť výměry ze dne 25. 4. 2018 byly vydány (jakožto nepravomocná rozhodnutí) až po konání přezkumného jednání dne 14. 11. 2016. V daném případě tedy již nebylo možné přihlásit pohledávku, neboť lhůta pro podání přihlášky uplynula. Pohledávky za období srpen, říjen a listopad roku 2016 vznikly v důsledku daňových povinností vzniklých po účinnosti rozhodnutí o úpadku, a jsou tedy podle § 242 odst. 1 daňového řádu pohledávkami za majetkovou podstatou, což je v souladu s § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona. Takové pohledávky se neuplatňují přihláškou, ale v režimu § 203 insolvenčního zákona (vůči osobě s dispozičními oprávněními – pozn. soudu).
60. Soud k věci předně uvádí, že neshledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným, neboť z něj lze zcela srozumitelně vyčíst právní argumentaci žalovaného. Není ani zřejmé, že by se žalovaný nějakou žalobcem v odvolání nastolenou otázkou nezabýval, žalobce ostatně

takovou otázku nad rámec posouzení povahy daňových pohledávek v insolvenčním řízení neoznačil (k nepřezkoumatelnosti srov. např. žalovaným citovanou judikaturu: nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97 a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, a rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-75.)

61. Soud dodává, že není jeho primárním úkolem posuzovat povahu jednotlivých pohledávek v insolvenčním řízení. Spory o pořadí pohledávek rozhodují v incidenčním řízení soudy insolvenční [viz § 203a, § 159 odst. 1 písm. a) a § 160 odst. 1 a 2 insolvenčního zákona]. Jelikož však daňový řád určité pohledávky za pohledávky za majetkovou podstatou prohlašuje a spojuje s tímto zařazením určité procesní následky, je úkolem soudu přezkoumat, zda byl v tomto ohledu zákon dodržen.
62. Podle § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona jsou pohledávkami za majetkovou podstatou, *pokud vznikly po rozhodnutí o úpadku*, mj. daně.
63. Podle § 3 daňového řádu vzniká daňová povinnost okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající.
64. Podle § 242 odst. 1 daňového řádu daňové pohledávky, které vznikají v důsledku daňových povinností, které *vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku* do ukončení insolvenčního řízení, jsou *pohledávky za majetkovou podstatou*. Podle odst. 2 je pro potřeby insolvenčního řízení za majetek daňového subjektu považován vratitelný přeplatek s tím, že přeplatek vzniklý na základě daňových povinností, které vznikly nejpozději dnem předcházejícím dni účinnosti rozhodnutí o úpadku, se použije pouze na úhradu splatných daňových pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, nejpozději do jejich přezkoumání při přezkumném jednání. Podle odst. 3 přeplatek vzniklý na základě daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku, se použije pouze na úhradu splatných pohledávek za majetkovou podstatou.
65. Podle § 243 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 30. 6. 2017 po zahájení insolvenčního řízení lze daňové řízení *zahájit a v celém daňovém řízení pokračovat*, s výjimkou daňové exekuce, kterou lze nařídit, avšak nelze ji provést, pokud insolvenční zákon nestanoví jinak. Podle odst. 2 citovaného ustanovení ukončením přezkumného jednání *se nalézací řízení týkající se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, zastavuje* a dosud nepravomocné rozhodnutí nabývá právní moci.
66. Soud přisvědčuje žalovanému, že pro posouzení procesního osudu vyměřovacího řízení, které se váže k období před zjištěním úpadku, je rozhodující především otázka, zda daňový subjekt uplatnil nadměrný odpočet a zda v jeho důsledku může do jeho majetkové podstaty náležet pohledávka vůči státnímu rozpočtu. Jak vyplývá z rozsudku NSS ze dne 24. 7. 2015, 3 Afs 134/2014-37, pokračování v nalézacím řízení poté, co již nelze pohledávku jako pravomocnou přihlásit do insolvenčního řízení, není efektivní. Současně nelze akceptovat zvýhodnění státu před jinými soukromoprávními věřiteli úpadce. Přesně k tomu by ovšem vedl výklad, že konáním přezkumného jednání se zastavují všechna daňová nalézací řízení, ať jsou jejich předmětem daňové pohledávky státu, tak pohledávky úpadce za státem, neboť zastavení nalézacího řízení není vázáno na skončení insolvenčního řízení, a pohledávky úpadce za státem by tak nemohly být nikdy zjištěny. NSS proto dospěl v citovaném rozhodnutí k závěru, že zastavení nalézacího řízení podle § 243 odst. 2 se týká pouze nalézacích řízení o pohledávkách správce daně za úpadcem, nikoliv nalézacího řízení

o pohledávkách úpadce za státem (správcem daně), neboť takové pohledávky lze zjistit (co do její existence a výše) pouze v daňovém nalézacím řízení. Pakliže tedy žalobce v daňovém přiznání k DPH za květen 2016 vykázal nadměrný odpočet ve výši 1 484 337 Kč a za červen 2016 ve výši 535 426 Kč, jak vyplývá ze správního spisu, nemělo být a nebylo nalézací řízení konáním přezkumného jednání zastaveno. Jestliže až následně na základě poznatků, které vyšly při daňové kontrole najevo, dospěl správce daně k závěru, že žalobcova skutečná daňová povinnost byla vyšší, než vykázal, není to v rozporu s výše uvedenými zásadami. Na ověření žalobcova tvrzení o existenci nadměrného odpočtu zde existoval legitimní zájem a vedením daňového řízení nedošlo k zásahu do práv žalobce. Fakt, že správce daně následně nemohl finálně zjištěnou daňovou pohledávku pro uplynutí lhůt do insolvenčního řízení přihlásit, na věci nic nemění (a fakticky je žalobci ku prospěchu).

67. Pokud pak jde o pohledávky vázící se k období po zjištění úpadku, ztotožňuje se soud s argumentací žalovaného a s jeho interpretací rozsudku Nejvyššího soudu č. j. 29 ICdo 98/2015-73. Daňový řád v § 242 odst. 1 za rozhodující kritérium pro identifikaci pohledávek za majetkovou podstatu prohlašuje čas jejich vzniku (po účinnosti rozhodnutí o úpadku). Nevyžaduje souvislost se správou majetkové podstaty, jakkoliv je zjevné, že prodané uhlí do majetkové podstaty žalobce náleželo a s jeho prodejem (tj. dispozicí s majetkovou podstatou) se daňová povinnost běžně pojí a bylo by nedůvodným zvýhodněním účastníků transakce, pokud by neměla být zdaněna jen proto, že byl u žalobce zjištěn úpadek.
68. Otázkou vztahu § 242 daňového řádu a insolvenčního zákona se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 15. 10. 2020, č. j. 9 Afs 4/2018-65, č. 4119/2021 Sb. NSS, a uvedl: *„Zákonodárce (...) může pro určité typy pohledávek zavést zvláštní procesní pravidla reflektující zvláštní povahu těchto pohledávek či zvláštní způsob rozhodování o nich. Tímto případem jsou ustanovení § 242 až 244 daňového řádu (a s nimi související modifikace některých pravidel o lhůtách, zakotvené v jeho § 245). Ze znění zmíněných ustanovení je jasné a nepochybné, že se vztahují na insolvenční situace a že pro tyto situace v některých ohledech upřesňují pravidla obecně zakotvená v insolvenčním zákoně. V tomto rozsahu tedy jsou pravidla v § 242 až 245 daňového řádu v těch případech, na něž dopadají, použitelná přednostně před jim odpovídajícími obecnými pravidly insolvenčního zákona. I tak je však třeba vykládat je ve světle smyslu a účelu insolvenčního práva a s vědomím jeho ústavních limitů, jak byly vyloženy výše. Mimo jiné tedy nelze dovolit, aby nepřiměřeně širokým uplatněním ‚započtení‘ daňových pohledávek postupem podle ustanovení daňového řádu (jež by šlo nad rámec obecných pravidel o započtení v insolvenci) byl ústavně nepřijatelně zvýhodněn správce daně jako věřitel.“* K žádnému nepřijatelnému zvýhodnění daňových orgánů v souvislosti se správným zařazením pohledávek vztahujících se k období po zjištění žalobcova úpadku mezi pohledávky za majetkovou podstatou však nedošlo. Jak již soud uvedl výše, bylo jím toliko zajištěno rovné daňové zacházení s posuzovanými transakcemi. Čistý výtěžek (po zdanění) prodeje zboží náleží do majetkové podstaty žalobce a je k dispozici jeho věřitelům za zcela standardních podmínek.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

69. Jelikož soud neshledal žádný žalobní bod důvodným a nezjistil ani žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlídnout i bez námítky, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

70. O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, soud náhradu nákladů nepřiznal, protože mu žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly.

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, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

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

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

Praha 29. března 2022

Mgr. Jan Čížek, v. r.
předseda senátu