



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Lachmanna a soudců Mgr. Jana Ferfeckého a Mgr. Martina Bobáka v právní věci

žalobkyně: **AUTOSCOUT 24 s.r.o., v likvidaci, IČ 03234487**
sídlem Rybná 716/24, Praha 1
zastoupená advokátem Mgr. Jiřím Kokešem
sídlem náměstí T. G. Masaryka 153, Příbram

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 4. 2022, č. j. 10259/22/5300-21441-708995
takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně se svou žalobou domáhala zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „**napadené rozhodnutí**“), kterým bylo zamítnuto její odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „**správce daně**“) – dodatečný platební výměr ze dne 25. 5. 2021, č. j. 4828006/21/2001-52521-110858. Tímto byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále též „**DPH**“) za zdaňovací období květen 2018 ve výši 537 041 Kč a současně jí vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 107 408 Kč.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

2. Žalobkyně v podaném souhrnném hlášení a daňovém přiznání za předmětné zdaňovací období na ř. 20 uvedla plnění ve výši 2 557 340 Kč spočívající ve čtyřech dodávkách zboží do jiného členského státu pro společnost SCANDIO IMPEX LIMITED PARTNERSHIP (dále jen „SCANDIO“). Předmětné dodávky vykázala jako plnění osvobozené od daně podle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „ZDPH“). Podle daňových orgánů žalobkyně nesplnila podmínky pro osvobození od daně s nárokem na odpočet, neboť neprokázala, že předmětné zboží bylo odesláno nebo přepraveno z tuzemska do jiného členského státu – Polska. I přes výzvu správce daně k podání dodatečného daňového přiznání je žalobkyně sama nepodala, proto správce daně přistoupil k doměření DPH z těchto plnění.

II. Napadené rozhodnutí

3. Žalovaný v napadeném rozhodnutí stručně zrekapituloval skutkový stav, shrnul odvolací námitky a popsal právní základ posuzované věci. V rámci vypořádání odvolacích námitek uvedl, že pro přiznání nároku na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu musí být splněny tři hmotněprávní podmínky. Konstatoval, že dvě z nich byly v posuzované věci splněny (podmínka, že právo nakládat se zbožím jako vlastník musí být převedeno na pořizovatele, i podmínka, že zboží musí být dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě – SCANDIO disponovala polským DIČ). Žalovaný ovšem měl za to, že nebylo prokázáno splnění podmínky, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, neboť žalobkyně neprokázala, odkud, kam a kdy bylo zboží přepraveno, ačkoli je to ona, kdo tvrdí, že dodala zboží do jiného členského státu a uplatňuje osvobození od daně při dodání tohoto zboží.
4. K odvolací námitce, že správce daně nereflektoval formu podnikání žalobkyně spočívající pouze v zisku z provizního systému dodávek vozidel, pročež nelze po žalobkyni požadovat hradit DPH z celé ceny vozidel, žalovaný uvedl, že sama žalobkyně uvádí rozporné údaje o svém vlastním podnikání. Žalobkyně v daňovém přiznání tvrdila, že dodala do jiného členského státu zboží v hodnotě 2 557 340 Kč, zároveň v daňovém přiznání na ř. 3 uvedla, že pořídila z jiného členského státu zboží v hodnotě základu daně ve výši 4 383 609 Kč a daň v základní sazbě ve výši 920 558 Kč (ve stejné výši si uplatnila i související nárok na odpočet daně z tohoto plnění). Nakoupené zboží pak měla použít pro svoji ekonomickou činnost, přičemž jako uskutečněná plnění vykázala právě plnění v podobě dodání zboží do jiného členského státu. Správce daně shodně s žalovaným uplatněný nárok na odpočet daně nerozporoval, zpochybnil jen dodání zboží do jiného členského státu. Žalobkyně si přitom odporuje tím, že na jedné straně v daňovém přiznání a souhrnném hlášení tvrdí dodání zboží do jiného členského státu, ale na druhou stranu namítá, že po ní nemá být požadována úhrada DPH z celé ceny vozidel (neboť jí náležela jen provize).
5. Žalovaný nepřisvědčil ani odvolací námitce žalobkyně stran přepjatého formalismu, zjevné nespravedlnosti a postupu v rozporu s § 5 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“). Žalovaný setrval na závěru, že v případě uplatnění nároku na osvobození od daně podle § 64 ZDPH je to daňový subjekt, koho tíží důkazní břemeno. Proto, pokud správce daně požadoval po žalobkyni doložení důkazních prostředků pro daňové subjekty běžně dostupných, nelze takový postup považovat za přepjatý formalismus. Žalobkyně měla v okamžiku vystavení daňového dokladu za uskutečněné zdanitelné plnění osvobozené od DPH disponovat objektivními důkazy o dodání zboží do jiného členského státu. Pokud si žalobkyně takové důkazní prostředky nezajistila, nemohla být ani v dobré víře, že prokáže nárok na osvobození předmětných plnění.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

6. Žalovaný nerozporoval existenci smluvního vztahu žalobkyně se SCANDIO v podobě komisionářské smlouvy a ani nerozporoval, že transakce v souvislosti s dodáním zakoupeného zboží, přepravou a následným použitím nebyly součástí smluvních povinností žalobkyně a byly prováděny komitentem samostatně. To ale podle žalovaného nic nemění na závěru, že důkazní břemeno stran splnění podmínek osvobození podle § 64 ZDPH tíží žalobkyni. Žalobkyně měla podle žalovaného projevít zájem o průběh přebírání, předávání a přepravy zboží. Proto je třeba plnění pro společnost SCANDIO ve výši 2 557 340 Kč považovat za zdanitelné plnění v tuzemsku.

III. Žaloba

7. Žalobkyně uvedla, že s daňovými orgány plně spolupracovala a spolupracuje, když správci daně a žalovanému dodala veškeré podklady (faktury, doklady o zaplacení, dodací listy a smlouvy), kterými prokázala oprávněnost nárokových odpočtů DPH, čímž splnila svoji povinnost ve smyslu § 92 a násl. daňového řádu. Žalobkyně je přesvědčena, že unesla důkazní břemeno i stran splnění podmínky podle § 64 odst. 1 ZDPH, že zboží bylo odesláno z tuzemska do jiného členského státu. Žalobkyně se při obchodování chovala maximálně obezřetně a zajistila maximum dostupných důkazních prostředků. Žalobkyně přijala veškerá dostatečná opatření, aby byla v dobré víře, že deklarovaný odběratel byl v souladu s § 64 odst. 1 ZDPH v době uskutečnění plnění osobou registrovanou k dani.
8. Podle žalobkyně správce daně nemůže svůj postup v podobě odmítání nároku na odpočet DPH odůvodňovat běžnými jevy trhu, jakou je obchodní činnost žalobkyně, která nevykazuje nestandardní či pochybné okolnosti (obchod s legálními komoditami, řádně vedené účetnictví).
9. Žalobkyně odkázala na komisionářskou smlouvu ze dne 4. 1. 2017, podle které žalobkyně pro společnost SCANDIO analyzovala a prověřovala stávající nabídky zboží na zahraničních ekonomických trzích a nakoupila zejména u společnosti UNIFRONT SALES L.P. (dále jen „UNIFRONT“) odpovídající produkt. Prostřednictvím emailu obdržel klient faktury za platbu, ve kterých byly uvedeny konkrétní podmínky se specifikací zboží, cen, množství a další podmínky; všechny hospodářské vztahy mezi žalobkyní a prodávajícím byly regulovány pouze fakturami. Žalobkyně dále uvedla, že po provedení a splnění všech závazků s obchodníkem a komitentem (SCANDIO) poskytla prodávajícím za účelem naplnění ustanovení 3.1.15 předmětné komisionářské smlouvy všechny potřebné informace. Žalobkyně dále uvedla, že podle předmětné komisionářské smlouvy to byla SCANDIO, kdo byl povinen nezávisle na žalobkyni obdržet a převzít zboží od prodejce. Přesto i tak na její straně nedošlo k pochybnostem o přepravě vozidel, když veškerý nákup a prodej byl realizován. O dalších ekonomických vztazích zejména společností SCANDIO ji není známo.
10. Žalobkyně byla přesvědčena, že správce daně a žalovaný postupovali přepjatě formalisticky, zdůvodňovali zjevnou nespravedlnost, nepřihlédli ke smyslu a účelu právní úpravy a popírali jakoukoliv dobrou víru žalobkyně a tržní ekonomické fungování. Správce daně podle žalobkyně pouze formalisticky aplikoval zákonná ustanovení bez zvážení reálných okolností a faktického stavu. Takový postup zkrácení práv žalobkyně je v rozporu s § 5 odst. 3 daňového řádu. Žalobkyně dále uvedla, že výpočet uvedený v platebním výměru na DPH je proveden chybně s chybným zařazením řádků částek. Uzavřela, že se vždy snažila, i přes omezené zdroje, vynaložit úsilí a svou dobrou víru, pokud jde o registraci obchodních partnerů k DPH a převodu zboží mezi jinými členskými státy.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

11. Žalobkyně navrhla zrušení obou správních rozhodnutí.

IV. Vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

12. Žalovaný ve svém **vyjádření** upozornil, že žalobkyně v rámci žaloby opakovaně brojí proti tomu, že jí byl nezákonně odepřen nárok na odpočet DPH v souvislosti s dodáním zboží do jiného členského státu. Takové tvrzení ale žalovaný odmítl, protože žalobkyní uplatněný nárok na odpočet DPH jí byl v plné výši daňovými orgány uznán. Co naopak nebylo žalobkyni přiznáno, je nárok na osvobození od DPH související s dodáním zboží do jiného členského státu.
13. K tvrzení žalobkyně, že prokázala naplnění podmínek pro osvobození od DPH podle § 64 odst. 1 ZDPH žalovaný uvedl, že žalobkyně cituje znění předmětného ustanovení účinného až od 1. 9. 2020, které na předmětné transakce v květnu 2018 nedopadalo. Žalovaný dále rozvedl, že správce daně nabyl pochybností o tom, že žalobkyně splnila podmínky nároku na osvobození od DPH z důvodu, že SCANDIO žádné pořízení zboží z jiného členského státu nevykázala a žalobkyně na výzvu k součinnosti žádné doklady o pohybu zboží nepředložila. Zpochybnil původ dobré víry žalobkyně o tom, že zboží skutečně opustilo tuzemsko. Žalovaný nepovažuje za relevantní tvrzení žalobkyně, že ta na základě komisionářské smlouvy obstarávala pouze nákupy a prodeje zboží, ale nikoliv již jeho dodání, přepravu a následné použití.
14. Žalovaný dále uvedl, že není zřejmé, z čeho žalobkyně vyvozuje porušení § 5 odst. 3 daňového řádu ze strany daňových orgánů, když po žalobkyni pouze požadovaly prokázání jejich tvrzení, případně aby své tvrzení změnila v rámci dodatečného daňového přiznání. Takový požadavek nelze považovat za zjevně nespravedlivý či neúměrně zatěžující.
15. K žalobní námitce o v dodatečném platebním výměru chybně provedeném výpočtu s chybným zařazením řádků částek žalovaný uvedl, že v dodatečném platebním výměru byly uvedeny toliko rozdíly oproti původním údajům uvedeným žalobkyní v řádném daňovém přiznání k DPH za předmětné zdaňovací období.
16. Žalovaný proto navrhl zamítnutí žaloby.
17. Ve své **replice** ze dne 9. 9. 2022 žalobkyně s odkazem na předmětnou komisionářskou smlouvu poukázala na běžný zprostředkovatelský vztah se základem v komisním poplatku, kdy žalobkyně jako komisionář pro SCANDIO jako komitenta vykonávala pouze předem stanovené povinnosti. Pokud je zřejmé, že vztah žalobkyně a SCANDIO byl vztahem navazujícím na další obchodní vztahy, je žalobkyně přesvědčena, že není pochyb o realizaci jak vztahu žalobkyně a SCANDIO, tak následných navazujících vztahů spočívajících v dopravě, přepravě či dodání zboží. Podle žalobkyně nic nenasvědčuje tomu, že by zboží nebylo řádně přepraveno z jednoho členského státu do jiného, když stejný obchodní proces žalobkyně aplikuje i u jiných společností, a nikdy nezaznamenala problém s tím, že by nedošlo k dopravě a reálnému předání zboží.
18. Žalobkyně zopakovala své přesvědčení, že předmětné podmínky naplnila a jejich naplnění dostatečně prokázala. Žalobkyně neporušila své povinnosti ve vztahu k obezřetnosti k obchodním vztahům a podnikatelské činnosti. K tomu dodala, že z objektivních důvodů je ztížena možnost získat podklady od třetích osob, když ty již mnohdy nejsou podnikatelsky činné.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

19. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, a jedná se o žalobu přípustnou, splňující všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal na základě skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí a v mezích uplatněných žalobních bodů [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.
20. O podané žalobě soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodl bez nařízení jednání. Žalovaný s rozhodnutím ve věci bez nařízení jednání výslovně souhlasil a žalobkyně na základě výzvy soudu jí doručené dne 1. 9. 2022 nevyjádřila svůj nesouhlas s tím, aby bylo ve věci samé rozhodnuto bez nařízení jednání; v replice pouze zkopírovala příslušný odstavec výzvy a nijak na něj nereagovala. Soud tak má za to, že žalobkyně implicitně souhlasila s rozhodnutím o věci samé bez nařízení jednání. Soud zároveň neshledal potřebu provádět dokazování – ve věci bylo možné vyjít z podkladů obsažených ve správním spise (a žalobkyně žádné důkazní návrhy nad jeho rámec nevznášela).
21. Soud poznamenává, že pravidla pro uplatnění osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu doznala na úrovni práva EU jistých změn a tyto změny byly v českém právním řádu reflektovány zákonem č. 343/2020 Sb., kterým s účinností od 1. 9. 2020 mimo jiné novelizoval § 64 ZDPH. S ohledem na skutečnost, že předmětná změna právní úpravy nastala před vydáním obou správních rozhodnutí, zatímco se projednávaná věc vztahuje k daňové povinnosti za zdaňovací období květen 2018, musel soud posoudit, jakou právní úpravu (znění § 64 ZDPH) bude třeba na projednávanou věc aplikovat. Ostatně, soud z podání obou účastníků
- seznal, že ani mezi nimi nepanuje v této otázce shoda, když žalobkyně v žalobě cituje právní úpravu účinnou od 1. 9. 2020, naproti tomu žalovaný ve svém vyjádření k žalobě připomněl, že je třeba na projednávanou věc aplikovat právní úpravu účinnou v dotčeném zdaňovacím období.
22. Soud v tomto ohledu poukazuje na přechodná ustanovení novely, konkrétně na čl. V bod 1 zákona č. 343/2020 Sb., podle kterého se na daňové povinnosti u DPH vzniklé přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i na práva a povinnosti s nimi související, použije ZDPH ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti nové právní úpravy. S ohledem na skutečnost, že podle § 20a odst. 1 ZDPH povinnost přiznat daň vzniká ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, je třeba přisvědčit žalovanému, že na projednávanou věc má být aplikován § 64 ZDPH ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti zákona č. 343/2020 Sb.
23. Dříve, než soud přistoupí k vlastnímu posouzení žalobních námitek, předesílá, že žalobkyně v zásadě bez dalšího do žaloby převzala obsah svých dřívějších podání, zejména odvolání, aniž konkrétně reagovala na jeho vypořádání ze strany žalovaného. Obsah a kvalita žaloby v zásadě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Není přitom úlohou soudu, aby za žalobkyni žalobní argumentaci dotvářel.
24. V této souvislosti je nutné přisvědčit žalovanému, že žalobkyně opakovaně ve svých podáních brojí proti tomu, že jí nebyl daňovými orgány přiznán nárok na odpočet DPH, který však není předmětem nynějšího sporu (místy zmiňuje i otázku daňového podvodu, byť v projednávané věci je správcem daně rozporováno naplnění jedné z hmotněprávních

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

podmínek). Vedle toho pak cituje i § 64 ZDPH. Soud tedy zdůrazňuje, že i přes strohost žalobních bodů mu jsou zřejmé skutkové a právní důvody, pro které žalobkyně namítá nezákonnost napadeného rozhodnutí. Žalobkyně brojí proti doměření daně za plnění, které je podle daňových orgánů zdanitelným plněním s místem plnění v tuzemsku, avšak dle žalobkyně je plněním osvobozeným od daně podle § 64 ZDPH.

25. Soud při posouzení věci vyšel z následujících pro věc relevantních ustanovení a judikatorních závěrů.
26. Podle § 3 odst. 1 písm. b) a c) ZDPH se jiným členským státem rozumí území členského státu Evropské unie s výjimkou tuzemska.
27. Podle § 64 odst. 1 ZDPH platilo, že *„dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně“*.
28. Podle § 64 odst. 5 ZDPH v relevantním znění platilo, 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“*.
29. Základem institutu osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie je čl. 138 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Uplatnění institutu osvobození od daně s nárokem na odpočet je dále rozvedeno jak v judikatuře Soudního dvora Evropské unie (SDEU), tak Nejvyššího správního soudu. Z ustálené judikatury vyplývá, že pro uplatnění nároku na osvobození od daně podle § 64 ZDPH je třeba kumulativně naplnit tři podmínky: (i.) zboží musí být dodáno do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě; (ii.) zboží musí být skutečně odesláno (přepraveno) do jiného členského státu a (iii.) přeprava zboží musí být zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012 - 45; a ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014 - 49; či rozsudky SDEU ze dne 6. 4. 2006, ve věci C-245/04, *EMAG HandelEder OHG proti Finanzlandesdirektion für Kärnten*; ze dne 16. 12. 2010, ve věci C430/09, *Euro Tyre Holding BV proti Staatssecretaris van Financiën*; ze dne 27. 9. 2012, ve věci C-587/10, *Vogtländische Straßen-, Tiefund Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch*). Důkazní břemeno ohledně naplnění těchto podmínek leží s ohledem na § 92 odst. 3 daňového řádu na osobě povinné k dani, zde tedy na žalobkyni (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012 - 45, bod 31; viz rovněž dále).
30. Podle § 13 odst. 1 ZDPH se dodáním zboží rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. V § 13 odst. 3 písm. b) ZDPH je stanovena pro dodání zboží prostřednictvím komisionáře fikce samostatného dodání zboží mezi komisionářem (zprostředkovatelem) a komitentem (klientem) a dále mezi komisionářem a třetí osobou a naopak, ač v tomto případě ve skutečnosti dochází k dodání zboží přímo mezi komitentem a třetí osobou. Na základě této fikce je tak možné, aby daňový doklad vůči třetí osobě vystavil vlastním jménem komisionář, který ale zboží ve skutečnosti nedodává, respektive, pokud by daňový doklad vystavil, nemohl by si jeho příjemce bez této fikce vzhledem k neexistenci zdanitelného plnění uplatnit nárok na odpočet daně uvedené na tomto dokladu (viz Brandejs, T. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. § 13. Praha: ASPI, 2008).

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

31. Pro přiznání nároku na osvobození od daně je ovšem nezbytné, aby došlo ke skutečnému přemístění (fyzickému pohybu) zboží mezi členskými státy (srov. zejména body 40 - 42 rozsudku SDEU ze dne 27. 9. 2007, ve věci C-409/04, *Teleos a další* a § 13 odst. 2 ZDPH). Přitom platí, že formální vyvezení zboží mimo území České republiky není dodáním zboží ve smyslu ZDPH (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012 - 45).
32. Podstata nynějšího sporu spočívá v tom, zda žalobkyně splnila jednu z podmínek pro přiznání nároku na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 ZDPH, a to, zda bylo prokázáno, že předmětné plnění bylo skutečně přepraveno z tuzemska do jiného členského státu. Platí, že správce daně musí v takovém případě předně zkoumat, zda daňový subjekt unesl důkazní břemeno stran splnění podmínek nároku na osvobození, před zkoumáním, zda došlo k podvodnému jednání. Soud se proto v projednávané věci musel zejména zabývat posouzením otázky (ne)unesení důkazního břemene žalobkyní; a to vedle posouzení dalších žalobních námitek ve vztahu k postupu daňových orgánů. V reakci na jednu ze žalobních námitek soud dodává, že daňové orgány nezpochybňovaly, že by k předmětnému plnění ve smyslu § 13 odst. 1 ve spojení s § 13 odst. 3 písm. b) ZDPH nedošlo (není tedy sporné, že by žalobkyně svým jednáním nepřevedla vlastnické právo na SCANDIO), ale rozporovaly to, že fyzicky došlo k dodání zboží do jiného členského státu podle § 13 odst. 2 ZDPH.
33. V daňovém řízení tíží ve vztahu k jeho daňové povinnosti břemeno tvrzení a břemeno důkazní daňový subjekt, který svá tvrzení většinou prokazuje předložením účetnictví či jiných evidencí a záznamů (srov. § 92 odst. 3 daňového řádu, podle kterého „*daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních*“). Zároveň ovšem dle shora uvedeného platí, že základním znakem plnění osvobozeného od DPH je jeho skutečné, nikoliv jen formální, přemístění mezi členskými státy (též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2022, č. j. 10 Afs 127/2021 - 70, č. 4331/2022 Sb. NSS). Pokud žalobkyně v projednávané věci v daňovém přiznání tvrdila, že uskutečnila intrakomunitární plnění, a uplatnila tak osvobození od daně, byla součástí jejího důkazního břemene podle § 92 odst. 3 daňového řádu povinnost prokázat, že zboží bylo do Polska z České republiky skutečně přepraveno a společností SCANDIO skutečně přijato. Zároveň platí, že žalobkyni následně, pokud by se jí předložené podklady ukázaly neprůkaznými, tížilo důkazní břemeno stran prokázání toho, že jednala v dobré víře a přijala všechna opatření, která po ní mohou být rozumně požadována. Jinými slovy, bylo na žalobkyni, aby doložila intrakomunitární vztah mezi ní a jejím odběratelem v podobě, ve které byl sjednán a fakturován (již citovaný rozsudek kasačního soudu sp. zn. 8 Afs 78/2012).
34. Ačkoli podle § 64 odst. 5 ZDPH „*dodání zboží do jiného členského státu je možné prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky*“, jako tyto jiné důkazní prostředky většinou nebudou postačovat formálně bezvadné doklady či jiné listiny (opět např. rozsudek kasačního soudu sp. zn. 8 Afs 78/2012). Písemné prohlášení pořizovatele je relevantním důkazem tehdy, pokud odpovídá zjištěnému skutkovému stavu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, č. 2172/2011 Sb. NSS). Potřeba akcentovat důkazní břemeno daňových subjektů vychází i ze skutečnosti, že přechod zboží přes hranice mezi členskými státy není přímo monitorován, tím spíše leží na daňových subjektech, aby přinesly přesvědčivé důkazy, že předmětné zboží skutečně

opustilo tuzemsko (k tomu srov. rozsudek SDEU ze dne 27. 9. 2007, ve věci C-409/04, *Teleos* a další, bod 44.).

35. Na základě výše uvedeného dospěl soud k následujícím závěrům.
36. Předmětné jednání žalobkyně založené podle jejího tvrzení komisionářskou smlouvou mělo být (jak vyplývá z podstaty tohoto institutu) učiněno jejím jménem na účet SCANDIO jako komitenta. V projednávané věci tento vzájemný vztah měl spočívat v nákupu zboží komisionářem pro komitenta od třetí osoby (zde UNIFRONT) a komisionář měl poté zajistit, aby se předmětné zboží dostalo do sféry dispozice komitenta, který získal přímo od prodávající třetí osoby (nikoliv tedy od komisionáře) právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník. Dochází tak k právní fikci dodání zboží prodávajícím vůči komisionáři, což pro účely DPH zejména znamená, že obě předmětná dodání se považují za samostatná plnění.
37. Výše uvedené mělo doložit sedm na základě výzvy předložených faktur v celkové hodnotě 56 800 EUR, vázících se k období května 2018. Z každé faktury mimo jiné vyplývá, že žalobkyně si nárokovala provizi za zprostředkování prodeje každého jednotlivého vozidla ve výši 120 EUR (na základě předložených dokladů v celkové výši 840 EUR, která byla zahrnuta do celkové částky 56 800 EUR). Soud dále zjistil, že na fakturách vystavených žalobkyní je jako prodejce a exportér uvedena žalobkyně a jako odběratel (tedy odběratel komitenta – koncový zákazník) je uvedena společnost Grand Auto PE se sídlem ve městě Lutsk na Ukrajině (faktura je vystavena dvojazyčně – v českém jazyce a v ukrajinštině). V tomto ohledu tak není přiléhavá argumentace žalobkyně, že o dalších obchodních vztazích SCANDIO jí nebylo nic známo, když je zřejmé, že přinejmenším věděla, komu SCANDIO předmětné zboží dále prodá. Z dokladů předložených žalobkyní nadto vyplývá, že žalobkyně v pozici komisionáře vyfakturovala předmětné vozidlo jako prodejce s uvedením zákazníka z Ukrajiny (např. s datem 25. 5. 2018), nikoli tedy polskou společnost SCANDIO. K tomu stejnému vozidlu zároveň vytvořila doklad i společnost SCANDIO (např. s datem 23. 5. 2018), kde byla SCANDIO uvedena jako prodávající, společnost na Ukrajině jako zákazník a jako prostředník je zde uvedena žalobkyně. Na tomto místě je třeba upozornit, že tato dvě plnění by měla podléhat časové posloupnosti, když plnění komisionáře vůči komitentovi by mělo z logiky věci předcházet plnění komitenta vůči svému zákazníkovi; v případě dokladů předložených žalobkyní je to ale přesně naopak. Z uvedeného nadto vyplývá, že žalobkyně měla vlastně vystupovat jako prostředník jak ve vztahu mezi UNIFRONT a SCANDIO, tak i mezi SCANDIEM a ukrajinským zákazníkem.
38. Soud k tomu ještě poznamenává, že již z napadeného rozhodnutí se podává, že žalobkyní předložené daňové doklady za květen 2018 (žalobkyně předložila i doklady za jiná období), respektive jejich celková suma, nekoresponduje s částkou, kterou uvedla na ř. 20 daňového přiznání (2 557 340 Kč), neboť sedm předložených daňových dokladů pro zdaňovací období květen 2018 bylo vystaveno ve výši 56 800 EUR (v květnu 2018 byl dle bodu 18 napadeného rozhodnutí minimální kurs ČNB na hodnotě 25,49 Kč za 1 EUR, což představuje přibližně 1 500 000 Kč). Žádné jiné doklady než faktury (např. přepravní listy, předávací protokoly, doklady o zaplacení apod.) přitom žalobkyně k plněním z května 2018 nepředložila (byť v žalobě tvrdí opak).
39. Za další důležité vodítko pochybností o faktickém dodání zboží do Polska je nutno považovat skutečnost, že na všech sedmi fakturách vystavených žalobkyní jsou uvedeny dodací podmínky ve znění doložky „DAP Mukachevo“ jako jedné z doložek souboru

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

mezinárodních pravidel Incoterms vydávaných Mezinárodní obchodní komorou. Doložka DAP v českém překladu znamená „dodáno v místě“, což znamená, že prodávající dodá zboží a až dodáním zboží do místa určeného smlouvou dochází k přenosu veškerého rizika spojeného s dodáním zboží (srov. též oficiální web Mezinárodní obchodní komory, dostupné z: <https://iccwbo.org/resources-for-business/incoterms-rules/incoterms-rules-2010/>). Z výše uvedeného je zřejmé, že společnost SCANDIO předmětné zboží posléze nejspíše prodala na Ukrajinu, tedy mimo Evropskou unii. Ostatně, tento úmysl, respektive postup SCANDIO lze dovodit i z dokladů vystavených společností SCANDIO, zachycených na druhé straně každé faktury žalobkyně. Jedná se o doklady na totožné zboží, které je předmětem korespondující faktury, přičemž jako kupující je na nich uvedena stejná společnost Grand Auto PE; pod subjektem majícím na starost „forwarding“ je uvedena žalobkyně a opět je na nich uvedena doložka DAP (ale již bez konkrétního místa určení).

40. V souladu s výše uvedeným lze mít za to, že SCANDIO vystupovalo jako prodávající vůči Grand Auto PE se sídlem na Ukrajině poté, co na SCANDIO uzavřením kupní smlouvy mezi žalobkyní a původním prodávajícím (UNIFRONT) bylo plně převedeno vlastnické právo. Proto v tomto ohledu nelze uvažovat jinak, než že koncovým místem určení byla *de facto* Ukrajina, tedy nikoliv členský stát EU. Nelze proto přehlížet i skutečnost, že k dodání zboží nemuselo vůbec dojít skrze Polsko, ale zboží mohlo být dodáno z České republiky přímo na Ukrajinu, byť prodávajícím registrovaným k dani v Polsku. Bylo povinnosti žalobkyně rozptýlit veškeré pochybnosti o dodání zboží do jiného členského státu a toto dodání řádně prokázat. Jediné, co žalobkyně pro doložení svého tvrzení předložila, jsou daňové doklady a doklady vystavené společností SCANDIO, ze kterých ovšem vyplývá, že konečný zákazník byl na Ukrajině. Tuto skutečnost žalobkyně nijak přesvědčivě nevysvětlila.
41. Žalobkyně se odvolávala na to, že v popsaném vztahu figurovala jako komisionář a jednala tedy na účet SCANDIO (z obchodu získala toliko provizi). Součástí správního spisu je smlouva ze dne 4. 1. 2017, jež je označena jako komisionářská smlouva č. X, která byla uzavřena na celkovou částku 2 000 000 EUR s dobou platnosti do 31. 12. 2019. Daňové orgány přitom nezpochybnil, že žalobkyně vystupovala jako komisionář, tj. že jednala na účet společnosti SCANDIO. Tuto skutečnost nezpochybňuje ani soud – to však nemění nic na tom, že to byla žalobkyně, kdo deklaroval pořízení zboží z jiného členského státu (nárokovala za to odpočet daně) a následně deklaroval jeho dodání do dalšího členského státu s nárokem na osvobození od daně. Tato tvrzení a jim odpovídající doklady se přitom netýkají jen možné provize, ale celkové ceny zboží. Jen na okraj lze dodat, že ani výše provize 120 EUR neodpovídá čl. 3.1.2 uvedené smlouvy, dle něhož byla stanovena provize jen ve výši 10 EUR za každou zásilku.
42. Proto je zcela legitimní požadovat po žalobkyni úhradu daně z celé jí deklarované částky. Pro žalobkyni by mohl být jí popisovaný model daňově neutrální jen tehdy, pokud by byly naplněny podmínky pro dodání zboží do jiného členského státu s osvobozením od daně s nárokem na odpočet v režimu § 64 ZDPH. Pro tyto účely si ovšem žalobkyně neobstarala a daňovým orgánům a ani soudu (v žalobě nenavrhla žádný důkaz nad rámec obsahu správního spisu) nepředložila relevantní podklady. Pokud později tvrdila, že by měl být nyní zohledňován jen zisk z provizí, srozumitelně nevysvětlila, proč dříve deklarovala dodání zboží a jak tedy celý komisionářský vztah (obchodní model), popřípadě i její role v dalším prodeji na Ukrajinu, vlastně fungoval. Platí přitom, že správce daně nemá povinnost prokazovat, jak se ve skutečnosti odehrál účetní případ, o jehož souladu s předloženými

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

daňovými doklady má pochybnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

43. Na komisionářskou smlouvu žalobkyně odkazovala ještě ve vztahu k tomu, že neměla odpovědnost za dopravu zboží. Podle čl. 3.1.5. smlouvy se komitent (SCANDIO) skutečně zavázal převzít zboží od prodávajících (zde UNIFRONT). To ovšem žalobkyni nezabývá odpovědnosti za prokázání faktického dodání zboží do jiného členského státu s nárokem na osvobození, jehož se domáhá. Jakkoli nemuselo být zajištění dovozu či přepravy zboží do Polska součástí jejich smluvních povinností (sama nemusela uskutečňovat dopravu), měla tím spíše dbát na to, aby disponovala věrohodnými doklady, že přeprava zboží byla uskutečněna do jiného členského státu. Ty si bezesporu od komitenta (SCANDIO) mohla opatřit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2017, č. j. 7 Afs 50/2016 - 73). Takto měla učinit ihned, když k předmětným transakcím došlo, není tak přílehlavým argument žalobkyně, že nyní již není objektivně možné získat podklady o minulých transakcích, protože někteří jejich účastníci již nepodnikají. Platí totiž, že každý článek obchodního řetězce nese svoji vlastní daňovou povinnost, která je u každého zvlášť posuzována, tudíž pokud žalobkyně neprokázala rozhodné skutečnosti pro přiznání jí uplatněného nároku na osvobození od daně, správce daně jí správně doměřil daňovou povinnost. Již jen na okraj soud uvádí, že přes znění komisionářské smlouvy a tvrzení žalobkyně, že dopravu na starosti vůbec neměla, to byla ona, kdo ve fakturách společnosti SCANDIO figuroval jako „forwarding“, tedy lze usuzovat, že v nějaké míře měla mít tuto činnost (tj. přepravu, předávání, zasílání) na starost – podle všeho tak určitým způsobem vystupovala ve vztahu mezi SCANDIEM a konečným zákazníkem na Ukrajině.
44. Předestřené pochybnosti a nejasnosti pak potvrzuje i skutečnost, že SCANDIO předmětná plnění v Polsku nepřiznala, jakkoli to bez dalšího nemůže být důkazem o tom, že zboží do Polska skutečně nebylo přepraveno (rozsudek SDEU ze dne 27. 9. 2007, ve věci C-409/04, *Teleos a další*, bod 72 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 - 46, č. 2925/2013 Sb. NSS). Na podporu uvedených pochybností lze rovněž doplnit, že žalobkyně byla od 25. 5. 2018 (tedy z části ještě v rozhodném zdaňovacím období) do 23. 6. 2021 označena za nespolehlivého plátce pro nedoplatek daňové povinnosti, ale také proto, že opakovaně za zdaňovací období duben až červen 2017 sice podala (nulové) daňové tvrzení k DPH, avšak správcem daně bylo ze systému pro mezinárodní výměnu informací VIES zjištěno, že na žalobkyni bylo v předmětných zdaňovacích obdobích vykázáno intrakomunitární dodání zboží do tuzemska a poskytnutí služeb z jiného členského státu, které ve svém daňovém přiznání neuvedla. Společně s výše uvedenými závažnými pochybnostmi ohledně dodání zboží do jiného členského státu tyto skutečnosti jen podporují závěr o správných závěrech daňových orgánů.
45. Soudu tak nezbyvá než konstatovat, že žalobkyni se během daňového a soudního řízení nepodařilo přesvědčivě prokázat dodání zboží do jiného členského státu, v podobě jeho fyzického odeslání (přemístění) z České republiky do jiného členského státu; nepovedlo se jí ale ani přesvědčivě prokázat a vysvětlit samotný mechanismus jejich obchodních vztahů se SCANDIO. Ze žalobkyní předložených dokladů nevyplývalo, že přeprava zboží proběhla tak, jak žalobkyně tvrdila (například na žádném z nich nebylo potvrzeno převzetí zboží a nejsou tak způsobilé prokázat faktické dodání zboží do jiného členského státu). Ostatně, bylo již konstatováno, že žalobkyní předložené doklady nejsou kompletní, nadto s ohledem na data na nich uvedená se jeví být ve vzájemném rozporu. Tvrdí-li žalobkyně,

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

že se ubezpečila, že k převozu zboží do jiného členského státu došlo, ani v tomto případě své tvrzení nijak nedoložila.

46. Soud pro úplnost ještě dodává, že nelze považovat za přepjatý formalismus a ani za zjevně nespravedlivé či snad v rozporu s § 5 odst. 3 daňového řádu, pokud správce daně důvodně předpokládal, že žalobkyně z povahy své činnosti bude schopna předložit důkazy jak pro prokázání přepravy zboží dostatečné, tak pro ni běžně přístupné v rámci její obchodní činnosti (žalobkyně navíc sama ve své replice uvedla, že mezinárodní přeprava vozidel je běžnou činností, které se dlouhodobě věnuje). Mohla si tak jednoduše obstarat doklady osvědčující faktické dodání zboží do jiného členského státu. Taktéž argumentace, že obchodní vztahy probíhaly vždy bez problémů, není způsobila cokoli prokázat.

47. V tomto ohledu je zcela nesprávným i argument žalobkyně uvedený v replice, že pokud absentují informace popírající skutkový stav, je třeba uzavřít, že nárok na odpočet (rozuměj osvobození) od daně je dán. V případě důvodných pochybností ohledně faktického dodání zboží to naopak měla být právě žalobkyně, kdo měl tyto pochybnosti přesvědčivě rozptýlit a dodání zboží do jiného členského státu řádně prokázat. Jelikož se jí to nepodařilo, bylo zcela nadbytečné zabývat se případnou dobrou vírou žalobkyně. Ve vztahu k dodání zboží do jiného členského státu žalobkyně mimo daňové doklady (jež nadto pokrývají jen část v květnu 2018 tvrzených

plnění a doprava zboží do Polska z nich nijak nevyplývá) fakticky nic nedoložila. Neunesla tak již toto v zásadě prvotní důkazní břemeno ve smyslu § 64 odst. 5 ZDPH. Zkoumání dobré víry by bylo na místě teprve tehdy, pokud by žalobkyně předložila i doklady k vlastní přepravě, jež by správce daně posléze zpochybnil (opět viz rozsudek kasačního soudu sp. zn. 8 Afs 78/2012). Nutno však říci, že žalobkyně nebyla schopna věrohodně vysvětlit ani průběh přepravy a celkové pozadí obchodů – ani stran možné dobré víry v dodání zboží tak nepředkládala žádná relevantní tvrzení, natož důkazy. Tvrzená dobrá víra ohledně registrace SCANDIO v Polsku, popřípadě ohledně převodu zboží mezi členskými státy, čehož se (ve velmi obecné rovině) domáhala v žalobě, je pak zcela irelevantní, neboť tyto podmínky osvobození daňové orgány nijak nezpochybňovaly.

48. Nad rámec uvedeného soud konstatuje, že nepřehlédl, že Nejvyšší správní soud položil usnesením ze dne 26. 10. 2022, č. j. 4 Afs 291/2021 - 34, předběžnou otázku SDEU ohledně toho, zda lze uplatnění nároku na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu vykládat v intencích rozsudku SDEU ve věci *Kemwater ProChemie* v tom smyslu, že i při uplatnění nároku na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu by postačilo, že ze skutkových okolností případu vyplývá, že zboží v jiném členském státě převzal jiný skutečný příjemce, který měl postavení plátce DPH. Je třeba ale dodat, že ve věci projednávané před Nejvyšším správním soudem nebylo správcem daně zpochybněno faktické uskutečnění přepravy, jako tomu je nyní – jedná se tak o odlišnou právní otázku.

49. Konečně, pokud jde o námitku chybně provedeného výpočtu s chybným zařazením řádků částek v dodatečném platebním výměru, tuto žalobkyně ve své žalobě (bod III.) nijak blíže nespecifikovala. Soudu není zřejmé, v čem chybu výpočtu, resp. chybné uvedení částek v jednotlivých řádcích tohoto rozhodnutí vlastně spatřuje. Ve shodě se žalovaným proto soud jen v obecné rovině uvádí, že v dodatečném platebním výměru byly uvedeny toliko rozdíly oproti původním údajům uvedeným žalobkyní v řádném daňovém přiznání, došlo tedy k úpravě na ř. 1 v podobě dodání zboží v tuzemsku ve výši základu daně 2 557 340 Kč

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

a tomu odpovídající daně na výstupu a dále snížení hodnoty na ř. 20 právě o 2 557 340 Kč. To odpovídá skutkovému stavu popsanému výše. Ani tato námitka nemohla být důvodná.

VI. Závěr a náklady řízení

50. Na základě všech shora uvedených skutečností soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
51. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Žalovanému pak žádné náklady v souvislosti s vedením předmětného řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha 26. ledna 2023

Mgr. Martin Lachmann v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.