



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaeily Bejčkové v právní věci žalobkyně: **GREGOCAR, s.r.o.**, Vlkošská 279, Vracov, zast. advokátem JUDr. Ing. Petrem Machálkem, Ph.D., Pivovarská 58/8, Vyškov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 6. 2020, čj. 22106/20/5300-22442-712600, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 10. 2022, čj. 62 Af 51/2020-68,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

[1] Žalobkyně (stěžovatelka) obchoduje s ojetými vozy. NSS se zabývá otázkou, zda stěžovatelka splnila podmínky pro uplatnění zvláštního režimu podle § 90 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Stěžovatelka deklarovala nákup ojetých vozidel od dodavatele, rumunské společnosti FARMOSI AUTO. Správce daně však přijetí plnění právě od této společnosti řadou důkazů zpochybnil a dovodil, že stěžovatelka splnění podmínek zvláštního režimu neprokázala. Krajský soud se závěry daňových orgánů souhlasil, nyní s nimi souhlasí též NSS.

[2] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (správce daně) stěžovatelce doměřil celkem pěti dodatečnými platebními výměry ze dne 18. 2. 2019 daň z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí roku 2015 a všechna čtvrtletí roku 2016. Současně jí uložil povinnost uhradit penále. Správce daně tak rozhodl poté, co během prováděné daňové kontroly vyvstaly pochybnosti o správnosti předložených dokladů a tvrzení. Dle zjištění správce daně začala stěžovatelka oproti své dřívější obchodní praxi náhle v roce 2014 deklarovat nákup ojetých vozidel téměř výhradně od společnosti FARMOSI AUTO. Správce daně o společnosti žádné informace nedohledal, z dotazu na rumunskou finanční správu navíc vyplynulo, že

se jedná o nekontaktní společnost, která dodání zboží do jiného členského státu Unie nikdy nevykázala. Za FARMOSI AUTO až do konce roku 2016 podepisoval daňové doklady jednatel (a dle tvrzení stěžovatelky za FARMOSI AUTO též jinak vystupoval), byť zemřel již na počátku listopadu 2016. Tyto pochybnosti stěžovatelka nerozptýlila.

[3] Proti dodatečným platebním výměrům podala stěžovatelka odvolání. Žalovaný se s odvolacími námitkami neztotožnil a odvolání zamítl. Stěžovatelka proti rozhodnutí žalovaného podala žalobu ke krajskému soudu, který ji rovněž zamítl. Ve shodě s žalovaným konstatoval, že během prováděné daňové kontroly vznikly vážné a důvodné pochybnosti o osobě dodavatele, což správce daně náležitě zdůvodnil. Proto byla stěžovatelka povinna doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví. Krajský soud schválil i závěr žalovaného, že stěžovatelka tuto povinnost nesplnila, a proto důkazní břemeno neunesla.

[4] Stěžovatelka podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. V ní namítá dílčí nepřezkoumatelnost rozsudku. Dále zpochybňuje posouzení podmínek pro uplatnění zvláštního režimu podle § 90 zákona o DPH. Stěžovatelka prý nárok na použití zvláštního režimu prokázala. Podmínky zvláštního režimu splňovala, neboť obchodovala s ojetými vozy, které pořizovala buď od neplátců DPH, nebo od společnosti FARMOSI AUTO, tj. obchodníka, který rovněž použil zvláštní režim. Krajský soud též nesprávně vyhodnotil význam textu na fakturách vydaných společností FARMOSI AUTO – tato dodavatelka uvedla skutečnost, že cena na faktuře obsahuje DPH, čímž vymezila, že obchoduje ve zvláštním režimu (jinak by přece fakturovala bez DPH, neboť obchodování mezi členskými státy Unie je od DPH osvobozeno).

[5] Žalovaný se ve svém vyjádření plně ztotožnil s právním posouzením krajského soudu a kasační stížnost navrhl zamítnout. Žalovaný upozorňuje, že se odvolací námitkou ohledně hotovostních plateb zabýval, odkazuje na body svého rozhodnutí a vysvětluje, že stěžovatelka směšuje dvě samostatná řízení, jejichž předmět a výsledek je odlišný. Při uložení pokuty za přestupek byl zjišťován skutkový stav významný pro otázku, zda byla porušena pravidla o hotovostních platbách, v onom řízení se nezkoumaly sporné obchodní transakce, natož pochybnosti o věrohodnosti faktur. Žalovaný dále setrvává na závěru, že stěžovatelka neprokázala splnění podmínek pro použití zvláštního režimu podle § 90 zákona o DPH.

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] NSS se nejprve zabýval argumentací stěžovatelky, která je přesvědčena, že splňovala podmínky pro uplatnění zvláštního režimu již z povahy své obchodní činnosti. Ojetá vozidla pořizovala od osob nepovinných k dani nebo od společnosti FARMOSI AUTO, tedy obchodníka též uplatňujícího zvláštní režim.

[8] Podmínky pro uplatnění zvláštního režimu jsou obsaženy v § 90 zákona o DPH. Podle § 90 odst. 2 zákona o DPH platí, že zvláštní režim může použít obchodník mj. při dodání použitého zboží, *pokud je toto zboží obchodníkovi dodáno v rámci obchodování na území Evropské unie a) osobou nepovinnou k dani, b) osobou povinnou k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem, c) osvobozenou osobou, která není plátcem, d) jinou osobou*

pokračování

povinnou k dani, pro kterou je dodání tohoto zboží osvobozeno od daně podle § 62 nebo obdobně podle platného předpisu jiného členského státu, nebo e) jiným obchodníkem, pokud byl při dodání tohoto zboží tímto jiným obchodníkem použit zvláštní režim.

[9] Již jen z textu citovaného ustanovení je patrné, že splnění podmínky pro uplatnění zvláštního režimu se posuzuje vždy ve vztahu ke každému obchodu zvlášť. Naplnění zákonných podmínek je povinen prokázat ten obchodník (zde stěžovatelka), který uplatňuje zvláštní režim u vlastních zdanitelných plnění (shodně již rozsudek NSS ze dne 6. 12. 2012, čj. 7 Afs 90/2012-32). NSS nepochybně, že stěžovatelka mohla pořizovat ojetá vozidla i od jiných subjektů. Nelze z toho však dovozovat, že by tato širší paleta dodavatelů měla jakýkoli význam pro uplatnění zvláštního režimu právě při obchodování s FARMOSI AUTO.

[10] Podstatou nynější věci je totiž prokázání splnění podmínek právě v obchodech se společnostmi FARMOSI AUTO, nikoli s jinými dodavateli stěžovatelky. Jak krajský soud i žalovaný správně řekli, na nynější věc v plném rozsahu dopadají závěry rozsudku NSS ze dne 11. 4. 2022, čj. 7 Afs 452/2019-28, bod 18. Aby mohla stěžovatelka postupovat podle § 90, musí v daňovém řízení prokázat či musí v daňovém řízení bezpečně vyplynout z ostatních důkazů, které má správce daně k dispozici, že její dodavatel spadá pod subjekty vyjmenované v § 90 odst. 2 zákona o DPH. Pokud nelze v daňovém řízení konkrétního dodavatele ztotožnit a nelze zjistit, kdo konkrétní vozidlo dodal, nelze zvláštní režim podle § 90 zákona o DPH uplatnit.

[11] Stěžovatelka svá tvrzení o dodávce vozidel od deklarovaného dodavatele FARMOSI AUTO podložila pouze daňovými doklady. Již jen skutečnost, že stěžovatelka jiné důkazy nemá, se s ohledem na objem uskutečněných obchodů (v hodnotě zhruba 60 mil. Kč ročně) jeví zvláště. Správce daně snesl dostatek důkazů, kterými prokázal vznik vážných a důvodných pochybností, že ojetá vozidla dodala stěžovatelce právě FARMOSI AUTO:

- nekontaktnost společnosti FARMOSI AUTO, která nadto dle rumunské daňové správy nikdy nedodávala zboží do jiných členských států Unie;
- nesrovnalosti ohledně podpisů jednatele FARMOSI AUTO na daňových dokladech vystavených po jeho smrti;
- skutečnost, že dle původního tvrzení stěžovatelky automobily dodával osobně jednatel FARMOSI AUTO, byť se později ukázalo, že by tak v listopadu a prosinci 2016 musel činit i po své smrti;
- krom toho by dle tvrzení stěžovatelky musel jednatel dodávat vozidla z Rumunska v podstatě den co den (musel by být permanentně „na cestě“), ve stejné frekvenci by musel přijímat i nemalé částky v hotovosti, a to opět i po své smrti apod.

[12] Stěžovatelka tyto pochybnosti nikdy nevyvrátila.

[13] Pro úplnost NSS dodává, že ani stěžovatelčina interpretace textu na fakturách na věci nic nemění. I pokud by tedy bylo teoreticky možné text na faktuře vyhodnotit jako údaj o uplatnění zvláštního režimu, jak dovozuje stěžovatelka, uvedené pochybnosti, že dodávky stěžovatelce poskytla právě FARMOSI AUTO, by tím odstraněny nebyly.

[14] Stěžovatelka též tvrdí nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Za nesrozumitelnou stěžovatelka konkrétně označuje pasáž v bodě 18, kde krajský soud reagoval na tvrzení, podle něhož se žalovaný nevypořádal s námitkou, že bylo prokázáno uskutečnění plateb v hotovosti dodavateli za dodání automobilů. To stěžovatelka v žalobě dovozovala z toho, že příkazem ze dne 13. 2. 2019 správce daně shledal stěžovatelku vinnou z přestupku podle § 6 odst. 1 zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti. Krajský soud ve stejné pasáži reagoval i na tvrzení stěžovatelky, že smrt jednatele rumunské dodavatelky není důkazem, který by vyvrátil provedení obchodů, zvláště když byla stěžovatelce za zmíněný přestupek uložena pokuta. Pro přehlednost NSS cituje celý bod 18 rozsudku krajského soudu, včetně sporné pasáže (kterou NSS zvýraznil):

„S veškerou uvedenou argumentací se však žalovaný vypořádal. Odkázat lze především na 58. a 60. odstavec napadeného rozhodnutí. Žalovaný zde uvedl, že úmrtí jednatele dodavatele v listopadu 2016 je objektivně zjištěnou skutečností. Z tohoto důvodu nemohla tato osoba v listopadu a prosinci 2016 podepisovat žádné listiny. To, že žalobce i po smrti jednatele přebíral vozidla a uskutečňoval hotovostní platby, svědčí o tom, že peníze nemohl jednatele dodavatele předávat. Uvedené představuje zásadní pochybnosti, které žalobce nevyvrátil. Žalovaný dále uvedl, že nepochyboval přímo úhradou plnění, nýbrž celkové okolnosti. Úhrada plnění nijak nedokládá, že žalobce plnění přijal od dodavatelů, kteří splňovali podmínky dle § 90 odst. 2 ZDPH. Odkaz na zmiňovaný příkaz pak žalovaný považoval za nerelevantní, neboť žalobce v reakci na kontrolní zjištění doložil, že neučinil žádnou úhradu, jejíž výše by byla v rozporu se zákonem. Dle žalovaného je možné, že prvostupňový orgán nevzal při vydání příkazu do úvahy nové důkazy. *Žalovaný však vycházel z toho, že žalobce po formální stránce zákon o omezení plateb v hotovosti neporušil. Nicméně způsob úhrad vzbuzoval další pochybnosti, neboť platby probíhaly opakovaně v hotovosti v desítkách tisíc korun, a to téměř denně. Takové jednání lze kvalifikovat jako obcházení smyslu a účelu zákona.*“

(pozn. NSS: o stěžovatelce se v rozsudku krajského soudu hovoří jako o žalobci)

[15] K tomu NSS uvádí, že krajský soud pouze shrnul a jinými slovy rekapituloval část rozhodnutí žalovaného. Podstatou právního závěru žalovaného i krajského soudu bylo nikoli zpochybnění, že se platby uskutečnily, ale nejasnosti ohledně toho, komu byly skutečně hrazeny. Platby totiž samy o sobě neprokazují, že jejich příjemcem byl právě subjekt splňující podmínky pro uplatnění zvláštního režimu, na což krajský soud správně poukázal. Žalovaný v nyní posuzované věci nemusel řešit otázku, zda stěžovatelka porušila zákon o omezení plateb v hotovosti, poukázal však v bodě 46 na to, že i kdyby formálně tento zákon neporušila, hotovostní platby v desítkách tisíc korun denně (tj. prováděné téměř každý den) přinejmenším smysl a účel zákona o omezení plateb v hotovosti obcházejí. Takovýto závěr byl krajskému soudu plně srozumitelný a bez problémů jej chápe též NSS.

[16] Nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost nemůže založit ani odkaz krajského soudu na body 58 a 60 rozhodnutí žalovaného, byť toto rozhodnutí končí bodem 51. Jedná se o zřejmou chybu v psaní, která nijak neovlivňuje správnost rozsudku. Klíčové je, že odkazované pasáže skutečně v rozhodnutí žalovaného jsou (v bodech 27, 40, 46 a 48).

[17] Kasační stížnost tedy nebyla důvodná, proto ji NSS zamítl (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[18] O náhradě nákladů řízení rozhodl NSS podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměl úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení.

pokračování

Žalovanému pak NSS náhradu nákladů nepřiznal, neboť mu nevznikly žádné náklady, které by se vymykaly z jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 29. března 2023

Zdeněk Kühn
předseda senátu