



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Pavla Molka a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **GREGOCAR, s. r. o.**, se sídlem Vlkošská 279, Vracov, zast. JUDr. Ing. Petrem Machálkem, Ph.D., advokátem se sídlem Pivovarská 58/8, Vyškov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 9. 2020, č. j. 34727/20/5300-22442-712600, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 10. 2022, č. j. 62 Af 66/2020-49,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 20. 2. 2019, č. j. 682346/19/3013-50521-706665, č. j. 683280/19/3013-50521-706665 a č. j. 684020/19/3013-50521-706665, doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2015 ve výši 2 765 989 Kč, za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2015 ve výši 3 358 053 Kč a za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2015 ve výši 3 833 069 Kč. Žalobce totiž neprokázal splnění podmínek pro použití zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím ve smyslu § 90 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání proti těmto dodatečným platebním výměrům.

[2] Žalobkyně rozhodnutí žalovaného napadla žalobou u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který ji zamítl v záhlaví uvedeným rozsudkem.

[3] Krajský soud nepřisvědčil námitce, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné z toho důvodu, že správce daně v samostatném řízení shledal žalobkyni příkazem z 13. 2. 2019, č. j. 580066/19/3013-60561-712220, vinnou z přestupku podle § 6 odst. 1

zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o omezení plateb“), a tudíž bylo provedení plateb v hotovosti dodavateli FARMOSI AUTO za dodání automobilů prokázáno. Žalovaný totiž uvedl, že bylo prokázáno úmrtí jednatele společnosti FARMOSI AUTO v listopadu 2016, a proto nemohl v listopadu a prosinci 2016 podepisovat listiny a žalobkyně mu nemohla peníze v hotovosti předávat. Žalobkyně nadto v reakci na kontrolní zjištění doložila, že zákon o omezení plateb ve skutečnosti formálně neporušila, což správce daně při vydání zmíněného příkazu nevzal v potaz. Způsob úhrad nicméně vzbuzoval další pochybnosti, neboť téměř denně opakované platby v hotovosti ve výši desítek tisíc korun svědčí o obcházení smyslu a účelu zákona o omezení plateb. Podstatné však je, že žalovaný nezpochybnil samotnou úhradu plnění, ale jeho celkové okolnosti. Ani úhrada plnění totiž sama o sobě nedokládá, že žalobkyně plnění přijala od dodavatelů splňujících podmínky § 90 odst. 2 zákona o DPH.

[4] K meritu věci krajský soud uvedl, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co tvrdí. Nárok na odpočet daně se prokazuje primárně doklady, avšak ani doklady se všemi náležitostmi nemusejí být podkladem pro stanovení DPH či uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v nich deklarováno. Správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda byly naplněny podmínky pro uplatnění zvláštního režimu podle § 90 odst. 2 zákona o DPH. Žalobkyně totiž dříve nakupovala ojeté automobily od různých dodavatelů a sama si je i dovážela, avšak najednou začala automobily dovážet téměř výhradně od rumunské společnosti FARMOSI AUTO. Zatímco žalobkyně tvrdila, že registraci dodavatele k DPH si ověřila již v únoru 2014, tato rumunská společnost byla registrována až od března 2014. Jednalo se navíc o nekontaktní společnost, bez skladů či jiných prostor nebo jakékoliv veřejné prezentace. Ačkoliv měl dopravu vozidel nakoupených v zahraničí a podepisování veškerých listin podle žalobkyně zajišťovat výhradně jednatel FARMOSI AUTO, s ohledem na deklarovaný rozsah dodávek by to jeden člověk nemohl stihnout. Deklarovaný dodavatel zároveň neměl žádné zaměstnance.

[5] Ačkoliv měl jednatel FARMOSI AUTO osobně uskutečňovat dodávky automobilů a podepisovat listiny až do konce roku 2016 (přijaté faktury a příjmové doklady podepisovala stále tatáž osoba), bylo prokázáno, že na počátku listopadu 2016 zemřel. Příjmové a výdajové pokladní doklady byly vystavovány pouze formálně, bez vazby na skutečné úhrady, a na dokladech nebylo uvedeno, že se jedná o zvláštní režim. K tomu přistupovaly téměř denní platby v hotovosti ve výši desítek tisíc korun (žalobkyně pořídila automobily v hodnotě celkem 2 459 500 EUR v roce 2015 a 2 698 400 EUR v roce 2016) a naprostá absence jakýkoliv jiných důkazů svědčících o uskutečnění plnění. Správci daně tak podle krajského soudu vznikly důvodné pochybnosti o tom, že dodavatelem skutečně byla společnost FARMOSI AUTO, a důkazní břemeno tudíž přešlo na žalobkyni v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalobkyně však pouze zlehčovala pochybnosti správce daně a nepředložila jediný důkaz, který by svědčil o tom, že ke zdanitelným plněním skutečně došlo.

[6] K použití zvláštního režimu podle § 90 odst. 2 zákona o DPH žalobkyni neopravňuje pouze skutečnost, že je obchodníkem s použitým zbožím. To, že nebylo zpochybněno skutečné dodání vozidel, neprokazuje, že byla dodána deklarovaným dodavatelem. Žalobkyně dále neuvedla, jak věděla, že společnost FARMOSI AUTO splňovala podmínky

pokračování

pro použití zvláštního režimu, pouze odkázala na faktury dodavatele, na nichž bylo uvedeno (v překladu) „*faktura obsahuje DPH na přidanou hodnotu, na základě faktury se nepožaduje vrácení daně na přidanou hodnotu*“. Tento text však neprokazuje oprávněnost použití zvláštního režimu. Správce daně a žalovaný uvedli celou řadu dalších pochybností o tom, že plnění byla uskutečněna tak, jak byla deklarována. Mezi tyto okolnosti patří rovněž to, že ke zjištění, že dodavatelkou žalobkyně měla být rovněž společnost LC DREAM LOGISTIC, došlo teprve v okamžiku, kdy byly faktury (s totožným textem jako faktury FARMOSI AUTO) od této společnosti předloženy správci daně celním orgánem, přičemž do té doby se žalobkyně o této společnosti vůbec nezminila a ani následně nijak nepopsala podrobnosti obchodní spolupráce s touto společností. Správce daně tedy náležitě přenesl důkazní břemeno na žalobkyni, která jej však následně neunesla. Nebylo proto možné zjistit, zda byly splněny podmínky pro uplatnění zvláštního režimu.

II. Obsah kasační stížnosti žalobkyně a vyjádření žalovaného

[7] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž navrhla jeho zrušení z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[8] Stěžovatelka namítla, že krajský soud nesrozumitelně vypořádal její námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. Závěr, že platby v hotovosti vzbuzovaly pochybnosti, a i když jimi nebyl porušen zákon o omezení plateb, mohlo se jednat o jeho obcházení, je v rozporu se spisem a nevyplývá ani z rozhodnutí žalovaného. Jedná se tak o dohady krajského soudu, který však, na rozdíl od správce daně, nebyl oprávněn k těmto závěrům dospět. Zákon o omezení plateb nadto byl porušen a stěžovatelce za to byla udělena pokuta. Krajský soud však nevzal v potaz vázanost správních orgánů tímto rozhodnutím.

[9] Dále má za to, že splňovala podmínky pro zvláštní režim podle § 90 odst. 2 zákona o DPH již proto, že obchodovala s použitým zbožím a nakupovala je buď od osob nepovinných k dani, nebo od dodavatelů ve stejném režimu. Pro uplatnění tohoto režimu je zásadní text, který byl uveden na fakturách, z něhož je zcela zřejmé, že se jedná o zvláštní režim, ačkoliv v něm není výslovně uveden. Podrobnosti obchodní spolupráce se společností LC DREAM LOGISTIC jsou v tomto ohledu irelevantní.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že otázku plateb za přijaté faktury dodavatele FARMOSI AUTO ve svém rozhodnutí náležitě vypořádal. Existence příkazu vydaného správcem daně neprokazuje, že platby proběhly, jak bylo deklarováno. Bylo ostatně prokázáno, že probíhaly i po smrti jednatele FARMOSI AUTO. Z dokazování v rámci daňové kontroly vyplynulo, že stěžovatelka zákon o omezení plateb neporušila, avšak jednalo se, s ohledem na charakter plnění, o nevěrohodný a netransparentní způsob úhrady. Argumentaci krajského soudu je nutné vnímat optikou uplatněné žalobní námitky, při jejímž vypořádání se nemusel zabývat otázkou, zda byly správní orgány vázány rozhodnutím o přestupku.

[11] K otázce uplatnění zvláštního režimu podle § 90 odst. 2 zákona o DPH stěžovatelka nepředestřela žádnou relevantní argumentaci mimo tvrzení, že obchodovala s použitým zbožím. Zejména nijak nereflektovala, že byla povinna prokázat faktické splnění podmínek pro uplatnění zvláštního režimu, a nijak nevyvrátila komplexní zjištění správních orgánů

ohledně spolupráce s FARMOSI AUTO, která jim založila důvodné pochybnosti. Text na fakturách nesplňoval podmínku uvedenou v § 90 odst. 14 zákona o DPH, resp. příslušného ustanovení rumunského právního předpisu, nadto sám o sobě neprokazuje oprávněnost využití zvláštního režimu. Prověřením obchodování se společností LC DREAM LOGISTIC pak mohlo být zjištěno, zda byly splněny podmínky pro uplatnění zvláštního režimu, okolnosti transakcí proto nebyly irelevantní.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud (dále také „NSS“) posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Posoudil ji v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] NSS musí v první řadě uvést, že totožnou věcí se zabýval již v rozsudku ze dne 29. 3. 2023, č. j. 10 Afs 316/2022-40. V této věci bylo napadeno rozhodnutí žalovaného, kterým zamítl odvolání proti platebním výměrům na DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2015 a všechna čtvrtletí roku 2016. Skutkové okolnosti, důvody, na nichž stojí rozhodnutí správních orgánů, jakož i krajského soudu, stejně jako kasační námítky, jsou v obou věcech totožné. Za této situace NSS neshledal důvodu k odchýlení se od závěrů 10. senátu v citované věci.

[15] Námítka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu není důvodná. Krajský soud výslovně odkázal na body 58 a 60 rozhodnutí žalovaného, z nichž závěr o možném obcházení smyslu a účelu zákona o omezení plateb vyplývá. Není proto pravda, že by se jednalo o spekulaci krajského soudu. Tento závěr zároveň není nesrozumitelný, neboť správní orgány v nyní projednávané věci neposuzovaly, zda došlo k přestupku podle zákona o omezení plateb. Ačkoliv dospěly k částečně jinému skutkovému závěru než správce daně v řízení, v němž uložil stěžovatelce pokutu, učinily tak na základě jiných důkazů a svůj závěr řádně odůvodnily. Podstatou právního závěru žalovaného i krajského soudu nadto nebylo 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. Účelem zmínky o možném obcházení účelu a smyslu zákona o omezení plateb tak bylo zjevně podpoření pochybnosti o tom, že se plnění uskutečnila tak, jak je stěžovatelka deklarovala.

[16] Stěžovatelka dále namítla, že zvláštní režim podle § 90 zákona o DPH se na ni vztahoval již proto, že obchodovala s ojetými automobily.

[17] Ze znění § 90 odst. 2 zákona o DPH zřetelně vyplývá, že splnění podmínky pro uplatnění zvláštního režimu se posuzuje vždy ve vztahu ke každému obchodu zvlášť. Naplnění zákonných podmínek je povinen prokázat obchodník, který uplatňuje zvláštní režim u vlastních zdanitelných plnění (shodně rozsudek NSS ze dne 6. 12. 2012, č. j. 7 Afs 90/2012-32). V nynějším případě tedy měla povinnost prokázat, že se na ni zvláštní režim vztahuje, stěžovatelka. Zvláštní režim se na ni nevztahuje bez dalšího jen proto, že obchoduje s ojetými automobily. NSS zároveň nezpochybňuje, že

pokračování

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.

[18] V nynější věci bylo na stěžovatelce, aby prokázala splnění podmínek při obchodech se společnostmi FARMOSI AUTO, nikoliv s ostatními dodavateli. Aby mohla stěžovatelka postupovat podle § 90 odst. 2 zákona o DPH, musí v daňovém řízení prokázat, že její dodavatel spadá pod subjekty vyjmenované v § 90 odst. 2 zákona o DPH, nebo to musí bezpečně vyplynout z ostatních důkazů, které má správce daně k dispozici. Pokud nelze v daňovém řízení konkrétního dodavatele ztotožnit a nelze zjistit, kdo konkrétní vozidlo dodal, nelze zvláštní režim podle § 90 odst. 2 zákona o DPH uplatnit, jak plyne z bodu 18 rozsudku NSS ze dne 11. 4. 2022, č. j. 7 Afs 452/2019-28, který již ve věci relevance prokázání skutečného dodavatele reflektuje rozsudek Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*) Stěžovatelka svá tvrzení o dodávce vozidel od FARMOSI AUTO doložila pouze daňovými doklady. Již skutečnost, že žádnými jinými důkazy nedisponuje, je s ohledem na objem uskutečněných obchodů (viz bod [5] tohoto rozsudku) závažnější. Správce daně zároveň shromáždil dostatek důkazů, kterými prokázal vznik vážných a důvodných pochybností o tom, že automobily dodala stěžovatelce právě společnost FARMOSI AUTO (pro jejich rekapitulaci viz body [4] a [5] tohoto rozsudku).

[19] Výše zmíněné pochybnosti stěžovatelka nijak nevyvrátila. Závěr správních orgánů a krajského soudu, že neunesla své důkazní břemeno ohledně uplatnění zvláštního režimu podle § 90 odst. 2 zákona o DPH, je tudíž správný. Na tom nic nemění stěžovatelkou setrvale zmiňovaný text na fakturách. I pokud by bylo teoreticky možné text na faktuře vyhodnotit jako údaj o uplatnění zvláštního režimu, jak dovozuje stěžovatelka, pochybnosti, že dodávky stěžovatelce poskytla právě FARMOSI AUTO, by tím odstraněny nebyly.

IV. Závěr a náklady řízení

[20] Soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1, věta druhá, s. ř. s.). O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[21] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti nevznikly náklady nad rámec úřední činnosti.

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

V Brně dne 24. července 2023

JUDr. Pavel Molek
předseda senátu