ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Evy Šonkové a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobce: **Jiří Havelka,** se sídlem Náměstí 19, Křinec, zastoupeného Mgr. Ing. Janem Lerchem, advokátem se sídlem Bedřicha Smetany 167/2, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 1. 2019, č. j. 1836/19/5300-21443-712165, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 29. 3. 2022, č. j. 43 Af 7/2019-42,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] V této věci je předmětem sporu, zda žalobce splnil podmínky pro osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu.

[2] Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále „správce daně“) platebními výměry ze dne 25. 4. 2018, č. j. 2498660/18/2118-50521-203275 a č. j. 2523238/18/2118-50521-203275, vyměřil žalobci DPH za květen a červen 2016 ve výši 140.579 Kč a 327.659 Kč. Dodatečnými platebními výměry ze stejného dne, č. j. 2499120/18/2118-50521-203275,

č. j. 2499207/18/2118-50521-203275 a č. j. 2499292/18/2118-50521-203275, správce daně doměřil žalobci DPH za srpen, říjen a listopad 2016 ve výši 384.194 Kč, 1.766.578 Kč a 617.796 Kč a předepsal mu penále.

[3] Žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví (dále „rozhodnutí žalovaného“) zamítl žalobcovo odvolání a platební i dodatečné platební výměry potvrdil. Krajský soud v Praze (dále „krajský soud“) rozhodnutím označeným v záhlaví (dále „napadený rozsudek“) zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného.

II. Kasační stížnost žalobce a vyjádření žalovaného

[4] Žalobce (dále „stěžovatel“) nesouhlasil s nepřiměřenými požadavky, jež na něj kladli správce daně, žalovaný i krajský soud. U vývozů provedených v dubnu až srpnu 2016 předal zboží zahraničnímu dopravci najatému zahraničním odběratelem. Jeho řidiči prokazatelně hradili dodávky v hotovosti, teprve poté jim bylo zboží vydáno. Stěžovatel disponoval mezinárodními nákladními listy CMR pro vývoz zboží do jiného členského státu, smlouvou s polským odběratelem (společností Retus) a jeho výpisem z polského obchodního rejstříku. Stěžovatel neměl důvod pochybovat o tom, že zboží bude vyvezeno, navíc posléze obdržel potvrzené doklady CMR. Stěžovatel nemohl v ukrajinské evidenci ověřit, zda jsou vozidla skutečně evidována na deklarovaného dopravce a zda se jedná o autentické registrační značky vozidel, ani neměl přístup do polského obchodního rejstříku. Dopravce neměl důvod blíže prověřovat, neboť zboží vydal až po zaplacení kupní ceny v hotovosti. U vývozů za říjen a listopad 2016 byla situace obdobná, pouze dodávky nebyly hrazeny v hotovosti, nýbrž byla vystavena faktura v souladu s dodatkem č. 1 k rámcové smlouvě s polským odběratelem, uzavřeným po získání dobrých zkušeností ohledně jeho platební morálky a po neformálním upozornění zaměstnance správce daně týkajícím se příliš vysokého objemu plateb v hotovosti. Stěžovatel tedy vystavil daňové doklady v dobré víře, že zboží bude skutečně vyvezeno do jiného členského státu. Stěžovatel nedisponoval nástroji správce daně k podrobení svého odběratele přísnější kontrole a ověření některých údajů, ani neměl v době uskutečnění obchodu důvod nevěřit listinám, jež měl k dispozici; přesto je mu vytýkáno, že se nechoval dostatečně obezřetně. Zjištění správce daně, z nichž vyšli žalovaný a krajský soud, přitom byla učiněna až dlouho po vývozu zboží. Správce daně navíc zjistil, že za květen a červen 2016 polský odběratel přiznal pořízení zboží z jiného členského státu v hodnotě odpovídající předmětným dodávkám. Tento důkaz žalovaný ve svém rozhodnutí nezohlednil a krajský soud jej považoval za pouhou nepřímou indicii podporující tvrzení stěžovatele, přestože jím je vývoz zboží jasně prokázán. Navrhl napadený rozsudek zrušit.

[5] Žalovaný se ztotožnil s napadeným rozsudkem a odkázal na své rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Stěžovatel neprokázal oprávněnost osvobození uskutečněných plnění při dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“); předmětná zdanitelná plnění proto žalovaný posoudil jako plnění tuzemská s povinností přiznat daň podle § 21 odst. 1 téhož zákona. Svědecké výpovědi nepotvrdily převoz zboží k tomu zmocněným dopravcem. Pravdivost údajů na stěžovatelem podepsaných CMR listech, totožnost řidiče ani registrace

vozidla nebyla stěžovatelem jakkoli ověřována. Odběratel je nekontaktní, nebylo proto možné ověřit ani dodávky za květen a červen 2016 (odběratel navíc v roce 2016 nepřiznal žádné prodeje). Rámcová smlouva byla uzavřena s panem S., jenž však podle zápisu v obchodním rejstříku v době jejího uzavření již nebyl zástupcem polského odběratele. Dopravce PE HRYTSYSHCHE Y.V. uskutečnění přepravy dle předložených CMR listů popřel a uvedl, že na nich uvedené registrační značky vozidel ani otisknuté razítko mu nepatří. CMR listy za srpen 2018 navíc vůbec nebyly předloženy. Z knihy skladových pohybů a CMR listů za říjen a listopad 2016 navíc vyplynulo, že přestože mělo být uhlí naloženo pouze ve skladu Písečná, kvůli nedostatečným zásobám bylo třeba zásoby přeúčtovat z ostatních skladů stěžovatele, avšak dle předložených skladových evidencí se ani v jiných skladech v některých dnech nenacházel dostatek zboží. Uskutečnění hotovostních a bezhotovostních plateb není spornou otázkou.

[6] Podle žalovaného na stěžovatele nebyly kladeny nepřiměřené požadavky; v důsledku důvodných pochybností správce daně měl stěžovatel pouze prokázat svá vlastní tvrzení ohledně faktické přepravy zboží, což se mu nepodařilo. Nelze ani říct, že by jednal dostatečně obezřetně a v dobré víře (žalovaný odkázal na body 56 a 57 napadeného rozsudku a rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 5. 2022, č. j. 30 Af 34/2018-174). S ohledem na výše uvedené nejsou tvrzené rozdíly mezi jednotlivými zdaňovacími obdobími rozhodné. Žalovaný odkázal i na judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž vyplývá povinnost dodavatele prokázat, že jeho zahraniční odběratel je osobou povinnou k dani (např. rozsudek ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020-59); k problematice nekontaktnosti odběratele odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, a uvedl, že ji stěžovateli sice nelze klást k tíži, na jeho důkazním břemenu ohledně naplnění podmínek pro osvobození od DPH to však nic nemění. Navrhl kasační stížnost zamítnout.

[7] Stěžovatel v replice uvedl, že žalovaný ve svém vyjádření neoprávněně bagatelizoval správcem daně pořízené daňové přiznání odběratele za květen a červen 2016, jež prokazuje faktický dovoz stěžovatelova zboží, neboť v opačném případě by odběratel pro svá tvrzení neměl důvod. Není rozhodné, že se kvůli nekontaktnosti odběratele nepodařilo uskutečnění předmětných transakcí a faktický pohyb zboží ověřit.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[8] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná, není však důvodná.

[9] Stěžovatel tvrdil, že mu v souvislosti dodávkami uhlí do Polska vznikl nárok na osvobození od DPH podle § 64 odst. 1 zákona o DPH. Žalovaný ani krajský soud mu nepřisvědčili, neboť dle nich neprokázal faktické uskutečnění přepravy zboží do Polska, ani ohledně jeho dodání do jiného členského státu nebyl v dobré víře. Stěžovatel je přesvědčen, že na něj žalovaný i krajský soud kladli nepřiměřené nároky ohledně prokázání uskutečnění přepravy a osvědčení dobré víry a také neoprávněně bagatelizovali důkaz daňovým přiznáním polského odběratele (společnosti RETUS Sp. z o.o.), jenž za květen a červen 2016 přiznal pořízení zboží z jiného členského státu v hodnotě

odpovídající předmětným dodávkám. Stěžovatel tedy namítá vadu správního řízení spočívající v nesprávném hodnocení důkazů [§ 103 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále „s. ř. s.")].

[10] 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.* Podle odst. 5 téhož ustanovení *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*. Podle § 13 odst. 2 téhož zákona *dodáním zboží do jiného členského státu se pro účely tohoto zákona rozumí dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu*.

[11] Faktické uskutečnění přepravy zboží do jiného členského státu je jednou z podmínek, jež musí plátce daně prokázat, aby byl s uplatněním osvobození od DPH úspěšný (srov. např. rozsudky NSS ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 82/2019-42, body 18 až 22, a ze dne 16. 3. 2021, č. j. 3 Afs 149/2018-54, body 27 až 29, a judikaturu NSS a Soudního dvora EU tam uvedenou).

[12] Zmíněný § 64 odst. 1 zákona o DPH je výsledkem transpozice směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Ta nahradila původní směrnici Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně. K otázce výkladu jejích ustanovení týkajících se osvobození od DPH z titulu intrakomunitárního dodání zboží Soudní dvůr EU v krajským soudem zmíněném rozsudku ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-409/04, *Teleos plc a další*, bod 68, uvedl, 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 nepovede k účasti na takovém podvodu.*" Jinými slovy, „*osvědčí-li daňový subjekt svoji dobrou víru ohledně faktického dodání do jiného členského státu (ta bude z povahy věci odvislá zejména od toho, jakými důkazními prostředky daňový subjekt disponoval v době dodání), jsou orgány finanční správy oprávněny daňovému subjektu neuznat jím nárokované osvobození od daně, pouze pokud prokážou zapojení daňového subjektu do podvodného jednání*" (krajským soudem zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 82/2019-42, bod 27).

[13] Žalovaný i krajský soud přesvědčivě zdůvodnili svůj závěr, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně uskutečnění přepravy zboží do Polska (zejm. body 21 až 37 rozhodnutí žalovaného a body 44 až 50 napadeného rozsudku). Stěžovatel sice předložil CMR listy za většinu zdaňovacích období (krom srpna 2016), ukrajinský dopravce PE HRYTSYSHCHE Y.V. však popřel uskutečnění přepravy i pravost razítek na CMR listech otisknutých; nepatřila mu ani na nich uvedená lehká vozidla, jež ostatně nebyla

způsobilá přepravit deklarovanou hmotnost uhlí. Stěžovatel nevysvětlil ani rozpory mezi údaji ve skladových evidencích a na CMR listech – v místě dodání ve skladu Písečná se v říjnu a listopadu 2016 nenacházely dostatečné zásoby uhlí a dle zjištění správce daně je v některých případech nebylo možné dodat ani z dalších skladů stěžovatele. Daňové doklady a příjmové pokladní doklady nebyly pro uskutečnění přepravy samy o sobě dostatečně průkazné. Nepotvrdily ji ani svědecké výpovědi; stěžovatelův zaměstnanec Ing. P. J. nakládce zboží nikdy nebyl přítomen, jeho prokurista Ing. Petr Procházka byl sice přítomen první nakládce, o dopravce a přepravu se však nezajímal. Při ústním jednání dne 19. 8. 2016 stěžovatel uvedl, že se o přepravu blíže nezajímal a že hlavní pro něj bylo dostat zaplaceno; na výzvu správce daně ze dne 6. 2. 2017 sdělil, že totožnost řidičů ani registrační značky vozidel nebyly kontrolovány ani evidovány. Z daňového přiznání polského odběratele sice vyplynulo, že za květen a červen 2016 přiznal pořízení zboží v částce odpovídající částkám tvrzeným stěžovatelem, nikoliv však za srpen 2016; za říjen ani listopad 2016 daňové přiznání nepodal. Odběratel navíc v roce 2016 nepřiznal žádné prodeje a charakter jeho činnosti s dodávkami uhlí nekorespondoval (zabýval se prodejem *ready-made* společností a obchodní a jinou poradenskou činností v oblasti řízení). Z důvodu nekontaktnosti odběratele nebylo možné uskutečnění přepravy ověřit. Pochybnosti správce daně umocnila též skutečnost, že P. T. S. (jenž za odběratele uzavřel dne 11. 3. 2016 rámcovou smlouvu se stěžovatelem) byl již k 24. 2. 2016 vymazán z polského obchodního rejstříku jako předseda odběratelova představenstva; stěžovatel nevysvětlil, z jakého titulu pan S. smlouvu za odběratele uzavřel.

[14] Krajský soud dospěl ke správnému závěru, že žalovaný se při hodnocení stěžovatelem předložených důkazů nedopustil nezákonnosti; z odůvodnění jeho rozhodnutí je patrné, proč považoval CMR listy za nevěrohodné a smlouvu s odběratelem a jeho výpis z obchodního rejstříku za neprůkazné pro faktické uskutečnění přepravy uhlí. Stěžovatel nepředložil další důkazní prostředky, jimiž by správcem daně sdělované důvodné pochybnosti vyvrátil. Ohledně předložených příjmových pokladních dokladů a žalovaným opatřeného daňového přiznání odběratele za květen a červen 2016 lze souhlasit, že se jedná pouze o indicie, jež samy o sobě nejsou s to vyvrátit četné pochybnosti správce daně (bod 50 napadeného rozsudku). Nejvyšší správní soud proto souhlasí s krajským soudem, že na základě výše uvedeného nelze mít uskutečnění přepravy zboží do jiného členského státu za prokázané a že na stěžovatele nebyly kladeny nepřiměřené nároky.

[15] Dobrou víru stěžovatele ohledně faktického dodání zboží do jiného členského státu je ve smyslu zmíněného rozsudku NSS č. j. 9 Afs 82/2019-42 třeba posuzovat na základě *důkazních prostředků, kterými daňový subjekt disponoval v době dodání*, byť by se později ukázaly jako nepravdivé. Pouze na jejich základě lze totiž posoudit, zda stěžovatel *přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že dodání uvnitř Společenství, které provádí, jej nepovede k účasti na takovém* [daňovém] *podvodu* (zmíněný rozsudek SDEU C-409/04).

[16] Žalovaný i krajský soud řádně zdůvodnili, proč dle nich žalovaný neosvědčil svou *dobrou víru ohledně faktického dodání do jiného členského státu* (body 37 a 51 rozhodnutí žalovaného a body 51 až 58 napadeného rozsudku). Stěžovatel v době dodání zboží

disponoval především CMR listy (nikoliv však za srpen 2016), smlouvou s dodavatelem, jeho výpisem z obchodního rejstříku, daňovými doklady a příjmovými pokladními doklady. Nad rámec těchto bazálních kroků neučinil žádná další opatření, jimiž by mohl osvědčit svou tehdejší dobrou víru v to, že intraunijní dodání zboží jej nepovede k účasti na daňovém podvodu. Rozumně po něm bylo možné požadovat, aby podnikl alespoň nějaké kroky k ujištění se o osobě dopravce, totožnosti řidiče, vozidlech a souladu mezi registračními značkami a údaji na CMR listech. Stěžovatel CMR listy podepsal, přestože se o přepravu zboží nezajímal, ani neuvedl, že tím pověřil jinou osobu; o přepravu ani dopravce se prakticky nezajímali ani vyslechnutý prokurista a zaměstnanec. I přes sjednání dodací podmínky EXW přitom stěžovatel musel vědět, že bude v důsledku dodání zboží do jiného členského státu uplatňovat osvobození od DPH a že naplnění jeho podmínek bude muset v případě pochybností správce daně, jež v té době nemohl rozumně zcela vyloučit, prokázat; také nemohl rozumně mít za zcela vyloučenou možnost existence daňového podvodu. Stěžovatel také zpětně mohl zjistit, že pan S. v době uzavření rámcové smlouvy již nebyl předsedou odběratelova představenstva, načež mohl učinit kroky, jimiž by se ujistil, zda jsou obchody skutečně realizovány pro uvedeného odběratele.

[17] Krajskému soudu lze přisvědčit, že s ohledem na zjištěné okolnosti případu se stěžovatel nad rámec obdržení platby pouze pasivně spoléhal, že zboží bude do jiného členského státu skutečně přepraveno, aniž by učinil alespoň nějaká opatření k vyloučení účasti na daňovém podvodu (bod 56 napadeného rozsudku). Nejvyšší správní soud proto souhlasí s krajským soudem, že stěžovatel svou dobrou víru ohledně faktického dodání do jiného členského státu neosvědčil. Ani v této souvislosti na něj přitom nebyly kladeny nepřiměřené nároky.

IV. Závěr a náklady řízení

[18] Kasační stížnost není důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[19] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. září 2023

Mgr. Eva Šonková

pokračování

předsedkyně
senátu