



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Ivo Pospíšila a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **GKR HOLDING a.s.**, se sídlem Bolzanova 1679/3, Praha 1, zast. Mgr. Petrem Muchou, advokátem se sídlem Štěpánská 540/7, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 5. 2018, č. j. 23625/18/5300-21441-702127, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 1. 2019, č. j. 15 Af 47/2018 - 45,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 1. 2019, č. j. 15 Af 47/2018 - 45, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Dodatečnými platebními výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 28. 4. 2017, č. j. 1291976/17/2512-50524-508004, č. j. 1292408/17/2512-50524-508004, č. j. 1292716/17/2512-50524-508004, č. j. 1292882/17/2512-50524-508004, č. j. 1292999/17/2512-50524-508004, č. j. 1293079/17/2512-50524-508004, č. j. 1293149/17/2512-50524-508004, č. j. 1293872/17/2512-50524-508004, č. j. 1294066/17/2512-50524-508004, č. j. 1294285/17/2512-50524-508004, č. j. 1294367/17/2512-50524-508004, č. j. 1294433/17/2512-50524-508004, č. j. 1294535/17/2512-50524-508004, č. j. 1294641/17/2512-50524-508004, č. j. 1294804/17/2512-50524-508004, č. j. 1294855/17/2512-50524-508004, č. j. 1294883/17/2512-50524-508004, č. j. 1294976/17/2512-50524-508004, č. j. 1295037/17/2512-50524-508004, č. j. 1295072/17/2512-50524-508004, byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a sděleno penále za měsíce únor 2013 až březen 2014 a březen 2015 až srpen 2015 (dále jen „dodatečné platební výměry“).

[2] Rozhodnutím ze dne 24. 5. 2018, č. j. 23625/18/5300-21441-702127 (dále jen „napadené rozhodnutí“), žalovaný na základě odvolání žalobkyně změnil dodatečné platební výměry tak, že byl upraven okamžik splatnosti doměřené daně (ke dni jejího stanovení, jímž se rozumí den nabytí právní moci dodatečného platebního výměru), v ostatním zůstaly nezměněny.

[3] Žalobě proti napadenému rozhodnutí vyhověl Krajský soud v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 22. 1. 2019, č. j. 15 Af 47/2018 - 45 (dále jen „napadený rozsudek“), napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Dospěl k závěru, že správce daně nevznesl dostatečné pochybnosti ohledně naplnění zákonných předpokladů pro osvobození dodaného zboží od daně dle § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), tj. že zboží bylo skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu. Nepostačovalo, že předložené CMR listy v rozporu s tvrzeními žalobkyně uváděly, že odesílatelem zboží byla žalobkyně a místem nakládky její provozovna (dle žalobkyně dopravu zajišťoval její dodavatel), dále že v nich často chybí data nakládky nebo jsou neúplné, data převzetí a registrační značky vozidel většinou nejsou čitelné. Žalobkyně totiž v souladu s § 64 odst. 5 zákona o DPH doložila prohlášení pořizovatele zboží MAN-TECH Slovakia s.r.o. (dále jen „MAN-TECH“) o tom, že konkrétní zboží (označené výrobními čísly) podle konkrétní faktury (označené číslem a datem) bylo určeno a dodáno do jiného členského státu Evropské unie. Tím žalobkyně podle názoru krajského soudu unesla své důkazní břemeno, a bylo tak na správci daně, aby prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost těchto důkazních prostředků. Daňové orgány mohly zpochybnit věrohodnost předmětného prohlášení pořizovatele, pouze pokud by prokázaly, že osoba, která jej měla vydat, neexistuje, obchod byl pouze fiktivní, nemohl reálně nastat, resp. se vůbec neuskutečnil, případně že zboží neopustilo území České republiky, nebo jiný obdobně závažný nedostatek daného prohlášení. Tak však neučinily. Ani pochybnosti o tom, kdo objednal a zajistil přepravu, nejsou dostatečné k prokázání nevěrohodnosti písemných prohlášení pořizovatele podle § 64 odst. 5 zákona o DPH. Navíc žalobkyně poskytla dostatečné vysvětlení těchto nesrovnalostí.

II. Kasační stížnost a vyjádření

[4] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, kterou opírá o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[5] Stěžovatel úvodem kasační stížnosti shrnul východiska a podmínky pro přiznání nároku na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu, jakož i skutkový stav věci. Zdůrazňuje, že daňový subjekt je povinen prokázat všechna svá tvrzení, přičemž v tomto rozsahu nemá správce daně povinnost prokázat skutkový stav, ale co nejvíce se k němu přiblížit. Bylo na žalobkyni, aby prokázala, že předmětné plnění bylo osvobozeno od daně.

[6] Důvodné pochybnosti správce daně dostatečně vyjádřil v rámci Výzev k prokázání skutečností ze dne 18. 5. 2016 a 13. 6. 2016 a v rámci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění. Jedná se o následující pochybnosti: obchodování s vysokozdvížnými vozíky se vymyká běžné ekonomické činnosti žalobkyně; v průběhu daňového řízení bylo měněno tvrzení ohledně dopravy zboží; dle peněžních toků na bankovních účtech se mezi žalobkyní, společností BALKANCAR CZ s.r.o. (dále jen „BALKANCAR“), dodavatelem žalobkyně, a společností MAN-TECH (odběratel žalobkyně) jednalo o opakující se koloběh finančních prostředků; k úhradám docházelo v obráceném sledu a v odlišných částkách, než které jsou uvedeny na bankovních dokladech vystavených společností BALKANCAR, čímž bylo porušeno smluvní ujednání, že prodávající má zájem obchodovat i z důvodů případného financování svých pohledávek; v rámcové kupní smlouvě není specifikována lhůta splatnosti faktur; žalobkyně na vydaných fakturách neuvedla žádnou sankci za pozdní úhradu, zatímco její dodavatel ano; pan J. M. byl v předmětném období současně statutárním zástupcem dodavatele BALKANCAR, odběratele MAN-TECH i přepravce deklarovaného na CMR - CARGO Vrbičany a.s. (dále jen „spediční společnost“ či „CARGO“); bylo porušeno smluvní ujednání tím, že žalobkyně

pokračování

nepředložila vlastní objednávky, ale objednávky vystavené odběratelem MAN-TECH, a tím, že deklarované zboží fyzicky nepřebírala ani nedodávala, ani nepředložila protokol o předání a převzetí zboží; vstupem žalobkyně do dodavatelsko-odběratelského řetězce došlo k navýšení počtu dodavatelů a ke zvýšení ceny za zboží; nebyla stanovena kupní cena za zboží pořízené od dodavatele, ale pouze odměna žalobkyně odvíjející se od ceny dohodnuté mezi BALKANCAR a MAN-TECH; pro žalobkyni neplynou ze smlouvy žádné sankce či povinnosti týkající se případného nedodání zboží; CMR listy nebyly správně vyplněny – místem nakládky nemohla být adresa žalobkyně, adresa vykládky nekoresponduje s adresou sídla ani provozovny odběratele, je uveden nesprávný dopravce a nejsou uvedeny údaje o řidiči; dopravní prostředek, který měl zboží přepravovat, se ve dnech údajné přepravy nepohyboval na žádném z mýtných úseků; J. M. si nevzpomněl na žádného dopravce, který měl zboží převážet; nekontaktnost odběratele MAN-TECH.

[7] Stěžovatel proto nesouhlasí s krajským soudem, že prohlášení odběratele (které obsahovalo pouze čísla daňových dokladů s datem jejich vystavení a tvrzení, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, a podpis odběratele) bylo navzdory těmto pochybnostem relevantním důkazem o dodání zboží do jiného členského státu. Prohlášení neobsahovala přesné označení zboží, jak tvrdil krajský soud. U tří daňových dokladů bylo uvedeno chybné datum fakturace a obsahem prohlášení nebyl ani údaj o jejich vystavení a podepsání, místo určení dodání zboží ani označení dopravního prostředku. Byť žádný předpis nestanoví náležitosti prohlášení, předmětná prohlášení byla nepřesvědčivá s ohledem na další pochybnosti ohledně přepravy a nepravdivých údajů na CMR. Navíc písemná prohlášení byla podepsána J. M., jehož prostřednictvím byl celý řetězec propojen. Jednalo se tudíž o nevěrohodná prohlášení.

[8] Podle stěžovatele je prohlášení odběratele způsobilým důkazem jen za předpokladu, že odpovídá zjištěnému skutkovému stavu. V případě pochybností byla žalobkyně povinna prokázat existenci dobré víry, že se svým jednáním neúčastnila podvodu na DPH (v širším slova smyslu), což potvrdil i Nejvyšší správní soud (rozsudky ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, a ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012 - 45). Krajský soud tyto rozsudky (z nichž plyne, že prohlášení může být zpochybněno na základě obdobných skutečností, jak tomu bylo v daném případě) nevzal v úvahu a závěr, podle něhož mohly daňové orgány zpochybnit věrohodnost předmětného prohlášení pouze na základě vyjmenovaných závažných nedostatků, opřel pouze o jeden rozsudek.

[9] Pokud podle krajského soudu nebyla zpochybněna přeprava zboží na Slovensko, poukazuje stěžovatel na skutečnosti uvedené v bodě [37] napadeného rozhodnutí, které vzbuzují pochybnosti ohledně přepravy. Žalobkyní předestřený způsob uskutečnění předmětných obchodů nekoresponduje s doloženými důkazními prostředky, samotná rámcová smlouva byla spíše obecného charakteru a prokazatelně nebyla dodržována. Žalobkyně, která měla rozhodné skutečnosti osvětlit, často měnila svá tvrzení. To krajský soud zcela pominul.

[10] Krajský soud jako možný důvod uskutečnění obchodních transakcí se zapojením žalobkyně uvedl, že žalobkyně mohla vystupovat jako prostředník z čistě ekonomického či podnikatelského důvodu – diverzifikace dodavatele zboží třetí straně a financování pohledávek BALKANCARU. Stěžovatel k tomu uvádí, co může být cílem diverzifikace, přičemž žalobkyně nijak nespécifikovala, v čem v posuzovaných případech deklarovaná diverzifikace dodavatelů spočívá. Ze spojení užitého v rámcové kupní smlouvě lze dovodit, že se jedná o rozšíření počtu dodavatelů společnosti MAN-TECH. O zefektivnění provozního řetězce nelze hovořit, neboť vstupem žalobkyně došlo k navýšení počtu dodavatelů a zvýšení ceny za zboží. Nadto žalobkyně plnila pouze formální funkci (přijímala a vystavovala faktury a evidovala finanční prostředky od odběratele a dávala příkazy k úhradě za dodané zboží dodavatelí). Neměla přehled

o faktickém pohybu zboží, čímž porušila smlouvu. Dále se její odměna odvíjela od ceny mezi dodavatelem a odběratelem a nebyla stanovena cena za zboží od odběratele pro žalobkyni. Žalobkyně uhradila BALKANCARU dodané zboží až poté, co jí za dané zboží zaplatil MAN-TECH, tedy v obráceném sledu a v jiných částkách, než které jsou uvedeny na daňových dokladech vystavených BALKANCAREM. Podle smlouvy měl BALKANCAR zájem vstupem do tohoto obchodu financovat svoje pohledávky, fakticky však financoval MAN-TECH žalobkyni. Nadto se jednalo o stále se opakující koloběh peněžních prostředků mezi dodavatelem, žalobkyní a odběratelem. Nemohlo tak jít o ryze ekonomické či podnikatelské důvody uskutečněných obchodních transakcí. Nebylo prokázáno, že zboží bylo odesláno a přepraveno do jiného členského státu EU, a fyzicky tak opustilo území ČR. Správce daně proto neověřoval, zda pořizovatel zboží podal daňová přiznání a odvedl DPH. Využil informace o nekontaktnosti a neoznačeném sídle společnosti MAN-TECH získané při kontrole DPH u jiného daňového subjektu. To prohloubilo pochybnosti o dodání zboží, obzvláště za situace silného propojení dodavatele, odběratele a spediční společnosti v osobě J. M. Tato osoba musela znát podrobnosti daného obchodního případu, přesto byly správci daně předloženy rozporuplné důkazní prostředky. Pokud nebyla prokázána přeprava zboží do jiného členského státu, nemusel správce daně ověřovat podání daňového přiznání a odvedení daně pořizovatelem zboží.

[11] Stěžovatel má za to, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, které na ni přešlo, a krajský soud věc nesprávně posoudil. Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[12] Žalobkyně považuje napadený rozsudek za věcně správný. Krajský soud dospěl správně k závěru, že daňové orgány neunesly své důkazní břemeno, a nemohlo tudíž přejít na žalobkyni. Správce daně měl prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, správnost a průkaznost předložených listin. Téměř doslovně jako v žalobě rozebírá podmínky pro osvobození od daně podle § 64 odst. 1 zákona o DPH a dospívá k závěru, že v jejím případě byly splněny. Na společnost MAN-TECH bylo převedeno právo nakládat s majetkem jako vlastníkem na základě uzavřených kupních smluv a na základě skutečnosti, že závazek dodat zboží žalobkyně splnila, jak prokazují jednotlivé CMR listy, výpovědi jednatele MAN-TECH a zaplacení kupní ceny za zboží. Kromě toho se vztah mezi žalobkyní a odběratelem posuzuje podle českého právního řádu, podle něhož nabyla společnost MAN-TECH faktického panství nad zbožím na základě platných kupních smluv.

[13] Podle žalobkyně zboží bylo skutečně přepraveno na území Slovenska (tedy skutečně fyzicky a nikoliv dočasně opustilo území ČR), kde odběratel nabyl právo nakládat se zbožím. To plyne přímo z CMR listů a prohlášení odběratele. Nepřímo též z toho, že odběratel uhradil kupní cenu. Žalobkyně neshledává nic protiprávního na uzavřené rámcové kupní smlouvě. Je třeba zabývat se ekonomickou podstatou daných obchodních transakcí. Pokud by ji stěžovatel blíže zkoumal, zjistil by, že pro žalobkyni mají „hospodářskou kauzu, kterou je dosažení zisku za prodej zboží“, nikoliv uplatnění odpočtu DPH. Žalobkyně nakupovala za nižší cenu, než prodávala. Postupovala standardním způsobem a také jistila svá podnikatelská rizika – např. stanovením odlišné splatnosti u prodávajícího a kupujícího či účtováním ceny až po dodání zboží. Lichý je názor stěžovatele, že žalobkyně měla nejdříve uhradit cenu za zboží svému dodavateli a teprve poté očekávat platby od odběratele. Stejně tak nemá být žalobkyni kladeno k tíži, že nenesla žádné obchodní riziko. Stěžovatel byl povinen zabývat se účelem obchodů pro žalobkyni a měl tak učinit bez dedukcí o případných předchozích či následných transakcích.

[14] Dle žalobkyně je irrelevantní, zda zboží fyzicky viděla a dopravila, pokud měla adekvátní smluvní dokumentaci a vynaložila potřebnou míru ostražitosti vůči zahraničnímu odběrateli.

pokračování

Měla-li CMR listy a prohlášení odběratele, bylo to dostatečné, aby mohla vystavit daňový doklad za dodané zboží. Jestliže bylo zapláceno, je nepravděpodobné, že by odběratel zboží nepřevzal. Žalobkyně si ověřila, že odběratel existuje a je plátcem DPH a že zboží bylo dodáno do jiného členského státu. Jelikož vždy uhradila svému dodavateli konkrétní kupní cenu v příslušné výši, nemohlo být účelem obchodu vylákání odpočtu DPH. Její odběratel pak byl osobou registrovanou pro účely DPH.

III. Posouzení kasační stížnosti

[15] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou.

[16] Kasační stížnost je důvodná.

[17] Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH platí, že *[d]odání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované ke 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.* Odstavec 5 téhož ustanovení pak stanoví: *[d]odání 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.*

[18] Otázkou uplatňování osvobození od daně s nárokem na odpočet daně při dodání zboží do jiného členského státu se opakovaně zabývala judikatura Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudky 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 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, č. 2172/2011 Sb. NSS) i Soudního dvora EU (např. rozsudek ze dne 6. 4. 2006, ve věci č. C-245/04, *EMAG HandelEder OHG proti Finanzlandesdirektion für Kärnten*, rozsudek ze dne 16. 12. 2010, ve věci č. C-430/09, *Euro Tyre Holding BV proti Staatssecretaris van Financiën*, rozsudek ze dne 27. 9. 2012, ve věci C-587/10, *Vogtländische Straßen-, Tiefund Rohrleitungsbau GmbH Rodenisch*, či rozsudek ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-409/04, *Teleos plc a další*).

[19] Z právě citovaných rozhodnutí plyne, že aby byla transakce kvalifikována jako dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie, a mohl být tedy uplatněn nárok na osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH, musí být kumulativně splněny tři podmínky. Zboží musí být dodáno do jiného členského státu osobě registrované ke dani v jiném členském státě (1), zboží musí být odesláno (přepraveno) do jiného členského státu (2) a přeprava zboží musí být zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou (3). Jinými slovy musí dojít jednak k převedení práva nakládat jako vlastník s určitým hmotným majetkem, a jednak k odeslání nebo přepravě zboží prodávajícím nebo samotným pořizovatelem, nebo jejich jménem, do jiného členského státu, než ze kterého je zboží odesíláno. Základním znakem intrakomunitární operace je totiž fyzický pohyb zboží z členského státu dodání do jiného členského státu, tedy jeho skutečné přemístění mezi členskými státy (srov. zejména body 40 - 42 rozsudku ve věci *Teleos*).

[20] Prokázání splnění podmínek pro osvobození od daně při intrakomunitárním dodání zboží přitom leží na daňovém subjektu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu 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, či opětovně odkazovaný rozsudek Soudního dvora EU ve věci *Teleos*).

[21] V nyní posuzovaném případě bylo předmětem sporu naplnění druhé podmínky, tedy zda bylo zboží dodáno do jiného členského státu (na Slovensko) ve smyslu zákona o DPH. Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že faktické dodání zboží na Slovensko prokázala předložením CMR listů a prohlášením odběratele zboží. Nejvyšší správní soud však žalobkyni předložené důkazní prostředky (ve shodě se stěžovatelem) nepovažuje za dostatečné k prokázání, že předmětné zboží (vysokozdvížné vozíky) bylo fakticky dodáno do jiného členského státu.

[22] Nejvyšší správní soud nesdílí názor krajského soudu, že předložením prohlášení odběratele MAN-TECH žalobkyně unesla své důkazní břemeno ohledně prokázání faktického dodání zboží na Slovensko. Správce daně a žalovaný podrobně popsali všechny skutečnosti, které budily důvodné pochybnosti ohledně průběhu deklarovaných obchodních transakcí a skutečné přepravy zboží do jiného členského státu. Nejvyšší správní soud ověřil, že se jedná o skutečnosti, které jsou stručně shrnuty v rekapitulaci kasačních námitek v bodě [6] tohoto rozsudku. Některé zmíněné skutečnosti lze sice označit jednotlivě jako marginální a nelze z nich bez dalšího dovozovat pochybnosti o dodávkách zboží tak, jak bylo deklarováno v daňových dokladech, nicméně některé popsané skutečnosti vzbuzují vážnější pochybnosti a ve svém souhrnu pak i s těmi méně závažnými dokreslují celou situaci, která založila důvodné pochybnosti správce daně, že k dodání zboží na Slovensko fakticky nedošlo. Pokud tedy žalobkyně jednotlivě zlehčuje některé správními orgány vytýkané skutečnosti s tím, že z nich nelze nic vyvozovat k její tíži, nelze jí v tomto přisvědčit.

[23] Obecně lze se žalobkyní souhlasit, že CMR listy mají při prokazování dodání zboží (zvláště v situaci, kdy žalobkyně jako poslední dodavatel nezajišťovala přepravu zboží) zásadní váhu. Vypovídací hodnota CMR listu je totiž založena mimo jiné tím, že na jeho vyhotovení by měly spolupůsobit tři na sobě většinou nezávislé osoby, tj. prodejce, dopravce a kupující (viz rozsudky zdejšího soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, a ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018 - 42). V daném případě se však o spolupůsobení tří nezávislých subjektů nejednalo, jak bude uvedeno níže. Za zcela zásadní Nejvyšší správní soud považuje, že předložené CMR listy byly vyplněny v rozporu se skutečností a že se s těmito doklady o dodání zboží žalobkyně spokojila, přestože jí tato skutečnost musela být od počátku zřejmá. K nakládce zboží totiž mělo podle CMR listů docházet v provozovně žalobkyně, což nebylo pravdivé, neboť žalobkyně sama tvrdila, že zboží nikdy fyzicky neviděla a nebylo nakládáno u ní v provozovně. Z nákladních listů tak nevyplývá, kde došlo k nakládce zboží, dále pak ani to, jaké subjekty fakticky přepravu prováděly (neboť to nebyl přepravce, který listy vyplnil), ani kdo zboží fyzicky převzal. Tvrzení žalobkyně, že dodání a převzetí zboží prokázala CMR listy, které jsou vyplněny chybně a nedostatečně, je tak zcela nemístné. Za této situace si žalobkyně měla opatřit minimálně předávací protokoly o převzetí zboží na Slovensku konkrétní osobou (jejichž předložení žalobkyni navíc bylo uvedeno jako požadavek v rámcové kupní smlouvě mezi žalobkyní a dodavatelem BALKANCAR) a další doklady týkající se podrobností přepravy zboží na místo určení. Pokud tak neučinila a spoléhala se na nepravdivě vyplněné nákladní listy, přestože uplatňovala nárok na osvobození těchto dodávek od DPH, minimálně nejednala dostatečně obezřetně a nemohla mít dobrou víru, že k dodání do jiného členského státu skutečně došlo.

[24] Rozpory o skutečné přepravě zboží se pak nevyjasnily ani v rámci dokazování provedeného v průběhu daňové kontroly. Naopak se ještě tyto pochybnosti prohloubily. Žalobkyně měnila svá tvrzení, přičemž se rozcházela i s tím, co uváděl svědek J. M., který v rozhodné době působil jako statutární zástupce ve všech ostatních společnostech, jež se měly dodávek a přepravy zboží účastnit (za dodavatele BALKANCAR, odběratele MAN-TECH i spediční společnost, která vyplňovala CMR listy). Podle žalobkyně přepravu zajišťoval dodavatel

pokračování

prostřednictvím třetí strany (přepravce), podle J. M. odběratel, přičemž spediční společnost pouze zpracovávala dokumentaci podle údajů, které jí poskytl dodavatel. Jak trefně poukázal stěžovatel (a jak vyplývá z obsahu správního spisu), ani tento svědek, který působil u několika zúčastněných subjektů, nebyl schopen poskytnout bližší informace o faktickém dodání zboží a průběhu údajné přepravy na Slovensko.

[25] Pokud pak žalobkyně předložila správci daně prohlášení o dodání zboží na Slovensko, která bez uvedení data vystavení podepsal za odběratele J. M., jenž ke konkrétnímu průběhu přepravy nebyl schopen nic uvést, přičemž figuroval jako osoba zastupující dodavatele, odběratele i spediční společnost, jedná se o důkazy, které za daných okolností faktické dodání zboží na Slovensko prokázat nemohou a jde spíše o formální deklaraci dodávek stejné důkazní hodnoty jako faktury vystavené žalobkyní. Jakkoliv doložení dodání do jiného členského státu prohlášením odběratele přímo předpokládá zákon (§ 64 odst. 5 zákona o DPH), nejde o důkaz absolutní a s ohledem na všechny pochybnosti zjištěné správními orgány jej v tomto případě nelze považovat za věrohodný důkaz o faktuře dodávek. Nelze přitom přehlédnout, že předložená prohlášení obsahují pouze stejné údaje, jako jsou uvedeny na fakturách vystavených žalobkyní – číslo a datum vystavení faktury a totožné označení vysokozdvížných vozíků. Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že žalobkyně tímto neunesla své důkazní břemeno a nerozptýlila pochybnosti předestřené správcem daně a následně i vyplývající z dalšího průběhu dokazování (nekonkrétnost a rozpornost tvrzení svědků a žalobkyně, neexistence záznamů o průjezdu vozidla, kterým mělo dojít k přepravě zboží, přes mýtné úseky ve dnech, kdy bylo dle CMR listů zboží přepravováno, a další). Je přitom v zájmu daňového subjektu, aby si opatřil takové podklady, které mohou relevantním způsobem prokázat, že k dodání zboží do jiného členského státu skutečně došlo (srov. již odkazované rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, a ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018 - 42). Žalobkyně s ohledem na objektivní skutečnosti postupovala neopatrně a nezamezila tak možným daňovým únikům.

[26] Nadto z judikatury Nejvyššího správního soudu neplynou tak přísné požadavky na zpochybnění prohlášení, jak uvádí krajský soud. Rozsudek ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, se týká situace, kde daňový subjekt rovněž ke skutečnosti přepravy zboží do jiného členského státu předkládal prohlášení podle § 64 odst. 5 zákona o DPH a dále daňové doklady a písemné rámcové smlouvy o podmínkách nákupu. Orgány finanční správy však předestřely pochybnosti o faktuře přepravy do jiného členského státu a Nejvyšší správní soud konstatoval, že „*ani doklady se všemi náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH (tyto závěry jsou plně aplikovatelné rovněž na osvobození od DPH), není-li prokázáno, že k realizaci tvrzené skutečnosti fakticky došlo. Stěžovatel se proto mylí, usuzuje-li na unesení důkazního břemene tím, že předložil zákonem předvídané dokumenty (písemná prohlášení pořizovatelů zboží o dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie)*“. Odkazoval-li krajský soud na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 - 46, nelze z něj vyvodit, že by prohlášení odběratele zboží bylo možné zpochybnit jen na základě skutečností vyjmenovaných krajským soudem. Naopak, je nutné jej vykládat v kontextu ostatní ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (citované výše), dle které prohlášení není důkazem absolutním a musí odpovídat zjištěnému skutkovému stavu, aby bylo možné jej považovat za věrohodné a dostatečně průkazné (kromě již odkazovaných viz např. rozsudek ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014 - 49, či z poslední doby rozsudek ze dne 7. 5. 2019, č. j. 7 Afs 140/2018 - 31). Ve věci sp. zn. 5 Afs 83/2012 bylo totiž podstatné, že pochybnosti, které správní orgány předestřely, nijak nerozporovaly, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, a tedy nijak tím nebyla zpochybněna věrohodnost daňovým subjektem předložených prohlášení a jeho dobrá víra v jejich obsah. Skutkové okolnosti popsane shora jsou však v nyní posuzovaném případě zcela odlišné, a odkaz krajského soudu na předmětný rozsudek je tak nepřipadný.

[27] Z judikatury též vyplývá, že 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 (zejména rozsudek ve věci Teleos, na který následně navázala i judikatura Nejvyššího správního soudu). Proto se orgány finanční správy zabývaly i tím, zda žalobkyně byla či nebyla v dobré víře stran faktického uskutečnění dodání. Dospěly k závěru, že nikoliv, což nyní aprobejuje i Nejvyšší správní soud, podle něhož nebyla žalobkyně přinejmenším dostatečně obezřetná.

[28] Stěžovateli je nutno přisvědčit, že pochybnosti vyvolávají i okolnosti, za nichž žalobkyně do obchodního vztahu s BALKANCAREM a MAN-TECHEM vstoupila. Nejvyšší správní soud nerozporuje, že pro žalobkyni dané transakce jistě byly ekonomicky výhodné, což bylo také motivem vstupu do obchodního vztahu na její straně. Žalobkyně totiž fakticky nic nečinila (zboží nikdy neviděla, nekontrolovala jej, neprováděla přepravu atd.) a pouze vystavovala faktury a přeposílala peníze mezi dodavatelem a odběratelem, za což inkasovala 2 % z kupní ceny, kterou si dodavatel s odběratelem dohodl. Nenesla přitom žádné riziko, neboť platila za zboží dodavateli poté, co obdržela úhradu od odběratele. Z tohoto hlediska měly dané transakce jistý ekonomický smysl. Nicméně právě proto, že vstup do řetězce byl zjevně výhodný pouze pro žalobkyni a lze jen těžko vyvozovat důvod, proč byl BALKANCAR ochoten získat o 2 % nižší částku, než by mu příslušela při přímém obchodování s MAN-TECHEM (popřípadě proč byl MAN-TECH svolný platit o tuto částku více). Ekonomický smysl daných obchodů zde nelze hodnotit pouze z pohledu žalobkyně bez vazby na navazující transakce, jak se žalobkyně mylně domnívá. Právě zjevná nevýhodnost pro všechny ostatní subjekty v řetězci měla být pro žalobkyni signálem, že by měla být při obchodování obezřetná a zajistit si dostatečné doklady o dodávkách do jiného členského státu, jestliže hodlala uplatňovat nárok na osvobození od daně. To však žalobkyně neučinila. Nedbala ani zajištění dokladů, které měla podle smlouvy obdržet (předávací protokoly, které údajně předávala odběrateli spolu se zbožím, takže je ve skutečnosti nemohla ani nikdy vidět); nezjišťovala, kde bylo zboží naloženo, když obdržela nepravdivé CMR listy; nedbala, že dodavatel chtěl podle smlouvy prostřednictvím obchodního vztahu se žalobkyní dosáhnout rovněž financování svých pohledávek, avšak obchody probíhaly tak, že tento cíl nebyl vůbec plněn (žalobkyni není kladeno k tíži, že nenesla žádné obchodní riziko, ale že ani tato skutečnost – v kontextu s ostatními popsány – u ní nevedla k větší obezřetnosti); přistupovala laxně i k plnění dalších smluvních povinností (vystavování objednávek, neboť pouze přeposlala objednávku odběratele). To vše při provázanosti obou obchodních partnerů v osobě J. M. Pokud ten vystavil prohlášení o dodání zboží do jiného členského státu, nebylo za daných okolností dostatečně průkazné a žalobkyně se na něj nemohla spoléhat, když uplatňovala nárok na osvobození od DPH. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že žalobkyně nevynechala potřebnou míru ostražitosti vůči zahraničnímu odběrateli.

[29] Krajský soud vytýkal správním orgánům, že neproověřily, zda odběratel přiznal a odvedl daň na Slovensku. To však nebylo za zjištěných okolností nezbytné. Správce daně zjistil od slovenské daňové správy, že odběratel MAN-TECH je nekontaktní. Zejména ale s ohledem na shora popsané okolnosti nebylo podmínkou pro neuznání nároku na osvobození od DPH žalobkyně zjistit, zda odběratel přiznal a odvedl daň, když panovaly důvodné pochybnosti o faktickém dodání zboží na Slovensko a žalobkyně neunesla své důkazní břemeno.

IV. Závěr a náklady řízení

pokračování

[30] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že správce daně a žalovaný dostatečně prokázali pochybnosti o dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie, přičemž žalobkyně tyto pochybnosti nevyvrátila a neunesla tak důkazní břemeno směřující k tomu, aby mohl být uplatněn nárok na osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH.

[31] Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první, část věty před středníkem s. ř. s.); v něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[32] Krajský soud posléze v novém rozhodnutí o návrhu ve věci samé rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 27. června 2019

JUDr. Radan Malík
předseda senátu