



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Langáška (soudce zpravodaj), soudce JUDr. Filipa Dienstbiera a soudkyně Mgr. Barbory Berkové v právní věci žalobkyně: **PRORESTA, s.r.o.**, IČO 47541121, sídlem Evropská 678, Příbram, zastoupená JUDr. Jaroslavou Žákovou, advokátkou, sídlem Komenského nám. 289, Příbram, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. září 2018 č. j. 41695/18/5300-21441-711676, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 30. září 2019 č. j. 51 Af 3/2018 - 49

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost žalobkyně **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil dne 6. listopadu 2015 daňovou kontrolu žalobkyně na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden – prosinec 2013. Dle kontrolního zjištění žalobkyně neprokázala naplnění podmínek pro osvobození od DPH s nárokem na odpočet při dodání do jiného členského státu ve vztahu k dodání automobilu německé společnosti K. Lang Automobile GmbH, Karel Lang (dále jen „K. Lang Automobile“). Správce daně proto žalobkyni dodatečným platebním výměrem ze dne 25. července 2016 č. j. 3552579/16/2120-50521-201659 doměřil DPH za zdaňovací období červen 2013 ve výši 130 746 Kč a zároveň jí uložil povinnost uhradit penále ve výši 26 149 Kč.

[2] Rozhodnutím označeným v návětí žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru. Konstatoval, že předmětný automobil žalobkyně

dodala dne 28. června 2013 německému odběrateli K. Lang Automobile. Ještě v červnu roku 2013 tato německá společnost automobil prodala společnosti MASSAROSA INVEST s.r.o. (dále jen „MASSAROSA“). Tato společnost jej prodala společnosti LUKY Auto Export s.r.o. (dále jen „LUKY Auto“) a dne 5. srpna 2013 bylo vozidlo registrováno v České republice společností RAMULUS, a.s., která jej zakoupila právě od společnosti LUKY Auto. Počet kilometrů, které mělo vozidlo najeto v době, kdy jej kupovala společnost RAMULUS (150 km), neodpovídá vzdálenosti mezi provozovnou žalobkyně (Příbram), sídlem společnosti K. Lang Automobile (Marchetsreut) a sídlem společnosti MASSAROSA (Praha), ačkoli žalobkyně i zástupce společnosti K. Lang Automobile tvrdili, že automobil odjel od žalobkyně „*po vlastní ose na německých převozních značkách*“. V řetězci společností, které si mezi sebou automobil přeprodovaly, existuje personální propojení (bývalý prokurista společnosti K. Lang Automobile zná zástupce společnosti RAMULUS). Společnosti MASSAROSA a LUKY Auto se správcem daně nekomunikují. Společnost MASSAROSA v daňovém přiznání deklarovala pořízení zboží z jiného členského státu, avšak nepřiznala žádné dodání zboží s místem plnění v tuzemsku, ačkoli automobil měla prodat společnosti LUKY Auto. Z výpisu z účtu společnosti MASSAROSA nevyplývá, že by jí společnost LUKY Auto za automobil zaplatila, hotovostní platbu není u těchto společností možné ověřit. Na základě těchto skutečností žalovaný uzavřel, že žalobkyně prokázala dodání automobilu společnosti K. Lang Automobile, nikoli však to, že automobil byl skutečně převezen do jiného členského státu, což je podmínka pro osvobození od DPH. Faktura, kterou žalobkyně předložila a na níž je uvedeno, že „*zboží je přepraveno do jiného čl. státu EU*“, tuto skutečnost neprokazuje, neboť byla vystavena v době, kdy byl automobil ještě v České republice. Tento text nelze považovat za písemné prohlášení pořizovatele o přepravě zboží ve smyslu § 64 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Žalovaný dále shledal, že žalobkyně nebyla v dobré víře ohledně toho, že společnost K. Lang Automobile skutečně přepraví automobil do jiného členského státu. Samotné jednání žalobkyně se totiž odchylovalo od běžného postupu při prodeji nových vozidel (úhrada v hotovosti, bez zálohy, část kupní ceny byla zaplacená až den po odvezení vozidla pořizovatelem). Sama žalobkyně navíc v rámci daňového řízení správci daně sdělila, že má podezření na karuselový podvod. Žalobkyně tak nemohla nabýt oprávněného dojmu, že byly skutečně splněny hmotněprávní podmínky pro osvobození dodání zboží do jiného členského státu od DPH.

[3] Žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl Krajský soud v Praze (dále jen „krajský soud“) rozsudkem označeným v návěti. Přisvědčil žalovanému, že prohlášení na faktuře osvědčuje pouze záměr přepravit automobil do jiného členského státu, avšak nikoli to, že se tak skutečně stalo. Dále krajský soud poukázal na řadu rozporů ve zjištěném skutkovém stavu. Faktura byla vystavena dne 28. června 2013, úhrada kupní ceny v hotovosti měla proběhnout tento a následující den. Druhá platba tak měla proběhnout až po tvrzené přepravě automobilu do Německa, přičemž bývalý prokurista společnosti K. Lang Automobile, s nímž žalobkyně jednala, by se musel po přepravě vozidla vrátit do České republiky a provést ji. Zástupce žalobkyně navíc v průběhu daňového řízení uváděl rozdílné údaje o tom, kdy mělo být vozidlo předáno kupujícímu (jednou uvedl, že podle předávacího protokolu a po plné úhradě vozu, po druhé tvrdil, že ještě před podpisem předávacího protokolu a faktury). Výpověď bývalého prokuristy společnosti K. Lang Automobile Bc. D. J. byla plná nepřesností. Krajský soud označil za velmi neobvyklé, že by se předávací protokol podepisoval až po faktické přepravě automobilu do Německa, nemohlo jít ani o praxi běžnou mezi žalobkyní a společností K. Lang Automobile, neboť posuzovaná dodávka byla jejich jediným obchodem. Vysvětlení, jimiž se žalobkyně snažila uvedené nesrovnalosti ozřejmit, považoval krajský soud za nevěrohodná. Žalobkyně tedy nepředložila žádný doklad o tom, že automobil byl skutečně převezen do Německa. Zároveň nemohla být v dobré víře, že se neúčastní daňového podvodu, neboť si musela být vědoma, že faktura s prohlášením o přepravě zboží do jiného členského státu je

pokračování

v okamžiku podpisu nepravdivá, a žádným způsobem si nezajistila, že k přepravě skutečně dojde. Na závěr krajský soud přisvědčil žalobkyni, že automobil mohl být přepraven zpět do České republiky na podvalníku, což by vysvětlilo nízký počet najetých kilometrů, o této skutečnosti však žalobkyně nepředložila žádný důkaz. Ani zpochybnění údaje o najetých kilometrech by samo o sobě k osvobození žalobkyně od DPH nestačilo, neboť by nebylo prokázáno, že kilometry byly najety právě při cestě do Německa. Krajský soud proto uzavřel, že shromážděné důkazy buď nebyly schopné přepravu automobilu do Německa potvrdit, nebo byly nevěrohodné a vnitřně rozporné.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[4] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) včas kasační stížnost. Poukázala na § 64 odst. 5 zákona o DPH, který umožňuje prokázat dodání zboží do jiného členského státu *jinými důkazními prostředky*, mezi něž nepochybně patří i svědecké výpovědi zástupce stěžovatelky a bývalého prokuristy společnosti K. Lang Automobile Bc. D. J., který převezení automobilu do Německa potvrdil. Stěžovatelka považuje výpověď Bc. D. J. za prohlášení pořizovatele ve smyslu § 64 odst. 5 zákona o DPH. Odkázala na judikaturu Soudního dvora EU, z níž dovozuje, že by mohla být osobou povinnou k DPH jen tehdy, pokud by ji pořizovatel informoval, že automobil byl ještě předtím, než opustil stát dodání, dodán jiné osobě povinné k dani. K takové situaci však v projednávané věci nedošlo. Stěžovatelka má za to, že podklady, které předložila, dostatečně prokazují naplnění podmínek pro osvobození od DPH, a pokud správci daně vyvstaly pochybnosti o jejich pravosti, měl se zabývat dobrou vírou stěžovatelky, že se neúčastnila daňového podvodu. V tomto směru stěžovatelka namítla, že osobu pořizovatele řádně prověřila a prokázala, že pořizovatel zboží měl přidělené daňové identifikační číslo. Na faktuře vystavené společnosti K. Lang Automobile je zdůrazněna povinnost odběratele přiznat ve svém státě DPH. Stěžovatelka též upozornila, že v situaci, kdy je právo nakládat se zbožím jako vlastník převedeno na pořizovatele již v členském státě dodání, je možnost dodavatele prokázat přepravu do jiného členského státu závislá na skutečnostech, které se dozví od pořizovatele. V této souvislosti stěžovatelka odkázala na výpověď Bc. J. Stěžovatelka je přesvědčena, že technickým průkazem automobilu, souhrnným hlášením žalobkyně za červen 2013 a přiznáním k DPH společnosti LUKY Auto lze splnění podmínek pro osvobození od DPH prokázat.

[5] Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že v žalobě vyjádřila pouze obecný nesouhlas se závěry žalovaného, má naopak za to, že dostatečně vylíčila všechny rozhodné skutečnosti a poukázala na nesprávné závěry žalovaného. Krajský soud nepřihlédl k výpovědi Bc. D. J. ani k důkazům, které stěžovatelka navrhla. Stěžovatelka trvá na tom, že Bc. J. prokázal přepravu zboží do jiného členského státu i dobrou víru stěžovatelky při uzavírání předmětného obchodu. Ve svědeckých výpovědích nebyly dle názoru stěžovatelky žádné rozpory. Krajský soud sám uznal, že svědci vypovídali se značným časovým odstupem od posuzovaných událostí, přesto však označil jejich svědectví za ne zcela věrohodná. Krajský soud uvedl, že ve výpovědi Bc. J. byly nepřesnosti, aniž by je specifikoval. Stěžovatelka si takových nepřesností není vědoma. Z výpovědi Bc. J. nelze dovodit, že by se automobil přesouval „jen na oko“, svědek jednoznačně a věrohodně odpověděl na všechny otázky správce daně. Podpis předávacího protokolu až po faktické přepravě automobilu do Německa sice není běžnou praxí, v řízení však nebyl prokázán opak. V protokolu o převzetí vozidla společnost K. Lang Automobile potvrdila, že je koncovým uživatelem. Stěžovatelce není zřejmé, v čem krajský soud spatřuje rozpor ohledně úhrady kupní ceny – část byla zaplacená dne 28. června 2013, kdy byla rovněž vystavena faktura, zbytek následujícího dne. Stěžovatelka uzavřela, že splnila podmínky pro osvobození od DPH, rozhodnutí krajského soudu vnímá jako nezákonné a nespravedlivé.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že krajský soud správně vypořádal pouze obecně ty části žaloby, které postrádaly konkrétní argumentaci. K podstatě sporu se krajský soud vyjádřil komplexně. Žalovaný trvá na tom, že stěžovatelkou předložené doklady byly v daňovém řízení zpochybněny. Prohlášení na faktuře bylo podepsáno v době, kdy se automobil nacházel stále v České republice, tedy pouze do budoucna deklarovalo, že přeprava automobilu do jiného členského státu nejspíše nastane. Stěžovatelka však neprokázala, že se tak skutečně stalo. Až v případě, kdy by bylo prokázáno naplnění všech podmínek pro osvobození od DPH, popřípadě nebyla-li by nějaká naplněna, avšak stěžovatelka by byla v dobré víře, bylo by na místě zkoumat, zda nedošlo k podvodu na DPH. Žalovaný se snažil ověřit informace o převozu vozidla u jiných subjektů, některé z nich však již byly zcela nekontaktní. Výpověď Bc. D. J. nelze izolovat od ostatních důkazů a považovat ji za správnou bez ohledu na kontext. Časový odstup, který může způsobovat nepřesnosti ve výpovědi svědka, stěžovatelku nezabavuje důkazního břemene.

[7] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatelka uvedla, že v řízení bylo prokázáno, že předmětem obchodu mezi ní a společností K. Lang Automobile bylo nové osobní vozidlo. Zákon o DPH přitom rozlišuje „dodání zboží do jiného členského státu“ a „dodání nového dopravního prostředku do jiného členského státu“. Pořízovatel nového dopravního prostředku nemusí být registrován k dani v jiném členském státě. Stěžovatelka však splnění této podmínky nad rámec požadavku zákona prokázala. Stěžovatelka trvá na tom, že se v žalobě vyjádřila jednoznačně a že soud je povinen vypořádat všechny námitky, zejména v situaci, kdy žalobu zamítá. Žalovaný požaduje po stěžovatelce vystavení účetního dokladu v době, kdy se již předmětné vozidlo nachází v Německu. Dle názoru stěžovatelky však nelze požadovat, aby byla faktura vystavována se zpožděním. Stěžovatelka dále zdůraznila, že automobily běžně mění opakovaně vlastníky, což však první prodávající nemůže ovlivnit. Zopakovala, že krajský soud nevynechal rozpory mezi předloženými doklady a svědeckými výpověďmi. Dále uvedla, že souhrnné hlášení k DPH za měsíc červen 2013, v němž dodání automobilu deklarovala, nemohla vystavit dříve, než po uplynutí příslušného kalendářního měsíce, za nějž je podává, tedy v červenci 2013, kdy se již automobil nacházel v Německu. Při prokazování přepravy automobilu je stěžovatelka odkázána na tvrzení svého smluvního partnera, který v předávacím protokolu potvrdil, že je koncovým uživatelem. Prohlášení o dodání zboží do jiného členského státu učinil Bc. D. J. prostřednictvím svědecké výpovědi. Stěžovatelka podniká v oboru již řadu let a protiprávní uplatnění odpočtu DPH v jejím případě nemá logiku. Zopakovala, že závěry žalovaného o najetých kilometrech automobilu neobstojí. Stěžovatelka neměla žádnou pochybnost o tom, že automobil byl dopraven do Německa, další nakládání s ním nemohla ovlivnit.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud poté kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[9] Stěžovatelka v kasační stížnosti citovala řadu závěrů krajského soudu s tím, že se s nimi neztotožňuje, aniž by však proti nim postavila vlastní argumentaci. V tomto rozsahu lze kasační stížnost vypořádat nanejvýš se stejnou měrou obecnosti (k tomu srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. srpna 2010 č. j. 4 As 3/2008 - 78, č. 2162/2011 Sb. NSS). Krajský soud postupoval správně, pokud stejným způsobem naložil s podobně formulovanou žalobou a zaměřil se pouze na konkrétní, odůvodněné výtky stěžovatelky vůči rozhodnutí žalovaného. Povinnost soudů řádně svá rozhodnutí odůvodnit „nelze chápat tak, že musí být na každý argument strany podrobně reagováno. Na druhou stranu, jestliže jsou v projednávané věci vzneseny závažné právní argumenty, je třeba, aby se s nimi soud vypořádal“ (nálezn Ústavního soudu ze dne 17. prosince 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, N 225/51 SbNU 807;

pokračování

dále srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. února 2017 č. j. 6 Afs 27/2017 - 39 či ze dne 29. července 2019 č. j. 4 Afs 250/2018 - 65). Nejvyšší správní soud přitom konstatuje, že jádru sporu mezi stěžovatelkou a žalovaným – tedy otázce, zda stěžovatelka prokázala, že automobil, který prodala společnosti K. Lang Automobile, byl přepraven do Německa – se krajský soud věnoval v dostatečném rozsahu, a jeho rozhodnutí proto nelze považovat za nepřezkoumatelné. Stěžovatelka navíc neuvádí, které její námitky měl krajský soud pominout, a tím, že s důvody zamítavého rozsudku vede věcnou polemiku, vlastně potvrzuje, že rozhodnutí krajského soudu je přezkoumatelné.

[10] Nejvyšší správní soud dále připomíná, že *kasací stížnost není přípustná, opírá-li se [...] o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jebož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl* (§ 104 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)). V projednávané věci je nepřípustná podle citovaného ustanovení ta část argumentace předestřená v replice, v níž stěžovatelka poukazuje na rozdíl mezi dodáním zboží (obecně) podle § 64 odst. 1 zákona o DPH a dodáním nového dopravního prostředku podle odst. 2 tohoto ustanovení. Tuto argumentaci stěžovatelka v žalobě nevznesla, ačkoli jí v tom bezesporu nic nebránilo (nešlo například o reakci na novou argumentaci krajského soudu nad rámec odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí). Pro úplnost však Nejvyšší správní soud uvádí, že i kdyby tato námitka byla přípustná, nemohla by stěžovatelce přinést úspěch ve věci, neboť základní rozdíl mezi § 64 odst. 1 a odst. 2 zákona o DPH spočívá v tom, že dodání nového dopravního prostředku je osvobozeno od DPH i tehdy, není-li příjemce plnění registrován k dani v jiném členském státě. V obou případech je však nutné, aby šlo o *dodání do jiného členského státu*, tedy o *dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu* (§ 13 odst. 2 zákona o DPH), což je právě to, co je mezi účastníky řízení sporné.

[11] Nejvyšší správní soud tedy bude nadále odkazovat na § 64 odst. 1 zákona o DPH, který na věc aplikoval žalovaný i krajský soud (navíc k tomu, zda byl automobil, který stěžovatelka prodala společnosti K. Lang Automobile, nový, se doposud nevedlo žádné dokazování). Podle tohoto ustanovení je osvobozeno od DPH s nárokem na odpočet daně *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* (s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně). Jak vyplývá z výše citovaného § 13 odst. 2 zákona o DPH, aby šlo o dodání do jiného členského státu, musí být zboží skutečně odesláno nebo přepraveno, musí tedy fyzicky opustit území členského státu dodání (rozsudek Soudního dvora EU ze dne 27. září 2007 ve věci C-409/04 *Teleos a další*).

[12] Dodání zboží do jiného členského státu jako podmínku pro osvobození plnění od DPH s nárokem na odpočet prokazuje daňový subjekt (§ 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád). Podle § 64 odst. 5 zákona o DPH lze dodání do jiného členského státu prokázat *písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky*.

[13] Jelikož je § 64 odst. 1 zákona o DPH implementací čl. 138 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), je na tomto místě vhodné připomenout závěry Soudního dvora EU týkající se prokazování dodání zboží do jiného členského státu (některé z nich byly vysloveny k nyní již neúčinné šesté směrnici Rady 773/388/ES ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně; právní režim osvobození dodání do jiného členského státu

od DPH je však stále stejný – viz bod 28 rozsudku Soudního dvora ze dne 18. listopadu 2010 ve věci C-84/09 X).

[14] V rozsudku ze dne 16. prosince 2010 ve věci C-430/09 *Euro Tyre Holding* Soudní dvůr konstatoval, že „v případě, kdy pořizovatel získá právo nakládat se zbožím jako vlastník v členském státě dodání a sám obstarává jeho přepravu do členského státu určení, jak k tomu dochází v případě dodání, která jsou podmíněna odběrem zboží ve skladu dodavatele, musí být v co možná největší míře zohledněny záměry kupujícího v okamžiku porřízení, jsou-li podpořeny objektivními poznatky“. K prokazování splnění podmínek pro osvobození od DPH pak Soudní dvůr uvedl, že „i když je zásadně na dodavateli, aby prokázal, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, platí, že za okolností, kdy je právo nakládat se zbožím jako vlastník převedeno na pořizovatele na území členského státu dodání a kdy je na tomto pořizovateli, aby zboží odeslal nebo přepravil mimo členský stát dodání, závisí důkaz, který je dodavatel schopen předložit daňovým orgánům, hlavně na skutečnostech, které se za tímto účelem dozví od pořizovatele. Z judikatury Soudního dvora sice vyplývá, že je v takovém případě legitimní požadovat, aby dodavatel jednal v dobré víře a přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že plnění, které provádí, jej nepovede k účasti na daňovém úniku. Jakmile však dodavatel splnil své povinnosti ohledně důkazu o dodání uvnitř Společenství, přestože pořizovatel nesplnil smluvní povinnost odeslat nebo přepravit zboží z členského státu dodání, měl by být v tomto členském státě považován za osobu povinnou uhradit DPH pořizovatel“.

[15] Později, v rozsudku ze dne 6. září 2012 ve věci C-273/11 *Mecsek-Gabona* Soudní dvůr rozhodl, že dodavateli lze odeprít osvobození od DPH při dodání uvnitř Společenství přesto, že si dodavatel ověřil daňové identifikační číslo přidělené odběrateli v jiném členském státě, zboží bylo odvezeno nákladními vozy registrovanými v zahraničí a dodavatel obdržel od pořizovatele z poštovní adresy ze zahraničí nákladní listy potvrzující přepravu do jiného členského státu, „je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že prodávající nesplnil důkazní povinnosti nebo že věděl nebo měl vědět, že plnění, které uskutečnil, bylo součástí daňového úniku, jehož se dopustil pořizovatel, a nepřijal veškerá opatření, která po něm mohla být rozumně požadována k zabránění jeho vlastní účasti na tomto daňovém úniku.“

[16] V již citovaném rozsudku *Teleos* Soudní dvůr konstatoval, že po dodavateli lze požadovat, „aby přijal veškerá opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu [...] Okolnosti, že dodavatel jednal v dobré víře, že přijal všechna opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, a že je vyloučena jeho účast na podvodu, tudíž představují důležité skutečnosti pro určení možnosti uložit tomuto dodavateli povinnost zaplatit DPH a posteriori.“ Proto „jakmile dodavatel splnil své povinnosti ohledně důkazu dodání uvnitř Společenství, ačkoliv pořizovatel nesplnil smluvní povinnost odeslat nebo přepravit zboží z členského státu dodání, musí být v tomto členském státě považován za osobu povinnou k DPH pořizovatel.“ Dodavateli, který jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující *prima facie* jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství (EU), tak nelze uložit 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.“

[17] Podobně Nejvyšší správní soud zastává stanovisko, že „daňový subjekt, jehož tíží důkazní břemeno, musí své obchodní aktivity přizpůsobit konkrétním podmínkám tohoto rizika [...] Obecně může být příkladem přijetí dostatečných opatření např. situace, kdy se dodavatel, předtím než vstoupí do obchodních vztahů s pořizovatelem, přesvědčí o jeho důvěryhodnosti - např. prověřením jeho daňového identifikačního čísla, zápisu do obchodního rejstříku a solventnosti, a vyžádá si informace také o přepravci zboží od dodavatele k příjemci. [...] Nepřímým důkazem (byť se nemůže jednat o důkaz jediný), že bylo zboží skutečně vyvezeno z členského státu dodání, může být také daňové příznání, které pořizovatel podá ve státě určení a které se týká daného zboží.“

pokračování

Na druhé straně nelze zapomínat na povinnost dodavatele učinit vše, co je v jeho moci, aby zajistil řádné provedení dodání zboží uvnitř Společenství. Pokud smluvně přenechá přepravu zboží do jiného členského státu pořizovateli, může nést případné následky nesplnění této povinnosti ze strany pořizovatele [...] Písemné prohlášení o přepravě zboží do jiného členského státu (§ 64 odst. 5 zákona o DPH) je tedy jistě relevantním důkazem, stěžovatel se však mylí, pokud jej považuje za důkaz jediný a absolutní. Takový výklad by prakticky znemožnil ověření skutečností, z nichž dané osvobození od daně z přidané hodnoty vychází.“ Písemné prohlášení odběratele o přepravě zboží je tedy způsobilým důkazem jen za předpokladu, že odpovídá zjištěnému skutkovému stavu. V případě pochybností je prodávající povinen prokázat existenci dobré víry, že se svým jednáním neúčastnil daňového podvodu, tedy např. že v rámci svých obchodních aktivit přijal dostatečná opatření bránící riziku možného daňového podvodu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. července 2010 č. j. 8 Afs 14/2010 - 195). Osvědčí-li daňový subjekt dobrou víru ohledně faktického dodání do jiného členského státu (což bude z povahy věci záviset na důkazních prostředcích, jimiž daňový subjekt v době dodání disponoval), lze mu odeprít osvobození od DPH pouze, pokud správce daně prokáže zapojení daňového subjektu do podvodného jednání (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. června 2019 č. j. 9 Afs 82/2019 - 42).

[18] Krajský soud tedy správně dovodil právní normu, naplněním jejíž dispozice se měl zabývat, tedy že ve smyslu § 64 odst. 1 ve spojení s § 13 odst. 2 zákona o DPH je podmínkou pro osvobození prodeje daného automobilu od DPH, resp. vznik nároku na odpočet, jeho skutečné dodání (skutečné přepravení nebo odeslání, v daném případě převezení) do Německa a že je povinností stěžovatelky, aby to prokázala, příp. aby prokázala, že byla v dobré víře o tom, že k dodání došlo. Odpověď na tuto otázku, tedy zda důkazy poskytnuté stěžovatelkou uvedené skutečnosti prokazují, však již leží v rovině skutkové. Přitom jádro kasačních námitek stěžovatelky směřuje právě do skutkových závěrů krajského soudu, resp. do hodnocení jím provedených důkazů. Nejvyšší správní soud v této souvislosti zdůrazňuje, že je to především krajský soud, který je oproti kasačnímu Nejvyššímu správnímu soudu soudem nalézacím a je povolán zhodnotit napadené správní rozhodnutí v tzv. plné jurisdikci, včetně otázek skutkových, o nichž si sám učiní úsudek. Intervence ze strany kasačního soudu je v tomto ohledu výjimečná a omezuje se na vady řízení a dokazování ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. [viz např. rozsudek č. j. 6 As 256/2016 - 79 z 1. března 2017, bod 21, rozsudek č. j. 6 Afs 94/2018 - 52 z 30. května 2018, bod 25, rozsudky z 20. prosince 2018 č. j. 6 Afs 283/2018 - 39, bod 9, č. j. 6 Afs 295/2018 - 39, bod 5 a 6 Afs 306/2018 - 40, bod 13, rozsudek č. j. 6 Afs 354/2018 - 23 z 13. února 2019, bod 9, a jiné). Žádné takové vady Nejvyšší správní soud nezjistil.

[19] Nejvyšší správní soud se v první řadě zabýval tím, zda obстоjí závěr krajského soudu, že výpověď Bc. D. J., bývalého prokuristy společnosti K. Lang Automobile, nelze považovat za prohlášení o přepravě zboží do jiného členského státu ve smyslu § 64 odst. 5 zákona o DPH. Citované ustanovení výslovně stanoví, že musí jít o prohlášení *písemné*. Stěžovatelčinu konstrukci, že oním prohlášením je protokol o výpovědi Bc. J., nelze přijmout – protokol je pouze zachycením obsahu výpovědi, samotné prohlášení však proběhlo ústní formou. Navíc, o prohlášení pořizovatele nemůže jít proto, že v době, kdy pan J. vypovídal, již společnost K. Lang Automobile nezastupoval, tato společnost ani neexistovala – zanikla v roce 2015, jak zjistil správce daně. Krajský soud tedy na tuto otázku odpověděl správně. To však neznamená, že výpověď Bc. J. je bezvýznamná, stále jde o (jiný) důkazní prostředek.

[20] Prohlášením pořizovatele není ani text na faktuře, kterou stěžovatelka vystavila společnosti K. Lang Automobile („zboží je přepraveno do jiného čl. státu EU“). V první řadě, tuto fakturu vyhotovila stěžovatelka – jde tedy spíše o prohlášení stěžovatelky, nikoli německé společnosti. Dále, jak vyplývá přímo z textu § 64 odst. 5 zákona o DPH, prohlášení pořizovatele

musí osvědčovat, že zboží *bylo* přepraveno do jiného členského státu, musí tedy být vystaveno až v době, kdy je již přeprava ukončena. Stěžovatelka však fakturu vystavila dne 28. června 2013, tedy ve stejný den, kdy mělo k přepravě dojít a kdy se tedy vozidlo nacházelo s největší pravděpodobností stále na území České republiky, jak správně dovodil krajský soud. To, že měla být faktura podepsána až po přepravě vozidla do Německa, nebylo v daňovém řízení prokázáno, jak vyplývá z následujícího odstavce.

[21] Zákon o DPH umožňuje prokázat dodání zboží do jiného členského státu i jinými důkazními prostředky než prohlášením pořizovatele či zmocněné třetí osoby. Stěžovatelka se v tomto směru opírá především o své vlastní vyjádření v rámci daňového řízení a o výslech Bc. D. J., bývalého prokuristy společnosti K. Lang Automobile. Nejvyšší správní soud se však ztotožňuje s krajským soudem v tom, že výpověď Bc. J. přepravu vozidla do Německa neprokazuje. Stěžovatelka má sice pravdu, že krajský soud několikrát obecně odkázal na nepřesnosti ve výpovědi Bc. J., aniž by je specifikoval, avšak vzhledem k tomu, že se tato výpověď v klíčových okolnostech rozchází s tvrzeními jednatele stěžovatelky, to nepředstavuje závažnější vadu v úvahách krajského soudu. Jediné, na čem se Bc. J. a jednatel stěžovatelky shodli, totiž bylo, že automobil měl být přepraven do Německa s převozními registračními značkami patřícími společnosti K. Lang Automobile. Naopak, každý z nich uváděl odlišné údaje ohledně platby za automobil (Bc. J. uvedl, že platba proběhla vkladem na bankovní účet stěžovatelky jménem společnosti K. Lang Automobile, nebo převodem, zatímco jednatel stěžovatelky tvrdil a dokládal, že platba proběhla dvěma splátkami v hotovosti) a předání dokumentů (jednatel stěžovatelky uváděl, že faktura a předávací protokol byly podepsány až po převozu automobilu, Bc. J. oproti tomu tvrdil, že nějaké dokumenty podepisoval v den, kdy automobil odvážel). Ačkoli lze obecně přijmout námitku stěžovatelky, že s delším časovým odstupem si již svědek ani její jednatel nemuseli vybavovat veškeré podrobnosti, v projednávané věci stěžovatelka tvrdila, že za automobil přijala dvě hotovostní platby, a to v den, kdy měl Bc. J. automobil odvézt, a den následující. Nejvyšší správní soud přitom považuje za pravděpodobné, že pokud by se Bc. J. vracel z Německa do České republiky, aby zaplatil druhou část kupní ceny, pravděpodobně by si to pamatoval, neboť jde o poměrně neobvyklý postup. Totéž platí pro tvrzený podpis faktury a předávacího protokolu až po přepravě vozidla do Německa.

[22] Z toho vyplývá, že stěžovatelka nepředložila důkaz prokazující, že vozidlo, které prodala společnosti K. Lang Automobile, bylo skutečně přepraveno do Německa. S ohledem na požadavky vyplývající z výše citované judikatury (především rozsudku *Euro Tyre Holding*) se dále Nejvyšší správní soud zabýval tím, zda mohla být stěžovatelka v dobré víře, že její zákazník přepravu provede. I v tomto směru Nejvyšší správní soud po zvážení všech okolností případu přisvědčil krajskému soudu. Ačkoli by bylo možné text na faktuře považovat za okolnost, která mohla ve stěžovatelce vyvolat oprávněné očekávání, že Bc. J. automobil převezde do Německa, řada nejasností týkající se časové posloupnosti ve vystavení a podepsání dokumentů, předání automobilu a placení kupní ceny (viz předchozí odstavec), které stěžovatelka žádným způsobem nevysvětlila, její dobrou víru vylučuje. Navíc, i kdyby se verze předestíraná stěžovatelkou (že vozidlo bylo skutečně zapláceno ve dvou hotovostních platbách, z nichž jedna proběhla až po převozu vozidla do Německa, a že předávací protokol a faktura byly podepsány až den po faktickém předání vozidla zákazníkovi), prokázala, stále by šlo o velmi nestandardní průběh obchodu mezi stěžovatelkou a společností K. Lang Automobile, jehož smysl stěžovatelka nevysvětlila (v podrobnostech viz odst. 28 rozsudku krajského soudu). Ani v takovém případě by nebylo možné uzavřít, že stěžovatelka jednala v dobré víře.

[23] Nejvyšší správní soud nicméně musí poněkud korigovat závěry krajského soudu a žalovaného, co se týče dalšího obchodování s předmětným automobilem. Nekontaktnost společností, které se podílely na dodání automobilu konečnému zákazníkovi, stejně

pokračování

jako podezření, že jedna z nich neodvedla DPH tak, jak měla, jsou okolnosti, které by mohly svědčit o podvodu na DPH. Nejvyšší správní soud nicméně setrvale judikuje, že existenci podvodu na DPH prokazuje správce daně a nelze přenášet důkazní břemeno za účelem vyvrácení podezření na podvodné jednání na daňový subjekt (srov. zejména rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. října 2016 č. j. 6 Afs 170/2016 - 30 či ze dne 21. prosince 2016 č. j. 6 Afs 147/2016 - 28). Dále, stěžovatelka nebyla povinna prokazovat průběh dalšího obchodování s vozidlem, neboť po daňovém subjektu není možné požadovat, „aby prokazoval skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu a jež nemůže, ať již z důvodů zákonných překážek, anebo z důvodu faktického stavu věci, zjistit a ověřit, pokud prokázal obsahem svých povinných evidencí, jakož i záznamem faktické realizace služby, že zdanitelné plnění spočívající v poskytnutí služby samo o sobě bylo dodáno a že bylo i zapláceno“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. května 2005 č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, obdobně srov. rozsudky ze dne 25. března 2005 č. j. 5 Afs 131/2004 - 45 či ze dne 7. února 2007 sp. zn. 5 Afs 58/2006). Krajský soud tudíž stěžovatelce neoprávněně vytýkal, že o přepravě automobilu mezi společnostmi K. Lang Automobile, MASSAROSA, Luky Auto a RAMULUS nepředložila žádný důkaz. Na druhou stranu jí neprokázání této okolnosti nepřičítal k tíži. Tato výtka proto nic nemění na celkově správném závěru krajského soudu, že stěžovatelka neprokázala skutečnou přepravu automobilu do Německa ani to, že byla v dobré víře, že tato přeprava proběhla.

IV. Závěr a náklady řízení

[24] Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji ve smyslu § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. Rozhodl tak bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[25] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla úspěch ve věci, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti, a náhrada nákladů řízení se jí tudíž nepřiznává.

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

V Brně dne 20. února 2020

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu