



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže a soudkyň Mgr. Věry Jachurové a Mgr. et Mgr. Lenky Bahýřové, Ph. D. v právní věci:

žalobce: **I. O., s.r.o.**, IČO:
se sídlem
proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Brno, Masarykova 31

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 8. 2016 č.j. 36305/16/5300-22442-711359

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou u Krajského soudu v Brně, která byla následně postoupena Městskému soudu v Praze jako soudu místně příslušnému k jejímu projednání, se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 18. 11. 2015 č.j. 6934854/15/2005-53522-110664 (dále jen „rozhodnutí finančního úřadu“). Rozhodnutím finančního úřadu bylo částečně vyhověno odvolání žalobce a změněna výše daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2013 původně doměřené žalobci dodatečným platebním výměrem č.j. 1456125/15/2005-52521-109659 ze dne 12.3.2015 v částce 129.780,- Kč na částku 65.774,- Kč.

2. Žalovaný v napadeném rozhodnutí shrnul skutkový stav a uplatněné odvolací důvody. Konstatoval, že předmětem sporu je posouzení, zda žalobce doložil, že dodání potravinářského oleje odběrateli XXX (dále jen „odběratel“) skutečně naplnilo podmínky intrakomunitárního dodání podle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) a zda žalobce tato plnění osvobodil od DPH na výstupu oprávněně. Konkrétně se jednalo o dvě dodávky potravinářského oleje podle faktur č. 1/10/2013 a 2/10/2013. K předmětným dodávkám žalobce v daňovém řízení doložil kupní smlouvu ze dne 14. 10. 2013. Den plnění byl sjednán na 14. 10. 2013, zboží mělo být odebráno v nájemním skladu žalobce v České Třebové a odběratel měl zajistit přepravu zboží do města Győr v Maďarsku. Žalobce odkázal na šetření, které u něj provedla celní správa. Z protokolu o místním šetření, které celní správa provedla, vyplynulo, že zásilka oleje nakoupeného z Běloruska byla dne 4. 10. 2013 propuštěna do celního režimu „volný daňový oběh“ a jejím příjemcem byl žalobce. Na základě vyjádření žalobce byl olej po propuštění do volného oběhu dočasně uskladněn v nádrži v České Třebové a dne 14.10.2013 byl prodán odběrateli. Žalobce nakoupil olej jako polotovar za účelem jeho dalšího prodeje ke zpracování a nebylo mu známo, k jakému účelu byl olej po prodeji použit. Žalovaný se ztotožnil s právním hodnocením prvostupňového správce daně, že žádný z žalobcem předložených důkazních prostředků není s to doložit, že potravinářský olej byl skutečně odeslán nebo přepraven do jiného členského státu a že v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy fyzicky opustil území tuzemska, tedy že při jeho dodání byly splněny veškeré podmínky pro uplatnění nároku na osvobození od DPH podle ustanovení § 64 zákona o DPH. Zdůraznil, že kupní smlouva a faktury nejsou způsobilé prokázat faktickou stránku věci, konkrétně to, že ujednání o přepravě do jiného členského státu obsažené v kupní smlouvě bylo reálně naplněno a že potravinářský olej opravdu opustil území České republiky. Přepravu z tuzemska do jiného členského státu neprokazují ani doklady získané od celní správy a Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj – Územního pracoviště Brno III. Za potřebný důkaz o přepravě zboží nelze považovat ani korespondenci ze dne 13. 10. 2013 a 21. 11. 2015. Předmětná korespondence obsahuje dohodu o dodání oleje odběrateli a žádost o dodatečný podpis kupní smlouvy a faktur č. 1/10/2013 a 2/10/2013. Žalovaný podotkl, že tvrzení žalobce o tom, že jednal s panem A. V. (dále jen „pan A. V.“) jako zprostředkovatelem odběratele zůstala pouhým nepodloženým tvrzením, neboť žalobce k prokázání vztahu pana A. V. a odběratele nedoložil žádný důkazní prostředek. E-mailová komunikace, která je datovaná ještě před uzavřením kupní smlouvy a před datem dodání uvedeným na fakturách a jež navíc neobsahuje žádné údaje, z nichž by vyplývalo, že olej bude následně odběratelem přepraven do jiného členského státu, takovým důkazním prostředkem být nemůže. Žalovaný akcentoval, že důkazní břemeno ohledně prokázání splnění podmínek osvobození dodání zboží od daně podle § 64 zákona o DPH nese daňový subjekt. Poukázal rovněž na skutečnost, že přestože žalobce uvedl, že předkládal důkazní materiál o řádném prodeji zboží na Slovensko, dle ujednání v kupní smlouvě mělo být zboží přepraveno do Maďarska. Neztotožnil se s tvrzením, že žalobce doložil doklady potvrzující úhradu potravinářského oleje odběratelem. Dle údajů uvedených na fakturách byla fakturovaná částka v celkové výši 504.400,- Kč splatná dne 14. 10. 2013 a měla být uhrazena na bankovní účet žalobce. Z bankovních výpisů, které měl žalovaný k dispozici, však v období od října roku 2013 do dubna roku 2014 nebyla zřejmá žádná úhrada předmětných faktur odběratelem. Žádný jiný důkazní prostředek potvrzující úhradu potravinářského oleje odběratelem žalobce nedoložil.

3. V žalobě proti napadenému rozhodnutí žalobce uvedl, že u dodávky technického oleje odběrateli XXX bylo doloženo dodání tohoto zboží do jiného členského státu, a tedy splnění podmínek podle § 64 zákona o DPH. To samé proběhlo i v případě potravinářského oleje, o němž žalobce deklaroval, že jej dodal slovenskému odběrateli XXX. Důkazní prostředky byly předloženy, přesto prvostupňový správce daně setrval na svém právním názoru, že tato plnění je třeba posoudit jako tuzemská zdanitelná plnění s povinností přiznat daň na výstupu podle § 21 odst. 1 zákona o DPH, což je neoprávněné tvrzení a popírá pravdivost tvrzení žalobce. Žalobce prohlásil, že zboží bylo vyvezeno z České republiky a pokud nebude toto tvrzení vzato jako fakt, bude se domnívat, že je účelové s cílem poškodit jej a zničit tak konkurenční společnost česko-slovenského ministra financí coby největšího obchodníka s oleji a zároveň monopolního obchodníka s touto komoditou. Jako vysvětlivku k přílohám žaloby pak uvedl, že dne 27. 11. 2015 mu byly z e-mailové adresy odběratele doručeny oskenované a podepsané doklady o příjmu olejů odběratelem.
4. V nedatovaném doplnění žaloby adresovaném Krajskému soudu v Brně žalobce uvedl, že zboží bylo vyvezeno za hranice a jeho kupec ze Slovenska, společnost XXX, svým dopisem potvrzuje, že zboží odebral a vyvezl z ČR. Žalobce nemůže kontrolovat cestu zboží a doprovázet vozy kupce až na hranice – nemá na to prostředky a zákon mu to ani nepřikazuje. Za důkaz k prokázání svých tvrzení žalobce označil (kupní) smlouvu, kde je podle něj jasně napsáno, že kupující si zakoupené zboží odváží na Slovensko.
5. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že ze zákona není možné vzít tvrzení žalobce o vyvezení zboží z České republiky jako fakt. Povinností daňového subjektu, který se dovolává osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, je prokázat splnění podmínek pro jeho uplatnění. Samotné dodání zboží do jiného členského státu lze v souladu s § 64 odst. 5 zákona o DPH prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, či jinými důkazními prostředky, z nichž bude vyplývat, že zboží bylo do jiného členského státu přepraveno. Jako podpůrný, nikoli však jako určující argument o tom, že zboží opustilo území členského státu, může sloužit též předložení daňového přiznání ohledně pořízení zboží pořizovatelem daňovým orgánům v daném členském státě. Jestliže daňový subjekt neprokáže splnění podmínek pro přiznání osvobození od daně při dodání do jiného členského státu, je nutné předmětné plnění posoudit jako dodání zboží s místem plnění v tuzemsku. Žalobce nepředložil žádný důkaz, z něž by bylo možné splnění podmínek podle § 64 zákona o DPH dovodit. Předložil pouze faktury, kupní smlouvu, e-mailovou korespondenci mezi ním a jeho odběratelem a odkázal na šetření provedená celní správou a důkazní prostředky předložené Finančnímu úřadu pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno III. K obsahu a hodnocení jednotlivých důkazních prostředků žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí a setrval na názoru, že předložené důkazy neprokazují splnění podmínek osvobození dodání zboží od daně dle § 64 zákona o DPH. Uvedl, že zákon obsahuje příkladný výčet důkazních prostředků, jimiž mohl žalobce svá tvrzení prokázat, přičemž další důkazní prostředky pak plynou z judikatury SDEU. Tyto důkazní prostředky musí prokázat, že zboží bylo přepraveno do členského státu; nelze akceptovat takové důkazní prostředky, které deklarují, že zboží do členského státu bude přepraveno. K příloze žaloby, která by měla obsahovat oskenované a podepsané doklady o příjmu olejů

odběratelem, pak žalovaný uvedl, že žádná taková potvrzení mu nebyla do dne vydání napadeného rozhodnutí předložena, a proto nemohla být vzata do úvahy při rozhodování věci žalovaným coby odvolacím orgánem. S ohledem na § 75 odst. 1 s.ř.s. nemůže soud k těmto potvrzením přihlídnout., přestože by skutečně dokládala nárok žalobce na osvobození dle § 64 zákona o DPH. Závěrem žalovaný plně odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí s tím, že v jeho rámci řádně zdůvodnil svůj právní názor vycházející ze zjištěného skutkového a právního stavu věci.

6. Městský soud v Praze na základě podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích uplatněných žalobních bodů. V posuzované věci vyšel z následně uvedené právní úpravy:
7. Podle § 13 odst. 2 zákona o DPH v relevantním znění dodáním zboží do jiného členského státu se pro účely tohoto zákona rozumí dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.
8. Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH v relevantním znění 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.
9. Podle § 64 odst. 5 zákona o DPH v relevantním znění 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.
10. Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
11. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Podle odstavce 4 téhož zákonného ustanovení po uplynutí lhůty podle odstavce 2 odvolací orgán k návrhům na provedení dalších důkazů nepřihlíží.
12. Po provedeném řízení soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
13. Žalobce v žalobě uplatnil jedinou námitku založenou na tvrzení, že předmětné zboží (potravinářský olej) bylo vyvezeno z České republiky na Slovensko. K žalobě připojil kopii e-mailové komunikace z 27. 11. 2015 s vyznačením doručených příloh obsahujících scany (blíže nečitelných) dokumentů.

14. Nutno předeslat, že žalobce je jako daňový subjekt ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu zatížen důkazním břemenem ve vztahu ke všem relevantním skutečnostem, které je povinen uvádět v souvislosti s daňovým tvrzením. NSS v rozhodnutí ze dne 19. 12. 2014 č.j. 8 Afs 78/2012-45 konstatoval: „(P)odle základního pravidla vyplývajícího z unijní judikatury lze uplatnit osvobození dodání zboží uvnitř EU od daně pouze tehdy, pokud právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele a dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a že v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy věc fyzicky opustila území členského státu dodání. Fyzický pohyb zboží z jednoho členského státu do jiného členského státu je tedy nezbytným základním znakem operace uvnitř EU, který ji odlišuje od tuzemské operace (viz např. rozsudky Soudního dvora Teleos, odst. 37 až 42, ze dne 16.12.2010, C-430/09, Euro Tyre Holding, odst. 29, nebo ze dne 9. 10. 2014, C-492/13, Traum, odst. 24).“ Podle rozsudku NSS ze dne 30. 7. 2010 č.j. 8 Afs 14/2010-195 „(d)ůkazní břemeno o dodání zboží osvobozeného od daně z přidané hodnoty do jiného členského státu Evropské unie o dodání zboží osvobozeného od daně z přidané hodnoty do jiného členského státu Evropské unie (§ 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty), tj. prokázání faktického odeslání zboží z tuzemska plátcem osobě registrované k dani z přidané hodnoty v jiném členském státě, leží na plátcí, který zdanitelné plnění uskutečňuje“.
15. Žalobce se v jediném žalobním bodě omezil toliko na obecné konstatování nesprávného posouzení věci žalovaným, aniž by rozvedl, jakých chybných úvah se správní orgán měl při hodnocení žalobcem předložených důkazních prostředků dopustit. Soud považuje za nutné zdůraznit, že míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta. Soud se proto uplatněnou žalobní námitkou mohl zabývat rovněž pouze v obecné rovině. Shledal, že žalovaný se přesvědčivým a dostatečným způsobem vypořádal s předloženými důkazními prostředky. NSS v rozhodnutí ze dne 4. 4. 2013 č.j. 1 Afs 104/2012-45 vyložil, že „(z) ustanovení § 13 odst. 2 zákona o DPH vyplývá, že při dodání zboží do jiného členského státu musí být na pořizovatele převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník a předmětné zboží musí být fakticky přepraveno na území jiného členského státu; právě tyto skutečnosti je daňový subjekt povinen při uplatnění osvobození od daně z přidané hodnoty pro intrakomunitární dodání v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat. Nelze tedy přistoupit na argumentaci stěžovatelky, že při dodání zboží do jiného členského státu stačí prokázat, že na pořizovatele přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník. Ani pokud byla mezi stranami transakce sjednána dodací podmínka EXW, tedy že prodávající splní své povinnosti spojené s dodávkou zboží připravením zboží k převzetí pořizovateli v závodě prodávajícího, nelze snižovat nároky kladené na plátce daně a upustit od jejich povinnosti prokázat, že zboží bylo skutečně přepraveno do jiného členského státu. Stěžovatelka sice své povinnosti z kupní smlouvy mezi ní a společností XXX splnila předáním zboží pořizovateli ve svém závodě, nicméně aby si mohla nárokovat osvobození od daně z přidané hodnoty, byla povinna správci daně předložit dostatek důkazních prostředků rovněž o tom, že zboží skutečně bylo přepraveno do jiného členského státu. K tomu mohla využít zejména doklady o přepravě, které si při dodání za podmínky EXW mohla opatřit od pořizovatele, resp. přepravce.“ Závěr žalovaného, že žalobcem předložená kupní smlouva ani faktury nejsou způsobilé prokázat faktickou stránku věci, tj. že ujednání o přepravě zboží do

jiného členského státu obsažené v kupní smlouvě bylo reálně naplněno, je zcela v intencích judikaturní praxe, dle které samotný přechod vlastnického práva na pořizovatele (odběratele) nedokládá realizaci intrakomunitárního dodání zboží. Žalovaný podrobil náležitému hodnocení i další důkazní prostředky (doklady získané od celní správy a Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj – Územního pracoviště Brno III a e-mailovou komunikaci ze dne 13. 10. 2013 a 21. 11. 2015). Pakliže uzavřel, že ani tyto doklady neprokazují přepravu předmětného zboží do jiného členského státu, jsou tyto úvahy v kontextu obsahu uvedených listin a při absenci konkrétních námitek brojících proti tomu kterému hodnotícímu úsudku jsou logické a správné. Správní orgány obou stupňů po posouzení žalobcem předložených důkazních prostředků právem dospěly k závěru o neunesení důkazního břemene žalobcem, jehož důsledkem je žalobcova povinnost odvést DPH na výstupu, neboť na deklarované dodání zboží je nutno pohlížet jako na tuzemské zdanitelné plnění ve smyslu § 21 odst. 1 zákona o DPH.

16. Pokud žalobce až v žalobě označil (nový) důkaz – odběratelem podepsané potvrzení o vývozu zboží na Slovensko, kterým má být prokázán vývoz předmětného zboží do členského státu EU, je nutno takový důkaz odmítnout jako nepřijatelný. NSS v rozsudku ze dne 16. 3. 2010 č.j. 1 Afs 10/2010-71 konstatoval, že „(N)ejvyšší správní soud v této souvislosti nemůže akceptovat námitku žalobkyně, že výsledky svědků navržených v doplnění odvolání a posléze i v žalobě měl provést městský soud. V daném případě správce daně (žalovaný) uzavřel, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně přijetí zdanitelného plnění od společnosti PROPAG INVEST s. r. o. tak, jak bylo deklarováno na faktuře č. 04/1/413. Takový závěr musel žalovaný učinit k určitému časovému okamžiku (den vydání rozhodnutí v odvolacím řízení) poté, co žalobkyni umožnil předložit jakékoliv jí dostupné důkazy, případně navrhnout provedení jiných. Jestliže však žalobkyně neunesla svoje důkazní břemeno v rámci daňového řízení (nepředložila ani nenavrhlala důkazy, které by mohly prokázat, že došlo ke zdanitelnému plnění), nemůže tento nedostatek napravit v soudním řízení: připuštění takového postupu by nutně vedlo k absurdní situaci, kdy by daňové subjekty nepředkládaly v daňovém řízení důkazy, ač by k tomu byly vyzvány a tyto předkládaly až správnímu soudu. Jakkoliv obecně může správní soud doplňovat dokazování ve správním řízení (§ 77 s. ř. s.), nemůže tato skutečnost popřít jeden ze základních principů daňového řízení, jímž je povinnost daňového subjektu prokázat to, co tvrdí, případně k čemu je správcem daně vyzván, a nemůže současně posouvat správní soudy do role jakési třetí a čtvrté instance v rámci daňového řízení. Shodný názor ostatně zaujal zdejší soud již v rozsudku ze dne 19.8.2004, č. j. 3 Afs 2/2003 - 58, www.nssoud.cz: „neunesl-li daňový subjekt důkazní břemeno v daňovém řízení (§ 31 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), dodatečná náprava předkládáním nových důkazů v řízení před soudem není možná.“
17. Žalobce, který ani neosvětlil, z jakého důvodu předložil výše uvedený nový důkaz až v průběhu soudního řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, byl povinen rozhodné skutečnosti prokázat v průběhu daňového řízení. Z data e-mailové komunikace (27. 11. 2015), v rámci které měl žalobce potvrzení odběratele o vývozu zboží na Slovensko obdržet, je přitom zřejmé, že tento důkaz existoval a žalobce jej musel mít k dispozici již v době, kdy probíhalo odvolací správní řízení. Jakkoli by žalobce mohl tímto důkazem doložit relevantní skutečnost o vývozu předmětného zboží do členského státu EU, bylo by v rozporu s koncentrační zásadou ovládající daňové řízení (§ 115 odst. 4 daňového řádu) vycházející z koncepce důkazního břemene ležícího na daňovém subjektu, aby svou

liknavost či opomenutí při prokazování rozhodných skutečností v daňovém řízení daňový subjekt „napravoval“ cestou správní žaloby.

18. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proti ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl. Za splnění podmínek zakotvených v § 51 odst. 1 s.ř.s. tak učinil bez nařízení ústního jednání.
19. Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobce nebyl ve věci úspěšný a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady v řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu

a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 30. dubna 2019

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu