



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Markéty Lehké, Ph.D., a soudců Mgr. Václava Trajera a Mgr. Ing. Martina Jakuba Bruse, v právní věci **žalobce: Wellcrafted s.r.o.**, IČ 25492217, se sídlem Lipová 1744, Kadaň, zastoupeného Ing. J. M., daňovým poradcem se sídlem H. 226, Ch., proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18.8.2014, č.j. 21613/14/5000-14307-711307,

takto:

I. Žaloba se z a m í t á .

II. Žádný z účastníků n e m á p r á v o na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se včasně podanou žalobou ve znění jejího doplnění ze dne 21.10.2014 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 18.8.2014, č.j. 21613/14/5000-14307-711307, kterým byly změněny výroky odvoláním napadených rozhodnutí Finančního úřadu v Kadani o odvoláních žalobce proti dodatečným platebním výměrům ze dne 24.9.2012, č.j. 89680/12/183921505498, kterým byla dodatečně stanovena žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2009 ve výši 5 330,- Kč a penále ve výši 1 066,- Kč, č.j. 89683/12/183921505498, kterým byla dodatečně stanovena žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2009 ve výši 2 282,- Kč a penále ve výši 456,- Kč, č.j. 89684/12/183921505498, kterým byla dodatečně stanovena žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2009 ve výši 938,- Kč a penále ve výši 187,- Kč, č.j. 89687/12/183921505498, kterým byla dodatečně stanovena žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2009 ve výši 3 990,- Kč a penále ve výši 798,- Kč, č.j. 89690/12/183921505498, kterým byla dodatečně stanovena žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2009 ve výši 5 942,- Kč a penále ve výši 1 188,- Kč, a

č.j. 89693/12/183921505498, kterým byla dodatečně stanovena žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2009 ve výši 6 106,- Kč a penále ve výši 1 221,- Kč, tak, že bylo změněno bankovní spojení pro účely uhrazení daně a v ostatním byla uvedena rozhodnutí ponechána beze změny.

Žalobce v žalobě konstatoval, že vyváží zboží z celního prostoru EU převážně prostřednictvím zahraničních dopravců, zejména společnosti General Logistics Systems Germany GmbH & Co. OHG (dále jen „dopravce“). Proclívání zboží probíhá v režii dopravce. Skutečnost, že zboží od žalobce bylo skutečně vyvezeno z území EU je možno doložit na základě dohledání doručování zboží dle čísla zásilky. Dopravce dokládal žalobci realizaci vývozu potvrzením o vývozu (Ausfuhrbescheinigung). Tento postup je dle žalobce plně v souladu s ustanovením § 66 odst. 2 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Žalobce rovněž uvedl, že dopravce k jeho žádosti uvedl, že nemá žádné jiné doklady o doručení mimo území EU než výše uvedená potvrzení o vývozu. Dále žalobce poukázal na skutečnost, že v ustanovení § 66 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty je uvedeno, že v případě, že výstup zboží z území EU není potvrzen celním orgánem na daňovém dokladu, může plátce daně prokázat výstup zboží jinými důkazními prostředky. Uvedené ustanovení tak výslovně pamatuje na případy vývozu, kdy z objektivních příčin neexistuje a nemůže existovat písemné rozhodnutí celního orgánu o vývozu do třetí země. Jinými důkazními prostředky ve smyslu § 66 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty mohou být např. přepravní doklady, na kterých je potvrzeno převzetí zboží příjemcem ve třetí zemi, dovozní celní doklady na proclení ve třetí zemi, nebo poštovní průvodka s uvedením příjemce mimo celní území EU s vyznačením, že zboží bylo převzato k poštovní přepravě. Žalobce trval na tom, že z jeho bankovních výpisů je zřejmé, že úhrady za předmětné zásilky byly provedeny ze třetích zemí.

Žalobce rovněž poukázal na skutečnost, že dle čl. 226 písm. a) nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex (dále jen „prováděcí nařízení“), vývozní celní prohlášení lze podat ústně, pokud se jedná o zboží neobchodní povahy a toto je zasíláno soukromým osobám. Dle čl. 226 písm. b) uvedeného prováděcího nařízení lze pak vývozní celní prohlášení podat ústně také pro zboží obchodní povahy, jestliže celková hodnota jedné zásilky jednoho deklaranta nepřesahuje statistickou prahovou hodnotu stanovenou podle platných právních předpisů EU. Touto statistickou prahovou hodnotou byla dle žalobce v SRN v rozhodném období částka 1 000,- euro. Žalobce ani v jednom z rozporovaných případů nezasílal zboží v hodnotě vyšší než 1 000,- euro a navíc se dle jeho názoru jednalo o zaslání zboží neobchodní povahy soukromým osobám. Žalobce trval na tom, že dopravce postupoval v souladu s nařízením a jím vydaná písemná potvrzení o vývozu (Ausfuhrbescheinigung) obsahují veškeré potřebné údaje k uplatnění osvobození od daně z přidané hodnoty. Žalobce trval na tom, že těmito doklady bylo prokázáno, že došlo ústním celním prohlášením o vývozu k propuštění zboží žalobce do celního režimu vývoz. Žalobce uvedl, že získal od dopravce kopie jednotlivých referenčních čísel zásilek, ze kterých přímo vyplývá, kdy jednotlivá zásilka byla podána a její následující cesta až k příjemci. Na těchto dokumentech jsou pak uvedena přesná data a časy, kdy byla zásilka příjemci plnění doručena. Kopie těchto dokladů žalobce předložil správním orgánům a označil je dle čísel jednotlivých daňových dokladů, ke kterým se vztahovaly. Žalobce trval na tom, že vývoz veškerého rozporovaného zboží byl nad veškerou pochybnost prokázán. Žalobce uvedl, že v žalobou napadeném rozhodnutí je

uvedeno, že žalobce nikdy netvrdil, že by využíval formu ústního vývozního prohlášení. Ovšem tak tomu dle žalobce není. Správce daně požadoval opakovaně předložení jednotného správního dokladu, ovšem žalobce mu sdělil, že dopravce prováděl prohlášení ústně.

Dále žalobce uvedl, že v rámci místního šetření ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2013 správce daně u zásilek, jejichž vývoz byl proveden zcela identicky, akceptoval, že podmínky pro osvobození tohoto zboží od daně z přidané hodnoty v rámci vývozu mimo EU byly splněny. V protokolu je dle žalobce výslovně uvedeno, že potvrzení od dopravce nahrazují elektronické celní prohlášení.

Dále žalobce k otázce úkonů činěných jeho zástupcem v rámci odvolání uvedl, že v žalobou napadeném rozhodnutí je uvedeno, že tyto úkony byly činěny zástupcem žalobce, který do té doby nepředložil plnou moc k zastupování. Žalobce však trval na tom, že udělil plnou moc k zastupování daňovému poradci již 10.4.2008 jako plnou moc neomezenou.

Dále poukázal na skutečnost, že v odst. 3 žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný odkazuje na protokol o ústním jednání ze dne 30.11.2011, č.j. 96510/11/183931507656, kde měl správce daně požadovat jednotné správní doklady k vystaveným dokladům na vývoz zboží. Takový požadavek dle žalobce uvedený protokol neobsahuje, a tvrzení žalovaného je tak nepřesné a není založeno na důkazech.

Dále žalobce namítl, že žalovaný neoprávněně odmítl provést navržený výslech svědka, a to zástupce dopravce. Tento postoj odůvodnil žalovaný tím, že výslech tohoto svědka (svědků) odmítá zejména z důvodu, že žalobce nemůže prokázat propuštění zboží do režimu vývoz. Žalobce však v žalobě zdůraznil, že daný výslech svědka měl zejména za účel prokázat, že předmětné zboží bylo propuštěno do režimu vývoz formou ústního vývozního prohlášení. Žalobce trval na tom, že bylo porušeno jeho právo ve smyslu § 96 odst. 5 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“).

Žalovaný ve svém písemném vyjádření k podané žalobě navrhl její zamítnutí v plném rozsahu.

K námitce žalobce, že při posuzování daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2013 jako dostatečné akceptoval potvrzení dopravce, žalovaný uvedl, že z obsahu protokolu o místním šetření, jehož se žalobce dovolává, vyplývá, že správce daně prováděl pouze kontrolu formálních náležitostí předložených dokladů – kontrolu dat. To žalovaný dovozuje zejména z dotazu správce daně na důvod uvedení dokladů s datem uskutečnění zdanitelného plnění v měsíci červnu a červenci 2013 v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za měsíc srpen 2013. V protokolu je uvedeno, že následné vysvětlení správce daně akceptoval a s ohledem na předložené doklady nepředpokládá nesprávné uplatnění osvobození od daně při vývozu. Žalovaný trval na tom, že z uvedených skutečností vyplývá, že při ústním jednání, na něž odkazoval žalobce, zkoumal správce daně jiné rozhodné okolnosti než v rámci dané daňové kontroly.

K námitce týkající se plné moci pro zástupce žalobce žalovaný uvedl, že součástí spisového materiálu je plná moc ze dne 10.4.2008, kterou udělil žalobce daňovému poradci Ing. M. jako neomezenou plnou moc pro zastupování ve veškerých řízeních před správcem daně Finančním úřadem v Kadani. Dle žalovaného se tato plná moc nevztahovala na řízení před odvolacím orgánem. Proto bylo podání Ing. M. ze dne 3.3.2014 posouzeno jako podání učiněné k tomu neoprávněnou osobou. Plná moc pro zastupování ve veškerých daňových řízeních před Odvolacím finančním ředitelstvím pro Ing. M. byla žalovanému doručena dne

9.4.2014 v souvislosti s nahlížením do spisu. Současně byla žalovanému předložena i plná moc udělená žalobcem daňovému poradci dne 3.3.2014.

Žalovaný trval na tom, že na straně 6 protokolu ze dne 30.11.2011, č.j. 96510/11/183931507656, správce daně požadoval prokázání vývozu zboží daňovými doklady tj. doklady, kterými je celním orgánem potvrzen výstup zboží z území EU. Současně žalovaný poznamenal, že 3. odstavec žalobou napadeného rozhodnutí, na který žalobce poukazoval, se nachází v části rozhodnutí o odvolání, která shrnuje skutkový stav věci a neobsahuje posouzení věci odvolacím orgánem.

Žalovaný rovněž nesouhlasil s tvrzením žalobce, že v rámci daňového řízení správce daně po žalobci požadoval vždy výslovně jednotný správní doklad. Žalovaný trval na tom, že ve výzvě ze dne 30.11.2011 správce daně požadoval prokázání vývozu v protokolu identifikovaného zboží daňovými doklady. Dále byl dne 28.11.2012 žalobce v rámci odvolacího řízení vyzván k prokázání tvrzení o vývozu zboží specifikovaného ve výzvě, k prokázání propuštění předmětného zboží do celního režimu vývoz a k prokázání oprávněnosti osvobození od daně při vývozu zboží daňovým dokladem. K námitce žalobce, že odkazoval na skutečnost, že dopravce užíval ústní formu celního prohlášení, žalovaný uvedl, že žalobce pouze v podaném odvolání na možnost podání ústního celního prohlášení odkazoval, nicméně netvrdil, že by zasilatelská společnost pro žalobce a jeho zásilky využila ústně podaného celního prohlášení. Žalovaný dále uvedl, že bez ohledu na způsob provedení proclení bylo při uplatňování osvobození od daně z přidané hodnoty povinností žalobce prokázat výstup zboží z území EU potvrzením celního orgánu na daňovém dokladu, nebo jinými důkazními prostředky, což se dle jeho názoru nestalo. Žalovaný trval na tom, že k možnosti uplatnění osvobození bylo nutné, aby vyvážené zboží bylo propuštěno do celního režimu vývoz. Tuto skutečnost žalobce nijak neprokázal.

Žalovaný trvá na tom, že doklad předložený žalobcem – Ausfuhrbescheinigung nelze považovat za jiný důkazní prostředek ve smyslu § 66 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty, kterým by byl prokázán výstup zboží mimo území EU. Takový doklad dle žalovaného může žalobci sloužit jako informace o službě poskytnuté dopravcem, avšak žádným způsobem neprokazuje, že zboží bylo řádně vyvezeno do třetí země.

K námitce neprovedení výsledku svědka žalovaný uvedl, že vyhodnotil výsledek jako neefektivní a nadbytečný, protože by vzhledem ke konkrétním okolnostem případu nepřinesl žádné nové skutečnosti. Uvedl, že svědek je osobou, která vypovídá o událostech, které vnímala bezprostředně svými smysly. Lze si jen těžko představit, že odpovědná osoba dopravce byla u veškerého předmětného zboží přítomna případnému udělení ústního celního prohlášení. Současně žalovaný uvedl, že má za to, že ani výsledek svědka není možné podřadit po jiný důkazní prostředek ve smyslu § 66 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty.

Zástupce žalobce při jednání soudu přednesl žalobu jako v jejím písemném vyhotovení ve znění jejího doplnění ze dne 21.10.2014. Zdůraznil, že v daném případě žalovaná strana pochybila, pokud nedospěla k závěru, že předmětné zboží, které bylo dodáno do jiných zemí mimo EU, čili bylo skutečně vyvezeno ve smyslu zákona o DPH, mělo být v této situaci posouzeno jako vývoz, jenž je osvobozen od daně z přidané hodnoty. Tomuto přesvědčení žalobce odpovídá díkce zákona o dani z přidané hodnoty a příslušné prováděcí předpisy. Žalovaná strana dle žalobce zastává chybný názor, pokud dovozuje, že výstup zboží, respektive jeho vývoz do jiných zemí mimo EU, je možno prokázat výlučně a jen tzv. jednotným správním dokladem, a nikoliv i jinými důkazními prostředky, a to např. ústním

celním prohlášením o vývozu, popř. dokladem, který je vydáván dopravcem. Dále zdůraznil, že všechny předmětné vývozy byly realizovány z Německa, a to v souladu s německým právním řádem.

Pověřený pracovník žalovaného se z jednání telefonicky omluvil pro náhlou technickou poruchu na vozidle s tím, že souhlasil s jednáním ve věci bez jeho přítomnosti.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“), která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s.ř.s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s.ř.s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s.ř.s., včetně otázky prekluze daňové povinnosti, ke které se soud podrobněji vyjádří níže. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

K námitce týkající se otázky plné moci pro zástupce žalobce v rámci odvolacího řízení soud konstatuje, že žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí pouze konstatoval průběh řízení, kdy byly odvolacímu orgánu předloženy reakce žalobce zpracované jeho zástupcem dříve než plná moc, která prokazovala oprávnění zástupce žalobce jednat jeho jménem v řízení před odvolacím orgánem. Žalovaný v rámci odvolacího řízení plně zohlednil veškerá podání učiněná zástupcem žalobce, včetně těch, která byla učiněna před předložením předmětné plné moci. Skutečnost, na kterou poukazoval žalobce, se tedy nikterak nedotkla jeho práv v rámci odvolacího řízení, když žalovaný v rámci žalobou napadeného rozhodnutí nikterak nezpochyboval zastoupení žalobce před druhostupňovým orgánem v rámci odvolacího řízení. Tuto námitku tedy soud shledal nedůvodnou.

K námitce žalobce, že v protokole o ústním jednání ze dne 30.11.2011, č.j. 96510/11/183931507656, nebylo ze strany správce daně po žalobci požadováno předložení jednotných správních dokladů, soud uvádí, že v uvedeném protokole na straně 6 je uvedeno, že správce daně uložil žalobci předložit ke konkrétním vývozům zboží daňové doklady. Daňovými doklady, které potvrzují vývoz zboží mimo území EU a hlavně propuštění zboží do režimu vývoz, jsou celní prohlášení označovaná jako jednotný správní doklad. Pojem „daňový doklad“ je pojmem nadřazeným pojmu „jednotný správní doklad“. V předmětném protokolu tedy správce daně nevyzval žalobce k předložení výslovně jednotného správního dokladu k jednotlivým vývozům, ale vyzval jej obecněji k prokázání vývozů daňovými doklady, kdy s ohledem na předmět kontroly, kdy jím byla otázka možnosti uplatnění osvobození vyvezeného zboží od daně z přidané hodnoty, je jednoznačné, že se jednalo o jednotné správní doklady prokazující propuštění vyváženého zboží do režimu vývoz. I tuto námitku tedy vyhodnotil soud jako nedůvodnou.

K námitce žalobce, že v rámci místního šetření ze dne 10.10.2013, o němž byl vyhotoven protokol č.j. 1877949/13/2505-05400-507656, byl ze strany správce daně doklad „Ausfuhrbescheinigung“ akceptován jako dostatečný doklad pro přiznání osvobození od daně z přidané hodnoty, soud uvádí následující.

V předmětném odstavci žalobce ve vztahu k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2013 uváděl, že uvedený doklad používá k prokázání skutečnosti, že zboží bylo vyvezeno, ovšem k daňovým dokladům za předmětný měsíc srpen 2013 uvedený doklad „Ausfuhrbescheinigung“ nemá, neboť většinou jejich dodání od dopravce trvá tři měsíce. Dále je v daném odstavci obsažen dotaz správce daně, z jakého důvodu jsou v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za měsíc srpen 2013 uvedeny doklady s datem uskutečnění zdanitelného plnění v červnu a červenci 2013. Žalobce odpověděl, že k přijetí platby došlo zálohově v měsících červnu a červenci, ale k opuštění zboží v rámci EU došlo až v měsíci srpnu 2013, tedy až v srpnu došlo k zdanitelnému plnění. Závěr správce daně v daném odstavci zněl „*Správce daně toto vysvětlení akceptuje, z předložených dokladů nepředpokládá nesprávné uplatnění osvobození od daně při vývozu.*“

Soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že závěr správce daně se vztahoval pouze k vysvětlení zaúčtování plnění z jiných měsíců v přiznání za zdaňovací období srpen 2013. Tato skutečnost vyplývá ze samotné formulace závěru, neboť odkazuje na předložené doklady. Doklady byly předloženy ze strany žalobce pouze ve vztahu k zahrnutí plateb účtovaných v jiných měsících do přiznání za zdaňovací období srpen 2013. Ve vztahu k dokladu „Ausfuhrbescheinigung“ sám žalobce uváděl v protokolu, že k daňovým dokladům za dané zdaňovací období je ještě nemá k dispozici.

I tuto námitku tedy vyhodnotil soud jako nedůvodnou.

K námitce žalobce že v rámci daňového řízení doložil a prokázal veškeré skutečnosti nutné k osvobození jeho zdanitelných plnění směřujících k adresátům mimo EU od daně z přidané hodnoty soud uvádí následující.

Soud musí zdůraznit, že žalobce je daňovým subjektem registrovaným jako plátce daně z přidané hodnoty v České republice. Z toho důvodu k možnosti uplatnění osvobození od daně z přidané hodnoty tak musí splnit požadavky právní úpravy platné právě v České republice a nelze odkazovat na odlišnou právní úpravu v jiném členském státu EU.

V ustanovení § 66 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je uvedeno, že vývozem zboží se pro účely tohoto zákona rozumí výstup zboží z území Evropského společenství na území třetí země, jestliže zboží bylo propuštěno do celního režimu vývoz, pasivní zušlechťovací styk nebo vnější tranzit, nebo bylo propuštěno do celně schváleného určení zpětný vývoz zboží z celního území Evropského společenství. Za vývoz zboží se pro účely tohoto zákona považuje také umístění nebo dodání zboží do svobodného pásma nebo svobodného skladu v tuzemsku.

V odstavci 2 písm. a) citovaného ustanovení je uvedeno, že osvobozeno od daně při vývozu zboží do třetí země je dodání zboží plátcem, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska do třetí země prodávajícím nebo jím zmocněnou osobou.

V odstavci 4 citovaného ustanovení je pak uvedeno, že vývoz zboží je plátce povinen prokázat daňovým dokladem podle § 30 odst. 4 a 5 zákona o dani z přidané hodnoty. V případě, že výstup zboží z území Evropského společenství není potvrzen celním orgánem na daňovém dokladu, může plátce prokázat výstup zboží jinými důkazními prostředky.

Vývoz zboží je základní podmínkou pro možnost uplatnění osvobození od daně z přidané hodnoty. Jestliže není naplněna definice vývozu, nelze splnit ani podmínky pro osvobození od daně při vývozu. Pro naplnění definice vývozu musí být naplněny kumulativně dvě skutečnosti, zboží musí opustit území EU a musí být propuštěno do jednoho z následujících celních režimů: vývoz, pasivní zušlechťovací styk, vnější tranzit, zpětný vývoz zboží. V předmětném případě mezi účastníky nebylo sporné, že zboží opustilo území EU, což žalobce doložil potvrzeními od dopravce a přehledem plateb za dané zboží, z něhož vyplývalo uhrazení kupních cen převodem finančních prostředků ze zemí mimo EU. Sporná zůstávala mezi účastníky otázka, zda u zboží dopravovaného mimo území EU došlo k jeho propuštění do jednoho z uvedených celních režimů. Žalobce v rámci daňového řízení (nejpozději v rámci doplnění odvolání proti rozhodnutí prvostupňového orgánu) konstatoval, že zboží bylo propuštěno do režimu vývoz v rámci ústně podaného celního prohlášení. Možnost provedení celního prohlášení ústně opíral žalobce o ustanovení čl. 226 prováděcího nařízení. V tomto článku je mimo jiné uvedeno, že vývozní celní prohlášení lze podat ústně pro zboží neobchodní povahy, které je zaslané soukromým osobám a pro zboží obchodní povahy, jestliže celková hodnota jedné zásilky jednoho deklaranta nepřesahuje statistickou prahovou hodnotu stanovenou podle platných právních předpisů Společenství, zásilka není součástí pravidelné řady obdobných zásilek a zboží nepřepравuje nezávislý dopravce jako součást větší dopravní operace obchodní povahy.

Na tomto místě je dle soudu nutné připomenout rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení.

Dle daňového řádu je správce daně povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.

Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně přitom vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů.

V rámci ústního jednání ze dne 30.11.2011, o kterém byl vyhotoven protokol č.j. 96510/11/183931507656, vyzval správce daně žalobce, aby v tomto protokolu specifikované vývozy zboží doložil daňovými doklady. Vzhledem k definici vývozu specifikované v ustanovení § 66 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je nutno tuto výzvu chápat tak, že byl žalobce vyzván k doložení skutečnosti, že předmětné zboží bylo přepravováno mimo území EU a současně bylo propuštěno do celního režimu vývoz. Žalobce následně

v rámci daňového řízení předložil doklady prokazující, že zboží opustilo území EU a ve vztahu k propuštění do požadovaného celního režimu předložil tvrzení, že bylo zboží propuštěno v rámci ústního celního prohlášení. Z uvedeného vyplývá, že tíže důkazního břemene k prokázání skutečnosti, že k propuštění předmětného zboží do celního režimu vývoz došlo, ležela na bedrech žalobce. Za účelem unesení tohoto důkazního břemene pak žalobce v doplnění odvolání proti rozhodnutí prvostupňového orgánu ze dne 19.11.2012 navrhl provedení výslechu svědka – odpovědné osoby dopravce. Žalovaný však k výslechu tohoto svědka nepřistoupil a rozhodl ve věci samé. V odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí pak žalovaný uvedl, že žalobce v rámci daňového řízení u předmětného zboží neprokázal, jeho propuštění do režimu vývoz ve smyslu ustanovení § 66 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, a proto byla považována předmětná plnění za plnění s místem plnění v tuzemsku, která podléhala dani z přidané hodnoty. K neprovedení navrhovaného výslechu svědka žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí uvedl: *„Odvolací finanční ředitelství posoudilo tento návrh a vyhodnotilo jej s ohledem na konkrétní stav řízení jako neefektivní a nadbytečný. Výslech tohoto svědka by do řízení nevnesl žádné nové skutečnosti. Není-li totiž odvolatel s to prokázat žádným dokumentem (příp. jiným důkazním prostředkem) vývoz předmětného zboží do třetí země, resp. propuštění tohoto zboží do režimu vývoz, svědecká výpověď osoby ze zasílatelské společnosti by na věci nic nezměnila, jelikož případné ústní potvrzení odvolatelova tvrzení by nebylo dostatečně relevantním důkazním prostředkem, který by substituoval potvrzení o propuštění zboží do režimu vývoz (viz ustanovení § 66 zákona o dani z přidané hodnoty).“*

Se závěry žalovaného ohledně navrhovaného výslechu svědka nezbylo soudu než se ztotožnit.

V ustanovení § 93 odst. 1 daňového řádu je uvedeno, že jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.

Z uvedeného ustanovení dle soudu jednoznačně vyplývá, že daňovým řádem není určena žádná hierarchie důkazních prostředků, ani není stanoveno, že by určité skutečnosti bylo možno prokázat jen určitými konkrétními důkazními prostředky. V ustanovení § 66 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty v rozhodném znění je však uvedeno, že **vývoz** zboží je plátce povinen prokázat daňovým dokladem podle § 30 odst. 4 a 5 zákona o dani z přidané hodnoty, kterými jsou písemné rozhodnutí celního orgánu o vývozu zboží do třetí země, kterým je celním orgánem potvrzen výstup zboží z území Evropského společenství, nebo písemné rozhodnutí celního úřadu o umístění zboží do svobodného pásma nebo svobodného skladu v tuzemsku. Ve větě druhé § 66 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty je sice uvedeno, že v případě, že **výstup zboží z území** Evropského společenství není potvrzen celním orgánem na daňovém dokladu, může plátce prokázat výstup zboží jinými důkazními prostředky, ale tato možnost prokazování jinými důkazními prostředky se vztahuje pouze k jedné skutečnosti ze dvou, které musí být kumulativně splněny, aby byla naplněna definice vývozu, a to opuštění území EU. Ve vztahu k druhé podmínce pro naplnění definice vývozu ve smyslu § 66 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, propuštění zboží do celního režimu vývoz, je zvláštním zákonem výslovně určen důkazní prostředek, kterým lze tuto skutečnost prokázat, a tímto důkazním prostředkem jsou doklady podle § 30 odst. 4 a 5 zákona o dani z přidané hodnoty. S tímto závěrem koresponduje i slovní výklad věty druhé § 66 odst. 4

zákona o dani z přidané hodnoty, kde je uvedeno, že prokazování dalšími důkazními prostředky je možné v případě, že výstup zboží z území Evropského společenství není potvrzen celním orgánem na daňovém dokladu. Slova „daňový doklad“ je pak nutno vyložit v souvislosti s větou první daného ustanovení, kde je uvedeno, že vývoz zboží je plátce povinen prokázat daňovým dokladem podle § 30 odst. 4 a 5 zákona o dani z přidané hodnoty. Z uvedeného jednoznačně vyplývá, že zákonodárce i v případě, kdy připouští prokazování výstupu zboží z území Evropského společenství jinými důkazy, předpokládá existenci dokladu o vývozu zboží dle § 30 odst. 4 a 5 zákona o dani z přidané hodnoty.

Z výše uvedených závěrů dle soudu nelze než dovodit, že pokud zvláštní zákon stanoví k prokázání určité skutečnosti povinnost prokázat ji určitým přesně vymezeným důkazem, nelze absenci takového důkazu zhojit provedením jiných důkazních prostředků. S ohledem na výše uvedené je tedy nutno konstatovat, že závěr žalovaného ve vztahu k navrhovanému svědeckému výslechu odpovědného pracovníka dopravce, že by jeho výpověď nemohla být relevantním důkazním prostředkem prokazujícím propuštění zboží do režimu vývoz, byl zcela v souladu s platnou právní úpravou.

Vzhledem k výše uvedenému tedy soud shledal námitku žalobce, že doložil a prokázal veškeré skutečnosti nutné k osvobození jeho zdanitelných plnění směřujících k adresátům mimo EU od daně z přidané hodnoty, a námitku, že žalovaný neoprávněně odmítl provést navržený výslech svědka, nedůvodnými.

Pro úplnost soud uvádí, že s ohledem na právní úpravu § 66 zákona o dani z přidané hodnoty není možné v případě propuštění zboží do režimu vývoz prostřednictvím ústního celního prohlášení uplatňovat u takového zboží osvobození od daně z přidané hodnoty. Tato skutečnost není dle soudu v rozporu s unijní úpravou daně z přidané hodnoty v rozhodném znění, neboť nic nebránilo žalobci, aby při propuštění zboží do režimu vývoz postupoval standardně a nechal si vystavit od příslušného orgánu daňový doklad dle § 30 zákona o dani z přidané hodnoty. Bylo pouze na žalobci, jak přistoupí k propuštění svého zboží do režimu vývoz, ovšem s tím, že benefit osvobození od daně z přidané hodnoty si bude moci uplatnit pouze v případě, kdy bude postupovat způsobem předpokládaným zákonem o dani z přidané hodnoty, tedy v daném případě, že o propuštění do celního režimu vývoz si nechá vystavit příslušné písemné rozhodnutí celního orgánu.

S ohledem na vše, co bylo uvedeno shora, dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Současně soud podle ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, když žalobce nebyl ve věci úspěšný a žalovanému náhrada nákladů řízení nepřísluší, neboť mu žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti podle obsahu soudního spisu vůbec nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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.

V Ústí nad Labem dne 22. března 2017

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D., v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Gabriela Zlatová