



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D. a Mgr. Václava Trajera v právní věci **žalobce: Grammer CZ, s.r.o.**, IČ 64361462, se sídlem v Tachově, Okružní 2042, zastoupeného JUDr. Monikou Novotnou, advokátkou se sídlem v Praze, Platněřská 2, proti **žalovanému: Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, ul. Masarykova č. p. 31, PSČ 602 00, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 12.8.2010, č.j. 7811/10-1300-500391,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků řízení **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se v žalobě podané v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí původně žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 12.8.2010, č.j. 7811/10-1300-500391, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebního výměru Finančního úřadu v Mostě na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2005 ze dne 17.6.2009, č.j. 65306/09/206911502436, kterým mu byla doměřena daň ve výši 344 857,- Kč.

Současně se domáhal i zrušení výše uvedeného dodatečného platebního výměru.

Dne 1.1.2013 vstoupil v účinnost zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o finanční správě“), kterým byla zrušena všechna finanční ředitelství, včetně Finančního ředitelství v Ústí nad Labem.

Podle ustanovení § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) ve spojení s ustanoveními § 5 a § 7 písm. a), § 20 odst. 2 zákona o finanční správě se od 1.1.2013 místo původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem stalo žalovaným Odvolací finanční ředitelství.

Žalobce uvedl, že spornou otázkou je skutečnost, zda byly splněny podmínky pro osvobození od daně ve smyslu § 64 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Žalobce má za to, že dle skutkového stavu došlo k dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státu, zboží bylo v souladu s předloženými důkazními prostředky přemístěno do Německa a následně do Jihoafrické republiky. Původně žalovaný v daném případě nezpochybňuje skutečnost, že došlo k fyzickému provedení přepravy zboží do jiného členského státu, ale skutečnost, že k přepravě došlo teprve poté, co zboží bylo propuštěno do celního režimu vývoz. To dovozuje ze skutečnosti, že v celním řízení již jednal žalobce jako přímý zástupce společnosti Grammer Wackersdorf GmbH. Správce daně z této skutečnosti dovodil, že nutně muselo dojít k převodu práva nakládat s věcí jako vlastník ve smyslu § 13 odst. 1 zákona o DPH a teprve potom byla provedena přeprava do jiného členského státu, a to již jako samostatná služba provedená žalobcem bez vazby na dodání zboží. Původně žalovaný pak v žalobou napadeném rozhodnutí považuje podmínku přepravy do jiného členského státu za nesplněnou s ohledem na skutečnost, že se jednalo o jedinou a současně nepřerušenou přepravu z tuzemska až do třetí země (Jihoafrická republika). Tato skutečnost je dle žalovaného odůvodněna mezinárodním nákladním listem (dále jen „CMR“), kdy podle žalovaného došlo k nakládce v obci Most a ukončení přepravy až v Jihoafrické republice. Původně žalovaný zdůrazňuje, že tento závěr žalovaného jde nad rámec zdůvodnění správce daně ve zprávě o daňové kontrole, který posuzoval přepravu především ve vazbě na proběhlé celní řízení. Kromě CMR se původně žalovaný opírá rovněž o předložené jednotné správní doklady (dále jen „JSD“) a faktury. Žalobce namítá, že ke změně skutkových podkladů pro napadené rozhodnutí se žalobce v průběhu odvolacího řízení před původně žalovaným neměl možnost vyjádřit.

Žalobce trval na tom, že v daném případě není pochyb o tom, že k fyzickému přemístění zboží do jiného členského státu došlo. V samotné zprávě o daňové kontrole je uvedeno, že žalobce zajišťoval přepravu předmětného zboží z České republiky do Německa. Současně je však ve zprávě o daňové kontrole uvedeno, že předmětné zboží nebylo odesláno ani přepraveno z tuzemska, protože k jeho přepravě došlo až po jeho propuštění do režimu vývozu. V těchto tvrzeních spatřuje žalobce vnitřní rozpor obsažený ve zprávě o daňové kontrole. S touto, dle žalobce zásadní nesrovnalostí, se nevypořádal dle jeho názoru ani původní žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí. Přitom z hlediska § 64 zákona o DPH se dle žalobce jedná o podstatnou okolnost, což bylo namítáno v odvolání. Žalobce zdůrazňuje, že v daňovém řízení nebylo jakkoli zpochybněno, že by se přeprava zboží do jiného členského státu neuskutečnila.

Dále žalobce namítal, že správce daně nesprávně podmiňoval uplatnění osvobození od daně při dodání do jiného členského státu podmínkou, že k přepravě zboží do jiného členského státu musí dojít ještě před propuštěním do příslušného celního režimu. Při posouzení otázky naplnění podmínky přepravy do jiného členského státu posuzovaly správní orgány dle žalobce nepřipustně v souvislosti s celními předpisy. Z celního řízení správce daně dovodil, že s ohledem na přímé zastoupení jednal žalobce jménem a na účet kupujícího a podle názoru správce daně tedy muselo dojít k dodání zboží a teprve následně k poskytnutí služby spočívající v přepravě. Z průběhu celního řízení tak správní orgány dovozovaly převod

práva nakládat se zbožím jako vlastník. Rovněž z celních předpisů dle žalobce správce daně vycházel při určení, kdo je vývozce a při učinění závěru, že v době celního prohlášení musela mít osoba vystupující v celním řízení jako vývozce právo nakládat se zbožím jako vlastník. Žalobce zdůraznil, že v daném případě nelze vycházet z definice vývozce obsažené v čl. 788 Nařízení Rady (EHS) 2913/92, celního kodexu, kde je podmínkou aby vývozce v době podání celního prohlášení měl ke zboží vlastnické právo nebo obdobné právo umožňující mu se zbožím nakládat, neboť tato legislativní zkratka je uvozena slovy „*pro účely čl. 161 odst. 5 kodexu se za vývozce považuje...*“. Žalobce konstatuje, že v ustanovení čl. 161 odst. 5 kodexu se upravuje místní příslušnost celního úřadu. Žalobce rovněž namítá, že v žalobou napadeném rozhodnutí změnil původně žalovaný argumentaci ve vztahu k přepravě zboží tak, že považuje provedenou přepravu z obce Most až do Jihoafrické republiky za jedinou a nepřerušovanou. Tato argumentační změna není v rozhodnutí dle žalobce nijak zdůvodněna a ani daňovému subjektu v rámci odvolacího řízení nebyla dána příležitost se k uvedené argumentaci jakkoliv vyjádřit.

Původně žalovaný na základě předložených CMR dovodil, že se v daném případě jednalo o jedinou přepravu z České republiky do Jihoafrické republiky. Dle původně žalovaného podmínka dodání zboží s odesláním nebyla splněna. Žalobce namítá, že přestože správce daně otázku jediné a nepřerušené dopravy do Jihoafrické republiky nijak neřeší, původně žalovaný na ní v podstatě postavil své závěry. Přitom nedal žalobci možnost se k této argumentační změně vyjádřit. Tím byla dle názoru žalobce porušena zásada vzájemné součinnosti a zásada zákonnosti vyplývající z § 2 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Pokud se týká vlastní otázky provedení přepravy v souvislosti s dodáním zboží do jiného členského státu, má žalobce za to, že z dokazování jednoznačně vyplynulo, že k němu fakticky došlo. Sporné mezi účastníky je to, zda přeprava do jiného členského státu musí být zajištěna samostatnou smlouvou a nesmí být součástí širšího přepravního výkonu, tzn., zda je nutné přepravu dojednat nejprve samostatnou smlouvou do jiného členského státu a následně je nutné uzavřít další smluvní vztah na přepravu související s vývozem zboží. Původně žalovaný v napadeném rozhodnutí dovodil, že v okamžiku, kdy se jedná o přepravní službu poskytnutou z České republiky do Jihoafrické republiky v souladu s CMR, je nutné z hlediska daně z přidané hodnoty sledovat tok zboží v návaznosti na přepravní smlouvu. Z toho dle žalobce plyne, že pokud by CMR byly vydány na příjemce Grammer Wackersdorf GmbH, a jiné CMR na příjemce v Jihoafrické republice, byly by splněny podmínky pro uplatnění osvobození při dodání do jiného členského státu. Právní řešení přepravy je tedy dle žalovaného oním kritériem, které rozhoduje o osvobození od daně z přidané hodnoty při dodání zboží do jiného členského státu. S tím žalobce nesouhlasí. Trvá na tom, že § 64 odst. 1 zákona o DPH má zajistit, aby při aplikaci osvobození zboží nezůstalo na území členského státu dodavatele a tak, aby bylo zabráněno daňovým únikům vyplývajícím z dalšího prodeje zboží na území členského státu v situaci, kdy bylo osvobození uplatněno. Cílem § 64 odst. 1 zákona o DPH je tedy dle žalobce fyzický přesun zboží mimo území členského státu prodejce. Tomu dle jeho názoru rovněž odpovídá možnost prokázání dodání zboží do jiného členského státu písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu dle § 64 odst. 5 zákona o DPH. Žalobce trvá na tom, že správní orgány vyhodnotily důkazní prostředek CMR nesprávně, když z něho dovodily, že k přepravě zboží do jiného členského státu nedošlo vzhledem ke skutečnosti, že konečným příjemcem zboží je společnost z Jihoafrické republiky. Otázka stavu zboží z hlediska celního řízení (celní režim vývozu) je podle názoru žalobce irelevantní, protože ustanovení zákona o DPH s touto podmínkou pro

osvobození vůbec nepracuje. Dle žalobce podmínkou v mezích vytčených § 64 zákona o DPH je pouze fyzické opuštění území České republiky.

Dále žalobce zdůraznil, že podstatný vliv na posouzení předmětné věci má obsah rozsudku Evropského soudního dvora C-409/04 Teleos a ostatní. Toto rozhodnutí dle jeho názoru obsahuje podstatné vymezení podmínek pro osvobození od daně na úrovni unijního práva. Dle jeho názoru tento rozsudek potvrzuje jeho názor, že pro uplatnění osvobození je podstatný fyzický tok zboží mimo území příslušného členského státu a nikoliv právní souvislosti s uzavřenou přepravní smlouvou, zde reprezentovanou dokladem CMR. Evropský soudní dvůr v uvedené věci konstatoval, že osvobození je možné uplatnit, pokud byly současně splněny následující podmínky: přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník; dodavatel prokázal, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu; věc fyzicky opustila území členského státu. Žalobce zdůrazňuje, že uvedené podmínky nic nestanoví ve vztahu k uplatněnému celnímu režimu při převodu práva nakládat jako vlastník se zbožím. Stejně tak dle jeho názoru není podstatný okamžik převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník.

Dále žalobce namítl, že dle § 65 odst. 6 zákona o DPH platilo, že 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. Čestná prohlášení pořizovatele byla správci daně předložena a ten se měl ve zprávě o daňové kontrole dostatečně přesvědčivě s tímto důkazním prostředkem vypořádat a zdůvodnit, proč takový důkazní prostředek neosvědčuje dokládané skutečnosti a není použit jako důkaz v daňovém řízení. Správní orgány se však s tímto důkazním prostředkem nevypořádaly, zejména nezdůvodnily, proč k tomuto důkaznímu prostředku v rámci volného hodnocení důkazů odmítly přihlídnout. Fyzický přesun přitom mohl být současně ověřen formou mezinárodní spolupráce jak s Německem tak Jihoafrickou republikou.

Dále se žalobce vyjádřil k otázce převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Uvedl, že jeho obchodní vztah se společností Grammer Wackersdorf GmbH se realizuje tak, že k předání zboží musí dojít na stanoveném místě v Neufahrnu v Německu. Teprve v tomto místě získává německá společnost efektivní dispoziční moc nad předmětným zbožím. Sjednávaná dodací podmínka FCA vedle závazku předat zboží na stanoveném místě rovněž obsahuje závazek k provedení celních formalit. Závazek k dodání zboží ze strany žalobce byl tedy splněn až okamžiku předání zboží v Neufahrnu. Správce daně oproti tomu zastává názor, že k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník došlo před vlastním odesláním a fyzickou přepravou zboží do jiného členského státu. Tento závěr opírá správce daně o skutečnost, že na dokladech předložených tuzemskému celnímu úřadu už společnost Grammer Wackersdorf GmbH figuruje jako dodavatel, tedy jako osoba, která měla ke zboží vlastnické nebo jiné právo. Žalobce rovněž zásadně nesouhlasí se závěrem správce daně, že podmínka FCA nestanoví nic o tom, kdy přechází vlastnické právo ke zboží a vymezuje pouze práva povinnosti prodávajícího a kupujícího a náležitosti dodávky zboží. Žalobce uvedl, že dodání zboží je nutno chápat jako převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Je tak upřednostněno tzv. ekonomické vlastnictví před právním vlastnictvím s ohledem na rozdíly v rámci jednotlivých právních řádů členských států tak, aby harmonizace v oblasti jednotného základu daně byla dosažitelná. Z ustanovení § 13 odst. 1 první věty zákona o DPH lze nepřímou dovodit prioritu ekonomického vlastnictví před právním vlastnictvím v právním smyslu. Definicí ekonomického vlastnictví je společný důraz na užitek plynoucí osobě odlišné od vlastníka vymezeného civilním právem a tento prospěch předpokládá dva charakteristické znaky: jakékoliv změny hodnoty majetku a všech zisků a výnosů jsou příjmem nebo výdajem

osoby odlišné od vlastníka právního a tato osoba odlišná od právního vlastníka má efektivní dispoziční moc s majetkem nakládat. Žalobce trvá na tom, že v případě movitého majetku se převod ekonomického vlastnictví většinou shoduje s převodem vlastnictví podle civilního práva v okamžiku dodání zboží. Proto dodací podmínka, která určuje okamžik přechodu nebezpečí vlastnického práva má v daných souvislostech dle žalobce klíčový význam. Žalobce trvá na tom, že skutečnost, zda je či není převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník, nelze dovodit bez přihlédnutí k soukromoprávním souvislostem. Žalobce trvá na tom, že v daném případě došlo k dodání ve smyslu soukromoprávním v obci Neufahrn v Německu. Tomu odpovídá dodací podmínka i CMR. Správce daně danou skutečnost zkoumal výhradně z hlediska celního řízení, aniž by se uvedenou skutečností vypořádal alespoň v namítaném rozsahu rovněž z hlediska soukromého práva. Žalobce trval na tom, že k dodání zboží došlo v Německu a teprve tam získal nabyvatel možnost nakládat se zbožím jako vlastník. V důsledku toho se dle žalobce na daný případ v souladu s § 7 odst. 1 zákona o DPH na uvedenou transakci český zákon nevztahuje.

Žalobce rovněž uvedl, že závěr správních orgánů ohledně aplikace zákona o DPH vede k porušení základní zásady této daně, kterou je princip neutrality vůči subjektům, které provozují ekonomickou činnost. Tento princip zabezpečuje, že daň z přidané hodnoty nese až konečný spotřebitel v ceně spotřebovávaného zboží. V případě, že by platil správními orgány zastávaný přísně formalistický výklad, mělo by to za následek porušení řetězce dodavatelů vedoucích ke konečnému spotřebiteli a osoba povinná k dani by byla nedůvodně zatížena daní na výstupu s tím, že odběratel by s ohledem na běh promlčecích lhůt neměl nárok na odpočet daně.

Žalobce dále poukázal na závěr z jednání Ministerstva financí a Komory daňových poradců č. 662/21.07.04, ve kterém ministerstvo mělo uvést, že v případě pořízení zboží z jiného členského státu, které zatím nebylo propuštěno do režimu volný oběh v jiném členském státě, se v tuzemsku uskutečňuje zdanitelné plnění pořízení zboží z jiného členského státu. Dle žalobce se jedná sice o zrcadlovou transakci, ale je dle jeho názoru podstatné, že finanční správa bez dalšího akceptuje v daných souvislostech rozlišení celního režimu a režimu dle zákona o dani z přidané hodnoty. Tato jeho námitka byla odmítnuta bez jakéhokoliv bližšího zdůvodnění. Tato skutečnost je dle žalobce porušením zásady předvídatelnosti správních rozhodnutí.

Původně žalovaný ve svém velice stručném písemném vyjádření k podané žalobě navrhl její zamítnutí v plném rozsahu.

Uvedl, že ve svém rozhodnutí podrobně popsal a vyhodnotil skutkový stav i právní stav věci a rozvedl právní úvahy, včetně hodnocení důkazních prostředků a důkazů, které ho vedly k vydání napadeného rozhodnutí. Se všemi námitkami vznesenými v odvolání se původně žalovaný dle jeho názoru řádně vypořádal. Následně odkázal na obsah odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.

Dále uvedl, že v rámci přezkoumání platebního výměru vycházel původně žalovaný pouze z předložených důkazních prostředků obsažených ve správním spise, mezi nimiž byly právě CMR, JSD a faktury. Trvá na tom, že ze správního spisu vyplývá, že správce daně zjištěné skutečnosti s žalobcem řádně projednával. Dále zdůraznil, že odvolací orgán může odůvodnění svého rozhodnutí rozšířit, oproti odůvodnění rozhodnutí správce daně. Skutečnosti obsažené v odvolací rozhodnutí musí vyplývat z materiálu soustředěného v příslušném daňovém řízení, z předložených důkazních prostředků a jejich hodnocení.

Původně žalovaný trvá na tom, že v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí nejsou ve vazbě na předložené důkazní prostředky nebo na hmotný zákon použity jiné důvody či hodnocení, o kterých by žalobce nevěděl, které by nevyplývaly ze správního spisu, nebo se k nim nemohl v průběhu daňového řízení vyjádřit či dokonce se s nimi nemohl seznámit. Nemohlo tak dle jeho názoru dojít ani ke změně skutkových podkladů.

O žalobě soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 s.ř.s. bez jednání, neboť původní žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil a žalobce se po řádném poučení, že může vyslovit nesouhlas s rozhodnutím věci bez jednání a že nevyjádření se v určené lhůtě je považováno za souhlas, k nařízení jednání nevyjádřil.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé 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, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s.ř.s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Na počátku je třeba konstatovat, že mezi účastníky v žádném případě není rozporný skutkový stav věci. Žalobce uskutečnil ve zdaňovacím období listopad 2005 zdanitelná plnění v podobě prodeje zboží za cenu v celkové výši 1 814 548,- Kč ve prospěch společnosti Grammer Wackersdorf GmbH, která je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě Evropského společenství. Zboží bylo dodáváno od žalobce společnosti Grammer Wackersdorf GmbH pod dodací podmínkou FCA Neufahrn v souladu s mezinárodními obchodními pravidly INTERCOTERMS 2000 (žalobce tedy sám zajistil přepravu zboží ze svého závodu nacházejícího se ve městě Most do obce Neufahrn v Německu, kde se nachází překladiště společnosti Schenke Deutschland AG). Přepravu žalobce zajistil prostřednictvím pověřené třetí osoby – přepravní společnosti, kterou objednal, přičemž za tuto přepravní službu i zaplatil. Společnost Grammer Wackersdorf GmbH prodala zboží jihoafrické společnosti Lear Corporation Ltd. Dle CMR bylo místem nakládky město Most a místem vykládky Rosslyn, Jihoafrická republika. Tato smlouva byla rovněž uzavřena s dodací podmínkou FCA Neufahrn. Společnost Grammer Wackersdorf GmbH se tak na přepravě zboží nijak nepodílela a dodala jihoafrické společnosti zboží v překladišti v obci Neufahrn. V překladišti v obci Neufahrn bylo zboží přebaleno do lodních kontejnerů. Následně pokračovala doprava zboží do Jihoafrické republiky, kterou si zajišťovala sama jihoafrická společnost.

Rozpor mezi účastníky je výhradně v právním hodnocení daného skutkového stavu ve vztahu k otázce nároku na osvobození od DPH s následným nárokem na odpočet.

Primárně se soud zabýval otázkou přezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobce namítal, že se správní orgány v rozhodnutích nevypořádaly s vnitřním rozporem zprávy o daňové kontrole, kde je dle žalobce uvedeno, že předmětné zboží nebylo odesláno

ani přepraveno z tuzemska, protože k jeho přepravě došlo až po jeho propuštění do režimu vývozu, a to přesto, že tento nesoulad byl namítán v odvolání.

Po zevrubném prostudování žalobou napadeného rozhodnutí dospěl soud k závěru, že tato námitka je nedůvodná. Z odůvodnění celého žalobou napadeného rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že původně žalovaný i správce daně vycházeli ze závěru, že v případě vztahu mezi žalobcem a společností Grammer Wackersdorf GmbH došlo ke zdanitelnému plnění v České republice. Vzhledem k tomu, že společnost Grammer Wackersdorf GmbH obratem dané zboží prodala dále do Jihoafrické republiky a dle celních dokladů byl vývoz zahájen ve městě Most, došlo k vývozu zboží z České republiky dle původně žalovaného a správce daně až v rámci plnění mezi společností Grammer Wackersdorf GmbH a jihoafrickou společností Lear Corporation Ltd. Tyto závěry formuloval správce daně ve zprávě o daňové kontrole a vycházel z nich i původně žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Z uvedené právní konstrukce obsažené v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí tedy jednoznačně vyplývá, že v případě plnění, kterého se týká žalobou napadené rozhodnutí, nedošlo k vývozu zboží z území České republiky, ale došlo k němu až v rámci plnění mezi společností Grammer Wackersdorf GmbH a jihoafrickou společností Lear Corporation Ltd., což má dle správních orgánů dokládat právě doklad prokazující propuštění do režimu vývozu z České republiky, kde je jako vývozce uvedena společnost Grammer Wackersdorf GmbH.

Následně se soud zabýval námitkami žalobce procesního charakteru.

Poměrně úzce s výše vypořádanou námitkou nepřezkoumatelnosti souvisí námitka žalobce, že neměl možnost se v průběhu odvolacího řízení vyjádřit ke změně skutkových podkladů pro napadené rozhodnutí. Změnu skutkových podkladů žalobce spatřoval v tom, že původně žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí nepovažuje podmínku přepravy do jiného členského státu za splněnou s ohledem na skutečnost, že se dle názoru původně žalovaného jednalo o jedinou a současně nepřerušenou přepravu z tuzemska až do třetí země (Jihoafrická republika), a tuto skutečnost dovozoval z CMR, JSD a faktury. Tento názor jde dle žalobce nad rámec zdůvodnění obsaženého ve zprávě o daňové kontrole, kde byla přeprava posuzována především ve vazbě na proběhlé celní řízení.

Ani tuto námitku nevyhodnotil soud jako důvodnou. Z obsahu správního spisu vyplývá, že v průběhu odvolacího řízení nedošlo k rozšíření podkladů k rozhodnutí a původně žalovaný rozhodoval na základě podkladů shromážděných v rámci daňové kontroly. Rovněž nedošlo k zásadnímu posunu v právním hodnocení věci, neboť již správce daně ve zprávě o daňové kontrole vycházel ze závěru, že v případě plnění, kterého se týká žalobou napadené rozhodnutí, nedošlo k vývozu zboží z území České republiky, ale došlo k němu až v rámci plnění mezi společností Grammer Wackersdorf GmbH a jihoafrickou společností Lear Corporation Ltd. Argumentace obsažená v žalobou napadeném rozhodnutí je pak dle názoru soudu pouze prohloubenou argumentací, která reaguje na námitky žalobce obsažené v odvolání. Argumentace nepřerušenou přepravou z České republiky do Jihoafrické republiky plně koresponduje s tím, že vývozcem zboží z České republiky do třetí země byla společnost Grammer Wackersdorf GmbH. Samotná podstata důvodu nepodřazení daného plnění pod režim § 64 zákona o DPH a hodnocení skutkového stavu nebylo změněno.

Na tomto místě soud dále poznamenává, že již v samotné zprávě o daňové kontrole se na straně 9 a následující straně žalobce vyjádřil i k alternativě, že správce daně bude považovat přepravu z České republiky do Jihoafrické republiky za jednu nepřerušenou

přepравu. Žalobce tedy měl nejen možnost se k této otázce vyjádřit, ale dokonce této možnosti v rámci daňové kontroly využil.

Další námitkou žalobce procesního charakteru je námitka, že byla bez jakéhokoliv bližšího zdůvodnění odmítnuta jeho námitka spočívající v odkazu na závěr z jednání Ministerstva financí a Komory daňových poradců č. 662/21.07.04, ve kterém ministerstvo mělo uvést, že v případě pořízení zboží z jiného členského státu, které zatím nebylo propuštěno do režimu volný oběh v jiném členském státě, se v tuzemsku uskutečňuje zdanitelné plnění pořízení zboží z jiného členského státu.

K této námitce musí soud konstatovat, že žalobce ve svém odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru tuto svou námitku neuplatnil. Vzhledem k ustanovení § 50 odst. 3 daňového řádu, kde je uvedeno, že odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Proto se touto námitkou žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí nemusel zabývat. Tuto námitku tedy soud rovněž shledal jako zcela nedůvodnou.

Pro úplnost musí soud zdůraznit, že danou problematikou se zabýval správce daně ve zprávě o daňové kontrole na straně 13 a 14 zprávy, kde dospěl k závěru, že závěr z jednání Koordinačního výboru Ministerstva financí a Komory daňových poradců ČR č. 662/21.07.04 neosvědčuje za důkaz prokazující, že daňový subjekt uskutečnil dodání zboží do jiného členského státu.

Dále žalobce namítal, že se žalovaný nevypořádal s důkazním prostředkem spočívajícím v čestném prohlášení společnosti Grammer Wackersdorf GmbH, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu a nezdůvodnil, proč v rámci volného hodnocení důkazů odmítl k tomuto důkazu přihlídnout. Soud musí konstatovat, že ani tuto námitku neshledal jako důvodnou. V žalobou napadeném rozhodnutí na jeho straně č. 6 se žalovaný danou otázkou zabýval. Žalovaný dospěl k závěru, předložené prohlášení společnosti Grammer Wackersdorf GmbH potvrzovalo pouze to, že zboží bylo skutečně dopraveno do obce Neufahrn v Německu, kde ale došlo k jeho přeložení do kontejnerů, a to v rámci jedné přepravy započaté v České republice a ukončené ve třetí zemi, resp. v Rosslynu v Jihoafrické republice. Danou otázkou se tedy žalovaný zabýval a přezkoumatelným způsobem se s ní vypořádal.

Následně se soud zabýval námitkami žalobce hmotněprávního charakteru.

V ustanovení § 64 odst. 1 zákona o DPH je uvedeno, že 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.

V daném případě mezi účastníky není sporné, že společnost Grammer Wackersdorf GmbH jako nabyvatel zboží je v jiném členském státě osobou registrovanou k dani. V takovém případě pak žalobce vychází z předpokladu, že jedinou další podmínkou pro možnost uplatnění pro osvobození od daně z přidané hodnoty dle výše citovaného ustanovení je, že zboží fyzicky opustí území České republiky. V tomto směru žalobce odkazuje na závěry obsažené v rozsudku Evropského soudního dvora ve věci C-409/04 Telemos a ostatní. Dle

názoru soudu je podstatné zdůraznit, že v obecné rovině původně žalovaný tuto skutečnost nijak nerozporuje a rovněž nijak nezpochybňuje závěry citovaného rozsudku Evropského soudního dvora. Původně žalovaný však trvá na tom, že v rámci obchodního vztahu mezi žalobcem a společností Grammer Wackersdorf GmbH k fyzickému převozu zboží do jiného členského státu nedošlo.

Pro posouzení dané věci je podstatné stanovit, kdy došlo k přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na společnost Grammer Wackersdorf GmbH. Zda k tomu došlo již uzavřením smlouvy a připravením zboží k přepravě ještě v České republice, což tvrdí původně žalovaný, či zda k tomu došlo až v okamžiku dodání zboží v souladu s podmínkou FCA doručením zboží do překladiště v obci Neufahrn, jak tvrdí žalobce.

V ustanovení § 13 odst. 1 ve větě první zákona o DPH je uvedeno, že dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Toto ustanovení interpretuje soud stejně jako žalobce jako deklaraci priority „ekonomického vlastnictví“ před vlastnictvím v právním smyslu. Převod práva nakládat se zbožím jako vlastník tedy nemusí nutně spadat v tentýž okamžik jako vznik vlastnického práva kupujícím. Pro účely zákona o DPH se vychází tedy z fakticity převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Oproti žalobci však soud na základě této skutečnosti nedospěl k závěru, že právo nakládat se zbožím jako vlastník přešlo na společnost Grammer Wackersdorf GmbH až dodáním zboží do překladiště v obci Neufahrn. Je třeba konstatovat, že doložka FCA dle mezinárodních obchodních pravidel Incoterms 2000 znamená, že prodávající splní svou povinnost dodání, jakmile dá zboží celně odbavené pro vývoz k dispozici dopravci jmenovanému kupujícím na sjednaném místě; zvolené místo dodání je rozhodující pro určení odpovědnosti za nakládku a vykládku v ujednaném místě; pokud dochází k dodávce v objektu prodávajícího, je prodávající odpovědný za provedení nakládky, pokud k dodávce dochází v jakémkoliv jiném místě, prodávající není odpovědný za vykládku zboží. Tato doložka tedy řeší otázku dodávky zboží a rozsah odpovědnosti prodávající za škodu na zboží v průběhu přepravy. S ohledem na výše uvedenou fakticitu však nemusí být vždy dodání zboží rozhodným okamžikem pro nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník. Pokud má nabyvatel možnost právně nakládat se zbožím a činit jej předmětem právních úkonů, zejména jej prodat a vyvézt ještě před uskutečněním dodávky, přešlo dle soudu toto faktické právo nakládat se zbožím na kupujícího již před dodávkou. V tomto směru je podstatné i srozumění prodávajícího s takovými úkony kupujícího. Tak tomu v daném případě skutečně bylo. Je mezi účastníky nesporné, že společnost Grammer Wackersdorf GmbH ještě před dodávkou zboží do obce Neufahrn uzavřela kupní smlouvu s Jihoafrickou společností Lear Corporation Ltd., které předmětné zboží ještě v České republice prodala. Rovněž je z obsahu správního spisu patrné a mezi účastníky nesporné, že společnost Grammer Wackersdorf GmbH předmětné zboží z České republiky ve smyslu § 66 odst. 1 zákona o DPH vyvezla. V uvedeném ustanovení je totiž konstatováno, 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. Společnost Grammer Wackersdorf GmbH jako deklarant zajistila propuštění předmětného zboží na Celním úřadě v Mostě (tedy v České republice) do režimu vývoz. Skutečnost, že společnost Grammer Wackersdorf GmbH nakládala s předmětným zbožím jako vlastník se souhlasem žalobce, dokládá dle soudu nepochybně i skutečnost, že v rámci celního řízení jako zmocněnec společnosti Grammer Wackersdorf GmbH vystupoval právě žalobce. Dle názoru soudu právě doklady pocházející z celního řízení, jejichž obsah žalobce

nijak nezpochybňoval, dokládají, že právo nakládat se zbožím přešlo z žalobce na společnost Grammer Wackersdorf GmbH ještě před tím, než bylo zboží fakticky fyzicky vyvezeno z území České republiky.

K námitkám, že správní orgány nepřipustně argumentovaly doklady z celního řízení, soud uvádí, že z těchto dokladů žalovaný nedovožoval přechod vlastnictví v právním smyslu, ale využil je pro doložení závěru, že společnost Grammer Wackersdorf GmbH měla právo nakládat s předmětným zbožím již na území České republiky jako vlastník. V tomto směru dle soudu využití dokladů z celního řízení nijak nevybočuje z mezí stanovených v právní úpravě dokazování v § 31 daňového řádu, kde je v odst. 2 uvedeného ustanovení řečeno, že správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Ve vztahu k důkazním prostředkům je pak v § 31 odst. 4 daňového řádu uvedeno, že jako důkazních prostředků lze použít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Dle názoru soudu byl postup daňových orgánů zcela v souladu s právní úpravou dokazování, když využily údaje obsažené v dokladech z celního řízení k prokázání skutečnosti, že společnost Grammer Wackersdorf GmbH ještě na území České republiky nakládala s předmětným zbožím jako vlastník.

Pro správné zhodnocení aplikace ustanovení o dani z přidané hodnoty je v daném případě nutno dle soudu zdůraznit, že s ohledem na charakter samotné podstaty daně z přidané hodnoty je vždy nutno oběh zboží v řetězci obchodních vztahů rozčlenit na jednotlivé obchodní případy a ustanovení o dani z přidané hodnoty následně aplikovat na jednotlivé obchodní případy. Soud konstatuje, že v tomto duchu postupovaly daňové orgány zcela správně, když rozlišovaly obchodní případ, který se týkal vztahu žalobce a společnosti Grammer Wackersdorf GmbH, a obchodní případ uvedené společnosti a jihoafrické společnosti Lear Corporation Ltd. S odkazem na výše uvedené se soud plně ztotožnil se závěrem, daňových orgánů, že v rámci obchodního případu mezi žalobcem a společností Grammer Wackersdorf GmbH zboží fyzicky neopustilo území České republiky. Je nutno toto plnění posuzovat jako běžné vnitrostátní plnění bez možnosti aplikace ustanovení § 64 zákona o DPH. Předmětné zboží se sice fyzicky dostalo z území České republiky, ovšem až v rámci obchodního případu týkajícího se vztahu mezi společnostmi Grammer Wackersdorf GmbH jako prodejcem a společností Lear Corporation Ltd. jako kupujícím. Až v tomto druhém obchodním vztahu došlo k vývozu daného zboží z území České republiky, a to do nečlenského státu Evropského společenství ve smyslu § 66 zákona o DPH.

V této souvislosti se soud rovněž ztotožnil se závěrem žalovaného, že prohlášení společnosti Grammer Wackersdorf GmbH, že předmětné zboží bylo přepraveno do obce Neufahrn, a že v tomto místě došlo k ukončení přepravy, dokládá pouze to, že zboží bylo do dané obce dopraveno, ale nijak to nevyvrací závěr, že k tomuto dopravení došlo v rámci cesty zboží zahájené v České republice a končící v Rosslynu v Jihoafrické republice. Tento závěr pak koresponduje i se závěry Nejvyššího správního soudu, který ve svém rozsudku ze dne 30.7.2010, č.j. 8 Afs 14/2010-195, konstatoval, že písemné prohlášení kupujícího o přepravě zboží je způsobilým důkazem jen za předpokladu, že odpovídá zjištěnému skutkovému stavu.

V souvislosti s argumentací žalobce soud rovněž poznamenává, že v daném posuzovaném případě nemohlo jít o případné naplnění ustanovení § 66 zákona o DPH ze strany žalobce, neboť zboží z České republiky nevyvezla společnost Grammer Wackersdorf GmbH jako nabyvatel z obchodního vztahu se žalobcem, ale z celních dokladů jednoznačně

vyplývá, že tato společnost dané zboží vyvezla z České republiky jako převodce zboží v obchodním vztahu se společností Lear Corporation Ltd.

Ve vztahu k argumentaci rozsudky Evropského soudního dvora ze strany obou účastníků v daňovém řízení soud poznamenává, že závěry rozsudku ve věci C-409/04, Teleos a další, že podmínkou možnosti uplatnění osvobození od daně je skutečnost, že zboží fyzicky opustilo území členského státu, nezpochybnil ani jeden z účastníků řízení. Dále pak závěry rozsudku ve věci C-245/04, Emag Handel Eder OHG, na který ve vztahu k otázce posouzení zdanění v případě jedné cesty z České republiky do Jihoafrické republiky odkazuje žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí, soud dovodil, že tento poukaz je zcela příhodný a předmětný skutkový stav je možné připodobnit k věci, v níž rozhodoval Evropský soudní dvůr. Evropský soudní dvůr v dané věci dospěl mimo jiné k závěru, že za místo jiného dodání (než dodání, které zakládá odeslání nebo přepravu zboží - pozn. soudu) se považuje místo nacházející se v členském státě, v němž se zmíněné odeslání nebo přeprava začíná uskutečňovat nebo v členském státě, v němž se zmíněné odeslání nebo přeprava končí, podle toho, zda je toto dodání prvním nebo druhým ze dvou po sobě následujících dodání. V daném případě jde tedy s obměnou konstatovat, že místem prvního plnění mezi žalobcem a společností Grammer Wackersdorf GmbH je místo, kde se přeprava začíná, tedy Česká republika a místem druhého plnění mezi společností Grammer Wackersdorf GmbH a společností Lear Corporation Ltd. je Jihoafrická republika, kde přeprava končí. Odlišnost spočívá pouze ve skutečnosti, že přeprava není činěna výhradně mezi zeměmi uvnitř společenství.

Pro úplnost soud poznamenává, že k tomu aby se dala celá transakce posoudit tak, jak požaduje žalobce, by nepostačovalo změnit CMR tak, aby se jednalo o dvě cesty, jednu z České republiky do Neufahrnu a druhou následně z Německa do Jihoafrické republiky. Celá transakce by musela proběhnout tak, že zboží by po prodeji od žalobce bylo fyzicky dopraveno do Neufahrnu, tam by došlo ke zdanění zboží a následně by společnost Grammer Wackersdorf GmbH v řízení před celními orgány v Německu provedla vývoz zboží do Jihoafrické republiky. Takto však evidentně postupováno nebylo.

S ohledem na výše uvedené skutečnosti tedy soud i hmotněprávní námitky žalobce shledal jako nedůvodné.

K námitce žalobce, že postupem daňových orgánů dojde k porušení principu neutrality jednotného systému daně z přidané hodnoty, soud uvádí, že ani tuto námitku neshledal jako důvodnou. Pokud by všichni zúčastnění postupovali v souladu s právní úpravou, zůstal by systém daně z přidané hodnoty neutrální. Nelze však principem zachování neutrality systému daně z přidané hodnoty odůvodnit nemožnost doměření daně z přidané hodnoty v případě, kdy dojde k nesprávnému stanovení daně ze strany daňového subjektu (neoprávněné uplatnění osvobození od daně) pouze s poukazem na skutečnost, že odběratel daného daňového subjektu by s ohledem na běh promlčecích lhůt neměl nárok na odpočet daně.

S ohledem na výše uvedené soud uzavírá, že ani jedna z uplatněných námitek žalobce nebyla shledána důvodnou. Podaná žaloba z tohoto důvodu není důvodná, a proto ji soud ve výroku ad I. rozsudku podle ustanovení § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Současně v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. ve výroku ad II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobce

neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly a ani je nepožadoval.

P o u č e n í : 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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.

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.

V Ústí nad Labem dne 13. února 2014

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

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová