



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců JUDr. Jany Daňkové a Mgr. Miroslavy Kašpírkové, v právní věci žalobce **Scanwest Plzeň spol. s r.o.**, IČ 25247174, se sídlem Plzeň, U letiště 1/2761, zastoupeného JUDr. Vojtěchem Dragúnem, advokátem se sídlem Plzeň, Dominikánská 6, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Plzni**, se sídlem Plzeň, Háfkova 14, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5.9.2011, č.j. 6534/11-1300-401171,

t a k t o:

- I. Žaloba se 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 žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 5.9.2011, č.j. 6534/11-1300-401171 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Plzni (dále jen „prvoinstanční orgán“) ze dne 24.9.2010, č.j. 306152/10/138511403123 (dále jen „prvoinstanční rozhodnutí“), a toto rozhodnutí bylo potvrzeno.

Prvoinstančním rozhodnutím byl žalobci stanoven základ daně a dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2007 ve výši 353.980 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 70.796 Kč“.

Žalobce žalobu odůvodnil tím, že jako prodávající na základě uzavřené kupní smlouvy ze dne 16.1.2007 s kupujícím Smart Project D GmbH, se sídlem Doprediger, Dr. Maier Str. 67, 926 37 Weiden, SRN, tomuto kupujícímu prodal jeden ks nového vozidla zn. Scania R420 LA 4x2 MNA, CR 19 TOPLINE, č. podvozku XLER4X20005159472 za cenu 79.850 Eur, kterou cenu kupujícímu vyfakturoval fakturou č. 07/30061 ze dne 16.1.2007 jako cenu bez daně z přidané hodnoty, v době fakturace ve výši 19%. Kupující předmět prodeje převzal dne 16.1.2007. Předmětný závazkový vztah byl mezi účastníky ujednán jako prodej Ex-works Scanwest Plzeň spol. s r.o. Žalobce před prodejem předmětného vozidla lustraci v příslušných registrech zjistil, že kupující byl na území SRN registrován jako plátcе daně z přidané hodnoty, a to pod číslem UST- ID: DE251181640. Jak vyplývá z předávacího protokolu a ostatně i z výsledků svědků, a to jednatele kupujícího M.P. a D.B., vlastnictví předmětu prodeje s přechodem všech rizik a závazků kupujícího předmět prodeje přepravit na území SRN přešlo s ohledem na ujednání Ex-works Scanwest Plzeň spol. s r.o. na kupujícího momentem převzetí předmětu prodeje. Navíc kupující písemně stvrdil žalobci vývoz předmětu prodeje z území ČR do SRN. Dále v řízení, které vydání napadených rozhodnutí žalovaného předcházelo, byl vyslechnut jako svědek J.R., který přepravu předmětu prodeje z území ČR na území SRN fyzicky uskutečnil, přičemž tuto skutečnost i zdokumentoval příslušnými listinami. Žalobce ve shora popsáném závazkovém vztahu při účtování ceny bez daně z přidané hodnoty aplikoval osvobození plnění od daně z přidané hodnoty, a to s přihlédnutím k ustanovení § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, které uvádí, 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. Podle § 64 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty 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. Žalovaný založil povinnost žalobce zaplatit daň z přidané hodnoty ze shora uvedených závazkových vztahů včetně penále, jelikož po provedeném řízení dospěl k závěru, že nebyly splněny podmínky pro osvobození od daně z přidané hodnoty podle § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, která rozhodnutí v podstatě odůvodnil tím, že přestože předmět prodeje byl přepraven z území ČR na území SRN vozidlo nebylo kupujícímu fyzicky do SRN dodáno, když byla pouze provedena přeprava do Německa a toto vozidlo nebylo v SRN nikomu předáváno, žalobcem nebyly předloženy věrohodné důkazní prostředky, které by prokazovaly oprávněnost uplatnění osvobození ve smyslu § 64 zákona o dani z přidané hodnoty a nebylo shledáno, že by žalobce jednal s veškerou rozumnou opatrností a přijal všechna opatření k tomu, aby zajistil dostatek informací, na základě kterých mohl považovat dodání vozidla za dodání podle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty osvobozené od daně. Žalobce dále konstatoval, že je přesvědčen, že v řízení, které vydání napadeného rozhodnutí předcházelo, jakož i rozhodnutími samotnými byl porušen zákon ze strany žalovaného, zejména nebyl dosud náležitě zjištěn skutečný stav věci, který by umožňoval správně zjistit a stanovit daň. Žalobce od samého počátku řízení namítá, že ve shora popsáném závazkovém vztahu nedošlo ke způsobení „škody“ státu tím, že by nevybral na dani z přidané hodnoty to, co mu náleželo. V těchto intencích pak napadená rozhodnutí zakládají jakési „bezodůvodné obohacení státu“. V řízení, které napadenému rozhodnutí předcházelo, bylo zjištěno, že žalobce prodal kupujícímu předmětné vozidlo a tento je dále prodal subjektu na území České

republiky, a to firmě S & S služby s.r.o. Žalobce od počátku řízení za účelem náležitého zjištění skutečného stavu věci navrhoval žalovanému, aby byl objasněn tento pohyb zboží (předmětného vozidla Scania) jak z pohledu právního, tak z pohledu daňového. Žalovaný tyto návrhy žalobce neakceptoval s odůvodněním, že stávající zjištění považuje za dostatečná a v neposlední řadě plnění daňových povinností třetí osoby nemůže mít vliv na posouzení plnění daňových povinností žalobce. Rovněž žalovaný v neposlední řadě nevzal k návrhu žalobce jako důkaz písemnost č.j.: 5801/10/138511403123 ze dne 13.1.2010 (korespondence mezi Finančním úřadem v Plzni a Okresním soudem Plzeň - město) s odůvodněním, že žalovaný neposuzuje otázku spáchání trestného činu, byť kromě jiných i tato písemnost v podstatě dosvědčuje, že ke vzniku škody státu na dani z přidané hodnoty nedošlo. Jak vyplývá mimo jiné z obsahu spisu Okresního soudu Plzeň - město sp. zn. 5 T 154/2009, kde kromě jiných skutečností bylo zjištěno a zdokumentováno, že nedošlo ke zkrácení příjmu státu na dani z přidané hodnoty v předmětných závazkových vztazích, žalovaný se s tímto názorem neztotožnil s argumentací, že v daném případě by mohlo dojít ke způsobení škody České republice z pohledu daně z přidané hodnoty, a to ke zkrácení příjmu státu na dani z přidané hodnoty, nicméně žádným konkrétním tvrzením a důkazem o vzniku škody svůj názor žalovaný nedoložil. S přihlédnutím ke shora uvedenému, je žalobce přesvědčen, že bez náležitého zdokumentování pohybu předmětu prodeje až po konečného kupujícího z pohledů právních i daňových nelze správně zjistit a stanovit daňovou povinnost toho kterého subjektu, resp. žalobce. Napadené rozhodnutí žalovaného v první instanci spatřuje nesplnění podmínek pro osvobození podle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty v tom, že předmět prodeje (vozidlo Scania) nebyl přepraven na území jiného členského státu, naproti tomu napadené rozhodnutí žalovaného vydané v odvolacím řízení má za prokázané, že předmět prodeje (vozidlo Scania) přepraven z tuzemska do SRN byl, nicméně nebyl v SRN nikomu předán. Již v průběhu řízení žalovaný ve svém sdělení k odvolacímu řízení ze dne 27.6.2011 mimo jiné konstatuje, že svědeckou výpověď D.B. má za prokázané převzetí vozidla Scania kupujícím, a to v místě dodání u žalobce s ohledem na ujednání „Ex-works“. Žalobce je přesvědčen, že výše uvedená argumentace žalovaného prezentovaná v napadeném rozhodnutí označuje nesplnění podmínek pro osvobození od daně podle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty na straně žalobce, vychází z nesprávné interpretace § 64 zákona o dani z přidané hodnoty, kterou žalovaný pojal více než extenzivně, což vede k rozporu se smyslem příslušného ustanovení zákona. Náležitá interpretace ustanovení § 64 zákona o dani z přidané hodnoty může vést pouze k závěru, že pokud je prokázáno při dodání zboží do jiného členského státu plátcem daně osobě registrované k dani v jiném členském státě odeslání nebo přepravení z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem zboží, je toto dodání osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně. Pouze takováto interpretace § 64 zákona o dani z přidané hodnoty je v souladu i s judikátem Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 14/2004, podle kterého „*smysl zákona nelze hledat jen ve slovech a větách právního předpisu.... Při interpretaci právního předpisu je nutno (a soud je povinen) se odchýlit i od na první pohled jednoznačného textu, a na místo doslovného výkladu zvolit výklad konformní s účelem a smyslem zákona se zřetelem na relevantní právní principy*“. V kontextu s tím žalobce poukazuje na rozsudek Evropského soudního dvora C-409/04, kde použitý výraz „odesláno“ zákonodárce v ustanovení § 64 zákona o dani z přidané hodnoty je třeba vykládat tak, že k pořízení zboží uvnitř Společenství došlo a osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně lze uplatnit pouze tehdy, jestliže 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. Nelze přehlédnout zcela nekonkrétní závěry a úvahy žalovaného ničím nepodložené a nezdůvodněné, obsažené v napadeném rozhodnutí spočívající v tom, že žalobce ve shora popsáných závazkových vztazích z pohledu daňového nejednal s veškerou rozumnou opatrností a nepřijal všechna opatření k tomu, aby si zajistil dostatek informací, na základě kterých by mohl považovat dodání předmětu prodeje (vozidlo Scania) za dodání osvobozená od daně. V řízení, které vydání napadených rozhodnutí předcházelo, nebyl produkován žádný důkaz o tom, že by kupující, který ve vztahu k žalobci deklaroval pouze vývoz předmětu prodeje (vozidla Scania), měl záměr nakládat se zbožím jinak, než bylo deklarováno. Žalobce ani při vynaložení veškeré péče tyto záměry kupujícího nemohl předpokládat a není pochyb o tom, že od kupujícího se žádné takovéto informace nedověděl. V neposlední řadě tedy nelze přehlédnout, že žalobce se nijakým způsobem na následném pohybu předmětu prodeje (vozidla Scania) nepodílel. Jak se podává ze shora citovaného rozsudku Evropského soudního dvora C-409/04 žalobce jednal v předmětném obchodním vztahu v dobré víře, poskytl důkazy prokazující evidentně jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř společenství a tyto skutečnosti brání tomu, aby příslušné orgány členského státu dodání uložili dodavateli povinnost doplatit daň z přidané hodnoty za toto zboží. S přihlédnutím ke shora uvedenému, řízení, které napadeným rozhodnutím předcházelo a shora citovaná napadená rozhodnutí žalovaného, v důsledku porušení ustanovení § 5 odst. 1, § 92 odst. 2, § 93 odst. 1, 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád a § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty zakládají žalobní legitimaci žalobce.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že v rámci řízení bylo postupováno v souladu s ustanovením § 8 odst. 1 daňového řádu, když žalovaný při dokazování hodnotil důkazy podle své úvahy, posoudil každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přihlížel přitom ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Žalovaný přitom v souladu s ustanovením § 92 odst. 2 daňového řádu dbal, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí jsou přitom zřejmé důvody, pro které bylo upuštěno od šetření ve věci následného pohybu vozidla Scania, když žalovaný dospěl k závěru, že v rámci řízení byly shromážděny důkazy v takovém rozsahu, aby bylo možno učinit jednoznačný závěr o oprávněnosti žalobcem uplatněného osvobození dodání vozidla Scania od daně ve smyslu § 64 zákona o dani z přidané hodnoty. K navrženému důkaznímu prostředku - písemnost č.j. 5801//10/138511403123 ze dne 13.1.2010 týkající se korespondence mezi Finančním úřadem v Plzni a Okresním soudem Plzeň- město - je nutné uvést, že prvoinstanční orgán v tomto vyjádření mj. shrnul průběh daňové kontroly vedené u žalobce s tím, že tato kontrola nebyla do data vyhotovení dané písemnosti ukončena. Není sporu o tom, že v daném případě bylo vedeno daňové řízení a předmětem šetření byla skutečnost, zda žalobce uplatnil osvobození dodání zboží od daně z přidané hodnoty v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty, nikoli zda byl spáchán trestný čin. Nadto je nutné uvést, že Okresní soud Plzeň- město ve svém usnesení ze dne 20. 8. 2010, sp.zn. 5 T 154/2009, připustil, že v rámci soudního řízení a daňového řízení může být učiněn závěr zcela jiný. Z tohoto důvodu žalovaný neosvědčil písemnost týkající se korespondence mezi prvoinstančním orgánem a Okresním soudem Plzeň- město za důkaz prokazující splnění zákonných podmínek pro možnost uplatnění osvobození dodání zboží od daně z přidané hodnoty. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí jsou seznatelné důvody, pro které tento dospěl k závěru, že nelze

souhlasit s názorem Okresního soudu Plzeň-město uvedeným v usnesení ze dne 20.8.2010, sp.zn. 5 T 154/2009, kdy tento soud porovnáním variant prodeje (přímý a nepřímý prodej zboží žalobcem společnosti S&S služby s.r.o.) zaujal stanovisko, že ke způsobení škody České republice z hlediska daně z přidané hodnoty volbou kterékoliv z metod prodeje společností S&S služby s.r.o. nemůže dojít. Nadto je nutné uvést, že žalovaný v daném případě žádným způsobem neposuzoval otázku způsobení škody České republice z pohledu daně z přidané hodnoty, nýbrž splnění zákonných podmínek pro možnost uplatnění osvobození dodání zboží od daně z přidané hodnoty. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je přitom zřejmé, že žalobce v rámci celého daňového řízení nepředložil takové důkazní prostředky, které by oprávněnost uplatnění osvobození dodání vozidla Scania od daně ve smyslu § 64 zákona o dani z přidané hodnoty prokazovaly. Nárok na osvobození od daně je dán pouze za zákonem stanovených podmínek (uvedených v § 64 zákona o dani z přidané hodnoty), které byl správce daně oprávněn ověřovat a zkoumat, aby ověřil oprávněnost žalobcem uplatněného osvobození. Přestože lze připustit, že předloženými důkazními prostředky bylo v rámci řízení prokázáno, že zboží (vozidlo Scania) bylo přepraveno z tuzemska do jiného členského státu, což je jedna z podmínek uvedených v § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty nezbytných pro možnost osvobození od daně, a s ohledem na stanovisko Evropského soudního dvora sdělené v rozsudku C-409/04 bylo rovněž prokázáno, že právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele (společnost Smart Project D GmbH), z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, že dané zboží nebylo pořizovateli (společnosti Smart Project DGmbH) fyzicky do SRN dodáno, aby tato osoba registrovaná k dani v jiném členském státě (v Německu) mohla daně plnění použít v rámci uskutečňování své ekonomické činnosti v Německu. Skutečnost, že vozidlo Scania bylo přepraveno do Německa, lze tak považovat pouze za účelovou, když ze zhodnocení všech důkazních prostředků uvedených v odůvodnění předmětného rozhodnutí je zřejmé, že byla uskutečněna jízda do Německa asi 30-40 km za hranice, tam přepravce počkal z důvodu bezpečnostní přestávky a jel zpět do ČR, zboží v SRN nebylo nikomu předáváno, byla pouze pořízena dokumentace, že vozidlo opustilo území ČR. K tomuto je navíc nutné podotknout, že provedeným šetřením bylo zjištěno, že v době uskutečnění přepravy vozidla Scania bylo toto již ve vlastnictví třetí osoby, a to společnosti S&S služby s.r.o. K citovanému rozsudku Nejvyššího správního soudu (ze dne 23.11.2004, sp. zn. 5 Afs 14/2004) pak žalovaný sděluje, že v předmětném rozsudku se soud zabýval otázkou uplatnění postupu dle § 16 odst. 4 písm. e) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, přičemž soud v této věci uzavřel, že právo klást svědkům otázky při jednání, jakož i ostatní práva součinnosti, nepochybně daňovému subjektu náleží rovněž i v rámci vytýkácího řízení, a to i bez výslovného odkazu na toto řízení v ustanovení § 16 odst. 4 téhož zákona. Nejvyšší správní soud k tomuto dále uvedl, že účel a smysl zákona nelze hledat jen ve slovech a větách právního předpisu, neboť v právním předpisu jsou a musí být vždy obsaženy i principy uznávané demokratickými právními státy. Za určitých okolností může i právní princip vyloučit doslovný výklad textu zákona a tímto způsobem interpretovat a realizovat skutečný obsah a význam právní normy. Pole Nejvyššího správního soudu při interpretaci právního předpisu je nutno se odchýlit i od na první pohled jednoznačného textu, a na místo doslovného výkladu zvolit výklad konformní s účelem a smyslem zákona se zřetelem na relevantní právní principy. Jeden z těchto principů je přitom zakotven právě v čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Pokud jde o právo účastníka řízení být přítomen projednávání věci a vyjadřovat se k prováděným důkazům. Z citace žalobcem uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu je zřejmé, že tento se týká

posuzování práv daňového subjektu v rámci daňového řízení zakotvených zákonem č. 337/1992 Sb. S ohledem na uvedené je nutné konstatovat, že nelze souhlasit s námitkou žalobce, který v této souvislosti považuje interpretaci § 64 zákona o dani z přidané hodnoty za nesprávnou. Daňovému subjektu lze přiznat právo osvobodit dodání zboží do jiného členského státu od daně z přidané hodnoty pouze při splnění zákonných podmínek podmiňujících osvobození plnění stanovených § 64 zákona o dani z přidané hodnoty, přičemž ze zhodnocení všech důkazních prostředků uvedeného v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je seznatelné, že žalobcem nebyly předloženy takové důkazní prostředky, které by oprávněnost uplatnění osvobození plnění od daně ve smyslu § 64 téhož zákona prokázaly. Žalovaný dále uvedl, že z odůvodnění napadeného rozhodnutí jsou zřejmé důvody, pro které tento dospěl k závěru, že nebylo shledáno, že by daňový subjekt jednal s veškerou rozumnou opatrností a přijal všechna opatření k tomu, aby zajistil dostatek informací, na základě kterých by mohl považovat dodání vozidla Scania za dodání podle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty osvobozené od daně. Žalobce v daném případě spoléhal na písemné prohlášení odběratele (společnosti Smart Project D GmbH), že odebrané zboží bylo přepraveno z území ČR do Německa, aniž by dále prověřoval jeho pravdivost. Z předložených listinných důkazních prostředků je přitom zřejmé, že žalobce v den dodání vozidla Scania vystavil fakturu bez daně z přidané hodnoty, přičemž za důkaz pro postup osvobození daného plnění od daně akceptoval uvedené prohlášení odběratele, když toto prohlášení bylo datováno stejného dne jako bylo datum převzetí vozidla odběratelem u žalobce. K tomuto je nutné zdůraznit, že důkazní břemeno o oprávněnosti uplatnění osvobození dodání zboží do jiného členského státu leží na straně žalobce, a této povinnosti se nelze zbavit ani v případě dodání zboží při dodacích podmínkách s doložkou Ex Works, tj. v případě, kdy žalobce smluvně přenechal přepravu daného zboží do jiného členského státu na pořizovateli zboží. V této věci neobstojí ani námitky žalobce uplatněné s odkazem na rozsudek Evropského soudního dvora C-409/04 ve věci jednání v dobré víře, když z žalobcem předložené smlouvy týkající se dodávky vozidla Scania (dohoda o dodávce a technické specifikaci vozidla číslo c-07/3006 uzavřená dne 16.1.2007) vyplývá, že mezi smluvními stranami byla ujednána celková cena kontraktu včetně daně z přidané hodnoty. Pokud by se v posuzovaném případě mělo jednat o osvobozené plnění, byla by výše daně z přidané hodnoty v daném kontraktu rovna nule. Nadto je nutné podotknout, že původní obchod (prodej vozidla Scania) byl rozjednán s tuzemským plátcem daně (společností S&S služby s.r.o.), a na přání zákazníka byl změněn cílový zákazník na společnost Smart Project D GmbH - osobu registrovanou k dani v jiném členském státě, jak bylo sděleno žalobcem v protokolu o ústním jednání ze dne 6.3.2008. Žalovaný v závěru vyjádření uvedl, že v rámci celého řízení bylo postupováno v souladu se zákonem č. 337/1992 Sb., resp. daňovým řádem, jež upravuje správu daní s účinností od 1.1.2011, přičemž v rámci tohoto řízení bylo zkoumáno dodržení zákonem o dani z přidané hodnoty stanovených podmínek pro možnost uplatnění osvobození dodání zboží (vozidla Scania) do jiného členského státu od daně z přidané hodnoty.

Při jednání účastníci setrvali na svých dosavadních tvrzeních. Žalobce uvedl, že v roli prodávajícího uzavřel kupní smlouvu s daňovým subjektem se sídlem na území SRN, kde tento subjekt již v době uzavření kupní smlouvy byl daňově pro účely daně z přidané hodnoty identifikován na území SRN pod č. DE 251181640, které skutečnosti žalobce již před uzavřením kupní smlouvy lustrací ověřil. Následně bylo vozidlo jako předmět prodeje ze strany kupujícího převzato do jeho vlastnictví dne 16.1.2007 a to s doložkou ex works, tedy

v sídle prodávajícího, jak tyto skutečnosti byly prokázány nejenom listinami, ale i výpovědí jednatele kupujícího pana P. Tento ve své výpovědi detailně popsal okolnosti převzetí vozidla jak z pohledu „papírového“ tak z pohledu technického a tato výpověď zcela koresponduje s výpovědí zvýšeného svědka pana B., který jednal za žalobce. Z listin je zřejmé, že žalobce uplatnil v duchu § 19 zákona o dani z přidané hodnoty prodej bez daně z přidané hodnoty s tím, že se jedná o intrakomunitární plnění, které skutečnosti vyplývají z faktury žalobce. Pro splnění podmínky intrakomunitárního plnění ve smyslu § 64 zákona o dani z přidané hodnoty zabezpečil žalobce od kupujícího písemné prohlášení po vývozu předmětného vozidla. Vzhledem k doložce ex works z kupní smlouvy vyplývající vzhledem ke skutečnosti, že se jednalo o movitou věc, má žalobce za to, že převzetí předmětu plnění veškeré rizika, povinnosti přecházejí na kupujícího, včetně povinnosti danit. Vozidlo opustilo sídlo, resp. místo předání, když tyto úkony a další spojené s přepravou vozidla do SRN zajišťoval kupující pořizovatel. Tedy žalobce má za to, že bylo bezesporu prokázáno, že předmětný automobil byl předán v mezích zákona kupujícímu a současně bylo prokázáno jeho výlučné právo s předmětem prodeje nakládat. Z pohledu daňových a splnění podmínek § 64 zákona o dani z přidané hodnoty byl žalobce povinen prokázat i vývoz, resp. fyzické opuštění předmětu prodeje v důsledku vývozu do SRN. Žalobce má za to, že výpovědi svědků P., R. a T. rovněž tato skutečnost prokázána byla. Žalobce tedy má za to, že splnil veškeré podmínky, které § 64 v kontextu s § 19 zákona o dani z přidané hodnoty jako daňovému subjektu zákon ukládá při osvobození od placení daně z přidané hodnoty, v této souvislosti s tímto konkrétním obchodem. Rozhodnutí žalovaného o předpisu daně z přidané hodnoty se opírá o to, že žalovaný je toho názoru, že podmínku osvobození ve smyslu § 64 zákona o dani z přidané hodnoty splnil. K těmto závěrům žalovaný dochází pouze extenzivním výkladem předmětného ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty. Z provedeného řízení je zřejmé, že žalovaný, a to ostatně dokumentuje i v odůvodnění napadeného rozhodnutí, má za prokázané, že vozidlo bylo předáno odběrateli, že fyzicky opustilo území ČR, ale bez jakéhokoliv zákonného zdůvodnění, resp. zákonné opory uvádí, že na území SRN vozidlo nebylo nikomu předáváno. V této souvislosti žalobce poukazuje na určitou nesmyslnost tohoto tvrzení, když na jedné straně vozidlo již předáno je, jak papírově, tak fyzicky, aby byla povinnost nebo nutnost znovu předávat vozidlo, o to víc na území cizího státu. K listinám jak byly konstatovány zejména z pohledu následného „postupu“ vozidla po převzetí od žalobce zaujímá žalobce stanovisko, že nebyl produkován ani jeden důkaz o tom, že by se snad žalobce nějakým způsobem podílel na následném prodeji předmětu plnění, potažmo měl vědomost o úkonech, které po převzetí bude činit strana kupující, tedy německý subjekt. Žalobce se v řízení domáhal náležitého zjištění a objasnění okolností pohybu vozidla od doby prodeje německému subjektu, až po nabytí vozidla opětovným českým subjektem S&S služby s.r.o. K tomuto návrhu ze strany žalovaného vyhověno nebylo s poukazem a upozorněním, že pro stanovení daňové povinnosti žalobce toto není zapotřebí a s odůvodněním, že plnění daňových povinností třetích subjektů nemá vliv na plnění daňových povinností žalobce. Žalobce je přesvědčen, že bez objasnění tohoto pohybu vozidla, a to i z ohledu daňových, v kontextu s dnes čteným důkazem, že konečný odběratel SAS služby za toto vozidlo daň přiznal, zaplatil a současně uplatnil osvobození, bylo žalovaným uznáno a akceptováno v rámci daňové kontroly tohoto subjektu. Nelze přisvědčit myšlence, že za jedno plnění bude vybírána daň z přidané hodnoty dvakrát. Když žalobce v duchu zákona postupoval a uplatnil osvobození, kde sice jen příkladmo dle ust. § 64 je na něj kladen požadavek, aby prokázal převod vlastnictví prodeje a fyzické opuštění území ČR, tuto skutečnost dokazoval písemným

prohlášením kupující. Tuto listinu žalovaný v průběhu daňové kontroly shledal za bezvadnou, nicméně i nadále bezdůvodně trvá na svém tvrzení, že nárok na osvobození není dán. Žalobce v této souvislosti s přihlédnutím k extenzivnímu výkladu ust. § 64 zákona o dani z přidané hodnoty ze strany žalovaného poukazuje na již publikovaná rozhodnutí Evropského soudního dvora, kde se mimo jiné uvádí, že je v rozporu s požadavkem právní jistoty, aby když stát stanoví seznam dokumentů, které má daňový subjekt předložit inspekčním orgánům a který přijal tyto dokumenty jako důkaz nároku na osvobození, aby následně, když je zjištěno, že obsah těchto dokumentů by případně nemohl odpovídat skutečnosti, aniž by dodavatel měl na tom jakýkoliv podíl nelze dodavateli předepsat daň z přidané hodnoty a spravedlivě po něm požadovat. Žalobce má za to, že nelze z důkazů nijakým způsobem uzavřít, že žalobce měl vědomost o tom, co se bude s předmětem prodeje dále dít, jak s ním bude nakládáno.

V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.r.s. vycházel soud při přezkoumání napadených rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadená rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

Generální advokátka Juliane Kokott v bodě 86 stanoviska ze dne 11.1.2007 ve věci C-409/04 (Teleos) uvedla, že *„předloží-li dodavatel v dobré víře objektivní důkazy o tom, že jím dodávané zboží opustilo stát původu, a osvobodí-li v důsledku toho orgány tohoto státu dodání zboží podle čl. 28c části A písm. a) šesté směrnice od daně, nemohou potom od dodavatele dodatečně za podmínek původního sporu požadovat odvedení daně, pokud se prokáže, že předložené doklady obsahovaly nepravdivé údaje, dodavatel o tom však nic nevěděl a také vědět nemohl. To platí v každém případě tehdy, pokud dodavatel učinil všechno, co bylo v jeho moci, aby zajistil řádné použití předpisů týkajících se daně z přidané hodnoty“*.

Ve věci souzené Soudním dvorem C-409/04 (Teleos) byl skutkový stav takový, že *„předkládající soud považoval za prokázané, že Teleos a další neměly žádný důvod pochybovat o údajích obsažených v nákladních listech CMR ani o jejich pravosti, že se tyto společnosti nepodílely na žádném podvodu a nevěděly, že mobilní telefony neopustily Spojené království. Tento soud krom toho dospěl k závěru, že Teleos a další prováděly řádná a důkladná šetření, co se týče TT i Euro-Cellars Ltd, aby se ujistily o spolehlivosti kupujícího, a nedisponovaly žádným jiným konkrétním důkazem o nesprávnosti prohlášení obsažených v těchto nákladních listech. Krom toho nemohly vzhledem k povaze dotčeného obchodu získat žádný jiný další důkaz než nákladní listy CMR“*. Toliko bod 18 rozsudku Soudního dvora ve věci C-409/04 (Teleos). Z obdobného skutkového základu sporu vycházela také generální advokátka ve svém stanovisku, když v bodě 12 stanoviska uvedla, že *„podle zjištění předkládajícího soudu neměly Teleos a další žádný důvod k tomu, aby pochybovaly o údajích v nákladních listech nebo o jejich pravosti“*. Současně v bodu 15 stanoviska uvedla, že *„předtím než Teleos a další vstoupily do obchodních vztahů se společnostmi TT, ujistily se o důvěryhodnosti tohoto odběratele tím, že prověřily jeho španělské daňové identifikační číslo, zápis do obchodního rejstříku a jeho solventnost. Rovněž si vyžádaly informace o přepravci, kterého společnost TT vybrala“*. Z hlediska skutkového stavu případu Teleos je podstatný také bod 15 rozsudku, ve kterém bylo uvedeno, že *„za každou transakci obdržely Teleos a další od TT několik dní po prodeji orazítovaný a podepsaný originál nákladního listu CMR (dodací list vystavený na základě Úmluvy o smlouvě o mezinárodní silniční dopravě zboží, podepsané*

v Ženevě dne 19. května 1956, ve znění Protokolu ze dne 5. července 1978), popisující zboží a uvádějící adresu dodání, jméno řidiče a registrační značku vozidla. Takový nákladní list, podepsaný TT, byl považován za důkaz toho, že mobilní telefony byly dopraveny na stanovené místo určení“.

Za tohoto skutkového stavu věci bylo ve věci C-409/04 (Teleos) dospěno k závěru, že dodavatel předložil v dobré víře objektivní důkazy o tom, že jím dodávané zboží opustilo stát původu. Těmito objektivními důkazy byly zmíněné nákladní listy CMR.

Generální advokátka v bodech 66 až 69 svého stanoviska uvedla, že „*dokud ještě existovaly hraniční kontroly, mohly se osoby povinné k dani při prokazování vývozu dodaného zboží opírat o dokumenty vystavené celními orgány. Po zrušení vnitřních hranic nemají už osoby povinné k dani tento obzvláště důvěryhodný důkazní prostředek k dispozici. Prokázání skutečnosti, že zboží bylo přepraveno přes hranice, je namísto toho možno učinit obecně již jen na základě prohlášení soukromých osob. K tomuto účelu se nabízí obzvláště nákladní list, vystavený v souladu s ustanoveními Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (Convention on the Contract for the International Carriage of Goods by Road – CMR), na kterém příjemce vyznačí obdržení zboží v jiném členském státě. Nákladní list CMR je podepsán odesílatelem zboží a dopravcem a slouží jako doklad toho, že dopravce zboží převzal. Jedno vyhotovení doprovází zboží a je předáno pořizovateli na jeho žádost. Vyznačí-li pořizovatel přijetí zboží na nákladním listu, potom spolupůsobily na vyhotovení tohoto dokladu o přepravení zboží do jiného členského státu tři na sobě většinou nezávislé osoby. Toto snižuje nebezpečí manipulací, ale nemůže je samozřejmě zcela vyloučit. Pokud osoba povinná k dani předloží tímto způsobem vystavený nákladní list, zpravidla to postačuje jako důkaz přepravy nebo odeslání ze státu dodání do jiného členského státu. Pokud jsou splněny i ostatní podmínky, vzniká tím nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně. To ale nevylučuje, že přepravení nebo odeslání nemůže být místo toho prokázáno také jiným způsobem, pokud to nevede k výraznějšímu omezení přeshraničního pohybu zboží, jak tomu bylo před zrušením vnitřních hranic podle platných požadavků týkajících se prokazování“.*

Na rozdíl od věci C-409/04 (Teleos) se žalobce při uplatnění osvobození od daně z přidané hodnoty neopíral o nákladní list CMR, nýbrž pouze o prohlášení odběratele, ve kterém bylo uvedeno toto: „*Potvrzujeme, že zboží, odebrané Vaší společností dne 16.1.2007 faktura č. 07/30061, jsme vyvezli z území České republiky*“. Prohlášení bylo odběratelem podepsáno „*V Plzni dne 16.1.2007*“. Faktura č. 07/30061 byla žalobcem odběrateli vystavena dne 16.1.2007 s cenou bez daně z přidané hodnoty ve výši 79.850 EUR. Z předávacího protokolu ze dne 16.1.2007 vyplývá, že tohoto dne bylo předmětné vozidlo v Plzni předáno odběrateli. Tuto skutečnost potvrdil v rámci své svědecké výpovědi dne 21.6.2011 svědek D.B., který uvedl: „*k předání vozidel došlo u nás ve firmě, byl u toho pan P., který podepsal předávací protokol, což bylo pro mě důležité, termín byl dle předávacích protokolů*“. Svědek současně uvedl, že prohlášení odběratele mu předával pan Pokorný „*ne při předání vozidel, ale následně, před vystavením faktur*“.

Za tohoto skutkového stavu nelze hovořit o tom, že by prohlášení odběratele bylo objektivním důkazem o tom, že žalobcem dodávané zboží opustilo Českou republiku. Žalobce

na základě této listiny nemohl objektivně nabýt oprávněného přesvědčení o tom, že v okamžiku vystavení faktury byly splněny podmínky pro osvobození od daně z přidané hodnoty, resp. fakturování ceny předmětného automobilu bez daně z přidané hodnoty.

Předmětný automobil byl předán, faktura vystavena a prohlášení odběratele vyhotoveno a předáno žalobci tentýž den 16.1.2007. Odlišnost od případu souzeného Soudním dvorem ve věci C-409/04 (Teleos) je očividná. Na rozdíl od nákladního listu CMR obsahujícího podpis odesílatele a dopravce, popisující zboží a uvádějící adresu dodání, jméno řidiče a registrační značku vozidla, měl žalobce k dispozici pouze prohlášení obsahující podpis odběratele. Na rozdíl od obdržení orazítkovaného a podepsaného originálu nákladního listu CMR několik dní po prodeji, obdržel žalobce originál prohlášení odběratele tentýž den, kdy došlo k předání předmětného automobilu, a toto prohlášení současně nebylo podepsáno v zahraničí, nýbrž opět v místě převzetí, tj. Plzni. Na rozdíl od případu C-409/04 (Teleos), kdy nebylo možné vzhledem k povaze dotčeného obchodu získat žádný jiný další důkaz než nákladní listy CMR, v případě žalobce takový důkaz získat bylo možné, a to právě nákladní list CMR. Jak vyplývá z dohody o dodávce a technické specifikaci vozidla ze dne 16.1.2007, žalobce v dohodě použil pojem „Ex-works“. Z výpisu z webových stránek www.incoterms2010.cz/incoterms-2010 ze dne 9.10.2012, který soud provedl k důkazu, vyplývá, že doložka „EX WORKS“ je součástí souboru mezinárodních výkladových pravidel, který je připravován a vydáván Mezinárodní obchodní komorou v Paříži. „Ze závodu“ znamená, že prodávající splní dodání, jakmile dá zboží k dispozici kupujícímu v objektu prodávajícího, anebo v jiném místě (např. závod, továrna, skladiště apod.). Proávající není povinen nakládat zboží na přistavený přejímací dopravní prostředek ani není povinen odbavit zboží pro vývoz, pokud takové odbavení přichází v úvahu. EXW představuje minimální povinnost pro prodávajícího a k použití tohoto pravidla by mělo docházet jen po patřičném zvážení. Žalobce v dohodě o dodávce a technické specifikaci vozidla ze dne 16.1.2007 použil pojmu „Ex-works“ aniž by součástí jejího textu učinil povinnosti, které z této doložky vyplývají. Praxe mezinárodního obchodu mu tedy musela být dobře známa. Za této situace si měl být vědom nabízejícího se důkazu v podobě nákladního listu CMR a tento mohl po odběrateli požadovat.

Je sice pravdou, že s ohledem na doložku „EX WORKS“ žalobce po předání předmětného automobilu již neměl vůči odběrateli žádné další povinnosti, avšak tato skutečnost žalobce nijak nezbavovala povinnosti opatřit si objektivní důkaz o tom, že žalobcem dodávané zboží opustilo Českou republiku. Na základě země původu odběratele a odběratelem v Plzni v den předání předmětného automobilu podepsaného prohlášení se sice mohl domnívat, že dojde k vývozu předmětného automobilu do Spolkové republiky Německo, avšak nemohl nabýt dojmu, že k vývozu vozidla do zahraničí ve skutečnosti také došlo. V dohodě o dodávce a technické specifikaci vozidla ze dne 16.1.2007 navíc nebyla sjednána povinnost odběratele vyvézt předmětný automobil do zahraničí. Cena byla naopak sjednána včetně daně z přidané hodnoty ve výši 19 %. Vystavil-li tudíž žalobce fakturu již dne 16.1.2007, učinil tak v době, kdy neměl dostatek důkazů pro to, aby se domníval, že jsou splněny podmínky pro osvobození od daně z přidané hodnoty uvedené v § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, a pro fakturování ceny automobilu bez daně z přidané hodnoty.

Ustanovení § 64 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty stanoví, že dodání zboží do jiného členského státu lze mimo jiné prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu. Českému zákonodárci tak evidentně k prokázání nároku na osvobození od daně z přidané hodnoty postačuje mnohem méně, než je vyžadováno judikaturou Soudního dvora. Přesto je nutné v případě žalobce konstatovat, že ač bylo v prohlášení odběratele ze dne 16.1.2007 uvedeno: „*Potvrzujeme, že zboží, odebrané Vaší společnosti dne 16.1.2007 faktura č. 07/30061, jsme vyvezli z území České republiky*“, o prohlášení ve smyslu ustanovení § 64 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty se nejednalo.

Na předtištěném formuláři prohlášení bylo mimo jiné uvedeno: „*Vyplněné prosím odešlete na adresu naší společnosti: Scanwest Plzeň spol. s r.o., U letiště 1/2761, 316 00 Plzeň, ČESKÁ REPUBLIKA*“. Z tohoto dovětku lze dovodit, že formulář byl vyhotoven žalobcem, odběratelem byl pouze vyplněn. Současně z něho vyplývá, že i sám žalobce předvídal, že mu vyplněné prohlášení bude zasláno teprve po vývozu předmětného automobilu z území České republiky. K tomu však nedošlo. Pan P. prohlášení vyplnil a podepsal dne převzetí automobilu, a to nikoli ve Spolkové republice Německo, nýbrž v místě převzetí, a to v Plzni. Jak uvedeno již shora, žalobce se na základě tohoto potvrzení nemohl důvodně domnívat, že došlo k vývozu předmětného automobilu. Nemohl jej tudíž objektivně považovat za prohlášení o tom, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nýbrž toliko za prohlášení, že předmětný automobil bude vyvezen z území České republiky. Stejně tak výstavce prohlášení pan P. toto prohlášení objektivně nemohl vystavovat jako potvrzení o tom, že odběratel předmětný automobil vyvezl z území České republiky, když z provedeného dokazování nevyplývalo, že by odběratel dne 16.1.2007 podnikl cokoli za účelem vývozu předmětného automobilu, na základě čehož by se alespoň mohl domnívat, že prohlašuje to, co alespoň hypoteticky mohlo nastat. Ze strany odběratele se tak také nejednalo o prohlášení o tom, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nýbrž toliko o prohlášení, že předmětný automobil bude vyvezen z území České republiky. Prohlášení pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bude přepraveno do jiného členského státu, nemá důkazní hodnotu předvídanou ustanovením § 64 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobce se tudíž tohoto ustanovení ve svůj prospěch dovolávat nemůže.

Nad rámec uvedeného je nezbytné vytknout také tu skutečnost, že z prohlášení odběratele nelze vůbec seznat, kam měl být předmětný automobil vyvezen. Povinnou náležitostí prohlášení podle § 64 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty přitom je uvedení toho, že zboží „*bylo přepraveno do jiného členského státu*“. Není-li v prohlášení uvedeno, kam byl předmětný automobil přepraven, eventuálně ani alespoň obecně uvedeno, že byl přepraven do jiného členského státu, nemůže se jednat o prohlášení ve smyslu § 64 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty. Nejedná se totiž o prohlášení o tom, že zboží „*bylo přepraveno do jiného členského státu*“, nýbrž o prohlášení, že zboží „*bylo přepraveno kamsi*“. Takové prohlášení se tak žalobci nemohlo stát podkladem pro závěr o tom, že byly splněny podmínky pro osvobození od daně z přidané hodnoty, neboť nevěděl-li, kam měl být předmětný automobil mimo území České republiky přepraven, nemohl nabýt dojmu, že byl přepraven do jiného členského státu.

Soud dospěl k závěru, že žalobce neměl při vystavení předmětné faktury objektivní důkazy o tom, že jím dodávané zboží opustilo Českou republiku do jiného členského státu. Současně dospěl k závěru, že prohlášení odběratele ze dne 16.1.2007 nebylo způsobilé založit ani dobrou víru žalobce srovnatelnou s věcí souzenou Soudním dvorem ve věci C-409/04 (Teleos).

Odhlédne-li soud od toho, že prohlášení samo o sobě, jak uvedeno shora nebylo způsobilé v žalobci objektivně vyvolat přesvědčení o tom, že byly splněny podmínky pro osvobození od daně z přidané hodnoty, nepostupoval žalobce v předmětné věci tak, aby bylo možné hovořit o tom, že byl v dobré víře, natož v dobré víře srovnatelné s věcí C-409/04 (Teleos). Na rozdíl od věci, kde byla dobrá víra dovozována z toho, že „*předtím než Teleos a další vstoupily do obchodních vztahů se společnostmi TT, ujistily se o důvěryhodnosti tohoto odběratele tím, že prověřily jeho španělské daňové identifikační číslo, zápis do obchodního rejstříku a jeho solventnost, rovněž si vyžádaly informace o přepravci, kterého společnost TT vybrala*“, tvrdil žalobce v žalobě pouze, že „*před prodejem shora uvedeného předmětného vozidla lustrací v příslušných registrech zjistil, že kupující byl na území SRN registrován jako plátce DPH, a to pod číslem UTS-ID: DE251181640*“. Žalobci nic nebránilo v tom, aby od odběratele vyžádal například nákladní list CMR, nebo si vyžádal informace o tom jak, kdy a kam byl předmětný automobil přepraven, kdo jej přepravil. Zvláště pak za situace, kdy prohlášení odběratele ze dne 16.1.2007, jak uvedeno shora, objektivně neskýtalo oporu pro závěr, že byly splněny podmínky pro osvobození od daně z přidané hodnoty.

Vzhledem k tomu, že případ žalobce není z hlediska skutkového stavu podobný případu souzenému Soudním dvorem ve věci C-409/04 (Teleos), nemůže se úspěšně dovolávat aplikace závěrů, v této věci vydaného rozsudku Soudního dvora, na svůj případ. Za použití jednoho závěrů Soudního dvora žalobce „*nejednal v dobré víře a neposkytl důkazy prima facie jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství*“, a proto nebylo povinností správních orgánů „*prokazovat jeho účast na podvodu ani zjišťovat zda přijal všechna opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, aby zajistil, že dodání uvnitř Společenství, které provádí, jej nepovede k účasti na takovém podvodu*“.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30.7.2010, č.j. 8 Afs 14/2010-195 (dostupný na www.nssoud.cz a publikovaný pod č. 2172/2011 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu), který se zabýval případem obdobným případu žalobce, uvedl, že „*že důkazní břemeno k prokázání skutečností, které daňový subjekt uvedl v daňovém přiznání pro uplatnění osvobození zboží od daně z přidané hodnoty, stíhá především daňový subjekt (§ 31 odst. 9 daňového řádu). K unesení důkazního břemene pak nemusí vždy stačit předložení formálně bezvadných daňových dokladů či jiných listin, byť se všemi zákonem vyžadovanými náležitostmi. Jak vyplývá i z nálezů Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, „důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu*“. Prokazuje-li daňový subjekt nárok na osvobození od DPH formálně bezvadnými písemnými prohlášeními a daňovými doklady, ale zároveň existují pochybnosti o faktickém stavu, je součástí důkazního břemene daňového subjektu prokázat existenci podmínek, za nichž dochází k osvobození zdanitelného plnění od DPH (obdobně ve

vztahu k odpočtu DPH srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, čj. 2 Afs 7/2006 - 107, www.nssoud.cz). Doklady o uskutečnění zdanitelného plnění, byť se všemi zákonnými náležitostmi, nemohou být proto podkladem pro uznání nároku na osvobození od DPH, není-li současně prokázáno, že k uskutečnění podmínek podmiňujících osvobození zdanitelného plnění od daně z přidané hodnoty fakticky došlo. Podle § 64 zákona o DPH je dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani z přidané hodnoty v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, osvobozeno od daně z přidané hodnoty s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně. Nárok na osvobození od DPH je tak dán pouze za zákonem stanovených podmínek, které byl správce daně oprávněn ověřovat a zkoumat, aby ověřil oprávněnost uplatněného osvobození. K výkladu § 31 odst. 9 daňového řádu, tedy rozsahu důkazního břemene, které stihá daňový subjekt, lze poukázat na bohatou judikaturu Nejvyššího správního soudu. Podle ní ani doklady se všemi náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH (tyto závěry jsou plně aplikovatelné rovněž na osvobození od DPH), není-li prokázáno, že k realizaci tvrzené skutečnosti fakticky došlo. Stěžovatel se proto mylí, usuzuje-li na unesení důkazního břemene tím, že předložil zákonem předvídané dokumenty (písemná prohlášení pořizovatelů zboží o dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie). Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na § 31 odst. 8 daňového řádu dovodit, že byl správce daně povinen prokazovat tyto skutečnosti za daňový subjekt a neučinil-li tak, uzavřít o vydání nezákonného rozhodnutí na základě neúplných skutkových zjištění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005-72). Nejvyšší správní soud dále uvedl, že důkazní povinnosti se daňový subjekt nemůže zbavit „ani v případě dodávky zboží při dodacích podmínkách s doložkou EXW (Ex Works – ze závodu). Vzhledem k tomu, že v rámci intrakomunitárního obchodu Evropské unie není přímo monitorován přechod zboží přes hranice mezi jednotlivými členskými státy, není možné vyloučit riziko daňových podvodů. Daňový subjekt, jehož tíží důkazní břemeno, musí své obchodní aktivity přizpůsobit konkrétním podmínkám tohoto rizika a při obchodování (zvláště se značným finančním rozsahem) využít příslušných institutů. Námitky, podle kterých není stěžovateli zřejmé, jaké jiné než listinné podklady by mohly být v dané souvislosti předloženy, se míjí svojí plausibilitou. Je totiž věcí daňového subjektu, jaké důkazní prostředky ve vztahu k prokázání tvrzené skutečnosti zvolí. Samotné přesné vymezení nástrojů, jimiž by bylo možno absolutně prokázat určité skutečnosti, není možné pro potřeby praxe definovat. Konkrétní vymezení či naopak přílišná obecnost by v konečném důsledku vyloučila nechtěně i případy, které by svou povahou měly spadat do určité kategorie. Nejvyšší správní soud připomíná, že dokazování v daňovém řízení je vázáno mj. zásadou volného hodnocení důkazů (§ 2 odst. 3 daňového řádu) a posouzení závažnosti jednotlivých důkazních prostředků je v pravomoci správce daně. Obecně může být příkladem přijetí dostatečných opatření např. situace, kdy se dodavatel, předtím než vstoupí do obchodních vztahů s pořizovatelem, přesvědčí o jeho důvěryhodnosti - např. prověřením jeho daňového identifikačního čísla, zápisu do obchodního rejstříku a solventnosti, a vyžádá si informace také o přepravci zboží od dodavatele k příjemci. Je-li přepravcem osoba odlišná od dodavatele a příjemce a obdrží-li dodavatel např. nákladní list, vystavený v souladu s ustanovením Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční dopravě (CMR), s vyznačením příjemce, že zboží převzal, pak spolupůsobily na vyhotovení tohoto dokladu tři na sobě většinou nezávislé osoby. To zpravidla postačí jako důkaz přepravy

nebo odeslání ze státu dodání do jiného členského státu. Nepřímým důkazem (byť se nemůže jednat o důkaz jediný), že bylo zboží skutečně vyvezeno z členského státu dodání, může být také daňové přiznání, které pořizovatel podá ve státě určení a které se týká daného zboží. Na druhé straně nelze zapomínat na povinnost dodavatele učinit vše, co je v jeho moci, aby zajistil řádné provedení dodání zboží uvnitř Společenství. Pokud smluvně přenechá přepravu zboží do jiného členského státu pořizovateli, může nést případné následky nesplnění této povinnosti ze strany pořizovatele (v této argumentaci srov. stanovisko generální advokátky Kokott ve věci Teleos, zejm. odst. 15, 66 – 69, 75 a 91). Písemné prohlášení o přepravě zboží do jiného členského státu (§ 64 odst. 5 zákona o DPH) je tedy jistě relevantním důkazem, stěžovatel se však mylí, pokud jej považuje za důkaz jediný a absolutní. Takový výklad by prakticky znemožnil ověření skutečností, z nichž dané osvobození od daně z přidané hodnoty vychází. Stěžovatel navíc přijímal prohlášení o dodání zboží do jiného členského státu neopatrně a bez dalšího, resp. zcela formálně“.

Jak vyplývá ze závěrů Nejvyššího správního soudu, bylo povinností žalobce v daňovém řízení nabídnout takové důkazy, na základě kterých bude možné dospět k jednoznačnému závěru, že v případě dodání předmětného automobilu zde byly splněny podmínky pro osvobození od daně z přidané hodnoty podle § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Podle tohoto ustanovení 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.

Povinností žalobce tak především bylo, aby jednoznačně prokázal, že předmětný automobil „byl dodán do jiného členského státu společnosti Smart Project D GmbH“. Tuto skutečnost se však žalobci prokázat nepodařilo.

Svědék J.R., jehož vyjádření je zachyceno v protokolech ze dne 7.7.2009 a 29.10.2009, mimo jiné vypověděl: „nakládka proběhla ve sdružení v Rokycanech (areál bývalého ZZN) a vykládka opět v Rokycanech. Byla provedena jízda do Německa asi 30-40 km za hranice, tam jsem počkal z důvodu bezpečnostní přestávky a jel jsem zpátky“. Svědek dále uvedl: „za přepravu jsem vystavil fakturu pro odběratele SMART PROJECT s.r.o. Přeprava byla provedena 23.2.2007“. Ve věci přepravy jednal s panem L.T. Z faktury ze dne 23.2.2007, kterou svědek předložil, vyplývá, že doprava byla fakturována společnosti „SMART PROJECT s.r.o., Plzeň, Žlutická 1668/39“.

Skutečnost, že dopravu provedl svědek J.R., potvrdili svědci M.P. a L.T. v protokolech ze dne 29.5.2009, 12.5.2010 a 12.4.2010. Svědek M.P. uvedl: „přepřavou vozidla do Německa byl pověřen pan J.R., který má firmu na autodopravu, sídlí v Rokycanech. Myslím, že vozidlo nebylo přepravováno po vlastní ose, ale na podvalníku. Zboží nebylo uskladňováno na území Německa, není tam žádný sklad. Zpátky do Čech vezl toto zboží opět pan J.R. koncovému zákazníkovi“.

Na základě těchto svědeckých výpovědí má soud ve shodě se žalovaným za to, že bylo prokázáno, že došlo k vývozu předmětného automobilu do Spolkové republiky Německo. Ve

shodě se žalovaným má však soud také za to, že těmito svědeckými výpověďmi nebylo jednoznačně prokázáno, že předmětný automobil „*byl dodán do jiného členského státu společnosti Smart Project D GmbH*“.

Svědci sice vypověděli, že došlo k vývozu předmětného automobilu do Spolkové republiky Německo, avšak z toho, jakým způsobem vývoz a zpětný dovoz předmětného vozidla probíhal, nelze vyvodit, že by předmětný automobil byl dodán společnosti Smart Project D GmbH.

Svědka J.R. vykonal jízdu do Německa asi 30-40 km za hranice, tam počkal z důvodu bezpečnostní přestávky a poté jel zpátky. Skutečnost, že by se předmětný automobil dostal z dispozice dopravce do dispozice společnosti Smart Project D GmbH z výpovědi svědka nevyplývá. Svědek M.P. výpověď dopravce také potvrdil, když uvedl, že předmětný automobil nebyl uskladňován na území Německa, když tam není žádný sklad. Jak vyplývá z výpovědi svědka Jana Rozuma a jím předložené faktury, doprava dokonce nebyla fakturována společnosti Smart Project D GmbH, nýbrž od ní odlišné společnosti SMART PROJECT s.r.o.

Skutečnost, že předmětný automobil „*byl dodán do jiného členského státu společnosti Smart Project D GmbH*“ je zpochybněna i sdělením Magistrátu hlavního města Prahy ze dne 5.3.2010, ve kterém bylo uvedeno, že předmětný automobil byl poprvé přihlášen v České republice dne 22.1.2007 a prvním vlastníkem vozidla v České republice byla společnost S & S SLUŽBY s.r.o. Z přihlášky k registraci vozidla do registru silničních vozidel ze dne 18.1.2007 vyplývá, že společnost S & S SLUŽBY s.r.o. tohoto dne požádala, aby jí byl předmětný automobil zapsán do evidence s tím, že dřívějším vlastníkem byla společnost „*SMART PROJECT D GMBH*“. Z kupní smlouvy a technické specifikace vozidla ze dne 16.1.2007, vyplývá že společnost Smart Project D GmbH, jako dodavatel, prodala předmětný automobil společnosti S & S SLUŽBY s.r.o. Lhůta dodání byla sjednána na leden 2007.

Obsah v předchozím odstavci uvedených listin zásadním způsobem zpochybňuje skutečnost, že předmětný automobil „*byl dodán do jiného členského státu společnosti Smart Project D GmbH*“. Vzhledem k tomu, že k převodu předmětného automobilu ze společnosti Smart Project D GmbH na společnost S & S SLUŽBY s.r.o. došlo ještě před okamžikem vývozu předmětného automobilu do Spolkové republiky Německo, tj. před 23.2.2007, nelze vůbec důvodně hovořit o tom, že by snad dne 23.2.2007 byl předmětný automobil dodán do Spolkové republiky Německo společnosti Smart Project D GmbH. Ta totiž v době vývozu předmětného automobilu nebyla jeho vlastníkem. Předmětný automobil prodala společnosti S & S SLUŽBY s.r.o. aniž by jí byl před tím předmětný automobil dodán do Spolkové republiky Německo.

Skutečnost, že předmětný automobil „*byl dodán do jiného členského státu společnosti Smart Project D GmbH*“ je zpochybněna i odpovědí německé daňové zprávy ze dne 17.1.2011, ve které bylo krom jiného uvedeno, že „*firma Smart Project D GmbH v roce 2007 neprovozovala v Německu žádnou hospodářskou činnost*“. Neprovozovala-li společnost Smart Project D GmbH na území Německa v roce 2007 žádnou hospodářskou činnost, nemohl jí být předmětný automobil do Spolkové republiky Německo účinně dodán.

Na základě v daňovém řízení provedených důkazů tak nelze dospět k závěru, že by snad bylo jednoznačně prokázáno, že předmětný automobil „*byl dodán do jiného členského státu společnosti Smart Project D GmbH*“. Zjištěné skutečnosti naopak nasvědčují tomu, že k takovému dodání nedošlo.

Soud neshledal důvodnou ani námitku žalobce o tom, že se žalovaný dopustil nesprávného výkladu ustanovení § 64 zákona o dani z přidané hodnoty. Tím, že žalovaný trval na nutnosti prokázání, že předmětný automobil „*byl dodán do jiného členského státu společnosti Smart Project D GmbH*“, trval na prokázání podmínky nezbytné pro možnost aplikace ustanovení § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. K prokázání nároku na osvobození od daně z přidané hodnoty je nezbytné prokázat nikoli pouze to, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu, nýbrž také to, do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě. Žalobce sice prokázal, že zboží bylo vyvezeno do Spolkové republiky Německo, ale skutečnost, že bylo dodáno do jiného členského státu společnosti Smart Project D GmbH se mu prokázat nepodařilo.

Soud neshledal důvodnou ani námitku žalobce o nedostatečně zjištěném skutkovém stavu věci uvedenou ve čtvrtém odstavci na str. 3 žaloby. Pasáž uvozená slovy „*Žalobce od samého začátku namítá...*“ až po slova „*ke vzniku škody státu na DPH nedošlo.*“

Jak již bylo uvedeno shora při citaci závěrů Nejvyššího správního soudu, leželo důkazní břemeno ohledně prokázání podmínek pro osvobození daně z přidané hodnoty stanovených v ustanovení § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty na žalobci. Zda došlo či nedošlo „*ke způsobení škody státu na DPH*“ je z hlediska prokázání naplnění podmínek pro osvobození daně z přidané hodnoty stanovených v ustanovení § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty nepodstatné. Neprokázal-li žalobce, že předmětný automobil „*byl dodán do jiného členského státu společnosti Smart Project D GmbH*“, nemohl si nárokovat nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty, a proto byl povinen odvést z předmětného zdanitelného plnění daň z přidané hodnoty. Objasnění dalšího pohybu předmětného automobilu po stránce právní a daňové taktéž nebylo způsobilé jakkoli ovlivnit otázku, zda předmětný automobil „*byl dodán do jiného členského státu společnosti Smart Project D GmbH*“. Žalovaný tudíž nepochybil, když tímto směrem nevedl důkazní řízení. Stejně tak plnění daňových povinností třetími osobami není nijak způsobilé ovlivnit skutečnost, zda žalobce prokázal či neprokázal předmětný automobil „*byl dodán do jiného členského státu společnosti Smart Project D GmbH*“. Pokud jde o rozsudek Okresního soudu Plzeň-město o zastavení trestního stíhání ze dne 20.8.2010, který má podle žalobce prokazovat, že „*ke vzniku škody státu na DPH nedošlo*“, je nutné znovu zopakovat, že zda došlo či nedošlo „*ke způsobení škody státu na DPH*“ je z hlediska prokázání naplnění podmínek pro osvobození daně z přidané hodnoty stanovených v ustanovení § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty nepodstatné. Zmíněný rozsudek tak nebyl způsobilý zvrátit důkazní situaci ve prospěch žalobce. Pokud jde o sdělení Finančního úřadu v Plzni ze dne 13.1.2010 ke sp. zn. 5T 154/2009, platí pro hodnocení tohoto důkazu totéž co v předchozích případech. Zda došlo či nedošlo „*ke způsobení škody státu na DPH*“ je z hlediska prokázání naplnění podmínek pro osvobození daně z přidané hodnoty stanovených v ustanovení § 64 odst. 1 zákona o dani

z přidané hodnoty nepodstatné. Stejně tak skutečnost zda a jak třetí subjekty plní své daňové povinnosti.

Soud neshledal žádný ze žalobcem uvedených žalobních bodů důvodným, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl, neboť není důvodná.

Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož se žalovaný vzdal práva na náhradu nákladů řízení, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud (§ 12 odst. 1, § 102, § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.).

V Plzni dne 10. října 2012

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Lenka Kovandová