



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Michala Mazance v právní věci žalobce: **VISHAY ELECTRONIC spol. s r. o.**, se sídlem Mlýnská 1095, Přeštice, zastoupen JUDr. Ing. Ondřejem Havránkem, advokátem se sídlem Karlovo nám. 10, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni ze dne 27. 5. 2009, čj. 4435/09-1300-401087, 4437/09-1300-401087, 4438/09-1300-401087, 4439/09-1300-401087, 4440/09-1300-401087, 4441/09-1300-401087, 4442/09-1300-401087, 4443/09-1300-401087, 4444/09-1300-401087, 4446/09-1300-401087, 4447/09-1300-401087 o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 21. 6. 2011, čj. 30 Ca 45/2009 - 161,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Žalovaný změnil 11 shora označenými rozhodnutími dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za jednotlivá měsíční zdaňovací období roku 2005 (s výjimkou měsíce září) tak, že snížil dodatečně vyměřenou daň. Finanční úřad v Přešticích (správce daně) zjistil v průběhu daňové kontroly, že žalobce neuplatnil DPH na výstupu za uskutečněný prodej zboží dle specifikovaných dokladů a tento prodej deklaroval jako vývoz zboží osvobozený od daně z přidané hodnoty. Správce daně posoudil tato plnění

jako zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku. Žalobce rovněž zaúčtoval tyto prodeje ve své účetní evidenci ve prospěch výnosů. Z jeho účetnictví vyplývá, že zboží bylo přímo od něj vyvezeno do třetích zemí konečnému zákazníkovi. Žalobce předložil jednotné správní doklady (dále jen JSD), na kterých je označen jako vývozce. Jako příjemce však není uveden odběratel, kterého žalobce uvedl v účetní evidenci, tedy jeho sesterská společnost Vishay Electronic GmbH, ale jednotlivé společnosti ze třetích zemí, které byly obchodními partnery dalšího účastníka obchodního řetězce. Rovněž hodnota vyváženého zboží v JSD neodpovídala cenám, které žalobce vykázal v účetnictví, ale odpovídala cenám realizovaným navazujícím obchodním partnerem, který ve skutečnosti prodal zboží konečným odběratelům ve třetích zemích. JSD proto zachycují fiktivní a nerealizované obchodní operace mezi žalobcem a konečnými odběrateli ve třetích zemích. Skutečným obchodním partnerem zahraničních subjektů ze třetích zemí byla společnost Vishay Europe Sales GmbH, která zboží koupila od společnosti Vishay Electronic GmbH. Navíc se v některých případech vývoz zboží z ČR uskutečnil až za delší časové období poté, kdy žalobce zaúčtoval uskutečněný prodej zboží společnosti Vishay Electronic GmbH ve prospěch výnosů.

[2] Z rámcové smlouvy a jejího dodatku mezi žalobcem a Vishay Electronic GmbH podle žalovaného plyne, že k přechodu vlastnického práva dochází až okamžikem předání zboží, tedy okamžikem vykládky zboží u konečného odběratele ve třetí zemi. Tento dodatek by měl upravovat dodávky zboží až od 1. 5. 2005 a nikoli předchozí dodávky od začátku roku, které byly rovněž předmětem kontroly. Navíc je v dodatku uvedeno, že byl podepsán s ohledem na vstup ČR do EU, ke kterému však došlo o rok dříve. Dodatek rovněž rušil čl. III odst. 5 rámcové kupní smlouvy. Předložený dodatek se týkal dodávek zboží, u kterých je žalobce dodavatelem zboží a společnost Vishay Electronic GmbH jeho odběratelem. Údajně nahrazený článek III. odst. 5 původní rámcové smlouvy však upravoval opačné dodávky zboží, ve kterých byla společnost Vishay Electronic GmbH dodavatelem zboží a daňový subjekt odběratelem.

[3] V řetězovém prodeji zboží od žalobce jako výrobce ke konečnému odběrateli ve třetí zemi proběhl postupně třikrát prodej téhož zboží, ale byla uskutečněna pouze jedna přeprava, a to od výrobce v ČR přímo konečnému odběrateli ve třetí zemi. Přeprava zboží, zajišťovaná většinou třetí osobou, nebyla podle smlouvy zahrnuta do prodejní ceny výrobků, ale podléhala samostatné fakturaci. U každého zboží došlo postupně ke třem zdanitelným plněním, z nichž jen jedno mohlo být spojeno s přepravou zboží do třetí země a jako takové osvobozeno od DPH. Žalobce neprokázal, že by se samostatně fakturovaná přeprava zboží do třetí země uskutečnila v rámci splnění obchodního vztahu dodávek zboží mezi žalobcem a jeho odběratelem tj. společností Vishay Electronic GmbH. Rovněž nebylo prokázáno, že měl žalobce při přemístění zboží mimo Společenství postavení dodavatele a nikoli jen osoby pověřené k uskutečnění přepravy zboží obchodovatelného jinými osobami. Nebylo proto prokázáno, že by v souvislosti s dodáním zboží odběrateli žalobce zároveň došlo k odeslání nebo přepravě zboží mimo tuzemsko. Proto správce daně musel plnění posoudit jako zdanitelné s místem plnění v tuzemsku, u kterého měl daňový subjekt povinnost uhradit daň z přidané hodnoty na výstupu.

[4] Výstup zboží z území Evropského společenství se podle § 66 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) prokazuje JSD nebo jinými důkazními prostředky, které však musí osvědčit nejen přechod zboží do třetí země, ale i osobu, která dodávala v postavení vývozce zboží do třetí země, protože jen na její prodej se vztahuje osvobození od daňové povinnosti. Proto správce daně neosvědčil předložená JSD jako důkazní prostředek. Žalovaný zdůraznil, že žalobce nepředložil ani nenavrhl jiné důkazy, kterými by prokazoval, že přepravu do třetích zemí provedl ke splnění vlastního závazku dodání zboží svému odběrateli. Pokud by v takovém případě souhlasily údaje v předložené celní dokumentaci s daty zjištěnými z dokladů účetní evidence, nezpochybňovaly by daňové orgány jejich přímou souvislost se splněním dodávky, ani postavení žalobce jako vývozce. Tak tomu však nebylo.

II.

[5] Žalobce podal proti rozhodnutím žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“). Nejprve připomněl, že je výrobcem elektronických zařízení a součástí koncernu Vishay. Standardně dodává zboží společnosti Vishay Electronic GmbH a zboží je odesíláno do Německa. V ojedinělých případech a na základě dohody s odběratelem bylo místo dodání zboží sjednáno u zákazníka společnosti Vishay Electronic GmbH mimo území Evropského společenství. V takovém případě zajistil přepravu zboží a jako vývozce deklaroval zboží do celního režimu vývoz. Výstup do třetí země prokázal ve všech případech JSD potvrzenými celním orgánem.

[6] Žalobce porovnal znění § 66 zákona o dani z přidané hodnoty s čl. 15 odst. 1 a 2 směrnice Rady 77/388/EHS (dále jen „Směrnice“) a dospěl k závěru, že oba právní předpisy používají jinou terminologii a § 66 implementuje směrnici ne zcela přesně. Smyslem bylo osvobodit dodání zboží, které je přepraveno mimo Evropské společenství. Pokud by text vnitrostátního zákona neumožnil výklad, který by vedl k výsledku zamýšlenému směrnicí, je žalobce oprávněn a žalovaný povinen postupovat přímo podle směrnice. Podmínkou osvobození dodání zboží od daně je vývoz zboží z Evropského společenství a dále odeslání nebo uskutečnění přepravy zboží prodávajícím nebo kupujícím nebo na jejich účet. Pokud přepravu zajišťuje kupující, nesmí být usazen v tuzemsku. Jiné podmínky směrnice nestanoví. Přesto daňové orgány uplatnily další zákonem nestanovené podmínky a prováděly rozsáhlé dokazování ke skutečnostem, které jsou naprosto bezpředmětné pro splnění výše uvedených podmínek. Žalobce dodal zboží společnosti Vishay Electronic GmbH a přepravil jej prostřednictvím přepravce na jí určené místo mimo Evropské společenství.

[7] V naprostém rozporu s provedenými důkazy je tvrzení žalovaného, že žalobce neprokázal uskutečnění vývozu resp. neprokázal, že byl vývozcem do třetích zemí. Daňové orgány nezpochybňovaly, že žalobce jako vývozce deklaroval zboží do celního režimu vývoz, který byl ukončen výstupem zboží do třetí země. Výstup zboží z Evropského společenství se prokazuje daňovým dokladem nebo jinými důkazními prostředky. V § 28 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) je upravena vázanost daňových orgánů údaji uvedenými v JSD, a to až do doby, než tato rozhodnutí budou případně zrušena. Daňové orgány se dopouštějí zásadního porušení principů právního státu, pokud nerespektují vlastní rozhodnutí. Pokud by žalobce poskytl přepravu zboží jako samostatnou službu, jednalo by se bezpochyby o

tzv. vedlejší plnění poskytované žalobcem společností Vishay Electronic GmbH, které nemůže být od hlavního plnění uměle odděleno. Žalobce považuje za neudržitelný závěr, že poskytl dvě plnění, a sice dodání zboží a přepravu. I pokud by dodání zboží představovalo samostatné plnění, bylo by přesto osvobozeno od DPH. Zákon totiž osvobozuje dodání zboží od DPH i v případě, že je doprava uskutečněna kupujícím nebo jím pověřenou osobou, pokud kupující není usazen v České republice. Tato podmínka byla splněna.

III.

[8] Krajský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 21. 6. 2011, čj. 30 Ca 45/2009 - 161. Zdůraznil, že to byl sám žalobce, kdo v daňovém řízení zásadním způsobem zpochybnil své postavení v posuzované věci. Žalobce uvedl v písemném vyjádření ze dne 31. 10. 2007, že „*v ojedinělých případech docházelo na základě dispozic sesterské prodejní organizace z důvodu žádosti o dřívější dodání ze strany zákazníka nebo naopak zpoždění dodávek ze strany Vishay k předání zboží určenému přepravci s vyplněnou JSD s tím, že zboží již neprocházelo holdingovými logistickými kanály, ale bylo již plně v moci dopravce s úkolem co nejdříve jej dopravit k zákazníkovi do třetích zemí. (...) I v těchto případech ale zákazník obdržel zásilku s fakturou od Vishay Europe Sales GmbH, na jejíž účet tyto faktury hradil. Bylo zjištěno, že pracovníci Vishay Electronic s. r. o. zajišťující vystavení JSD použili jméno své společnosti jako odesílatele na JSD s tím, že celní hodnotu uváděli ve výši koncové prodejní ceny na faktuře (proforma faktuře) vystavené mimo účetní systém chybně jménem Vishay Electronic jako dodavatele a koncového zákazníka jako odběratele. K vystavení JSD jménem jiného subjektu neměli tito pracovníci zplnomocnění*“. Byť tedy příslušné JSD existovaly a potvrzovaly výstup zboží, vznikly zásadní pochybnosti, zda to byl žalobce, kdo splnil podmínky pro osvobození od DPH s nárokem na odpočet při vývozu zboží. Žalobce sám sebe uvedeným vyjádřením vyloučil jako vývozce či prodávajícího.

[9] Namítal-li žalobce vázanost správce daně potvrzenými JSD podle § 28 odst. 1 daňového řádu, správce daně podle krajského soudu nezpochybnil výstup zboží z území Evropského společenství, tedy to, co JSD potvrzuje. Daňové orgány musely posoudit řetězový prodej téhož zboží, při kterém došlo k opakovanému převodu vlastnického práva. Jednotlivé obchodní společnosti realizovaly celkem tři různá dodání zboží, přeprava se uskutečnila pouze jednou, a to mezi prvním a posledním účastníkem řetězce, kteří spolu nebyli v žádném obchodním vztahu. Správce daně musel posoudit, zda přepravu zboží je možné ztotožnit právě s dodáním zboží žalobcem. Pokud by souhlasily údaje v předložené celní dokumentaci s daty o ceně a odběrateli zboží příp. o čase dodání, zjištěnými z účetní evidence, nebylo by pochyb ani v případě samostatné fakturace dopravy zboží do třetí země o její přímé souvislosti se splněním dodávky. Rovněž by nebylo pochyb o postavení žalobce jako vývozce. Tyto okolnosti však nesvědčily ve prospěch žalobce. Správci daně nelze vytýkat, že se snažil zjistit, kdy společnost Vishay Electronic GmbH nabyla ke zboží vlastnické právo, kolikrát došlo k převodu vlastnického práva, jaká byla deklarovaná cena zboží, kdy byla uzavřena rámcová smlouva atd. Znovu zopakoval, že to byl žalobce, kdo zásadním způsobem zpochybnil údaje uvedené v JSD při posouzení, kdo byl vývozcem zboží a zopakoval rovněž další argumenty o rozporech údajů v JSD.

IV.

[10] Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), d) s. ř. s. Domníval se, že prokázal splnění podmínek pro osvobození od DPH podle § 66 zákona o dani z přidané hodnoty. Prokázal, že zboží vystoupilo z území Evropského společenství a fakt, že zajistil přepravu zboží. Byl rovněž vývozcem zboží. Na JSD vždy figuroval jako vývozcce a daňové orgány nepředložily jediný důkaz o opaku. Rovněž zajistil přepravu zboží mimo území Evropského společenství. Krajskému soudu vytkl, že shledal paralelu mezi projednávaným případem a tzv. „kolotočovými podvody“, aniž by vyplynula jakákoli přímá či nepřímá souvislost. Krajský soud rovněž nesprávně považoval za rozhodující jeho vyjádření ze dne 31. 10. 2007, avšak jeho význam účelově interpretoval. Rovněž přejal složité a nikterak podložené konstrukce daňových orgánů, kterými se snaží obhájit tvrzení, že neexistovala přímá souvislost mezi dodáním a přepravou zboží do třetí země a že příslušné JSD byly vystaveny na základě fiktivních obchodních operací.

[11] I přesto, že v dokumentaci došlo k určitým formálním nepřesnostem, považuje za neudržitelný „*striktně formalistický přístup vedoucí k popření relevantní hmotněprávní úpravy*“. Úvahy krajského soudu o požadavcích na konkrétnost vydané výzvy neodpovídaly obsahu správního spisu. Odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 155/2005 považuje za nesprávný a zastaralý, protože byl vydán ještě před rozhodnutím rozšířeného senátu, který změnil právní názor na „*bezbřehé*“ vytýkáci řízení.

[12] S odkazem na rozhodnutí Evropského soudního dvora ve věci *Euro Tyre Holding* se stěžovatel domníval, že transakci mezi stěžovatelem a společností Vishay Electronic GmbH by nebylo možné osvobodit pouze tehdy, pokud by třetí účastník transakce (Vishay Electronic Sales GmbH) nabyl právo nakládat se zbožím jako vlastník v České republice. V této věci však společnost Vishay Electronic GmbH nabyla právo nakládat se zbožím až mimo území Evropského společenství. Místo plnění se v případě následných dodávek nachází ve třetí zemi. Uplatnění DPH u těchto následujících dodávek se tak neřídí ani zákonem o dani z přidané hodnoty ani Směrnicí.

[13] Stěžovatel nikdy nezpochybňoval své postavení vývozcce. Přiznal, že pochybil při shromažďování relevantní dokumentace. V JSD byl stěžovatel označen v souladu s realitou jako vývozcce/odesílatel, což bylo zcela podle celních předpisů. Proforma faktury byly vydávány pouze pro účely celního řízení resp. pro urychlení, protože nebyly k dispozici finální faktury. Krajskému soudu vytkl, že řádně nezdůvodnil názor, že uskutečněnou přepravu nelze přiřadit k dodání zboží společnosti Vishay Electronic GmbH. Za vykonstruované považoval i názory krajského soudu ve vztahu ke specifikaci hodnoty zboží na proforma fakturách a v účetnictví. Účelem proforma faktur nebylo zakrývat jakýkoli fiktivní vztah či nerealizované obchodní operace, ale sloužily jen pro určení statistické hodnoty, a to ve výši ceny, která byla skutečně placena ze třetí země do zahraničí. Rozsudek krajského soudu rovněž vykazuje „*významné logické nesrovnalosti*“, pokud uvádí, že byly splněny podmínky pro osvobození od DPH a současně tvrdí, že stěžovatel neměl na osvobození nárok.

[14] Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

[15] Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Stěžovatel se ohradil proti tomu, že krajský soud připodobnil projednávanou věc k tzv. „kolotočovým podvodům“. Krajský soud ne zahájil odůvodnění svého rozhodnutí příliš šťastně, pokud nejprve podrobně citoval stanovisko generálního advokáta k podstatě tzv. kolotočových podvodů. Ze správního spisu, ze zprávy o daňové kontrole ani z žalobou napadených rozhodnutí nevyplývá, že by daňové orgány vytýkaly stěžovateli účast na tzv. kolotočovém podvodu. Rovněž nezjišťovaly, zda stěžovatel, jeho odběratel nebo společnost Vishay Electronic Sales GmbH obdrželi DPH a současně ji neodvedli v souvislosti s dalším přeprodejem zboží. Pokud sloužila zmínka o existenci tzv. kolotočových podvodů pouze ke zdůvodnění potřeby důkladně prověřit řetězová plnění, pak je třeba tuto potřebu obecně podpořit. Jestliže však případná účast na takových podvodech, byť i pasivní a nevědomá, nebyla předmětem dokazování daňových orgánů a v jejím důsledku nebyla stěžovateli vyměřena daň, nelze se divit, že je stěžovatel dotčen takto navozenými souvislostmi. Nešlo však o důvody, pro které se krajský soud rozhodl zamítnout žalobu.

[18] K povaze sporu považuje Nejvyšší správní soud za účelné zdůraznit, že se musel krajský soud věcí zabývat v důsledku žalobních námitek z jiných hledisek než předtím daňové orgány. Ze správního spisu vyplývá, že byla provedena daňová kontrola, správce daně zjišťoval, jakým způsobem jsou realizovány jednotlivé dodávky. Daňové orgány prováděly podrobné a obsáhlé dokazování, za jakých podmínek dodával stěžovatel zboží společnosti Vishay Electronic GmbH. Zjistily, že zboží při převodech vlastnictví nebylo reálně dodáváno a zůstávalo v držení stěžovatele. Stejně tak tomu bylo v případě dalšího převodu na společnost Vishay Electronic Sales GmbH. Věnovaly pozornost jednotlivým JSD a stěžovateli sdělily své pochybnosti, že jako odběratelé byli uvedeni koncoví odběratelé, nikoli společnost Vishay Electronic GmbH, které stěžovatel zboží dodal a se kterou byl v právním vztahu. Pochybnosti pramenily též z údajů o ceně zboží, která odpovídala koncové ceně účtované společností Vishay Electronic Sales GmbH a nikoli ceně, za kterou stěžovatel dodal zboží společnosti Vishay Electronic GmbH. K pochybnostem rovněž vedla smluvní úprava v rámcové smlouvě a jejím dodatku a údaje v proforma fakturách. Daňové orgány uzavřely, že stěžovatel pochybnosti správce daně nevyvrátil. Proto nemohly konstatovat splnění podmínek pro osvobození od DPH při vývozu zboží z území Evropských společenství.

[19] Šlo tedy podstatnou měrou o zjišťování skutkových podmínek při realizaci jednotlivých plnění. Stěžovatel v podané žalobě a posléze i v kasační stížnosti obrací pozornost především na právní otázky. Jeho základním argumentem je přesvědčení, že pouze § 66 zákona o dani z přidané hodnoty a čl. 15 odst. 1 a 2 Směrnice stanoví podmínky pro přiznání osvobození od DPH při vývozu mimo Evropské společenství. Všechny zjišťované souvislosti, k prokázání kterých jej správce daně a žalovaný vyzvali, považoval za naprosto bezpředmětné.

[20] Takový přístup nebyl správný. Každá právní skutečnost, v tomto případě vývoz zboží do zahraničí, je z povahy věci jedinečná a probíhá za zcela specifických skutkových okolností. Jestliže plnění mimo prostor Evropských společenství bylo součástí relativně komplikovaného systému opakovaného převodu vlastnického práva ke zboží, které v mezidobí nebylo přepravováno a byla realizována pouze přeprava koncovým zákazníkům do třetích zemí, bylo třeba tyto skutkové okolnosti vyjasnit, protože realizace vývozu mohla nepochybně rovněž ovlivnit daňové poměry ostatních účastníků prodejního řetězce. To bylo podstatné také pro úvahu, ke kterému plnění lze případně přičítat uskutečnění přepravy zboží. Žalovaný nevyloučil, že by bylo možné uskutečnění přepravy přičítat právě dodání zboží od stěžovatele společnosti Vishay Electronic GmbH. Rovněž nečinil sporným, že zboží bylo z ČR skutečně vyvezeno. Před realizací vývozu však došlo k opakovanému prodeji zboží dalším subjektům a bylo třeba vyjasnit, z jakého titulu uskutečňuje stěžovatel realizaci dodávky zboží, komu v okamžiku dodání zboží svědčí vlastnické právo, komu byly dodávky adresovány, v jakém právním postavení byl ve vztahu ke zboží i jeho vlastníkovu v době vývozu a rovněž to, zda opatřené důkazní prostředky poskytují na tyto otázky ucelenou odpověď.

[21] Vzhledem ke zjištěným nesrovnalostem nemohl správce daně přiznat osvobození od daně. Stěžovatel neprokázal, že byl vývozcem zboží mimo Evropská společenství. Proto musel správce daně považovat plnění za uskutečněné v tuzemsku a doměřit daň z přidané hodnoty.

[22] Stěžovatel v podané žalobě upozornil na odlišné znění § 66 zákona o dani z přidané hodnoty a čl. 15 Směrnice. Obdobnou námitku již následně neuplatnil v řízení o kasační stížnosti. Přesto Nejvyšší správní soud doplňuje, že žalobní námitka neústila v přesvědčivý závěr, proč mělo dojít k vydání nezákonného rozhodnutí aplikací zákona o dani z přidané hodnoty a nikoli přímo Směrnice. Směrnice používala v čl. 15 souvislosti s osvobozením od daně termínu „*dodání zboží*“, zatímco zákon o dani z přidané hodnoty hovoří v § 66 o „*vývozu zboží*“. Podle § 2 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty je však předmětem daně dodání zboží za úplaty osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku. Stěžovateli lze přisvědčit, že „*vývoz zboží tj. jeho výstup není sám o sobě předmětem DPH*“, pokud současně není spojen s dodáním zboží. Příkladem, kdy dochází k vývozu zboží, avšak nikoli ve spojení s dodáním zboží, je vývoz zboží k prezentaci na veletrhu v zemi mimo EU s perspektivou jeho vrácení do tuzemska po ukončení akce (shodně např. Masná, D.: Dovoz a vývoz zboží z pohledu DPH, Otázky a odpovědi v praxi 10/2011). V nyní projednávané věci je však mimo jakoukoli pochybnost, že se jednalo o vývoz zboží ve smyslu jeho dodání. Správce daně posuzoval daňové dopady prodeje zboží do třetích zemí a jeho přepravy konečnému zákazníkovi. Aplikoval § 66 zákona o dani z přidané hodnoty naopak v souladu s čl. 15 Směrnice.

[23] Stěžovatel argumentoval v souvislosti s řetězením dodávek rozsudkem Evropského soudního dvora ze dne 16. 12. 2010 ve věci *Euro Tyre Holding*, C-430/09. Odkaz na tento rozsudek nebyl v této věci případný. Ve zmíněné věci bylo třeba určit, ke kterému dodání zboží lze přičítat jeho dopravu uvnitř Společenství, pokud je zboží předmětem dvou po sobě následujících dodání mezi různými subjekty povinnými k dani, avšak předmětem pouze jedné přepravy. Nizozemská obchodní společnost (společnost 1),

dodávající náhradní díly pro automobily, prodala několik šarží pneumatik dvěma společnostem usazeným v Belgii (společnost 2) s tím, že měla povinnost dodat zboží ze svého skladu v Nizozemsku, a to jménem a na riziko kupujících. Před dodáním zboží prodal každý z kupujících zboží společnosti 3 se sídlem rovněž v Belgii s tím, že k přepravě zboží má dojít jejich jménem a na jejich riziko. Zboží bylo posléze odebráno ve skladu společnosti 1 v Nizozemsku zástupcem společnosti 2 a bylo převezeno přímo do provozovny společnosti 3 v Belgii kamionem s řidičem, které poskytla společností 2 společnost 3. Následně proběhlo před orgány nizozemské daňové správy řízení o daňové povinnosti společnosti 1. Vyústilo v položení předběžné otázky, ke kterému dodání musí být přičtena přeprava uvnitř Společenství, pokud přepravu zboží provádí osoba, která má jak postavení kupujícího při prvním dodání, tak i postavení prodávajícího při druhém dodání.

[24] Soudní dvůr posuzoval obchodní případ dodávek zboží uvnitř Evropských společenství a nikoli vývoz zboží do třetích zemí. S uskutečněním přepravy uvnitř Evropských společenství počítá rovněž hypotéza výroku soudu v uvedené věci. Stěžovatel podrobněji nevysvětluje, o které pasáže odůvodnění rozsudku opírá svůj právní názor. Vychází z předpokladu, že správnost jeho postupu lze odůvodnit odkazem na uvedený rozsudek proto, že k přechodu vlastnického práva na společnost Vishay Electronic GmbH došlo až mimo území Společenství.

[25] Aby se však mohl Nejvyšší správní soud zabývat případnou použitelností citovaného rozsudku na tento případ, muselo by být v daňovém řízení nejprve bezpečně prokázáno, že k přechodu vlastnického práva skutečně došlo mimo území Společenství. To se však nestalo. Nejvyšší správní soud sdílí pochybnosti daňových orgánů v tomto směru, zejména pokud jde o dodatek rámcové kupní smlouvy. Pochybnosti vzbuzuje především to, že účinnost dodatku je stanovena k 1. 5. 2005, a to „s ohledem na změny související se vstupem České republiky do Evropské unie“. Ke vstupu České republiky do Evropské unie však došlo již o rok dříve. Dodatek rovněž zasahuje z časového hlediska pouze do části zdanitelných plnění, která jsou předmětem přezkumu v této věci. Pokud byl dodatkem měněn článek III. odstavec 5 původní rámcové kupní smlouvy, je třeba považovat tuto změnu za neorganickou, protože čl. III. odstavec 5 původní rámcové smlouvy se týkal nebezpečí škody a přechodu vlastnictví z dodavatele, za kterého rámcová smlouva považovala společnost Vishay Electronic GmbH na žalobce jako objednatele. Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší spekulovat, zda dodatkem neměl být případně měněn čl. V. odst. 3 rámcové kupní smlouvy, který se týkal dodávek zboží od prodávajícího – žalobce na společnost Vishay Electronic GmbH jako kupujícího. Skutečností však je, že rámcová smlouva obsahuje i ve znění dodatku ustanovení čl. V. odst. 5, podle které nebezpečí škody a vlastnictví ke zboží přechází z prodávajícího na kupujícího, případně na třetí osobu, pokud je jí na pokyn kupujícího zboží předáno, okamžikem předání zboží. Kupující je povinen na základě kupního příkazu na své náklady předložit zboží k provedení celního řízení. Zejména souvislost s úpravou povinností společnosti Vishay Electronic GmbH ve vztahu k celnímu řízení dále posiluje pochybnost Nejvyššího správního soudu o tom, že bylo účinně sjednáno obecně závazné pravidlo o přechodu vlastnického práva až poté, kdy zboží opustilo Společenství.

[26] Tím však chybí základní skutkový a právní předpoklad pro úvahu stěžovatele, pokud hledá oporu pro svůj právní názor v rozsudku *Euro Tyre Holding*. Jestliže tedy není bezpečně prokázáno, že skutečně došlo k přechodu vlastnictví až v okamžiku, kdy se zboží nacházelo vně Společenství, chybí zde základní okolnost, se kterou by měl Nejvyšší správní soud rozsudek Evropského soudního dvora konfrontovat. Proto ani tato kasační námitka není v této věci důvodná.

[27] Další kasační námitka směřovala k interpretaci vyjádření stěžovatele ze dne 31. 10. 2007. Stěžovatel v něm mimo jiné uvedl, že „bylo zjištěno, že pracovníci Vishay Electronic s. r. o. zajišťující vystavení JSD použili jméno „svoji“ společnosti jako odesílatele na JSD s tím, že celní hodnotu uváděli ve výši koncové prodejní ceny na proforma faktuře vystavené mimo účetní systém chybně jménem Vishay Electronic s. r. o. jako dodavatele a koncového zákazníka jako odběratele. K vystavení JSD jménem jiného subjektu jako odesílatele z EU a z ČR neměli tito pracovníci oprávnění“. I v tomto případě stěžovatel argumentuje tak, že byl oprávněn JSD vystavit a že neměl jinou možnost než sám sebe uvést jako vývozce/odesílatele. Nejvyšší správní soud nepochybně oprávnění stěžovatele fakticky realizovat vývoz zboží konečnému zákazníkovi mimo Evropská společenství ani jeho oprávnění označit sám sebe jako vývozce zboží. Před realizací vývozu však došlo k opakovanému předchozímu prodeji zboží dalším subjektům, vývoz zboží byl fakturován společností Vishay Electronic Sales GmbH koncovým zákazníkům a cena byla stanovena nikoli ve výši, za kterou prodal stěžovatel zboží společnosti Vishay Electronic GmbH. Proto vznikly správci daně pochybnosti, zda lze dodání zboží osvobodit od daně z přidané hodnoty a zda lze k tomuto dodání přiřadit přepravu zboží. Stěžovatel si byl vědom, že realizuje vývoz za situace, kdy již předtím zboží převedl na jiný subjekt a sám připouští, že neměl zmocnění k realizaci přepravy jménem jiného subjektu. Takto je třeba hodnotit záznam z 31. 10. 2007 a odkaz krajského soudu na tento záznam proto nelze hodnotit jako účelovou desinterpretaci.

[28] Ke zrušení rozsudku krajského soudu nevede ani kasační námitka, že krajský soud argumentoval odkazy na odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí a nevypořádal se s žalobními námitkami. Odvolání stěžovatele proti dodatečným platebním výměrům bylo obsáhlejší než posléze podaná žaloba a vycházelo z obdobných stanovisek. Proto nelze považovat rozhodnutí krajského soudu za nezákonné nebo nepřezkoumatelné jenom proto, že rovněž odkazovalo na jednotlivé části odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí.

[29] Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným ani nezákonným, kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[30] Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s.), soud náhradu těchto nákladů nepřiznal, neboť mu podle obsahu spisů žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 30. ledna 2013

JUDr. Jan Passer
předseda senátu