



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **VALEO AUTOKLIMATIZACE k.s.**, IČ: 49823001, se sídlem Kuštova 2596, Rakovník, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 8. 2016, č. j. 35199/16/5300-22444-704601, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 26. 9. 2018, č. j. 48 Af 31/2016 - 40,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný označeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí - platební výměr Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“) ze dne 8. 12. 2014, č. j. 254715/14/4200-11772-204179. Uvedeným platebním výměrem správce daně žalobci vyměřil nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíce června roku 2014 ve výši 3.618.610 Kč (správce daně snížil nadměrný odpočet tvrzený žalobcem ve výši 5.916.396 Kč na částku 3.618.610 Kč, tj. snížil nadměrný odpočet uplatněný v daňovém přiznání žalobce o částku 2.297.786 Kč).

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, v níž namítal, že žalovaný nesprávně a v rozporu s příslušnými právními předpisy a závazným výkladem v judikatuře

Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“) akceptoval postup správce daně, který jako zdanitelné plnění chybně posoudil a) dodání zboží do jiného členského státu (Spolkové republiky Německo) odběrateli Ford Werke GmbH, b) vývoz zboží do třetích zemí (Thajsko, Brazílie) odběratelům Ford Motor Company Thailand Ltd a Ford Motor Company Brasil Ltda, c) uplatnění nároku na slevu z kupní ceny dovezeného zboží v rámci odpovědnosti dodavatele Precico Electronics SDN BHD, Malajsie, za vady, a tím neoprávněně navýšil daňovou povinnost žalobce. Žalobce označil závěry žalovaného za nepodložené, neprokázané a částečně vnitřně rozporné. Vytkl žalovanému, že své rozhodnutí vystavěl na údajných formálních nedostatecích předložených dokladů, avšak odmítl provést důkazy navrhované žalobcem způsobitelné prokázat skutečné naplnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně. Způsob hodnocení shromážděných důkazů žalovaným byl podle žalobce nedostačující a nesprávný a odporoval zákonným požadavkům.

[3] Ohledně dodání zboží odběrateli Ford Werke GmbH žalobce uvedl, že ve zdaňovacím období červen 2014 dodal tomuto odběrateli registrovanému k DPH zboží (automobilové součástky) v celkové hodnotě plnění 5 576 903,07 Kč a vyjádřil přesvědčení, že v daňovém řízení předloženými doklady (faktury, prohlášení německého odběratele, dodací listy a CMR) prokázal naplnění všech hmotněprávních podmínek pro osvobození dodání zboží od DPH podle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „ZDPH“). Konstatoval, že v souladu s ustálenou judikaturou SDEU nesplnění pouze formálních podmínek nemůže být důvodem k odepření osvobození od daně, jsou-li naplněny podmínky hmotněprávní. Klíčové je, že předmětné zboží bylo fyzicky přemístěno z České republiky na území jiného členského státu. Žalovaný neprovedl důkazy, které žalobce navrhl v odvolacím řízení, a nemůže proto žalobci přičítat k tíži, že neunesl důkazní břemeno ve vztahu k osvobození od DPH. V průběhu daňového řízení nebyl získán žádný důkaz podporující závěr žalovaného, že žalobce měl v úmyslu převést právo nakládat s dotyčným zbožím jako vlastník přímo na koncového indického odběratele. Naopak, prohlášení odběratele jednoznačně prokazuje, že zboží bylo dodáno odběrateli žalobce do Spolkové republiky Německo jako intrakomunitární dodávka. Z označení finální destinace na přepravních dokumentech nelze bez dalšího usuzovat, kdy a na koho bylo převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník, tj. kdy došlo k dodání zboží ve smyslu § 13 odst. 1 ZDPH.

[4] K vývozu zboží do třetích zemí (Thajsko, Brazílie) odběratelům Ford Motor Company Thailand Ltd a Ford Motor Company Brasil Ltda žalobce uvedl, že ve zdaňovacím období červen 2014 vyvezl za úplatu zboží (automobilové součástky) z území Evropské unie pro uvedené odběratele v Brazílii a v Thajsku, kteří nemají na území České republiky sídlo ani provozovnu. Jednalo se o plnění v celkové hodnotě 1 889 540,39 Kč. Šlo tedy o vývoz zboží, který je podle § 63 odst. 1 písm. d) ZDPH osvobozen od daně s nárokem na odpočet. Žalovaný ve vztahu k tomuto plnění vycházel z nedostatečně zjištěného skutkového stavu a v důsledku toho nesprávně uzavřel, že nebyly splněny všechny hmotněprávní podmínky pro osvobození zboží při vývozu do třetí země. O tom, že uvedené zboží bylo vyvezeno z Evropské unie, žalobce předložil důkazy. Za nepřipustný považuje žalobce postup žalovaného, který neprovedl důkazy navržené

pokračování

žalobcem, avšak zároveň přičetl k tíži žalobce, že nebylo prokázáno, že zboží bylo dodáno odběratelům uvedeným na faktuře.

[5] V případě finanční kompenzace za dodání vadného zboží dodavatelem Precico Electronics SDN BHD, Malajsie (dále též „Precico“), se jednalo o plnění v celkové hodnotě 2 802 089,16 Kč. Žalobce vyjádřil přesvědčení, že v odvolacím řízení objasnil a prokázal žalovanému, že se v žádném případě nemohlo jednat o předmět daně ve smyslu § 2 ZDPH, ale že se jednalo o splnění záručních nároků z vad dovezeného zboží vůči dodavateli žalobce, společnosti Precico. Předmětem plnění nebylo dodání zboží ani poskytnutí služby, ale jednalo se o úpravu výše základu daně a výše daně dovezeného zboží, které bylo vadné a nepoužitelné a bylo z tohoto důvodu, v souladu se smluvním ujednáním mezi žalobcem a jeho dodavatelem, zničeno. Toto plnění tudíž nemělo být vůbec zahrnuto do základu daně z dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku za zdaňovací období červen 2014, jak to učinil správce daně v platebním výměru. Žalobce navrhl provedení důkazu výsledkem pana Michala Čapáka, jednatele společnosti iSort s. r. o. pověřené dodavatelem k posouzení a provedení záruční opravy (zboží, které bylo tímto servisním partnerem vyhodnoceno jako neopravitelné, bylo zničeno a žalobce následně vůči dodavateli uplatnil nárok na snížení/vrácení ceny neopravitelného zboží). Žalovaný však provedení tohoto důkazu odmítl.

[6] Závěrem stěžovatel namítl, že napadené rozhodnutí žalovaného nenaplnuje požadavky § 102 odst. 4 a § 116 odst. 2 daňového řádu a vyjádřil přesvědčení, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno, pokud jde o prokázání skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost a správnost důkazních prostředků uplatněných žalobcem. Rozhodnutí žalovaného je podle žalobce nepřezkoumatelné v otázce posouzení předmětných plnění jako předmětu daně v tuzemsku a dále je založeno na nedostatečně zjištěném skutkovém stavu. Závěry žalovaného nemají oporu ve shromážděných důkazech, resp. ve spisech a vyžadují doplnění. Žalovaný posoudil zásadní právní otázku ohledně režimu zdanění předmětných plnění nesprávně a v rozporu s příslušnými právními předpisy i související judikaturou SDEU.

[7] Krajský soud v Praze rozsudkem uvedeným v záhlaví rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. K dodání zboží odběrateli Ford Werke GmbH krajský soud uvedl, že z faktur předložených žalobcem, dodacích listů, CMR i dokladů o vyskladnění zboží nelze dovodit, že by zboží bylo dodáno do Německa. CMR, dodací listy i skladová dokumentace spíše nasvědčují přímému odeslání zboží do Indie. Nelze však přehlédnout, že žalobce následně doložil potvrzení důvěryhodného německého odběratele o převzetí uvedeného zboží. Žalobce navrhl výslech dvou svědků. Obsah jejich výpovědi nelze předjímat a nelze vyloučit, že by mohli uvést takové skutečnosti, z nichž by vyplynulo nejen to, že zboží bylo během cesty překládáno ve skladu v Kolíně nad Rýnem, ale i to, že německý odběratel skutečně nakládal se zbožím jako vlastník. O závěru žalovaného, že nebylo prokázáno, že německý odběratel nabyt ke spornému zboží právo nakládat s ním jako vlastník, se žalobce mohl poprvé dozvědět až z odůvodnění napadeného rozhodnutí a totéž platí i o hodnocení předloženého potvrzení vystaveného přímo německým dodavatelem. Žalobce neměl fakticky ani prostor reagovat na tyto nové výtky žalovaného, a žalovaný proto nemohl v takové situaci přehlížet žalobcem

v minulosti označené důkazní návrhy. Pokud žalovaný takové důkazní prostředky nevyčerpал, vskutku zasáhl do práva žalobce na spravedlivý proces a připravil ho o možnost unesení důkazního břemene k otázce dodání zboží do jiného členského státu. Ve vztahu k těmto transakcím tudíž závěry rozhodnutí žalovaného pro neprovedení výslechu svědků podle krajského soudu neobstojí.

[8] K druhé skupině sporných transakcí spočívající ve vývozu zboží do třetích zemí, krajský soud konstatoval, že závěr žalovaného, že sjednáním dodací doložky FCA a předáním zboží v České republice se stává předmětné dodání tuzemským dodáním podléhajícím DPH, neodpovídá tomu, jak jsou judikaturou SDEU vykládána kritéria pro přiřazení přepravy v rámci řetězce dodání s jedinou přepravou i v rozporu se závěrem Koordinačního výboru č. 365/04.04.12 (tedy ustálenou správní praxí). Krajský soud nepřisvědčil závěru žalovaného, že žalobce neprokázal výstup zboží z území EU. Vývoz z území EU žalobce doložil elektronickými záznamy. Žalovaný přitom neoznačil žádnou skutečnost, na základě které by mu vzniklo podezření, že zboží skutečně neopustilo území EU. Neunesl proto ve vztahu k předloženým dokladům důkazní břemeno vyplývající z § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a bylo na místě vycházet z toho, že zboží skutečně opustilo území EU.

[9] Krajský soud dále uvedl, že nemůže souhlasit ani s tím, že by žalobce neprokázal výstup zboží z území EU. K odvolání žalobce přiložil ve vztahu ke sporným dodávkám německé vývozní doprovodné doklady, v nichž bylo jako země vývozu uvedeno Německo a výstupní celní úřad byl v Nizozemí s tím, že dále mělo zboží putovat do Thajska nebo Brazílie. Jako vývozce i zástupce (deklarant) byla uvedena společnost Ford-Werke GmbH, jako místo překládky, popř. přebalení zboží pak adresa ASC v Kolíně nad Rýnem (Emdener Str. 4). Jako příjemce zde byly uvedeny společnosti Ford Motor Co Thailand Ltd. nebo Ford Motor Co Brasil Ltda. Na těchto dokumentech nebyla vyznačena kontrola celním úřadem odeslání ani výstupním celním úřadem, avšak byly předloženy elektronické výstupy k jednotlivým referenčním číslům operace (MRN) z webových stránek Komise EU, které potvrzovaly s příslušným časovým údajem (na hodiny a minuty) jak propuštění zboží do režimu export v Německu, tak samotný výstup zboží z území EU v Nizozemsku.

[10] V případě reklamace vadného zboží krajský soud shrnul, že i kdyby se žalobci nepodařilo prokázat, že fakturované částky společnosti Precico byly požadavkem na navrácení ceny vadného materiálu, bylo by na žalovaném, aby prokázal, že těmto přijatým částkám odpovídalo zdanitelné plnění a o jaké zdanitelné plnění se jednalo. Sporné zboží totiž bylo (potud mezi účastníky patrně není sporu) již jednou zdaněno jako dovoz ve zdaňovacích obdobích, kdy je žalobce přijal, a žalobce ani netvrdil, že uvedený materiál někomu dodal jako zboží. Žalovaný však povahu zdanitelného plnění, z něž v této souvislosti vyměřil DPH, nijak nespecifikoval ani neoznačil důkazy, na jejichž základě k závěru o existenci zdanitelného plnění dospěl. V této skutečnosti shledal krajský soud další důvod nezákonnosti rozhodnutí žalovaného.

[11] Krajský soud dále nepřisvědčil hodnocení důkazních prostředků v rozhodnutí žalovaného k otázce, zda fakturované částky mohly mít souvislost s reklamací vadného materiálu dodaného od Precico, ani se závěrem žalovaného o dostatečnosti jím

pokračování

provedeného dokazování. Žalovaný se podle krajského soudu mylí, když dospěl k závěru, že z předložených všeobecných obchodních podmínek nevyplývá důvod fakturace uvedených částek. Krajský soud v této souvislosti připomenul odvolací tvrzení žalobce, že dle dohody s dodavatelem má nárok na finanční kompenzaci ve výši kupní ceny výrobků po dobu, kdy bylo zboží v záruční opravě, protože s ohledem na řízení *cash-flow* odmítá financovat zásoby zboží, které nemůže podle své potřeby využít ve svém výrobním procesu. Byť žalobce později v odvolacím řízení odkazoval nepřesně na bod 14 všeobecných obchodních podmínek, který upravoval nárok na náhradu nákladů a škod způsobených žalobci dodáním vadného zboží, žalobce předmětné podmínky žalovanému předložil dne 30. 7. 2015 jako celek a žalovaný tak měl přihlídnout i k jejich bodu 23 s titulkem „nesouladné zboží“. Bylo jen na žalovaném, aby v případě, že by měl obtíže porozumět obsahu předložených všeobecných obchodních podmínek sepsaných v anglickém jazyce, si nechal předložit jejich úplný překlad, tak jako to učinil ve vztahu k bodům 7, 9 a 14. Pokud tak k bodu 23 neučinil, nelze klást k tíži žalobce, pokud žalovaný nedal najevo, že předloženému důkazu nerozumí. Z bodu 23 přitom vyplývá, že žalobce vskutku měl v souladu se vzájemným ujednáním s dodavatelem právo tomuto dodavateli vyfakturovat zpět celou kupní cenu zboží, jež bylo vyhodnoceno jako nesouladné s kvalitativními požadavky vymezenými ve smluvní dokumentaci. Vyhodnocení bodu 14 je ze strany žalovaného sice správné, nejedná se však o rozhodnou část smluvních ujednání. V této části je tak závěr žalovaného v rozporu s obsahem správního spisu.

[12] K argumentaci žalovaného, že žalobce neunesl důkazní břemeno k tomu, že zde bylo jakékoliv vadné zboží a že bylo vráceno dodavateli nebo zničeno, krajský soud uvedl, že z pohledu bodu 23 všeobecných obchodních podmínek není právo na refundaci kupní ceny závislé na vrácení vadného zboží dodavateli. S ohledem na dopravní náklady vrácení takového zboží do Malajsie, s tím spojené logistické komplikace a reálnou hodnotu dodaného materiálu, který byl vyhodnocen jako vadný, je navíc téměř absurdní očekávat, že takové zboží bude vyvezeno zpět do třetí země. Dodavateli však nemusí být zboží vráceno přímo, takové navrácení může proběhnout i prostřednictvím k tomu zmocněného zástupce dodavatele.

[13] Z předložené plné moci podepsané žalobcem, dodavatelem i iSort přitom vyplývá, že iSort vadný materiál přebíral za, resp. pro Precico jakožto dodavatele. Ať už je tedy na příslušných skladových dokladech jako příjemce uveden iSort nebo Precico, v obou případech lze mít za to, že je jimi formálně dokládáno předání zboží zpět dodavateli (prostřednictvím jím zplnomocněného subjektu). Pokud žalovaný uzavřel, že výslech jednatele iSort by nemohl nijak přispět k objasnění toho, zda zde bylo nějaké vadné zboží a jak s ním bylo naloženo, je takový závěr s ohledem na obsah zplnomocnění mylný. Neexistence přímého smluvního vztahu iSort s žalobcem je v tomto směru irelevantní, podstatné je, zda navržený svědek mohl svými smysly registrovat rozhodné události a zda tedy o nich může následně poskytnout svědectví. To přitom u jednatele subjektu, který se přímo zabýval potvrzováním převzetí vadných dílů a jejich uchováváním pro dodavatele, lze plně předpokládat. Žalovaný tak opět znemožnil žalobci unést dílčí důkazní břemeno, které ho tížilo, a proto je předčasný i samotný závěr, že žalobce neprokázal, že přijaté částky souvisely s navrácením ceny reklamovaného zboží, jež mělo vykazovat vady.

Žalovaný se navíc nijak konkrétně nevyjádřil k dalšímu důkaznímu návrhu žalobce, který v odvolání navrhoval vyslechnout také pracovníka oddělení kvality. Takový důkaz, byť na něm žalobce později výslovně netrval v přesvědčení, že objemný soubor předložených listinných důkazů bude dostačující, se žalovanému zjevně nabízel a neumožňoval mu bez dalšího uzavřít, že reklamace vadného zboží nebyla prokázána.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobce

[14] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost, v níž v první řadě poukázal na skutečnost, že žalobci byl poskytnut dostatečný prostor k prokázání svých tvrzení. Podle žalovaného samotná změna tvrzení, resp. nové tvrzení vyvolává pochybnosti o správném zjištění a stanovení daně. Žalovaný proto nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že je to správce daně, kdo je v těchto případech povinen zjistit rozhodné skutečnosti a obstatat potřebné důkazní prostředky. Žalobce se správcem daně nespolupracoval, a tím znemožnil řádné stanovení daně. Stěžovatel má na rozdíl od krajského soudu za to, že orgány finanční správy poskytly žalobci více než dostatečný prostor pro uplatnění jeho tvrzení a předložení důkazních prostředků. Žalobce však většinu možností poskytnutých orgány finanční správy nevyužil, když nereagoval na jejich písemnosti.

[15] Orgánům finanční správy nelze dávat k tíži, že rozhodovaly na základě důkazních prostředků, které měly k dispozici. Závěry krajského soudu přijaté k rozložení důkazního břemene označil stěžovatel za absurdní a zcela liché a vyslovil, že krajský soud již od samého počátku hodnotil rozhodnutí v kontextu nesprávného závěru ohledně rozložení důkazního břemene, které má za následek nezákonnost také navazující části, v níž se vypořádal s jednotlivými transakcemi.

[16] Žalovaný vyjádřil ve vztahu k popsáním transakcím přesvědčení, že ze strany žalobce nedošlo k prokázání splnění podmínek pro postup podle § 42, § 64 a § 66 ZDPH. Žalovaný poukázal na argumentaci uvedenou v bodech 32 až 56 svého rozhodnutí a uvedl, že také krajský soud zpochybnil naplnění podmínek pro aplikaci § 64 a § 66 ZDPH. Krajský soud nicméně shledal pochybnosti, které následně označuje též za indicie toho, že tvrzení žalobce o dodání do jiného členského státu nemusí být zcela zcestné. Správné zjištění a stanovení daně však nelze stavět na základě indicií, které vyplynou v průběhu daňového řízení. Je nutné, aby daňový subjekt svá tvrzení odpovídajícím způsobem prokázal.

[17] Ve vztahu k rozsudkům SDEU ve věci C-563/12, *BDV Hungary Trading*, a C-111/92, *Lange*, stěžovatel vyjádřil přesvědčení, že čl. 131 a čl. 146 směrnice 2006/112/ES o společném systému DPH (dále jen „Směrnice“) nelze vykládat tak, že brání vnitrostátní právní úpravě podmiňující osvobození od daně při vývozu zboží tím, že zboží bude propuštěno do příslušného celního režimu. Za odeslání zboží ve smyslu čl. 146 odst. 1 směrnice je třeba považovat pouze takové odeslání zboží, které je v souladu s ostatními unijními předpisy, jež upravují problematiku vývozu zboží, v tomto případě s pravidly nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. 10. 1992. Závěry SDEU v rozsudku ve věci *Hungary Trading* nejsou příléhavé na otázku případné formálnosti § 66 odst. 1 ZDPH, v němž je vyžadováno předložení rozhodnutí celního úřadu o vývozu zboží do třetí země.

pokračování

Na věc nedopadá ani rozsudek ve věci *Lange*, neboť žalobce nebyl s to prokázat splnění podmínek pro osvobození daně z titulu vývozu zboží do třetí země.

[18] Argumentace generální advokátky Julianne Kokott ve stanovisku ze dne 25. 7. 2018 ve věci C-414/17, *AREX CZ*, neřeší otázku osvobození daně z titulu vývozu zboží do třetí země, ale osvobození daně z titulu dodání zboží do jiného členského státu a krajský soud ji podle názoru žalovaného dotvořil nad rámec jejího vyjádření. Podmínky pro osvobození od daně z těchto titulů jsou od sebe odlišné, a proto nelze ani směřovat judikaturu příslušnou k oběma institutům. Odkazovaná argumentace tak je zcela nepřiléhavá na plnění, u kterých se řeší splnění podmínek pro osvobození od daně z titulu vývozu do třetí země.

[19] Stěžovatel má skutkový stav za dostatečně prokázaný. Ani výsledk žalobcem navržených svědků by nemohl závěr stěžovatele změnit. Žalobce byl výzvami k prokázání skutečností podle § 92 odst. 4 daňového řádu ze dne 14. 7. 2015 (dále též „výzva I.“) a ze dne 4. 9. 2015 (dále též „výzva II.“) upozorněn na pochybnosti správce daně ohledně jeho tvrzení. Svůj postoj k žalobcem předloženým tvrzením a důkazním prostředkům stěžovatel uvedl v seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 28. 4. 2016 (dále též „Seznámení“), tudíž nebylo pochyb, jak jsou stěžovatelem hodnoceny tyto skutečnosti. Nebylo již třeba provádět dokazování, neboť žalobce nenavrl další důkazní prostředky. Na písemnost žalobce, která reagovala na Seznámení, je tak možné nahlížet jako na doplnění odvolání přílohami. Vzhledem k postoji stěžovatele v jeho oznámení v souvislosti s postupem správce daně v platebním výměru, výzvě I. a výzvě II. nelze rozhodnutí o odvolání pokládat za překvapivé. Nelze proto souhlasit se závěrem krajského soudu, že stěžovatel měl z pozice odvolacího orgánu povinnost seznámit žalobce se skutečnostmi, které krajský soud uvádí v bodě 73 rozsudku.

[20] Žalobce byl podle § 76 odst. 2 daňového řádu povinen předložit písemnosti vyhotovené v jiném než českém jazyce v originálním znění a současně v překladu do jazyka českého. Nelze dávat k tíži orgánům finanční správy, když při předložení písemnosti pouze v cizím jazyce požaduje překlad těch článků, na které odkazuje daňový subjekt ve svých tvrzeních.

[21] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že finanční správa musí především dbát, aby daň byla stanovena po právu, tj. ve správné výši. Je proto odpovědností žalovaného, aby předmětné transakce posoudil v souladu se vším, co v řízení vyšlo najevo. Žalobce dále vyjádřil přesvědčení, že unesl své důkazní břemeno při prokazování naplnění podmínek pro osvobození předmětných plnění od daně, resp. opravu daně. S ohledem na pokračující pochybnosti žalovaného navrhl provedení dalších důkazních prostředků, které však žalovaný neprovedl a uzavřel, že má skutkový stav za prokázaný. S tímto závěrem však nelze souhlasit, jelikož žalovaný neumožnil žalobci důkazní břemeno unést, když neprovedl jím navrhované důkazy. Není pravdou, že žalobce se správními orgány nespolečupracoval, neboť v rámci daňového řízení předkládal důkazní prostředky, které měl v daný okamžik k dispozici. Výtku žalovaného, že žalobce některé z důkazních prostředků předložil až v rámci odvolacího řízení, považuje žalobce za neopodstatněnou, neboť se jednalo o reakci na pochybnosti správce daně. Judikatura SDEU konstantně judikuje, že

není možné odepřít osvobození od daně pouze na základě nesplnění formálních podmínek. Nelze proto klást žalobci k tíži a odpírat mu osvobození od daně pouze z toho důvodu, že příslušné doklady předložil až v řízení o odvolání, ani skutečnost, že původně toto dodání chybně kvalifikoval. Žalobce uzavřel, že bylo prokázáno, že pro veškerá posuzovaná plnění byly naplněny podmínky pro jejich osvobození od daně.

III. Posouzení kasační stížnosti

[22] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a za stěžovatele v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. jedná zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[23] Kasační stížnost není důvodná. Nejvyšší správní soud níže vypořádává jednotlivé kasační námitky v témž sledu, jak je (poněkud nesystematicky) uvedl stěžovatel v kasační stížnosti.

[24] Stěžovatel v kasační stížnosti v první řadě zpochybnil závěry krajského soudu přijaté k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. K této otázce se NSS ve své judikatuře již mnohokrát vyjádřil, kromě krajským soudem přílehlavě zmíněného rozsudku NSS ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 87/2016 - 45, lze poukázat také např. na bod 31 rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 82, v němž NSS vyslovil, že „otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře již opakovaně zabýval. Jeho judikaturu lze shrnout tak, že dle výše citovaných ustanovení je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62, nebo ze dne 12. 2. 2015, 9 Afs 152/2013 - 49).“

pokračování

[25] V bodě 23 rozsudku ze dne 4. 1. 2018, č. j. 4 Afs 203/2017 - 39, pak NSS konstatoval, že „*daňové řízení je specifické v tom, že skutkovým základem v něm je tvrzení daňového subjektu o jeho daňové povinnosti. Daňový subjekt tak má povinnost daň přiznat a doložit svá tvrzení týkající se tvrzené daňové povinnosti. Zároveň však platí, že správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Správce daně tedy zodpovídá za správný výsledek daňového řízení. Jak výstižně konstatuje odborná literatura: 'rozdělení důkazního břemene daňového subjektu a důkazní povinnosti správce daně vyplývá z jeho postavení při správě daní; správce nemůže rezignovat na své povinnosti ani při důkazní pasivitě daňového subjektu či jím záměrně uváděných nesprávných údajů. Povinnost správce daně dbát o co nejúplnější zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně tak na jedné straně prikazuje správci daně, aby v rámci zjišťování daňově významných skutečností postupoval co nejdůsledněji, na straně druhé limitem pro toto pravidlo je důkazní povinnost daňového subjektu spočívající v povinnosti prokázat všechny skutečnosti, k jejichž tvrzení je povinen. Neznamená to tedy, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků. Pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou.'* (Baxa, J. a kol. *Daňový řád: komentář. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011 – komentář k § 92 odst. 2).*“

[26] Závěr krajského soudu, který vyslovil, že je to správce daně, jemuž zákon v obecnosti uložil na bedra zjistit rozhodné skutečnost pro správné stanovení daně co nejúplněji a musí k jejich zjištění obstarat potřebné důkazní prostředky a to případně i za pomoci výzvy směřované daňovému subjektu či jiným osobám a kdo nese odpovědnost za jejich úplně zjištění, považuje zdejší soud za souladný se závěry přijatými ve výše zmíněné judikatuře.

[27] Závěr žalovaného že samotná změna daňového tvrzení, resp. nové tvrzení vyvolává pochybnosti o správném zjištění a stanovení daně považuje Nejvyšší správní soud za příliš zobecnující a paušalizující. Změnu daňového tvrzení či nové daňové tvrzení je třeba vždy hodnotit individuálně, v souvislostech a s přihlédnutím k relevantním okolnostem, které nastaly v konkrétní věci. Pokud daňový subjekt pravdivost svého nového daňového tvrzení řádně doloží a prokáže, pak nebude vyvolávat pochybnosti při zjištění a stanovení daně a správce daně nebude mít důvod k pochybnostem o souladu daňového tvrzení daňového subjektu se skutečností. Při dnešní komplikovanosti ekonomických transakcí a právního řádu, počínaje v to i právní předpisy týkající se daní a celkové administrativní náročnosti podnikání v České republice může dojít k tomu, že daňové subjekty nedopatřením podají nesprávné daňové tvrzení. Ostatně také proto daňový řád umožňuje daňovým subjektům svá daňová tvrzení změnit či opravit podáním opravného daňového přiznání a opravného vyúčtování podle § 138 daňového řádu a podáním dodatečného daňového přiznání a dodatečného vyúčtování podle § 141 daňového řádu.

[28] Ve vztahu k námitce stěžovatele, že žalobce se správcem daně nespolupracoval, a tím znemožnil řádné stanovení daně, Nejvyšší správní soud z obsahu správního spisu

zjistil, že žalobce již při místním šetření dne 11. 8. 2014 předložil daňovou evidenci k vykázaným vývozům na řádku 22 daňového přiznání v hodnotě 24.139.966 Kč a související faktury. Následně žalobce dne 14. 8. 2014 poslal správci daně neúplný přehled jednotných správních dokladů pro celní řízení vztahující se k těmto fakturám. Žalobce reagoval na výzvu správce daně k odstranění pochybností ze dne 19. 8. 2014 tím, že zaslal správci daně tabulku s dosud chybějícími čísly celních deklarací a uvedl, že velká část zboží byla nejprve jeho zákazníkem (Ford) přepravena do Německa a teprve tam prostřednictvím jeho celních deklarantů proclena. V návaznosti na úřední záznam o průběhu postupu k odstranění pochybností ze dne 11. 11. 2014, č. j. 237814/14/4200-11772-204179, žalobce správci daně telefonicky sdělil, že nemá další důkazní prostředky, ale je připraven je shromáždit a předložit v časovém horizontu do 24. 12. 2014.

[29] V odvolání ze dne 9. 1. 2015 proti platebnímu výměru žalobce uvedl, že z důvodu vysoké administrativní náročnosti získal důkazní prostředky až po lhůtě, v níž mohl navrhnout další dokazování ve věci. V odvolání popsal průběh jednotlivých transakcí, předložil další důkazní prostředky a zmínil možnost provést svědecké výpovědi pana F. M. (zaměstnance logistického centra Automotive Synchronisation Centre GmbH) a paní S. D. (zaměstnankyně společnosti Yusen Logistics). V návaznosti na výše uvedené žalovaný dne 15. 5. 2015 uložil správci daně, aby doplnil dokazování podle § 115 odst. 1 daňového řádu. Správce daně výzvou k prokázání skutečností ze dne 14. 7. 2015, č. j. 158681/15/4200-11772-050560, žalobci sdělil, jaké další skutečnosti požaduje prokázat. Žalobce následně dne 30. 7. 2015 předložil rozsáhlý soubor podkladů zkompletovaný podle jednotlivých faktur ke sporným transakcím a vysvětlil, jak lze ověřit vzájemnou souvislost těchto dokladů. Žalobce dále předložil také další důkazy a vyjádřil svou připravenost na výzvu správce daně předložit v případě pochybností další důkazní prostředky. Správce daně výzvou ze dne 4. 9. 2015, č. j. 187201/15/4200-11772-050560, žalobce vyzval k prokázání dalších skutečností. Dne 28. 4. 2016 žalovaný podle § 115 odst. 2 daňového řádu žalobce písemně seznámil se zjištěnými skutečnostmi a důkazy a poskytl mu desetidenní lhůtu k vyjádření a případnému navržení dalších důkazních prostředků, kterou později k jeho žádosti prodloužil do dne 16. 5. 2016. Žalovaný dále uvedl důvody, pro které považuje daňová tvrzení žalobce za neprokázaná. Dne 16. 5. 2016 žalobce předložil další důkazní prostředky a zmínil další důkazy, jejichž předložení by připadalo v úvahu v případě přetrvávajících pochybností správce daně. V závěru žalobce požádal, aby byl po doplnění dokazování opět seznámen se závěry žalovaného. Žalovaný následně přistoupil k vydání napadeného rozhodnutí.

[30] Žalobce nereagoval na výzvu správce daně ze dne 4. 9. 2015, v níž mimo jiné požadoval prokázat, že důkazní prostředek v anglickém jazyce přeložený správcem daně jako „certifikát vstupu, osvědčení o vstupu předmětu dodávky do jiného členského státu EU vystavený společností s razítkem Ford Motor Company Limited“ byl vystaven oprávněnou osobou dle § 64 odst. 5 ZDPH a předložit překlad bodů 7, 9, a 14 smluvních podmínek s dodavatelem. Zároveň je však třeba zmínit, že překlad těchto bodů žalobce předložil ve svém pozdějším vyjádření ze dne 16. 5. 2016.

[31] Nejvyšší správní soud má s ohledem na výše popsaný průběh daňového řízení za to, že žalobce se správcem daně převážně spolupracoval, byl kontaktní, snažil se vyhovět

pokračování

jeho výzvám a řádně doložit svá daňová tvrzení listinnými důkazy a navrhl také provedení svědeckých výpovědí několika svědků. Nelze proto přisvědčit námitce stěžovatele, že žalobce se správcem daně nespolupracoval, a tím znemožnil řádné stanovení daně.

[32] Argumentace stěžovatele, že správné zjištění a stanovení daně nelze stavět na základě indicí, které vyplynou v průběhu daňového řízení, však nevyvrací závěr krajského soudu o nutnosti vyčerpat důkazní prostředky navržené žalobcem v situaci, kdy žalobce ve vztahu k dodání zboží do jiného členského státu (Spolkové republiky Německo) odběrateli Ford Werke GmbH předložil potvrzení důvěryhodného německého odběratele o převzetí uvedeného zboží, kopii textu e-mailu potvrzujícího, že sporné zboží bylo zasláno do Německa a navrhl výslech zaměstnance německého skladu a zaměstnance logistické společnosti, která měla zboží pro německého odběratele převážet, přičemž tyto důkazy předložil a navrhl již na samém počátku odvolacího řízení. Nejvyšší správní soud se plně ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že obsah výpovědí těchto svědků nelze předjímat a nelze vyloučit, že mohli uvést takové skutečnosti, z nichž by vyplývalo, že německý odběratel skutečně nakládal se zbožím jako vlastník. Také podle Nejvyššího správního soudu bylo na místě tyto důkazy provést.

[33] Přílehlavý je rovněž závěr krajského soudu, podle něhož se žalobce o závěru žalovaného, že nebylo prokázáno, že německý odběratel nabyl ke spornému zboží právo nakládat s ním jako vlastník, mohl poprvé dozvědět až z odůvodnění napadeného rozhodnutí. Totéž platí i o hodnocení předloženého potvrzení vystaveného přímo německým dodavatelem. Žalobce neměl fakticky prostor reagovat na toto vyhodnocení důkazů ze strany žalovaného a o to více platí, že žalovaný nemohl v takové situaci přehlížet důkazní návrhy žalobce.

[34] Jak již bylo zmíněno výše, správní orgány odpovídají (při respektování rozložení důkazního břemene) za správné zjištění daňové povinnosti daňového subjektu. V posuzované věci byly, jak již přílehlavě konstatoval krajský soud, dány indicie potvrzující daňové tvrzení žalobce. Za této situace měl žalovaný provést ostatní důkazy navržené žalobcem. Nejvyšší správní soud proto nepřisvědčil ani námitce stěžovatele, v níž vyjádřil přesvědčení, že má skutkový stav za dostatečně prokázaný, a uvedl, že ani výslech žalobcem navržených svědků by nemohl závěr stěžovatele změnit.

[35] Nejvyšší správní soud považuje na tomto místě za vhodné připomenout, že dokazování v daňovém řízení je třeba věnovat zvláštní péči, neboť daňová povinnost představuje zásah do majetkové sféry daňového subjektu, a tím i do jeho ústavním pořádkem chráněného vlastnického práva. Jak již Nejvyšší správní soud konstatoval v bodě 25 rozsudku ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 365/2017 - 41, „*hodnocení důkazů doložených žalobcem (či shromážděných správcem daně) zahrnuje složitý a komplexní proces, v rámci něhož správce daně hodnotí každý důkaz samostatně a poté všechny ve vzájemných souvislostech; hodnocení důkazů nemůže probíhat účelově tak, že některé důkazy, a to ty, které jsou ve prospěch daňového subjektu, správce daně pomine či upozadí a vyzdvihne ty, které mu jsou k tíži.*“ Nezohlednit důkazy navržené daňovým subjektem tak je na místě pouze tehdy, pokud se jedná o důkazy, které zjevně nemohou přispět k objasnění skutkového stavu. Svědecké výpovědi navržené žalobcem však za takovéto „bezvýznamné“ důkazy nelze

považovat, neboť se jedná o svědky, kteří mohou mít znalosti o tom, jakým konkrétním způsobem docházelo k převodu vlastnického práva ke zboží a jak probíhaly předmětné obchodní transakce. Žalobcem navržený svědci totiž pracují jako pracovníci logistického centra, resp. přepravní společnosti.

[36] Stěžovatel dále v kasační stížnosti zpochybnil závěr krajského soudu uvedený v bodě 73 jeho rozsudku, že se žalobce mohl o hodnocení potvrzení vyhotoveného německým dodavatelem a závěru žalovaného, že nebylo prokázáno, že německý odběratel nabyl ke spornému zboží právo nakládat s ním jako vlastník, poprvé dozvědět až z odůvodnění rozhodnutí žalovaného. Také tento závěr krajského soudu však je správný. Stěžovatel v Seznámení k plnění pro odběratele společnost Ford Werke AG především uvedl, že žalobce nereagoval na výzvu II. správce daně k prokázání, že certifikát (osvědčení o vstupu předmětu dodávky do jiného členského státu EU) byl vyhotoven tak, aby jej bylo možné považovat za důkazní prostředek podle § 64 ZDPH, případně k prokázání dodání zboží do jiného členského státu jinými důkazními prostředky. Následně stěžovatel konstatoval, že žalobce neprokázal, že společnost Ford Motor Company Limited byla oprávněna vystavit certifikát za společnost Ford Werke GmbH, aby tak předložený dokument získal patřičnou relevanci důkazního prostředku podle § 64 odst. 5 ZDPH.

[37] Stěžovatel se tudíž v předmětném Seznámení na rozdíl od svého rozhodnutí vskutku nezabýval hodnocením osvědčení vyhotoveného německým dodavatelem o přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník a v tomto ohledu je rozhodnutí stěžovatele překvapivé, neboť žalobci nemohlo být zřejmé, jak jsou tyto skutečnosti stěžovatelem hodnoceny z hlediska prokázání skutkového stavu a nemohl na tento právní závěr stěžovatele již ve správním řízení reagovat.

[38] Žalobce na Seznámení reagoval vyjádřením ze dne 16. 5. 2016, v němž poukázal na prohlášení Ford Werke GmbH s tím, že jednoznačně prokazuje přijetí zboží na předmětných fakturách zákazníkem v Německu a splnění podmínek osvobození předaných transakcí od DPH v souladu s § 64 odst. 5 ZDPH. Dále zmínil, že pokud by stěžovatel i nadále trval na posouzení předmětných plnění jako plnění zdanitelných v České republice, pokračoval by v takovém případě v dokazování, např. předložením vývozních celních deklarací vydaných celní správou v Německu prokazujících následný vývoz zboží z EU nebo provedením výslechu svědků pana F. M. (zaměstnance logistického centra Automotive Synchronisation Centre GmbH) a paní S. D. (zaměstnankyně společnosti Yusen Logisticcs), tak jak bylo původně navrhováno v odvolání proti platebnímu výměru ze dne 9. 1. 2015. Zmínil, že od provedení těchto důkazů žalobce ve svém podání ze dne 30. 7. 2015 původně upustil, jelikož považoval předložené potvrzení od společnosti Ford Motor Company Limited za dostatečný důkaz prokazující uskutečnění osvobozeného dodání do jiného členského státu podle § 64 odst. 5 ZDPH. S přihlédnutím k výše uvedenému obстоjí také závěr krajského soudu, že žalobce výslech uvedených svědků navrhl již v počátcích odvolacího řízení a byť v průběhu odvolacího řízení od výslovného požadavku na jejich provedení ustoupil s odůvodněním, že žalovanému postačí samotné potvrzení o převzetí zboží německým odběratelem, měl žalovaný v situaci, kdy neuvěřil předloženým potvrzením, svědky vyslechnout.

pokračování

[39] K tomu Nejvyšší správní soud poznamenává, že mu je známo, že věc vedená u NSS pod sp. zn. 1 Afs 438/2017 byla postoupena rozšířenému senátu, neboť první senát spatřuje v judikatuře NSS nejednotnost ohledně otázky, zda z § 115 odst. 1 daňového řádu vyplývá nutnost konzultovat s daňovým subjektem i úvahy, které správní orgán vyvozuje z provedeního dokazování. V nyní projednávané věci však nebylo zapotřebí přerušit řízení a vyčkat rozhodnutí rozšířeného senátu, neboť krajský soud neshledal vadu řízení v tom, že stěžovatel neseznámil žalobce s hodnocením provedených důkazů, nýbrž v kontextu pro žalobce překvapivého hodnocení jím doložených listin zdůraznil nutnost provedení dalších žalobcem uvedených důkazů.

[40] V případě druhé skupiny transakcí (vývozu zboží do třetích zemí (Thajsko, Brazílie) odběratelům Ford Motor Company Thailand Ltd a Ford Motor Company Brasil ltda má Nejvyšší správní soud za to, že z důkazů předložených žalobcem [německé vývozní doprovodné doklady ve spojení s elektronickými výstupy k jednotlivým referenčním číslům operace (MRN)] vyplývá, že zboží opustilo území EU. Skutečnost, že zboží opustilo území EU, dále potvrzují faktury předložené žalobcem, v nichž byl jako odesílatel uveden německý odběratel a odběratel příslušná dceřinná společnost Ford Motor Company v Thajsku a Brazílii spolu s tamější adresou. Také žalovaný ostatně v bodě 37 svého odůvodnění k těmto transakcím uvádí, že porovnáním MRN čísel na DE-JSD s údaji na oficiálních webových stránkách německé celní správy bylo zjištěno, že všechny vývozy byly uskutečněny a zboží deklarované na těchto dokumentech opustilo území EU.

[41] Vývoz zboží podle ZDPH představuje výstup zboží z území Evropské unie za současného propuštění tohoto zboží do některého z vývozních celních režimů. Pro osvobození od DPH při tomto vývozu je nutné, aby zboží bylo odesláno nebo přepraveno z tuzemska do třetí země za splnění podmínek § 66 odst. 2 zákona o DPH. Dodání zboží se prokazuje daňovým dokladem - rozhodnutím celního úřadu o vývozu, na němž je potvrzen výstup zboží z Evropské unie. Zákonnou podmínku pro uplatnění osvobození od DPH dle citovaných ustanovení tak je daňový subjekt povinen prokázat rozhodnutím celního úřadu o propuštění zboží do celního režimu vývoz potvrzující výstup zboží z Evropské unie nebo jinými důkazními prostředky. Ze směrnice ani ze ZDPH tudíž nevyplývá povinnost daňového subjektu prokazovat přijetí zboží konkrétním odběratelem ve třetí zemi.

[42] Nejvyšší správní soud proto nepovažuje za správnou úvahu žalovaného, že doklady předložené žalobcem neosvědčují předání zboží právě a jen společností Ford Motor Company Thailand ltd a Ford Motor Company Brasil ltda., neboť chybí potvrzení převzetí odběratelem, a že žalobce nedoložil jinými důkazními prostředky výstup zboží z území EU. Nejvyšší správní soud totiž má stejně jako krajský soud za to, že jestliže žalobce doložil chybějící potvrzení o kontrole zboží výstupním celním úřadem ve vývozním doprovodném dokladu prostřednictvím výtisku elektronického záznamu o uskutečněné kontrole téže zásilky identifikované jedinečným referenčním číslem operace výstupním celním úřadem, není důvodu takovému potvrzení přikládat nižší váhu než v situaci, kdy takové potvrzení výstupní celní úřad vyznačí přímo na vývozním doprovodném dokladu.

[43] O vývozu zboží do Thajska a Brazílie svědčí také obsah faktur předložených žalobcem, v nichž byl jako odesílatel uveden německý odběratel (Ford Werke GmbH) a jako odběratel byla vyznačena vždy příslušná dceřinná společnost Ford Motor Company v Thajsku a Brazílii spolu s tamější adresou. Obsah těchto faktur nasvědčuje tomu, že dodání zboží do Thajska a Brazílie proběhalo dvěma dodáními zboží, z nichž první bylo dodání do jiného členského státu (Německa) a teprve druhé bylo vývozem. I v takovém případě však byly transakce osvobozeny od DPH, jelikož by se jednalo o dodání do jiného členského státu. Žalobce tudíž prokázal výstup zboží z území ES jinými důkazními prostředky ve smyslu 66 odst. 4 ZDPH. Nelze proto přisvědčit stěžovateli, že žalobce nebyl s to prokázat splnění podmínek pro osvobození daně z titulu vývozu zboží do třetí země.

[44] Argumentace stěžovatele, který ve vztahu k rozsudkům SDEU ve věcech *BDV Hungary Trading* a *Lange* vyjádřil přesvědčení, že směrnici (konkrétně její čl. 131 a čl. 146) nelze vykládat tak, že brání vnitrostátní právní úpravě podmiňující osvobození od daně při vývozu zboží tím, že zboží bude propuštěno do příslušného celního režimu, není přiléhavá, neboť k takovéto interpretaci směrnice v posuzované věci ze strany krajského soudu nedošlo.

[45] Nejvyšší správní soud v této souvislosti konstatuje, že si je vědom toho, že usnesením NSS ze dne 28. 3. 2018, č. j. 8 Afs 252/2016 – 60, byla Soudnímu dvoru Evropské unie položena předběžná otázka, zda je *přípustné podmínit nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty při vývozu zboží [čl. 146 směrnice Rady 2006/112/Es ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty] tím, že zboží bude nejprve propuštěno do určitého celního režimu (§ 66 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty)*, přičemž Soudní dvůr do dnešního dne o této předběžné otázce nerozhodl. Nejvyšší správní soud však nepovažuje za nutné řízení v této věci přerušit a vyčkat na rozhodnutí o předběžné otázce, neboť v posuzované věci bylo prokázáno, že došlo k vývozu zboží podle § 66 odst. 2 ZDPH a žalobci vznikl nárok na osvobození od DPH.

[46] Poukaz krajského soudu na rozsudek SDEU ve věci *BDV Hungary Trading* považuje Nejvyšší správní soud za přiléhavý, neboť SDEU se v tomto rozsudku zabýval podmínkami prokázání nároku na osvobození od DPH při vývozu do třetích zemí a krajský soud poukázal na část tohoto rozsudku relevantní pro posuzovanou věc, tj. odst. 24, v němž SDEU konstatoval, že „*k vývozu zboží dojde a že osvobození od daně u dodání za účelem vývozu se uplatní, jestliže bylo právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník převedeno na pořizovatele, jestliže dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno mimo Unii a jestliže zboží v důsledku svého odeslání nebo přepravy fyzicky opustilo území Unie.*“ Relevantní je rovněž odkaz krajského soudu na rozsudek SDEU ve věci *Lange*, dle kterého ani porušení celních předpisů při vývozu zboží samo o sobě neodůvodňuje odnětí osvobození takovému dodání. Z uvedené judikatury SDEU tedy vyplývá, že rozhodující pro osvobození od DPH je faktické vyvezení zboží do třetí země.

[47] Výtku stěžovatele, že krajský soud argumentaci generální advokátky Julianne Kokott ve stanovisku ze dne 25. 7. 2018 ve věci C-414/17, *AREX CZ*, dotvořil nad rámec tohoto vyjádření, považuje Nejvyšší správní soud za neopodstatněnou, neboť krajský soud

pokračování

nad rámec citované části stanoviska generální advokátky v bodě 50 rozsudku pouze zmínil, že při řetězovém dodání je třeba za přepravu považovat tu část celkové přepravy, která překročila relevantní hranici, v případě dodání do jiného členského státu hranici členského státu odeslání, v případě vývozu pak celní hranici EU. Z toho, že v této souvislosti krajský soud zmínil celní hranici EU, nevyplývá, že by směřoval judikaturu týkající se vývozu do jiného členského státu s judikaturou týkající se vývozu zboží do třetí země. Z obsahu rozsudku krajského soudu je naopak zřejmé, že si těchto rozdílů byl plně vědom. Poukaz krajského soudu na předmětné stanovisko generální advokátky není nepřiléhavý, neboť krajský soud ve vztahu k dodání zboží do jiného členského státu (Spolkové republiky Německo) odběrateli Ford Werke GmbH shledal, že se mohlo jednat o situaci, kdy německý odběratel nakládal se zbožím jako vlastník, tj. mohlo se jednat o dodání zboží do jiného členského státu osvobozené od DPH a žalovaný se měl v této souvislosti zabývat důkazními návrhy žalobce.

[48] Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že žalobce byl podle § 76 odst. 2 daňového řádu povinen předložit písemnosti vyhotovené v jiném než českém jazyce v originálním znění a současně v překladu do jazyka českého. Žalobce jako přílohu svého vyjádření ze dne 30. 7. 2015, jímž reagoval na výzvu I., předložil Všeobecné smluvní podmínky uzavřené mezi žalobcem a dodavatelem Precico v anglickém znění. Správce daně ve výzvě II. ze dne 4. 9. 2015 požadoval český překlad bodu 7, 9 a 14 těchto smluvních podmínek.

[49] Ve svém vyjádření ze dne 16. 5. 2016 žalobce poukázal ve vztahu k finanční kompenzaci za dodání vadného zboží dodavatelem Precico na obsah smluvních podmínek a přiložil (v souladu s výzvou správce daně ze dne 4. 9. 2015 český překlad bodů 7, 9 a 14 smluvních podmínek). Žalovaný v bodě 43 odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že doložení všeobecných smluvních podmínek (byť jen v anglickém jazyce) nijak neprokazuje tvrzení žalobce, že se v případě jím popisovaných transakcí jednalo o finanční kompenzace představující snížení ceny. Krajský soud však dospěl k závěru, že žalovaný se v tomto závěru mylí, jelikož z bodu 23 všeobecných obchodních podmínek zjistil, že žalobce měl v souladu se vzájemným ujednáním s dodavatelem právo tomuto dodavateli vyfakturovat zpět celou kupní cenu zboží, jež bylo vyhodnoceno jako nesouladné s kvalitativními požadavky vymezenými ve smluvní dokumentaci. Krajský soud dále konstatoval, že z pohledu bodu 23 všeobecných obchodních podmínek není právo na refundaci kupní ceny závislé na vrácení vadného zboží dodavateli.

[50] V posuzované věci tudíž došlo k tomu, že žalobce předložil důkaz (listinu) v cizím jazyce a na výzvu správce daně předložil některé části tyto listiny přeložené do českého jazyka. Nepoukázal však výslovně na část (bod 23 všeobecných obchodních podmínek), která je pro posouzení věci relevantní dle krajského soudu. Ve vztahu k hodnocení obsahu této listiny vycházel Nejvyšší správní soud z toho, že správce daně (resp. stěžovatel) nese povinnost co nejúplněji zjistit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, přičemž limitem pro toto pravidlo je důkazní povinnost daňového subjektu spočívající v povinnosti prokázat všechny skutečnosti, k jejichž tvrzení je povinen. Jestliže tedy žalobce ve vztahu k finanční kompenzaci za dodání vadného zboží dodavatelem Precico poukázal na Všeobecné smluvní podmínky, měl správce daně (stěžovatel) tento podklad vyhodnotit jako celek tak, jak to učinil krajský soud. Nic nebránilo správci daně či stěžovateli vyžádat

si od žalobce kompletní překlad předmětných smluvních podmínek. Rozsah smluvních podmínek o délce několika stran tomuto postupu nebránil. Pokud tak správní orgány nepostupovaly, porušily svou povinnost zjistit skutečnosti rozhodné pro správné a zjištění stanovení daně. Na této skutečnosti nic nemění ani to, že žalobce nepředložil smluvní podmínky jako celek v českém jazyce.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[51] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[52] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Žalobci, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu uplatnitelné náklady řízení v řízení o kasační stížnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. ledna 2019

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu