



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **VSP Auto, s.r.o.**, se sídlem Domažlická 1067/168a, Plzeň, zastoupen JUDr. Denisou Vacíkovou, advokátkou se sídlem U Zvonu 142/11, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 23. 6. 2021, č. j. 77 Af 39/2020-73,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.**

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobce domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Plzni, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 10. 2020, č. j. 38966/20/5300-22441-708656, kterým bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzen platební výměr Specializovaného finančního úřadu ze dne 14. 6. 2018, č. j. 99998/18/4223-21792-402687. Tímto platebním výměrem správce daně vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období října 2017 v celkové výši 2 471 792 Kč, kdy rozdíl mezi vyměřenou daní a původně uplatněným nadměrným odpočtem činil 18 822 849 Kč.

[2] Z daňového spisu vyplynulo, že správce daně žalobci daň po provedení postupu k odstranění pochybností vyměřil z důvodu neuznání nároku na osvobození od daně u plnění vykázaného jako dodání zboží do jiného členského státu EU dle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v relevantním znění (dále jen „zákon o DPH“). Dle správce daně žalobce neprokázal splnění podmínek pro osvobození od daně při dodání

50 nových nákladních vozidel Mercedes-Benz Actros 1836 LSnRL, pořízených od společnosti Mercedes-Benz Česká republika s.r.o., do jiného členského státu (SRN) německé obchodní společnosti DUVENBECK Logistics GmbH podle § 64 odst. 2 zákona o DPH, za celkovou cenu 108 426 551 Kč. Konkrétně žalobce ani v rámci postupu k odstranění pochybností neprokázal, že předmětná vozidla byla fyzicky přepravena jím, kupujícím nebo zmocněnou třetí osobou z tuzemska do jiného členského státu.

[3] Závěr správce daně potvrdil také žalovaný ve zmiňovaném rozhodnutí ze dne 29. 10. 2020, č. j. 38966/20/5300-22441-708656. Žalovaný se zabýval zásadní otázkou, zda žalobce unesl důkazní břemeno ve věci prokázání dodání předmětného zboží do jiného členského státu, přičemž dospěl k závěru, že nikoliv. Dle žalovaného žalobce prokázal pouze splnění dvou podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, tedy že na odběratele bylo převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník a že osoba, u níž žalobce deklaroval dodání zboží, byla registrována k dani v jiném členském státě. Žalobce však neprokázal splnění přepravní podmínky ve smyslu § 64 odst. 2 zákona o DPH, neboť žádný z žalobcem předložených či správcem daně obstaraných důkazních prostředků (daňové doklady, kupní smlouva uzavřená mezi žalobcem a jeho odběratelem dne 22. 8. 2017, předávací protokoly ze dne 4. 10. 2017, 5. 10. 2017 a 10. 10. 2017, prohlášení o přijetí vozidel v Německu ze dne 5. 10. 2017, 6. 10. 2017 a 11. 10. 2017, protokol o ústním jednání s jednatelem žalobce ze dne 16. 2. 2018, č. j. 24139/18/4223-21792-400807, potvrzení o přiznání daně z pořízení zboží z jiného členského státu odběratelem, technické průkazy vozidel registrovaných v jiných členských státech, bankovní úhrady, prohlášení o převzetí daných vozidel ze dne 3. 1. 2018 vydané společností Thomas Dovenbeck Holding GmbH, informace německé daňové správy ze dne 19. 3. 2018, sdělení Magistrátu města Plzně ze dne 23. 3. 2018 ani potvrzení Thomas Dovenbeck Holding GmbH ze dne 2. 1. 2018) neprokazuje, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu žalobcem, odběratelem či jinou zmocněnou osobou.

[4] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Plzni, který ji shora uvedeným rozsudkem ze dne 23. 6. 2021, č. j. 77 Af 39/2020-73, zamítl. Krajský soud připomněl, že žalovaný považoval za neprokázané výhradně to, zda vozidla byla žalobcem, odběratelem či zmocněnou třetí osobou fyzicky přepravena do jiného členského státu. Většina žalobní argumentace žalobce byla podle krajského soudu mimoběžná s důvody žalobou napadeného rozhodnutí. Krajský soud podotkl, že podmínka registrace odběratele k DPH v jiném členském státě se v případě nároku na osvobození dodání nových dopravních prostředků do jiného členského státu od DPH dle § 64 odst. 2 zákona o DPH neuplatní, daňové orgány však odeprání nároku založily výlučně na neprokázání daňově relevantní přepravy, proto jejich dílčí pochybení spočívající ve zmínění uvedené podmínky nemohlo mít vliv na zákonnost jejich rozhodnutí.

[5] Krajský soud poukázal na judikaturu Soudního dvora Evropské unie jakož i Nejvyššího správního soudu vážící se k prokazování nároku na osvobození od DPH ve vztahu k dodání zboží do jiného členského státu. V této souvislosti krajský soud konstatoval, že důkazní břemeno ohledně prokázání přepravy vozidel z tuzemska do jiného členského státu způsobem zakládajícím nárok na osvobození jejich dodání od daně dle § 64 odst. 2 zákona o DPH tíží daňový subjekt, který se tohoto osvobození dovolává. Pro splnění důkazní povinnosti dostačuje, pokud daňový subjekt prokáže náležité uskutečnění přepravy takovým způsobem, že toto je dostatečně pravděpodobné. Z žalobcem předložených

pokračování

prohlášení odběratele o přijetí vozidel v Německu nelze osvědčit daňově relevantní způsob přepravy ve smyslu § 64 odst. 2 zákona o DPH, neboť z nich vyplynulo pouze to, že vozidla byla přijata v Německu a tam budou zdaněna, nikoliv však způsob, jak byla do Německa přepravena. Z kupní smlouvy plyne, že dodání vozidel do „*centrály Duvenbeck*“ v Dingdenu (část města Hamminkeln – pozn. NSS) v Německu měl uskutečnit žalobce, avšak z předávacích protokolů nebylo možné zjistit, kde k předání vozidel došlo. Žalobce pak v daňovém řízení tvrdil, že vozidla svému odběrateli předal ve svém sídle v Plzni.

[6] Co se týče prohlášení společnosti Thomas Duvenbeck Holding GmbH o převzetí a registraci předmětných vozidel v jiných členských státech ze dne 3. 1. 2018, z něj plyne, že vozidla od žalobce převzala společnost Thomas Duvenbeck Holding GmbH, což je v rozporu s předávacími protokoly i tvrzením žalobce v daňovém řízení, dle kterého měli vozidla v jeho sídle převzít zaměstnanci odběratele. Toto prohlášení dle krajského soudu nemohlo být považováno za prohlášení ve smyslu § 64 odst. 5 zákona o DPH, v relevantním znění, protože nebylo vydáno žalobcem, odběratelem ani žalobce netvrdil, že by společnost Thomas Duvenbeck Holding GmbH byla zmocněna k provedení přepravy. Případný koncernový vztah mezi odběratelem, tedy DUVENBECK Logistics GmbH a společností Thomas Duvenbeck Holding GmbH, nebyl pro projednávanou věc právně významný, neboť § 64 odst. 2 zákona o DPH vyžaduje jediný právní důvod vzniku vztahu mezi přepravcem a odběratelem, a to zmocnění. Kupní smlouva ani prodejní podmínky pro nová vozidla pak dle krajského soudu nebyly způsobilé prokázat žádné skutečnosti související s faktickým způsobem provedení přepravy.

[7] Krajský soud považoval za významnou výpověď tehdejšího jednatele žalobce, Ing. Romana Štuffa, ze dne 16. 2. 2018, z níž v rozporu s kupní smlouvou plyne, že přepravu vozidel měl provést odběratel. Tato výpověď ani předávací protokoly neprokázaly, že odběratel přepravu do jiného členského státu skutečně provedl. Pouhé předání vozidel k dispozici zaměstnancům odběratele v sídle žalobce v tuzemsku nemůže vést k tomu, že by měl být žalobci přiznán nárok na osvobození dodání vozidel od DPH z titulu intrakomunitárního plnění, neboť z něj nelze dovodit, že se právě v důsledku takového způsobu dodání vozidel odběrateli odehrála jejich přeprava do jiného členského státu. Samotná skutečnost, že se daná vozidla nakonec do jiných členských států dostala, jak plyne z registrace vozidel v jiných členských státech (dle technických průkazů posuzovaných vozidel jich nakonec 21 bylo registrováno v Rumunsku, 19 v Polsku a 10 v Maďarsku – pozn. NSS), nárok na osvobození od DPH založit nemůže. Ani z ostatních žalobcem předložených důkazních prostředků nebylo možné dovodit, že k přepravě předmětných vozidel do jiného členského státu (SRN) došlo právě v důsledku jejich dodání žalobcem odběrateli a že přepravu zajistil žalobce nebo odběratel nebo zmocněná třetí osoba.

[8] K námitce žalobce, dle níž některé otázky byly německému správci daně položeny zavádějícím způsobem, krajský soud poznamenal, že s ohledem na to, že žalobce primární důkazní břemeno ohledně splnění všech podmínek pro přiznání nároku na osvobození dodání vozidel do jiného členského státu od DPH neunesl, nemohly být žalobcem namítané skutečnosti týkající se formulace otázek položených německému správci daně pro posouzení nároku žalobce právně významné. Nevydání registračních značek ani technických průkazů k přepravě daných vozidel do jiného členského státu bylo pro posouzení důvodnosti nároku žalobce relevantní pouze ve vztahu k otázce, zda přeprava vozidel mohla proběhnout po pozemních komunikacích bez využití jiných technických prostředků, nemohlo však ani ve

světle ostatních důkazů prokázat, že by přepravu vozidel zajišťovali žalobce, odběratel či zmocněná třetí osoba.

[9] Zásada daňové neutrality nebyla dle krajského soudu porušena, neboť ta se uplatní jen v případech, kdy nedochází k porušení povinností stanovených daňovými předpisy. Krajský soud s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 7. 2014, č. j. 7 Afs 82/2013-34 (všechna zde zmiňovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), konstatoval, že ve vztahu k žalobci nedošlo ani k porušení zásady zákazu dvojího zdanění. Stejně tak nedošlo k porušení zásady teritoriality, neboť pro její uplatnění bylo nejprve nutné prokázat splnění všech zákonných podmínek pro přiznání nároku na osvobození dodání vozidel do jiného členského státu. K žalobcem předloženému překladu výpisu z e-mailové komunikace ze dne 12. 1. 2018 krajský soud uvedl, že tento překlad žalobce předložil soudu až v souvislosti s podáním repliky k vyjádření žalovaného, přičemž žalobce netvrdil nic, co by jej opravňovalo předložit předmětný překlad e-mailové komunikace až v řízení před krajským soudem, proto k němu krajský soud nepřihlédl.

[10] Ani ostatní žalobní body neshledal krajský soud důvodnými.

II.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[11] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) obsáhlou kasační stížnost, v níž předně poukázal na judikaturu Soudního dvora, Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, která je dle něj přílehlavá na posuzovanou věc. Stěžovatel namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť se krajský soud zabýval pouze některými žalobními body a nevysvětlil, proč některou jeho právní argumentaci považoval za lichou. Krajský soud vůbec nevypořádal žalobní námitku, dle níž žalovaný nevycházel ze všech předložených důkazů a nehodnotil je jednotlivě ani zároveň v jejich vzájemné souvislosti.

[12] Stěžovatel je přesvědčen, že učinil vše proto, aby prokázal splnění podmínek pro osvobození daného plnění od DPH, přičemž závěr daňových orgánů i krajského soudu nemá oporu v provedeném dokazování, neboť řada jím předložených důkazů prokazuje intrakomunitární plnění. Správce daně při hodnocení důkazů dle stěžovatele vycházel pouze ze skutečností, které podpořily jeho závěr, že stěžovatel neprokázal splnění podmínky v § 64 odst. 2 zákona o DPH. Stěžovatel poukázal na jím předložené důkazy, které považuje za věrohodné a prokazující, že daná vozidla byla přepravena do jiného členského státu. Krajský soud dle stěžovatele postupuje nejednotně, neboť v jiné obdobné věci stěžovatele vyslovil názor, že pokud by stěžovatel měl důkaz svědčící o jediném závěru o faktické realizaci přepravy vozidel, byl by schopen prokázat splnění podmínek pro klasifikaci daného plnění jako plnění intrakomunitárního, avšak v nyní posuzované věci takové důkazy odmítá. Stěžovatel v průběhu daňového řízení doložil doklady, kterými zdokumentoval intrakomunitární vztah mezi ním a odběratelem, řádné zaregistrování přijatého plnění, přenos daňové povinnosti na odběratele, odvod DPH odběratelem v Německu i registraci všech vozidel v jiném členském státě. Pokud žalovaný, potažmo krajský soud, neposoudil dodání zboží uvnitř EU na základě zjištěných objektivních skutečností, jako je existence fyzického pohybu daného zboží, zpochybňuje neutralitu DPH.

[13] K hodnocení prohlášení společnosti Thomas Duvenbeck Holding GmbH ze dne 3. 1. 2018 stěžovatel dodává, že daňové orgány i krajský soud opomněly zohlednit prohlášení

pokračování

této společnosti ze dne 2. 1. 2018 (byť je na něm chybně uvedeno datum 2. 1. 2017) a přílohu e-mailu odběratele ze dne 12. 1. 2018, ve kterém člen managementu odběratele potvrdil, že vozidla přepravili do Německa jeho „zaměstnanci po vlastní ose“. Skutečnost, že prohlášení učinilo centrální oddělení koncernu Duvenbeck Gruppe, do něhož patří i odběratel, nemůže být stěžovateli k tíži. Krajský soud nesprávně považoval vztah mezi odběratelem a společností Thomas Duvenbeck Holding GmbH v rámci skupiny, která má jednotný a propojený systém fungování všech majetkově zainteresovaných subjektů, za irelevantní. Žalovaný dle stěžovatele svými požadavky na předložení dalších důkazů nastolil situaci, kdy není možné nárok na osvobození od DPH uplatnit.

[14] Dle stěžovatele krajský soud stejně jako žalovaný nesprávně vyložil § 64 odst. 2 zákona o DPH, neboť čl. 138 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému DPH (dále jen „směrnice 2006/112/ES“), nevyžaduje, aby daňový subjekt tvrdil či prokázal zmocnění třetí osoby. Stěžovatel má za to, že u intrakomunitárního plnění jde o to prokázat, že v důsledku přepravy uskutečněné dodavatelem či odběratelem došlo k fyzické přepravě zboží z jednoho členského státu do druhého. Disponuje-li tedy daňový subjekt důkazy dokládajícími intrakomunitární vztah tak, jak byl sjednán a fakturován, pak žalovaný nemůže z důvodu svých pochybností, kdo dopravu zajišťoval (přestože má za tím účelem k dispozici několik vzájemně si neodporujících důkazů), upírat nárok na osvobození plnění od DPH. Stěžovateli tak nemůže být odepřeno právo na osvobození od DPH pouze na základě toho, že některá z prohlášení odběratele vystavila její mateřská společnost. Stěžovatel poukázal na odpovědi německého správce daně na žádost o výměnu informací, ze kterých plyne, že vozidla byla přepravena z Plzně do města Bocholt v SRN. V této souvislosti stěžovatel odkázal na judikaturu Soudního dvora i Nejvyššího správního soudu, se kterou je dle něj napadený rozsudek krajského soudu v rozporu.

[15] Stěžovatel dále namítá, že krajský soud opomněl skutečnost, že žalovaný dospěl v žalobou napadeném rozhodnutí k různým skutkovým závěrům ohledně toho, zda byla daná vozidla do jiného členského státu přepravena. Odpověď Magistrátu města Plzně ze dne 23. 3. 2018 pak svědčí o tom, že přeprava vozidel byla v gesci odběratele. Pokud by totiž přepravu vozidel do jiného členského státu zajišťoval stěžovatel, musel by si za účelem vývozu vozidel zažádat o vývozní značky, zatímco odběratel jakožto jedna z největších evropských přepravních společností nepochybně disponuje „dostatečným počtem svých převozních značek“. Krajský soud však k tomuto důkazu pouze zcela nedostatečně konstatoval, že nevydání registračních značek a technických průkazů k vozidlům nemohlo ani ve světle ostatních důkazů prokázat, že by přepravu vozidel zajišťoval stěžovatel, jeho odběratel či zmocněná osoba. Odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012-45, není dle stěžovatele přílehlavý na nyní posuzovanou věc, přičemž v této souvislosti stěžovatel namítá, že závěr, dle kterého stěžovatel neprokázal, že byla vozidla odběratelem přepravena do jiného členského státu, nepovažuje stěžovatel za odpovídající zjištěnému skutkovému stavu. Krajský soud na základě zmíněného rozsudku činí závěr, že předání vozidel k dispozici zaměstnancům odběratele v sídle stěžovatele v tuzemsku nemůže vést k tomu, že by měl být stěžovateli přiznán nárok na osvobození dodání vozidel od DPH. Na jiném místě krajský soud konstatuje, že stěžovatel unesl důkazní břemeno, pokud jde o dodání deklarovaných vozidel stěžovatelem odběrateli, a prokázal, že odběratel DPH v Německu přiznal a odvedl, a má potvrzen i fyzický přesun vozidel z ČR.

[16] Stěžovatel dále namítá, že v žalobě poukazoval na postup správce daně, který na základě odpovědi německého správce daně na jím nejasně položené otázky zpochybňoval, že stěžovatel unesl důkazní břemeno ohledně uskutečněné fyzické přepravy vozidel do jiného členského státu. Krajský soud však námitku stěžovatele označil za irrelevantní, přičemž konstatoval, že namítaný způsob položení dotazů německému správci daně by mohl být relevantní pouze v případě, že by stěžovatel primárně unesl důkazní břemeno a daňové orgány by to zpochybňovaly poukazem na skutečnosti sdělené jim německým správcem daně, což však v daném případě nenastalo. K předloženému překladu výpisu z e-mailové komunikace s odběratelem stěžovatel uvádí, že uvedený e-mail, v jehož příloze byly všechny podstatné skutečnosti uvedeny (a to v českém jazyce), jeho jednatel, Ing. Roman Štaff, předložil správci daně spolu s dalšími dokumenty na flash disku dne 17. 1. 2018. Nejednalo se tak o žádné nové důkazy, které by stěžovatel již dříve v daňovém řízení nepředložil.

[17] Závěrem stěžovatel namítá, že za situace, kdy žalovaný neuznal stěžovatelův nárok na osvobození daného zboží od DPH a bylo-li DPH v jiném členském státě odběratelem zapláceno, došlo ke dvojímu zdanění, které je v rozporu se zásadou neutrality. V souladu se zásadou teritoriality pak musí být DPH zaplácena v členském státě, ve kterém dochází ke konečné spotřebě zboží. Pokud stát původu zboží (ČR) odepírá přiznat stěžovateli osvobození od daně, znamená to, že tento stát požaduje vybrat DPH i přes neexistenci jakékoliv daňové pohledávky, neboť daň se má vybírat v zemi spotřeby zboží (Německo), což v daném případě nastalo. Odepřením stěžovatelova nároku na osvobození od daně tedy došlo k porušení zásady teritoriality.

[18] Vzhledem k uvedenému stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[19] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti konstatoval, že stěžovatel uplatňuje tatáž tvrzení, která již vypořádal krajský soud, s jehož závěry se žalovaný ztotožnil, a odkázal na své vyjádření k žalobě a na své žalobou napadené rozhodnutí. Napadený rozsudek krajského soudu považuje žalovaný za přezkoumatelný, přičemž krajský soud se vypořádal s námitkou svévolného hodnocení důkazů a zabýval se také stěžovatelem předloženými důkazy. Stěžovatel navíc na jedné straně uvádí, že mu není úvaha krajského soudu zřejmá, ale zároveň s ní obsáhle polemizuje. Obsah e-mailové komunikace měl stěžovatel prokazovat v daňovém řízení. Pokud měla e-mailová komunikace doplňovat prohlášení odběratele, že automobily přepravili z ČR do Německa jeho zaměstnanci, je takové tvrzení v rozporu s mezinárodní informací německé strany, že přepravu zajišťoval stěžovatel. S ohledem na uvedené žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátkou (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[21] Nejvyšší správní soud dále přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku krajského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž

pokračování

zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[22] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval vznesenou námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí být z odůvodnění dotčeného rozhodnutí zřejmé, jaký skutkový stav vzal posuzující orgán za rozhodný a jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Povinností soudu je řádně se vypořádat s žalobní argumentací (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76, či ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 69/2015-45). Současně je ovšem nutné zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS).

[23] Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se soud podstatou námitky stěžovatele řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje jeho argumentaci za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené argumentace a případně se dopustí dílčího nedostatku odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li soud na stěžejní námitku stěžovatele zcela reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64). Přehlédnout pak nelze ani fakt, že soudy nemají povinnost vypořádat se s každým dílčím argumentem, pokud proti tvrzení stěžovatele postaví právní názor, v jehož konkurenci žalobní argumentace jako celek neobstojí. Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud např. v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, v němž konstatoval: „*Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.*“ (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43).

[24] Nejvyšší správní soud v případě napadeného rozsudku namítané vady neshledal. Rozsudek krajského soudu je srozumitelný a opřený o dostatek důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Krajský soud žalobní body vypořádal, své závěry odůvodnil a relevantně argumentoval s uvedením skutkových a právních důvodů, nelze tak jeho rozsudek považovat za nepřezkoumatelný (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2021, č. j. 5 Azs 388/2020-45).

[25] Stěžovateli nelze přisvědčit, že by byl rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný z toho důvodu, že by krajský soud v rozsudku nezmínil a ani nevypořádal jeho žalobní námitku týkající se hodnocení důkazů daňovými orgány. Krajský soud v rozsudku stručně shrnul hlavní námítka stěžovatele, přičemž Nejvyšší správní soud neshledal, že by některou z jeho klíčových námitek krajský soud opomněl zmínit a vypořádat. S ohledem na zásadu

ekonomie řízení a s ohledem na výše uvedené závěry nelze po krajském soudu požadovat, aby do svého rozhodnutí podrobně zahrnul veškeré informace či dílčí argumenty zmíněné účastníkem a podrobně je vypořádal, postačí, pokud svůj závěr přezkoumatelně odůvodní. Krajský soud zdůraznil zásadu, dle níž správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, a přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo, k čemuž rovněž odkázal na přílehlavou judikaturu zdejšího soudu. V kontextu této judikatury pak hodnotil veškeré stěžovatelem předložené důkazy a i závěry, které z nich daňové orgány dovodily. Nelze proto dospět k závěru, že by v tomto ohledu byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný.

[26] Podstatou věci je posouzení otázky, zda daňové orgány správně neuznaly stěžovateli nárok na odpočet DPH z toho důvodu, že stěžovatel neprokázal splnění podmínek pro osvobození od daně při dodání nového dopravního prostředku do jiného členského státu EU podle § 64 odst. 2 zákona o DPH. Konkrétně je rozhodné, zda stěžovatel v případě prodeje 50 nových nákladních automobilů odběrateli v Německu prokázal, že automobily byly z ČR do Německa stěžovatelem, odběratelem nebo zmocněnou třetí osobou odeslány nebo přepraveny.

[27] Podle § 64 odst. 2 zákona o DPH, v relevantním znění, platí, že „*dodání nového dopravního prostředku do jiného členského státu plátcem osobě v jiném členském státě, který je odeslán nebo přepraven z tuzemska plátcem nebo osobou, která nový dopravní prostředek pořizuje, nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně*“.

[28] Podmínkami osvobození od DPH s nárokem na odpočet daně při dodání zboží do jiného členského státu se opakovaně zabýval jak Nejvyšší správní soud (viz např. rozsudky ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45, ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014-49, ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015-30, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, publ. pod č. 2172/2011 Sb. NSS, či ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019-37), tak i Soudní dvůr (např. rozsudky ze dne 6. 4. 2006, *EMAG*, C-245/04, ECLI:EU:C:2006:232, ze dne 16. 12. 2010, *Euro Tyre*, C-430/09, ECLI:EU:C:2010:786, či ze dne 27. 9. 2007, *Teleos*, C-409/04, ECLI:EU:C:2007:548).

[29] Z této judikatury plyne, že aby byla transakce kvalifikována jako dodání nového dopravního prostředku do jiného členského státu Evropské unie, a mohl být tedy uplatněn nárok na osvobození od daně dle § 64 odst. 2 zákona o DPH, musí dojít jednak k převedení práva nakládat jako vlastník s daným vozidlem, jednak k odeslání nebo přepravě vozidla prodávajícím nebo samotným pořizovatelem nebo třetí osobou jejich jménem do jiného členského státu, než ze kterého je zboží odesíláno. Základním znakem intrakomunitární operace je totiž fyzický pohyb zboží z členského státu dodání do jiného členského státu, tedy jeho skutečné přemístění mezi členskými státy (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 320/2018-42, a ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 82/2019-46, na které odkazoval rovněž i krajský soud).

[30] Povinnost prokázat splnění podmínek pro osvobození od daně při intrakomunitárním dodání zboží přitom leží na daňovém subjektu (srov. již zmíněné rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45, a ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012-45, či již rovněž zmíněný rozsudek Soudního dvora ve věci *Teleos*). Je na daňovém subjektu, jak dodání zboží do jiného členského státu prokáže. Podle § 64 odst. 5 zákona o DPH, v relevantním znění,

pokračování

bylo možné dodání zboží do jiného členského státu „*prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky*“. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu však takové prohlášení není možné použít jako jediný a absolutní důkaz; dokonce i perfektně vyplněné prohlášení je možné zpochybnit, pokud neodpovídá zjištěnému skutkovému stavu (již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195).

[31] Nejvyšší správní soud předesílá, že se v rozsudku ze dne 13. 10. 2021, č. j. 10 Afs 92/2021-67, zabýval kasační stížností stěžovatele, která se týkala obdobné věci. V této věci Nejvyšší správní soud řešil otázku, zda stěžovatel v případě prodeje jednoho nového automobilu společnosti FIRST CAR s.r.o. a šesti nových automobilů společnosti NADES s.r.o. na Slovensko prokázal, že dané automobily byly odeslány či přepraveny na Slovensko. V této věci Nejvyšší správní soud potvrdil závěr daňových orgánů a krajského soudu, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně dodání vozidel na Slovensko a nesplnil tak podmínku pro osvobození od DPH dle § 64 odst. 2 zákona o DPH. Nejedná se tedy o první případ, kdy stěžovatel nebyl schopen prokázat splnění veškerých podmínek pro osvobození od daně plynoucích z § 64 odst. 2 zákona o DPH.

[32] Nejvyšší správní soud se ztotožnil se závěry daňových orgánů a krajského soudu, že stěžovatel důkazní břemeno týkající se podmínek pro osvobození od DPH při dodání daných automobilů do Německa, konkrétně prokázání zajištění přepravy plátcem nebo osobou, která nový dopravní prostředek pořizuje, nebo zmocněnou třetí osobou ve smyslu § 64 odst. 2 zákona o DPH, neunesl.

[33] V prvé řadě k námitce, dle níž žalovaný i krajský soud nesprávně vyložili § 64 odst. 2 zákona o DPH, neboť z čl. 138 směrnice 2006/112/ES podle stěžovatele neplyne povinnost prodávajícího prokázat zmocnění třetí osoby, Nejvyšší správní soud připomíná, že § 64 odst. 2 zákona o DPH představuje implementaci právě čl. 138 odst. 2 písm. a) směrnice 2006/112/ES, podle něhož členské státy osvobodí od daně „*dodání nových dopravních prostředků, jež byly pořizovateli odeslány nebo přepraveny mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich (...)*“ (důraz doplněn). Přeprava nových dopravních prostředků tak může být zajištěna prodávajícím, pořizovatelem (kupujícím) anebo i třetí osobou na jejich účet (v jejich prospěch). Vzhledem k tomu, že důkazní břemeno ohledně splnění podmínek pro osvobození od daně při dodání nových dopravních prostředků do jiného členského státu leží na daňovém subjektu, je zcela zřejmé, že bude právě na něm, aby přepravu prokázal, tedy aby prokázal i zmocnění třetí osoby. Nelze tedy říci, že by § 64 odst. 2 ZDP či jeho uplatnění žalovaným nebo krajským soudem byly v rozporu se směrnicí 2006/112/ES.

[34] Nejvyšší správní soud nad rámec nutného odůvodnění dodává, že čl. 138 odst. 2 písm. a) směrnice 2006/112/ES ani § 64 odst. 2 zákona o DPH nestanoví, že „*zmocněná třetí osoba*“ musí být nutně zmocněna právě prodávajícím nebo pořizovatelem [ostatně v rámci poskytování přepravních služeb je poměrně běžné, že přepravce k provedení objednané přepravy (např. při nedostatku vlastních kapacit) zadá provedení objednané přepravy dalšímu přepravci jako subdodávku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2015, č. j. 5 Afs 77/2015-43)]. Žalovaný i krajský soud na některých místech svých rozhodnutí sice zmiňují, že stěžovatel neprokázal, že přepravu daných vozidel zajistil on, odběratel „*či jimi zmocněná třetí osoba*“, nicméně jak z rozhodnutí žalovaného, tak

i krajského soudu je patrné, že si byli vědomi zákonného znění této podmínky a že neshledali, že by v daňovém řízení vůbec bylo prokázáno, jak skutečně přeprava vozidel probíhala, resp. že by byla prokázána přeprava vozidel zmocněnou třetí osobou do jiného členského státu bez ohledu na to, kdo by takové zmocnění učinil. Uvedená dílčí nepřesnost zmiňovaných formulací tak nemá vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí ani rozsudku krajského soudu.

[35] Stěžovatel v nyní posuzované věci doložil řadu dokumentů, kterými chtěl prokázat splnění podmínek § 64 odst. 2 zákona o DPH, přičemž je i nadále toho názoru, že se mu to podařilo. Jak však správně konstatovaly daňové orgány i krajský soud, žádný z těchto podkladů, ani všechny tyto důkazy ve vzájemné souvislosti, nemohly prokázat, že stěžovatel, jeho odběratel či zmocněná osoba zajistili přepravu vozidel do Německa.

[36] Z kupní smlouvy o koupi daných vozidel uzavřené mezi stěžovatelem a společností DUVENBECK Logistics GmbH (pořizovatelem zboží) dne 8. 8. 2017 plyne, že dle bodu 4 této smlouvy měla být vozidla dodána do „centrály Duvenbeck“ v Dingdenu (jak již bylo konstatováno, nejedná se o samostatnou obec, ale o část města Hamminkeln) v Německu. Přepravu měl tedy dle této smlouvy zajistit stěžovatel. Tato smlouva však prokazuje pouze existenci smluvního vztahu, nikoliv uskutečnění přepravy vozidel do jiného členského státu.

[37] Z předávacích protokolů, na jejichž základě měla být daná vozidla předána stěžovatelem odběrateli, nelze dovodit, komu ze společnosti odběratele pan V. K., zaměstnanec stěžovatele, daná vozidla předal, neboť na protokolech není čitelný podpis přebírající osoby a hlavně z nich není vůbec patrné, kde k předání vozidel došlo. Z prohlášení odběratele ze dne 5. 10. 2017, 6. 10. 2017 a 11. 10. 2017 o přijetí daných vozidel v Německu rovněž není zřejmé, kdo a kde jej za odběratele podepsal, a především, kdy a kam byla daná vozidla v Německu dopravena. Ani z tohoto prohlášení tedy neplynou žádné informace o tom, jak probíhala přeprava vozidel do Německa.

[38] Samotnou daňově relevantní přepravu daných vozidel do Německa nemohlo prokázat ani prohlášení ze dne 3. 1. 2018. Nejvyšší správní soud se předně ztotožňuje s krajským soudem, že dané prohlášení nelze považovat za prohlášení ve smyslu § 64 odst. 5 zákona o DPH, v relevantním znění, neboť bylo vystaveno společností Thomas Duvenbeck Holding GmbH. Nejedná se tak o prohlášení odběratele, kterým je společnost DUVENBECK Logistics GmbH, a nelze jej považovat ani za prohlášení zmocněné třetí osoby, neboť stěžovatel neprokázal, že by byla společnost Thomas Duvenbeck Holding GmbH zmocněna k přepravě daných vozidel, jak vyžaduje zmíněné zákonné ustanovení. Stejný závěr je nezbytné učinit též u prohlášení ze dne 2. 1. 2017 (pozn. NSS zřejmě se skutečně jedná o chybně datované prohlášení, jak tvrdí stěžovatel, ve skutečnosti vystavené dne 2. 1. 2018), které žalovaný i krajský soud zohlednili (byť stěžovatel v kasační stížnosti namítá opak), které však opět vystavila společnost Thomas Duvenbeck Holding GmbH, nikoliv odběratel.

[39] Zákon o DPH v § 64 odst. 2 zcela jasně stanoví podmínky týkající se osoby, která musí přepravu nových dopravních prostředků do jiného členského státu zajistit, tedy stěžovatel (plátce), odběratel či zmocněná třetí osoba. Z prohlášení ze dne 3. 1. 2018 plyne, že daná vozidla, která měla převzít od stěžovatele právě společnost Thomas Duvenbeck Holding GmbH, byla „přepravena“ přes Německo a registrována v dalších členských státech EU. Prohlášení je tedy v rozporu mj. s předávacími protokoly, podle nichž měl stěžovatel

pokračování

předat vozidla přímo odběrateli. Z prohlášení ze dne 2. 1. 2018 pak vyplývá, že přeprava vozidel je zajišťována interně v rámci Duvenbeck Gruppe. Jak již bylo řečeno, společnost Thomas Duvenbeck Holding GmbH, která měla dle potvrzení daná vozidla převzít, není odběratelem, a stěžovatel neprokázal ani zmocnění tohoto subjektu k přepravě daných vozidel. Lze tedy souhlasit s krajským soudem, že majetkové a případně i personální propojení mezi odběratelem a společností Thomas Duvenbeck Holding GmbH (vztahy uvnitř koncernu) jsou pro posouzení splnění podmínky daňově relevantní přepravy nevýznamné, neboť tato společnost je v každém případě jiným daňovým subjektem než její mateřská společnost. Tato prohlášení tedy vůbec neprokázala, že by oprávněný subjekt ve smyslu § 64 odst. 2 zákona o DPH provedl přepravu daných dopravních prostředků do jiného členského státu (SRN).

[40] Z těchto prohlášení navíc nelze zjistit ani základní informace o samotné přepravě vozidel. Obdobně obecná prohlášení Nejvyšší správní soud již v minulosti neuznal jako důkazy (srov. např. prohlášení: *„Potvrzujeme, že zboží odebrané ve Vaší společnosti dne: 20. února 2007 faktura č. 06/30673, bylo v plném rozsahu přepraveno z území ČR do Německa (jiný členský stát EU). V ČR se jedná o osvobozené plnění. Daň je povinen přiznat a zaplatit příjemce zboží.“* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012-45).

[41] Pokud stěžovatel poukazuje na přílohu e-mailu ze dne 12. 1. 2018, ve které měl odběratel dle stěžovatele potvrdit, že daná vozidla přepravili jeho zaměstnanci po vlastní ose do sídla jejich společnosti v Německu, předně je třeba zdůraznit, že překlad výpisu z téže e-mailové komunikace stěžovatel předložil až krajskému soudu v souvislosti s podáním repliky k vyjádření žalovaného. K tomu stěžovatel v replice pouze uvedl, že tento e-mail nechal po podání žaloby přeložit. Byť stěžovatel namítá, že tento e-mail předložil správci daně jeho jednatel spolu s dalšími dokumenty na flash disku dne 17. 2. 2018, z daňového spisu neplyne, že by takový e-mail skutečně byl obsahem uvedeného flash disku, přičemž stěžovatel to v průběhu daňového a následně ani soudního řízení ani nezmnínil a namítá tuto skutečnost právě až v kasační stížnosti. Krajský soud tak postupoval správně, pokud k tomuto důkazu nepřihlédl, neboť stěžovatel měl splnění podmínek pro osvobození od daně při intrakomunitárním dodání zboží, konkrétně přepravu daných vozidel do jiného členského státu k tomu oprávněnou osobou, prokazovat v rámci daňového řízení a pokud daňové orgány založily svá rozhodnutí na tom, že stěžovatel své důkazní břemeno neunesl, nebyl stěžovatel oprávněn zpochybňovat jejich rozhodnutí předkládáním takových nových důkazů v řízení před soudem, které mohl uplatnit již v daňovém řízení.

[42] Navíc, aniž by Nejvyšší správní soud hodnotil obsah toto prohlášení, které nebylo krajským soudem provedeno k důkazu, upozorňuje na to, že daný e-mail ze dne 12. 1. 2018 (v překladu *„nákladní automobily, které jsme zakoupili od společnosti VSP Auto s.r.o. (...), byly převezeny našimi pracovníky po vlastní ose do sídla naší firmy v SRN“*) měl odeslat pan M. H. jakožto představitel české společnosti DUVENBECK Logistik s.r.o., tedy opět jiného subjektu, než je deklarovaný německý odběratel stěžovatele, společnost DUVENBECK Logistics GmbH. Kromě toho se jedná o prostý e-mail, který není ani opatřen ověřeným podpisem. I kdyby tedy stěžovatel předložil tento důkaz v daňovém řízení, nebyl by způsobilý prokázat splnění přepravní podmínky pro nárok na osvobození od daně při dodání daných automobilů do jiného členského státu.

[43] Splnění této podmínky neprokazuje ani výpověď Ing. Romana Štaffa, ze dne 16. 2. 2018, kdy tento tehdejší jednatel stěžovatele na otázku, jak byla vozidla dopravena

k odběrateli, uvedl: „*Firma Duvenbeck má svoji pobočku ve Volduchách, jejich zaměstnanci si auta odvezou postupně ze sídla naší společnosti v Plzni a odvezou je dle svých potřeb. Přpravu si bradí odběratel.*“ Nejenže je tato výpověď v rozporu s ujednáním stěžovatele a jeho odběratele ve smlouvě, jak poznamenal i krajský soud, a že přinejmenším zarážející je vzhledem k datu této výpovědi (16. 2. 2018) a posuzovanému zdaňovacímu období (říjen 2017) i použitý budoucí čas („*si postupně odvezou*“), ale navíc stěžovatel ničím neprokázal, že by jeho odběratel, německá společnost DUVENBECK Logistics GmbH měla v ČR „*pobočku*“ se sídlem ve Volduchách. Z veřejně dostupných zdrojů, konkrétně z obchodního rejstříku, vyplývá pouze to, že v obci Volduchy sídlí zmiňovaná česká společnost DUVENBECK Logistik s.r.o., která jistě v daném zdaňovacím období patřila do koncernu DUVENBECK, nicméně, jak již bylo konstatováno, jedná se opět o subjekt odlišný od odběratele. Z předávacích protokolů tak sice vyplývá, že si daná vozidla měli v sídle stěžovatele v Plzni odebrat zaměstnanci odběratele, jejich fyzický převoz do jiného členského státu (SRN) k tomu oprávněnou osobou však rozhodně prokázán nebyl.

[44] Krajský soud v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012-45, ve kterém Nejvyšší správní soud vyslovil následující: „*Žalobce se proto mylil, domníval-li se, že postačovalo, pokud předal zboží pořizovateli, který projevil úmysl zboží vyvézt do jiného členského státu. Obdobně argumentovala ve výše citovaném rozsudku Soudního dvora společnost Teleos, která se domnívala, že dodání zboží do jiného členského státu je uskutečněno, jakmile dodavatel dá zboží k dispozici pořizovateli podle doložky „ze závodu“, kterou se posledně uvedený zavazuje přepravit jej do jiného členského státu, a že z důkazů vyplývá, že úmyslem smluvních stran je, aby bylo zboží následně přepraveno do místa určení v jiném členském státě (...). Soudní dvůr tyto argumenty odmítl a potvrdil, že pouhý úmysl smluvních stran dodat zboží do jiného členského státu nepostačuje (odst. 33 a násl. rozsudku Teleos).*“ Úvahy vyslovené Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku jsou, i přes jisté (z hlediska posuzované otázky nepodstatné) skutkové odlišnosti, příléhavé i na věc nyní posuzovanou.

[45] V této souvislosti stěžovatel dále namítá, že krajský soud sice na základě tohoto rozsudku činí závěr, že předání vozidel zaměstnancům odběratele nemůže vést k tomu, že by stěžovateli měl být přiznán nárok na osvobození dodání daných vozidel od DPH, a na druhé straně konstatoval, že stěžovatel unesl důkazní břemeno, pokud jde o dodání těchto vozidel odběrateli. Jak již však bylo konstatováno, splnění podmínky spočívající v tom, že oprávnění nakládat s daným zbožím (dopravními prostředky) jako vlastník přešlo na odběratele, ještě samo o sobě neimplikuje splnění podmínky druhé, tedy přepravu tohoto zboží do příslušného jiného členského státu k tomu oprávněnou osobou.

[46] Tvrzení stěžovatele, že dopravu vozidel do zahraničí zajišťoval odběratel svými zaměstnanci, je pak zcela v rozporu s odpovědí německého správce daně na mezinárodní žádost správce daně o výměnu informací ze dne 19. 3. 2018, č. j. 61311/18/4223-21792-401118, ze které vyplynulo, že přepravu údajně zajistil stěžovatel. Navíc německý správce daně uvedl, že vozidla byla z Plzně dodána do Bocholtu, nikoliv Dingdenu, resp. Hamminkelnu, jak se uvádí ve smlouvě. Byť obě tato města spolu sousedí, jedná se o další dílčí nesrovnalost v rámci celé řady rozporů v posuzovaných důkazech.

[47] Není ani pravdou, že by otázky položené německému správci daně byly zavádějící, naopak správce daně položil zcela jasnou otázku, kdo skutečně zajišťoval přepravu, res. kdo fyzicky provedl přepravu, přičemž německý správce daně jasně odpověděl, že „*dodavatel*“.

pokračování

I když stěžovatel předložil dokumenty, kterými chtěl prokázat splnění podmínek § 64 odst. 2 zákona o DPH, správce daně vyjádřil pochybnosti ohledně těchto dokladů. Svůj závěr přitom správce daně nezaložil pouze na odpovědi německého správce daně, ale na celé řadě již popsanych nesrovnalostí a nedostatků, které vyplynuly v souhrnu ze všech důkazů, přičemž správce daně označil konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotil stěžovatelem předložené dokumenty jako rozporné či neúplné.

[48] Ani odpověď Magistrátu města Plzně ze dne 23. 3. 2018 rozhodně není možné považovat za důkaz, který by svědčil o tom, že dopravu zajišťoval odběratel, ba právě naopak, z uvedeného sdělení plyne, že daným vozidlům nebyly vydány registrační značky a technické průkazy pro jejich převoz do jiného členského státu a vozidla nebyla v registru silničních vozidel evidována. Není tak možné z nich dovodit informace o přepravě vozidel, natož pak, že by jejich přepravu zajišťoval odběratel. Byť tedy jistě nelze vyloučit, že k přepravě daných vozidel do SRN (ať už by ji provedl kdokoli) i přesto došlo, jedná se o další důkaz posilující pochybnosti daňových orgánů o pravdivosti tvrzení stěžovatele.

[49] Již vůbec nemohou jako důkaz splnění přepravní podmínky sloužit technické průkazy k daným vozidlům, resp. z nich vyplývající skutečnost, že byly nakonec registrovány v dalších členských státech, konkrétně v Rumunsku, v Polsku a v Maďarsku. To snad ani nemyslí stěžovatel vážně, že by jeho tvrzení o uskutečnění intrakomunitárního plnění do SRN mělo být prokázáno tím, že se tato vozidla patrně nakonec ocitla (byla dopravně registrována) v Rumunsku, v Polsku a v Maďarsku, aniž by samozřejmě z čehokoli vyplývalo, že se tak stalo na základě stále téhož plnění deklarovaného stěžovatelem jako intrakomunitární.

[50] Nevyšší správní soud tak v souladu s daňovými orgány i krajským soudem uzavírá, že stěžovatelem předložené doklady nelze označit za důkazy prokazující splnění podmínek pro osvobození od daně při dodání nových dopravních prostředků do jiného členského státu, neboť nejenže žádný z těchto dokladů sám o sobě neprokázal, že by stěžovatel, odběratel či zmocněná osoba ve smyslu § 64 odst. 2 zákona o DPH přepravili daná vozidla do jiného členského státu, konkrétně SRN, ale i při jejich hodnocení v jejich vzájemné souvislosti z nich vyplynuly natolik zásadní rozpory o tom, kdo měl danou přepravu provádět, odkud kam a jakým způsobem probíhala a kdy k ní mělo dojít, že rozhodně nelze mít za prokázané, že ke splnění dané přepravní podmínky došlo.

[51] Rozsudek krajského soudu není ani v rozporu s judikaturou Soudního dvora či Nejvyššího správního soudu, na kterou stěžovatel v kasační stížnosti pouze v obecné rovině odkazoval. Pokud stěžovatel i v této souvislosti namítá, že žalovaný svými požadavky na předložení dalších důkazů nastolil situaci, kdy není možné nárok na osvobození od daně uplatnit, nelze mu dát za pravdu. Bylo pouze na stěžovateli, jak v průběhu postupu k odstranění pochybností před prvostupňovým správcem daně či dokonce později v rámci odvolacího řízení prokáže způsob a podrobnosti přepravy daných vozidel do Německa. Stěžovatel byl výzvou žalovaného k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 7. 8. 2020, č. j. 30659/20/5300-22441-708656, uvědomen o tom, že jím doložené důkazní prostředky (včetně k odvolání doloženého prohlášení ze dne 2. 1. 2018), neprokazují splnění všech podmínek § 64 odst. 2 zákona o DPH. Zároveň byl touto výzvou vyzván k doložení jiných důkazních prostředků, ze kterých bude zřejmé, že předmětná vozidla byla jím, odběratelem či zmocněnou třetí osobou přepravena do jiného členského státu, přičemž žalovaný výslovně uvedl, že takovými důkazy mohou být např. CMR listy, cestovní příkazy, výkazy řidiče

o pohybu vozidla apod. (ostatně správce daně uznal, že právě doklady tohoto druhu stěžovatel prokázal splnění přepravní podmínky u dodání tří osobních vozidel společnosti ReBa Service GmbH a jednoho osobního vozidla společnosti linus concept UG, ač i vůči těmto plněním deklarovaným v daňovém přiznání k těmto zdaňovacím období správce daně původně prováděl postup k odstranění pochybností). Pokud stěžovatel takovými doklady nedisponoval, nic mu nebránilo v tom, aby navrhl alespoň např. výslechy osob, které od něj dané automobily přebíraly, resp. osob, které dle jeho tvrzení vozidla po vlastní ose převážely do Německa. Nic takového však stěžovatel neučinil.

[52] Nedůvodná je pak námitka stěžovatele, dle níž krajský soud postupoval nejednotně, když ve svém rozsudku ze dne 2. 3. 2021, č. j. 57 Af 12/2020-75, týkající se jiné věci stěžovatele, učinil závěr, že pokud by stěžovatel disponoval důkazem svědčícím o faktické realizaci přepravy, konkrétně zmínil prokázání registrace automobilů v jiném členském státu, splnil by podmínky pro uznání intrakomunitárního plnění, ale v nynější věci takové důkazy odmítá. Skutkové okolnosti uvedené věci byly odlišné od věci nyní posuzované, navíc ze stěžovatelem citované pasáže ani žádný přímý rozpor s nyní napadeným rozsudkem krajského soudu nevyplývá.

[53] Co se týče námítky stěžovatele, dle níž došlo k porušení zásady zákazu dvojího zdanění, odkazuje Nejvyšší správní soud na závěr svého rozsudku ze dne 17. 7. 2014, č. j. 7 Afs 82/2013-34, který citoval již krajský soud a v němž Nejvyšší správní soud konstatoval: „*Neuznání nároku na odpočet daně z důvodu nesplnění podmínek pro jeho uznání pak není možné považovat za zdanění určitého plnění. Úvaha stěžovatele, že neuznání nároku na odpočet daně představuje dvojitě zdanění téhož plnění ve svém důsledku znamená popření smyslu a účelu institutu nároku na odpočet daně. Každé neuznání nároku na odpočet daně by za takové situace mělo za následek dvojitě zdanění téhož plnění, což by vedlo k nutnosti uznat nárok na odpočet daně vždy, tedy i přesto, že by nedošlo ke splnění zákonných podmínek pro uplatnění tohoto nároku.*“ Stejně tak k námitce porušení zásady teritoriality krajský soud zcela správně uvedl, že pro její uplatnění měl stěžovatel prokázat splnění všech podmínek pro přiznání nároku na osvobození dodání vozidel do jiného členského státu, což v daném případě neučinil. Samotná skutečnost, že odběratel stěžovatele odvedl z daného plnění daň v Německu, ke vzniku nároku na osvobození od daně nepostačuje.

IV. Závěr a náklady řízení

[54] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[55] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, a proto má vůči neúspěšnému stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v řízení o kasační stížnosti důvodně vynaložil. Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

pokračování

V Brně dne 29. srpna 2023

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu