



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jaroslavy Křivánkové ve věci

žalobkyně: **VSP Auto, s. r. o.**, IČ 25237781, Domažlická 1067/168a, 318 00 Plzeň,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043, Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 10. 2022, č.j. 39073/22/5300-22441-708656,

takto:

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

[I] Předmět věci

1. Žalobkyně se žalobou ze dne 19. 12. 2022, doručenu Krajskému soudu v Plzni (dále jen „soud“) téhož dne, domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 10. 2022, č.j. 39073/22/5300-22441-708656 (dále jen „napadené rozhodnutí“), a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Napadeným rozhodnutím bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítnuto žalobkynino odvolání a potvrzeno rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

„finanční úřad“ nebo „správce daně“) ze dne 17. 12. 2021, č.j. 196209/21/4223-21792-400660 (dále jen „dodatečný platební výměr“). Dodatečným platebním výměrem byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce listopadu roku 2017 ve výši 23 640 578 Kč a současně byla stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 4 728 115 Kč.

2. Daňové řízení je upraveno daňovým řádem. Problematika daně z přidané hodnoty je upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“ nebo „ZDPH“).

[II] Žaloba

3. Žalobkyně v žalobě nejprve shrnula skutkový stav věci, učinila přehled dotčených ustanovení zákona o DPH a terminologie užitých pojmů a obsáhle citovala judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále též i „NSS“) i Soudního dvora Evropské unie (dále též i „SDEU“) týkající se osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu (dále jen „JČS“) a důkazního břemene. Žalobkyně byla přesvědčena, že učinila vše, co v rozhodné době učinit mohla, aby byla schopna prokázat splnění podmínek pro klasifikaci jí poskytnutého plnění jako plnění intrakomunitárního.
4. Žaloba čítá 36 stran. Vzhledem k tomu, že její obsah je znám oběma stranám sporu, uvede soud v rozsudku toliko stěžejní žalobní námítky. Ve zbytku odkazuje na text žaloby.

Uplynutí lhůty pro stanovení DPH

5. Žalobkyně namítala, že správce daně pochybil stran postupu k prodloužení lhůty pro stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2017 o jeden rok postupem dle §148 odst. 2 daňového řádu.
6. Správce daně vyzval žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání k DPH za zdaňovací období listopad 2017, a to výzvou ze dne 7. 12. 2020, č.j. 197005/20/4223-21792-402687 (dále jen „Výzva“), tj. těsně před skončením promlčecí doby pro stanovení daně. Žalobkyně reagovala podáním ze dne 8. 1. 2021, přičemž neshledala důvody pro podání dodatečného daňového přiznání. Výzva by dle žalobkyně vedla v souladu s § 148 odst. 2 daňového řádu k prodloužení lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání pouze za situace, pokud by na jejím základě byla doměřena daň. Správce daně poté zahájil postup k odstranění pochybností výzvou ze dne 10. 2. 2021, č.j. 20961/21/4223-21792-402687, který vedl k doměření daně dne 20. 12. 2021 doručením dodatečného platebního výměru.
7. Žalobkyně byla přesvědčena, že lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období listopad 2017 uplynula v souladu s § 148 odst. 1 daňového řádu dne 27. 12. 2020, tedy 3 roky po uplynutí lhůty pro podání řádného daňového přiznání. Žalobkyně namítala, že dodatečný platební výměr byl správcem daně vydán a žalobkyni doručen po uplynutí lhůty pro stanovení daně. K doměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2017 totiž nevedla Výzva, daň byla ve skutečnosti doměřena dodatečným platebním výměrem vydaným až na základě postupu k odstranění pochybností, tj. úkonu, který byl vydán až po uplynutí tříleté promlčecí lhůty pro stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2017. Žalobkyně na uvedené procesní pochybení správce daně poukazovala opakovaně ve svých podáních, zejména v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru a jeho doplnění. Žalovaný námítku promlčení vznesenou žalobkyní v tomto směru jen mlčky přešel a nijak blíže se jí nezabýval a zcela nesprávně se s námítkou žalobkyně v tomto směru vznesenou nevypořádal.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

Průtahy při postupu k odstranění pochybností

8. Žalobkyně dále namítala, že správce daně v souvislosti s postupem k odstranění pochybností nepostupoval správně, když, aniž by prováděl jakékoliv procesní úkony, laxe a nečinně vyčkával s vydáním dodatečného daňového výměru téměř rok, tj. dobu (korespondující opět s koncem lhůty pro eventuální doměření daně), jež není dle názoru žalobkyně vůbec dobou přiměřenou. Takto dlouhá a absolutně nečinná doba, po kterou správce daně otálel s případným vydáním dodatečného platebního výměru, není pro postup k odstranění pochybností dle daňového řádu přijatelná. Měl-li správce daně důvodné pochybnosti o správnosti daňového přiznání za zdaňovací období listopad 2017, měl zahájit daňovou kontrolu, nikoliv pouze nečinně vyčkávat konce lhůty pro doměření daně (navíc ještě nesprávným správním postupem prodlouženou). Žalobkyně poukázala v této souvislosti na to, že prodlužováním doby pro vyměření daně žalovaný významně poškodil žalobkyni (byť je žalobkyně přesvědčena o neoprávněnosti doměření daně), tím, že narůstá výše úroku, který následně správce daně požaduje uhradit. Čtyř až pětiletá absolutní nečinnost správce daně ve vztahu ke zdaňovacímu období listopad 2017 je minimálně z právě uvedeného důvodu dle žalobkyně za hranou zákona. Správce daně nerespektoval jednu ze základních zásad daňového řízení, konkrétně zásadu stanovenou v § 7 daňového řádu.

Rozdílnost ve zdaňovacích obdobích říjen a listopad 2017

9. Žalobkyně namítala, že správce daně zahájil řízení ve věci zdaňovacího období listopad 2017 dne 7. 12. 2020 vydáním Výzvy, přičemž zákonná lhůta pro stanovení daně za toto zdaňovací období měla uplynout dne 27. 12. 2020. Správce daně zahájil řízení zcela účelově, a to pouhých 20 dnů před koncem zákonné lhůty. Tento postup odůvodňoval odkazem na výsledek daňového řízení za zdaňovací období říjen 2017, neboť měl za to, že se jedná o období, která jsou zcela shodná. Avšak řízení za zdaňovací období říjen 2017 bylo zahájeno již na počátku roku 2018. Měl-li tudíž správce daně za to, že zdaňovací období listopad 2017 je období zcela shodné se zdaňovacím obdobím říjen 2017, pak je nepochopitelné, z jakého důvodu ve vztahu ke zdaňovacímu období listopad 2017 otálel bez dvaceti dnů tři roky. Uvedené svědčí o tendenčním postupu správce daně motivovaném vidinou vybrat velkou částku do státního rozpočtu.
10. Způsob, jakým se žalovaný vypořádal s uvedenými námitkami žalobkyně vyjevenými v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, zejména v bodech [71] až [74] a v bodech [77] až [81] odůvodnění napadeného rozhodnutí, je dle žalobkyně nedostačující, resp. absolutně odporující zákonu.
11. Žalobkyně v průběhu celého řízení (naposledy v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru) upozorňovala na to, že uvedená zdaňovací období (tj. říjen a listopad 2017) nejsou shodná, neopírají se o shodné důkazy, a tudíž Výzva nemůže být odůvodněna pouze s odkazem na výsledek daňového řízení za období říjen 2017, a to bez dalších konkrétních důvodů pro zahájení řízení. Takový postup je dle žalobkyně nesprávný, nemající oporu v žádném zákonném ustanovení. Naopak, jedná se o postup odporující zákonu a rozhodnutí z něj vzešlá jsou nezákonná. Žalobkyně v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru namítala, že správce daně nesprávně vychází z toho, že v „(...) *kontrolovaném období měsíci listopadu 2017 byly daňovým subjektem předloženy shodné typy důkazních prostředků k prokázání přepravy do JČS jako v říjnu 2017*“. Žalovaný však tuto námitku opět jen mlčky přešel a nezabýval se jí. Žalobkyně namítala, že kromě obdobných, nikoliv však shodných, důkazních prostředků, předložených stran zdaňovacích období říjen 2017 a listopad 2017 (jakými jsou zejména kupní smlouvy, daňové doklady apod.), předložila správci daně také

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

naprosto jiné doklady, které ohledně zdaňovacího období říjen 2017 vůbec nepředložila (zejména souhrnné hlášení, výkaz pro INTRASTAT, protokoly o servisních zásazích atd.). Žalobkyně rovněž namítala, že neměla v žádném případě povinnost prokazovat „odlišnost jí předkládaných důkazních prostředků majících vliv na závěr správce daně“. Dle žalobkyněna přesvědčení by měl naopak správce daně v situaci, kdy vychází dle jeho přesvědčení ze shodných typů důkazních prostředků, v daňovém řízení vysvětlit a prokázat, v čem spatřuje jejich shodnost, i přesto, že jsou mu předkládány zcela odlišné důkazy. Nezabýval-li se žalovaný touto námitkou a argumenty žalobkyně, pak zatížil své rozhodnutí vadou nesprávného postupu, mající za následek vydání nezákonného rozhodnutí.

Nedodržení lhůty k podání návrhu na pokračování v dokazování

12. Správce daně, opět po téměř roce nicnedělání ve věci, doručil žalobkyni dne 2. 12. 2021 výsledek postupu k odstranění pochybností se lhůtou k podání návrhu na pokračování v dokazování v délce 15 dnů. Lhůta, v níž mohla žalobkyně reagovat na výzvu správce daně, tedy uplynula v čase 24:00 dne 17. 12. 2021. Žalobkyně využila svého práva vyjádřit se a zaslala správci daně své vyjádření k výsledku postupu k odstranění pochybností dne 17. 12. 2021 v 8:53 hodin (do datové schránky). Správce daně, místo toho, aby dodržel povinnost poskytnout žalobkyni zákonnou lhůtu pro vyjádření, vydal dodatečný platební výměr, který zaslal do datové schránky zástupce žalobkyně dne 17. 12. 2021 ve 13:01:38 hodin, tj. 11 hodin před uplynutím lhůty stanovené žalobkyni. Žalobkyně doplnila, že dodatečný platební výměr nebyl bezesporu vyhotovován (s ohledem na jeho složitost a obsáhlost kvůli složitým obchodním případům) až poté, co žalobkyně odeslala své vyjádření k výsledkům postupu k odstranění pochybností, nýbrž dávno předtím, v době, po kterou žalobkyni běžela lhůta k podání návrhu na pokračování v dokazování. Takový nesprávný a nezákonný postup správce daně opět svědčí o jeho tendenční snaze vybrat daň za každou cenu, tj. i za cenu porušení základních zásad ovládající daňové a správní řízení. I tuto námitku uvedenou v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru žalovaný ignoroval, nezabýval se jí dostatečně a nevypořádal ji (srov. bod [75] napadeného rozhodnutí). Žalobkyně měla za to, že žalovaný zatížil shora uvedeným postupem daňové řízení procesní vadou, v jejímž důsledku je rozhodnutí z tohoto vzešlé nezákonné.

Porušení zásady neutrality, teritoriality a zákazu dvojího zdanění

13. Žalovaný v řízení za zdaňovací období listopad 2017 porušil zásadu neutrality, když tomuto dodání nepřiznal osvobození od daně a chce daň zaplatit z prodejní ceny nákladních vozidel dodaných odběratelům registrovaným v JČS. Za situace, kdy je žalobkyni odmítáno osvobození od daně, a navíc, bylo-li DPH v JČS určeno odběrateli zapláceno, když jim náleží, vede toto nutně k dvojímu zdanění, které je v rozporu se zásadou neutrality.
14. Žalobkyně dále namítala porušení principu teritoriality žalovaným. V souladu se zásadou teritoriality musí být DPH bez ohledu na její výši zaplácena v členském státě, ve kterém dochází ke konečné spotřebě zboží. Toto pravidlo umožňuje přesné rozdělení příjmů z DPH z plnění uvnitř Společenství a jasné vymezení daňové suverenity dotčených členských států. Pokud stát původu zboží (v souzené věci ČR) odepírá přiznat žalobkyni osvobození od daně, znamená to, že tento stát požaduje vybrat DPH i přes neexistenci jakékoliv daňové pohledávky, neboť podle logiky přechodné úpravy Směrnice má daň vybírat země spotřeby zboží.
15. V bodě [33] odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že žalobkyně předložila správci daně kupní smlouvy včetně dodatků, technické průkazy k vozidlům,

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

prohlášení odběratele o přijetí vozidel v Německu ze dne 3. 1. 2018, úhrady předmětných plnění, potvrzení o přiznání daně z pořízení zboží z JČS za zdaňovací období říjen roku 2017, úhrady předmětných plnění, a dále, jak uvedl v bodě [52] odůvodnění napadeného rozhodnutí, prohlášení pana H. (člen managementu společnosti Duvenbeck Logistics), souhrnné hlášení za zdaňovací období listopad roku 2017, výkaz pro INTRASTAT a protokoly servisních zásahů. Veškeré tyto dokumenty, jakož i další, které měl správce daně k dispozici, dle žalobkyně jednoznačně, poté co jsou všechny v souladu s požadavkem daňového řádu posouzeny jednak každý samostatně, ale jednak i následně ve vzájemné souvislosti, prokazují splnění všech hmotněprávních podmínek vyžadovaných ustanovením § 64 zákona o DPH.

Porušení zásady legitimního očekávání

16. Nesprávný postup žalovaného, resp. správce daně, kterým byl porušen zákon o DPH (jakož i předpisy EU týkající se společného systému daně z přidané hodnoty) tím, že duplicitně vyměřuje DPH, poškozují žalobkyni o značnou finanční částku. Správce daně prvotně akceptoval žalobkyni uplatněný nárok na osvobozené plnění od DPH v posuzovaném zdaňovacím období (tj. za listopad 2017) a až poté, co měl k dispozici rozhodnutí Krajského soudu v Plzni ve věci týkající se zdaňovacího období říjen 2017, přistoupil k doměření DPH. Akceptoval-li správce daně již dříve uplatněný nárok na osvobozené plnění od DPH (ve shodném zdaňovacím období) a postačovaly-li mu doklady předložené žalobkyní a ověření si skutečností dodání do JČS a tam odvedení daně kupujícími, pak postupuje v rozporu se zásadami ovládající daňové řízení.

Hodnocení důkazů

17. Žalobkyně namítala nesprávný postup při hodnocení důkazů již ve svém odvolání, ovšem žalovaný se s její námitkou vůbec nevypořádal. Žalovaný hodnotil jednotlivé důkazy samostatně, nikoliv v jejich vzájemné souvislosti. Žalobkyně byla přesvědčena, že soubor všech předložených důkazů prokazuje, že vozidla byla přemístěna (přepravena) do JČS v rámci obchodů s jejími odběrateli a že došlo k uskutečnění předmětných obchodů tak, aby mohla být naplněna díkce § 64 zákona o DPH. Žalovaný měl k dispozici celou řadu jiných daňových prostředků ve smyslu § 64 odst. 5 zákona o DPH, avšak jen kuse shrnul bez řádného odůvodnění, proč tyto prostředky neprokazují uskutečněnou přepravu, ani neuvedl, z jakého důvodu je nelze hodnotit jako jiné důkazní prostředky ve smyslu ustanovení § 64 odst. 5 zákona o DPH.
18. Žalobkyně namítala, že dokument č.j. 85785/18/4223-21792-401118 nazvaný „Odpověď na dožádání“ nemohl být považován za důkazní prostředek, protože se netýkal zdaňovacího období listopad 2017, a tak nemohl být vůbec považován za důkaz dle § 65 odst. 2 daňového řádu, kdy má správce daně povinnost přesunout písemnosti založené ve vyhledávací části spisu do veřejné, a to nejpozději k datu provedení důkazů, resp. k datu sdělení výsledku kontrolního zjištění. Hodnotil-li žalovaný odpovědi na mezinárodní dožádání, jež se měly vázat ke zdaňovacímu období listopad 2017, s nimiž však žalobkyně nebyla v daňovém řízení řádně seznámena, pak nemůže toto pochybení žalovaný napravit v odvolacím řízení. Navíc, mezinárodní dožádání se vázalo pouze k měsíci říjen 2017, jednalo se tak o důkaz k tomuto zdaňovacímu období a pouze ve vztahu k odběrateli DUVENBECK Logistics, nikoliv ve vztahu k obchodním případům uskutečněným v měsíci listopad 2017 a ostatním kupujícími Duvenbeck Kraftverkehr, Duvenbeck Transport a TruckNet.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

19. Žalobkyně dále tvrdila, že v případě dokumentu ze dne 3. 4. 2018, č.j. 61311/18, tj. odpovědi německé správy daní, žalovaný vyvodil nesprávné závěry, které posoudil izolovaně. Žalobkyně byla přesvědčena, že daňové řízení za zdaňovací období říjen 2017 a daňové řízení za zdaňovací období listopad 2017 jsou dvě zcela nezávislá daňová řízení, která by neměla být vzájemně propojována. Uvedená odpověď německé správy daní nemůže dle žalobkyně zpochybnit její tvrzení ohledně přepravy, když ji zajišťoval sám odběratel v rámci skupiny Duvenbeck Gruppe, což mimo jiné sám v prohlášení uvedl. Protože žalobkyně dopravu nezajišťovala, tu si zajišťoval odběratel, nebyla nikým a nikomu fakturována. V odpovědi je také uvedeno číslo účtu DUVENBECK Logistics, ze kterého byla platba provedena, a číslo účtu žalobkyně, na který byla platba provedena. Z odpovědi tak dle žalobkyně jednoznačně vyplývá, že vozidla byla přemístěna z tuzemska do JČS, tj. i odkud kam (Plzeň – Bocholt). Jedná se tak o jiný důkazní prostředek dle § 64 odst. 5 zákona o DPH, kterým lze dodání zboží do JČS prokázat.
20. Žalobkyně rovněž poukázala na nesprávný postup žalovaného týkající se odpovědi od německého správce daně z mezinárodní výměny informací, které nebyly založeny ve spise, a které však měly být žalobkyni známy z daňového řízení za měsíc říjen 2017. Žalovaný se snaží procesní pochybení správce daně ve vztahu k ostatním odpovědím na mezinárodní žádosti o výměnu informací zhojit tak, že sám s nimi žalobkyni seznámil v rámci odvolacího řízení.
21. Žalobkyně namítala, že jí žalovaný nemůže vyčítat, že neměla v kupních smlouvách ujednání o způsobu dopravy zboží od prodávajícího ke kupujícímu. Taková povinnost neplyne z žádného právního předpisu, přičemž neexistuje ani povinnost mít vůbec kupní smlouvu uzavřenou v písemné podobě. Vzhledem k dlouhodobé obchodní spolupráci s obchodními partnery ze skupiny Duvenbeck Gruppe to žalobkyně nepovažovala na nutné či žádoucí, neboť již měli zaběhlou praxi. Kupující po přepravení vozidel vždy poskytnou žalobkyni doklady dokládající fyzické přemístění vozidel do JČS, zejména technické průkazy svědčící o přihlášení vozidel v JČS i splnění daňové povinnosti v JČS.
22. Žalovaný se k předloženým technickým průkazům k vozidlům vyjádřil v napadeném rozhodnutí velmi kuse a jejich hodnocení žalobkyně považovala za nedostatečné a selektivní. Tyto průkazy jednoznačně prokazují intrakomunitární plnění, tak jak toto bylo sjednáno a fakturováno. Dle žalobkyně neexistuje silnější důkazní prostředek.
23. Žalovaný posoudil předložená prohlášení odběratele povrchně a nesprávně je odmítl, i když se jedná o prohlášení, kterými lze dle § 64 odst. 5 zákona o DPH prokázat, že zboží (vozidla) opustilo území ČR a bylo přepraveno do JČS, o čemž svědčí i jiné důkazy. Navíc, žalovaný se námitkami žalobkyně v napadeném rozhodnutí vůbec nezabýval. Žalobkyně nesouhlasila s tvrzením žalovaného, že nebyla objasněna souvislosti mezi vystavitelem prohlášení společností Thomas Duvenbeck Holding GmbH a dodáním zboží odběrateli DUVENBECK Logistics, když z prohlášení vyplývá že „*my, společnost Duvenbeck Holding GmbH, tímto prohlašujeme (...) že auta zakoupená skupinou Duvenbeck (...)*“. Uvedené prohlášení dle žalobkyně potvrzovalo nejen převzetí nákladních vozidel od žalobkyně odběratelem, nýbrž i jak byla přeprava realizována, a tudíž i přepravu samotnou. Prohlášení odběratele bylo vyhotoveno společníkem předmětných společností, který ho vystavil za všechny společnosti patřící do holdingové skupiny Duvenbeck Gruppe.
24. Žalobkyně nesouhlasila s hodnocením výpovědi jejího jednatele Ing. Štaffa při ústním jednání ze dne 16. 2. 2018, které se týkalo zdaňovacího období říjen 2017. Tento důkazní prostředek se v okamžiku, kdy byl prováděn, vůbec nevztahoval ke zdaňovacímu období

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

listopad 2017, a navíc se vztahoval výhradně ke společnosti DUVENBECK Logistics. Tento důkazní prostředek ani nemohl být aktualizován, neboť v době vedení daňového řízení za listopad 2017, tj. v roce 2021 byl již Ing. Š. mrtev (zemřel X). Též odpověď Magistrátu města Plzně, Odbor registru vozidel a řidičů, ze dne 23. 3. 2018 se dle žalobkyně vztahoval výhradně ke zdaňovacímu období říjen 2017. Dle žalobkyně tak bylo pravděpodobné, že za účelem přepravy vozidel po vlastní ose do JČS odběratelem registrovaným v JČS žádné tuzemské vývozní značky být vydávány nemusejí, což vyplývá z tvrzení žalobkyně, že kupující si zajišťoval a organizoval přepravu vozidel v rámci skupiny, do níž patří, a to jak v měsíci říjnu, tak i v listopadu 2017 sám.

25. Stran doplnění prohlášení odběratele provedeného panem M. H., členem managementu Duvenbeck, žalobkyně uvedla, že nikdy netvrdila, že by M. H. jednal jménem společnosti DUVENBECK Volduchy, pouze doložil potvrzení, od jeho odběratele, společnosti patřící do skupiny Duvenbeck Gruppe. Na posouzení nároku na osvobození plnění nemá vliv, zda je prohlášení odběratele vyhotoveno statutárním orgánem, či jen osobou, do jejíž pracovní náplně spadá učinit toto prohlášení – M. H. byl členem managementu.
26. Žalobkyni nebylo zřejmé, jak může žalovaný zpochybňovat, že by žalobkyně nejednala obezřetně a že nebyla v dobré víře o skutečně provedené přepravě předmětných vozidel do JČS, když všechny důkazy předložené žalobkyní svědčí o faktickém uskutečnění přepravy vozidel do JČS, což žalobkyně doložila technickými průkazy i potvrzením, že toto plnění v JČS přiznala a zdanila. Žalovaný neuvedl, co dalšího by si představoval doložit a s touto námitkou se nevypořádal. Žalobkyně připomněla, že Nejvyšší správní soud uvedl, že otázka dobré víry je relevantní za předpokladu, že není prokázáno, že by zboží opustilo hranice členského státu. Pokud bylo v případě dodávky nových nákladních vozidel prokázáno, že zboží bylo v JČS zaregistrováno, nemusel se žalovaný již dobrou vírou žalobkyně zabývat.
27. Žalovaný nepostupoval správně, když odmítl důkaz souhrnného hlášení coby jiný důkazní prostředek dle § 64 odst. 5 zákona o DPH a pominul skutečnost, že se v něm uvádí údaje o uskutečnění dodání zboží z tuzemska do JČS osobě registrované k dani v JČS. Navíc, správce daně údaje uvedené v souhrnném hlášení nikdy nezpochybňoval a veškerá plnění dodaná do Německa byla na straně německých odběratelů také v souhrnném hlášení evidována a ve státě přijetí také zdaněna, pak nemůže žalovaný tento důkaz bez dalšího přecházet a označit jej za neprokazující splnění přepravních podmínek. Také další důkazní prostředek, a to výkaz z Intrastatu, resp. Eurostatu, žalovaný posoudil odděleně a nesprávně ho odmítl, byť tento důkaz spolu s ostatními jednoznačně prokazuje oprávněnost uplatněného nároku na osvobození plnění od DPH. Mezinárodní databáze Intrastat sbírá a shromažďuje data o skutečném pohybu zboží mezi členskými státy EU, přičemž jsou do výkazů zahrnuty takové údaje, kdy došlo k faktickému přesunu zboží mezi členskými státy. Žalobkyně doložila kopie výkazu pro Intrastat s daty o skutečných přesunech zboží provedených žalobkyní za zdaňovací období listopad 2017, z něhož je patrné, že do SRN bylo společnosti DUVENBECK (holdingu) přepraveno zboží v celkové hodnotě 136 178 444 Kč. Taktéž předložila záznamy ze servisních prohlídek některých vozidel v autorizovaných servisech v Německu.

[III] Vyjádření žalovaného k žalobě

28. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 21. 3. 2023 shrnul průběh dosavadního řízení, vymezil předmět sporu a žalobní námitky, ke kterým se pak jednotlivě a podrobněji vyjádřil. Soud zde nebude obsáhlé vyjádření žalovaného dále parafrázovat, neboť žalovaný veskrze odkazoval na vypořádání obdobných námitek napadeným rozhodnutím, které je žalobkyni

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

známo obdobně jako i obsah vyjádření žalovaného k její žalobě. Soud proto odkazuje na text vyjádření k žalobě a konstatuje, že žalovaný měl za to, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem, a navrhl žalobu zamítnout.

[IV] Posouzení věci soudem

29. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).
30. Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.
31. Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.
32. Soud rozhodl o věci samé bez jednání, neboť s tím žalobkyně i žalovaný ve smyslu § 51 odst. 1 věty první s. ř. s. souhlasili.
33. Žaloba není důvodná.
34. Stran skutkového stavu soud připomíná, že žalobkyně podala dne 22. 12. 2017 řádné daňové přiznání k DPH za zdaňovací období listopad 2017, ve kterém vykázala nadměrný odpočet ve výši 34 799 439 Kč. Toto daňové tvrzení bylo správcem daně konkludentně vyměřeno dne 22. 1. 2018. Žalobkyně vykázala na řádku 20 daňového přiznání dodání zboží osobě registrované k dani v JČS v celkové výši 140 732 397 Kč. Většinu těchto osvobozených plnění s nárokem na odpočet daně dle § 64 ZDPH žalobkyně uskutečnila pro odběratele DUVENBECK Logistics GmbH (dále jen „DUVENBECK Logistics“), a to ve výši 72 336 018 Kč, dále pro odběratele Duvenbeck Kraftverkehr GmbH & Co, Spedition KG (dále jen „Duvenbeck Kraftverkehr“) ve výši 45 647 034 Kč, pro odběratele Duvenbeck Transport GmbH (dále jen „Duvenbeck Transport“) ve výši 4 547 841 Kč a pro odběratele TruckNet GmbH (dále jen „TruckNet“) ve výši 13 647 550 Kč (tedy v celkové výši 136 178 443, 62 Kč). Porovnáním předložených důkazních prostředků k osvobozeným plněním realizovaným ve zdaňovacím období listopad 2017 a důkazních prostředků předložených při daňovém řízení za zdaňovací období říjen 2017 správce daně zjistil, že k přepravě dodávaných vozidel z České republiky do jiného členského státu žalobkyně nepředložila žádné přímé důkazní prostředky. Žalobkyně ve zdaňovacím období říjen 2017 neprokázala dodání 50 nových nákladních vozidel osobě registrované k dani v JČS. Proto bylo toto plnění posouzeno jako tuzemské zdanitelné plnění podléhající dani na výstupu v souladu s § 21 odst. 1 zákona o DPH. Vzhledem k závěru o neprokázání nároku na osvobození při dodání zboží do JČS v souladu s § 64 ZDPH ve zdaňovacím období říjen 2017 a předložení typově podobných důkazních prostředků za zdaňovací období listopad 2017, disponoval správce daně důvodným předpokladem o nesprávně přiznané dani z uskutečněných plnění ve zdaňovacím období listopad 2017. Žalobkyně byla proto výzvou k podání dodatečného daňového přiznání ze dne 7. 12. 2020, č.j. 197005/20/4223-21792-402687, vyzvána k dodanění daně na výstupu z těchto plnění. Žalobkyně na uvedenou výzvu reagovala tak, že dle jejího názoru daňové přiznání podané v řádném termínu obsahovalo správné údaje, a není proto důvod podávat dodatečné daňové přiznání za uvedené období. Správci daně tak vznikly důvodné pochybnosti o správnosti vykázané poslední známé daně, neboť měl za to, že nebyly splněny podmínky osvobození od daně při dodání zboží do JČS dle § 64 ZDPH. Z toho důvodu zahájil správce daně dne 10. 2. 2021 postup k odstranění pochybností (= výzva ze dne 10. 2. 2021, č.j. 20961/21/4223-21792-402687).

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

35. Žalobkyně byla po provedeném dokazování dne 2. 12. 2021 písemně seznámena s výsledkem postupu k odstranění pochybností. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro osvobození od daně při dodání nákladních vozidel do JČS podle § 64 zákona o DPH německým obchodním společností DUVENBECK Logistics, Duvenbeck Kraftverkehr, Duvenbeck Transport a TruckNet v celkové výši 136 178 443 Kč. Žalobkyně konkrétně neprokázala, že předmětná vozidla byla fyzicky přepravena jí, kupujícím nebo zmocněnou třetí osobou z tuzemska do JČS. Správce daně následně vydal dodatečný platební výměr, kterým žalobkyni odepřel jí uplatněný nárok na osvobození od daně při dodání zboží do JČS dle daňových dokladů vystavených osobám registrovaným v jiném členském státě. Žalobkyně se proti dodatečnému platebnímu výměru odvolala. Žalovaný toto odvolání napadeným rozhodnutím zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil.
36. Podle § 13 odst. 1 zákona o DPH platí, že dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Podle § 13 odst. 2 zákona o DPH platí, že dodáním zboží do jiného členského státu se pro účely tohoto zákona rozumí dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.
37. Právní základ osvobození dodání zboží do JČS je obsažen v čl. 138 směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému DPH (dále jen „Směrnice“). Na vnitrostátní úrovni je pak tento článek transponován § 64 zákona o DPH.
38. Předmětem deklarovaného intrakomunitárního plnění byly nové nákladní automobily. Proto soud vycházel při posouzení důvodnosti žaloby z § 64 odst. 2 zákona o DPH. Toto ustanovení vymezuje, 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.
39. Novým dopravním prostředkem je dle § 4 odst. 4 písm. b) bod 1 zákona o DPH motorové pozemní vozidlo s obsahem válců větším než 48 cm³ nebo s výkonem větším než 7,2 kW, pokud bylo dodáno do 6 měsíců ode dne prvního uvedení do provozu nebo má najeto méně než 6 000 km.
40. Podle § 64 odst. 5 zákona o DPH platí, že dodání zboží do jiného členského státu lze prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky.
41. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu platí, že správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.
42. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu platí, že správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
43. Soud o žalobních námitkách uvážil následovně.
- Uplynutí lhůty pro stanovení DPH**
44. Námitka nebyla důvodná.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

45. Předně, není pravdou, že by se žalovaný touto námitkou nezabýval a nevypořádal ji. Stalo se tak v bodech [77] až [81] napadeného rozhodnutí, kde se žalovaný námitce běhu lhůty pro stanovení daně a jejímu prodloužení dle § 148 odst. 1 a 2 daňového řádu věnoval.
46. Soud připomíná, že správce daně reagoval na zjištění učiněná v (předchozím) daňovém řízení za zdaňovací období říjen 2017 vydáním Výzvy, která byla žalobkyni doručena do datové schránky dne 8. 12. 2020. Žalobkyně reagovala na Výzvu podáním ze dne 8. 1. 2021, ve kterém uvedla, že dle jejího názoru není důvod podávat dodatečné daňové přiznání za uvedené zdaňovací období. Správce daně reagoval na toto sdělení dne 10. 2. 2021, a to výzvou k odstranění pochybností č.j. 20961/21/4223-21792-402687. Na základě provedeného dokazování byl dne 17. 12. 2021 vydán dodatečný platební výměr č.j. 196209/21/4223-21792-400660, který byl žalobkyni doručen dne 20. 12. 2021.
47. Podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně.
48. Je zřejmé, že výzva k podání dodatečného daňového tvrzení je úkonem, který má vliv na prodloužení běhu lhůty pro stanovení daně. Předpokladem takového jejího účinku je, že byla oznámena v souladu se zákonem a ve vymezené době. Doba oznámení Výzvy nebyla v souzené věci žalobkyní zpochybněna. A jak správně poznamenal žalovaný ve vyjádření k žalobě, fakt, že Výzva byla vydána v posledním měsíci základní prekluzivní lhůty, nevylučuje účinek spočívající v prodloužení lhůty ke stanovení daně. V daném případě se nejednalo o formálně vydanou výzvu, jejímž smyslem by bylo pouze prodloužení lhůty. Správce daně v pětistránkové listině podrobně popsal, co ho vedlo k jejímu vydání, a soud v podrobnostech na její obsah odkazuje.
49. Ano, daň nebyla žalobkyni doměřena přímo na základě dodatečného daňového přiznání žalobkyně, ale až na základě na něj navazujícího postupu k odstranění pochybností správce daně ve smyslu § 89 a násl. daňového řádu. To ovšem neznamená, že vydáním Výzvy nenastaly účinky s takovým vydáním spojené. Výzva směřovala k dodanění daně na výstupu dle zákona o DPH, která podle správce daně měla být přiznána ke zdanění, a také následným rozhodnutím byla tato daň doměřena. Mezi výzvou a doměrkem daně tedy byl vztah příčinné souvislosti.
50. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 2. 2023, č.j. 3 Afs 360/2021-46, vyjevil mj. následující: „(...) *Po reakci daňového subjektu na výzvu správce daně lze použít postupu k odstranění pochybností (§ 89 daňového řádu). Pokud je doměřena daň na základě tohoto postupu, jsou účinky výzvy zachovány. Skutečnost, že v rámci doměřovacího řízení proběhne postup k odstranění pochybností, nevylučuje návaznost rozhodnutí o stanovení daně k výzvě podle § 145 odst. 2 daňového řádu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, č. j. 2 Afs 22/2016-43). Lze učinit obecný závěr, že § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu předpokládá, že účinky výzvy na prodloužení lhůty pro stanovení daně nastávají v případě, že mezi vydáním výzvy a doměření daně existuje blízká věcná (a pravidelně i časová) souvislost. Ta je dána, pokud je daň doměřena přímo v návaznosti na výzvu nebo následně zahájený postup k odstranění pochybností ohledně stejných skutečností, které jsou vyjádřeny ve výzvě, nikoliv již při doměření daně na základě výsledků daňové kontroly.*“ Ke stejným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 5. 3. 2020, č.j. 1 Afs 66/2020–32, v rozsudku ze dne 18. 6. 2020, č.j. 2 Afs 388/2019-70, či v rozsudku ze dne 14. 1. 2022, č.j. 3 Afs 319/2020-34.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

51. Oznámením Výzvy se tak lhůta pro stanovení daně prodloužila o jeden rok a uplynula by dne 27. 12. 2021. Oznámením dodatečného platebního výměru dne 20. 12. 2021 tak opět došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok, protože v souladu s § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu došlo v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně k oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Prekluzivní lhůta se tak prodloužila do 27. 12. 2022. Napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 10. 2022, které nabylo právní moci dne 31. 10. 2022, tak bylo vydáno i oznámeno ve lhůtě pro stanovení daně.

Průtahy při postupu k odstranění pochybností

52. Námitka nebyla důvodná.
53. I tu lze nejprve částečně odkázat na obsah napadeného rozhodnutí, konkrétně na jeho body [82] až [86], byť nečinnost správce daně v průběhu postupu k odstranění pochybností nebyla žalobkyní v odvolání výslovně namítána.

Stran zpochybnění dodržení zásady rychlosti řízení ze strany správce daně, která je vyjádřena v § 7 odst. 1 daňového řádu, lze odkázat na vyjádření žalovaného k žalobě, kde bylo mj. uvedeno, že každé řízení má trvat jen po tu dobu, po kterou to vyžaduje jeho účel, tedy správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Rychlost jednotlivých řízení či postupů při správě daní ovlivňuje různá míra skutkové či právní složitosti, potřeba objasnění konkrétních otázek důležitých pro vydání rozhodnutí a možnost dosáhnout toho dostupnými procesními postupy. Soud pak spolu s žalovaným zdůrazňuje, že správce daně prováděl v průběhu daňového řízení jednotlivé, na sebe navazující kroky, které směřovaly k účelu stanovenému daňovým řádem. Žalobkyně v průběhu daňového ani odvolacího řízení žádné průtahy či nečinnost správce daně nenamítala, naopak, v průběhu předmětného řízení několikrát žádala o prodloužení lhůty.

Rozdílnost ve zdaňovacích obdobích říjen a listopad 2017

54. Námitka nebyla důvodná.
55. Žalovaný vypořádal obdobnou odvolací námitku v bodě [84] napadeného rozhodnutí, kde mj. připomněl, že správce daně prováděl před zahájením řízení za zdaňovací období listopad 2017 vyhledávací činnost, při níž byly shromážděny důkazní prostředky, které v kontextu posouzení obdobné situace, jako nastala u žalobkyně ve zdaňovacím období říjen 2017, zakládaly existenci důvodného předpokladu doměření daně (nesplnění podmínky pro osvobození od daně při dodání nových nákladních vozidel do JČS).
56. Správci daně obou stupňů netvrdily, že by jim byly ohledně zdaňovacího období listopad 2017 předloženy jen stejné důkazy, jako v případě zdaňovacího období říjen 2017. Jaké důkazní prostředky byly správci daně předloženy ve vztahu ke zdaňovacímu období listopad 2017 bylo mj. uvedeno na str. 4 a 5 Výzvy (= vydané faktury specifikované v tabulkách 1 – 4; kupní smlouvy č. 746/2017 a č. 723/2017; sdělení vystavené Thomas Duvenbeck Holding GmbH ze dne 3. 1. 2018; potvrzení vystavené za skupinu DUVENBECK vystavené společností Duvenbeck Kraftverkehr & Co. Spedition KG ze dne 13. 12. 2017; specifikované e-mailová korespondence; předávací protokoly k vozidlům, doklady o vystavení převozní SPZ, doklady o pojištění vozidel a technické průkazy ze státu, ve kterém byla tato vozidla přihlášena). Ve vztahu ke zdaňovacímu období říjen 2017, resp. nároku na osvobození od daně žalobkyně předložila daňové doklady, dle nichž byla předmětná nákladní vozidla prodána společnosti Duvenbeck, daňové doklady o nákupu předmětných automobilů žalobkyní, technické průkazy vozidel o jejich registraci v Polsku, Rumunsku a Maďarsku,

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

doklady o úhradě kupních cen automobilů žalobkyni, kupní smlouvu uzavřenou se společností Duvenbeck a předávací protokoly k jednotlivým vozidlům. Dá se tedy přitakat správním orgánům v tom, že žalobkyně stran dodání zboží do JČS ve zdaňovacím období listopad 2017 předložila i obdobné důkazní prostředky, jako při prokazování osvobození od daně při dodání zboží do JČS ve zdaňovacím období říjen 2017.

57. Správci daně ovšem neopomenuli ani další důkazní prostředky, tedy i ty předložené v rámci postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období listopad 2017. Tak správce daně hodnotil v prvoinstančním rozhodnutí souhrnné hlášení za listopad 2017 (str. 9 - 10 prvoinstančního rozhodnutí), výkaz pro INTRASTAT (str. 10 - 11), protokoly servisních zásahů (str. 11 - 12), doplnění prohlášení společnosti Thomas Duvenbeck Holding GmbH ze dne 12. 1. 2018 (str. 12 - 13) a výsledek mezinárodního dožádání (str. 13 - 14). Stejně tak se ke všem předloženým důkazům vyjádřil i žalovaný v napadeném rozhodnutí (na které soud v podrobnostech odkazuje) a uzavřel, že předložené důkazní prostředky neprokázaly splnění jedné z podmínek nároku na osvobození od daně při dodání zboží do JČS dle ustanovení § 64 odst. 1 zákona o DPH.
58. Soud se ztotožnil s tím, že správce daně ve Výzvě vyjevil konkrétní důvody, které opíral o výsledky vyhodnocení důkazních prostředků předložených žalobkyní k obdobným uskutečněným plněním v předchozím zdaňovacím období říjen 2017.

Nedodržení lhůty k podání návrhu na pokračování v dokazování

59. Námitka není důvodná.
60. Rovněž tato námitka byla uplatněna v odvolání proti prvoinstančnímu rozhodnutí a žalovaný ji vypořádal v bodech [71] až [75] napadeného rozhodnutí.
61. Žalovaný připomněl, že sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 1. 12. 2021, č.j. 188842/21/4223-21792-7401251, bylo žalobkyni doručeno dne 2. 12. 2021 s poučením, že podle § 90 odst. 2 daňového řádu je žalobkyně oprávněna ve lhůtě 15 dnů ode dne, kdy byla seznámena s dosavadním výsledkem postupu, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.
62. Žalobkyně podala dne 6. 12. 2021 žádost o prodloužení lhůty. Vzhledem k tomu, že předmětná lhůta je lhůtou zákonnou (viz § 90 odst. 2 daňového řádu), nebylo možné ji prodloužit. Žádosti o prodloužení lhůty tak nebylo vyhověno a rozhodnutím ze dne 10. 12. 2021, č.j. 192432/21/4223-21792-405008, bylo řízení ve věci žádosti o prodloužení lhůty zastaveno. Dne 17. 12. 2021, tedy v poslední den patnáctidenní lhůty, bylo správci daně doručeno žalobkynino podání, ve němž byly shrnuty již dříve navrhované důkazní prostředky v rámci reakce na výzvu k odstranění pochybností (zavedovaná pod č.j. 55564/21). Žádné nové důkazní prostředky žalobkyně neuvedla, ani nenavrhla jejich provedení. Dle správce daně tak žalobkyně v zákonné lhůtě žádný návrh na pokračování v dokazování nepodala, a správce daně proto přikročil ke stanovení daně. Dodatečný platební výměr byl vydán dne 17. 12. 2021.
63. Žalovaný dospěl k závěru, že úkon správce daně spočívající ve vydání prvoinstančního rozhodnutí v poslední den lhůty, v níž se žalobkyně mohla vyjádřit k výsledku postupu k odstranění pochybností, byl předčasný, neboť žalobkyni ona lhůta stále běžela, byť již v rádech hodin. Žalovaný proto v odvolacím řízení vadu předčasně vydaného rozhodnutí správce daně napravil opětovným seznámením žalobkyně s celým průběhem řízení před správcem daně a kompletním hodnocením důkazních prostředků. Žalobkyni byla zároveň poskytnuta nová lhůta pro vyjádření se k podání důkazních návrhů, a to v rámci Seznámení

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 24. 8. 2022, č.j. 30110/22/5300-22441-708656. Žalobkyně reagovala podáním ze dne 16. 9. 2022, kde se vyjádřila k hodnocení skutečností žalovaným a žádné důkazní prostředky, resp. návrhy na provedení důkazních prostředků nepředložila.

64. Žalovaný v napadeném rozhodnutí přílehavě odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č.j. 8 Afs 15/2007-75, z něhož mj. vyplývá, že vady vzniklé v řízení před prvoinstančním správcem daně lze odstraňovat v řízení odvolacím. Soud je toho názoru, že žalovaný vyhodnotil všechny žalobkyní předložené důkazní prostředky, zjištění správce daně a seznámil žalobkyni s právním posouzením celé věci, čímž došlo k napravení vady prvostupňového daňového řízení při vydání rozhodnutí v souladu s judikaturou správních soudů. Stejně tak lze přitakat poznámce žalovaného, že řízení před správcem daně a žalovaným tvoří jeden celek (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2012, č.j. 5 Afs 48/2011-66).

Porušení zásady neutrality, teritoriality a zákazu dvojího zdanění

65. Námitka nebyla důvodná
66. Krajský soud připomíná, že v rozsudku ze dne 23. 6. 2021, č.j. 77 Af 39/2020-73, posuzoval žalobu žalobkyně, která se týkala skutkově obdobné věci, tehdy ovšem ve vztahu ke zdaňovacímu období říjen 2017. Žalobu jako nedůvodnou zamítl a stran námítky porušení zásady neutrality, teritoriality a zákazu dvojího zdanění uvedl toto: „[84] K žalobkyní namítanému porušení zásady daňové neutrality soud uvádí, že dle jeho názoru k tomuto ve vztahu k žalobkyni nedošlo. Primárně totiž nebyly splněny věcné (hmotněprávní) podmínky pro přiznání nároku na osvobození dodání vozidel od DPH ve smyslu čl. 138 odst. 1 a 2 písm. a) Směrnice (srov. např. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci Mecsek-Gabona či rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 20. 6. 2018, ve věci C-108/17, Enteco Baltic) spočívající v prokázání realizace přepravy předmětných vozidel jedním z daňově relevantních subjektů dle ust. § 64 odst. 2 zákona o DPH. Zásada daňové neutrality se uplatní jen v případě, kdy nedochází k porušení povinností stanovených daňovými předpisy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, publ. pod č. 2172/2011 Sb. NSS).

[85] Ve vztahu k žalobkyni nedošlo ani k porušení zásady zákazu dvojího zdanění. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 7. 2014, č. j. 7 Afs 82/2013-34, „[N]euznání 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 dvojí 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 dvojí 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.“ (ačkoliv byly kasačním soudem tyto závěry vysloveny ve vztahu k prokazování nároku na odpočet DPH dle ust. § 72 zákona o DPH, lze je vztáhnout i na nárok na osvobození dodání zboží do jiného členského státu od DPH, neboť principy uznání nároku na odpočet DPH i na osvobození dodání zboží do jiného členského státu od DPH jsou shodné).

[86] Shodně platí i pro namítané porušení zásady teritoriality. Pro její plné uplatnění bylo nejprve nutné prokázat splnění všech podmínek pro přiznání nároku na osvobození dodání vozidel do jiného členského státu, což však žalobkyně neučinila.“

67. Soud rozhodující věc sp. zn. 77 Af 11/2022 nespatřuje důvod se od těchto závěrů odchýlit, neboť podmínky pro posouzení (ne)důvodnosti takové námítky jsou stejné. Žalovaný se

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

stran obdobné odvolací námitky vyslovil v bodě [106] napadeného rozhodnutí, kde zdůraznil, že daňový subjekt musí unést důkazní břemeno ohledně prokázání splnění všech podmínek dodání zboží do JČS dle § 64 odst. 1 zákona o DPH. Případné pochybnosti je nutné odstranit, což se ovšem v případě žalobkyně nestalo.

Porušení zásady legitimního očekávání

68. Námitka nebyla důvodná.
69. K porušení zásady legitimního očekávání se žalovaný v napadeném rozhodnutí nevyjadřoval, neboť tuto námitku žalobkyně v odvolání proti prvoinstančnímu rozhodnutí nevznesla.
70. Stran zásady legitimního očekávání se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 3. 2020, č.j. 1 Afs 4/2019-54, kde uvedl, „[I]deovým základem konceptu ochrany legitimního očekávání je přesvědčení, že ti, kdo jednají v oprávněné důvěře v existující právo, resp. v právo, jak se jim s přihlédnutím k okolnostem a dobré víře obsahově jeví, by neměli být zklamáni ve svých očekáváním, že v souladu s právem jednají a že jejich jednání také právo demokratického právního státu nakonec poskytne svou ochranu. V nejtypičtější podobě se ochrana legitimního očekávání, ve vazbě na ochranu právní jistoty, v oboru správního práva upíná k vázanosti správy vlastní ustálenou správní praxí, ustáleným výkladem procesních i hmotných právních pravidel, veřejně deklarovanou politikou v mezích správního uvážení, interní výkladovou či aplikační směrnici, anebo k závaznosti konkrétního a kvalifikovaného ujištění o právu či procesním postupu, poskytnutého orgánem veřejné moci adresátu jeho správy. (...) Jak konstatoval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení L'OREAL Česká republika s.r.o. proti ČSSZ, otázka vzniku legitimního očekávání „je zcela evidentně otázkou skutkovou. Určit, zda existovalo určité očekávání a zda takové očekávání bylo legitimní [tzn., zda mu soud má poskytnout ochranu] vyžaduje zjišťovat mnoho skutečností.“ Nejde ovšem jen o otázku skutkovou zjišťovanou v procesu dokazování, ale též o otázku právní. Přiznání ochrany legitimnímu očekávání musí předcházet obezřetné vážení všech právem chráněných zájmů, které jsou ve hře, a při končeném „účtování“ musí soud pečlivě poměřovat legitimní očekávání a míru jeho intenzity s případným závažným veřejným zájmem, který by s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem mohl a měl nad imperativem ochrany legitimního očekávání převážit.“ Žalobkyně existenci svého legitimního očekávání dovozovala z toho, že daňové orgány jí přiznávaly nárok na osvobození od DPH v jiných jejích předchozích případech obchodních transakcí se společností Duvenbeck, a to ve shodné důkazní situaci (žalobkyně měla předložit shodné důkazy). Žalobkyně však tuto žalobní námitku nekonkretizovala žádným údajem o takovém jiném daňovém řízení, ani existenci takového jiného daňového řízení neprokazovala. Nepoukázala na žádné konkrétní obdobné případy, z nichž by bylo lze dovodit existenci legitimního očekávání, resp. oprávněné důvěry v postup daňových orgánů vůči žalobkyni. Soud tedy tuto žalobní námitku neshledal důvodnou, neboť žalobkyně netvrdila, v jakých konkrétních případech obchodních transakcí se společností Duvenbeck, které byly co do svých skutkových okolností totožné s transakcí v nyní projednávané věci, postupovaly daňové orgány tak, že žalobkyni nárok na osvobození od DPH přiznaly, ani neprokázala existenci takových obchodních případů a následných postupů daňových orgánů.

Hodnocení důkazů

71. Námitka nebyla důvodná.
72. I tu soud musí předně konstatovat, že námitkou nesprávného postupu při hodnocení důkazů uplatněnou již v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru se žalovaný vypořádal, a

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

to v bodech [87] a násl. napadeného rozhodnutí. Takové obecné žalobní tvrzení proto nebylo důvodné.

73. Stran dokumentu označeného jako „Odpověď na dožádání“ (č.j. 85785/18/4223-21792-401118) soud konstatuje, že je součástí vyhledávací části spisu správce daně. Protože ona listina nesouvisí s postupem k odstranění pochybností v předmětné věci, nebyla v souladu s § 65 odst. 2 a 3 daňového řádu přerazena do veřejné části spisu a správce daně, resp. žalovaný k ní nepřihlíželi.
74. Ohledně námitek týkající se mezinárodního dožádání a odpovědi německé správy daní ze dne 3. 4. 2018, č.j. 61311/18/4223-21792-401118, soud primárně odkazuje na body [94] - [97] napadeného rozhodnutí. Tam žalovaný mj. připomněl, že správcem daně byly v rámci vyhledávací činnosti za zdaňovací období listopad 2017 odeslány celkem čtyři žádosti o mezinárodní výměnu informací. S obsahem odpovědi na žádost o mezinárodní výměnu informací zaevidovanou pod č.j. 61311/18/4223-21792-401118 byla žalobkyně seznámena jak v průběhu daňového řízení za zdaňovací období říjen 2017, tak v průběhu daňového řízení za zdaňovací období listopad 2017 (= seznámení s výsledkem postupu k odstranění pochybností č.j. 188842/21/4223-21792-401251).
75. Touto odpovědí se zabýval Krajský soud v Plzni i v rozsudku ze dne 23. 6. 2021, č.j. 77 Af 39/2020-73 (viz výše), kde v bodě 76. uvedl mj. toto: *„Žalobkyní namítaný způsob položení dotazů německému správci daně by mohl být relevantní v případě, kdy by žalobkyně unášela ji tížící důkazní břemeno a daňové orgány by jeho unesení zpochybňovaly poukazem na skutečnosti sdělené německým správcem daně v rámci odpovědi na mezinárodní dožádání. S ohledem na to, že však žalobkyně primárně důkazní břemeno stran splnění všech podmínek pro přiznání nároku na osvobození dodání vozidel do jiného členského státu od DPH neunesla, nemohly být žalobkyní namítané skutečnosti týkající se formulace otázek položených německému správci daně pro posouzení nároku žalobkyně právně významné.“*. Soud se s tímto závěrem ztotožnil i ve věci sp. zn. 77 Af 11/2022 a doplňuje, že předmětná odpověď německé správy daní neobsahovala krom obecného sdělení, že vozidla byla z České republiky do Německa dodáním přemístěna, daň při pořízení zboží z JČS byla odběratelem DUVENBECK Logistics odvedena a že přepravu předmětných vozidel zajistila žalobkyně, nic, co by osvětlilo to, jakým způsobem byla přeprava zajištěna, či kdo a kdy konkrétně přepravu fyzicky provedl (viz body [43] a [50] napadeného rozhodnutí). Bylo tak na žalobkyni, aby tvrzenou přepravu a její způsob v řízení náležitě prokázala. To se ovšem nestalo.
76. Byť byla žalobkyně seznámena s odpověďmi na ostatní mezinárodní žádosti o výměnu informací (týkajících se odběratelů Duvenbeck Kraftverkehr, Duvenbeck Transport a TruckNet) až v odvolacím řízení, závěry vyplývající z hodnocení těchto mezinárodních odpovědí neovlivnily právní názor vyslovený správcem daně v dodatečném platebním výměru. Soud ve shodě s žalovaným (viz bod [95] napadeného rozhodnutí) konstatuje, že ani těmito důkazními prostředky nebylo prokázáno uskutečnění přepravy do JČS žalobkyní, odběratelem nebo zmocněnou třetí osobou.
77. Ohledně námitek týkající se ujednání kupních smluv se společností DUVENBECK Logistics soud primárně odkazuje na body [33] až [35], [37] a [68] napadeného rozhodnutí. Bylo na žalobkyni, jaké důkazy označí k prokázání vlastních tvrzení. Nelze se ovšem ztotožnit s tím, že správce daně žalobkyni vyčítal, že neměla v kupních smlouvách sjednan způsob dopravy zboží od prodávajícího ke kupujícímu. Nicméně, kupní smlouvy č. 723/2017 a č. 746/2017 a prodejní podmínky pro nová vozidla prokazovaly pouze to, že mezi označenými společnostmi vznikl smluvní vztah, nikoliv to, že předmětná vozidla byla

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

fyzicky přepravena z České republiky do JČS. Ergo, takové důkazní prostředky neprokázaly splnění jedné z podmínek nároku na osvobození od daně při dodání zboží do JČS dle § 64 odst. 1 zákona o DPH, totiž to, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno z tuzemska do JČS odběratelům DUVENBECK Logistics, Duvenbeck Kraftverkehr, Duvenbeck Transport a TruckNet.

78. Ohledně předložených technických průkazů k vozidlům se žalovaný vyjádřil v bodě [36] napadeného rozhodnutí. Jasně a srozumitelně konstatoval, že „*technické průkazy jednotlivých vozidel toliko prokazují, že předmětná vozidla byla následně registrována v Německu či v Rumunsku v rámci seskupení DUVENBECK Holding. Technické průkazy však neprokazují, že tato vozidla byla fyzicky přepravena z České republiky do jiných členských států odvolatelem, odběratelem či jimi zmocněnou třetí osobou při dodávce předmětného zboží jednotlivým odběratelům DUVENBECK Logistics, Duvenbeck Kraftverkehr, Duvenbeck Transport a TruckNet. Prostý fakt, že se zboží v konečném důsledku dostalo do jiného členského státu, aniž by bylo současně prokázáno, že bylo do jiného členského státu dodáno z tuzemska právě obchodním partnerům odvolatele, založit nárok na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu nemůže. Vždy je nezbytné doložit intrakomunitární vztah právě mezi dodavatelem (zde odvolatelem) a odběratelem (zde DUVENBECK Logistics, Duvenbeck Kraftverkehr, Duvenbeck Transport a TruckNet) tak, jak byl sjednán a fakturován (tj. že došlo k fyzickému opuštění zboží a k jeho fyzickému dodání kupujícímu z jednoho členského státu do druhého).*“ Soud nevidí na takovém posouzení důkazu cokoliv nedostatečného (či kusého), neboť i bez hlubší znalosti problematiky je zřejmé, že technický průkaz nemůže prokázat, že vozidla byla fyzicky přepravena z České republiky do JČS žalobkyní, odběratelem či zmocněnou třetí osobou.
79. Závěry judikatury Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora Evropské unie [viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu 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, či rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. 4. 2006 ve věci C-245/04 [*EMAG Handel Eder OHG proti Finanzlandesdirektion für Kärnten*]; ze dne 16. 12. 2010 ve věci C-430/09 [*Euro Tyre Holding BV proti Staatssecretaris van Financiën*]; ze dne 27. 9. 2012 ve věci C-587/10 [*Vogtländische Straßen-, Tiefund Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch*], či ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-409/04 [*Teleos a další proti Commissioners of Customs & Excise*] jsou zřejmé - aby byla transakce kvalifikována jako dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie, musí dojít jednak k převedení práva nakládat jako vlastník s určitým hmotným majetkem, a jednak k odeslání nebo přepravě zboží prodávajícím nebo samotným pořizovatelem, nebo 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. Protože žalobkyně neprokázala přepravu nákladních vozidel do JČS, neunesla tak důkazní břemeno ohledně nároku na osvobození od daně při dodání zboží do JČS dle § 64 odst. 1 zákona o DPH.
80. Jistě, dodání zboží do JČS lze prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, příp. jinými důkazními prostředky (viz § 64 odst. 5 zákona o DPH).
81. Žalobkyně k prokázání přepravy zboží z tuzemska do JČS za zdaňovací období listopad 2017 (ale i zdaňovací období říjen 2017) předložila prohlášení (ze dne 3. 1. 2018) Bernda Reininga ze společnosti Thomas Duvenbeck Holding, který prohlásil: „*(...) společnost Duvenbeck Holding GmbH, auta, která si společnost Duvenbeck Gruppe zakoupila u VSP Auto s.r.o. a která jsou specifikována v příloze (vozidla dodaná ve zdaňovacím období říjen až prosinec*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

roku 2017), jsme od VSP Auto převzali, a tato vozidla jsou přihlášená v členských státech EU, převážně v SRN/RO/HU. Tato vozidla byla vyvezena přes spolkovou republiku Německo.“ Žalovaný v dané věci dospěl k závěru (viz bod [38] napadeného rozhodnutí), že předmětné prohlášení ze dne 3. 1. 2018 neprokazuje, že vozidla byla přepravena z tuzemska do jiného členského státu v souvislosti s dodáním předmětného zboží odběrateli DUVENBECK Logistics, protože ono prohlášení bylo vystaveno za společnost Thomas Duvenbeck Holding, jež nebyla odběratelem předmětného zboží. Předmětná vozidla měla být dodána a byla vyfakturována společností DUVENBECK Logistics, Duvenbeck Transport, Duvenbeck Kraftverkehr a TruckNet, jejichž jednatelem je pan Nils Gerdemann. Navíc, z prohlášení není zřejmé, kým byla případná přeprava přes území Německa provedena. Prohlášení tedy neprokázalo uskutečnění přepravy do JČS žalobkyní, odběratelem nebo zmocněnou třetí osobou. Nebyla doložena jakákoliv souvislosti mezi vystavitelem potvrzení, pořizovatelem nebo případnými přepravci a projednávanou věcí. V daňovém řízení nebylo žádné zmocnění k zastupování jednotlivých odběratelů předloženo. Třetí osoba bez relevantního vztahu k žalobkyni a předmětné věci nemůže osvědčit požadované okolnosti přepravy. Potvrzení tak bylo vystaveno osobou bez zřejmého vztahu k odběrateli či případnému přepravci bez souvislosti s předmětnou transakcí.

82. Soud rozhodující ve věci sp. zn. 77 Af 11/2022 se s takovým závěrem žalovaného ztotožňuje a pro úplnost doplňuje, že ke stejnému závěru dospěl i v rozsudku ze dne 23. 6. 2021, č.j. 77 Af 39/2020-73 (bod 36.).
83. Pokud tedy žalobkyně předložila technické průkazy jednotlivých vozidel zaregistrovaných v JČS (Německo a Rumunsko) a prohlášení o převzetí předmětných vozidel, nepředložila jimi důkaz prokazující přepravu nákladních vozidel uvedených na předmětných daňových dokladech do jiného členského státu Evropské unie.
84. K námitce týkající se vysvětlení jednatele žalobkyně Ing. Š. při ústním jednání dne 16. 2. 2018 lze primárně odkázat na bod [40] napadeného rozhodnutí. Ing. Š. k otázce správce daně 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. Přepravu si hraří odběratel.“ Podstatné je, že žalovaný stran tohoto vyjádření vztahujícího se ke zdaňovacímu období říjen 2017 doplnil, že žalobkyně však v průběhu řízení před správcem daně ani v odvolacím řízení (za zdaňovací období listopad 2017) netvrdila ani nedoložila, že by přeprava předmětných vozidel měla probíhat jiným způsobem než přes pobočku ve Volduchách v České republice.
85. Stran námitky týkající se závěrů žalovaného uvedených v bodě [46] napadeného rozhodnutí ohledně převozních značek soud konstatuje, že je nepovažuje za zmatečné, příp. způsobující nepřezkoumatelnost, resp. nezákonnost napadeného rozhodnutí. Ve vztahu ke zdaňovacímu období listopad 2017 žalovaný nehodnotil odpověď Magistrátu města Plzně ohledně převozních značek a zdaňovacího období říjen 2017. Pouze konstatoval, že vozidla, o která šlo i v případě zdaňovacího období listopad 2017, musela být pro svoji velikost přepravována po vlastní ose, a že žalobkyně nepředložila žádné důkazní prostředky, ze kterých by vyplývalo, že by předmětným vozidlům dodaným jednotlivým odběratelům ve zdaňovacím období listopad 2017 byly vydány zvláštní registrační značky a technické průkazy pro převoz vozidel mimo Českou republiku, které by byly pro odvoz vozidel po vlastní ose nezbytné. Řečeno jinak, nevydání registračních značek vozidlům nemohlo ani ve světle ostatních důkazů prokázat, že by přepravu vozidel zajišťovala žalobkyně, její odběratel či jedním z těchto zmocněná třetí osoba. Žalobkyně v žalobě sice tvrdila, že „je velice

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

nepravděpodobné, aby si osoba zajišťující mezinárodní přepravu, a to ve velkém, když se jedná vůbec o jednu z největších přepravních společností působících v Evropě, žádala o vydání vývozních značek v JČS, když oni sami bezesporu disponují dostatečným počtem svých převozních značek“, nicméně ani toto tvrzení nikterak neprokázala.

86. Rovněž k námitce, že žalobkyni není zřejmé, proč žalovaný argumentuje tím (viz bod [51] napadeného rozhodnutí), že mu nepředložila k prokázání uskutečnění přepravy vozidel např. CMR listy či cestovní příkazy, když věděla, že vozidla jela po vlastní ose, kterou zajišťoval odběratel, lze odkázat na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Tak například v rozsudku ze dne 4. 11. 2019, č.j. 7 Afs 209/2019-37, kasační soud vyjevil mj. to, že „*tzv. CMR listy (nákladní listy vystavené podle Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční dopravě) mohou mít při prokazování dodání zboží do jiného členského státu zásadní váhu. To platí tím více v situaci, kdy dodavatel (jako nyní stěžovatelka) sám nezajišťuje přepravu zboží. Při vyhotovení CMR listu by totiž měly vzájemně spolupracovat tři většinou na sobě nezávislé osoby – prodejce, dopravce a kupující (srov. např. rozsudek NSS ze dne 27. 6. 2019, čj. 9 Afs 82/2019-42, věc GKR HOLDING, bod 23, včetně judikatury tam citované). Naopak, neúplně vyplněné CMR listy mají zásadně sníženou vypovídací hodnotu.*“ Lze tedy ve shodě s žalovaným uzavřít, že CMR listy či cestovní příkazy mohly mít pro unesení důkazního břemen žalobkyní podstatný význam. Žalovaný takový fakt pouze konstatoval, nic jiného nelze z bodu [51] napadeného rozhodnutí dovodit.
87. Soud se ztotožnil i s tím, jak žalovaný v bodech [53] a [54] napadeného rozhodnutí zhodnotil prohlášení M. H. Jednalo se o doplnění prohlášení ze dne 3. 1. 2018, ve kterém bylo uvedeno následující: „*Potvrzujeme, že nákladní automobily, které jsme zakoupili od společnosti VSP Auto s.r.o. se sídlem firmy VSP Auto s.r.o. v České republice, byly převezeny našimi pracovníky po vlastní ose do sídla naší firmy v SRN. Tím bylo zboží převezeno z jednoho členského státu EU do druhého státu EU dle § 64 odst. 5 zákona 235/2004 Sb.*“ Žalovaný správně upozornil na to, že z žádných dalších důkazních prostředků nevyplývalo, že tuzemský plátce společnost DUVENBECK Volduchy provede přepravu zboží pořízeného německými osobami registrovanými k dani. Žalobkyně nepředložila žádné předávací protokoly, ač je na ně v předložených kupních smlouvách odkazováno. Ani toto doplnění prohlášení se nedalo považovat za důkazní prostředek dle § 64 odst. 5 zákona o DPH.
88. Ve vztahu k žalobkyní tvrzené dobré víře o skutečně provedené přepravě vozidel do JČS, když všechny předložené důkazy svědčí o faktickém uskutečnění přepravy, přičemž žalovaný neuvedl, jaké důkazní prostředky měla žalobkyně ještě předložit, soud konstatuje, že se vždy musí důsledně rozlišovat, z jakého důvodu daňové orgány neuznaly nárok daňového subjektu na osvobození od DPH. Zda proto, že se daňový subjekt konkrétním plněním zaviněně účastnil daňového podvodu, nebo zda proto, že neunesl důkazní břemeno ohledně podmínek pro daňové osvobození. Závěry rozsudku Teleos týkajícího se podvodného jednání a účasti daňového subjektu v něm totiž mají své místo pouze za situace, kdy daňový subjekt jednajícím v dobré víře ohledně dodání zboží do jiného členského státu poskytl důkazy prokazující prima facie toto dodání. Jinými slovy, nejdříve musí daňové orgány vyhodnotit, zda daňový subjekt splnil svoji primární důkazní povinnost ve vztahu k faktickému dodání zboží do jiného členského státu formou přepravy organizované jím, nebo pořizovatelem nebo zmocněnou osobou. Nesplní-li ji, odůvodní tím daňové orgány odmítnutí nároku na daňové osvobození. Splní-li ji, mohou daňové orgány daňovému subjektu disponujícímu důkazy prima facie o dodání zboží do jiného členského státu odeprít nárok na daňové osvobození jen tehdy, prokážou-li jeho zapojení do daňového podvodu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, č.j. 6 Afs 148/2016-30).

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

Jelikož důvodem napadeného rozhodnutí byl závěr žalovaného, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve vztahu k podmínkám k uplatnění osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu a nikterak neargumentoval zneužívajícím nebo podvodným jednáním žalobkyně, bylo jeho zjištění o tom, že žalobkyně neprokázala, že byla v dobré víře o skutečně provedené přepravě předmětných vozidel do jiného členského státu, mimoběžné a nemohlo založit důvod napadeného rozhodnutí.

89. Žalobkyně rovněž namítala, že žalovaný neuvedl, jaké důkazní prostředky měla ještě předložit. Soud k tomu konstatuje, že to byla žalobkyně, kdo měl v daňovém řízení povinnost prokázat, že předmětné automobily byly do jiného členského státu přepraveny způsobem zakládajícím nárok na osvobození jejich dodání od DPH z titulu intrakomunitárního plnění. Této povinnosti prokázat rozhodné okolnosti týkající se osvobození od DPH se žalobkyně nemohla zbavit, a to ani poukazem na povinnost správce daně zjistit co nejúplněji skutkový stav věci (srov. § 92 odst. 2 daňového řádu). V případě žalobkyně totiž „[...] bylo nezbytné, aby v okamžiku vystavení daňového dokladu na uskutečněné zdanitelné plnění osvobozené od DPH disponovala věrohodnými a objektivními důkazy, že zboží skutečně bylo v souladu s požadavkem daňové neutrality přepraveno do jiného členského státu, kde má být užíváno či spotřebováno konečným zákazníkem.“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č.j. 1 Afs 104/2012-45).
90. Co se týče způsobu prokazování nároku na osvobození intrakomunitárního plnění od DPH, „[Z] judikatury rovněž vyplývá, že jelikož směrnice 2006/112 neobsahuje konkrétní ustanovení ohledně důkazů, které musí osoby povinné k dani poskytnout, aby mohly mít nárok na osvobození od DPH, přísluší členským státům, aby v souladu s článkem 131 směrnice 2006/112 stanovily podmínky, za kterých osvobodí dodání uvnitř Společenství od daně, za účelem zajištění správného a jednoduchého uplatňování uvedených osvobození a zabránění jakýmkoli daňovým únikům, vyhýbáním se daňovým povinnostem a případným zneužitím. Při výkonu svých pravomocí však musí členské státy dodržovat obecné právní zásady, které jsou součástí unijního právního řádu, jako jsou zejména zásady právní jistoty a proporcionality (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 27. září 2007, Collée, C-146/05, Sb. rozh. s. I-7861, bod 24; výše uvedený rozsudek Twob International, bod 25; výše uvedený rozsudek X, bod 35, a výše uvedený rozsudek R., body 43 a 45).“ [bod 36 rozsudku Soudního dvora Evropské Unie ze dne 6. 9. 2012, ve věci C-273/11 (dále jen „rozsudek ve věci Mecsek-Gabona“)]. Zároveň z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, publ. pod č. 2172/2011 Sb. NSS, vyplývá, že „[J]e totiž věcí daňového subjektu, jaké důkazní prostředky ve vztahu k prokázání tvrzené skutečnosti zvolí. Samotné přesné vymezení nástrojů, jimiž by bylo možno absolutně prokázat určité skutečnosti, není možné pro potřeby praxe definovat. Konkrétní vymezení či naopak přílišná obecnost by v konečném důsledku vyloučila nechtěně i případy, které by svou povahou měly spadat do určité kategorie. Nejvyšší správní soud připomíná, že dokazování v daňovém řízení je vázáno mj. zásadou volného hodnocení důkazů (§ 2 odst. 3 daňového řádu) a posouzení závažnosti jednotlivých důkazních prostředků je v pravomoci správce daně.“
91. Lze tedy uzavřít, že bylo zcela v dispozici žalobkyně, jaké důkazní prostředky ve vztahu k prokázání tvrzené skutečnosti zvolí.
92. K namítanému důkazu souhrnného hlášení, coby jiného důkazního prostředku dle § 64 odst. 5 zákona o DPH, který žalobkyně předložila v průběhu daňového řízení za zdaňovací období listopad 2017, soud primárně odkazuje na body [52], [53] a [59] napadeného rozhodnutí. Žalovaný správně konstatoval, že z předmětného souhrnného hlášení je zřejmé pouze to, že žalobkyně měla dodat zboží osobám registrovaným v JČS. Nevyplývá však z

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

něho, jakým způsobem došlo k přepravě zboží těmto osobám z tuzemska do JČS. Žalobkyně tímto důkazním prostředkem neprokázala splnění přepravní podmínky nároku na osvobození od daně, a to, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu v souvislosti s dodáním zboží předmětným odběratelům.

93. Rovněž ohledně kopie výkazu pro Intrastat s daty o skutečných přesunech zboží provedených žalobkyní za období listopad 2017 lze odkázat na napadené rozhodnutí, konkrétně jeho bod [60], z něhož vyplývá, že ani tento výkaz neprokazuje fyzický pohyb předmětných vozidel, tedy uskutečnění přepravy nových vozidel z tuzemska do JČS. Systém Intrastat sbírá a zpracovává data pro statistiku obchodu se zbožím a zahrnuje i sběr údajů o pohybu zboží, které přímo předmětem obchodu mezi obchodními partnery z různých členských států není. Do Intrastatu se tedy vykazují údaje o přesunech zboží a elektrické energie mezi státy EU, ale i o zboží, které fakticky hranice nepřekročilo. Z výkazu Intrastat tak nevyplývá skutečnost, kdo, kdy a jak uskutečnil přepravu zboží z tuzemska do jiného členského státu.
94. A stejné lze uvést i k žalobkyní předloženým servisním prohlídkám některých vozidel v autorizovaných servisech v Německu. Žalovaný v bodě [61] napadeného rozhodnutí správně uvedl, že předložené protokoly sice prokazují, že šest vozidel bylo v předmětném zdaňovacím období servisováno na území Německa, což ovšem neprokazuje, že předmětná vozidla byla přepravena z tuzemska do JČS žalobkyní, pořizovatelem či zmocněnou třetí osobou. Žalobkyně ani tímto důkazem neprokázala splnění podmínek pro osvobození od daně při dodání vozidel do JČS podle § 64 zákona o DPH německým obchodním společností DUVENBECK Logistics, Duvenbeck Kraftverkehr, Duvenbeck Transport a TruckNet.
95. Lze proto uzavřít, že správcem daně vyjevené pochybnosti nebyly žádným z důkazů předložených žalobkyní rozptýleny. Důkazní prostředky vztahující se ke zjištění, kdo přepravu provedl, si vzájemně odporují, a žalovaný tyto nesrovnalosti přehledně popsal v napadeném rozhodnutí. Žalovaný hodnotil všechny důkazy jednotlivě, tak v kontextu s ostatními. Soud proto, ve shodě s žalovaným, dospěl k závěru, že žalobkyně neodstranila důvodné pochybnosti správce daně a neprokázala, že předmětná vozidla byla skutečně přepravena do JČS žalobkyní, odběratelem nebo zmocněnou třetí osobou při dodávce předmětného zboží odběratelům DUVENBECK Logistics, Duvenbeck Kraftverkehr, Duvenbeck Transport a TruckNet. Hodnocení žalovaného nevykazuje znaky libovůle nebo nelogičnosti. Pouhé přesvědčení žalobkyně, že její důkazy měly být hodnoceny v její prospěch, neznamená, že by žalovaný (ale i správce daně) postupoval nesprávně (či nezákonně). Soud proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.
96. Soud na závěr doplňuje, že ač byla předmětná žaloba podána prostřednictvím JUDr. Denisy Vacíkové, advokátky, sídlem U Zvonu 11, Plzeň, kterou žalobkyně zmocnila ke svému zastupování, jednal soud se žalobkyní jako s nezastoupeným účastníkem řízení. Z veřejného rejstříku bylo zjištěno, že advokátka JUDr. Denisa Vacíková je ode dne 5. 4. 2022 zároveň jednatelkou žalobkyně. S ohledem na tuto skutečnost byla tedy jmenovaná advokátka oprávněna za žalobkyni jednat i bez smluvního zmocnění a zároveň není možné, aby v řízení před soudy vystupovala ve dvou různých rolích (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 5. 2021, č.j. 6 As 49/2021-20).

[V] Náklady řízení

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

97. Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobkyni, která ve věci úspěch neměla. Žalovanému správnímu orgánu žádné specifické náklady soudního řízení nevznikly, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 31. 1. 2025

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.
předseda senátu