

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **Scanwest Plzeň spol. s r. o.**, se sídlem U letiště 1/2761, 316 00 Plzeň, zastoupená JUDr. Vojtechem Dragúnem, advokátem se sídlem Dominikánská 287/6, 301 12 Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni ze dne 5. 9. 2011, č. j. 6534/11-1300-401171 a č. j. 6535/11-1300-401171, v řízení o kasačních stížnostech žalobkyně proti rozsudkům Krajského soudu v Plzni ze dne 10. 10. 2012, č. j. 57 Af 44/2011 - 68, a ze dne 7. 11. 2012, č. j. 57 Af 45/2011 - 61,

takto:

I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod spisovými značkami 1 Afs 104/2012 a 1 Afs 4/2013 **se spojují** ke společnému projednání a nadále budou vedeny pod sp. zn. 1 Afs 104/2012.

II. Kasační stížnosti **se zamítají**.

III. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.

IV. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasačních stížnostech **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Plzni provedl u žalobkyně v období od 23. 3. 2009 do 20. 9. 2010 kontrolu daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období leden až prosinec 2007.

[2] Dodatečným platebním výměrem ze dne 24. 9. 2010, č. j. 306152/10/138511403123, Finanční úřad v Plzni vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za období leden 2007 ve výši 353.980 Kč a stanovil jí povinnost uhradit penále ve výši 70.796 Kč. Odvolání žalobkyně proti citovanému dodatečnému platebnímu výměru Finanční ředitelství v Plzni rozhodnutím ze dne 5. 9. 2011, č. j. 6534/11-1300-401171, zamítlo. Ztotožnilo se se závěry Finančního úřadu v Plzni uvedenými ve zprávě o daňové kontrole, že daňový subjekt (žalobkyně) neprokázal dodání nového dopravního prostředku Scania R420 LA42×MNA, CR19T do jiného členského státu.

[3] Obdobně dodatečným platebním výměrem ze dne 24. 9. 2010, č. j. 306182/10/138511403123, Finanční úřad v Plzni doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za období únor 2007 ve výši 504.827 Kč a stanovil jí povinnost uhradit penále ve výši 100.965 Kč. I v tomto případě Finanční ředitelství v Plzni odvolání žalobkyně proti citovanému dodatečnému platebnímu výměru rozhodnutím ze dne 5. 9. 2011, č. j. 6535/11-1300-401171, zamítlo. Uzavřelo, že žalobkyně ani v tomto daňovém řízení neprokázala dodání nového dopravního prostředku Scania R420 CB8×6HHZ, CR16 do jiného členského státu.

[4] Proti rozhodnutím žalovaného brojila žalobkyně žalobami podanými u Krajského soudu v Plzni; ten rozsudky ze dne 10. 10. 2012, č. j. 57 Af 44/2011 - 68, a ze dne 7. 11. 2012, č. j. 57 Af 45/2011 - 61, podané žaloby zamítl. Krajský soud odlišil souzené případy od skutkových okolností případu řešeného Soudním dvorem Evropské unie ve věci C-409/04 (*Teleos*) a dodal, že v daných případech žalobkyně objektivně nemohla nabýt oprávněného přesvědčení, že v okamžiku vystavení faktur byly splněny podmínky pro osvobození od daně z přidané hodnoty. Ani písemná prohlášení odběratele předložená žalobkyni nebyla podle krajského soudu způsobilá založit dobrou víru žalobkyně, že vozy Scania byly skutečně dodány do jiného členského státu. Soud proto neshledal žalobní námitky důvodné a přisvědčil hodnocení důkazů i interpretaci § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o DPH“), kterou učinily správní orgány.

II. Kasační stížnosti

[5] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) napadla rozsudky krajského soudu včas podanými kasačními stížnostmi namítajíc, že jsou dány důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.), tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem a vadu řízení spočívající v nesprávném vyhodnocení důkazního břemena v daňovém řízení. Stěžovatelka je přesvědčena, že se krajský soud nedostatečně vypořádal se skutkovými zjištěními, zejména s prohlášením pořizovatele o vývozu zboží ze dnů 16. 1. 2007 a 20. 2. 2007. Krajský soud rovněž dle stěžovatelky nesprávně vyhodnotil výpověď svědka D. B.,

že jednatel společnosti Smart Project D GmbH nevystavil předmětná prohlášení při předání předmětu prodeje, ale až před vystavením faktur.

[6] Podle stěžovatelky nemůže obstát ani závěr krajského soudu o odlišnosti věci stěžovatelky od případu řešeného Soudním dvorem EU ve věci *Teleos*. Jedinou odlišností je vzdálenost při dodání zboží do jiného členského státu: ve věci *Teleos* šlo o dodávku z Velké Británie do Španělska a nyní šlo o dodání předmětu prodeje z Plzně do Weidenu ve Spolkové republice Německo. Předmětem prodeje byly v řešené věci dopravní prostředky, které jsou schopné pohybovat se po vlastní ose. Popsané odlišnosti způsobily, že prodávající mohl v okamžiku vystavení faktur nabýt oprávněného přesvědčení, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu, neboť vzdálenost mezi areálem prodávajícího a sídlem pořizovatele v Německu lze absolvovat v průběhu dvou hodin.

[7] Předmětné dodávky byly uskutečněny za použití doložky „Ex-works“ (EXW, tj. ze závodu), proto stěžovatelka nebyla povinna odbavit zboží pro vývoz ani vyřizovat jiné formality. Stěžovatelka neměla žádnou pochybnost o existenci pořizovatele ani o jeho registraci k plátcovství daně na území Spolkové republiky Německo. S přihlédnutím ke všem okolnostem transakce neexistovaly pochybnosti, že předmět prodeje bude vyvezen na území Německa. Z žádných skutečností nebylo zřejmé, že by prohlášení pořizovatele o vývozu dopravních prostředků Scania bylo nepravdivé nebo v rozporu se skutečností.

[8] Stěžovatelka nesouhlasí ani s pochybností soudu, že v předmětných prohlášeních o vývozu nebylo zmíněno, kam byly předměty prodeje vyvezeny. Podle ní konkrétní okolnosti projednávaného případu (německý subjekt registrovaný ve Spolkové republice Německo k dani, adresa dodání shodná se sídlem pořizovatele, ujištění jednatele pořizovatele o dodání zboží do Německa apod.) založily dobrou víru stěžovatelky, že zboží bylo vyvezeno do jiného členského státu.

[9] Stěžovatelka tedy obdobně jako v případu *Teleos* byla v dobré víře, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu. Nejsou proto odpovídající úvahy krajského soudu, že stěžovatelce nic nebránilo, aby od pořizovatele vyžadovala nákladní list a další informace o tom, jak a kam byl předmět prodeje dodán. Důkazní břemeno daňového subjektu nelze vykládat extenzivně a vztahovat je na prokázání jakýchkoli skutečností, což vyplývá z bodu 37 rozsudku Soudního dvora EU ze dne 16. 10. 2010 C-430/09 nebo z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2007, č. j. 9 Afs 81/2007 - 60. Skutečnosti, jež vyšly najevo v rámci dokazování nebo v řízení trestním, nebyly stěžovatelce v době vystavení faktur bez daně z přidané hodnoty známy a ani je nemohla předpokládat.

[10] K závěru krajského soudu o neunesení důkazního břemena podle § 64 odst. 1 zákona o DPH, stěžovatelka uvedla, že v daňovém řízení navrhovala, aby byl učiněn dotaz na příslušného správce daně ve Spolkové republice Německo za účelem zjištění, zda pořizovatel ve svém daňovém přiznání uváděl nákup dopravních prostředků. Stěžovatelka přitom neměla žádnou možnost sama tyto informace od německého správce daně opatřit. Tento nepřímý důkaz přitom mohl potvrdit dodání zboží do jiného členského státu, jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195. Ostatně k provedení tohoto důkazu byl důvod i s ohledem na skutečnost, že podle zprávy německého správce daně pořizovatel nemohl daňové správě předložit žádnou

z doručených faktur, protože mu byly zabaveny Policií České republiky. Jednatel pořizovatelky totiž ve své výpovědi potvrdil, že o předmětných transakcích účtoval. Nadto byl následně předmět prodeje dodán zpět do České republiky, což žalovaný bez jakýchkoli pochybností uznal.

[11] Krajský soud dodání předmětných dopravních prostředků do Německa zpochybnil i s odkazem na vyjádření německé daňové správy ze dne 17. 1. 2011, z níž vyplynulo, že pořizovatel nevyvíjel v Německu žádnou hospodářskou činnost. Citovaný důkaz ovšem krajský soud podle stěžovatelky nesprávně zhodnotil, neboť čl. 4 odst. 2 Šesté směrnice definuje pojem hospodářská činnost jako činnost zahrnující všechna stadia výroby, distribuce a poskytování služeb.

[12] Stěžovatelka rovněž nesouhlasí s interpretací § 64 zákona o DPH provedenou krajským soudem, konkrétně s interpretací pojmu „dodání“. Podle § 13 citovaného zákona se dodáním rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Dodání do jiného členského státu pak představuje skutečné odeslání nebo přeprava zboží do jiného členského státu. Významný je rovněž čl. 5 odst. 1 Šesté směrnice, podle něhož se pod pojmem dodání zboží rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník. Vlastnické právo k dopravním prostředkům Scania v řešených případech bez výhrad přešlo na pořizovatele již před fakturací. V řízení tak bylo prokázáno, že předmět prodeje byl dodán pořizovateli (společnosti Smart Project D GmbH) ve smyslu zákona o DPH. Byly tedy splněny podmínky zakládající podle § 64 zákona o DPH nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty. Jiný výklad citovaného ustanovení by bylo nutno odmítnout jako extenzivní. Další zjištění učiněná v daňovém řízení, např. že předmět prodeje vyvezl pořizovatel z území České republiky v jiný den, než deklaroval, nebo že byl přihlášen k registraci vozidla do registru silničních vozidel v České republice, nelze vykládat k tíži stěžovatelky, neboť ona se na těchto transakcích žádným způsobem nepodílela a nemohla o nich mít povědomost. Stěžovatelka se závěrem pozastavila nad tím, že odůvodnění obou rozsudků Krajského soudu v Plzni jsou téměř identická, ačkoliv skutková zjištění po provedeném dokazování se zásadně lišila.

[13] Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudky Krajského soudu v Plzni zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[14] Odvolací finanční ředitelství (žalovaný) ve svém vyjádření ze dne 29. 1. 2013 nejprve upozornilo, že s účinností zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, na něj přešlo procesní nástupnictví a stalo se žalovaným. Dále se plně ztotožnilo s právním posouzením věci, které učinil krajský soud.

[15] V rámci dokazování při správě daní stěžovatelka neprokázala, že dodala dopravní prostředky deklarovanému kupujícímu a že uvedené zboží bylo vyvezeno do Spolkové republiky Německo; nebyly tak naplněny podmínky § 64 zákona o DPH. Zmiňovanou skutečnost dokládá i sdělení ostatních orgánů veřejné moci, např. sdělení Magistrátu hlavního města Prahy.

[16] Co se týče výsledků trestního řízení zmiňovaných stěžovatelkou v průběhu odvolacího řízení, jsou tyto závěry irelevantní v řízení daňovém, což soud zcela nepochybným a seznatelným způsobem konstatoval.

[17] Podle žalovaného stěžovatelka v kasační stížnosti neupřesnila, v jaké souvislosti se dovolává kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., proto je odkaz na citované ustanovení v kasační stížnosti poněkud redundantní.

[18] Žalovaný tak z popsaných důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a není na místě kasační stížnost odmítnout pro nepřípustnost. K osobě žalovaného soud podotýká, že k 31. 12. 2012 zanikly finanční ředitelství a finanční úřady zřízené podle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, a jejich působnost převzaly orgány finanční správy příslušné podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. V souladu s § 19 odst. 1, § 20 odst. 1 a 2 a § 7 písm. a) posledně zmiňovaného zákona ve spojení s § 114 odst. 1 daňového řádu přešla působnost Finančního ředitelství v Plzni jako orgánu rozhodujícího o odvoláních proti rozhodnutím finančních úřadů na Odvolací finanční ředitelství. Za žalovaného je proto třeba považovat v souladu s § 69 zákona s. ř. s. právě Odvolací finanční ředitelství.

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

[21] Nejvyšší správní soud postupem podle ustanovení § 39 odst. 1 s. ř. s. spojil věci pod sp. zn. 1 Afs 104/2012 a 1 Afs 4/2013 ke společnému projednání, jelikož v obou případech jde o totožné účastníky a věci spolu skutkově souvisejí.

[22] Kasační stížnosti nejsou důvodné.

[23] Nejprve Nejvyšší správní soud hodnotil námitku nesprávné interpretace § 64 zákona o DPH [ad IV. A); důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], poté se zabýval námitkou nesprávného posouzení skutkového stavu v daňovém řízení [ad IV. B); důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. S poznámkou žalovaného, že kasační důvody ohledně § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. nebyly v kasační stížnosti rozvedeny, se Nejvyšší správní soud neztotožnil, neboť podle jeho názoru stěžovatelka v kasační stížnosti rozsáhle zpochybňovala správnost hodnocení důkazů v daňovém řízení i otázku nesprávného posouzení rozložení důkazního břemena finančními orgány i krajským soudem.

IV. A) Námitka nesprávné interpretace § 64 zákona o DPH

[24] Stěžovatelka v kasační stížnosti zpochybňovala interpretaci § 64 zákona o DPH provedenou krajským soudem. Dodáním zboží je podle ní nutno rozumět převedení práva nakládat s věcí jako vlastník na kupujícího, k němuž došlo podle smlouvy v okamžiku předání zboží v areálu stěžovatelky. Krajský soud k výkladu citovaného ustanovení v napadených rozsudcích uvedl, že stěžovatelka sice s ohledem na doložku „Ex-works" neměla po předání zboží vůči odběrateli již žádné povinnosti, avšak tato skutečnost ji nezbavovala povinnosti opatřit si objektivní důkaz o tom, že prodané zboží opustilo Českou republiku. Stěžovatelka tak i v posuzovaných případech byla v souladu s § 64 zákona o DPH povinna prokázat, že předmětné automobily byly dodány do jiného členského státu.

[25] Dodání zboží uvnitř Unie jsou osvobozena na základě čl. 138 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále též „směrnice 2006/112/ES"). Tato úprava s účinností od 1. 1. 2007 nahradila úpravu obsaženou dříve v čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce Šesté směrnice. Cílem zmíněné právní úpravy je převod daňového příjmu na členský stát, v němž došlo ke konečné spotřebě dodaného zboží (viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 7. 12. 2010 ve věci C-285/09, *trestní řízení proti R.*, Sb. rozh. s. I-12605, bod 37). Mechanismus vytvořený touto úpravou spočívá jednak v osvobození dodání vedoucího k odeslání nebo přepravě uvnitř Unie od daně členským státem odeslání – doplněného nárokem na odpočet nebo vrácení DPH odvedené na vstupu v tomto členském státě, jednak ve zdanění pořízení uvnitř Unie členským státem určení. Zajišťuje tak jasné vymezení daňové svrchovanosti dotčených členských států a umožňuje zamezit dvojímu zdanění, a tedy zajistit daňovou neutralitu, která je vlastní společnému systému DPH (rozsudek Soudního dvora ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-146/05 *Albert Collée*, Sb. rozh. s. I-07861, body 22 až 23).

[26] Z § 64 odst. 1 zákona o DPH vyplývá, že *dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně*. Odstavec 5 citovaného ustanovení pak stanoví, 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*.

[27] Podle prvého odstavce ustanovení § 13 zákona o DPH se *dodáním zboží pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Převodem nemovitosti se pro účely tohoto zákona rozumí převod nemovitosti, která se zapisuje do katastru nemovitostí, při kterém dochází ke změně vlastnického práva nebo příslušnosti k hospodaření. Převod nemovitosti, která se nezapisuje do katastru nemovitostí, se považuje za dodání zboží*. Definice pojmu dodání zboží obsažená v zákoně o DPH v podstatě kopíruje znění čl. 14 odst. 1 směrnice 2006/112/ES (dříve čl. 5 odst. 1 Šesté směrnice), podle něhož se výrazem "dodání zboží" rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník. Druhý odstavec § 13 zákona o DPH pak uvádí, že *dodáním zboží do jiného členského státu je dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.*

[28] Jak stěžovatelka v průběhu řízení správně poznamenala, pro interpretaci pojmu intrakomunitární dodání jsou v projednávané věci stěžejní závěry vyslovené v rozsudku Soudního dvora ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-409/04 *Teleos plc a další,* Sb. rozh. s. I-07797. Z citovaného rozsudku vyplývá, že aby byla transakce kvalifikována jako pořízení zboží uvnitř 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 operace uvnitř Unie je totiž fyzický pohyb zboží z členského státu dodání do jiného členského státu, tedy jeho skutečné přemístění mezi členskými státy (srov. zejména body 40 – 42 rozsudku). Závěry citovaného rozsudku se sice vztahují k ustanovením Šesté směrnice, nicméně text směrnice 2006/112/ES se až na drobné výjimky shoduje s úpravou obsaženou v Šesté směrnici a v souladu s čl. 411 odst. 2 směrnice 2006/112/ES lze odkazy na Šestou směrnici považovat za odkazy na tuto směrnici.

[29] Z judikatury Soudního dvora dále vyplývá, že po zrušení kontrol na hranicích mezi členskými státy je pro daňovou správu obtížné ověřit, zda zboží fyzicky opustilo území uvedeného členského státu, či nikoliv. Z tohoto důvodu ověřují vnitrostátní daňové orgány tyto skutečnosti především na základě důkazů poskytnutých osobami povinnými k dani a na základě jejich prohlášení (srov. rozsudek ve věci C-409/04 *Teleos plc a další*, bod 44). Žádné z ustanovení směrnice 2006/112/ES konkrétně nestanoví, jaké důkazy musí osoby povinné k dani předložit, aby mohly využít osvobození od DPH, proto vymezení charakteru či rozsahu důkazních prostředků spadá do pravomoci členských států. Ty stanoví podmínky, za kterých je dodání uvnitř Unie osvobozeno od daně, aby bylo zajištěno správné a jednoduché uplatňování osvobození od daně z přidané hodnoty a aby bylo bráněno jakýmkoli daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu. Při výkonu svých pravomocí musí nicméně členské státy dodržovat obecné právní zásady, které jsou součástí právního řádu Unie, jako jsou zejména zásady právní jistoty, proporcionality a ochrany legitimního očekávání (srov. rozsudek ve věci C-285/09, *trestní řízení proti R.*, body 42 až 45).

[30] Česká republika v souladu se směrnicí 2006/112/ES v § 64 odst. 5 zákona o DPH stanovila, že dodání zboží do jiného členského státu uvnitř Unie může prodávající prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, případně jinými důkazními prostředky. V souladu s citovanou judikaturou Soudního dvora však stěžovatelka (osoba povinná k dani) musí prokázat nejen, že při dodání zboží za podmínky Ex-works zboží, zboží skutečně dodala pořizovateli (společnosti Smart Project D GmbH), ale rovněž, že citované zboží bylo skutečně vyvezeno z území České republiky do Německa pro pořizovatele, jakožto konečného spotřebitele takového zboží (viz zejména rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-285/09, *trestní řízení proti R.*).

[31] Aby si mohla stěžovatelka uplatnit nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty v souladu s § 64 zákona o DPH, musí být kumulativně splněny tři podmínky. Zboží musí být dodáno do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, zboží musí být odesláno (přepraveno) do jiného členského státu a přeprava zboží musí být zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou. Naplnění zmíněných podmínek vyplývajících z § 64 zákona o DPH je v souladu s § 92 odst. 3 zákona č.

280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, povinna prokázat osoba povinná k dani (plátce). Stěžovatelka se tedy mýlí v tom, že postačilo prověřit skutečnou existenci společnosti Smart Project D GmbH v jiném členském státě a její plátcovství k DPH. Nutné bylo rovněž prokázat dodání zboží do jiného členského státu.

[32] V předmětném případě bylo předmětem sporu naplnění druhé podmínky, tedy zda bylo vůbec zboží dodáno do jiného členského státu ve smyslu zákona o DPH, resp. jakým způsobem má být pojem „dodání zboží“ interpretován.

[33] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu stíhá důkazní břemeno k prokázání skutečností, které daňový subjekt uvedl v daňovém přiznání (nyní daňovém tvrzení) pro uplatnění osvobození zboží od daně z přidané hodnoty, především daňový subjekt. K unesení důkazního břemene pak nemusí vždy stačit předložení formálně bezvadných daňových dokladů či prohlášení, byť se všemi zákonem vyžadovanými náležitostmi. Jestliže intrakomunitární dodání nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, potvrzení o dodání podle § 64 odst. 5 zákona o DPH. K tomu Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 As 14/2010 - 195, publikovaného pod č. 2172/2011 Sb. NSS, všechny citované rozsudky Nejvyššího správního soudu dostupné na www.nssoud.cz, uvedl: *„Daňový subjekt, který dodává zboží do jiného členského státu Evropské unie, na které se vztahuje osvobození od DPH (intrakomunitární obchod), je povinen vystavit na každé takové dodání zboží pro osobu, která je registrována k dani v jiném členském státě daňový doklad s předepsanými náležitostmi, a to do 15 dnů od data uskutečnění dodání do jiného členského státu (34 odst. 1 zákona o DPH). Pokud stěžovatel (...) prodej zboží osvobodil od daně z přidané hodnoty, byl povinen opatřit si relevantní důkazy o tom, že předmětné zboží bylo skutečně přepraveno do jiného členského státu. Této povinnosti se nemůže zbavit ani v případě dodávky zboží při dodacích podmínkách s doložkou EXW (Ex Works – ze závodu).“*

[34] Z ustanovení § 13 odst. 2 zákona o DPH vyplývá, že při dodání zboží do jiného členského státu musí být na pořizovatele převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník a předmětné zboží musí být fakticky přepraveno na území jiného členského státu; právě tyto skutečnosti je daňový subjekt povinen při uplatnění osvobození od daně z přidané hodnoty pro intrakomunitární dodání v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat. Nelze tedy přistoupit na argumentaci stěžovatelky, že při dodání zboží do jiného členského státu postačí prokázat, že na pořizovatele přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník. Ani pokud byla mezi stranami transakce sjednána dodací podmínka EXW, tedy že prodávající splní své povinnosti spojené s dodávkou zboží připravením zboží k převzetí pořizovateli v závodě prodávajícího, nelze snižovat nároky kladené na plátce daně a upustit od jejich povinnosti prokázat, že zboží bylo skutečně přepraveno do jiného členského státu. Stěžovatelka sice své povinnosti z kupní smlouvy mezi ní a společností Smart Project D GmbH splnila předáním zboží pořizovateli ve svém závodě, nicméně aby si mohla nárokovat osvobození od daně z přidané hodnoty, byla povinna správci daně předložit dostatek důkazních prostředků rovněž o tom, že zboží skutečně bylo přepraveno do jiného členského státu. K tomu mohla využít zejména doklady o přepravě, které si při dodání za podmínky EXW mohla opatřit od pořizovatele, resp. přepravce.

[35] Shodný závěr o nutnosti prokázat kromě převedení práva nacházet se zbožím jako vlastník i skutečné přepravení zboží do jiného členského státu zaujala i judikatura Soudního dvora Evropské unie (zejm. citované rozsudky ve věci C-285/09, *trestní řízení proti R.*, nebo ve věci C-409/04 *Teleos plc a další*). Neobstojí proto argumentace stěžovatelky, že výklad § 64 zákona o DPH zaujatý žalovaným a krajským soudem je v rozporu se směrnicí 2006/112/ES (dříve Šestou směrnicí) a s eurokonformním výkladem citovaných pojmů. Námitka nesprávného posouzení právní otázky krajským soudem proto není důvodná.

IV. B) Námitka nesprávného posouzení skutkového stavu v daňovém řízení

[36] Stěžovatelka v kasační stížnosti dále zpochybnila závěr finančních orgánů i krajského soudu o neunesení důkazního břemene v daňovém řízení. Krajský soud k této otázce v napadených rozsudcích odkázal na rozsudek Soudního dvora ve věci C-409/04 *Teleos plc a další* a konstatoval, že důkazy předložené stěžovatelkou v daňovém řízení nebyly způsobilé prokázat, že by předmětná vozidla skutečně byla vyvezena do jiného členského státu. Tuto skutečnost neprokázala stěžovatelka ani prohlášeními pořizovatele o tom, že vyvezl odebrané zboží z území České republiky. Zmíněná prohlášení současně podle krajského soudu nebyla způsobilá založit dobrou víru stěžovatelky ohledně toho, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu.

[37] Ze správního spisu vyplynuly následující skutečnosti.

[38] Finanční úřad v Plzni v rámci vyhledávací činnosti zjistil, že stěžovatelka prodala německé společnosti Smart Project D GmbH v lednu a únoru roku 2007 dvě vozidla značky Scania na základě faktur č. 06/30673 a č. 07/30061. Na místním šetření dne 6. 3. 2008 jednatel stěžovatelky do protokolu č. j. 77909/08/138934/1606, uvedl, že prodej obou vozidel byl původně rozjednán s daňovým subjektem S & S SLUŽBY s. r. o., ovšem na přání této společnosti byl cílový subjekt změněn na společnost Smart Project D GmbH. Následně Finanční úřad ve Stříbře poskytl Finančnímu úřadu v Plzni informace z jiného daňového řízení, z níž vyplynulo, že sám jednatel společnosti Smart Project D GmbH při jednání na finančním úřadu ve Weidenu dne 28. 10. 2008 uvedl, že předmětné zboží nikdy nedorazilo do Německa; přijaté faktury nemá, neboť mu byly zabaveny Policií ČR.

[39] S ohledem na vzniklé pochybnosti ohledně dodání zboží do jiného členského státu zahájil Finanční úřad v Plzni protokolem ze dne 23. 3. 2009, č. j. 110840/09/138933401606, u stěžovatelky kontrolu daně z přidané hodnoty za leden až prosinec 2007. V průběhu kontroly byl správcem daně vyslechnut pan Martin Pokorný jednatel společnosti Smart Project D GmbH, který dne 29. 5. 2009 uvedl, že zmíněné vozy Scania byly přepraveny do Německa a pořízení zboží bylo zahrnuto do přiznání k DPH. Přepravou byl pověřen pan J. R., který provozuje autodopravu. K poukazu správce daně na skutečnosti uváděné panem Pokorným v roce 2008 na finančním úřadě ve Weidenu (že zboží nebylo dovezeno na území Německa), pan Pokorný uvedl, že úředník německého finančního úřadu pan A. mu patrně dobře nerozuměl, neboť on hovořil anglicky, čemuž pan A. zřejmě nerozuměl. Při svědecké výpovědi dne 12. 4. 2010 pan Pokorný dodal, že společnost Smart Project D GmbH neměla v období leden až červen 2007 žádné zaměstnance ani žádný sklad na území Spolkové republiky Německo. Přebráním vozidel od stěžovatelky na území ČR pověřil

pana L. T.; nakoupená vozidla byla následně prodána společnosti S & S SLUŽBY s. r. o. Vozidlo Scania R420 CB 8×6HHZ bylo společnosti S & S SLUŽBY s. r. o. předáno až 18. 5. 2007, přestože bylo pořízeno dne 23. 2. 2007, neboť na vozidle byla prováděna nástavba společností Schwarzmüller.

[40] K okolnostem ohledně dopravy zboží do Spolkové republiky Německo byl na základě dožádání Finančním úřadem v Rokycanech dne 29. 10. 2009 vyslechnut pan J. R. Konstatoval, že přepravu vozidel realizoval tahačem s podvalníkem na základě domluvy s panem L. T.; nakládka i vykládka vozů proběhla v Rokycanech, kde vozy přebral od pana T., který je následně po příjezdu do České republiky opět převzal. Byla provedena přeprava do Německa asi 30 až 40 km za hranice, kde počkal z důvodu bezpečnostní přestávky a poté jel zpět; zboží v Německu nikomu nepředával, ani neměl komu. Dodací ani přepravní listy nevystavoval. Faktury dokládající uskutečnění předmětných zdanitelných plnění pan R. vystavil na společnost Smart Project s. r. o. Příslušnému správci daně nicméně nebylo kompletní účetnictví pana Rozuma předloženo, proto v odpovědi na dožádání Finanční úřad v Rokycanech dne 9. 11. 2009, č. j. 72718/09/150910401861, uzavřel, že nelze prokázat, že byly předmětné faktury skutečně zaúčtovány.

[41] K fakturám č. 07/30061 i č. 06/30673 předložila stěžovatelka prohlášení jednatele společnosti Smart Project D GmbH pana Pokorného ze dnů 16. 1. 2007 a 20. 2. 2007 následujícího znění: *„Potvrzujeme, že zboží odebrané ve Vaší společnosti dne: 16. 1. 2007 faktura č. 07/30061, jsme vyvezli z území České republiky.“*, *„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.“* Dále správce daně z registru vozidel zjistil, že vozidlo Scania R420 LA4×2, prodané stěžovatelkou společnosti Smart Project D GmbH v lednu 2007 bylo poprvé přihlášeno do registru vozidel u Magistrátu hlavního města Prahy dne 22. 1. 2007; jako vlastník byla uvedena společnost S & S SLUŽBY s. r. o., která jej nabyla od dodavatele Smart Project D GmbH na základě smlouvy ze dne 16. 1. 2007. Vozidlo Scania R420 CB 8×6HHZ prodané společnosti Smart Project D GmbH v únoru 2007 bylo přihlášeno na základě kupní smlouvy mezi touto společností a společností S & S SLUŽBY s. r. o. na později uvedenou společnost dne 5. 6. 2007 u Magistrátu města Plzně.

[42] Dne 12. 4. 2010 byla vyslechnuta rovněž Naděžda Tůmová, jednatelka společnosti S & S SLUŽBY s. r. o. Uvedla, že její společnost nakoupila zmíněné vozy Scania od společnosti Smart Project D GmbH a tyto vozy přebrala dne 18. 1. 2007 a 18. 5. 2007. Správce daně vyslechl v daňovém řízení dne 12. 5. 2010 rovněž pana L. T., který uvedl, že předmětná vozidla přebíral od společnosti Smart Project D GmbH pro společnost S & S SLUŽBY s. r. o. na dílenském dvoře společnosti Scanwest Plzeň spol. s r. o.; nepamatuje si, zda byl přebrání vozidel přítomen i někdo ze společnosti Smart Project D GmbH. Potvrdil, že vozidla byla vyvezena z území ČR do Německa a dovězena zpět do ČR v ten samý den panem R.; v Německu je nikdo nepřebíral.

[43] V průběhu odvolacího řízení byl na žádost stěžovatelky vyslechnut dne 21. 6. 2011 D. B., obchodní zástupce stěžovatelky. K dodáním vozidel Scania společnosti Smart Project D GmbH uvedl, že při uzavírání předmětných smluv jednal s panem Pokorným a panem T. Podle něj k předání vozů došlo v sídle stěžovatelky a vozidla

přebíral pan Pokorný, pan T. vozidla kontroloval po technické stránce; o převzetí byl vystaven předávací protokol. Faktury následně vystavil pan B. na základě potvrzení od společnosti Smart Project D GmbH, že zboží bylo vyvezeno z území ČR. Dne 17. 1. 2011 obdržel žalovaný odpověď německého správce daně na svoji žádost o informaci ze dne 15. 11. 2010, z níž vyplynulo, že „[n]*a adrese společnosti Smart Project D GmbH nebyly zjištěny žádné firemní prostory. Nachází se tam pouze poštovní schránka. V rámci šetření pan Pokorný nepodal žádné důkazy, že nákladní automobily v rámci dodání byly opravdu dopraveny do Německa a pak byly znovu přepraveny zpět do ČR. Z těchto důvodů a na základě skutečností, které jste nám sdělili, (...) jsme dále vycházeli z toho, že nákladní automobily v rámci přiznaného* [intrakomunitárního] *dodání nepřekročily německo-českou hranici.*“

[44] Podle § 8 odst. 1 daňového řádu *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.* V souladu s již shora zmiňovaným § 92 odst. 3 tohoto zákona *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*

[45] Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že pokud daňový subjekt prokazuje nárok na osvobození od DPH formálně bezvadnými písemnými prohlášeními a daňovými doklady, ale zároveň existují pochybnosti o faktickém stavu, je součástí důkazního břemene daňového subjektu i prokázat existenci podmínek, za nichž dochází k osvobození zdanitelného plnění od DPH (srov. shora citovaný rozsudek č. j. 8 As 14/2010 - 195, nebo obdobně ve vztahu k odpočtu daně z přidané hodnoty rozsudek ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107). Doklady o uskutečnění zdanitelného plnění, byť se všemi zákonnými náležitostmi, nemohou být proto podkladem pro uznání nároku na osvobození od DPH, není-li současně prokázáno, že k uskutečnění podmínek podmiňujících osvobození zdanitelného plnění od daně z přidané hodnoty fakticky došlo. Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH je dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani z přidané hodnoty v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, osvobozeno od daně z přidané hodnoty s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně. Nárok na osvobození od DPH je tak dán pouze za zákonem stanovených podmínek, které byl správce daně oprávněn ověřovat a zkoumat, aby ověřil oprávněnost uplatněného osvobození.

[46] V projednávané věci stěžovatelka prokazovala intrakomunitární dodání vozidel Scania formálně správnými daňovými doklady a prohlášeními pořizovatele – jednatele společnosti Smart Project D GmbH, která byla vystavena v den předání zboží pořizovateli – o vyvezení zboží do jiného členského státu. Správci daně vyvstaly jasné pochybnosti o správnosti skutečností uvedených v daňových přiznáních (tvrzeních) stěžovatelky (srov. bod [38]), které vyjádřil např. ve zprávě o kontrole daně z přidané hodnoty ze dne 20. 9. 2010, č. j. 280231/10/138933401606. Proto u stěžovatelky dne 23. 3. 2009 zahájil kontrolu daně z přidané hodnoty za období leden až prosinec 2007. V rámci provedené daňové kontroly bylo provedenými listinnými důkazy a svědeckými výpověďmi zpochybněno, že by předmětná vozidla byla skutečně dodána do jiného členského státu. Správce daně

stěžovatelku v souladu s § 92 odst. 4 daňového řádu vyzval k navržení dalších důkazů prokazujících intrakomunitární dodání. Poté na základě všech důkazů provedených v řízení finanční orgány uzavřely, že stěžovatelka v řízení vyvezení vozů Scania do jiného členského státu neprokázala, proto jí doměřily daň z přidané hodnoty za období leden a únor 2007, kdy se předmětná zdanitelná plnění uskutečnila.

[47] S hodnocením důkazů provedeným žalovaným i krajským soudem se Nejvyšší správní soud ztotožnil. V daňovém řízení bylo postaveno na jisto, že předmětné vozy Scania nebyly dodány do jiného členského státu. Svědci T. i Pokorný ve svých svědeckých výpovědích shodně uvedli, že přeprava vozidel Scania z ČR do Německa a zpět se uskutečnila vždy v jednom dni; byla započata i skončena na území ČR a v Německu zboží nikdo nepřebíral. Nejvyšší správní soud doplňuje, že nebylo ani kde zboží přebírat, resp. komu zboží dodat, neboť společnost Smart Project D GmbH (pořizovatel) v Německu neměla žádný sklad, provozovnu či jiné obchodní prostory ani zaměstnance – pouze poštovní schránku (viz odpověď německé daňové správy na žádost o informaci ze dne 17. 1. 2011). Tvrzení svědků Pokorného, T. nebo R. o tom, že zboží bylo přepraveno do Spolkové republiky Německo a že překročilo česko-německé hranice, i pokud by bylo pravdivé (což správce daně zpochybňoval s ohledem na skutečnost, že daňové doklady pana R. o uskutečnění přepravy byly pozměněny a že tento svědek správci daně nepředložil kompletní účetnictví a neplnil své daňové povinnosti - k tomu srov. např. strana 17 zprávy o daňové kontrole), neprokazuje dodání zboží do jiného členského státu podle § 13 odst. 2 zákona o DPH ve smyslu výkladu shora uvedeného (srov. bod [34] a násl.). Pro dodání do jiného členského státu nepostačuje, že zboží fyzicky překročí hranici mezi členskými státy (bez jakéhokoliv ekonomické kauzy) a následně je vráceno zpět do státu odeslání, aniž by bylo v jiném členském státě určitému subjektu dodáno, resp. zboží je převezeno do jiného členského státu jen proto, aby existoval důkaz o jeho vyvezení do jiného členského státu, i když má být následně totéž zboží prodáno opět subjektu sídlícímu na území ČR. Popsaný způsob neodpovídá výše zmiňované zásadě daňové neutrality. Účelovost popsané přepravy a snaha vyhnout se placení DPH je je tím zřetelnější, že ještě téhož dne nebo bezprostředně poté bylo předmětné zboží pořizovatelkou Smart Project D GmbH opětovně prodáno jiné české společnosti – S & S SLUŽBY s. r. o. Popsané počínání nejenže nesleduje žádný hospodářský cíl, uvažujeme-li o poctivém provádění obchodních transakcí, ale svědčí o zbytečném vynakládání prostředků na přepravu za hranice České republiky, je-li zřejmé, že zboží bude společností Smart Project D GmbH bezprostředně přeprodáno společnosti S & S SLUŽBY s. r. o. a registrováno do evidence vozidel v tuzemsku. Je tedy zřejmé, že v daňovém řízení nebylo prokázáno dodání zboží do jiného členského státu ve smyslu ve smyslu § 13 odst. 2 zákona o DPH, neboť nebyly poskytnuty důkazy o tom, že by zboží bylo skutečně předáno subjektu sídlícímu v jiném členském státě. Stěžovatelka tak neunesla důkazní břemeno ohledně prokázání intrakomunitárního dodání předmětných vozů Scania, tím pádem nesplnila podmínky pro osvobození předmětných zdanitelných plnění od DPH podle § 64 odst. 1 zákona o DPH.

[48] Otázkou nicméně zůstává, zda v okamžiku vystavení daňových dokladů bez daně z přidané hodnoty stěžovatelka jednala v dobré víře o tom, že zboží skutečně do Německa přepraveno bylo. S touto argumentací stěžovatelka odkazuje na rozsudek Soudního dvora ve věci *Teleos* a uvádí, že skutkové okolnosti byly v projednávané věci téměř totožné.

[49] Ve věci C-409/04 *Teleos plc a další* projednávané Soudním dvorem Evropské unie předložili dodavatelé zboží (společnost Teleos plc a další) správci daně v daňovém řízení nákladní listy vystavené přepravcem, které obsahovaly údaj o zboží, adresu dodání, jméno řidiče a registrační značku vozidla. Popsané důkazy měly prokazovat dodání zboží na místo určení. Místní daňové orgány takové důkazy považovaly za postačující, nicméně následně v rámci kontrol bylo odhaleno, že údaje uvedené v přepravních listech jsou nepravdivé, nicméně uznaly, že Teleos a další nebyli do zmíněných podvodů nijak zapojeni. Naskytla se tak otázka, zda i za situace, kdy dodavatelé neměli důvod pochybovat o údajích obsažených v nákladních listech ani o jejich pravosti, lze dodavatelům dodatečně uložit povinnost zaplatit DPH za předmětné zboží, pokud vyjde najevo, že uvedené důkazy byly nepravdivé (srov. body 14 až 20 rozsudku). Soudní dvůr k této předběžné otázce především uvedl, že *„není v rozporu s právem Společenství požadovat, aby dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu. (...) Okolnosti, že dodavatel jednal v dobré víře, že přijal všechna opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, a že je vyloučena jeho účast na podvodu, tudíž představují důležité skutečnosti pro určení možnosti uložit tomuto dodavateli povinnost zaplatit DPH a posteriori*“ (srov. body 65 až 66 rozsudku). Soudní dvůr proto uzavřel, že jakmile dodavatel splní své povinnosti ohledně důkazu dodání uvnitř Unie, ačkoliv pořizovatel nesplní svoji smluvní povinnost přepravit zboží do jiného členského státu, musí být za osobu povinnou k DPH považován pořizovatel.

[50] Okolnosti nyní projednávaných případů se od případu *Teleos* značně odlišují. Kromě malicherných „odlišností“ zmiňovaných samotnou stěžovatelkou jako je charakter zboží a vzdálenost mezi členskými státy, mezi nimiž mělo dojít k intrakomunitárnímu dodání, jež na případnou aplikaci závěrů Soudního dvora na daný případ nemohou mít vliv, není v projednávané věci naplněn hned prvý předpoklad zmiňovaný Soudním dvorem v bodě 68 rozsudku ve věci C-409/04 *Teleos plc a další*), neboť stěžovatelka (dodavatel zboží) správci daně neposkytla takové důkazy, které by *prima facie* prokazovaly její nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Unie. Písemná prohlášení vystavená panem Pokorným, jednatelem společnosti Smart Project D GmbH, který sám dopravu nijak neorganizoval ani zboží přepravci nepředával (toto zajišťoval údajně pan T.), nepředstavují věrohodné důkazy, na základě kterých by obezřetný podnikatel mohl usuzovat, že zboží skutečně bylo vyvezeno do jiného členského státu. Na rozdíl od případu *Teleos*, uvedená prohlášení neobsahovala další podrobnosti, na základě kterých by bylo možné faktické uskutečnění přepravy předpokládat, jako např. místo určení, údaj o převzetí zboží v místě určení, označení dopravního prostředku, kterým bylo zboží přepravováno, údaj o řidiči apod. Absence konkrétnějších údajů o deklarovaném dodání do jiného členského státu na potvrzení, které vystavil pořizovatel v den převzetí zboží, měla stěžovatelce signalizovat určitou rizikovost obchodní transakce. Popsaná obecnost předmětných prohlášení o dodání zboží do jiného členského státu a jejich bezvýhradná akceptace stěžovatelkou jako postačující důkaz o uskutečnění intrakomunitárního dodání nesvědčí o dobré víře stěžovatelky, která za daných skutkových okolností měla být obezřetnější a měla po pořizovateli nebo přepravci požadovat další důkazy hodnověrně prokazující faktické dodání zboží do jiného členského státu. Pokud tak neučinila, nemohla v dobré víře vystavit daňové doklady osvobozené od DPH.

[51] Stěžovatelka uváděla, že prohlášení pořizovatele o dodání do jiného členského státu byla vystavena až po provedení přepravy (jak uváděl ve své svědecké výpovědi pan B.) a že vzdálenost mezi jejím závodem a Weidenem, lze překonat za dvě hodiny; pan B. se tak dle stěžovatelky oprávněně mohl domnívat, že zboží bylo již ten samý den přepraveno do jiného členského státu. S touto argumentací se Nejvyšší správní soud z důvodů vyslovených ohledně neprůkaznosti předmětných prohlášení neztotožnil. Lze doplnit, že zmíněné tvrzení si odporuje s ostatními důkazy provedenými v daňovém řízení, že přepravu provedl pan R. na základě domluvy s panem T. Ten však měl vozidla přepravit až 23. 2. 2007, nicméně prohlášení byla vystavena již 16. 1. 2007 a 20. 2. 2007, tedy ještě předtím, než byla přeprava panem R. provedena. Mylná je v tomto ohledu i argumentace stěžovatelky, že krajský soud chybně hodnotil svědeckou výpověď pana B. Jak již zdejší soud konstatoval, výpověď pana B. nemohla v řešeném případě zvrátit náhled soudů i finančních orgánů na zmíněná prohlášení o vývozu zboží do jiného členského státu. Kromě toho, že si pan B. protiřečil s panem Pokorným, T. a R. ohledně data uskutečnění přepravy, text předmětných prohlášení s ohledem na jeho přílišnou obecnost a nekonkrétnost (srov. bod [50]) nemohl založit v projednávané věci dobrou víru stěžovatelky.

[52] Stejně tak Nejvyšší správní soud odmítá tvrzení stěžovatelky o nesprávném vyhodnocení informace od německé daňové správy ze dne 17. 1. 2011 krajským soudem. Podle stěžovatelky tvrzení německé daňové správy, že společnost Smart Project D GmbH nevykonávala v roce 2007 žádnou hospodářskou činnost, je nutné vykládat ve smyslu čl. 4 odst. 2 Šesté směrnice, podle něhož pod tento pojem spadá veškerá činnost obchodníků zahrnující všechna stádia výroby, distribuce a poskytování služeb. Předně je nutné zmínit, že stěžovatelka se sice v kasační stížnosti domáhala interpretace pojmu hospodářská činnost ve smyslu Šesté směrnice, nicméně již neuváděla, jakou konkrétní činnost podle jejího názoru měla společnost Smart Project D GmbH vykonávat. Lze tak usuzovat, že argumentace stěžovatelky směřuje k tomu, že pokud pořizovatelka nakoupila zboží od ní a následně je dále prodala, vykonávala hospodářskou činnost. K tomu Nejvyšší správní soud poznamenává, že předmětem zmíněné žádosti o výměnu informací bylo zjistit, zda byl nákup vozidel Scania od stěžovatelky zaznamenán v účetnictví německé společnosti a zda byl podroben dani z přidané hodnoty. Německý správce daně provedl šetření se závěrem, že pan Pokorný žádnými důkazy dodání zboží do Německa neprokázal. Pro závěr žalovaného i krajského soudu o tom, zda bylo prokázáno uskutečnění intrakomunitárního dodání či nikoliv, tak byl úsudek německé daňové správy o tom, že společnost Smart Project D GmbH nevyvíjí žádnou hospodářskou činnost spíše doplňujícím informací. Podstatou předmětné informace byl nicméně závěr, že německý daňový subjekt dodání vozidel do Německa žádnými důkazy neprokázal. Tento důkaz tak dokreslil ostatní důkazy provedené v daňovém řízení, z nichž vyplynulo, že zboží do jiného členského státu dodáno nebylo.

[53] K dobré víře stěžovatelky a její náležité opatrnosti při uzavírání předmětných transakcí Nejvyšší správní soud uzavírá, že důkazní břemeno ohledně prokázání podmínek zakládajících nárok na osvobození od daně při intrakomunitárním dodání nesla stěžovatelka jakožto dodavatel. Proto 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. Prohlášení pana Pokorného o přepravení zboží do jiného členského státu z důvodů shora popsaných (zejm. pro absenci podstatných náležitostí o způsobu provedení přepravy a pro datum jeho vystavení – blíže viz bod [50]) nemohla v řešeném případě založit dobrou víru stěžovatelky, že jí prodávané zboží skutečně bylo dodáno do jiného členského státu. Stěžovatelka tak musela mít nebo při postupu s náležitou opatrností měla mít určité indicie, že zboží je nakoupeno daňovým subjektem z jiného členského státu ryze za účelem jeho následného prodeje zpět do členského státu prvního dodání. V takovém případě bylo na místě s ohledem na důkazní břemeno upravené v § 92 odst. 3 daňového řádu důkladně prověřit, zda zboží skutečně bylo dodáno do jiného členského státu. Pokud by pochybnosti stěžovatelky o skutečném vývozu zboží do jiného členského státu přetrvávaly, nebyla oprávněna vystavit daňový doklad bez DPH podle § 64 odst. 1 zákona o DPH. Ze shora podrobně popsaných skutkových okolností projednávaného případu je patrné, že společnost Smart Project D GmbH neměla v úmyslu vozidla používat v Německu pro svoji konečnou spotřebu. Ostatně tato společnost zakoupené zboží obratem prodala české společnosti S & S SLUŽBY s. r. o., se kterou bylo původně pořízení předmětných vozů v rámci obchodních jednání se stěžovatelkou domluveno. Zmíněných podezřelých okolností předmětných transakcí si stěžovatelka přinejmenším v určitých indiciích musela být vědoma, neboť primárně začala o prodeji vozidel jednat právě se společností S & S SLUŽBY s. r. o., nicméně následně změnila pořizovatele na německou společnost Smart Project D GmbH, která neměla žádné zaměstnance, řádné sídlo ani sklad.

[54] Nejvyšší správní soud k tvrzení stěžovatelky, že žalovaný měl v řízení ve spolupráci s německou daňovou správou obstarat daňové tvrzení společnosti Smart Project D GmbH k dani z přidané hodnoty za rozhodné období ze Spolkové republiky Německo, plně odkazuje na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-184/05 *Twoh International BV*, Sb. rozh. s. I-07897. V něm Soudní dvůr zdůraznil, že *„daňové orgány členského státu, v němž se začíná uskutečňovat odeslání nebo přeprava zboží v rámci jeho dodání uvnitř Společenství, nejsou povinny vyžádat si informace od orgánů členského státu určení uvedeného dodavatelem“* (bod 38). Povinnost prokázat uskutečnění intrakomunitárního dodání totiž spočívá primárně na dodavateli zboží. Podle Soudního dvora *„směrnice* [Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých a nepřímých daní] *a nařízení* [Rady (EHS) č. 218/92 ze dne 27. ledna 1992 o správní spolupráci v oblasti nepřímých daní (DPH)] *nebyly přijaty proto, aby zavedly systém výměny informací mezi daňovými orgány členských států, který by jim umožnil zjišťovat, zda dodání zboží osobou povinnou k dani, která není sama schopna poskytnout důkazy nutné k tomuto účelu, má charakter dodání uskutečněného uvnitř Společenství“* (viz bod 34). Stěžovatelka se tedy v souladu s výše uvedeným nemůže dovolávat povinnost správce daně obstarat důkaz o uskutečnění intrakomunitárního dodání od německého správce daně; důkazní povinnost ohledně prokázání dodání do jiného členského státu totiž podle Soudního dvora spočívá v prvé řadě na odesílateli zboží. V posuzovaném případě byl nicméně odkaz stěžovatelky na nutnost obstarání důkazních prostředků českými finančními orgány nepřiléhavý, neboť ty v rámci žádosti o informaci od německé daňové správy zjistily, že na základě provedeného šetření orgány německé daňové správy uzavřely, že zboží do Německa dodáno nebylo, a proto by společnost Smart Project D GmbH měla vykázat DPH v České republice. Námitka

stěžovatelky ohledně nedostatečného zjištění skutkového stavu správcem daně je proto lichá.

[55] Stěžovatelka závěrem kasační stížnosti poznamenala, že rozsudky krajského soudu vztahující se k oběma zdaňovacím obdobím jsou zcela identické, přestože skutkové okolnosti obou případů byly rozdílné. Je sice pravdou, že skutkové okolnosti prodeje zboží společnosti Smart Project D GmbH se určitým způsobem lišily – zejména šlo o mírně odlišný text prohlášení pana Pokorného, neboť při dodání zboží v únoru 2007 již v prohlášení ze dne 20. 2. 2007 potvrdil dodání do Německa, zatímco v prohlášení ze dne 16. 1. 2007 pouze obecně potvrzoval dodání zboží do jiného členského státu. Rozdíl byl rovněž v tom, že vozidlo dodané společnosti Smart Project D GmbH bylo registrováno do evidence vozidel a předáno společnosti S & S SLUŽBY s. r. o. již v únoru 2007, zatímco druhé vozidlo bylo registrováno až od června 2007 a společnosti S & S SLUŽBY s. r. o. bylo dodáno v květnu v důsledku provádění úprav na tomto vozidle. I přes zmíněné odlišnosti je však v obou případech shodná podstata sporu mezi stěžovatelkou a žalovaným, neboť stěžovatelka v obou případech uplatnila stejné žalobní (i kasační) námitky a zpochybňovala závěr žalovaného o její dobré víře, aplikaci rozsudku Teleos na projednávaný případ, resp. způsob hodnocení důkazů. Ostatně i s ohledem na shodný obsah kasačních námitek, a podobnost obchodních transakcí mezi stěžovatelkou a společností Smart Project D GmbH v lednu a únoru 2007 Nejvyšší správní soud obě věci spojil ke společnému projednání (srov. bod [21]).

[56] K argumentaci žalovaného obsažené ve vyjádření ke kasační stížnosti odkazující na výsledky trestního řízení ve věci vedené u Okresního soudu Plzeň-město pod sp. zn. 5 T 154/2009 se Nejvyšší správní soud blíže nevyjadřoval, neboť tyto námitky uplatněné stěžovatelkou v řízení daňovém a v řízení před krajským soudem nebyly předmětem podaných kasačních stížností. Nad rámec lze však v obecné rovině poznamenat, že předmětem zmíněného trestního řízení byly jiné skutečnosti a důkazy, než skutečnosti řešené v daňovém řízení. Otázku, zda v posuzovaném případě byly dány podmínky pro dodatečné doměření DPH si tak správní soudy byly oprávněny samy posoudit s ohledem na důkazy provedené v daňovém řízení (§ 52 odst. 2 s. ř. s.).

[57] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud neshledal námitku nesprávného vyhodnocení rozložení důkazního břemene v daňovém řízení důvodnou. Prohlášení vystavené pořizovatelem zboží v den převzetí tohoto zboží v závodě stěžovatelky, která obsahovala jen kusé informace o způsobu přepravy, ve spojení s ostatními okolnostmi projednávané věci nepředstavovala objektivní a dostatečné důkazy, na jejichž základě stěžovatelka mohla spravedlivě usuzovat, že vozidla Scania byla skutečně vyvezena do jiného členského státu.

V. Závěr a náklady řízení

[58] Nejvyšší správní soud proto ze všech výše uvedených důvodů kasační stížnosti podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl jako nedůvodné.

pokračování

[59] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 4. dubna 2013

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu