

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **VIA MARIS, s. r. o.**, se sídlem Mosty u Jablunkova 479, zastoupen Mgr. Danielem Tomíčkem, advokátem se sídlem Jurečkova 643/20, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne ze dne 26. 11. 2015, č. j. 41045/15/5300-22441-701296, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 2. 2018, č. j. 22 Af 6/2016 - 57,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Žalobce obchoduje se surovým řepkovým olejem. Věc se týká obchodů provedených ve zdaňovacím období duben 2012. V tomto období docházelo k obchodování po následujícím obchodním řetězci: JiMa Trade s. r. o. → R. F. → žalobce → společnost MASA POLAND, jako jediná sídlící v Polsku. Jádrem sporu v této věci je otázka, zda daňový subjekt v daňovém řízení prokázal, že zboží od svého dodavatele pana

F. pořídil v tuzemsku a následně toto zboží dodal do jiného členského sátu dle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

[2] Správce daně u žalobce provedl daňovou kontrolu, na základě které žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2012. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, o kterém žalovaný rozhodl tak, že rozhodnutí správce daně změnil. Jelikož v odvolacím řízení probíhalo doplňování dokazování a žalovaný následně oproti správci daně vycházel i z jiného právního posouzení, a právě toto posouzení žalovaného je nyní předmětem přezkumu, soud na tomto místě rekapituluje pouze závěry žalovaného.

[3] Podle žalovaného žalobce zboží do jiného členského státu nedodal. Dodávku mezi žalobcem a společností MASA POLAND nelze označit za intrakomunitární dodání, protože k intrakomunitárnímu dodání došlo v předchozím článku řetězce. Pan F. zboží dodal stěžovateli až v areálu společnosti KOMARGA v Polsku. Proto žalobci nemohl vzniknout nárok na odpočet podle § 72 zákona o dani z přidané hodnoty ze zdanitelných plnění přijatých od dodavatele F.. S ohledem na § 2 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty tato plnění nejsou předmětem daně dle zákona o dani z přidané hodnoty, neboť nedošlo k dodání zboží s místem plnění v tuzemsku. Následné dodávky mezi žalobcem a společností MASA POLAND jsou tzv. klidovými dodávkami, tedy dodáním bez přepravy. Ani následné dodání tohoto zboží odběrateli MASA POLAND nepodléhá zdanění podle českých daňových předpisů. Proto podle žalovaného žalobci nevznikl nárok na odpočet daně (body [36], [37] a [40] napadeného rozhodnutí).

[4] Žalobce rozhodnutí žalovaného napadl žalobou u Krajského soudu v Ostravě. Tvrdil, že notářský zápis s tvrzením jednatele společnosti MASA POLAND panem J. je důkazem prokazujícím dodání zboží do jiného členského státu. Jestliže žalovaný dospěl k závěru, že notářský zápis takovým důkazem není, pak měl upřesnit, jakým způsobem a za použití jakých důkazů může žalobce své důkazní břemeno unést. Výslech pana J. navíc dosvědčil, že společnost MASA POLAND od žalobce odebrala řepkový olej v množství dle faktur, které jsou přílohami notářského zápisu. Svědek výslovně uvedl, že transport zajišťovala firma žalobce na své náklady. Žalobce dále v žalobě navrhl provést výslech svědka D., jednatele společnosti JiMa Trade s. r. o. Ten měl dosvědčit, že žalobce pořídil zboží od dodavatele F. v tuzemsku. Žalovaný však tento výslech neprovedl, přestože zapadá do kontextu výslechu svědka J.. Žalobce navrhl, aby výslech svědka D. provedl krajský soud.

[5] Krajský soud žalobu zamítl. Žalobce měl povinnost prokázat nejen dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani, ale také že zboží bylo odesláno nebo přepraveno z tuzemska právě žalobcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou. Jen takové zboží je pak osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně (§ 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty). Notářský zápis prokazuje odebrání zboží ve prospěch odběratele MASA POLAND na území Polska. Neprokazuje však, že dopravu zboží do Polska zajišťoval žalobce. To neprokazuje ani výslech svědka J., který uvedl, že on ani nikdo jiný ze společnosti MASA POLAND nebyl přítomen dodání zboží v areálu, kde k tomu došlo.

[6] Naopak, že transport nezajišťoval žalobce, vyplývá z jiných svědeckých výpovědí, jež jsou obsahem správního spisu. Konkrétně jde o výpovědi svědků F., jeho zaměstnance pana B. a pana D.. Tito svědci shodně vypověděli, že zboží nakoupil od společnosti JiMa Trade s. r. o. pan F. prostřednictvím svého zaměstnance pana B., a to včetně přepravy zboží do Polska, kdy úhrada dopravy byla součástí kupní ceny. Zboží bylo naloženo ve skladu společnosti JiMa trade s. r. o. v Čáslavi a odtud bez překládky dopraveno do Polska do areálu firmy KOMAGRA. Takto nakoupené a odebrané zboží – jehož doprava byla zajištěna již na úrovni článku představovaného panem F. a byla až po okamžik jeho vydání v Polsku řízena zaměstnancem panem B. – bylo prodáno žalobci. K předání zboží mezi žalobcem a společností MASA POLAND tak došlo až v Polsku, kam však bylo zboží dopraveno v dispozici pana F.. Svědecké výpovědi označených svědků vyznívají ohledně rozhodných skutečností zcela shodně a žalobce způsob dopravy žádným konkrétním způsobem nerozporoval ani v daňovém řízení ani v podané žalobě.

[7] K další žalobní námitce krajský soud uvedl, že žalobce byl žalovaným vyzván výzvou ze dne 26. 6. 2015 k prokázání nezbytných skutečností. Obsah výzvy je velmi detailní, dostatečně specifikovaný a odkazuje na konkrétní zákonná ustanovení.

[8] Krajský soud rovněž neshledal důvod k opětovnému výslechu svědka J. D.. Z jeho výpovědi, která je součástí správního spisu, je zřejmé, že se sice týká zdaňovacích období květen a červen 2012, vyplývá z ní však, že svědek jakožto jednatel společnosti JiMa trade s. r. o. má jen obecný přehled o tom, jakým způsobem probíhá nakládka ve skladě v Čáslavi. Tuto činnost zajišťuje skladník, který je zaměstnancem společnosti provozující sklad. Svědek však výslovně uvedl, že pokud si odběratel objedná zboží i s dopravou, pak tuto zajišťuje jeho firma a zboží naložené ve skladě v Čáslavi je pak vyloženo až u zákazníka. V kontextu svědeckých výpovědí svědků F. a B. je pak nutno výpověď svědka D. vnímat jako součást ucelené informace o dopravě předmětného zboží ze skladu do Polska.

II. Kasační stížnost a vyjádření k ní

[9] Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Uvádí, že jelikož krajský soud dospěl k chybným právním závěrům, nezbývá mu nic jiného, než zopakovat své žalobní námitky. To také činí. Celkem uvádí tři námitky.

[10] Za prvé, stěžovatel dodání řepky do Polska prokázal. Učinil tak notářským zápisem, ve kterém pan J., jednatel společnosti MASA POLAND, potvrdil odebrání řepkového oleje od stěžovatele. Tento zápis je důkazem o dodání zboží do jiného členského státu ve smyslu § 64 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobce cituje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 - 46, č. 2925/2013 Sb. NSS, ze kterého má plynout vysoká důkazní síla takovéhoto důkazního prostředku. Provedení přepravy dle stěžovatele prokazuje i to, že mu společnost MASA POLAND dodávku zaplatila. Další důkaz spočívá ve výslechu pana J. provedeném správcem daně, ve kterém tento svědek vypověděl, že transport zboží zajišťoval stěžovatel na své náklady a na dodací podmínku DPP (na místo určení), a že až v Polsku skončila přeprava a přešlo vlastnické právo k řepkovému oleji ze stěžovatele na MASA POLAND. K tomu stěžovatel uvádí, že k dodání zboží od pana F. stěžovateli mohlo dojít na území

České republiky během přepravy na území Česka, aniž by došlo k přerušení přepravy a překládky.

[11] Za druhé, seznal-li žalovaný, že notářský zápis sepsaný dne 5. 9. 2013 není důkazem prokazujícím dodání zboží do jiného členského státu, pak měl žalobce řádně poučit, jakým způsobem a za použití jakých důkazů může své důkazní břemeno unést.

[12] Za třetí, stěžovatel vytýká krajskému soudu, že neprovedl výslech svědka pana D., který měl dosvědčit, že stěžovatel pořídil zboží od pana F. v tuzemsku. Předchozí výpověď tohoto svědka se týkala jiného zdaňovacího období, kdy obchodní řetězec fungoval jinak.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti ji navrhl jako nedůvodnou zamítnout. Svědecká výpověď pana J. stejně jako notářský zápis prokázaly, že zboží bylo dopraveno na území Polska, nicméně neprokázaly uskutečnění přepravy v souladu s § 64 zákona o dani z přidané hodnoty, tj. že ji zajistil stěžovatel. Svědek uvedl, že přepravu zajišťoval žalobce, ale na základě dohody s panem B.. Pan B. ale byl, dle skutečností zjištěných prvostupňovým správcem daně v průběhu důkazního řízení, zaměstnancem pana F. a nikoliv stěžovatele.

[14] Žalovaný stěžovatele k prokázání pro věc podstatných skutečností vyzval. Stěžovatel byl zejména vyzván k prokázání, že místem plnění bylo tuzemsko dle § 7 zákona o dani z přidané hodnoty a že plnění jsou předmětem daně dle § 2 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Dále byl vyzván k prokázání oprávněnosti uplatnění osvobození z titulu dodání zboží do jiného členského státu, obzvláště k prokázání odeslání nebo přepravení zboží v souladu s § 64 zákona o dani z přidané hodnoty. Obsah výzvy je velmi detailní, dostatečně specifikovaný a odkazuje na konkrétní zákonná ustanovení.

[15] Výslech svědka D. byl správcem daně proveden pro zdaňovací období květen a červen 2012. Z tohoto výslechu vyplývá, že tato osoba, jakožto jednatel společnosti JiMa s. r. o., má pouze obecný přehled o tom, jakým způsobem probíhá nakládka ve skladě v Čáslavi, neboť tuto činnost zajišťuje skladník, který je zaměstnancem společnosti provozující sklad. Svědek dále uvedl, že pokud si odběratel objedná zboží i s dopravou, pak tuto zajišťuje jeho firma a zboží naložené ve skladu v Čáslavi je pak vyloženo až u zákazníka, v případě stěžovatele v Polsku. Výslech tohoto svědka proto zapadá do ostatních zjištěných skutečností a jeho další výslech by nemohl na tomto nic změnit.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[16] Kasační stížnost je projednatelná. Z níže uvedených důvodů přitom soud dospěl k závěru, není důvodná.

[17] Jednou z podmínek pro uplatnění osvobození z titulu dodání zboží do jiného členského státu dle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty je, že zboží je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou.

[18] Stěžovatel v odvolacím daňovém řízení, žalobním řízení i nyní v kasační stížnosti napadá skutkové závěry správních orgánů, které došly k tomu, že stěžovatel neprokázal, že

od svého dodavatele pana F. pořídil zboží s místem plněné v tuzemsku a následně toto zboží dodal do jiného členského sátu dle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty. Podle stěžovatele některé podklady shromážděné ve správním řízení dodání prokazují. S tímto závěrem se však Nejvyšší správní soud, podobně jako předtím krajský soud a žalovaný, neztotožňuje. Ke konkrétním žalobcem zmiňovaným podkladům Nejvyšší správní soud uvádí následující.

[19] Notářský zápis obsahující tvrzení pana J. (jednatele společnosti MASA POLAND) ani následná výpověď této osoby jako svědka dodání žalobcem zboží z území České republiky na území Polska neprokazují. Notářský zápis se k této skutečnosti nevztahuje. Pouze totiž osvědčuje, že společnost MASA POLAND zboží od stěžovatele odebrala. O tom, jak proběhla přeprava zboží na území Polska, ovšem nehovoří. Svědek J. sice ve výpovědi tvrdí, že transport zajišťoval stěžovatel na své náklady, zároveň ale i tvrdí, že zboží přivážel pan B., u kterého neví, kdo mu dával pokyny. Pan B. je přitom zaměstnanec pana F. a nikoliv stěžovatele. Stejně tak svědek uvedl, že dodání zboží nebyl přítomen on ani nikdo z jeho společnosti. Jeho výpověď navíc doplňují zcela shodné výpovědi pana F., jeho zaměstnance pana B. a pana D.. Ti vypověděli, že zboží nakoupil pan F. od společnosti JiMa Trade s. r. o., a to včetně jeho přepravy do Polska. Až po dovezení zboží do Polska bylo následně panen F. prostřednictvím jeho zaměstnance pana B. prodáno stěžovateli, který zaplatil cenu zahrnující i dopravu zboží.

[20] Na tomto nemůže nic změnit ani stěžovatelem uváděná judikatura vztahující se k důkazní síle a posuzování věrohodnosti písemných prohlášení dle § 64 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty. Ve stěžovatelově případě totiž daňové orgány nenapadají věrohodnost stěžovatelem předloženého důkazu – notářského zápisu, ale to, co všechno prokazuje.

[21] Stejně tomu je i s důkazem spočívajícím v platbě stěžovateli od společnosti MASA POLAND. Platba by mohla prokazovat dodání zboží této společnosti, neprokazuje ovšem to, kde se tomu tak stalo, resp. kdo dopravu zboží do Polska provedl.

[22] Argument, že k dodání od pana F. stěžovateli mohlo dojít během přepravy na území České republiky, se poprvé objevuje až v kasační stížnosti. V žalobě stěžovatel naopak výslovně uvádí, že z nákladního listu plyne, že odesílatelem zboží do jiného členského státu byl on (viz str. 10 a 12 žaloby). Jelikož stěžovatel přichází v kasační stížnosti s důvodem neuplatněným v řízení před krajským soudem, je tento důvod nyní v kasační stížnosti nepřípustný (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[23] Z výše uvedených důvodů lze k první kasační námitce shrnout, že krajský soud správně uzavřel, že se stěžovateli tvrzené dodání zboží do jiného členského státu nepodařilo prokázat.

[24] Druhou námitkou stěžovatel vytýká krajskému soudu nesprávné posouzení splnění poučovací povinnosti žalovaného v daňovém řízení. Žalovaný totiž dostatečně neupřesnil, co má stěžovatel prokázat. Ani tato námitka není důvodná.

[25] Po provedeném dokazování v odvolacím daňovém řízení a zhodnocení důkazů žalovaný vydal výzvu k prokázání skutečností ze dne 26. 6. 2015 (č.l. 15 správního spisu k předmětnému zdaňovacímu období). Tato výzva byla dostatečně konkrétní a je z ní zřejmé, co měl stěžovatel prokázat. Výslovně stěžovatele vyzývala k prokázání uplatnění nároku na odpočet daně ze zdanitelných plnění přijatých od pana F. v souladu § 72 zákona o dani z přidané hodnoty, k prokázání, že místem plnění bylo tuzemsko dle § 7 zákona o dani z přidané hodnoty a k prokázání oprávněnosti uplatnění osvobození z titulu dodání zboží do jiného členského státu, obzvláště k prokázání odeslání nebo přepravení zboží v souladu s § 64 zákona o dani z přidané hodnoty. Výzva navíc obsahovala detailní sedmistránkové odůvodnění, ve kterém žalovaný popisuje skutkový stav případu, dosavadní provedené dokazování i jeho předběžné hodnocení celé věci. Již v této výzvě žalovaný přesně specifikuje otázky, které jsou předmětem sporu i v tomto řízení. Stejně tak byl stěžovatel před vydáním rozhodnutí žalovaným dle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, seznámen se zjištěnými skutečnostmi a s odlišným právním názorem k čemuž mu bylo umožněno se vyjádřit (viz přípis ze dne 19. 10. 2015, č. l. 19 správního spisu). Námitka nesprávného poučení žalobce v průběhu daňového řízení je proto rovněž nedůvodná.

[26] Konečně se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s krajským soudem i ohledně nadbytečnosti opětovného výslechu svědka D., jednatele společnosti JiMa Trada s. r. o. Pan D. je jednatelem společnosti, která byla prvním článkem v řetězci, a nebyla přímým dodavatelem daňového subjektu, kterým byl pan F.. Klíčový je výslech dvou svědků od přímého dodavatele, kteří oba tvrdí, že zboží bylo přepraveno ze skladu společnosti JiMa s. r. o. rovnou do Polska a to bez překládky. Z již provedené výpovědi pana F. týkající se zdaňovacích období květen a červen 2012, která je součástí správního spisu, navíc plyne, že si nepamatuje, kdo zajišťoval dopravu. Další výslech tohoto svědka by proto byl nadbytečný. I poslední kasační námitka je proto nedůvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[27] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. O náhradě nákladů řízení rozhodl na základě § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v tomto řízení žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 31. října 2018

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu