



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Evy Pechové a soudkyň Mgr. Michaely Bejčkové a Mgr. Aleny Krýlové v právní věci žalobkyně RECIFA, a. s., IČO 63079950, se sídlem U Nikolajky 382, 150 00 Praha 5, zastoupené JUDr. Stanislavem Lžičarem, daňovým poradcem se sídlem Holečkova 31, 150 00 Praha 5, proti žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, v řízení o žalobách proti rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 23. července 2010, č. j. 9394/10-1300-108624, č. j. 9555/10-1300-108624, č. j. 9557/10-1300-108624, č. j. 9559/10-1300-108624, č. j. 9560/10-1300-108624, č. j. 9562/10-1300-108624, č. j. 9563/10-1300-108624, č. j. 9577/10-1300-108624, č. j. 9578/10-1300-108624 a č. j. 9579/10-1300-108624,

takto:

I. Žaloby se zamítají.

II. Žalobkyně je povinna zaplatit žalovanému náklady řízení ve výši 397 Kč ve lhůtě třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Finanční úřad pro Prahu 5 vydal dne 25. ledna 2010 deset dodatečných platebních výměrů, jimiž žalobkyni dodatečně stanovil daň z přidané hodnoty za období leden až říjen 2007 a současně stanovil penále (celková takto vyměřená částka činila 695 216 Kč).

Odvolání žalobkyně proti těmto výměrům zamítl žalovaný deseti rozhodnutími ze dne 23. července 2010; potvrdil přitom závěr správce daně, podle nějž žalobkyně neměla nárok na osvobození od DPH podle § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, protože její německý odběratel Ing. L. Z. nebyl plátcem DPH (vystupoval pod kódem VAT – tj. daňovým identifikačním číslem – který nepatřil jemu, ale jeho obchodnímu kamarádovi T. R.; samotnému Ing. Z. byl přidělen kód VAT až od 10. listopadu 2007). Doklady o transakcích nelze považovat ani za formálně bezvadné doklady, protože Ing. Z. nebylo

přiděleno v Německu platné daňové identifikační číslo pro účely DPH a tvrzené DIČ patří p. R., který pořízení zboží z ČR popřel. Na základě dožádání bylo zjištěno, že ani deklarovaný pořizovatel Ing. Z. nepřiznal pořízení zboží z jiného členského státu. Žalovaný nezpochybnil, že došlo k dodání zboží do jiného členského státu ve smyslu § 13 odst. 2 zákona o DPH; jestliže však není splněna základní podmínka, že pořizovatel plnění je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, kam zboží bylo přepraveno a pro kterého by bylo předmětem daně, vzniká povinnost přiznat daň plátcí, který zboží dodává. Právě proto, že žalobkyně opakovaně obchodovala s T. R., měla vědět, že identifikační číslo udávané Ing. Z. patří jiné osobě; proto ani nemá význam to, že si žalobkyně na internetových stránkách Evropské komise ověřovala platnost udávaného identifikačního čísla Ing. Z. (předtím si totiž takto podle všeho ověřovala platnost identifikačního čísla i u p. R.). Žalobkyně byla s Ing. Z. v přímém styku (platby probíhaly v hotovosti v českých korunách), mohla jej tedy požádat o předložení potvrzení o registraci k DPH.

Smyslem článku 28c části A písm. a) tzv. šesté směrnice (směrnice Rady 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně) je osvobodit dodavatele zboží, pro kterého je dodání zboží předmětem daně a který dodává zboží do jiného členského státu, od povinnosti odvést DPH. Má tomu tak být ovšem pouze za podmínky, že i pro odběratele je takové pořízení zboží předmětem daně, resp. že je odběratel povinen ve státě konečné spotřeby zboží odvést DPH; tento princip má zamezit dvojímu zdanění. Naopak pokud by k osvobození od DPH postačovalo dodat zboží i osobě, pro kterou není pořízení zboží předmětem DPH, nedošlo by ke zdanění ani na straně dodavatele, ani na straně odběratele. Rozsudek Evropského soudního dvora ve věci C-409/04 *Teleos plc. a další proti Commissioners of Customs & Excise* podle žalovaného řešil odlišnou situaci (dodavatel měl k dispozici přepravní doklady, které se později ukázaly jako falešné, a pořizovatel přiznal pořízení zboží ve svém daňovém přiznání), především je ale dobrá víra dodavatele vázána na přijetí všech opatření, která mohou být po dodavateli rozumně požadována a která mají zabránit jeho účasti na daňovém podvodu. Žalobkyně se spolehla pouze na tvrzení Ing. Z. v objednávce, že je registrován k DPH, žádné potvrzení si však od něj nevyžádala.

V žalobách proti těmto rozhodnutím žalobkyně poukázala na to, že samotná její obchodní činnost je nesporná, stejně tak je nesporné i dodání zboží do jiného členského státu; sporným se stalo pouze postavení osoby obchodního partnera žalobkyně, který se sám na dokladech deklaroval jako osoba povinná k dani (ačkoli jí nebyl). Žalobkyně v roce 2006 vedla obchodní činnost se subjektem se sídlem v Německu – panem T. R., který používal kód VAT DE130927032. Fakticky však žalobkyně jednala s Ing. Z., který se následně koncem roku 2006 sám označil za osobu, která bude dále se žalobkyní spolupracovat, a také vystavil vlastní objednávku, kde uvedl shodný kód VAT (není přitom neobvyklé, že spolupracující osoby používají stejné daňové číslo). Když žalobkyně obdržela objednávku od Ing. Z., ověřila si v dostupném registru existenci použitého evidenčního čísla a dále s Ing. Z. vedla obchodní činnost jako s osobou registrovanou k dani. Na základě šetření daně bylo poté zjištěno, že Ing. Z. používal bez vědomí p. R. jeho daňovou identifikaci a sám nebyl registrován k dani. Pro žalobkyni je nepřijatelné, aby na základě čistě formálního posouzení věci byl pomínut fakt reálné ekonomické činnosti mezi dvěma podnikatelskými subjekty dvou členských států. Rovněž je nepřijatelné, aby důsledek podvržených dokladů nesla žalobkyně jako strana, která byla podvedena; na konci roku 2006 a počátkem roku 2007 přitom ani nebylo možné ověřit v dostupných registrech, zda určitý kód VAT patří konkrétní osobě (v současnosti už to možné je); k tomu žalobkyně odkázala na rozsudek Evropského soudního dvora ve věci C-409/04 *Teleos plc.* S ohledem na existenci kódu VAT a na předchozí bezproblémovou

spolupráci s Ing. Z. nebyl žádný reálný důvod pochybovat o dokladech, které Ing. Z. žalobkyni předkládal.

Žalovaný se vyhnul posouzení dalších zásadních otázek – jednak otázek spojených s pořízením zboží uvnitř Společenství (viz odst. 27 citovaného rozsudku), jednak otázky osoby povinné k dani (viz odst. 28 citovaného rozsudku a čl. 15 směrnice 77/388/EHS). Pro posouzení toho, zda Ing. Z. byl či nebyl v Německu osobou povinnou k dani, není podstatné, zda byl jako takový registrován: rozhodující je, zda vykonával samostatnou hospodářskou činnost. To přitom bylo prokázáno, a žalobkyně tedy má nárok na osvobození od daně. Závěr žalovaného, podle něž se žalobkyně podílela na podvodech s DPH, nemá ve spisu žádnou oporu.

Konečně byla v řízení porušena i procesní práva žalobkyně: správce daně v rámci daňové kontroly využil institutu mezinárodního dožádání, v jehož rámci byly vyslechnuty třetí osoby, zejména p. T. R. Žalobkyně spatřuje pochybení správních orgánů v tom, že nebyla informována o výsledku svědka v průběhu své vlastní daňové kontroly a neměla možnost svědkovi položit otázky. Takové právo jí plyne z tuzemských procesních předpisů; bylo tedy povinností české daňové správy zajistit, aby dožádaný orgán z jiného členského státu ES vyrozuměl žalobkyni o chystaném procesním úkonu. Žalobkyně proto navrhla, aby soud zrušil napadená rozhodnutí a vrátil věci žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření k žalobám zdůraznil, že šestá směrnice používá pro vymezení osob, kterých se týká, pouze termín *osoba podléhající dani* (*taxable person*), resp. termín *osoba, která je povinna zaplatit daň* (*person liable for payment for tax*). Osvobození od DPH je podle článku 28c směrnice podmíněno tím, že pořizovatel zboží je osobou podléhající dani, tj. osobou, která je podle definice v čl. 4 odst. 1 směrnice postavena na roveň termínu *osoba povinná k dani* podle § 5 odst. 1 zákona o DPH. Samotný význam těchto pojmů pro aplikaci DPH je však odlišný: zatímco termín *osoba povinná k dani* zahrnuje podle zákona o DPH všechny osoby, které samostatně uskutečňují ekonomickou činnost, šestá směrnice používá tento pojem pro označení osob, u kterých budou aplikována pravidla DPH. Při výkladu tohoto pojmu je proto nutné mít na paměti jeden ze základních cílů šesté směrnice, jímž je přiznání a vybrání DPH ve správné výši, a to od osoby, která je povinna tuto daň přiznat a zaplatit. Při výkladu, který navrhuje žalobkyně (tj. že pro nárok na osvobození postačuje dodat zboží osobě, která je pouze osobou podléhající dani), by vzniklo riziko, že daň nebude odvedena vůbec, tj. ani ve státě pořizovatele zboží ani na straně dodavatele zboží. Šestá směrnice proto v citovaném ustanovení umožňuje členským státům, aby samy stanovily podmínky pro uplatňování osvobození při dodání zboží do jiného členského státu za účelem zabránění daňovým únikům, vyhnutí se dani nebo zneužití daňového režimu. V souladu s cíli šesté směrnice je tak závěr žalovaného, podle něž vzniká nárok na osvobození jen tehdy, že zboží je dodáno do jiného členského státu pro osobu, která je tam registrována k DPH.

Svědecká výpověď p. R. by tento závěr nedokázala zvrátit. Žalovaný dodal, že český správce daně nepožadoval zjistit informace od německé daňové správy za pomoci výsledku svědka, a tedy nežádal ani o sdělení data a místa konání výsledku (požadoval pouze informace z registrů a databází jiných členských států EU); výslech svědka v Německu nenavrhovala ani žalobkyně. Žalovaný proto navrhl zamítnutí žaloby.

Ze správního spisu soud zjistil, že český správce daně ve svém dožádání žádal o zjištění, kdo byl skutečným odběratelem zboží od ledna 2007 do října 2007, a o potvrzení, že zboží bylo řádně přiznáno či zdaněno. Německý správce daně ve své odpovědi uvedl, že pan Z. používal DIČ pana R., který o tom dle vlastního tvrzení nevěděl. Finanční úřad v Pasově

provedl u obou pánů kontrolu DPH a zjistil, že u pana Z. nevznikla žádná daňová povinnost; pan Z. přitom mohl být skutečným odběratelem. Jelikož žalobkyně uvedla špatné DIČ, je podle německého správce daně místem zdanitelného plnění Česká republika.

Žaloba není důvodná.

Podle § 5 odst. 1 zákona o DPH je osobou povinnou k dani fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Podle § 13 odst. 2 zákona o DPH je dodáním zboží do jiného členského státu dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu. Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH platí, 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.

Podle čl. 4 odst. 1 směrnice Rady 77/388/EHS se „osobou povinnou k dani“ rozumí jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatně některou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti. Čl. 28c části A písm. a) směrnice pak ukládá členským státům (aniž jsou dotčeny ostatní předpisy Společenství a za podmínek, které samy státy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování níže uvedených osvobození, jakož i s cílem zabránit jakýmkoli daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu), aby osvobodily od daně dodání zboží, jak je vymezeno v článku 5, které bylo odesláno nebo přepraveno prodávajícím nebo jeho jménem, popřípadě pořizovatelem nebo jeho jménem, z tuzemska, jak je vymezeno v článku 3, avšak uvnitř Společenství, a uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než v tom, kde se přeprava nebo odeslání zboží začaly uskutečňovat.

Jak žalobkyně správně uvedla v žalobě, její obchodní činnost ani to, že skutečně dodala zboží do jiného členského státu, není sporné; sporný je pouze právní status jejího obchodního partnera. Právě v tomto rozlišení však spočívá i důvod, pro který žaloba nemůže uspět: žalobkyně totiž odvozuje svůj nárok na osvobození z pouhých skutečností, že sama je plátcem DPH a že dodala zboží do jiného členského státu, a přehlíží, že její odběratel v rozhodné době plátcem DPH nebyl.

Soud stejně jako žalovaný nepochybuje o tom, že obchodní případy proběhly tak, jak to žalobkyně vylicila – tedy že dodávala zboží plátcí DPH panu R., za nějž jednal pan Z., a v roce 2007 pak začala dodávat zboží přímo panu Z., který se nově rovněž označil za plátce DPH. Stejně tak soud nepopírá, že žalobkyně si na počátku roku 2007 ověřila v registru existenci čísla VAT. Zákon ani směrnice však nespojují osvobození tuzemského dodavatele s pouhým dodáním zboží zahraničnímu odběrateli (tedy s pouhou „*reálnou ekonomickou činností mezi dvěma podnikatelskými subjekty dvou členských států*“, jak to formuluje žalobkyně), ale váží je na to, že zahraniční odběratel je rovněž plátcem DPH.

Jedinou otázkou k řešení je tak míra ostražitosti, jakou měla žalobkyně vyvinout při ověřování, zda je její odběratel skutečně plátcem DPH, jak tvrdí, a zda tedy žalobkyni z tohoto titulu svědčí osvobození od DPH. Soud má shodně se žalovaným za to, že žalobkyně neudělala vše, co udělat mohla; ke své škodě se spoléhala na svou dosavadní bezproblémovou spolupráci s panem Z. a podcenila právní důsledek toho, že pan Z. přestal jednat za pana R. a začal jednat sám za sebe. I když veřejně přístupný registr v dané době neumožňoval spojit číslo VAT s konkrétním daňovým subjektem, neměla žalobkyně přehlédnout, že pan Z.

používá stejné číslo, jaké v roce 2006 používal pan R. Podle žalobkyně je běžné, že spolupracující osoby používají stejné daňové číslo; pro toto tvrzení však soud nenachází žádnou oporu. Pokud jde o daňové identifikační číslo podle českého práva (viz § 33 odst. 13 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který byl účinný v rozhodné době), to obsahuje kód „CZ“ a kmenovou část, kterou tvoří obecný identifikátor. Obecným identifikátorem je u fyzické osoby rodné číslo, popřípadě jiný obecný identifikátor, stanoví-li tak zvláštní zákon, a u právnické osoby identifikační číslo. Podobnou úpravu obsahuje i nyní účinný daňový řád (zákon č. 280/2009 Sb.) v § 130. Daňové identifikační číslo je tedy nezaměnitelným označením pro právě jeden daňový subjekt.

Nahlédnutím do registru si žalobkyně ověřila pouze to, že číslo VAT používané panem Z. je skutečně „někomu“ přiděleno; aby však získala jistotu, že pan Z. obchoduje pod svým daňovým číslem, měla jej požádat o doklad o registraci k DPH. Žalobkyně doplatila na to, že panu Z. důvěřovala; podstatné ale je, že se tomuto následku mohla vyhnout, kdyby pečlivěji ověřovala údaje, které o sobě tento její obchodní partner uváděl. Rozsudek ve věci *Teleos*, jehož se žalobkyně dovolávala, řešil jinou situaci, v níž si dodavatel ověřil všechny dostupné údaje o svém odběrateli a obdržel doklady o tom, že jeho zboží bylo dopraveno do jiného státu, ovšem později se ukázalo, že tyto doklady jsou neprůkazné. Ve věci *Teleos* Soudní dvůr EU vůbec neřešil právní postavení (daňový status) dodavatele a odběratele, protože to nebylo předmětem sporu; odpovídal pouze na otázku, zda lze dodatečně vyměřit daň dodavateli, který při poskytování zdanitelného plnění v dobré víře spoléhal na řádně vystavené doklady od odběratele. Na otázku odpověděl záporně, zdůraznil však, že kromě dobré víry je pro nárok na osvobození významné i to, zda dodavatel před uskutečněním obchodu přijal všechna opatření, která od něj mohou být rozumně požadována. Městský soud tedy znovu opakuje, že ve věci žalobkyně sice není pochyb o splnění těch podmínek článku 28c části A směrnice Rady 77/388/EHS, které požadují jednak převod vlastnického práva ke zboží z dodavatele na odběratele, jednak to, aby zboží fyzicky opustilo stát dodavatele – ale nesplněnou podmínkou zůstává, aby odběratel byl osobou registrovanou k DPH. S touto podmínkou pracoval Soudní dvůr ve věci *Teleos* jako s předem danou a neprováděl žádný její výklad tak, aby to mohlo prospět žalobkyni v této věci.

Žalobkyně se k pojmu osoby povinné k dani dovolává odstavce 28 rozsudku a článku 15 citované směrnice; tyto pasáže však nijak nepodporují její argumentaci, podle níž pro osvobození tuzemského dodavatele postačuje, aby zahraniční odběratel vykonával samostatnou hospodářskou činnost, aniž by nutně musel být registrován k dani. Tím by přitom byl popřen smysl směrnice, která osvobozuje subjekty dodávající do zahraničí právě s vědomím toho, že daň odvede zahraniční odběratel.

Správce daně nepochybil ani při dožádání. K výsledku svědka při dožádání se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku publikovaném pod č. 3016/2014 Sb. NSS; uvedl, že český správce daně, má-li zájem o provedení takového úkonu, by měl požádat, aby zahraniční správce daně umožnil českému daňovému subjektu účast na výsledku svědka. Není-li to podle zahraničního práva možné, je důkazní hodnota takových informací omezená a může mít svůj význam jen v celkovém důkazním kontextu. V projednávané věci ovšem český správce daně nežádal o výslech svědka; zajímal se pouze o skutečnosti, které by bylo možné zjistit z úředních evidencí. Německý správce daně v rámci dožádání provedl daňovou kontrolu jak u pana Z., tak u pana R., a také českému správci daně předal vlastní vyjádření pana R.; to byla ovšem jeho vlastní iniciativa, kterou český správce daně nemohl nijak ovlivnit. I kdyby měla být důkazní hodnota výpovědi pana R. omezená, zapadala by zjištění z ní vzešlá do celku ostatních zjištění v daňovém řízení. Pan R. uvedl pouze tolik, že jeho číslo VAT bylo použito jiným bez jeho vědomí; pro právní závěry v této věci však není tolik podstatné, zda se tak

stalo s jeho vědomím, nebo ne – pouze to dokresluje celou situaci. Rozhodné je však to, že dané číslo VAT skutečně nebylo číslem pana Z. – a to bylo objektivně zjištěno z úředních evidencí.

Žalobkyně se svými námitkami tedy neuspěla; jelikož v řízení o žalobě nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti, městský soud zamítl žalobu jako nedůvodnou.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně je povinna zaplatit úspěšnému žalovanému náklady na dopravu jeho zaměstnance z místa sídla žalovaného do místa jednání soudu (to je v souladu s dosavadní judikaturou správních soudů, která je však v současnosti předmětem přezkumu rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu). Žalovaný také požadoval s odkazem na nález Ústavního soudu ČR ze dne 7. října 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13, přiznání paušální náhrady hotových výdajů za dva úkony po 300 Kč; tuto částku však soud žalovanému nepřiznal, neboť takové výdaje považuje za součást běžné administrativní činnosti žalovaného jako správního orgánu, jež zahrnuje i obhajobu vlastních rozhodnutí před soudem. Krom toho má soud za to, že závěry zmíněného nálezu se nevztahují na žalovaného, který je státním orgánem. Nález dovozuje, že paušální náhrady podle ustanovení § 13 odst. 3 advokátního tarifu (vyhlášky č. 177/1996 Sb.) by měly být analogicky přiznávány i nezastoupeným účastníkům: je totiž diskriminační, pokud se od nezastoupených účastníků (a pouze od nich) vyžaduje prokázání skutečné výše vynaložených hotových výdajů. Původcem této nepravé legislativní mezery, jež ústavní soud vedla k připuštění analogie, však je stát, jehož je žalovaný nedílnou součástí. Zatímco fyzické i právnické osoby mohou argumentovat nepřijatelností diskriminace, jež v konečném důsledku vede k zásahu do jejich vlastnického práva chráněného čl. 11 Listiny základních práv a svobod, stát v tomto směru před svými vlastními legislativními pochybeními chráněn není a (pokud si to takto jako zákonodárce přál) diskriminován být může. Konečně lze poukázat i na odst. 46 nálezu, podle nějž má soud zvážit, zda břemeno dokazování konkrétní výše hotových výdajů skutečně je pro toho kterého účastníka nadměrně zatěžující. V tomto případě je zjevné, že žalovaný jako správní orgán by měl být plně personálně vybaven k tomu, aby věděl, jakým způsobem prokázat své hotové výdaje spojené s projednáním žaloby před soudem.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s.; kromě obecných náležitostí podání musí kasační stížnost obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů je stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze 3. prosince 2014

JUDr. Eva Pechová
předsedkyně senátu