



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců JUDr. Dalily Marečkové a JUDr. Věry Šimůnkové v právní věci žalobce: **P., a. s.** se sídlem , zastoupený Ing. Janem Čapkem, daňovým poradcem kanceláře Ernst&Young, s. r. o., se sídlem Karlovo náměstí 10, 120 00 Praha 2, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 6. září 2012, č. j. 5111/12-1300-200121,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, kterým Finanční ředitelství v Praze zamítlo odvolání žalobce a potvrdilo: 1) rozhodnutí Finančního úřadu v Příbrami (dále jen „správce daně“) ze dne 20. 12. 2011, č. j. 179153/11/063911203195, jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 517 417 Kč za období říjen 2007 a zároveň sdělena povinnost uhradit penále ve výši 103 483 Kč; 2) rozhodnutí správce daně ze dne 20. 12. 2011, č. j. 179158/11/063911203195, jímž byla žalobci doměřena DPH ve výši 1 061 528 Kč za období listopad 2007 a zároveň sdělena povinnost uhradit penále ve výši 212 305 Kč;

a 3) rozhodnutí správce daně ze dne 20. 12. 2011, č. j. 179164/11/063911203195, jímž byla žalobci doměřena DPH ve výši 235 822 Kč za období prosinec 2007 a zároveň sdělena povinnost uhradit penále ve výši 47 164 Kč.

Dne 1. 1. 2013 nabyt účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění zákonů č. 458/2011 Sb. a č. 407/2012 Sb., který ustanovením § 19 odst. 1 zrušil mj. i Finanční ředitelství v Praze. Podle § 20 odst. 2 ve spojení s § 5 odst. 1 a § 7 téhož zákona jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně. Protože podle § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) je žalovaným správní orgán, na nějž přešla působnost správního orgánu, který rozhodl v posledním stupni, je žalovaným v této věci ze zákona Odvolací finanční ředitelství namísto Finančního ředitelství v Praze.

Žalobce úvodem shrnul skutkový stav věci. Žalobce vyrábí methylestery řepkového oleje (dále jen „MEŘA“). Žalobce spolupracoval se společností JUCO.DE, s níž se na obchodních transakcích podíleli pan U. nebo paní U. Společnost JUCO.DE se zavázala, že zboží poskytnuté žalobcem dodá do jiného členského státu a poskytla žalobci své německé daňové identifikační číslo. Žalobce po uskutečnění dodání zboží obdržel od společnosti JUCO.DE písemné potvrzení podle § 64 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), podle kterého bylo zboží dodáno do jiného členského státu. Společnost JUCO.DE přepravu zboží zajišťovala nezávislým dopravcem, což dokládají vážní a dodací listky. Žalobce neznal koncového zákazníka a toto nebylo ani v zájmu společnosti JUCO.DE, neboť by žalobce mohl své zboží dodávat přímo. Vzhledem k neupotřebitelnosti MEŘA v České republice neměl žalobce žádný rozumný důvod pochybovat, že zboží bylo určeno k dodání do jiného členského státu. Na základě uvedeného má žalobce za to, že byly splněny podmínky pro osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu ve smyslu § 64 ZDPH, neboť šlo 1) o dodání zboží do jiného členského státu (na základě nemožnosti zboží prodat konečnému zákazníkovi v České republice, dlouhodobé spolupráce s obchodním partnerem a následného prohlášení odběratele); 2) osobě registrované k dani v jiném členském státě (společnost JUCO.DE poskytla německé DIC); a 3) doprava byla zajištěna zmocněnou třetí osobou (na základě informace od paní U., písemně potvrzeno ve vážních a dodacích listcích). Žalobce zdůraznil, že osvobození zdanitelného plnění od DPH není právem, nýbrž povinností. Dále uvedl, že pokud by dodávka zboží společnosti JUCO.DE podléhala DPH, tak pak společnost JUCO.DE by měla nárok na odpočet DPH a dopad na státní rozpočet by byl stejný.

Dále žalobce shrnul skutečnosti zjištěné správcem daně. V roce 2008 provedl správce daně u žalobce místní šetření a neshledal v uplatnění osvobození uvedených transakcí od DPH žádné pochybení. V roce 2010 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu, jež trvala bezmála dva roky, a při níž zpochybnil aplikaci osvobození od DPH. Správce daně se nejdříve domníval, že zboží nebylo dodáno do jiného členského státu. Následně správce daně zjistil, že dodávky byly dovezeny na Slovensko, do Německa a České republiky. Správce daně dle žalobce zcela rezignoval na svou povinnost zjistit, co se stalo s dodávkou, jejíž přeprava byla dosledována pouze do České republiky. Žalobce je totiž přesvědčen, že i tato dodávka byla následně dodána do zahraničí, neboť by v České republice nenašla uplatnění. Správce daně také tvrdil, že zboží bylo společností JUCO.DE dále prodáno ještě dříve, než opustilo areál žalobce. Konečně správce daně z výsledku paní U. dovodil, že dopravu nezajišťovala společnost JUCO.DE ani jím zplnomocněná třetí osoba.

Žalobce před formulací žalobních bodů poukázal na specifika osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu. Tento institut nahradil osvobození od DPH při vývozu zboží. Vzhledem k absenci kontrol na hranicích členských států je obtížné ověřit, zda zboží skutečně fyzicky opustilo území členského státu. Proto lze tyto skutečnosti prokázat jen

důkazy poskytnutými osobami povinnými k dani a jejich prohlášeními. Pro komplikace s aplikací tohoto institutu vypracoval Soudní dvůr Evropské unie základní zásady pro jeho aplikaci. V této souvislosti žalobce cituje a odkazuje na rozsudky ze dne 18. 12. 1997, *Molenheide a další*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, Recueil, s. I-7281, bod 48; ze dne 11. 5. 2006, *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, Sb. rozh. s. I-4191, body 29 a 30; C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577, bod 52; ze dne 19. 9. 2000, *Schmeink & Cofreth a Strobel*, C-454/98, Recueil, s. I-6973, bod 59; ze dne 21. 2. 2006, *Halifax a další*, C-255/02, Sb. rozh. s. I-1609, bod 92; C 409/04, *Teleos*, bod 58; C-430/09, *Euro Tyre Holding*, bod 37, 38 a 39.

Zaprvé žalobce napadenému rozhodnutí vytýká nezákonnost spočívající ve skutečnosti, že skutkový stav, který vzal správce daně za základ napadeného rozhodnutí, je v rozporu se spisem a vyžaduje zásadní doplnění. K tomu žalobce uvedl, že správce daně nemůže žalobci, který jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství, uložit povinnost doplatit DPH za toto zboží, jestliže se tyto důkazy později ukážou jako nepravdivé, aniž by bylo prokázáno, že žalobce o této skutečnosti věděl. Dle názoru žalobce dobrá víra závisí na skutkovém stavu a informacích dostupných v době rozhodnutí o osvobození a na následných informacích, které mohou vést k pozbytí dobré víry. Žalobce se domnívá, že žalovaný nepřihlédl ke všem informacím, které vyšly v průběhu řízení najevo, tím porušil § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a skutkový stav interpretoval tak, aby dobrá víra žalobce nebyla připsána.

Správce daně měl při rozhodování zjistit, zda žalobci nebyly záměrně poskytovány nepravdivé informace a zda se tak nestal obětí podvodu, neboť paní U. poskytla žalobci jiné informace („zboží bude dopraveno do Německa, zajistíme dopravu a předáme přesné instrukce“), než které poskytla při výsledku správci daně a které záměrně nesdělila žalobci („předem bylo zřejmé, že zboží nebude určeno do Německa, zboží bylo prodáno společnosti Kodros, s. r. o. ještě před pořízením“). Nebyly též zohledněny výsledky řidičů, dle nichž dopravní společnost předkládala žalobci dodací a vážní lístky s německou adresou společnosti JUCO.DE, které však po opuštění areálu žalobce měnily za lístky s jinými údaji, aby žalobce neznal místo dodání.

Správce daně z výpovědi paní U. zjistil, že doprava zboží nebyla zajištěna společností JUCO.DE ani jí pověřenou třetí osobou. Žalobce ze stejného zdroje nabytí informaci, že doprava zboží je provedena osobou pověřenou společností JUCO.DE, navíc žalobci byly předkládány vážní lístky s uvedením společnosti JUCO.DE jako odběratele. Skutečnost, že informace paní U. poskytnuté žalobci, který disponoval vážními lístky s uvedením společnosti JUCO.DE jako odběratele, se následně ukázaly jako nepravdivé, žalovaný úmyslně ignoroval.

Znalost odběratele je zásadní pro existenci dobré víry. Správce daně i žalovaný nijak nezohlednily skutečnost, že žalobce s paní U., resp. s jejím otcem dlouhodobě spolupracoval a během té doby se mezi nimi vytvořil stabilní obchodní vztah. Proto je logické, že žalobce nebude v rámci každého obchodu detailně prověřovat svého odběratele sledováním pohybu vozidel.

Správce daně, potažmo žalovaný zcela nedůvodně odmítly, resp. se nezabývaly argumentací žalobce o neupotřebitelnosti MEŘA na českém trhu. Žalobce nepopírá, že 88,95 % své produkce prodal v České republice, avšak dle jeho informací byla tato produkce následně dodána do jiných členských států, neboť v České republice před zavedením povinného příměšování MEŘA do nafty obdobný produkt na bázi MEŘA prakticky nikdo nenabízel a nebylo komu prodávat. V kontextu této skutečnosti žalovaný zcela odmítl informaci žalobce o tom, že v roce 2007 po účinnosti zákona č. 180/2007 Sb.

methylestery v České republice poptávaly pouze dva subjekty, a to Čepro, a.s. a Unipetrol Rafinérie, a. s. , přičemž podmínky jimi vypsaných tendrů (doprava pomocí vagónů, minimální výrobní kapacita aj.) zcela vylučovaly účast JUCO.DE.

Správce daně a žalovaný dospěl k závěru, že žalobce nebyl v dobré víře, na základě úmyslného nebo nedbalostního ignorování informací obsažených ve spise. Neboť podle žalobce právní posouzení této věci závisí výhradně na skutkových okolnostech, jež jsou v daném případě přehlíženy, je namístě napadené rozhodnutí zrušit z důvodu uvedeného v § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Za druhé žalobce namítá nesprávnost právního posouzení věci. Žalobce má za prokázané, že v době od uplatnění osvobození až do ukončení daňové kontroly byl skutečně v dobré víře, že podmínky pro osvobození od DPH byly splněny. Správce daně nesplnění podmínek pro osvobození zjistil až v průběhu téměř dva roky trvajících daňových kontrol za užití důkazních prostředků, které žalobce neměl a ani nemohl mít k dispozici (podklady o pohybech kamionů z mýtných bran, dožádání německého správce daně, spolupráce s ostatními správci daně) a prostředků, které žalobce sice měl k dispozici, avšak ty mu poskytly zcela jiné informace. V takovém případě neměl správce daně uložit žalobci povinnost doplatit DPH, jak vyplývá ze zásad formulovaných Soudní dvorem Evropské unie.

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a správní spis a dále uvedl, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, přičemž je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem. Tedy ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázano, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Je-li žalobce v pozici dodavatele, pak prokazuje, že zdanitelné plnění uskutečnil tak, jak bylo deklarováno v daňových dokladech. Žalobci bylo v rámci daňového řízení umožněno bránit svá práva a předkládat důkazy navrhované k jeho tvrzením. Ve věci bylo provedeno rozsáhlé dokazování a způsob, jakým byly zhodnoceny výsledky provedeného dokazování, mají oporu ve spisu a jsou výsledkem logického uvažování. Je věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů se snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů. Žalobce se tak měl přesvědčit o důvěryhodnosti odběratele a vyžádat si informace též o přepravci zboží od dodavatele k příjemci. Dodavatel je povinen učinit vše, co je v jeho moci, aby zajistil řádné provedení dodání zboží do jiného členského státu pořizovateli. V opačném případě nese případné následky nesplnění této povinnosti ze strany pořizovatele. Důkazy předložené žalobcem neprokázaly splnění podmínek pro osvobození zboží od DPH. Důkazní břemeno o uskutečnění dodání zboží osvobozeného od DPH, které daňově uplatňuje, leží právě na straně daňového subjektu, tj. na žalobci.

Ze správního spisu vyplynulo, že žalovaný dne 9. 2. 2010 pověřil Finanční úřad Praha-západ (dále jen „finanční úřad“) k provedení daňové kontroly u žalobce na DPH za období červenec 2007 až prosinec 2008 a na daň z příjmů právnických osob za období let 2007 a 2008. Dne 10. 2. 2010 žalovaný oznámil žalobci, že u něj bude zahájena daňová kontrola dne 17. 2. 2010. Dne 17. 3. 2010 požádal finanční úřad Generální ředitelství silnic a dálnic o výpis mýtných transakcí vybraných vozidel, které obdržel.

Finanční úřad provedl dožádání u finančních úřadů v Náchodě, Brandýse nad Labem-Staré Boleslavi, Pardubicích, Hradci Králové, Moravském Krumlově, Jihlavě a Olomouci, jejichž předmětem bylo zjištění u dotčených daňových subjektů, zda jejich vozidla jsou technicky vybavena k přepravě MEŘO, zda tyto daňové subjekty provedly přepravu MEŘO do jiného členského státu, kde byl MEŘO stočen (vyložen), a zajištění příslušných vážních

lístků, mezinárodních nákladních listů a tachografů. Z odpovědí dožádaných finančních úřadů bylo zjištěno, že odběrateli nákladů přepravovaných dotčenými daňovými subjekty byly osoby z České republiky, vyjma jednoho případu týkající se odběratele LUBOCONS CHEMICALS, s. r. o., Stupava (SK), přičemž nikdy to nebylo JUCO.DE.

Finanční úřad požádal o spolupráci a informace Útvar pro odhalování korupce a finanční kriminality, avšak s negativním výsledkem. Finanční úřad dále požádal Agropodnik, a.s. a FABIO PRODUKT s. r. o. o informace. Finanční úřad rovněž požádal Spolkovou republiku Německo o výměnu informací v rámci evropské spolupráce. Dožádaná strana sdělila, že JUCO.DE odebrala v 3. a 4. čtvrtletí roku 2007 MEŘO od žalobce za 406 171,67 €, což řádně zdanila, a cisternovými nákladními auty bylo MEŘO dodáno rovnou společnosti Kodros, s. r. o., Povážská Bystrica (SK).

Ze svědeckých výpovědí finanční úřad zjistil: Svědek F., který byl řidičem, vypověděl, že dodávky MEŘO od žalobce rozvážel jen po České republice. Po vyjetí z areálu žalobce se doklady měnily za jiné dle požadavků společnosti ARLET, s. r. o. Taková praxe je běžná, aby se odběratel nedozvěděl, kdo je skutečný dodavatel. Ve skutečnosti byla přeprava provedena tak, jak se uvádí ve fakturách. Žalobce neměl na svědka otázek. Z výsledku P. P. (jednatele PERPET, s. r. o.) vyplynulo, že provedl přepravu MEŘO od žalobce do Čáslavi. K tomu žalobce uvedl, že nevěděl, že přeprava skončila v Čáslavi. Z výsledku dopravců Z. a D. vyplynulo, že ve věci je zainteresována společnost ARLET, s. r. o. a EUROESTER, s. r. o., a místem určení přepravy MEŘO od žalobce byla Čáslav.

Předmětem ústního jednání s žalobcem dne 8. 4. 2010 byly pochybnosti správce daně o opuštění prodaného MEŘO území České republiky a též zjištěné údaje z mytných bran.

Při jednání dne 15. 9. 2010 žalobce uvedl, že JUCO.DE bylo fakturováno podle vážního lístku, který vystavila obsluha váhy a řidič jej podepsal. JUCO.DE vydalo prohlášení podle § 64 odst. 5 ZDPH k prověřovaným transakcím dne 29. 9. 2008, avšak poslední zdanitelné plnění se uskutečnilo dne 6. 12. 2007. Žalobce toto vysvětlil jako opomenutí. Když zjistil, že prohlášení nemá, požádal JUCO.DE o jeho vystavení. Za dodávku MEŘO se platilo předem. Spotřeba MEŘO v druhém pololetí roku 2007 v České republice byla vyloučena, neboť nafta byla levnější než MEŘO. Dále žalobce uvedl, že s JUCO.DE spolupracuje řadu let a za tu dobu byly provedly obchody v řádu desítek milionů Kč, nikdy se nevyskytl žádný problém, jen u předmětných 13 faktur. Svědkyně M. U. při jednání vypověděla, že s žalobcem, kterému platí za MEŘO předem, dlouho obchodují. Dodací list č. 12/2007 z 2. 10. 2007 svědkyně nepoznala. Jejím zákazníkem (odběratelem) byl K., s. r. o. Prohlášení podle § 64 odst. 5 ZDPH pro žalobce vyhotovila její sekretárka a podepsala je sama svědkyně. Vytvořily ho, protože to chtěl i německý správce daně kvůli dodání MEŘO na Slovensko. Jinak prodlevu mezi posledním zdanitelným plněním ze dne 6. 12. 2007 a vystavením prohlášení až dne 29. 9. 2008 nevysvětlila. Nevyjádřila se ani k tomu, zda prohlášení vystavila sama od sebe nebo na žádost žalobce. Dopravu na Slovensko JUCO.DE ani svědkyně nezajišťovala, to bylo vše v režii Kodros, s. r. o. MEŘO bylo dodáno rovnou do Púchova, ve Spolkové republice nikdy nebyl. Kodros, s. r. o. objednalo MEŘO u ní, ta jej poptala u žalobce. MEŘO bylo přepravováno od žalobce rovnou na Slovensko, do Německa nikdy přepravováno nebylo. Dále uvedla, že nezná dopravce Autodoprava M. F., D. Spedition, s. r. o., PERPET, s. r. o., Tranapro, s. r. o., KH Trans Oil, s. r. o. Rovněž uvedla, že žalobce byl informován, že MEŘO bude přepravováno do jiného členského státu, žalobci bylo předloženo německé DIČ společnosti JUCO.DE, žalobce byl před přepravou informován SMS zprávou nebo emailem o registrační značce přepravujícího vozidla a jménu jeho řidiče, žalobce neměl žádné informace o obchodech mezi JUCO.DE a Kodros, s. r. o.

Žalobce se v průběhu daňové kontroly vyjádřil tak, že dohoda o spolupráci s JUCO.DE měla ústní základ. Žalobce byl protokolárně seznámen s výsledky kontrolního zjištění, k němuž se vyjádřil. Před vydáním dodatečných platebních výměrů byla projednána s žalobcem zpráva o daňové kontrole. Správce daně následně vydal tři dodatečné platební výměry, kterými doměřil žalobci DPH 1) ve výši 517 417 Kč za období říjen 2007 a zároveň sdělil povinnost uhradit penále ve výši 103 483 Kč; 2) ve výši 1 061 528 Kč za období listopad 2007 a zároveň sdělil povinnost uhradit penále ve výši 212 305 Kč; a 3) výši 235 822 Kč za období prosinec 2007 a zároveň sdělil povinnost uhradit penále ve výši 47 164 Kč. Odvolání žalobce proti těmto rozhodnutím správce daně žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a dodatečné platební výměry. Napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 10. 9. 2012.

Krajský soud přezkoumal v rozsahu žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. O žalobě rozhodl bez nařízení jednání, neboť oba účastníci řízení s takovým postupem soudu vyslovili souhlas ve smyslu § 51 odst. 1 s. ř. s.

Podstata žalobní námitky spočívá v tvrzení, že skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí je v rozporu se spisem a vyžaduje základní doplnění [§ 7 odst. písm. b) s. ř. s.]. Konkrétně podle žalobce žalovaný dospěl k závěru, že žalobce nebyl v dobré víře; tento závěr však učinil na základě úmyslného ignorování informací obsažených ve spise. Dobré víře žalobce přitom svědčily tyto okolnosti: poskytování záměrně nepravdivých informací o místě určení zboží od obchodní partnerky paní U. a řidičů, kteří prováděli přepravu, poskytování záměrně nepravdivých informací o způsobu zajištění přepravy od obchodní partnerky paní U., povahu obchodního vztahu žalobce a jeho obchodní partnerky paní U. a neupotřebitelnost MEŘA v České republice v rámci konečné spotřeby.

Pro posouzení důvodnosti této námitky je podstatné rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 3 písm. c) daňového řádu 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.

Důkazní povinnost daňového subjektu je postavena na zásadě, že daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat a vedle toho též povinnost toto své tvrzení doložit. Tato poněkud odlišná koncepce dokazování vychází z podstaty daňového řízení, v němž je skutkovým základem tvrzení daňového subjektu o jeho daňové povinnosti. Důkazní břemeno daňového subjektu neznamena, že ten musí prokazovat cokoli, co je pro správné zjištění a stanovení daně podstatné; musí však prokazovat skutečnosti, které sám uvádí (tvrdí). V dané věci žalobce prostřednictvím podaného daňového přiznání tvrdil, že byly naplněny kumulativní podmínky pro osvobození zboží dodané do jiného členského státu od DPH dané ustanovením § 64 odst. 1 ZDPH, tj. 1) že žalobce (v postavení plátce) dodal zboží do jiného členského státu; 2) že toto zboží žalobce dodal osobě registrované k dani v jiném členském státě; 3) že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno z tuzemska žalobcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou. Naplnění těchto podmínek pak byl žalobce s ohledem na shora uvedené povinen prokázat. Na správci daně pak leží pouze důkazní povinnost ve vztahu k prokázání skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost všech důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

Lze dodat, že důkazní povinnost daňového subjektu je shodná s předchozí právní úpravou, která se nacházela v § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

V důsledku toho jsou plně aplikovatelné závěry judikatury, která se vztahovala k důkaznímu břemenu daňového subjektu a k jeho případnému přenosu na správce daně podle předchozí právní úpravy. Konkrétně tak lze například odkázat na závěr plynoucí z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006 čj. 5 Afs 40/2005 – 72: Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků dovodit, že byl správce daně povinen prokazovat tyto skutečnosti za daňový subjekt a neučinil-li tak, uzavřít o vydání nezákonného rozhodnutí na základě neúplných skutkových zjištění.

V dané věci má soud za to, že žalobce důkazní břemeno ve vztahu k splnění podmínek pro osvobození zboží od DPH ve smyslu § 64 odst. 1 ZDPH neunesl. Naopak z provedeného dokazování, které v souladu s § 92 odst. 1 prováděl příslušný nebo dožádaný správce daně, a to v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu, podle kterého správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů, jednoznačně vyplynulo, že tyto podmínky splněny nebyly.

Žalobce především spoléhal na prohlášení svého obchodního partnera (JUCO.DE, za kterou jednala paní U.), jehož pravdivost však dále neprovéřoval. Jestliže argumentoval dlouhodobou vzájemnou spoluprací, nutno dodat, že tuto rovněž žádným relevantním způsobem nedoložil. K formě, způsobu a vzniku spolupráce se blíže nevyjádřila ve svědecké výpovědi ani paní U. Ona i žalobce tedy jen obecně tvrdí, že spolupráce trvá řadu let za desítky milionů Kč, ale nikdo nic bližšího neuvádí a nedokládá. Nelze tudíž přisvědčit žalobci, že oprávněně spoléhal na důvěryhodnost a spolehlivost svého obchodního partnera a byl tak v dobré víře. Soud rovněž nemůže přehlédnout tu skutečnost, že se žalobce bez dalšího spokojil s tím, že potvrzení ve smyslu § 64 odst. 5 ZDPH, podle kterého dodání zboží do jiného členského státu lze prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, bylo vystaveno až po 9 měsících, přičemž ani žalobce ani JUCO.DE přesvědčivě neobjasnili, proč bylo toto potvrzení vystaveno s takovým zpožděním.

Jak plyne z judikatury Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek ze dne 30. 7. 2010, čj. 8 Afs 14/2010-195), je v zájmu daňového subjektu, aby si opatřil takové podklady, které mohou relevantním způsobem prokázat, že k dodání do jiného členského státu skutečně došlo. Vzhledem k tomu, že v rámci obchodu v rámci Evropské unie není přímo monitorován přechod zboží přes hranice mezi jednotlivými členskými státy, není možné vyloučit riziko daňových podvodů. Daňový subjekt, jehož tíží důkazní břemeno, musí své obchodní aktivity tudíž přizpůsobit konkrétním podmínkám tohoto rizika a při obchodování (zvláště se značným finančním rozsahem) využít příslušných institutů. Je však 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. Obecně může být podle Nejvyššího správního soudu příkladem přijetí dostatečných opatření např. situace, kdy se dodavatel, předtím než vstoupí do obchodních vztahů s pořizovatelem, přesvědčí o jeho důvěryhodnosti např. prověřením jeho daňového identifikačního čísla, zápisu do obchodního rejstříku a solventnosti, a vyžádá si informace také o přepravci zboží od dodavatele k příjemci. Je-li přepravcem osoba odlišná od dodavatele a příjemce a obdrží-li dodavatel např. nákladní list, vystavený v souladu s ustanovením Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční dopravě (CMR), s vyznačením příjemce, že zboží převzal, pak spolupůsobily na vyhotovení tohoto dokladu tři na sobě většinou nezávislé osoby. To zpravidla postačí jako důkaz přepravy nebo odeslání ze státu dodání do jiného členského státu. Nepřímým důkazem (byť se nemůže jednat o důkaz jediný), že bylo zboží skutečně vyvezeno z členského státu dodání, může být také daňové přiznání, které pořizovatel podá ve státě určení a které se týká daného zboží. Na druhé straně

nelze zapomínat na povinnost dodavatele učinit vše, co je v jeho moci, aby zajistil řádné provedení dodání zboží uvnitř Společenství. Pokud smluvně přenechá přepravu zboží do jiného členského státu pořizovateli, může nést případné následky nesplnění této povinnosti ze strany pořizovatele (v této argumentaci srov. stanovisko generální advokátky K. ve věci Teleos, zejm. odst.15, 66 – 69, 75 a 91).

Vzhledem k poslední uvedení, nemůže žalobce ničeho vytěžit ani z výsledků řidičů, ze kterých vyplynulo, že dopravní společnosti žalobci předkládali podací a vážní lístky s německou adresou společnosti JUCO.DE, které po opuštění areálu žalobce záměrně měnili za jiné dodací lístky. Tato později zjištěná skutečnost nemůže se žalobce sejmout jeho odpovědnost za prověření si přepravy zboží, kterou tedy smluvně přenechal pořizovateli.

Argument neupotřebitelnosti MERA na českém trhu soud na rozdíl od žalobce nepovažuje za zásadní. Žalobce nepopírá, že 88,95 % své produkce prodal v České republice, přičemž dodává, že podle jeho informací, které správci daně dokládal, byla tato produkce následně dodána do jiných členských států. Takto nastavené obchodní vztahy však v rámci podmínek daných § 64 odst. 1 ZDPH, kdy musí jít o dodání zboží do jiného členského státu přímo plátcem, nemůžou být důkazem hovořícím ve prospěch žalobce. Naopak pokud měl žalobce povědomí o tom, že takto vysoká část jeho produkce je prodávána tímto způsobem, tj. že v České republice existuje řada subjektů přeprodávajících jeho produkci dalším subjektům, bylo to spíše signálem toho, že takto je prodávána i zbylá část a tedy signálem pro intenzivnější prověření jeho odběratele (tedy JUCO.DE jednající paní U.).

Prokazování, zda žalobce věděl nebo měl vědět, že se svou obchodní aktivitou účastní daňového podvodu, není jistě jednoduché. Ze zjištěných okolností však plyne, že žalobce dobrou víru osvědčit nemůže. Neuplatní se proto základní *ratio* judikatury Soudního dvora Evropské unie (*Optigen Ltd. Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise, C-354/03, C-355/03 a C-484/03*), kterým je ochrana subjektivních práv a legitimního očekávání daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu, a jednájí s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly součástí takového podvodu. K tomu soud dodává, že žalobcově situaci nesvědčí ani další jím uvedená judikatura Soudního dvora Evropské unie, naopak tuto judikaturu správně interpretuje žalovaný.

Žalobce se svými námitkami neuspěl a jiný důvod, pro který by bylo z moci úřední třeba žalobě vyhovět, soud neshledal. Žalobu proto zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovaný, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, náklady řízení nevznikly.

Poučení: 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, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej 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 dne 6. srpna 2014

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu

Rozsudek byl vyhlášen dne 6. 8. 2014 [§ 49 odst. 11, § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní].

Za správnost:
Božena Kouřimová