



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Kamila Tojnera a Mgr. Jana Kašpara v právní věci žalobce: **JET GROUP s.r.o.**, IČ 27603733, se sídlem Berní 2261/1, Ústí nad Labem, zast. Mgr. Viktorem Pavlíkem, advokátem se sídlem Opatovická 4, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství** se sídlem Masarykova 31, Brno, (dříve Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1), v řízení o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 12.4.2011, č.j. 4682/11-1300-102716, ze dne 31. 3. 2011, č.j. 1584/11-1300-102716, ze dne 21. 4. 2011, č.j. 5098/11-1300-102716, a ze dne 12. 4. 2011, č.j. 4688/11-1300-102716,

**t a k t o :**

**I. Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 12.4.2011, č.j. 4682/11-1300-102716, ze dne 31. 3. 2011, č.j. 1584/11-1300-102716, ze dne 21. 4. 2011, č.j. 5098/11-1300-102716, a ze dne 12. 4. 2011, č.j. 4688/11-1300-102716, se zrušují a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**

**II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v částce 28.232,- Kč do třiceti dnů od právní moci rozsudku k rukám zástupce žalobce Mgr. Viktora Pavlíka, advokáta.**

**O d ů v o d n ě n í :**

Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze dne 24.6.2011 domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného uvedených v záhlaví, jimiž byla zamítnuta odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty (všech ze dne 13.7.2009) za zdaňovací období leden 2008 - č.j. 91551/09 (rozhodnutí č.j. 4682/11-1300-102716), březen 2008- č.j. 91580/09 (rozhodnutí č.j. 1584/11-1300-102716), duben 2008 – č.j. 91583/09 (rozhodnutí č.j. 5098/11-1300-102716) a proti platebnímu výměru ze dne 2.9.2008, č.j. 106806/08 na daň z přidané hodnoty za červen 2008 (rozhodnutí č.j. 4688/11-1300-102716), vydaným Finančním úřadem v Praze - Modřanech (dále jen "správce daně").

Dodatečné platební výměry byly vystaveny na základě výsledků daňové kontroly a platební výměr byl vystaven na podkladě výsledků vytýkacího řízení, jejichž výsledkem byl závěr správce daně, že žalobce neprokázal, že oprávněně uplatnil osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, a proto mu vznikla při prodeji zboží povinnost přiznat a zaplatit daň. V důsledku této skutečnosti byla žalobci v případě zdaňovacích období leden, březen a duben 2008 dodatečně vyměřena daň a v případě zdaňovacího období červen 2008 mu byla vyměřena, oproti nadměrnému odpočtu vykázanému v předloženém přiznání za předmětné zdaňovací období, vlastní daňová povinnost.

Žalobce v podané žalobě k skutkovému okolnostem případu uvádí, že dodával zboží osobám registrovaným v jiném členském státě (dále jen „JČS“) ve zdaňovacích obdobích leden 2008, březen 2008, duben 2008 a červen 2008 celkem třem různým osobám se sídlem na území Slovenska. V případě zdaňovacího období :

- ledna a března 2008 byla příjemcem zboží společnost Paros, s.r.o.,
- dubna 2008 společnost P.E.J. s.r.o.,
- června 2008 společnost ROPY s.r.o.

Za společnost P.E.J. s.r.o. prohlášení pořizovatele ve smyslu ustanovení § 64 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon o dani z přidané hodnoty") vystavil pan P.A., dle výpisu z obchodního rejstříku jednatel společnosti. Za společnost Paros s.r.o. prohlášení požadované zákonem o dani z přidané hodnoty vystavil pan M.D., jednatel společnosti. Pan M.D. jako jednatel společnosti ROPY s.r.o., vystavil i prohlášení za tuto společnost.

Správce daně neosvědčil prohlášení vystavená oprávněnými osobami za odběratele zboží jako důkazy. Následně správce daně posoudil všechna dodání zboží osobám registrovaným v JČS jako tuzemská plnění a doměřil daň na výstupu.

Žalobce namítá tyto skutkové a právní důvody nezákonnosti napadených rozhodnutí:

**1. Porušení zásady o hodnocení důkazů a zákazu přenášení důkazního břemene (body 10. - 26.žaloby).** Žalovaný neosvědčil jako důkaz prohlášení odběratele zboží s odůvodněním, že nesvědčí o skutečnosti, že zboží, které žalobce odběrateli dodal, bylo skutečně přepraveno nebo odesláno na území JČS, neboť neobsahuje bližší specifikaci odebraného zboží ani čísla faktur. Žalobce byl podle ustanovení § 64 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty povinen doložit písemné prohlášení odběratele, že zboží bylo přepraveno do JČS a tuhle povinnost splnil. Žalovaný údajnými rozpory odůvodňuje nesplnění důkazního břemene žalobce. Ani údajné rozpory v jednotlivých detailech vyjádření odběratelů žalobce však nijak nevyvrací samotné prohlášení odběratelů žalobce ve smyslu § 64 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty. Prohlášení vystavená odběrateli žalobce nebyla vyvrácena. Žalovaný vyžadoval doplňující důkazy, aniž byly naplněny podmínky pro jejich předkládání, výzvy žalovaného (stejně jako výzvy prvoinstančního správce daně) neměly zákonný charakter a jednalo se tedy o nezákonné výzvy. Z nezákonných výzev nikdy nemůže vzniknout zákonné rozhodnutí, přesto se žalobce snažil, aby jeho odběratelé doložili další důkazy, že zboží bylo přepraveno na území Slovenska. Žalovaný na základě těchto dodatečných informací nikdy nemohl dovodit, že původní prohlášení je nepravdivé. Z jednotlivých doplňujících vyjádření odběratelů žalobce nikdy nezaznělo cokoli, co by vyvracelo jejich původní prohlášení, že zboží přepravili na území JČS (Slovenska). Žalovaný vyhledával dílčí rozpory v tvrzeních odběratelů žalobce a na těchto údajných rozporech staví své závěry (neuvedení státních poznávacích značek dopravních prostředků,

apod.). Dílčí rozpory v navazujících vyjádřeních odběratelů žalobce nemohou sloužit pro to, aby žalovaný vyloučil předkládané prohlášení jako důkazy. Žalovaný sám prohlásil, že správce daně měl vyslechnout zástupce odběratelů (např. pana D. ve vztahu k plněním z ledna, března a června 2008) jako svědka, aby došlo k odstranění jím označovaných rozporů. Skutečnost, že se žalovanému nepodařilo vyslechnout osoby jednající za odběratele, nelze klást k tíži žalobce. Žalovaný zkoumal, zda odběratelé žalobce plnili své daňové povinnosti v JČS (tj. na Slovensku) a potvrdil, že odběratelé žalobce jsou osoby registrované k dani z přidané hodnoty v JČS. Podle judikatury SDEU však neplnění daňových povinností odběratelů nemůže být k tíži dodavatele. SDEU řešil situace, kdy se odběratelé dopouštěli podvodných jednání. Podle závěrů SDEU ani v případě podvodného jednání odběratelů nemůže správce daně doměřit daň dodavateli, pokud on o podvodném jednání nevěděl. K samotnému dokazování a překlápění důkazního břemene se Ústavní soud se zcela jednoznačně vyjádřil, že daňový subjekt může prokazovat pouze svá tvrzení a nikoliv tvrzení jiných osob. Předmětný právní spor je veden v situaci, kdy daňový subjekt dodával zboží osobě, která sama organizovala dopravu do JČS

Neprovedení výsledku M.D. (zástupce Paros a Ropy, ve vztahu k zdaňovacímu období leden březen a červen 2008), lze klást k tíži správce daně, resp. žalovaného, naproti tomu žalovaný žalobci se kladl za vinu, že svědek je nekontaktní. Žalobce v doplněném odvolání (2.3.2011) poskytl kontakt na svědka, přesto žalovaný šetření uzavřel se závěrem, že svědek je stále nekontaktní a nepokusil se o kontakt na žalobcem poskytnuté e-mailové adrese. Zástupce žalobce svědka na mailu kontaktoval dne 5.5.2011 a odpověď na mail dostal dne 12.5.2011, to znamená, že adresa byla aktivní.

K otázce dobré víry žalobce uvedl, že :podle judikatury má daňový subjekt nárok na osvobození od daně, svědčí-li mu dobrá víra. Informace slovenských daň orgánů o tom, že svědek je nekontaktní nemůže znamenat překlopení důkazního břemene a vyvrátit dobrou víru.

## **2. K porušení legitimního očekávání a rozpor s judikaturou.**

**(body 27.-29. žaloby)** V předchozích kontrolovaných obdobích 4. čtvrtletí 2006, 4.čtvrtletí 2007, a ledna 2008 prodej kolkovaných tabákových výrobků odběratelům v JČS nebyl správcem daně zpochybněn a argumentace žalovaného uvedená v nyní napadených rozhodnutích, že tabákové výrobky opatřené kolkovými známkami ČR nelze prodávat mimo ČR, se objevuje až nyní. Žalobce má za to, že v předchozích vytýkacích řízeních byl tak postup žalobce žalovaným aprobován a žalobce byl tak v legitimním očekávání, že jeho postup byl správný.

**((body 30.-33. žaloby)** Žalobce namítal, že rozhodnutí Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 14/2010-195 – ve věci Makro, na které žalovaný odkazoval, není pro daný případ použitelné, neboť se jedná o odlišný skutkový stav; bylo tady prokázáno, že Makro zboží odběratelům nedodalo.

**((body 34.-37. žaloby)** Žalovaný zaměňuje pravidla pro dokazování s pravidly pro odstraňování pochybností. Ve věci, kterou rozhodoval Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) ve věci čj. 7 Afs 50/2010-60 (Auto Racek) soud uvedl, že správní orgán nemůže v případě zjištěných rozporů mezi jednotlivými důkazními prostředky jeden z nich vyloučit a druhý ponechat. Žalovaný v nyní projednávaném případě, dle žalobce, postupoval v rozporu se závěry uvedenými v tomto rozhodnutí a použil argumentaci dřívějšího daňového řádu § 31 odst. 9, když uvedl, že předmětný důkaz „neosvědčil jako důkaz“.

**((body 38.-39. žaloby)** Žalobce splnil všechny podmínky uváděné v případě rozhodnutí Soudního dvora evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 27.9.2007, C 109/04 (případ Teleos). Argumentace žalovaného, že odkaz žalobce na případ Teleos (nelze daň

doměřovat dodavateli, když odběratel se dopouští podvodu), je nepřipadný, s ohledem na to, že se jedná o unijní transakci, je nepřijatelná.

**((body 40.- 41. žaloby)** Problematika dodání zboží do JČS byla řešena v rozhodnutí SDEU ze dne 16.12.2010 ve věci C- 430/09 Euro Tyre Holding BV, u žalobce by dle závěrů vyslovených v tomto rozhodnutí mělo být zachováno právo na osvobození od daně, protože odběratel poskytl žalobci své daňové číslo JČS, správce daně požaduje po žalobci daň na základě informace, že odběratel si v členském státě neplní svoje daňové povinnosti.

### **3. K porušení pravidla pro určení místa plnění v případě prodeje předplacených telef. karet (body 42. - 46. žaloby).**

Žalobce má za to, že dodání předplacených tel. karet není dodání zboží, ale poskytnutí služby. Chybný je závěr žalovaného, že službou se stává až aktivací karty (žalobce odkazuje na rozhodnutí SDEU ze dne 29.7.2010, C- 40/09 Astra Zeneca, týkající se poukázek na zboží). Žalobce v této námitce uvedl: „Žalovaný nezákonně interpretuje, že pokud žalobce vykázal dodání předplacených tel. karet v souhrnném hlášení a následně toto vykázání neopravil, nemůže se jednat o poskytnutí služeb.“

### **4. Porušení pravidla pro opakovanou kontrolu (body 47. - 50. žaloby).**

V odvolání žalobce upozornil, že u kontroly ze zdaňovací období leden 2008 se jedná o opakovanou kontrolu. Správce daně sepsal o kontrole zprávu o vytýkacím řízení, která byla projednána dne 23.4.2008. Zpráva vyjmenovává prověřované doklady. Správce konstatoval v závěru Zprávy, že kontrolou předložených dokladů „nebyly shledány žádné rozdíly“. Argumentace žalovaného, že v době vytýkacího řízení mu nebyly známy zjištění, které vyplynuly z mezinárodní výměny informací, nemohou zdůvodnit opakovanou kontrolu, je to možné jen tehdy pokud bez zavinění správce daně vyšly najevo nové informace, což v případě mezinárodní výměny informací, která probíhá průběžně nelze přijmout, v té souvislosti odkázal na rozhodnutí NSS ze dne 18.11.2011, 5 Afs 8/2010-138, v němž se uvádí: „*Nikoliv tak vytýkací řízení jako celek, ale prověřování a rozhodnutí ohledně konkrétní daňové relevantní skutečnosti vytvořilo překážku věci pravomocně rozhodnuté*“).

### **5. K porušení pravidla pro zahájení vytýkacího řízení (body 51. - 53. žaloby).**

Žalobce poukazoval v odvolacím řízení na skutečnost, že výzva ze dne 8.7.2008, čj. 108298/08/012914/7946, (zdaňovací období červen 2008) neobsahuje sdělení pochybností správce daně požadované v ust. § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků dále jen „d. ř.“ (nově ust. § 89 d.ř.) pro zahájení vytýkacího řízení, což žalovaný v odůvodnění přiznal s tím, že tyto vady nemohou mít vliv na zákonnost, a že je v odvolacím řízení zhojil.

**Návrh na předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru EU (body 54. - 55. žaloby).** Žalobce s ohledem na to, že SDEU neřešil problematiku předplacených telefonních karet, v otázce, zdali se jedná o dodání zboží nebo poskytnutí služby, navrhoval předložit danou otázku jako předběžnou k posouzení SDEU. Žalobce se domnívá, že by se na řešení této otázky mělo uplatnit stejné pravidlo jako v případě rozhodnutí SDEU ze dne 29.7.2010, C- 40/09 Astra Zeneca, to znamená, že na předplacené telefonní karty by se mělo aplikovat stejné pravidlo, jako na poukázky dodávané zaměstnancům a posuzovat je jako poskytnutí služby, v případě, že soud dojde k opačnému závěru, navrhuje žalobce aby předmětnou otázku předložil jako předběžnou otázku k posouzení Soudnímu dvoru EU.

V závěru žalobce navrhl, aby žalobou napadená rozhodnutí soud zrušil.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl:

K porušení zásady o hodnocení důkazů a zákazu přenášení důkazního břemene žalovaný uvedl, že žalobce nesl důkazní břemeno za účelem prokázání tvrzení uvedených v přiznáních k dani z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací a měl prokázat, že

oprávněně uplatnil osvobození od daně při dodání zboží JČS. Žalobce měl mimo jiné prokázat, že ve smyslu ustanovení § 64 odst. 1 a § 13 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, bylo zboží deklarované fakturami, vystavenými pro odběratele v žalobě vyjmenované, skutečně přepraveno nebo odesláno z tuzemska do JČS, v daném případě na Slovensko. Tuto skutečnost odvolatel prokazoval písemnými prohlášeními daňového subjektu ve smyslu § 64 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobcem předložená prohlášení byla zpochybněna skutečnostmi, získanými ve spolupráci se slovenskou daňovou správou, když na základě mezinárodní výměny informací existovaly pochybnosti o faktické přepravě tohoto zboží a odvolatel nepředložil žádné další důkazní prostředky, z nichž by jednoznačně a nevyvratitelně vyplývalo, že zboží bylo na území Slovenské republiky odběratelem skutečně přepraveno.

K námitce týkající se odkazu žalobcem na rozsudek č.j. 7 Afs 5012010-60 žalovaný uvedl, že zde se NSS zabýval situací, kdy existovaly dva důkazy (znalecké posudky) s rovnocennou důkazní hodnotou a správní orgán jeden z nich upřednostnil. K tomu NSS vyslovil, že správci daně nepřísluší, aby bez dalších procesních kroků určil, který důkaz je více správný a který nesprávný a bez dalšího uvážil, který z nich použije. V případě žalobou napadených rozhodnutí však byla situace jiná. Žalobce jako důkaz o přepravě zboží do JČS předložil dle § 64 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty, prohlášení pořizovatelů. Další důkazy pak žalobce předložil a navrhl na podkladě výzev správce daně a žalovaného. Žalovaný i správce daně se všemi důkazy, jejichž výčet je uveden v žalobou napadených rozhodnutích, podrobně zabývali, všechny důkazy hodnotili v souladu s ustanovením § 2 odst. 3 d.ř. Žádný z důkazů nebyl žalovaným ani správcem daně upřednostněn.

Ohledně neprovedení výsledku p. D. žalovaný uvedl, že ze z průběhu správního řízení popsání v rozhodnutí je žalovaný má zato, že s přihlédnutím k uvedeným okolnostem, když žalobce nejdříve odmítá sdělit správci daně jiné kontaktní údaje, než je adresa p. D. ve Slovenské republice a následně sdělí adresu, která neexistuje a telefonní číslo, které není funkční, nelze nepoužití sdělené e-mailové adresy žalovaným, hodnotit tak, že si vybírá, jak bude zjišťovat dosažitelnost p. D. a že v důsledku toho je postup žalovaného nepředvídatelný. Vzhledem k uvedeným skutečnostem nelze klást k tíži žalovaného ani správce daně, že nebyla provedena svědecká výpověď p. D. Pan D. je osobou nekontaktní a dle zjištění Daňového úřadu Hlohovec nemá trvalé bydliště.

K otázce dobré víry žalovaný uvedl, že se žalobce za situace, kdy neunesl důkazní břemeno ohledně splnění podmínek osvobození při dodání zboží na Slovensko, dovolává dobré víry neodůvodněně. Jak je výše uvedeno, žalobce prokazoval přepravu zboží do JČS prohlášeními jeho odběratelů. Bylo jeho povinností, aby prokázal, že tvrzení v nich deklarovaná jsou podpořena skutečným stavem, faktickou realizací přepravy zboží na Slovensko.

K žalobnímu bodu týkajícímu se porušení legitimního očekávání a rozporu s judikaturou žalovaný uvedl, že žalovaný a rovněž správce daně (ve zprávě o daňové kontrole) poukázali na skutečnost, že tabákové výrobky opatřené kolkovými známkami ČR není možné bez dalšího realizovat na území JČS, což mělo charakter podpůrné argumentace. V této souvislosti žalovaný zdůrazňuje, že důvodem ke stanovení dodatečné a v případě měsíce června 2008 odlišné daňové povinnosti, nebyl sortiment obchodovaného zboží, ale skutečnost, že žalobce neprokázal přepravu tohoto zboží na území JČS a v důsledku toho oprávněnost uplatněného osvobození od daně. Proto žalovaný nespatřuje žádný důvod k tomu, aby bylo správci daně žalobcem vyčítáno, že při vytykácích řízeních ke zdaňovacím obdobím 4.čtvrtletí 2007 a leden 2008 neoznačil obchod s tabákovými výrobky jako nemožný nebo v rozporu s právem ČR. S odkazem na uvedené žalovaný konstatuje, že legitimita očekávání žalobce, že obdobné obchody s tabákovými výrobky nebudou v následujících obdobích zpochybňovány, nebyla narušena, neboť zpochybňován není samotný obchod s těmito

výrobky, ale uplatněné osvobození od daně. K rozhodnutí NSS č.j. 7 Afs 50/2010-60 žalovaný uvedl, že situace řešená NSS v případě žalobou napadených rozhodnutí nenastala, žalobcem předložená prohlášení byla zpochybněna a proto mu bylo uloženo, aby předložil další důkazní prostředky, které by tvrzení o přepravě zboží do JČS, uvedená v prohlášeních, relevantním způsobem prokázaly. Takové důkazní prostředky však žalobce nepředložil. V rozhodnutí SDEU C-409/04 (ve věci Teleos) byly okolnosti případu posuzované SDEU jiné, než v případě žalobou napadených rozhodnutí. SDEU se nevyslovil k případu, kdy dodavatel prokazoval přepravu zboží pouze na podkladě prohlášení jeho odběratele, ale k případu kdy existovaly konkrétní doklady o přepravě, které bez zavinění dodavatele obsahovaly nepravdivé údaje. Proto je žalovaný přesvědčen, že odkaz na uvedený rozsudek není příležitý. SDEU se v rozhodnutí SDES C-430/09 (Euro Tyre Holding BV) nevyslovil, na rozdíl od tvrzení žalobce, k tomu, zda ověření registrace kupujícího a předložení prohlášení o přepravě jsou dostačujícím důkazem k průkazu oprávněného uplatnění osvobození od daně, ale přenechal tuto otázku k posouzení předkládajícímu soudu. Naopak SDEU v dotčeném rozsudku odkázal na judikaturu Soudního dvora, ze které vyplývá, že osvobození lze uplatnit, pokud dodavatel prokáže, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno do JČS a fyzicky opustilo území členského státu dodání. Tuto skutečnost však žalobce, jak je shora uvedeno, neprokázal.

K námitce žalobce, že dodání předplacených telefonních karet není dodání zboží, ale poskytnutí služby, žalovaný konstatuje, že v žalobcem odkazovaném rozsudku se SDEU zabývá jinou situací a proto není tento rozsudek ve vztahu k tvrzení žalobce, že dodání telefonních karet není dodáním zboží, ale poskytnutím služby, příležitý. Správce daně ani žalovaný neporušili pravidla pro určení místa plnění v případě prodeje předplacených telefonních karet, když po žalobci požadovali, aby prokázal splnění podmínek pro osvobození od daně a v této souvislosti přepravu telefonních karet na území JČS.

S námitkou, že ve vztahu ke zdaňovacímu období leden 2008 byla porušena pravidla pro provádění opakované kontroly stanovená § 85 odst. 5 daňového řádu, neboť správce provedl za zmíněné zdaňovací období vytykáací řízení, se žalovaný podrobně zabýval a proto na své vyjádření, uvedené na straně 37 rozhodnutí o odvolání ve vztahu ke zdaňovacímu období leden 2008, odkázal.

Žalobce ve vztahu ke zdaňovacímu období červen 2008 namítal, že byla porušena pravidla stanovená § 43 zákona o správě daní, neboť výzva č.j. 108298/08/012914/7946, kterou mělo být zahájeno vytykáací řízení, neobsahuje pochybnosti požadované pro zahájení vytykáacího řízení, a proto nesplňuje požadavky stanovené zákonem. Žalovaný k tomu uvedl, že stejné námitky uplatnil žalobce již v odvolání a doplnění odvolání a žalovaný se jimi v bodech 3 (str. 21 - 22) a 12 (str. 27) žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání ve vztahu ke zdaňovacímu období červen 2008 zabýval a na své vyjádření odkázal.

Pokud se týká návrhu žalobce, aby soud postupoval podle čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie a předložil Soudnímu dvoru EU žalobcem vyjmenované otázky, žalovaný uvádí, že posouzení tohoto návrhu žalobce ponechává zcela na zvážení soudu.

V rámci jednání nařízeného ve věci účastníci setrvali na svých stanoviscích vyjádřených v písemných podáních. Zástupce žalobce navíc poukázal, že došlo k vydání nového rozhodnutí k výkladu otázky zařazení telefonních kupónů. Evropský soudní dvůr v rozsudku C -520 ze dne 3.5.2012 uvedl, že jde o poskytnutí služby. Ohledně nevyslechnutí pana D., poukazuje zástupce žalobce nato, že tuto osobu nenavrhoval jako svědka slyšet žalobce v

tomto řízení, ale k tomuto přistoupil sám žalovaný. V tomto směru proto odkázal na skutečnosti uvedené v žalobě, dokonce poukazuje na to, že jednu dobu pan D. byl přítomen v ČR a správce daně byl osloven stran toho, zda jej nechce vyslechnout. Správce daně však takto postupovat odmítl, místo toho použil určité formální překážky, proč takto postupovat nelze, namísto toho, aby dbal řádného zjištění stavu věci, respektive materiální pravdy. Pokud jde o otázku, jak měl jít správce daně po odběratelích jako plátech daní v jiném členském státě, není tohle věcí žalobce řešit, ale je věcí státu, aby si upravil, jakým způsobem bude postupovat v takových případech. Stát přenesl na plátce daně určité povinnosti, nicméně plnění těchto povinností jim následně stěžuje. Zástupce žalovaného poukázal nato, že ani v rozhodné době, tak jak je zde nyní tvrzeno, nebyli odběratelé žalobce kontaktní ve vztahu ke svému správci daně, ač byli k dani na Slovensku registrováni. Pokud pak žalobce poukazuje nato, že snad by měl prokazovat skutečnost, že jeho odběratelé podali přiznání k dani na Slovensku, překrucuje tím tvrzení žalovaného, neboť žalovaný toto nikdy neřekl. Žalovaný pouze poukázal nato, že v případech, kdy odběratelé žalobce nepřiznávají daň, a dodání zboží na Slovensko je rovněž sporné, vznikají právě pochybnosti o tom, zda došlo k deklarovanému dodání zboží dle dokladů žalobce.

Městský soud v Praze rozhoduje ve věci podruhé poté, co jeho předchozí rozhodnutí ve věci (rozsudek ze dne 16.10.2012, čj. 10 Af 54/2011-161), bylo Nejvyšším správním soudem rozsudkem ze dne 23.8.2013, čj. 5 Afs 83/2012-46, zrušeno. V novém rozhodování ve věci Městský soud v Praze přezkoumal napadené správní rozhodnutí v mezích žalobních bodů (ust. § 75 odst. 2 s.ř.s.), vycházejí přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního úřadu (ust. § 75 odst. 1 s.ř.s.), a vázán právním názorem vysloveném v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, ze dne 23.8.2013, čj. 5 Afs 83/2012-46 dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Městský soud v Praze rozhodoval ve věci bez ústního jednání podle § 76 odst.1 s.ř.s., neboť rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno pro vady řízení.

Nejvyššího správního soudu v zrušovacím rozsudku uvedl, že „V novém rozhodnutí městský soud nejprve musí vyřešit otázku právního posouzení povahy telefonních karet, a to v kontextu s relevantní výše uvedenou judikaturou SDEU, kterou uplatnil stěžovatel (věc C - 520/10); dospěje-li k závěru, že uvedená judikatura se na věc stěžovatele nevztahuje, odůvodní, na základě jakých právních úvah k tomuto závěru dospěl. Posouzení této otázky je potom určující pro další postup ve věci zkoumání podmínek pro určení místa poskytnutí plnění; resp. osvobození od daně; poté je městský soud povinen posoudit naplnění či nenaplnění podmínek dobré víry stěžovatele v intencích judikatury SDEU a v kontextu všech zjištěných (či dosud nezjištěných) skutečností rozhodnout, zda rozhodnutí žalovaného z hlediska jeho zákonnosti ob stojí.“

V projednávané věci je sporným mezi účastníky, zda žalobce prokázal naplnění podmínek pro uplatnění osvobození od daně dle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty u dodání zboží do jiného členského státu ve smyslu § 13 odst. 2 zákona. Správce daně a žalovaný však nepovažovali žalobcem navržené důkazní prostředky za důkaz, že zboží, které fakturoval osobám registrovaným k dani v jiném členském státě, bylo odesláno nebo přepraveno z tuzemska žalobcem nebo těmito osobami nebo zmocněnou třetí osobou a že tak byly naplněny podmínky pro uplatnění osvobození od daně s nárokem na odpočet daně dle ustanovení § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalovaný v rozhodnutí dospěl k závěru, že žalobce ve smyslu ustanovení § 16 odst. 2 písm. e) a § 31 odst. 9 d.ř. své důkazní

břemeno neunesl a uplatnil osvobození od daně v rozporu s výše uvedeným ustanovením zákona.

**Otázka právního posouzení povahy telefonních karet** byla předmětem žalobních bodů 2 a částečně 1 (konstatovaných v úvodu tohoto rozsudku), přičemž žalobce odkázal na judikaturu SDEU (věc C -520/10).

Posouzením povahy telefonních karet se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24.3.2011, čj. 5 Afs 20/2010, jehož znění odcitoval Nejvyšší správní soud v zrušovacím rozhodnutí: „*Produkt, o který se jedná a který si koneční spotřebitelé kupují, není samotný dobíjecí kupón, ale veřejně dostupné telekomunikační služby stěžovatele. Dobíjecí kupóny služby Oskarta nebyly samostatným produktem, nemohly tedy existovat bez služeb poskytovaných stěžovatelem. Představují pouze prostředek platby za služby, které samy tvoří produkt relevantního trhu. Mají pouze jedno smysluplné využití, a tím je navýšení volacího kreditu. Poptávka po dobíjecích kupónech není fakticky poptávka po „dobíjecích kupónech“, ale poptávka po službách stěžovatele, které je možné po dobití pomocí kupónu využívat. V případě předplacených kuponů se nejedná o obchodovatelnou či konzumovatelnou komoditu či službu, ale o způsob, jakým zákazníci platí za služby operátorovi, s nímž jsou ve smluvním vztahu o poskytování služeb elektronických komunikací. Je třeba vycházet z faktu, že zákazník nekupuje dobíjecí kupón za žádným jiným účelem, než za účelem volání, resp. využití určitého balíčku služeb svého operátora; stejně tak si přitom může zajistit přístup k této službě např. dobitím přes internet, bankomat, apod. To, zda je konkrétní produkt samostatně obchodovatelným zbožím, nebo určitou službou, je nutno posoudit především z hlediska ekonomického, tj. z hlediska účelu jeho využití. Samotný kupón a poskytovaná služba jsou neoddělitelně spojeny a objektivně tvoří jeden celek a jejich umělé oddělení není možné. Dobíjecí kupón je v podstatě pouze určitým hmotným projevem služby (nosičem služby poskytované mobilním operátorem). Je zcela nespochybnitelné, že zákazníci, tj. koncoví spotřebitelé z žádného jiného důvodu dobíjecí kupóny nekupují, než právě a jen k tomu účelu, aby mohli využít určité telekomunikační služby; k žádnému jinému účelu kupóny ani nejsou využitelné. Kupujícímu zcela jistě nebrání, aby zakoupený dobíjecí kupón dále smluvně převáděl, neboť samotný kupón může být objektem vlastnického práva a jiných soukromoprávních vztahů, jak konstatuje krajský soud, ale to nic nemění na tom, že kupón, ať již jej využije kdokoli, nemůže být použit pro žádný jiný účel, než právě a pouze jen pro využití služeb (balíčku služeb) konkrétního mobilního operátora. Zákazník zde nemá žádnou jinou volbu využití. Z hlediska spotřebitele, tj. koncového zákazníka se jedná o předplacenou službu. Distributoři v tomto případě neprodávali „vlastní produkt“, se kterým by na trhu mohli soutěžit (takové soutěži brání ustanovení telekomunikačního zákona – viz níže), ale z hlediska ekonomického se jednalo o poskytování služby mobilnímu operátorovi, za což distributorům náležela provize. Dobíjecí kupon nemá hodnotu peněz, které by mohl konečný spotřebitel zkonzumovat jiným způsobem, má zcela jednoznačně určené využití a zákazník nemá žádnou jinou volbu. Nelze proto souhlasit se závěrem žalovaného, na němž setrval i krajský soud, že se jedná o zcela samostatné zboží (oddělitelné od poskytované služby), ohledně něhož existuje samostatná nabídka a poptávka. Distributoři prostřednictvím kuponů pouze distribuovali službu mobilního operátora, nikoli prodávali vlastní zboží – dobíjecí kupóny.“*

V zrušovacím rozhodnutí Nejvyšší správní soud uvedl, že z citovaného textu rozhodnutí vyplývá, že telefonní karty nejsou zbožím, neboť „jejich distribuce je považována distribuci služby.“ Městský soud na základě takto učiněného závěru konstatuje, že v nyní projednávaném případě se jedná o skutkové obdobný případ a povahu předplacených telefonních karet pro účely zdanění je nutno posoudit dle závěrů učiněných v citovaném rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, jehož aplikovatelnost na daný případ Nejvyšší



správní soud v zrušovacím rozhodnutí potvrdil, jako službu. V důsledku tohoto posouzení nutno konstatovat, že správní orgány při posouzení povahu telefonních karet jakožto zboží postupovali nezákonně. Přestože žalobce v daňovém přiznání vykázal předmětnou obchodní transakci rovněž jako dodání zboží, není takový údaj uvedený v daňovém přiznání pro daňové řízení směrodatný, jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí v této věci : „Cílem správy daní je daň správně zjistit a stanovit (v rovině nalézací) a zabezpečit její úhradu (v rovině platební). Jakkoli lze polemizovat s tímto vymezením v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, dle kterého cílem správy daní bylo *stanovit a vybrat daň tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy* (§ 2 odst. 2 cit. zákona), procesní předpis, dle kterého již postupoval žalovaný, tzn. zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, upřednostňuje hledisko správnosti, nikoli hledisko fiskální (ust. § 1 odst. 2 cit. zákona). Dochází k výraznému posunu, co se týče odpovědnosti správce daně za zjištěný skutkový stav. Zatímco dříve správce daně dbal především na to, aby stát nebyl krácen na svých příjmech, nyní musí dbát především toho, aby daň byla stanovena po právu, tj. ve správné výši. Musí tak přihlížet ke všem skutečnostem, které jsou pro správné stanovení daně rozhodné, a to ať jsou ve prospěch či v neprospěch daňového subjektu. Cíl správy daně, tak jak byl zakotven v daňovém řádu, však zcela jistě neznamena, že by byl správce daně a priori povinen vyhledávat za daňový subjekt skutečnosti, které by mohly být v jeho prospěch; pokud je však ve své dispozici má, musí se jimi zabývat. Nad rámec uvedeného je nutno však konstatovat, že jakkoli byl cíl správy daně vymezen v zákoně o správě daní a poplatků především s ohledem na státní fiskál, judikatura Ústavního soudu i správních soudů požadavek na správnost stanovené daně jednoznačně upřednostňovala. Lze v této souvislosti odkázat např. na nález Ústavního soudu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07, v němž se uvádí: „*Při realizaci práva státu na výběr daní je nutno respektovat práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu, tedy i právo na objektivně provedené dokazování vedoucí k řádně zjištěnému skutkovému stavu. Pokud nebyl v souvislosti se stanovením daňové povinnosti stěžovatele dodržen ze strany správních orgánů zákonný postup, jehož nedostatky nebyly soudy, které se ztotožnily s právními závěry finančních orgánů, napraveny, přičemž se jednalo o závažné porušení zásad daňového řízení, došlo k porušení principu spravedlivého procesu.*“ Obdobně v nálezu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04 Ústavní soud uvedl: „*Při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené*“.

#### **ad 1. Porušení zásady hodnocení důkazů a zákazu přenášení důkazního břemene.**

Podle § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro příslušné zdaňovací období, 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 § 64 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty, 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.

Aby plátcem mohl osvobodit od daně zboží dodané do jiného členského státu, musí být splněny tři základní podmínky:

- zboží musí být dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě,
- zboží musí být odesláno či přepraveno do jiného členského státu

- a doprava musí být zajištěna plátcem nebo pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou.

**Výklad a aplikaci ust. § 64 odst. 5 ZDPH** na daný případ provedl Nejvyšší správní soud v zrušovacím rozhodnutí, když uvedl:

„Ustanovení § 64 odst. 5 ZDPH umožňuje plátcovi prokázat, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu písemným prohlášením pořizovatele. Z textu zákona je zřejmé, že v případě dodání zboží osvobozeného od DPH je potvrzení, které je po zákazníkovi vyžadováno, důkazním prostředkem o již uskutečněném plnění, tj. že přeprava byla uskutečněna (nikoli, že bude uskutečněna).“

Otázkou důkazní síly prohlášení pořizovatele zboží se SDEU zabýval mimo jiné právě ve věci Teleos; v bodě 50 rozsudku se např. uvádí: *„Bylo by v rozporu se zásadou právní jistoty, pokud by členský stát, který stanovil podmínky pro uplatnění osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně tím, že zejména stanovil seznam dokumentů, jež je třeba předložit příslušným orgánům, a který nejprve přijal dokumenty předložené dodavatelem jako důkazy nároku na osvobození od daně, mohl později uložit tomuto dodavateli povinnost zaplatit DPH související s tímto dodáním, jestliže vyjde najevo, že z důvodu podvodu, kterého se dopustil pořizovatel a dodavatel o něm nevěděl ani nemohl vědět, dotyčné zboží ve skutečnosti neopustilo území členského státu dodání.“*

Otázkou dobré víry se ostatně zabýval např. rovněž rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 35/2007 – 111, ze dne 10. 4. 2008, v němž se uvádí: *„Krajský soud zcela správně konstatoval, že žalobce předložil v daňovém řízení veškeré doklady, které bylo možné reálně požadovat a které svědčí o přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného plátce. Za těchto okolností bylo tedy na finančních orgánech, pokud přetrvávaly jejich pochybnosti o nároku žalobce na odpočet daně, zaměřit se na subjektivní stránku jednání žalobce, tedy musely by prokázat vědomost žalobce o tom, že v celém řetězci obchodů se zlatem, které předcházely dodání zlata žalobci, docházelo či mohlo docházet k podvodnému jednání. Jak v návaznosti na citovanou judikaturu ESD konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007 - 147, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), nárok na nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty lze úspěšně zpochybnit v případech, kdy s přihlédnutím k objektivním skutečnostem bude prokázáno, že se dodání uskutečnilo pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Takové osobě povinné k dani by pak přiznání nároku na odpočet odmítnuto bylo. Pro podnikatele to znamená věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů. K tomu lze dodat, že jedním z hledisek pro posouzení subjektivní stránky jednání daňového subjektu mohou být i skutečnosti, které by pouze samy o sobě k závěru nepříznivému pro daňový subjekt nepostačovaly – tedy např. skutečnost, že v minulosti již byl daňový subjekt seznámen s tím, že se stal (být tehdy třeba naprosto bez jakéhokoliv zavinění) článkem v podvodném řetězci k dani z přidané hodnoty. Vzhledem ke zvýšenému riziku těchto podvodů právě v oblasti obchodování se zlatem bude možné klást na subjekty se zlatem obchodující vyšší nároky stran posouzení otázky, zda věděly nebo mohly vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. Toto posouzení bude vždy věcí individuálního posouzení správce daně, který musí v každém případě prokázat okolnosti nasvědčující tomu, že se jedná o takový případ. Obecně lze říci, že vyšší nároky bude možno*

*klást na subjekty na trhu zavedené a s touto v České republice objektivně existující problematikou podvodů na dani z přidané hodnoty prokazatelně seznámené.“*

U textu ustanovení § 64 odst. 5 ZDPH, vyplývá oprávněný požadavek, že má-li být prohlášení vydané dle § 64 odst. 5 ZDPH osvědčeno jako relevantní důkaz, nemohou být dány takové pochybnosti, které ho činí zcela nevěrohodným (např. osoba, která jej měla vydat neexistuje, obchod byl pouze fiktivní, nemohl reálně nastat, resp. se vůbec neuskutečnil, apod.

Nejvyšší správní soud posoudil v zrušovacím rozhodnutí hodnotu důkazů předložených žalobcem k doložení dobré víry, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu takto (cit. čl. 53 rozhodnutí NSS): *„v nyní projednávané věci stěžovatel deklaroval prodej zboží osvobozeného od daně z přidané hodnoty ve smyslu § 64 odst. 1 zákona o DPH ve prospěch odběratelů, registrovaným k dani v jiném členském státě. Ti deklarovali jeho dodání do jiného členského státu (Slovensko) v písemných prohlášeních notářsky ověřených; vedle těchto dokladů stěžovatel předložil mimo jiné další doklady, např. prohlášení uskutečněné odběratelem prostřednictvím notářských zápisů o tom, že od stěžovatele zboží nakoupil, zboží si objednal telefonicky nebo osobně, odebrané zboží řádně zaplatil, po převzetí zboží na své náklady dopravil na Slovensko do místa svého podnikání (s uvedením místa skladu – pozn. NSS), po dodání zboží vystavil pro odběratele potvrzení o dodání zboží; tyto zápisy obsahovaly rovněž seznam faktur s uvedením data a výši fakturované částky. Dále předložil hlášení Intrastat, obchodní smlouvy, doklady z banky, registraci k DPH, výpis z obchodního rejstříku, kopie osobních dokladů osob, s nimiž jednal, s veškerými identifikačními údaji, výpisy společnosti registrace, příjmové a výdajové doklady, kupujícím potvrzené faktury a dodací listy. V případě stěžovatele odběratelé nepopřeli dodávku, stěžovatel rovněž měl k dispozici sdělení Policie ČR o tom, že nedochází k podvodnému jednání. Rovněž tak v době obchodování byli odběratelé kontaktní osoby. Již jen tyto okolnosti činí z případu stěžovatele zcela jiný případ, než tomu bylo ve věci „Makro“.“*

Důkazní břemeno ohledně splnění podmínek osvobození dle § 64 ZDPH u dodání zboží do jiného členského státu, které žalobce vykázal v daňovém přiznání, stíhá primárně žalobce.

Pokud jde o rozložení důkazního břemene, k této otázce se vyjádřil Nejvyšší správní soud opakovaně, např. v rozsudku č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, ze dne 28. 5. 2005, konstatoval: *„Nelze po daňovém subjektu požadovat, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu a jež nemůže, ať již z důvodů zákonných překážek, anebo z důvodu faktického stavu věcí, zjistit a ověřit, pokud prokázal obsahem svých povinných evidencí jakož i záznamem faktické realizace služby, že zdanitelné plnění spočívající v poskytnutí služby samo o sobě bylo dodáno a že bylo i zapláceno.“* Rovněž např. z rozsudků č. j. 5 Afs 131/2004 – 45, ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 58/2006 - 41, ze dne 7. 2. 2007 vyplývá, že důkazní břemeno nelze pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokazování všech, resp. jakýchkoli skutečností, tedy i těch, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný subjekt, resp. že nelze požadovat, aby daňový subjekt prokazoval, co nemůže ovlivnit. Obdobně lze odkázat rovněž na rozsudek č. j. 1 Afs 75/2011 - 62, ze dne 18. 1. 2012, v němž se mimo jiné uvádí: *„Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků]. „Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. [...] Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.“*

Z uvedeného vyplývá, že důkazní břemeno nelze pojímat extenzivně a je nutno vymezit jeho rozměr.

Pokud tedy v daném případě žalobce v daňovém přiznání tvrdil, že uskutečnil intrakomunitární plnění, a z toho důvodu uplatnil osvobození od daně, bylo součástí jeho důkazního břemene nejen prokázat, že odběratel je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, ale rovněž, že zboží bylo do tohoto státu skutečně přepraveno, a v intencích judikatury SDEU, jakož i v intencích rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 14/2010 – 195, to znamená prokázat, že přijal veškerá opatření, která od něj mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu.

Nejvyšší správní soud v zrušovacím rozhodnutí dospěl k závěru, že:

*„V projednávané věci správce daně dovodil nevěrohodnost údajů uvedených v prohlášení, a z toho pramenící pochybnosti, zásadně z vyhodnocení informací, které získal v rámci mezinárodního dožádání od slovenské daňové správy. Je však nutno konstatovat, že tyto informace o tom, že 1) odběratel není v době dožádání kontaktní, 2) nepodal daňové přiznání, 3) slovenské daňová správa nemohla žádnými důkazy osvědčit, zda se zboží nachází na území Slovenska, sama o sobě nečiní nevěrohodným notářsky ověřené prohlášení, ale ani to, že k přepravě zboží na Slovensko došlo.*

*Nejvyšší správní soud považuje za vhodné odkázat na tomto místě na bod 72 rozsudku ve věci C-409/04, Teleos, z něhož se podává, že jako doplňující důkaz svědčící tomu, že zboží opustilo území členského státu dodání, může být skutečnost, že pořizovatel předložil daňovým orgánům v členském státě určení daňové přiznání ohledně porřízení zboží uvnitř Evropského společenství. Zároveň však zdůraznil, že toto daňové přiznání nepředstavuje určující důkaz pro to, aby dodání zboží uvnitř Evropského společenství bylo osvobozeno od DPH; tedy a contrario skutečnost, že odběratel nepodal daňové přiznání na Slovensku nemůže být ani určujícím důkazem o tom, že tam zboží skutečně přepraveno nebylo.*

*Nad rámec uvedeného Nejvyšší správní soud konstatuje, že pokud např. dále žalovaný poukazuje na rozpory v notářských zápisech a další okolnosti, které mají znevěrohodnit stěžovatelem předložený důkaz, je třeba uvést, že tvrzení žalovaného jsou zavádějící a nemají vždy oporu ve spise. Např. poukazuje-li žalovaný na rozpornost údajů v notářských zápisech stran dopravy zboží, je pravdou, že se liší, nicméně žalovaný přehlédl, že pokud deklaroval p. D. (jednatel odběratele) dopravu vlastním automobilem, činil tak v roce 2007, zatímco dopravu jinými vozidly deklaroval v notářském zápise stran obchodů v roce 2008, nicméně ze všech notářských zápisů, které jednatel odběratele pořídil zjevně na žádost stěžovatele (neboť se v nich uvádí, že jsou pořizovány pro FÚ Praha 4 pro účely daňového řízení) jsou zcela jednoznačné zásadní skutečnosti týkající se předmětu obchodování, způsobu obchodování, jakož i uskutečnění přepravy na Slovensko. Nemá oporu ve spise ani tvrzení o tom, že svědek p. D. projevil nechuť komunikovat se správcem daně, ze spisu naopak vyplynulo, že byl jmenovaný v ČR, byl navržen jeho výslech, na předvolání slovenské daňové správy zaslal daňovému orgánu jednak omluvu, ale také též své písemné vyjádření, není tedy pravdou, že je zcela nekontaktní a odmítá komunikovat. Dle názoru zdejšího soudu nelze nečinnost, resp. neochotu nebo neschopnost daňové správy dožádaného státu prověřit požadované informace, klást k tíži stěžovatele.“*

V této souvislosti v témže rozhodnutí Nejvyšší správní soud podotkl, že již např. z požadavku na notářský zápis vyplývá, že stěžovateli nelze vytýkat nedostatečnou míru obezřetnosti.

V rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, se mimo jiné též uvádí: „Stěžovatel se proto nemůže dovolávat principu ochrany dobré víry subjektů, formulovaného Soudním dvorem ve věci Optigen. Prokazování, zda stěžovatel věděl nebo měl vědět, že se svou obchodní aktivitou účastní daňového podvodu, není jistě jednoduché. Okolnosti však naznačují, že stěžovatel dobrou víru osvědčit nemůže. Neuplatní se proto základní ratio stěžovatelem citované judikatury Soudního dvora – totiž ochrana subjektivních

práv a legitimního očekávání daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu, a jednají s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly součástí takového podvodu.... Daňový subjekt, jehož tíží důkazní břemeno, musí své obchodní aktivity přizpůsobit konkrétním podmínkám tohoto rizika a při obchodování (zvláště se značným finančním rozsahem) využít příslušných institutů. Námitky, podle kterých není stěžovateli zřejmé, jaké jiné než listinné podklady by mohly být v dané souvislosti předloženy, se míjí svojí plausibilitou. Je totiž věcí daňového subjektu, jaké důkazní prostředky ve vztahu k prokázání tvrzené skutečnosti zvolí. Samotné přesné vymezení nástrojů, jimiž by bylo možno absolutně prokázat určité skutečnosti, není možné pro potřeby praxe definovat. Konkrétní vymezení či naopak přílišná obecnost by v konečném důsledku vyloučila nechtěně i případy, které by svou povahou měly spadat do určité kategorie. Nejvyšší správní soud připomíná, že dokazování v daňovém řízení je vázáno mj. zásadou volného hodnocení důkazů (§ 2 odst. 3 daňového řádu) a posouzení závažnosti jednotlivých důkazních prostředků je v pravomoci správce daně. Obecně může být 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..... Písemné prohlášení o přepravě zboží do jiného členského státu (§ 64 odst. 5 zákona o DPH) je tedy jistě relevantním důkazem, stěžovatel se však mylí, pokud jej považuje za důkaz jediný a absolutní. Takový výklad by prakticky znemožnil ověření skutečností, z nichž dané osvobození od daně z přidané hodnoty vychází. Stěžovatel navíc přijímal prohlášení o dodání zboží do jiného členského státu neopatrně a bez dalšího, resp. zcela formálně. Soudní dvůr dospěl ve zmíněných rozhodnutích výkladem příslušných ustanovení Šesté směrnice o dani z přidané hodnoty k závěru, že plátce daně má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění, které splňují požadavky uvedené směrnice, i když jiná transakce, předcházející či následující v řetězci obchodních vztahů, byla uskutečněna se záměrem zkrácení daňové povinnosti. To ovšem platí pouze za podmínky, že plátce daně o takovém záměru nevěděl a nemohl vědět. Tyto závěry jsou bezpochyby aplikovatelné i na podmínky osvobození od daně z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud poznamenává, že argumentace stěžovatele judikaturou Soudního dvora nezpochybňuje rozhodnutí žalovaného ani rozsudek městského soudu. Naopak uvedená rozhodnutí jsou v souladu s těmito právními názory. Závěry Soudního dvora jsou respektovány také Nejvyšším správním soudem, podle jehož judikatury nemohou být nárok na odpočet daně a uznání daňového výdaje dotčeny tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých daňový subjekt nevěděl nebo nemohl vědět. Každá transakce musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku ostatně výslovně vyšel z rozhodnutí Soudního dvora ve věci Optigen (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2007, č. j. 8 Afs 94/2006 - 83, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Stěžovateli lze přisvědčit, že není odpovědný za obchodní a ekonomickou činnost jiných subjektů, tj. za to, jak jeho odběratelé a případné další subjekty v řetězci se zbožím naložili (srov. např. rozsudek č. j. 5 Afs 129/2006 - 142 a rozsudek ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004 - 45, č. 599/2005 Sb. NSS). Skutkový stav nyní posuzované věci se však míjí s východisky výše uvedené judikatury. Správce daně neučinil závěr o neunesení důkazního břemene stěžovatelem pouze z následných transakcí jiných subjektů, na které již neměl stěžovatel vliv, ale přímo z jednání stěžovatele, který s ohledem na objektivní skutečnosti postupoval neopatrně a nezamezil tak možným daňovým únikům“ (dodatečně zvýrazněno).

Lze odkázat např. též na rozsudek zdejšího soudu ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 18/2010 - 227, ve kterém se mimo jiné uvádí: „Povinností správních orgánů z hlediska

*posouzení nároku na odpočet daně je posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce a i v případě, že k neodvedení daně na určitém článku řetězce dojde, neodmítnout nárok na odpočet tomu, kdo v dobré víře získá nějaké zboží, přičemž o podvodu neví a ani vědět nemohl. Při tomto posuzování mají být vzaty v úvahu vždy právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty.“* Jakkoli se v dané věci jednalo o odpočet daně, nikoli o plnění osvobozené, jsou závěry zcela aplikovatelné i na věc nyní projednávanou.

Vzhledem k tomu, že v rámci intrakomunitárního obchodu Evropské unie není přímo monitorován přechod zboží přes hranice mezi jednotlivými členskými státy, není možné vyloučit riziko daňových podvodů. Není tedy sporu o tom, že daňový subjekt, jehož tíží důkazní břemeno dle ust. § 92 odst. 3 daňového řádu a § 64 odst. 5 ZDPH tedy musí své obchodní aktivity přizpůsobit konkrétním podmínkám tohoto rizika a při obchodování si počínat maximálně obezřetně.

Zákon o dani z přidané hodnoty je nutno vykládat konformně se Šestou směrnicí Rady, to znamená, že je nutno přihlídnout rovněž k rozsudkům Soudního dvora EU, které se zabývají výkladem Šesté směrnice, resp. nové směrnice, která ji nahradila (Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů).

Městský soud nyní zabýval argumentací žalobce vztahující se k rozsudku ve věci *Teleos* a další (viz např. rozsudek SDEU ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, etc.) a v kontextu výše uvedené judikatury SDEU i výkladu § 65 odst. 5 ZDPH Nejvyššího správního soudu vyjádřeném ve zrušovacím rozsudku a dospěl k závěru, že unesení důkazního břemene žalobce bylo posouzeno správcem daně v rozporu s tímto ustanovením, neboť v daném případě bylo žalobcem prokázáno, že učinil „všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu“, a tím i prokázal dobrou víru, že obchodní transakce proběhne v souladu se zákonem.

SDEU v rozsudku ve věci C-409/04 *Teleos* uvedl, že osvobození dodání zboží uvnitř Evropského společenství od daně lze uplatnit pouze tehdy, jestliže právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele a dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a že v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy věc fyzicky opustila území členského státu dodání. Nestačí tudíž např. prokázat, že plátce dodal zboží svému odběrateli z jiného členského státu k odebrání a že odběratel byl povinen v souladu se sjednanými podmínkami zajistit přepravu daného zboží do jiného členského státu. Plátce musí prokázat, že zboží fyzicky opustilo území ČR. Z výše citovaného textu ust. § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty vyplývá, že splnění všech tří podmínek, a tím i existenci nároku na odpočet daně, je povinen prokázat plátce daně. Skutečnost, že zboží fyzicky opustilo území ČR, je možné dokládat různými způsoby ovlivněnými sjednanými dodacími podmínkami.

V nyní projednávané věci je dospěl soud k závěru, že zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě, a současně žalobce prokázal splnění druhé a třetí podmínky § 64 odst. 5 ZDPH, že zboží musí být odesláno či přepraveno do jiného členského státu a, že doprava byla zajištěna pořizovatelem.

Tento závěr vyplývá již ze zrušovacího rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, (výše citovaného).

V projednávaném případě však žalobce deklaroval prodej zboží osvobozeného od daně z přidané hodnoty ve smyslu § 64 odst. 1 zákona o DPH ve prospěch odběratelů, registrovaným k dani v jiném členském státě. Dodání do jiného členského státu (Slovensko)

deklarovali odběratelé prostřednictvím písemných prohlášení notářsky ověřených; Kromě těchto dokladů žalobce předložil další doklady, např. prohlášení uskutečněné odběratelem prostřednictvím notářských zápisů o tom, že od žalobce zboží nakoupil, zboží si objednal telefonicky nebo osobně, odebrané zboží řádně zaplatil, po převzetí zboží na své náklady dopravil na Slovensko do místa svého podnikání, a to s uvedením místa skladu. Žalobce po dodání zboží vystavil pro odběratele potvrzení o dodání zboží; tyto zápisy obsahovaly rovněž seznam faktur s uvedením data a výši fakturované částky. Dále žalobce předložil hlášení Intrastat, obchodní smlouvy, doklady z banky, registraci k DPH, výpis z obchodního rejstříku, kopie osobních dokladů osob, s nimiž jednal, s veškerými identifikačními údaji, výpisy společnosti registrace, příjmové a výdajové doklady, kupujícím potvrzené faktury a dodací listy. Odběratelé v případě žalobce nepopřeli dodávku, žalobce předložil správci daně také sdělení Policie ČR o tom, že nedochází k podvodnému jednání. V době obchodování byli odběratelé kontaktní osoby.

Uvedené důkazy prokazují naplnění všech tří podmínek, aby plátce mohl osvobodit od daně z přidané hodnoty zboží dodané do jiného členského státu. V projednávané věci nejsou dány takové pochybnosti, které předložené důkazy činí nevěrohodnými, což by pouze mohlo vést k závěru o neunesení důkazního břemene žalobcem. Závěr správce daně, který dovodil nevěrohodnost údajů uvedených v prohlášení Nejvyšší správní soud v zrušovacím rozhodnutí neshledal oprávněným, když uvedl, že z informací získaných od slovenské daňové správy nelze učinit závěr, že notářsky ověřené prohlášení jsou nevěrohodná, neboť tyto informace se nevztahovaly k skutečnostem v prohlášeních tvrzených. Tvrzení žalovaného o existující rozporech znevěrohodňujících notářsky ověřených Prohlášení, Nejvyšší správní soud považuje za zavádějící a nemající „vždy oporu ve spise. Např. poukazuje-li žalovaný na rozpornost údajů v notářských zápisech stran dopravy zboží, je pravdou, že se liší, nicméně žalovaný přehlédl, že pokud deklaroval p. D. (jednatel odběratele) dopravu vlastním automobilem, činil tak v roce 2007, zatímco dopravu jinými vozidly deklaroval v notářském zápise stran obchodů v roce 2008. Nejvyšší správní soud má za to, že ze všech notářských zápisů, které jednatel odběratele pořídil zjevně na žádost žalobce (neboť se v nich uvádí, že jsou pořizovány pro FÚ Praha 4 pro účely daňového řízení) jsou zcela jednoznačné zásadní skutečnosti týkající se předmětu obchodování, způsobu obchodování, jakož i uskutečnění přepravy na Slovensko. Nejvyšší správní soud konstatoval, že tvrzení o tom, že svědek p. D. projevil nechuť komunikovat se správcem daně, nemá oporu ve spise; ze spisu naopak vyplynulo, že jmenovaný pobýval v ČR, byl žalobcem navržen jeho výsledkem, a na předvolání slovenské daňové správy zaslal daňovému orgánu jednak omluvu, ale také též své písemné vyjádření, není tedy pravdou, že je zcela nekontaktní a odmítá komunikovat. Dle názoru Nejvyššího správního soudu nelze nečinnost, resp. neochotu nebo neschopnost daňové správy dožádaného státu prověřit požadované informace, klást k tíži žalobce.

### **ad 3 Porušení pravidla pro určení místa plnění.**

Nelze vycházet v daném případě ze skutečnosti, že žalobce danou transakci vykázal jako zboží, jelikož se v případě předplacených telefonních karet jedná o službu, jak vyplývá z výše citovaného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24.3.2011, čj. 5 Afs 20/2010. Z rozsudku SDEU ze dne 29.7.2010 Astra Zeneca, C- 40/90, vyplývá, že v nyní posuzovaném případě nutno službu předplacené karty považovat za poukázku na budoucí plnění. I když v daném případě byly prodávány dobíjecí kupony vydávané českým operátorem, šlo o kupony plně použitelné i pro zahraničí, tj. pro Slovensko, neboť slovenský zákazník může český dobíjecí kupon využívat pro telefonování na Slovensku i kdekoli jinde.

### **ad 4. Porušení pravidla pro opakovanou kontrolu**

V rámci této námítky žalobce uvedl, že u kontroly zdaňovací období leden 2008 se jedná o opakovanou kontrolu, což vyplývá, že Zprávy o kontrole ze dne 23.4.2008 vyjmenovává

prověřované doklady. Na podporu svého tvrzení poukazuje žalobce na rozhodnutí NSS č.j. 5 Afs 8/2010.

Obdobnou námitku, uplatnil žalobce již v bodu X. odstavcích 32) - 34) doplnění odvolání doručeného dne 2.3.2011 a žalovaný se touto námitkou podrobně zabýval Z odkazovaného rozhodnutí NSS vyplývá, že správní orgán prověřoval konkrétní přijaté zdanitelné plnění deklarované určitou fakturou a za tím účelem provedl výslech svědeckou výpovědí jednatele společnosti, která měla plnění uskutečnit. O takový případ se v projednávané věci nejedná, ze Zprávy o kontrole vyplývá, že správce daně fakticky pouze zaevidoval existenci Prohlášení odběratelů, obdobně je postupováno například v případě přijetí daňového přiznání k dani z příjmů, kdy správce daně zkontroluje, zda-li jsou k němu přiloženy přílohy a důkazy dokládající např. odečitatelné položky. Dle názoru soudu se nejednalo o prověřování daňového základu, (jako tomu bylo v případě rozhodnutí NSS), které by pouze mohlo vést k závěru, že se jedná o opakovanou daňovou kontrolu.

#### **ad 5. K porušení pravidla pro zahájení vytýkacího řízení**

Výzva ze dne 8.7.2008, č.j. 108298/08/012914/7946, neobsahuje pochybnosti požadované § 43 nově 89 d. ř. pro zahájení vytýkacího řízení., což žalovaný v odůvodnění přiznal s tím, že tyto vady nemohou mít vliv na zákonnost a, že je v odvolacím řízení zhojil. S námitkou shodného obsahu a uplatněnou žalobcem v odvolání se žalovaný vypořádal v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí ve vztahu k zdaňovacímu období červen 2008. Soud musí přisvědčit argumentaci žalovaného, že dle ust. § 50 odst. 3 zákona o správě daní, měl žalovaný v pozici odvolacího orgánu možnost vadu řízení, spočívající v nedostatečnosti odůvodnění výzvy č.j. 108298/08/012914/7946, odstranit, což ve výzvě č.j. 16151/10-1300-102716 využil, nepostupoval proto v rozporu se zákonem.

**ad 6. Návrh na předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru EU (body 54. - 55. žaloby).** Vzhledem k tomu, že věc otázka povahy byla Nejvyšším správním soudem vyřešena, nepovažoval zdejší soud za potřebné návrh na předběžnou otázku v této věci SDEU předkládat.

Nejvyšší správní soud v zrušujícím rozsudku konstatoval, že závěry správních orgánů ohledně vyhodnocení důkazů nemají oporu v spisovém materiálu, proto Městský soud v Praze soud, vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, žalobou napadená rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu pro vady řízení dle § 76 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož má účastník, který má ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V daném případě soud úspěšnému žalobci přiznal plnou náhradu těchto nákladů za původní řízení před městským soudem, za řízení kasační i nynější řízení, které tvoří zaplacené soudní poplatky 5.000,- Kč, dále odměna za právní zastoupení za osm úkonů právní služby (příprava a převzetí věci, podání žaloby, replika, duplika, nahlížení do spisu (č.l.134), podání (č.l. 139), účast při jednání a podání kasační stížnosti po 2.100,- Kč za jeden úkon dle § 7 ve spojení s § 9 odst. 3 písm. f) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), a k tomu osm režijních paušálů po 300,- Kč dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu, k tomu DPH, celkem tedy tyto náklady činí 28.232,- Kč.



**P o u ě 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, 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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](http://www.nssoud.cz).

V Praze dne 28. ledna 2014

**JUDr. Ing. Viera Horčicová, v.r.**  
**předsedkyně senátu**

Za správnost vyhotovení:  
Jana Jeklová