



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr.Hany Veberové a soudců Mgr.Marka Bedřicha a JUDr.Jitky Hroudové v právní věci žalobce **MAKRO Cash & Carry ČR, s.r.o.**, IČ 26450691, se sídlem v Praze 5, Jeremiášova 1249/7, zastoupeného JUDr.Jiřím Jarošem, Ph.D, advokátem se sídlem v Praze 4, Na Pankráci 11/449, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného správního úřadu ze dne 9.8.2007, č.j.: 12686/07-1300-100719,

t a k t o :

- I. **Žaloba se z a m í t á.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění

Žalobce se žalobou, doručenou k Městskému soudu v Praze dne 12.10.2007, domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí, jímž Finanční ředitelství pro hl.m. Prahu (dále též žalovaný správní úřad) zamítlo odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 5 (dále též správce daně), ze dne 20.6.2006, č.j. 263099/06/005512/7934, jímž byla žalobci vyměřena dodatečným platebním výměrem daňová povinnost na dani z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období září 2004 ve výši 2.357.594,-Kč. Žalobce napadl odvoláním uvedené rozhodnutí pro jeho nezákonnost, neboť v průběhu řízení u správce daně byla porušena procesní práva daňového subjektu, žalobou napadené rozhodnutí je nesprávné v důsledku nesprávného právního posouzení a v důsledku nedostatečného zjištění skutkového stavu z provedených důkazních prostředků, a je také žalobcem shledán rozpor závěrů správce daně v napadeném rozhodnutí s obsahem daňového spisu.

Žalobce v podané žalobě namítl, že v průběhu daňové kontroly ohledně daně z přidané hodnoty správce daně vyzval žalobce výzvou ze dne 8.11.2005 k prokázání skutečností, že ve výzvě uvedená zdanitelná plnění ve prospěch odběratelů Enterprise, s.r.o., Novpek, s.r.o., Rhino, s.r.o., TT Trans, s.r.o. a Versatil, s.r.o., byla skutečně dodáním zboží do jiného členského státu ve smyslu ustanovení § 13 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též zákon o DPH). Žalobce na uvedenou výzvu reagoval svým podáním ze dne 25.11.2005, jímž současně doložil písemným prohlášením pořizovatelů zboží skutečnost, že se jednalo o dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie (EU). Správce daně však bez dalšího nepřisvědčil tvrzení daňového subjektu a jím předloženým důkazům a vydal zprávu o kontrole, v níž uzavřel, že se nejednalo o dodání zboží do jiného členského státu a že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, když tuto skutečnost neprokázal, neboť správce daně zpochybnil předložená prohlášení pořizovatelů zboží.

Žalobce se ke zprávě o kontrole vyjádřil svými podáními ze dne 12.6.2006 a 7.7.2006, kdy argumentoval nesprávností závěrů správce daně, uvedených v předmetné zprávě o kontrole. Správce daně se však s těmito podáními a jejich obsahem nijak nevypořádal před vydáním rozhodnutí a před odesláním dodatečného platebního výměru. Tím bylo porušeno právo žalobce na projednání zprávy o kontrole, respektive se žalobcem zpráva o kontrole vůbec nebyla projednána způsobem, stanoveným v ustanovení § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Správce daně žalobci nesdělil své konečné stanovisko k vyjádření žalobce ke zprávě o kontrole. Toto porušení procesních práv daňového subjektu v daňovém řízení mohlo mít za následek nesprávné rozhodnutí, když daňový subjekt tak byl ochuzen o možnost navrhnout doplnění výsledků daňové kontroly a realizovat tak svá procesní práva.

Správce daně až ve sdělení ze dne 16.10.2006, o důvodu rozdílu mezi vyměřenou a přiznanou daní, shrnul podávanou informaci o tom, jakým způsobem došel k výsledku kontroly, do jediné věty, podle níž z dokladů, získaných od Policie ČR a od správce daně slovenských daňových subjektů, vyplývá závěr, že zboží do jiného členského státu dodáno nebylo. Žalobce k tomu namítá, že v daňovém spise není jediný dokument, který by jednoznačně opodstatňoval tento závěr, tedy že zboží nebylo na Slovensko přepravováno. Správce daně vydal dodatečný platební výměr dne 20.6.2006, tedy ještě před domluveným datem, kdy žalobce nahlédl do spisového materiálu, čímž neumožnil žalobci se k provedené kontrole a zprávě o kontrole kvalifikovaně vyjádřit ještě před vydáním rozhodnutí.

Žalobce dále v podané žalobě namítl, že předložil důkazní prostředky v podobě písemných prohlášení pořizovatelů zboží, prokazující přepravu zboží do jiného členského státu EU a předložením těchto důkazů bylo přeneseno důkazní břemeno ze žalobce na správce daně, který byl povinen prokázat existenci skutečností, vyvracejících věrohodnost, správnost, průkaznost či úplnost účetnictví a jiných povinných záznamů či evidencí, vedených žalobcem. Podle názoru žalobce není přípustné, aby se správce daně vyhýbal zákonnému přenosu důkazního břemene konstrukcí, která spočívá ve zpochybnění dokladů, předložených daňovým subjektem, vydával výzvy, požadující předložení dalších důkazních prostředků, to vše pouze s odůvodněním, že již předložené důkazní prostředky zpochybnil, a aby nakonec uzavřel, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl. To vše za situace, aniž by správce jakkoliv prokazoval nevěrohodnost, neprůkaznost nebo nesprávnost žalobcem předkládaných důkazů.

Žalobce rovněž namítl nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí, pokud v něm žalovaný uvádí, že z vlastních zjištění správce daně vyplynulo, že zboží na Slovensko nebylo přepraveno. Žalobci žádné dokumenty, dokládající vlastní zjišťování správcem daně,

nebyly předloženy, nebyl s nimi seznámen a s ohledem na neurčitost této formulace je napadené rozhodnutí v této části nepřezkoumatelné.

Žalobce dále namítl, že správný výklad ustanovení § 64 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty vede k závěru, že povinnost daňového subjektu prokázat dodání zboží do jiného členského státu je zcela a úplně splněna předložením písemného prohlášení pořizovatele zboží. Uvedené ustanovení neposkytuje žádný prostor pro správce daně k tomu, aby vyžadoval předložení dalších důkazů - jiných, než písemných prohlášení pořizovatelů zboží, pokud je daňový subjekt předložil a jejich správnost, popřípadě věrohodnost, není jednoznačně a prokazatelně vyvrácena. Proto je nutno odmítnout právní závěr žalovaného, že žalobce neunesl své důkazní břemeno ohledně dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie.

Žalobce dále namítl, že zcela nesprávný je závěr žalovaného uvedený v napadeném rozhodnutí o tom, že předmětné případy dodání zboží nelze považovat za osvobozená intrakomunitární dodání zboží proto, že k potvrzení žalobcem tvrzené přepravy na Slovensko nedošlo, když odběratelé na Slovensku pořízení zboží nepotvrdili a přijetí zboží svým správci daně nepřiznali. Žalobce a jeho daňové povinnosti nemohou být odvislé od plnění daňových povinností třetích osob v jiném členském státě EU. Uvedená úvaha a závěr žalovaného jsou zcela zjevně nesprávné. V souvislosti s tím žalobce odkázal na rozhodnutí Evropského soudního dvora (ESD) ve spojené věci sp.zn. C-409/04 a C-354/03, kde soudní dvůr přijal názor, že nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet daně z přidané hodnoty, odvedené na vstupu, není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění, uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženou odvodem z daní přidané hodnoty, aniž by to sama posledně uvedená osoba věděla či vědět mohla.

Žalobce z uvedeného rozhodnutí a stanoviska Generální advokátky Evropského soudního dvora ve věci C 409/04 TELEOS dospěl k závěru, že jestliže dodavatel jednající v dobré víře předloží objektivní důkaz o tom, že jím dodané zboží opustilo území státu původu a úřady tohoto státu osvobodí toto dodání od DPH, nemohou být odvody daně zpětně požadovány od dodavatele, pokud se prokáže, že předložené důkazy obsahují nesprávné údaje, ovšem dodavatel o tom nevěděl a nemohl vědět. To platí tehdy, když dodavatel udělal vše, co bylo v jeho moci, aby zajistil řádnou aplikaci předpisů o DPH.

Žalobce dále závěrem namítl, že žalobou napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné i z toho důvodu, že žalovaný se nevypořádal se všemi námitkami, namítanými žalobcem v jeho odvolání.

Žalovaný správní úřad ve svém vyjádření k obsahu podané žaloby dne 29.11.2007 uvedl, že podle jeho názoru žalobce v průběhu celého daňového řízení neprokázal, že zboží bylo skutečně dodáno osobám registrovaným k dani v jiném členském státě EU, což nebylo potvrzeno ani šetřením správce daně. Nebyly tak splněny podmínky pro osvobození od daně podle uvedeného ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty. Předmětné dodání zboží je tedy zdanitelným plněním, které podléhá dani na výstupu v tuzemsku. Jelikož tuto daň žalobce nepřiznal a nezaplatil, stanovil ji správce daně v žalobou napadeném rozhodnutí. K jednotlivým žalobním námitkám žalovaný uvedl následující :

Podle názoru žalovaného nebyl napadený dodatečný platební výměr vydán v rozporu se skutkovým stavem při nesprávném posouzení věci správcem daně, neboť závěr správce

daně i žalovaného vychází z důkazního řízení, které bylo ze strany správce daně prováděno podle ustanovení § 31 zákona o správě daní a poplatků, při kterém žalobce neprokázal všechny skutečnosti, které uvedl v přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2004, a ke kterým byl správcem daně vyzván. Žalovaný učinil své závěry na základě důkazních prostředků, které jsou součástí daňového spisu. Žalobce byl s výsledkem dokazování seznámen ve zprávě o kontrole a s důkazními prostředky, získanými v rámci odvolacího řízení, byl seznámen dne 12.4.2007. Žalobcova vyjádření ke zprávě o kontrole i k doplnění řízení byla posouzena podle jejich obsahu, který má charakter odvolání, přičemž po ukončení kontroly a vystavení dodatečného platebního výměru taková povinnost správci daně ani nevzniká. Sdělení nálezů policie a zaslání usnesení Policie ČR nebylo pro správce daně důkazem, ale pouze podnětem pro zahájení daňové kontroly u žalobce. Správce daně jiné listiny, než toto sdělení, neměl ani k dispozici, své skutečné pochybnosti pak správce daně následně vyjádřil až ve výzvě, doručené žalobci. Dodatečný platební výměr může být již součástí zprávy o kontrole, při projednání zprávy o kontrole žalobce nevyslovil přání nahlédnout do daňového spisu. Jestliže pak projednání zprávy o kontrole dne 30.5.2006 žalobce bez připomínek podepsal, potvrdil tím, že s ním byla zpráva projednána a nemohlo tak dojít k porušení jeho procesních práv. Žádný daňový předpis nestanoví vazbu vystavení dodatečného platebního výměru na nahlížení do spisu. Napadené rozhodnutí tak nebylo vystaveno ani před uplynutím lhůty osmi dnů od podpisu zprávy o kontrole. Žalobcovo vyjádření ke zprávě o kontrole a žádost o nahlížení do spisu obdržel správce daně až šestnáct dnů po podpisu zprávy o kontrole. Právo nahlížet do spisu bylo žalobci poskytnuto a procesní práva žalobce porušena být nemohla.

Žalobce neprokázal, že zboží bylo přepraveno a dodáno do jiného členského státu skutečně jiným odběratelům, jak uváděl na vydaných fakturách (tj. ve prospěch společností TT Trans, Rhino, Novpek, Enterprise a Versatil), neboť o této přepravě žádné doklady - mimo čestných prohlášení fyzických osob - předloženy nebyly a tato zjištění podle správce daně nebyla potvrzena sdělením slovenských správců daně. Uvedené zjištění správce daně nebylo ze strany žalobce vyvráceno ani následně po doručení výzvy k doplnění důkazních prostředků a odstranění pochybností. Zboží nebylo dodáno na Slovensko, neboť za dodání zboží do jiného členského státu podle ustanovení § 13 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty je považováno takové dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu. Tuto skutečnost si správce daně uvědomil v rámci mezinárodní výměny informací, přičemž z odpovědí slovenských správců daně vyplynulo, že zboží na Slovensko přepraveno nebylo.

Osvobození dodání zboží do jiného členského státu EU spočívá v tom, že dodavatel nemusí uplatnit daň na výstupu při zachování nároku na odpočet daně. Pokud nejsou podmínky pro osvobození od daně splněny (podmínky ve smyslu dodání zboží osobě registrované do jiného členského státu), nemůže dodavatel zboží podle ustanovení § 64 odstavce 1 zákona o dani z přidané hodnoty postupovat a osvobození uplatnit. Žalobce je přitom plátcem, který uskutečnil dodání zboží ve smyslu převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na subjekty ze Slovenské republiky. Šlo o dodání zboží s místem plnění v České republice. Dodání zboží je v obecné rovině zdanitelným plněním, u kterého vzniká povinnost přiznat daň na výstupu. Pouze při splnění zákonem přesně definovaných podmínek povinnost přiznat daň při dodání zboží nevzniká. V konkrétním případě žalobce bylo u údajných slovenských odběratelů plnění správcem daně na Slovensku zjištěno, že tito na Slovensku pořízení zboží nepřiznali, přijetí zboží svým správcům daně neprokázali, neprokázali ani přepravu zboží na Slovensko. Pro uplatnění osvobození je přitom rozhodující, zda k přepravě skutečně došlo. Žalobce-dodavatel nebyl schopen sám splnit zákonem definovanou

podmínku, tj. doložit skutečnost přepravy zboží do jiného státu EU, proto se v jeho případě nejednalo o osvobozené intrakomunitární dodání zboží, ale o tuzemské zdanitelné plnění s povinností uplatnit tuzemskou daň z přidané hodnoty. Námitky, které žalobce vznesl spolu s argumentací judikaturou Evropského soudního dvora, nejsou případné, neboť u žalobce nebyl nárok na odpočet daně zpochybněn, ani se nejednalo o tzv. karuselový podvod, když k žádným „přepradem“ v řetězci daňových subjektů nedocházelo. Odlišnost postupu u žalobce je zřejmá i z toho, že v evropském soudem posuzovaném případě všichni zúčastnění daň přiznali ve svých daňových přiznáních, zatímco v případě žalobce údajní pořizovatelé zboží na Slovensku popřeli přijetí zboží a jeho pořízení nepřiznali ve svých daňových přiznáních. V případě žalobce tedy nebyly předloženy žádné důkazní prostředky o tom, že zboží bylo do jiného členského státu přepraveno nebo odesláno, ani jeho odběratelé pořízení zboží nepřiznali nebo je i výslovně popřeli.

Žalobce využil svého práva a podal k obsahu vyjádření žalovaného správního úřadu dne 31.12.2007 repliku, v níž v plné míře setrval ve svých žalobních námitkách a uzavřel, že argumentaci žalovaného o tom, že pokud jde o pokračování v dodávání zboží určitým pořizovatelům na žádost Policie ČR, tuto nenalezl v odvolání žalobce ani v jeho doplnění, je nekonzistentní s tvrzením žalovaného a je závažným pochybením žalovaného a správce daně, který rozhodoval ve věci v prvním stupni, tj. že nebyly provedeny navrhované důkazy a finanční orgány obou stupňů se nevypořádaly s námitkou žalobce o tom, že podání ze dne 7.7.2006 obsahovalo námitku doplnění skutkového stavu a vyjádření k prováděné daňové kontrole. Za této situace nemohou finanční orgány tvrdit, že v odvolání žalobce námitka obsažena nebyla.

Žalobce zastává názor, že v daňovém řízení zákonem vyžadované důkazy předložil a současně prokázal, že přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že dodání uvnitř Společenství, které provádí, jej nepovede k účasti na takovém podvodu.

Při ústním jednání u Městského soudu v Praze dne 26.2.2008 zástupce žalobce s odkazem na písemné vyhotovení podané žaloby zdůraznil, že namítá nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí a to jednak pro porušení procesních práv, jednak pro nedostatečně zjištěný skutečný stav věci a jednak proto, že je zde rozpor mezi rozhodnutím a obsahem spisového materiálu. V daném případě bylo otázkou posouzení, zda byly splněny podmínky pro osvobození žalobce od daně z přidané hodnoty u dodávek zboží na Slovensko. Žalobce jako dodavatel předložil písemné prohlášení pořizovatelů o tom, že k dodání zboží v rámci evropského společenství došlo. Správnost těchto prohlášení nebyla v průběhu daňového řízení vyvrácena. Pokud jde o důkazní prostředky, poukázal na ustanovení § 64 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty, z něhož vyplývá, že důkazním prostředkem mělo být právě ono písemné prohlášení pořizovatele. I kdyby bylo písemné prohlášení pořizovatele vyvráceno, nebylo by možno daň doměřit a to s ohledem na Směrnici a výklad této Směrnice Evropským soudním dvorem, který učinil závěr o tom, že daňové subjekty, pokud předloží důkazy o správnosti svého postupu a tyto důkazy jsou později shledány nesprávnými za situace, kdy daňový subjekt nemohl vědět o nesprávnosti těchto dokladů a učinil vše, co učiniti mohl a měl, nemohou být subjektem, po němž je posléze daň požadována. Tímto výkladem se žalovaný neřídil. Již proto je jeho rozhodnutí v rozporu se zákonem. Je nesprávné tvrzení žalovaného o tom, že by prohlášení pořizovatele byla vždy ze stejného data jako je datum prodeje. Věc probíhala tak, že nejprve bylo zboží odběratelům prodáno včetně daně z přidané hodnoty, toto zboží zákazník zaplatil, odvezl a druhý den se dostavil s prohlášením o přepravě, tedy s potvrzením, že bylo přepraveno do druhého členského státu na Slovensko.

Poté mu byl vydán opravený daňový doklad a rozdíl představující daň z přidané hodnoty mu byl vyplacen. I kdyby však tyto doklady byly ze stejného data, ačkoliv ve většině případů opravený daňový doklad byl vyhotoven až dnem následujícím, je nutno poukázat na to, že k obchodům došlo v Brně a vzdálenost z Brna na Slovensko je cca 1 hodina jízdy automobilem. Nelze tedy vyloučit, že jak k prodeji, tak následnému vydání opravného dokladu na základě prohlášení o přepravě mohlo dojít ve stejný den. Prohlášení pořizovatele zboží je výslovně zákonem uvedeno jako možný důkaz a žalobce své důkazní břemeno splnil tím, že jej předložil. Pokud se žalovaný s tímto prohlášením nespokojil, měl předložit takové důkazy, které by toto prohlášení vyvracely. Sám žalovaný uvádí, že vznikly pochybnosti o správnosti prohlášení pořizovatele a pochybnosti o tom, že došlo k přepravě. Pochybnosti však dle názoru žalobce nestačí. Musí být prokázána nepravdivost jeho předložených důkazů. Pokud je poukazováno na to, že žalobce spolupracoval s policií, je zřejmé, že v daném případě, kdy jde o zdaňovací období září roku 2004, je tato otázka zcela nerozhodná, protože spolupráce s policií se vztahuje k období února a března 2005. Rozsudek Evropského soudního dvora v případě TELEOS je podle názoru žalobce na daný případ aplikovatelný, když místo přepravních dokladů bylo předloženo prohlášení pořizovatele a samotná skutečnost, že pořizovatel, respektive odběratel zboží nepodal na Slovensku daňová přiznání, je nerozhodná.

Zástupkyně žalovaného správního úřadu u jednání soudu odkázala na odůvodnění napadeného rozhodnutí a vyjádření k podané žalobě. Základním problémem je otázka, zda žalobce prokázal splnění podmínek pro osvobození od daně z přidané hodnoty. Žalovaný považuje za potřebné poukázat na ustanovení § 7 odst. 2 zákona o DPH, o místu plnění, s tím, že tímto místem je místo, kde se začíná přeprava uskutečňovat. Jde tedy o místo na území České republiky. Pokud šlo o obchod realizovaný mezi členskými státy EU, pak je nutno konstatovat s přihlédnutím k ustanovení § 64 odst. 1 zákona o DPH, že bylo předpokládáno, že ke zdanění dojde v zemi spotřeby, tj. na území Slovenska, za podmínky, že kupující nabyt práva ke zboží nakládat s tímto zbožím jako vlastník a s tím, že musí být zboží přepraveno nebo odesláno na území jiného členského státu, než je místo dodání. Podle ustanovení § 64 odst. 5 zákona o DPH lze prokázat podmínky pro osvobození prohlášením odběratele o tom, že zboží bylo odesláno. V daném případě žalobce přeložil prohlášení odběratele, které má stejné datum jako datum převzetí zboží od žalobce. Spíše tedy měla být formulace taková, že jde o zboží, které bude odesláno. Dle názoru finančních orgánů podmínka prohlášení odběratele o tom, že zboží bylo odesláno, není v případě žalobce splněna. Ze zákona vyplývá, že kromě prohlášení odběratele lze požadovat i jiné důkazní prostředky k prokázání splnění podmínek pro osvobození od DPH. Ve vztahu k charakteru prohlášení odběratele považuje žalovaný za potřebné poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j.: 1 Afs 77/2005-43, který se zabývá čestným prohlášením jako důkazním prostředkem. Čestné prohlášení může rozhodnou skutečnost osvědčovat a nikoliv prokazovat. Tak je nutno zacházet i s prohlášením odběratele. Prohlášení pořizovatele podle § 64 odst. 5 zákona o DPH je důkazní prostředek, jestliže ovšem prokazuje, že došlo k přepravě zboží. V daném případě správce daně vlastním šetřením zjistil, že zboží na Slovensko nebylo přepraveno, proto také v souladu s ustanovením § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků zjišťoval rozhodné skutečnosti a proto vyzval žalobce, aby prokázal, že k přepravě zboží na Slovensko došlo, když šetřením správce daně bylo zjištěno, že se tak nestalo, byla provedena šetření i u odběratelů, kteří vypověděli, že zboží nepřevzali, nedovezli. Správce daně tedy splnil všechny své povinnosti k tomu, aby vyvrátil prohlášení pořizovatele. Přitom nejde hovořit o přesunu důkazního břemena na správce daně, protože správce daně nespochybňoval ani evidenci žalobce, ani doručení ani právní domněnku. Pokud je namítáno, že ze správního spisu není zřejmé, že přeprava nebyla na Slovensko uskutečněna, je nutno poukázat na to, že správce daně není

povinen prokazovat rozhodné skutečnosti, neboť ty musí prokazovat daňový subjekt. Z tohoto důvodu byl také žalobce vyzván, aby prokázal svá tvrzení uvedená v daňovém řízení. O povinnosti prokazovat skutečnosti daňovým subjektem hovoří i rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j.: 3 Afs 2/2003-58. K namítané nezákonnosti rozhodnutí žalovaný poukazuje na obsah spisového materiálu s tím, že finanční orgány postupovaly v souladu se zákonem, v rámci řízení odvolacího bylo řízení i doplňováno, žalobce byl dvakrát seznámen s obsahem spisového materiálu. Pokud žalobce odkazuje na rozsudky Evropského soudního dvora, je nutno konstatovat, že rozsudky ve věci OPTIGEN a věci spojené se na danou věc nevztahují, neboť v těchto případech šlo o přepradu mikroprocesorů a řetězec odpočtů DPH, kdy se řešila otázka, zda jde o hospodářskou činnost daňových subjektů. V daném případě nešlo o řetězec ani o přepradu zboží, hospodářská činnost žalobce nebyla zpochybňována. Pokud žalobce poukazuje na rozsudek ve věci TELEOS, ten byl vydán až poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí. Uvedený rozsudek řeší otázku prodeje mobilních telefonů a oprávnění uplatnit daň na výstupu u dodavatele a nárok na odpočet. To je první odlišnost od dané věci. Navíc ve věci, kterou řešil Evropský soudní dvůr, měl dodavatel přepravní doklady a pořizovatelé ve své zemi podali daňové přiznání. Ani jedna tato skutečnost v případě žalobce nenastala. Žalobce jako dodavatel neměl přepravní doklady a pořizovatelé jeho zboží daňové přiznání na Slovensku nepodali. Navíc je nutno konstatovat, že ze závěru Evropského soudního dvora ve věci TELEOS vyplývá, že musí být prokázáno, že byla přeprava do jiného státu fyzicky uskutečněna a jestliže tomu tak nebylo, je nutno v souladu se zásadou proporcionality rozložit riziko mezi daňovou správu odběratele a dodavatele. V daném případě to není možné, protože slovenský odběratel nebyl na území České republiky registrován k dani, místo plnění navíc bylo v tuzemsku a nikoli v zahraničí. Je proto na soudu, aby zvážil, nakolik lze toto rozhodnutí aplikovat na daný případ, nicméně je nutno zdůraznit, že v tomto případě šlo o daň na výstupu a uplatněný nárok na odpočet, nešlo o osvobození od daně. Navíc i z tohoto rozsudku je zřejmé oprávnění správce daně provést vlastní šetření a je rovněž zdůrazněno, že musí dojít k fyzickému pohybu zboží mezi členskými státy. Ze spisového materiálu dále vyplývá, že žalobce věděl, že přeprava zboží není na Slovensko fyzicky prováděna, je to zřejmé z korespondence s policií ze dne 14.1. a 18.1.2005. Pokud žalobce namítá, že dva státní orgány činí každý jinak, považuje žalovaný za potřebné poukázat na to, že žalobce správce daně o spolupráci s policií neinformoval. Pokud by tak učinil, byl by správcem daně informován o tom, že za situace, která nastala, nemůže uplatňovat osvobození od daně. Dle názoru žalovaného škodu, která vznikla žalobci, by neměl nést stát, když žalobce se mohl a měl připojit jako poškozený k trestnímu stíhání.

Ze spisového materiálu, který byl předložen soudu žalovaným správním úřadem, byly zjištěny následující pro rozhodnutí ve věci samé podstatné skutečnosti :

Dne 19.10.2005 byla u žalobce zahájena Finančním úřadem pro Prahu 5 kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období let 2004 a 2005. Došlo k tomu na základě zjištění z ověřování údajů v systému VIES, který v rámci mezinárodní administrativní spolupráce při správě daní z přidané hodnoty slouží k výměně informací mezi členskými státy EU o uskutečnění dodání zboží do jiného členského státu, u kterých bylo uplatněno osvobození od DPH, a výměny informací o osobách registrovaných k dani v jednotlivých členských státech EU. Správce daně obdržel formuláře, jejichž prostřednictvím Slovenská republika požádala o ověřování, zda odvolatel dodal zboží společnostem Rhino, Novpek, Enterprise a Versatil.

Správce daně zjistil, že žalobce v kontrolovaných obdobích ve všech daňových přiznáních vykazoval na řádku č. 410 - dodání zboží do jiného členského státu - osvobození od daně podle ustanovení § 64 zákona o dani z přidané hodnoty. Vzhledem k tomu, že

žalobce měl uskutečnit dodání zboží do jiných členských států osobám registrovaným k dani v jiných členských státech, podával také souhrnná hlášení o dodání zboží do jiného členského státu, ve kterých mimo jiné uvedl jako pořizovatele zboží i společnosti TT Trans, Rhino, Novpek, Enterprise a Versatil. Správce daně následně obdržel další informace, jejichž prostřednictvím slovenská daňová správa sdělila v návaznosti na první odpověď českého správce daně, že byli vyslechnuti jednatele slovenských společností, kteří pořízení zboží popřeli a v případě společnosti Enterprise ani nevykonávají ekonomickou činnost, nevedou účetnictví a nepodávají přiznání k dani. Společnost Versatil zůstala pro finanční orgány nekontaktní.

Správce daně pojal pochybnost o skutečném dodání zboží do jiného členského státu, deklarovaném v žalobcem podaných daňových přiznáních k DPH, a tím i o správnosti daňové povinnosti žalobce, přiznané v jednotlivých kontrolovaných zdaňovacích obdobích. Proto výzvou ze dne 8.11.2005 vyzval žalobce k prokázání, že uskutečněná zdanitelná plnění, (prodej zboží ve prospěch uvedených odběratelů) byla skutečně dodáním zboží do jiného členského státu ve smyslu ustanovení § 13 odst. 2 zákon o dani z přidané hodnoty. Žalobce na uvedenou výzvu reagoval doložením faktur, vystavených pro uvedené subjekty ze Slovenska, a čestných prohlášení, jimiž dokládal tvrzení daňového subjektu, že zboží bylo přepraveno do EU. Jiné důkazní prostředky předloženy nebyly.

Kontrolu daně z přidané hodnoty uzavřel správce daně zprávou ze dne 30.5.2006, v níž zhodnotil, co v daňovém řízení vyšlo najevo, a jako důvod, proč žalobci dodatečně vyměřil daň, uvedl, že žalobce neprokázal, že dodání zboží uskutečnil jako dodání zboží do jiného členského státu EU podle ustanovení § 13 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, a že nevyvrátil pochybnost správce daně o skutečném odeslání nebo přepravení zboží do jiného členského státu.

Dodatečným platebním výměrem ze dne 20.6.2006, č.j.: 263/099/06/005512/7934, Finanční úřad pro Prahu 5 žalobci dodatečně vyměřil daňovou povinnost na dani z přidané hodnoty ve výši 2.357.594,-Kč.

Proti uvedenému platebnímu výměru uplatnil žalobce řádný opravný prostředek, když dne 26.7.2006 podal včasné odvolání, následně několikrát doplněné.

O podaném odvolání rozhodl žalovaný správní úřad žalobou napadeným rozhodnutím, jímž odvolání zamítl s odůvodněním, že žalobce nesl po celou dobu daňového řízení důkazní břemeno, neboť to byl on, kdo měl prokázat svá tvrzení o tom, že mu daňová povinnost k dani z přidané hodnoty nevznikla a že uplatněné osvobození od daně je opodstatněné. U žalobce došlo - vzhledem k jeho vnitřnímu systému evidence subjektů, kterým prodává zboží - k neoprávněnému uplatnění osvobození při dodání zboží do jiného členského státu. Žalobce neprokázal, že dodání zboží bylo uskutečněno pro osobu registrovanou k této dani v jiném členském státě EU, a že bylo přepraveno či odesláno z tuzemska, přičemž objektivnost prohlášení, předložených žalobcem, provedené důkazní řízení nepotvrdilo a další důkazní prostředky o přepravě nebo odeslání zboží žalobce nepředložil, takže splnění nutné podmínky pro osvobození od daně prokázáno nebylo. Za tohoto stavu nelze považovat žalobcem uplatněné osvobození od daně podle uvedeného ustanovení za oprávněné.

O podané žalobě rozhodl Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 26.2.2008, č.j.: 11 Ca 268/2007 – 75, kterým žalobu jako nedůvodnou zamítl a vyslovil, že žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení. Uvedený rozsudek městského soudu byl

k žalobcem podané kasační stížnosti zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30.7.2010, č.j.: 8 Afs 52/2008 – 159 a věc byla městskému soudu vrácena k dalšímu řízení s odůvodněním, že městský soud se opomenul vypořádat s žalobní námitkou, v níž žalobce namítl pochybení správce daně, vztahující se k ukončení daňové kontroly ve smyslu ustanovení § 16 odstavec 8 zákona o správě daní a poplatků a nevypořádal se s tvrzením žalobce, že pokračoval v dodávání zboží do Slovenské republiky na žádost Policie České republiky a že nebyly provedeny navrhované důkazy.

Městský soud v Praze je právním názorem, jež byl vyjádřen v uvedeném rozsudku Nejvyššího správního soudu, vázán (ustanovení § 110 odst. 3 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen s.ř.s.), proto znovu přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí z hlediska uplatněných žalobních bodů, při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného správního orgánu (ustanovení § 75 s.ř.s.) a s přihlédnutím k právnímu názoru Nejvyššího správního soudu dospěl k závěru, že žaloba nebyla podána důvodně. Věc soud posoudil takto:

Podle ustanovení § 13 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rok 2004, dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastníkem. Dodáním zboží do jiného členského státu je dodání zboží, které bylo skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu. Za dodání zboží nebo převod nemovitosti se považuje převod vlastnického práva k majetku za úplatu i na základě rozhodnutí státního orgánu nebo vyplývající ze zvláštního právního předpisu, dodání zboží prostřednictvím komisionáře na základě komisionářské smlouvy; toto dodání zboží se považuje za samostatné dodání zboží komitentem nebo třetí osobou a samostatné dodání zboží komisionářem, předání dovezeného zboží, které je ve vlastnictví osoby z třetí země a po propuštění do volného oběhu je předáno další osobě v tuzemsku beze změny vlastnického vztahu.

Podle odstavce 6 téhož právního ustanovení se za dodání zboží za úplatu považuje také přemístění obchodního majetku plátcem do jiného členského státu. Přemístěním obchodního majetku se pro účely tohoto zákona rozumí odeslání nebo přeprava majetku tímto plátcem nebo jím zmocněnou třetí osobou z tuzemska do jiného členského státu pro účely uskutečňování jeho ekonomických činností v jiném členském státě. Za dodání zboží do jiného členského státu plátcem se považuje také přemístění zboží, které bylo pořízeno tímto plátcem podle § 16 odst. 4, z tuzemska do jiného členského státu. Za přemístění obchodního majetku do jiného členského státu se nepovažuje odeslání nebo přeprava zboží pro účely dodání zboží spojené s instalací nebo montáží plátcem, který zboží dodává, nebo jím zmocněnou třetí osobou v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží, zasílání zboží v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží, dodání zboží plátcem na palubě lodí, letadel nebo vlaků během přepravy cestujících podle § 7 odst. 4, dodání zboží plátcem v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží, pokud je dodání zboží v tomto členském státě osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, vývozu zboží plátcem, pokud je zboží propuštěno do režimu vývozu, poskytnutí služby pro plátce, zahrnující práce na zboží fyzicky uskutečněné v členském státě, ve kterém je ukončení odeslání nebo přepravy zboží za podmínky, že zboží po provedení prací je vráceno zpět plátci do tuzemska, ze kterého bylo původně odesláno nebo přepraveno, přechodného užití zboží v členském státě, ve kterém je ukončení odeslání nebo přepravy zboží, pro účely poskytnutí služby plátcem, nebo přechodného užití zboží na dobu nepřekračující 24 měsíců na území jiného členského státu, ve kterém by se na dovoz stejného zboží ze třetí země pro přechodné užití vztahoval režim

dočasného použití s plným osvobozením od cla.

Podle ustanovení § 64 odstavce 1 zákona o dani z přidané hodnoty 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 odstavce 5 téhož právního ustanovení 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.

V daném případě je ze spisového materiálu patrné, že správce daně v rámci kontroly daně z přidané hodnoty, provedené na základě žádosti slovenských daňových orgánů v rámci ověřování údajů o uskutečněných dodáních zboží do jiných členských států EU, u nichž bylo uplatněno osvobození od DPH, vzhledem k podanému daňovému přiznání žalobce, požadoval od daňového subjektu prokázání skutečnosti, že žalobce uskutečnil prodej zboží ve prospěch výše uvedených odběratelů do Slovenské republiky, tedy že uvedená uskutečněná zdanitelná plnění byla dodáním zboží do jiného členského státu EU ve smyslu ustanovení § 13 odstavce 2 zákona o DPH. Správce daně tedy požadoval předložení důkazních prostředků, které by prokázaly, že údaje, které žalobce uvedl v daňovém přiznání, odpovídají skutečnosti a jsou podloženy průkaznými důkazními prostředky. Žalobce předložil důkazy čestnými prohlášeními fyzických osob, týkající se potvrzení o postavení daňových subjektů. Tyto prohlášení byly dalším šetřením správce daně zpochybněny, a správce daně spolu se žalovaným dospěli k závěru, že tato čestná prohlášení jednoznačně požadované skutečnosti neprokazují.

Žalobce tak nedostal své povinnosti prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván, podle ustanovení § 31 odst.9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro rok 2004 (dále též ZSDP). Za této situace nebylo možno posoudit dostatečně spolehlivě věrohodnost údajů uvedených žalobcem v daňovém přiznání.

Pro rozhodnutí ve věci samé o žalobních námítkách, vznesených žalobcem v podané žalobě, je proto rozhodující skutečnost, že ani důkazní prostředky, které žalobce na výzvu správce daně předložil k vyvrácení pochybností o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání, neobjasnily pochybnosti správce daně o údajích, uváděných žalobcem v daňovém přiznání. Z uvedeného vyplývá, že závěr správních orgánů o nevěrohodnosti tvrzení žalobce před správními orgány o důvodnosti přiznání osvobození od placení DPH, má oporu ve správním spisu a je správný. V případě důkazů, které žalobce k prokázání svých tvrzení navrhoval, jde o dokladové prokazování, které nemůže vyvrátit vzniklé pochybnosti o tom, že ke skutečnému dodání zboží do jiného členského státu EU v rozsahu vymezeném doklady fakticky došlo.

Žalobce namítl, že v daňovém řízení nebyl správně posouzen přesun důkazního břemene na správce daně ve smyslu ustanovení § 31 odst.8 ZSDP, neboť žalobce předepsaným způsobem doložil svá tvrzení o dodání zboží do jiného členského státu. Žalobce namítl také nesprávný výklad a aplikaci ustanovení § 64 odst.5 zákona o DPH s tím, že předložením písemného prohlášení pořizovatele zboží o přepravě zboží do jiného členského státu je jednoznačně prokázáno splnění podmínek vyžadovaných pro osvobození od daně.

Žalobce deklaroval prodej zboží osvobozeného od daně z přidané hodnoty ve smyslu ustanovení § 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. Vedle těchto dokladů žalobce prokazoval dodání zboží osvobozeného od DPH do jiného členského státu daňovými doklady (ve formě opravných faktur), písemnými rámcovými smlouvami o podmínkách nákupu v provozovnách stěžovatele (v podobě žádosti o vydání zákaznické karty ve spojení s obchodními podmínkami žalobce), kopiemi výpisů z obchodního rejstříku, dokumenty ověřené platnosti DIČ pořizovatele zboží prostřednictvím internetové sítě a prohlášeními o registraci k DPH pořizovatelů v domovském státě. Tyto listinné důkazy však nemusí být přes svou vypovídací hodnotu vždy postačujícím důkazem o tom, že zboží bylo skutečně přepraveno do jiného členského státu.

Správce daně měl v rámci kontroly daně z přidané hodnoty, provedené u žalobce na základě žádosti slovenských daňových orgánů, oprávněně pochybnosti o faktickém uskutečnění přepravy podmiňující osvobození plnění. Vyzval proto žalobce k prokázání jím tvrzených skutečností.

Nejvyšší správní soud v konstantní judikatuře, včetně výše citovaného zrušujícího rozsudku sp.zn. 8 Afs 52/2008 – 159, nebo v obdobné právní věci, rozhodnuté rozsudkem ze dne 30.7.2010, č.j. 8 Afs 14/2008 - 195 (oba rozsudky dostupné na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)), připomíná, že důkazní břemeno k prokázání skutečností, které daňový subjekt uvedl v daňovém přiznání pro uplatnění osvobození zboží od daně z přidané hodnoty, stíhá především daňový subjekt (ustanovení § 31 odst.9 ZSDP). K unesení důkazního břemene pak nemusí vždy stačit předložení formálně bezvadných daňových dokladů či jiných listin, byť se všemi zákonem vyžadovanými náležitostmi. Jak vyplývá i z nálezu Ústavního soudu ze dne 15.5.2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, „důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu“. Prokazuje-li daňový subjekt nárok na osvobození od DPH formálně bezvadnými písemnými prohlášeními a daňovými doklady, ale zároveň existují pochybnosti o faktickém stavu, je součástí důkazního břemene daňového subjektu prokázat existenci podmínek, za nichž dochází k osvobození zdanitelného plnění od DPH (obdobně ve vztahu k odpočtu DPH srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.10.2006, č.j. 2 Afs 7/2006 - 107, rovněž dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Doklady o uskutečnění zdanitelného plnění, byť se všemi zákonnými náležitostmi, nemohou být proto podkladem pro uznání nároku na osvobození od DPH, není-li současně prokázáno, že k uskutečnění podmínek podmiňujících osvobození zdanitelného plnění od daně z přidané hodnoty fakticky došlo. Podle ustanovení § 64 zákona o DPH je dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani z přidané hodnoty v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, osvobozeno od daně z přidané hodnoty s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně. Nárok na osvobození od DPH je tak dán pouze za zákonem stanovených podmínek, které byl správce daně oprávněn ověřovat a zkoumat, aby ověřil oprávněnost uplatněného osvobození.

K výkladu ustanovení § 31 odst.9 ZSDP, tedy rozsahu důkazního břemene, které stíhá daňový subjekt, lze poukázat na bohatou judikaturu Nejvyššího správního soudu. Podle ní ani doklady se všemi náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH (tyto závěry jsou plně aplikovatelné rovněž na osvobození od DPH), není-li prokázáno, že k realizaci tvrzené skutečnosti fakticky došlo. Žalobce se proto mýlí, usuzuje-li na unesení důkazního břemene tím, že předložil zákonem předvídané dokumenty (písemná prohlášení pořizovatelů zboží o dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie). Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst.8 ZSDP 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12.4.2006, č.j. 5 Afs 40/2005 - 72, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).

Hodnocení žalovaného, že důkazy předložené žalobcem neprokázaly splnění podmínek pro osvobození zboží od DPH ve smyslu ustanovení § 64 odst.1 zákona o DPH, nevykazuje znaky libovůle. Žalobce se spoléhal především na písemná prohlášení svých odběratelů, aniž by dále prověřoval jejich pravdivost. Byť by se tento přístup jevil jako obchodně výhodný, představuje riziko vzniku daňových úniků. Je proto v zájmu daňového subjektu, aby si opatřil takové podklady, které mohou relevantním způsobem prokázat, že k dodání do jiného členského státu skutečně došlo. Důkazní břemeno o uskutečnění dodání zboží osvobozeného od daně z přidané hodnoty, které daňově uplatňuje, totiž leží právě na straně daňového subjektu.

Žalobce podle své argumentace nemohl vědět, že se obchodními aktivitami účastní plnění, které je předmětem podvodu s daní z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud ovšem podotýká, že sám žalobce měl o důvěryhodnosti dodání zboží do jiného členského státu pochybnosti a prodal zboží odběratelům s daní z přidané hodnoty. Teprve posléze žalobce vystavoval opravné faktury. Učinil tak, přestože žádná ze skutečností předpokládající opravu původního daňového dokladu (faktury) nenastala (ustanovení § 46a odst.1 zákona o DPH). Těmito skutečnostmi mohou být změna základu daně nebo změna ve výši daně při dodání do jiného členského státu. V posuzovaných věcech však základ daně i výše daně zůstaly od počátku obchodní transakce stejné. Pokud by se mělo v posuzovaných věcech skutečně jednat o osvobozené plnění, byla výše daně od počátku rovna nule. Žalobce se proto nemůže dovolávat principu ochrany dobré víry subjektů, formulovaného Soudním dvorem ve věci Optigen. Prokazování, zda žalobce věděl nebo měl vědět, že se svou obchodní aktivitou účastní daňového podvodu, není jistě jednoduché. Okolnosti však naznačují, že žalobce dobrou víru osvědčit nemůže. Neuplatní se proto základní *ratio* žalobcem 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, který dodává zboží do jiného členského státu Evropské unie, na které se vztahuje osvobození od DPH (intrakomunitární obchod), je povinen vystavit na každé takové dodání zboží pro osobu, která je registrována k dani v jiném členském státě daňový doklad s předepsanými náležitostmi, a to do patnácti dnů od data uskutečnění dodání do jiného členského státu (ustanovení § 34 odst.1 zákona o DPH). Pokud žalobce nejprve vystavil daňový doklad s daní z přidané hodnoty a teprve následně vystavil opravný doklad bez DPH, tj. prodej zboží osvobodil od daně z přidané hodnoty, byl povinen opatřit si relevantní důkazy o tom, že předmětné zboží bylo skutečně přepraveno do jiného členského státu. Této povinnosti se nemůže zbavit ani v případě dodávky zboží při dodacích podmínkách s doložkou EXW (Ex Works – ze závodu). 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. 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 žalobci 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 v odůvodnění rozsudku sp.zn. 8 Afs 14/2010 připomíná, že dokazování v daňovém řízení je vázáno mj. zásadou volného hodnocení důkazů (ustanovení § 2 odst.3 ZSDP) 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 – například 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 Kokott ve věci Teleos, zejm. odst.15, 66 – 69, 75 a 91).

Písemné prohlášení o přepravě zboží do jiného členského státu (ustanovení § 64 odst.5 zákona o DPH) je tedy jistě relevantním důkazem, žalobce se však mýlí, pokud jej považuje za důkaz jediný a absolutní. Takový výklad by prakticky znemožnil ověření skutečností, z nichž daně osvobození od daně z přidané hodnoty vychází. Žalobce navíc přijímal prohlášení o dodání zboží do jiného členského státu neopatrně a bez dalšího, respektive zcela formálně. Prohlášení totiž prokazatelně minimálně v jednom případě akceptoval i v situaci, kdy zboží dosud neopustilo jeho skladovací prostory (srov. časovou souslednost transakcí zachycenou operativní cestou orgány činnými v trestním řízení v usnesení ze dne 16.3.2005, č.j. FIPO-41/BR-ND-2005, str. 8).

Žalobce se v podané žalobě odvolával na rozsudek ve věci Optigen, obsáhle citoval odstavce 43, 45 až 51 rozsudku ve věci Teleos a dovolával se ochrany dobré víry, vyplývající z této judikatury. 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 ve zrušujícím rozsudku sp.zn. 8 Afs 52/2008 poznamenává, že argumentace žalobce judikaturou Soudního dvora nezpochybnuje rozhodnutí žalovaného, naopak uvedené 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)). Žalobci lze přisvědčit v názoru, že není odpovědný za obchodní a ekonomickou činnost jiných subjektů, tj. za to, jak jeho odběratelé a případně 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, uveřejněný pod č. 599/2005 ve Sbírce rozhodnutí NSS). Skutkový stav nyní posuzované věci se však míjí s východisky výše uvedené judikatury. Správce daně neučinil závěr o neunesení důkazního břemene žalobcem pouze z následných transakcí jiných subjektů, na které již neměl žalobce vliv, ale přímo z jednání žalobce, který s ohledem na objektivní skutečnosti postupoval neopatrně a nezamezil tak možným daňovým únikům.

Za situace, kdy žalobce považoval prohlášení za důkazní prostředek *eo ipso* prokazující intrakomunitární podstatu dodání zboží a neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání dodání zboží do jiného členského státu, nemůže předmětná námitka obstát. Nebyla-li prokázána podstata plnění jako plnění intrakomunitárního a přitom k dodání došlo, bylo správně posouzeno jako tuzemské zdanitelné plnění zatížené daní na výstupu. Dovolal-li se žalobce principu neutrality, žalovaný správně připomněl, že tak činil přes skutková zjištění správních orgánů ukazující na to, že byl uvedený princip ve skutečnosti opomenut. Jak konstatoval žalovaný, oproti dani na vstupu nestála žádná daň na výstupu z prodeje zboží zákazníkům žalobce, a to v tuzemsku ani na Slovensku. Žalovanému je třeba přisvědčit, že při uplatnění daně na výstupu u žalobce, nebylo-li prokázáno splnění podmínek

osvobození od daně při dodání do jiného členského státu, mohli pořizovatelé ze Slovenska požádat o vrácení daně podle ustanovení § 82 zákona o DPH, nebo uplatnit nárok na odpočet daně, pokud jim vznikla povinnost registrace za plátce daně z přidané hodnoty uskutečněním ekonomických činností na území České republiky. V obou případech by však kupující musel prokázat pořízení zboží a bylo by tak zajištěno, aby jeho případná pochybení šla pouze k jeho tíži.

Žalobce v podané žalobě namítal, že žalobou napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nevypořádání všech odvolacích námitek, konkrétně námitky, týkající se spolupráce žalobce s orgány Policie České republiky. Žalobce v podání ze dne 7.7.2006 poukázal na skutečnost, že byl požádán Policií České republiky, aby pokračoval v dodávání zboží na Slovensko v režimu osvobození od DPH. Podle žalobce je v rozporu s principy právního státu, pokud jeden státní orgán po jeho osobě požaduje, aby se choval určitým způsobem, přičemž jiný správní orgán právě v tomto jednání spatřuje porušení jeho povinností.

Městský soud v Praze dospěl k závěru, že napadená správní rozhodnutí nejsou zatížena vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů spočívající v nevypořádání odvolací námitky. Je totiž třeba zdůraznit, že argumentaci žalobce v podání ze dne 7.7.2006, kterou žalobce doplnil svou reakcí na výsledky daňové kontroly, nelze považovat za řádně uplatněnou odvolací námitku směřující proti dodatečným platebním výměrům správce daně. Pro posouzení přezkoumatelnosti správních rozhodnutí je v daném ohledu rozhodné, že tato argumentace nebyla obsahem odvolání ze dne 26.7.2006 ani žádných následujících podání, kterými žalobce podaná odvolání doplňoval. Žalovaný tedy nezatížil napadená rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti, nevypořádal-li se s danou otázkou výslovně v odůvodnění žalobami napadených rozhodnutí.

V odvolacím řízení žalobce podáním ze dne 7.7.2006 argumentoval striktně v souvislosti s namítaným porušením svých procesních práv, vyplývajících z ustanovení § 16 odst.8 ZSDP. Tyto námitky přitom žalovaný beze zbytku vypořádal. Ani zahrnutí dopisu, adresovaného žalobcem Policejnímu prezidiu ze dne 14.1.2005 a zápisu z jednání s pracovníky Policejního prezidia ze dne 18.1.2005 mezi důkazní prostředky, jak plyne z protokolu ze dne 29.6.2007, nelze považovat za „zopakování“ dané odvolací námitky, jak se mylně domnívá žalobce.

Jakkoliv lze žalobci v obecné rovině přisvědčit, že pro posouzení přípustnosti žalobní námitky není rozhodné, zda byla odpovídající námitka uplatněna v řízení před správním orgánem, v případě námitky nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů spočívající v opomenutí odvolací námitky je tomu právě naopak. Je zřejmé, že nepřezkoumatelnost napadeného správního rozhodnutí pro nevypořádání konkrétní odvolací námitky nemůže být účinně namítnuta tam, kde taková odvolací námitka ve skutečnosti řádně uplatněna nebyla. Bylo na žalobci, aby skutečnosti popsané v jeho podání ze dne 7.7.2006 uplatnil jako řádný žalobní bod a neučinil-li tak, není možné jeho námitce přisvědčit.

Žalobce dále v podané žalobě uplatnil námitky, týkající se procesního postupu správce daně v souvislosti s ukončením daňové kontroly. Správce daně se podle názoru žalobce nevypořádal s námitkami, jež žalobce vznesl k závěrům daňové kontroly v podání ze dne 12.6.2006. Zprávu o daňové kontrole proto žalobce považuje za neprojednanou v souladu s ustanovením § 16 odst.8 ZSDP.

Daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má podle ustanovení § 16 odst.4 písm.f) ZSDP ve vztahu k pracovníku správce daně právo vyjádřit se před jejím ukončením k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. Zprávu o daňové kontrole je přitom zapotřebí projednat s kontrolovaným daňovým subjektem, který ji také po projednání společně s pracovníkem správce daně podepisuje, přičemž den podpisu zprávy je dnem jejího doručení (ustanovení § 16 odst.8 věty druhé a páté ZSDP).

V posuzované věci ze správního spisu vyplývá, že žalobce byl dne 30.5.2006 seznámen se závěry daňové kontroly. Zpráva o daňové kontrole s ním byla téhož dne projednána a byla podepsána

zplnomocněným zástupcem žalobce a pověřeným pracovníkem správce daně. Zplnomocněný zástupce žalobce zprávu převzal.

Žalobce při projednání zprávy o daňové kontrole neuplatnil právo plynoucí z ustanovení § 16 odst. 4 písm.f) ZSDP, jelikož se na místě nevyjádřil k závěrům provedené daňové kontroly, s nimiž byl seznámen, ani správci daně nesdělil, že tak hodlá učinit, resp. nepožádal o stanovení lhůty pro takové vyjádření. Žalobce tak měl možnost při projednání zprávy o daňové kontrole uplatnit právo vyplývající z ustanovení § 16 odst.4 písm.f) ZSDP a informovat správce daně, že se ve stanovené lhůtě k výsledkům daňové kontroly vyjádří a navrhne doplnění dokazování. Správce daně by byl v takovém případě povinen poskytnout žalobci k tomuto přiměřenou lhůtu. Žalobce tak však neučinil a teprve šestnáct dní po projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole učinil vůči správci daně podání, kde polemizoval s některými jeho závěry. Za situace, kdy v tomto podání žalobce konkrétním způsobem nenavrhl doplnění dokazování, nelze než přisvědčit závěru, že žalobce nebyl na jemu příslušejících procesních právech nikterak zkrácen. Tento závěr přitom obstojí zejména s ohledem na skutečnost, že se s argumentací žalobce, obsaženou v citovaném podání, zabýval žalovaný v rámci odvolacího řízení a uplatněné námitky vypořádal v napadených rozhodnutích.

Ze všech výše uvedených důvodů má soud za to, že žalovaný nepochybil, když zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru, vydanému Finančním úřadem pro Prahu 5, jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daňová povinnost na dani z přidané hodnoty a protože soud neshledal důvody, které by svědčily o nezákonnosti postupu žalovaného ve smyslu žalobcem uplatněných námitek, stejně jako neshledal, že by rozhodnutí trpělo vadami, které by vyvolávaly jeho nicotnost, rozhodl o zamítnutí žaloby podle ustanovení § 78 odst. 7 s.ř.s.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst.1 s.ř.s., neboť za situace, kdy žalobce neměl ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu náklady řízení před soudem podle obsahu spisu nad rámec běžných činností nevznikly, proto soud rozhodl tak, jak je ve výroku tohoto rozsudku uvedeno.

## **P o u č e n í**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat za podmínek uvedených v ustanovení § 102 a následujících s.ř.s. u Městského soudu v Praze kasační stížnost, a to ve lhůtě do dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu. Podle ustanovení § 105 odst.2 s.ř.s. stěžovatel musí být v řízení o kasační stížnosti 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.

Podle ustanovení § 104 odstavec 3 písmeno a/ s.ř.s. je kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

V Praze dne 18.listopadu 2010

JUDr.Hana V e b e r o v á,v.r.  
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: Kotlanová