



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **MAKRO Cash & Carry ČR s. r. o.**, se sídlem Jeremiášova 1249/7, Praha 5, zastoupeného JUDr. Vladimírem Ambruzem, advokátem se sídlem Kateřinská 40, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 8. 2007, čj. 12679/07-1300-100719, a ze dne 9. 8. 2007, čj. 12683/07-1300-100719, čj. 12685/07-1300-100719, čj. 12688/07-1300-100719, čj. 12691/07-1300-100719, čj. 12690/07-1300-100719, a čj. 12692/07-1300-100719, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 9. 2009, čj. 11 Ca 265/2007 - 136,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Správní řízení

Rozhodnutím ze dne 7. 8. 2007, čj. 12679/07-1300-100719, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 20. 6. 2006, čj. 263066/06/005512/7934, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2004 ve výši 396 479 Kč.

Rozhodnutím ze dne 9. 8. 2007, čj. 12683/07-1300-100719, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 20. 6. 2006, čj. 263083/06/005512/7934, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2004 ve výši 2 030 133 Kč.

Rozhodnutím ze dne 9. 8. 2007, čj. 12685/07-1300-100719, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 20. 6. 2006, čj. 263094/06/005512/7934, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2004 ve výši 2 742 411 Kč.

Rozhodnutím ze dne 9. 8. 2007, čj. 12688/07-1300-100719, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 20. 6. 2006, čj. 263111/06/005512/7934, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2004 ve výši 1 683 007 Kč.

Rozhodnutím ze dne 9. 8. 2007, čj. 12691/07-1300-100719, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 20. 6. 2006, čj. 263138/06/005512/7934, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2005 ve výši 1 744 719 Kč.

Rozhodnutím ze dne 9. 8. 2007, čj. 12690/07-1300-100719, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 20. 6. 2006, čj. 263134/06/005512/7934, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2005 ve výši 717 479 Kč.

Rozhodnutím ze dne 9. 8. 2007, čj. 12692/07-1300-100719, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 20. 6. 2006, čj. 263140/06/005512/7934, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2005 ve výši 926 117 Kč.

II. Řízení před Městským soudem v Praze

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobami u Městského soudu v Praze, který je spojil ke společnému projednání a rozsudkem ze dne 29. 5. 2008, čj. 11 Ca 265/2007 - 87, zamítl.

Ke kasační stížnosti žalobce Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 28. 4. 2009, čj. 8 Afs 87/2008 - 124, zrušil rozsudek městského soudu pro nepřezkoumatelnost a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

Městský soud poté rozsudkem ze dne 30. 9. 2009, čj. 11 Ca 265/2007 - 136, žaloby znovu zamítl.

Vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu se městský soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností správních rozhodnutí v důsledku nevypořádání se se všemi odvolacími námitkami. Námitka, podle níž žalobce v podání ze dne 7. 7. 2006 uvedl, že jej Policie České republiky výslovně požádala, aby pokračoval v dodávkách zboží

odběratelům ze Slovenska v režimu osvobození od daně z přidané hodnoty, k čemuž doložil zápisy z jednání s pracovníky policie ze dne 18. 1. 2005 a ze dne 14. 1. 2005, nebyla podle městského soudu uplatněna v odvolání proti dodatečným platebním výměrům, ale v rámci doplnění vyjádření daňového subjektu ke zprávě o daňové kontrole. Městský soud konstatoval, že zástupce žalobce uplatnil tuto námitku v situaci, kdy již byla rozhodnutí vydaná v prvním stupni doručena „přímo“ daňovému subjektu (7. 7. 2006) a teprve následně jeho zástupci (dne 17. 10. 2006). Tvrzení, že námitka byla zopakována při ústním jednání dne 29. 6. 2007, nemá podle městského soudu oporu ve správním spisu. Protokol z jednání, jehož předmětem bylo projednání důkazních prostředků k odvolání, totiž pouze shrnuje, které důkazní prostředky byly předloženy v průběhu daňové kontroly a následně v souvislosti s odvoláním.

Městský soud nesouhlasil s tím, že tato námitka nebyla v napadených rozhodnutích pojednána. Žalovaný se totiž vypořádal s předmětným podáním žalobce na straně 6 rozhodnutí, byť v odlišných souvislostech. Důvodem bylo, že se obsah odvolání lišil od později podané žaloby. V odvolacím řízení podání ze dne 7. 7. 2006 argumentovalo proti porušení procesních práv daňového subjektu [§ 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“)]. V článku III. odvolání ze dne 26. 7. 2006 žalobce namítl, že nebyl seznámen se stanoviskem ke svým výhradám k závěrům správce daně a blíže obsahem podání ze dne 7. 7. 2006 neargumentoval. V odvolání žalobce argumentoval podáním ze dne 7. 7. 2006 jako vyjádřením ke zprávě o kontrole, zatímco v žalobě toto podání označil za součást odvolání. Námitka podle městského soudu neobstála, protože napadená rozhodnutí obsahují odůvodnění k této okolnosti a je z nich zřejmé stanovisko žalovaného k namítanému porušení procesních práv.

Dále městský soud uvedl, že neobstojí argumentace žalobce, podle níž nemůže být sankcionován za splnění požadavku Policie České republiky, aby se choval určitým způsobem. Doměření daně z přidané hodnoty pak není sankcí, ale důsledkem platné a účinné právní úpravy. Správce daně netrestal žalobce, ale pouze mu doměřil daň. K tomu byl povinen na základě platné právní úpravy. Z tohoto důvodu nebylo podle městského soudu možné vycházet z právního názoru vyjádřeného v jeho rozsudku ze dne 19. 9. 2006, čj. 10 Ca 52/2005 - 54.

Městský soud také zpochybnil důvodnost námitky v řízeních vedených u něj pod sp. zn. 11 Ca 265/2007, 11 Ca 266/2007, 11 Ca 267/2007 a 11 Ca 271/2007. Daňová řízení v těchto věcech se totiž vztahují ke zdaňovacím obdobím předcházejícím lednu 2005.

Námitka však podle městského soudu nebyla důvodná ani ve věcech vedených u něj pod sp. zn. 11 Ca 272/2007, 11 Ca 273/2007 a 11 Ca 274/2007, kdy předmětem řízení jsou zdaňovací období únor 2005, leden 2005 a březen 2005. Z dopisu ze dne 14. 1. 2005, který žalobce adresoval Policejnímu presidiu, ani ze zápisu z jednání s pracovníky Policejního presidia ze dne 18. 1. 2005, nevyplýval požadavek, aby se žalobce choval určitým způsobem. Ve věci nebyl podstatný prodej zboží žalobcem, ale to, že se mu nepodařilo prokázat prodej zboží do jiného členského státu a splnění podmínek pro osvobození od daně s nárokem na odpočet. Nikdo nenutil žalobce k tomu, aby uplatňoval, nebo neuplatňoval nárok na odpočet, popř. aby byly, nebo nebyly řádně prokázány

vývozy zboží do jiného členského státu. Dohodl-li se žalobce s policií (tedy nikoliv plnil její požadavky) na setrvání v dosavadní praxi a pokračování v prodeji, nemá to souvislost s daňovými dopady takového postupu. Pokud by žalobce prokázal, že zboží bylo vyvezeno do jiného členského státu, neměla by z daňového hlediska žádný vliv skutečnost, že se tak dělo na základě předchozí konzultace s Policejním presidiem.

Pokud jde o důvodnost ostatních žalobních námitek, městský soud setrval na závěrech uvedených v rozsudku ze dne 29. 5. 2008, čj. 11 Ca 265/2007 - 87.

Ze spisového materiálu bylo městskému soudu 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, u nichž bylo uplatněno osvobození od daně z přidané hodnoty, vzhledem k podanému daňovému přiznání žalobce, požadoval od daňového subjektu prokázání skutečnosti, že uvedená uskutečněná zdanitelná plnění byla skutečně dodáním zboží do jiného členského státu ve smyslu § 13 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Žalobce doložil k výzvě správce daně faktury a písemná čestná prohlášení odběratelů o dodání zboží do jiného členského státu. Správce daně tato prohlášení po dalším šetření zpochybnil a uzavřel, že neprokazují jednoznačně dodání zboží do jiného členského státu.

Městský soud shledal postup a závěry správních orgánů zákonnými. Žalobce podle něj nedostal povinnosti prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Z tohoto důvodu nebylo ani možné posoudit dostatečně spolehlivě věrohodnost údajů uvedených žalobcem v daňovém přiznání. Důkazní prostředky, které žalobce předložil, podle městského soudu neobjasnily pochybnosti o údajích uvedených žalobcem v daňovém přiznání. Závěr správce daně o nevěrohodnosti tvrzení žalobce před správními orgány o důvodnosti přiznání osvobození od placení daně z přidané hodnoty má oporu ve spisu a je správný. V případě důkazů, které žalobce k prokázání svých tvrzení navrhoval, jde podle městského soudu o dokladové prokazování, které nemůže vyvrátit vzniklé pochybnosti o tom, že ke skutečnému dodání od jiného členského státu Evropské unie v rozsahu vymezeném doklady fakticky došlo.

Městský soud neshledal důvodnou ani námitku týkající se nesprávného postupu správních orgánů při hodnocení důkazů. Správce daně nepřekročil rámec hodnocení dokazování vymezený v § 2 odst. 2 a 3 daňového řádu. Žalovaný se podrobně zabýval jednotlivými důkazními prostředky, zejména výsledky mezinárodní spolupráce správců daně v oblasti daně z přidané hodnoty, provedl i podrobné hodnocení těchto důkazů a své závěry o jejich hodnotě vzhledem k dokazovaným skutečnostem odůvodnil. Městský soud připomněl, že formální správnost dokladů, předložených daňovým subjektem, nevylučuje oprávnění správce daně zjišťovat skutečný stav věci. V posuzované věci se jednalo o daňové řízení, ve kterém daňový subjekt musí prokázat svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání. Správce daně měl pochyby, zda došlo k faktickému uskutečnění plnění deklarovaného v daňovém přiznání, u něhož v daňovém přiznání uplatnil osvobození od daně. Důvodem k dodatečnému vyměření DPH bylo, že správce daně nepovažoval za vyvrácené své pochybnosti o uskutečnění dodání zboží.

Podle § 64 odst. 5 zákona o DPH má být základním důkazním prostředkem písemné prohlášení pořizovatele zboží o přepravě zboží do jiného členského státu. Žalobce v posuzované věci čestné prohlášení tohoto obsahu předložil. Městský soud ovšem nesouhlasil s názorem žalobce, že by tento důkazní prostředek měl být důkazem absolutním a nezpochybnitelným. Došlo-li ke zpochybnění pravdivosti předložených čestných prohlášení, správce daně zcela v souladu s daňovým řádem vyzval žalobce k prokázání jeho tvrzení, uvedeného v daňovém přiznání, jiným způsobem. Bylo výhradně na žalobci, aby dodání zboží do Slovenské republiky prokázal jinými důkazními prostředky.

Argumentace žalobce rozsudkem Soudního dvora ve věci *Teleos plc a další proti Commissioners of Customs & Excise*, C-409/04, Sbírka rozhodnutí 2007, s. I-07797 (dále jen „*Teleos*“), nebyla podle městského soudu případná a bylo nutné vycházet z předmětu daňového řízení, které bylo s žalobcem vedeno. Judikaturu týkající se daňových řetězců [rozsudek Soudního dvora ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sbírka rozhodnutí 2006, s. I-00483 (dále jen „*Optigen*“)] nelze aplikovat bezvýhradně. Rozhodnutí ve věci *Teleos* řešilo obdobnou situaci jako v případě žalobce, ale bylo vydáno až po vydání žalobami napadených rozhodnutí, a navíc řeší předběžnou otázku, nikoliv věc samotnou. Soudní dvůr v něm také dospěl k závěru, že daňový subjekt, který nese v daňovém řízení břemeno tvrzení i důkazní, musí prokázat, že zboží opustilo území prodávajícího a bylo fyzicky dodáno kupujícímu do jiného členského státu.

V posuzované věci k jednoznačnému prokázání uvedených skutečností nedošlo, čímž bylo ve smyslu uvedeného rozhodnutí Soudního dvora zpochybněno postavení žalobce. Ten může být „v lepší pozici“ pouze tehdy, je-li v řízení prokázáno, že přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována. Dodavatel zboží má výhodnější postavení při uplatnění osvobození od daně pouze tehdy, nejde-li mu přičíst k tíži jakýkoliv podíl na daňových podvodných jednáních jiných subjektů. Tento požadavek s sebou přináší potřebu prokázat konkrétními důkazy, že se dodavatel choval při realizaci podnikatelské činnosti dostatečně rozumně a opatrně a že k deklarovanému plnění skutečně došlo.

Městský soud uzavřel, že se žalobce nedůvodně spoléhal výhradně na písemná prohlášení pořizovatelů zboží, přestože i Soudní dvůr formuloval potřebu (resp. povinnost) dodavatele přijmout navíc opatření, která po něm mohou být rozumně a spravedlivě požadována. Požadavek správce daně, aby žalobce předložil další doklady nad rámec listin výslovně uvedených v zákoně o DPH k uplatnění osvobození od DPH, proto není v rozporu s judikaturou Soudního dvora. Podle městského soudu si lze představit existenci dalších dokladů, kterými by v rámci rozumného chování při podnikatelské činnosti bylo možné uvedené skutečnosti doložit (např. doklady o uskladnění zboží, doklad o provedených inventurách, doklad o přepravě či o přihlášení ke zdanění). Pravdivost čestných prohlášení lze mít za vyvrácenou s ohledem na zjištění učiněná správcem daně v rámci mezinárodní spolupráce daňových orgánů členských států Evropské unie, s nimiž byl žalobce v průběhu daňového řízení seznámen. Námitka, podle níž žalobce nebyl

seznámen s výsledky zjištění správce daně a rozhodnutí žalovaného je v této části nepřezkoumatelné, proto neobstojí.

Městský soud nepřítakal ani námitkám týkajícím se porušení procesních práv žalobce v souvislosti s projednáním zprávy o daňové kontrole. Tvrzení, že žalobce považuje zprávu o daňové kontrole za neprojednanou, nemají podle městského soudu oporu ve správním spisu. Žalobce se totiž zúčastnil jednání, jehož předmětem bylo projednání zprávy o daňové kontrole, a tuto zprávu převzal. Městský soud uzavřel, že žalobce nebyl zkrácen na svých právech a nebyl zbaven možnosti uplatnit požadavek na doplnění výsledků daňové kontroly, neboť v průběhu daňové kontroly správce daně sdělil své pochybnosti žalobci, a ten měl možnost na ně reagovat. To, že žalobce následně reagoval na závěry ve zprávě o daňové kontrole uvedené, nelze hodnotit jako neprojednání zprávy o daňové kontrole resp. jako zkrácení práv žalobce, která mu v rámci daňové kontroly náleží.

III. Kasační stížnost

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku městského soudu kasační stížností. Dovolal se stížních důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tj. vad řízení spočívajících v tom, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl městský soud napadená rozhodnutí žalovaného zrušit, a podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti a nedostatku důvodů napadeného rozsudku.

Stěžovatel uvedl, že předmětem jeho podnikatelské činnosti je provozování center zaměřených na velkoobchodní prodej. Možnost nákupu v jednotlivých velkoobchodních střediscích je podmíněna registrací zákazníka a vydáním zákaznické karty. Nepřenositelnost karet je zajištěna kontrolou totožnosti jejich držitelů, a to u vstupu do velkoobchodních středisek. Podle obchodních podmínek stěžovatele, platných pro rozhodné období, byl podnikatelský subjekt povinen, chtěl-li se stát zákazníkem stěžovatele, požádat o registraci. Při tom musel doložit své živnostenské oprávnění, prokázat aktivní podnikání a souhlasit s obchodními podmínkami stěžovatele. Stěžovatel tak zajišťoval, že zboží prodával pouze předem identifikovaným zákazníkům – podnikatelům.

Obchodní činnost stěžovatele je uskutečňována na principu „cash and carry“. Zboží je dodáno zákazníkovi přímo v provozovně, vlastnické právo přechází na zákazníka po zaplacení a zákazník zajišťuje transport nakoupeného zboží.

V rámci obchodní činnosti stěžovatel prodává zboží i zákazníkům z jiných zemí Evropské unie, kteří je přepraví z České republiky. S ohledem na úpravu zákona o DPH stěžovatel v takových případech nad rámec standardního procesu registrace ověřoval údaje o zákaznících i z jiných zdrojů. Tvrzení zákazníka, že je osobou registrovanou k DPH v jiném členském státě, stěžovatel ověřoval v rámci systému VIES a dále od zákazníků požadoval kopii osvědčení o registraci k DPH. S ohledem na § 64 odst. 5 zákona o DPH pak stěžovatel v případě, že jeho zákazníci požadovali dodat zboží bez DPH s tím, že bude

přepraveno např. na Slovensko, vyžadoval potvrzení, že zboží bylo na území Slovenska skutečně dopraveno. Pro tyto účely sloužila stěžovateli listina označená jako „Prohlášení daňového subjektu“.

V praxi fungoval nastíněný postup tak, že se zákazník zaregistroval, doložil svou registraci k DPH v jiném členském státě a stěžovatel jeho registraci ověřil. Při vstupu do střediska zákazník doložil zákaznickou kartu a stěžovatel ověřil jeho totožnost. Následně zákazník zakoupil zboží a stěžovatel vystavil fakturu, kde byla cena s DPH. Teprve pokud zákazník ve stanovené lhůtě prohlásil, že zakoupené zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, vystavil stěžovatel po opětovném ověření údajů z VIES novou fakturu na cenu bez DPH. Tato faktura nahradila původní fakturu.

Stěžovatel také poznamenal, že intrakomunitární dodání podle § 64 zákona o DPH je standardním procesem respektujícím základní definiční znak daně z přidané hodnoty, tj. vybírání daně podle místa spotřeby. Z hlediska volného pohybu osob, služeb či zboží je režim intrakomunitárního dodání výrazem daňové neutrality DPH.

K závěrům městského soudu týkajícím se spolupráce stěžovatele a Policie České republiky stěžovatel namítl, že z dopisu ze dne 14. 1. 2005 a ze záznamu jednání ze dne 18. 1. 2005 je jednoznačně seznatelné, že stěžovatel po vstupu České republiky do Evropské unie zaznamenal zvýšený nárůst prodeje telefonních karet slovenskými zákazníky. Bezprostředně poté, kdy stěžovatel analyzoval tato data, odmítl nárok zákazníka na uskutečnění osvobození podle § 64 zákona o DPH a na vrácení části kupní ceny ve výši připadající na daň z přidané hodnoty do dalšího prokázání uskutečnění přepravy, a to doložením přiznání k dani z přidané hodnoty podaného na Slovensku. Zároveň kontaktoval Policii České republiky. Policie požádala stěžovatele, aby pokračoval v prodeji zboží za původních podmínek. V této souvislosti stěžovatel odkázal na důvodovou zprávu k § 17 zákona č. 273/2008 Sb., o Policii České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Uvedené pravidlo je podle něj zobecnitelné i na dobu předcházející účinnosti tohoto předpisu. Stěžovatel učinil maximum pro odstranění všech pochybností spojených s průběhem obchodních transakcí. Pokračování v prodeji zboží v režimu § 64 zákona o DPH nebylo vlivem nedbalosti či nedostatku opatrnosti stěžovatele, ale výsledkem jeho snahy o součinnost s orgány činnými v trestním řízení. Podle stěžovatele je na místě vypořádat se s tímto faktem. Stěžovatel zopakoval žalobní námitku, že pokud jeden státní orgán požadoval určité chování, není v právním státu možné, aby jiný správní orgán spatřoval ve stejném jednání porušení povinností.

Dále stěžovatel namítl nesprávný výklad § 64 odst. 5 zákona o DPH městským soudem. Tvrdil, že při splnění podmínek předvídaných § 64 zákona o DPH je povinen dodat zákazníkům zboží bez DPH. Opačný postup by byl v rozporu se zákonem o DPH i se základními principy fungování evropského systému DPH.

Z popsaného procesu nákupu zboží přepravovaného do jiného členského státu (na Slovensko) bylo podle stěžovatele patrné, že dodání zboží bylo od daně osvobozeno až po potvrzení přepravy zboží na Slovensko. Prohlášení zákazníků splňovala kritéria § 64 odst. 5 zákona o DPH. Stěžovatel přitom upozornil, že tato prohlášení měla povahu deklarace o již proběhlém ději.

Stěžovatel také namítl, že se městský soud nevypořádal se vztahem speciality § 64 odst. 5 zákona o DPH k § 31 odst. 4 daňového řádu a bez dalšího odůvodnění konstatoval, že „*tato prohlášení byla dalším šetřením správce daně zpochybněna*“.

Závěry městského soudu o temporálních účincích rozsudku Soudního dvora ve věci *Teleos* stěžovatel považoval za rozporné s judikaturou Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora. Domníval se, že všechny podmínky zakládající nemožnost uložit stěžovateli povinnost doplatit DPH, vyslovené v bodě 68 rozsudku ve věci *Teleos*, byly splněny i v posuzované věci.

Stěžovatel rovněž tvrdil doložení dokladů prokazujících nárok na osvobození intrakomunitárního dodání od daně. I s přihlédnutím k principu právní jistoty a proporcionality tak učinil tím, že poskytl správci daně dokument předvídaný v § 64 odst. 5 zákona o DPH.

Podmínku jednání v dobré víře stěžovatel naplnil popsáním procesem nákupu. Poskytoval zboží zákazníkům až po jejich registraci a následném ověření údajů tvrzených v rámci registračního procesu. Existenci dobré víry u stěžovatele je třeba dovodit i z toho, že po získání podezření o páčání trestného činu některými svými zákazníky informoval o věci Policii České republiky a změnil pravidla pro dodání zboží v režimu § 64 zákona o DPH. Výsledek trestního řízení není stěžovateli znám.

Dále stěžovatel namítl, že správní orgán i soud pochybily, pokud netestovaly transakce prováděné stěžovatelem výše uvedenými kritérii a nepřihlédly k preventivním opatřením, která stěžovatel zavedl. Správní orgán postupoval v rozporu s pravidly stanovenými judikaturou Soudního dvora, požadoval-li po stěžovateli prokázání skutečností nad rámec jeho zákonné povinnosti. V okamžiku předložení uvedených dokladů správci daně stěžovatel unesl své důkazní břemeno k prokázání skutečností uvedených v daňových přiznáních. Poté již bylo vyvrácení těchto skutečností na správci daně. Způsob, jakým správce daně mohl zpochybnit skutečnosti tvrzené stěžovatelem, je omezen právními závěry rozsudku ve věci *Teleos*. Požadavky, které správce daně kladl na stěžovatele nad rámec uvedeného rozsudku, jsou v rozporu s principem právní jistoty a proporcionality. Městský soud zjednodušeně uzavřel, že „*musí být prokázáno, že došlo k fyzickému opuštění zboží*“. To je v přímém rozporu se závěry v citovaném rozsudku.

K důkaznímu břemeni stěžovatel podotkl, že rozhodnutí správního orgánu jsou vnitřně rozporná. Stěžovateli nebylo zřejmé, kdy mělo přejít důkazní břemeno ze správce daně zpět na stěžovatele.

Stěžovateli nebylo ani zřejmé, jak by k jeho větší jistotě o uskutečnění přepravy přispěla informace o stavu zásob nebo provedení inventury. Existence přepravních dokladů není s ohledem na popsany systém nákupu také možná. Účelem zakotvení § 64 zákona o DPH nebylo učinit obchodní transakce složitější nad únosnou míru, danou kritériem dobré víry a přijetím racionálních opatření. Stěžovatel se domníval, že jím přijatá opatření jdou nad rámec jeho obecné povinnosti k obezřetnosti. Správce daně nevyvrátil dobrou víru

stěžovatele nebo jeho postup mimo rámec potřebné opatrnosti. Navíc po stěžovateli požadoval prokázání něčeho, k čemu nebyl oprávněn.

V této souvislosti stěžovatel upozornil, že Soudní dvůr vymezil důkazní břemeno o intrakomunitárním dodání poněkud odlišně než je tomu např. v řízení o nároku na odpočet DPH. Pouze v případě, kdy správce daně prokázal, že stěžovatel nebyl v dobré víře či neučinil všechna potřebná opatření, přešlo by důkazní břemeno zpět na stěžovatele.

Stěžovatel rovněž uvedl, že prostor pro aktivitu českého správce daně existoval pouze pokud by bylo prokázáno, že zboží nebylo dopraveno na Slovensko. Správce daně měl vymáhat případnou dlužnou daň na zákazníkovi stěžovatele, který porušil daňovou povinnost přepravit zboží na Slovensko. Tento závěr je nutno učinit s ohledem na bod č. 67 rozsudku ve věci *Teleos*.

Správní orgán podle stěžovatele postupoval v rozporu s výkladem principů pojících se s intrakomunitárním dodáním. Podobně tuto situaci nereflektoval ani městský soud. Důkazní prostředky, které městský soud požadoval k prokázání přepravy (doklady o uskutečnění přepravy, např. CMR), mají ve světle závěrů Soudního dvora stejnou důkazní sílu jako stěžovatelem doložená potvrzení, navíc takové dokumenty s ohledem na charakter prodeje formou „cash and carry“ nemohou existovat nebo být požadovány.

Ke stížní námitce nesprávného výkladu a aplikace právních předpisů s ohledem na rozhodovací praxi Soudního dvora stěžovatel dodal, že městský soud postupoval v rozporu se zásadou neutrality DPH. V případě, že by byl stěžovatel povinen hradit tuto daň na výstupu, byl by v méně výhodném postavení než osoby uskutečňující tuzemské plnění. V tomto smyslu stěžovatel odkázal mj. na bod č. 60 rozsudku ve věci *Teleos* a další rozhodnutí Soudního dvora týkající se principu neutrality DPH. Z nich měl plynout požadavek, aby veškeré transakce stejné skutkové podstaty byly posuzovány stejným způsobem. Jedině tak může být zajištěno, aby byla daň přenesena na konečného spotřebitele v souladu s principem země konečné spotřeby. V posuzovaných věcech správní orgány zatížily platbou DPH stěžovatele, nikoliv jeho zákazníky. Městský soud pak nereflektoval odpovídající žalobní námitky.

S principem neutrality DPH souvisí principy efektivnosti a proporcionality. Princip efektivnosti požaduje, aby členské státy neučinily pravidla pro uplatnění práv zaručených legislativou Společenství prakticky neuskutečnitelnými nebo nadměrně složitými. Princip proporcionality vyžaduje, aby členské státy při sledování cílů národní legislativy volily prostředky, které co nejméně zasahují do cílů a principů legislativy Společenství. Městský soud při svém rozhodování nepřihlédl ani k těmto principům.

Dále stěžovatel nesouhlasil s posouzením námitek týkajících se procesního postupu správce daně. S odkazem na ustálený výklad Nejvyššího správního soudu k ukončení daňové kontroly ve smyslu § 16 odst. 8 daňového řádu zpochybnil, že by nekonání správce daně nemělo žádné důsledky do právní sféry stěžovatele. Tomu bylo fakticky znemožněno účinně se bránit proti nezákonnému postupu již ve správním řízení. Rozhodnutí žalovaného tedy trpí vadou, pro kterou ho měl městský soud zrušit.

Stěžovatel rovněž namítl, že se s některými závěry, které vedly správce daně k doměření daně, seznámil až v rozhodnutí o odvolání. I správní orgán se vyhnul interpretaci jím namítaných principů a soudních rozhodnutí. Odpovídajícím způsobem se nevypořádal zejména s rozsudkem Soudního dvora ve věci *Optigen*. Ani městský soud se v napadených rozsudcích s těmito námitkami nijak nevypořádal a zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností.

Za nepřezkoumatelné stěžovatel považoval i závěry městského soudu týkající se § 2 odst. 2 a 3 daňového řádu ve vztahu k důkaznímu řízení. Městský soud se s podrobně rozvedenou argumentací ohledně jednotlivých důkazních prostředků vypořádal tím, že „*správce daně nepřekročil rámce hodnocení dokazování*“ či „*žalovaný správní orgán se v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí podrobně zabýval jednotlivými důkazními prostředky*“.

Městský soud se podle stěžovatele nevypořádal ani s namítanou rozporností spisového materiálu. Rozporností trpí i rozsudky městského soudu, z nichž není zřejmé, zda městský soud zaujal stanovisko, že stěžovatel měl povinnost předkládat správci daně další doklady. Tato vnitřní rozpornost způsobuje nesrozumitelnost napadených rozsudků.

Stěžovatel rozšířil své stížní námitky i nad rámec důvodů uvedených v žalobách. Poukázal přitom na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, a tvrdil, že v posuzované věci nebyly splněny podmínky řádného zahájení daňové kontroly. Namítl, že správci daně nemohly být v okamžiku zahájení daňové kontroly (19. 10. 2005) známy žádné okolnosti pro vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen – prosinec 2005. Vymezení rozsahu kontroly proto bylo nepřesné. Na úkon, kterým správce daně zahájil daňovou kontrolu, je tedy nutno hledět jako na úkon formální a proto neústavní. Chyběly apriorní důvody k zahájení daňové kontroly a nemohly tedy ani být sděleny stěžovateli a vyjádřeny v protokolu o ústním jednání sepsaném při zahájení kontroly.

Oprávnění rozšířit tímto způsobem stížní námitky stěžovatel opřel o názor vyjádřený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2008, čj. 8 Afs 48/2006 - 155, www.nssoud.cz.

Konečně stěžovatel namítl, že doměření daně správní orgány porušily zásadu zakotvenou v § 1 odst. 2 daňového řádu, tedy stanovení daně ve správné výši. Nereflektovaly totiž skutečnost, že stěžovatel vadně vykazoval dodání předplacených telefonních karet jako dodané zboží, ačkoliv se jednalo o předplacenou telekomunikační službu.

IV. Vyjádření ke kasační stížnosti

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné.

K tvrzení stěžovatele, že zákazník činil prohlášení o přepravě zboží do jiného členského státu nejdříve dnem následujícím po koupi zboží, žalovaný uvedl, že z předložených faktur takový postup obecně nevyplývá. Poukázal přitom na některé konkrétní případy. Prohlášení obsahuje text „*zboží bylo přepraveno dne, do EU země*“, ale

země není uváděna. Prohlášení osvědčuje přepravu ve smyslu odvozu zboží od stěžovatele, ale neříká nic o tom, kam bylo zboží přepraveno. Stěžovatel demonstroval, že udělal vše co bylo v jeho možnostech, aby dostal důkazní povinnosti. Nečinil tak ovšem důsledně, což má za následek neprůkaznost jeho tvrzení. Stěžovatel nemohl tvrdit, že místem spotřeby bylo Slovensko. Sám totiž nesledoval místo ukončení přepravy, přepravu na Slovensko nedoložil a nebyla zjištěna ani správcem daně. Náзор stěžovatele odporuje jeho stanovisku, podle kterého byl nesplněním přepravy na Slovensko porušitelem daňové povinnosti zákazník, který byl proto v členském státě dodání (České republiky) osobou povinnou k dani. Postup správních orgánů byl v souladu s principem neutrality daně z přidané hodnoty. Stěžovatel se dovolal principu, který sám porušil. Proti dani na vstupu, kterou nepochybně nárokoval při svém nákupu dále prodávaného zboží, totiž nebyla žádná daň na výstupu z prodeje zboží, v tuzemsku ani na Slovensku. Při uplatnění daně na výstupu u stěžovatele, nebylo-li prokázáno splnění podmínek osvobození od daně při dodání do jiného členského státu, mohli pořizovatelé ze Slovenska buď požádat o vrácení daně podle § 82 zákona o DPH, nebo pokud jim vznikla povinnost registrace za plátce daně z přidané hodnoty uskutečněním ekonomických činností na území České republiky, uplatnit nárok na odpočet daně. V obou případech by však kupující musel prokázat pořízení zboží. Tím by byl zajištěn požadavek stěžovatele, totiž že by šla pochybení zákazníků pouze k jejich tíži.

Pokud jde o spolupráci stěžovatele s Policií České republiky, žalovaný odkázal na vyjádření k žalobám a k předchozí kasační stížnosti.

Tvrzení stěžovatele, že jím předložená prohlášení deklarují již uskutečněný děj, žalovaný nepovažoval za případné. Uvedl, že z nich ani ze souvisejících šetření nevyplývá zejména událost přepravy do jiného členského státu. Žalovaný nesouhlasil ani s konstrukcí stěžovatele, podle které je prohlášení pořizovatele speciálním důkazním prostředkem. Odmítl i stěžovatelem uvedenou modifikaci § 31 odst. 4 daňového řádu. Akceptace názoru stěžovatele, že dodání zboží je prokázáno písemným prohlášením pořizovatele zboží, by vedla ke znevýhodnění plátců, kteří uskutečňují zdanitelná plnění v tuzemsku a nepostupují podle § 64 zákona o DPH. Žalovaný nepovažoval za důvodnou ani námitku, že se městský soud nevypořádal s argumentací stěžovatele rozsudkem Soudního dvora ve věci *Teleos*. Podle žalovaného stěžovatel nesplnil všechny podmínky uvedené Soudním dvorem v tomto rozsudku. Dále žalovaný nesouhlasil s názorem, že § 64 odst. 5 zákona o DPH stanoví seznam dokumentů dokládajících uskutečnění dodání zboží. Předmětné ustanovení žádný taxativní výčet nestanoví. Vyplývá z něj, že písemné prohlášení pořizovatele je pouze jedním z možných důkazních prostředků. Uvedl-li stěžovatel, že správce daně nenamítl během řízení platnost či věrohodnost těchto dokumentů, žalovaný zdůraznil, že právě nedostatek důkazní síly předložených prohlášení vedl k neodstranění pochybností správce daně o splnění podmínek pro osvobození od daně. Pokud jde o dobrou víru stěžovatele, ten neučinil ve vztahu k zákazníkům žádné úkony k zamezení zneužívání zákaznické karty. Stěžovatel měl prokázat, že zboží opustilo Českou republiku. Správce daně neuložil stěžovateli povinnosti nad rámec rozsudku ve věci *Teleos*. Žalovanému je známa aktuální judikatura k otázce přesunu důkazního břemene. Stěžovatel však nenamítl oprávněně nezpochybnění předložených dokladů, protože správce daně disponoval zjištěními, která nebyla v souladu s tvrzením stěžovatele, a seznámil s nimi stěžovatele. K opakujícím se námitkám týkajícím se prokázání rozhodných skutečností pro

osvobození od daně žalovaný odkázal na svá předchozí vyjádření. Dále žalovaný nesouhlasil s námitkou o odlišném vymezení důkazního břemene v případě intrakomunitárního dodání zboží od řízení o nároku na odpočet daně. Jedinou odlišností je podle něj prokazování podmínek, za nichž se neuplatňuje daň na výstupu, zatímco u nároku na odpočet jde o daň na vstupu. Zákon však v obou případech stanoví podmínky, bez jejichž naplnění nelze osvobození od daně či nárok na odpočet přiznat. V obou případech je také třeba vycházet z toho, jak předmětné transakce ve skutečnosti proběhly a zda údaje v dokladech tomuto průběhu odpovídají. V obou případech platí zásada zákonnosti a zásada volného hodnocení důkazů, stejně jako povinnost správce daně zjišťovat co nejúplněji okolnosti směřující ke správnému stanovení daně. Provedené řízení neodporuje popsáním zásadám. Nesplnění podmínek osvobození bylo u stěžovatele provedeným řízením podloženo a žalovaný považoval dodatečné stanovení daně za případné.

K argumentaci stěžovatele principy fungování daně z přidané hodnoty doprovázené citací rozsudků Soudního dvora žalovaný podotkl, že názor Soudního dvora ve věci *Teleos* byl vysloven za situace, kdy dodavatel, na rozdíl od stěžovatele, poskytl důkazy prokazující jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství, které se později ukázaly jako nepravdivé. Taková situace u stěžovatele nenastala. Domněnka stěžovatele o naplnění zásady nemá opodstatnění. Neutralita nemůže být zajištěna tam, kde jsou porušována stanovená pravidla. Nebyla-li prokázána podstata plnění jako intrakomunitárního a přitom došlo k dodání, jde o plnění zatížené daní na výstupu, které bylo posouzeno jako tuzemské zdanitelné plnění. Obecně namítnuté porušení principu efektivnosti a proporcionality stěžovatel žalovanému neumožnilo vyjádřit se konkrétně.

K námitkám týkajícím se tvrzeného procesního pochybení správce daně žalovaný odkázal na vyjádření k žalobám a replikám. Odmítl zkrácení stěžovatele na jeho právech s poukazem na to, že stěžovatel projednal u správce daně zprávu o kontrole a nevyjádřil nesouhlas či úmysl dále se vyjadřovat k jejím závěrům. Podání stěžovatele učiněná po projednání zprávy neobsahovala žádná vyjádření k doplnění výsledku kontroly, ale námitky, s nimiž se žalovaný v odvolacím řízení vypořádal. Jak plyne ze spisového materiálu, nahlížení do spisu nebylo stěžovateli odepřeno. Pokud stěžovatel namítl, že se některé závěry dozvěděl až z rozhodnutí o odvolání, nelze to s odkazem na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 212/2006 - 74 považovat za porušení daňového řádu. Důvody, proč žalovaný neshledal případnost aplikace závěrů vyslovených Soudním dvorem ve věci *Optigen*, byly vysvětleny v předchozích vyjádřeních. Městský soud zaujal obdobné stanovisko, proto nelze tvrdit, že se nevyjádřil.

Tvrzení o rozpornosti spisového materiálu a o nejednoznačnosti učiněných závěrů nejsou podle žalovaného opodstatněná. Z napadených rozhodnutí je zřejmé, že k dodatečnému stanovení daně došlo kvůli neprokázání splnění podmínek pro osvobození dodání zboží do jiného členského státu, včetně skutečností, na jejichž základě bylo rozhodováno.

K dosud neuplatněné námitce, že došlo ke stanovení nesprávné výše daně, protože prodej telefonních karet byl posuzován jako dodání zboží, byť se jedná o předplacenou telekomunikační službu, která nebyla v důsledku stanovení místa plnění v jiném členském

státě předmětem daně v tuzemsku, žalovaný uvedl, že předmětem daňového řízení bylo ověřování podmínek osvobození u dodání zboží do jiného členského státu, deklarovaného stěžovatelem. Předmětem prověřování tedy bylo zboží, jak je stěžovatel vykázal, deklaroval a správci daně rozepsal. Jako dodání zboží do jiného členského státu stěžovatel vykazoval dodávky alkoholu, potravin a dalšího spotřebního zboží. Tvrzení, že šlo pouze o telefonní karty, není důvodné. O telekomunikační službu se ve smyslu § 10 odst. 8 písm. b) zákona o DPH jedná až od okamžiku aktivace dobíjecího kupónu. Tuto službu přitom poskytuje jiný subjekt než stěžovatel. U stěžovatele tedy nemohlo jít ani o předplacení této služby.

U zahájení daňové kontroly žalovaný připustil, že správce daně pochybil co do vymezení kontrolovaných období. Uvedl ovšem, že pochybení nedosáhlo intenzity, která by mohla způsobit nezákonnosti daňové kontroly jako takové, zejména pokud ve vztahu k uvedeným obdobím správce daně neučinil ve zprávě o kontrole žádné závěry. Pokud jde o chybějící důvody pro zahájení daňové kontroly, žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2009, čj. 8 Afs 46/2009 - 46, č. 1983/2010 Sb. NSS. Současně uvedl, že správci daně byly již v době zahájení kontroly zřejmé pochybnosti o faktickém uskutečnění dodání zboží do jiného členského státu, které vyplynuly z mezinárodní výměny informací při správě daně z přidané hodnoty se slovenskou daňovou správou. Bezpředmětnou byla i námitka, že kontrolu jako celek nelze považovat za úkon ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, neboť k dodatečnému stanovení daně došlo ve lhůtě podle § 47 odst. 1 daňového řádu.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud s ohledem na článek 267 Smlouvy o fungování Evropské unie vážil, zda je v posuzovaných věcech povinen položit Soudnímu dvoru předběžnou otázku týkající se výkladu aplikovaného práva Evropské unie. Dospěl přitom k závěru, že se mohl ve svém rozhodování opřít o judikaturu Soudního dvora (srov. rozsudek ve věci *Teleos*, rozsudek ve věci *Optigen*, rozsudek ze dne 21. 2. 2008 ve věci *Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG proti Finanzamt Malchit*, C-271/06, Sbírka rozhodnutí 2008, s I-00771), proto jej přes postavení soudu posledního stupně nestíhala povinnost obrátit se na Soudní dvůr (článek 267 odst. 3 Smlouvy o fungování Evropské unie a rozsudky Soudního dvora ze dne 27. 3. 1963 ve věcech *Da Costa en Schaake NV, Jacob Meijer NV, Hoechst-Holland NV proti Nederlandse administratie der belastingen*, 28/62 až 30/62, Recueil, s. 00061, ze dne 6. 10. 1982 ve věci *Srl CILFIT et Lanificio di Gavardo SpA proti Ministère de la santé*, 283/81, Recueil, s. 03415, bod 14, a ze dne 4. 11. 1997 ve věci *Parfums Christian Dior SA and Parfums Christian Dior BV v Evora BV*, C-337/95, Recueil, s. I-06013, bod 29).

V.1 Námitky nepřezkoumatelnosti

S ohledem na okruh uplatněných stížních důvodů se Nejvyšší správní soud nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli v namítané nesrozumitelnosti v závěru městského soudu, že „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“.

Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost je totiž třeba považovat taková rozhodnutí, z jejichž výroků nelze zjistit, jak soud ve věci rozhodl, případně jsou výroky vnitřně rozporné. Pod tento pojem lze podřadit i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelností pro nesrozumitelnost jsou zatížena i rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním a rozhodnutí, která vůbec neobsahují právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003 - 130, č. 244/2004 Sb. NSS).

Žádná z popsaných skutečností v nyní posuzované věci nenastala. Z odůvodnění městského soudu plyne, že předložení prohlášení předvídaných v § 64 odst. 5 zákona o DPH není samo o sobě způsobilé prokázat skutečnou přepravu předmětného zboží do jiného členského státu. Tento závěr přitom v kontextu napadeného rozsudku evidentně odpovídá způsobu věcného vypořádání žalobních bodů. Pokud městský soud dospěl podle stěžovatele k závěru, který je v rozporu s § 64 odst. 5 zákona o DPH, jedná se o otázku správného právního posouzení a aplikace zmíněného ustanovení na skutkový stav, nikoliv o nepřezkoumatelnost závěrů městského soudu pro jejich nesrozumitelnost. Z napadeného rozsudku je srozumitelné, k jakým závěrům městský soud v rámci své úvahy dospěl. Odpovídající stížní námitka proto nebyla důvodná. K obdobnému právnímu závěru přitom Nejvyšší správní soud dospěl již v rozsudku čj. 8 Afs 87/2008 - 124.

Obdobně Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stížní námitce, podle níž je napadený rozsudek nesrozumitelný a není z něj zřejmé, zda měl stěžovatel povinnost předkládat správci daně další doklady. Závěry městského soudu musí být vnímány v kontextu celého odůvodnění. Městský soud přisvědčil při věcném posouzení žalobních bodů žalovanému, že důkazní prostředky předložené stěžovatelem nerozptýlily důvodné pochybnosti o skutečném dodání zboží do jiného členského státu. Bez ohledu na věcnou správnost takového závěru byl právní názor městského soudu z napadeného rozsudku seznatelný. Námitka proto nebyla důvodná.

Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu pro nedostatečné odůvodnění úvahy, že nelze vycházet z principu ochrany dobré víry daňových subjektů ve smyslu rozsudku Soudního dvora ve věci Optigen.

Důvodnost podobné stížní námitky Nejvyšší správní soud posuzoval v rozsudku čj. 8 Afs 87/2008 - 124, na který na tomto místě pro stručnost odkazuje. Stížní námitka nebyla důvodná.

I při posouzení nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů Nejvyšší správní soud vyšel ze své ustálené judikatury (srov. rozhodnutí ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS či ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS), na kterou pro stručnost odkazuje. Městský soud vypořádal vytykanou otázku stručně. Se zřetelem k celému odůvodnění je však zřejmé, že městský soud nepovažoval argumentaci rozsudky Soudního dvora za příléhavou. V tomto smyslu městský soud uvedl, že podle namítané judikatury daňový subjekt, který nese v daňovém řízení břemeno tvrzení i důkazní břemeno, musí prokázat, že došlo k fyzickému opuštění zboží a k jeho fyzickému dodání kupujícímu z jednoho členského státu do druhého. Městský soud konstatoval, že tato otázka byla v případě stěžovatele sporná, resp. k prokázání uvedených skutečností nedošlo. Není tedy v rozporu s judikaturou Soudního dvora, pokud správce daně požadoval po stěžovateli předložení dalších důkazních prostředků, které by prokazovaly, že uvedené zboží fyzicky opustilo území České republiky a bylo dodáno na Slovensko.

Z odůvodnění napadeného rozsudku vyplývá, proč městský soud nepovažoval argumentaci rozsudkem Soudního dvora ve věci Optigen za důvodnou. Nehledě na věcnou správnost závěru městského soudu nevede jeho vypořádání k nepřezkoumatelnosti. Nejvyšší správní soud proto neshledal námitku nepřezkoumatelnosti ani zde důvodnou.

Konečně stěžovatel namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, pokud jde o závěry týkající se § 2 odst. 2 a 3 daňového řádu ve vztahu k důkaznímu řízení. Městský soud se s podrobně rozvedenou argumentací ohledně jednotlivých důkazních prostředků vypořádal tak, že „správce daně nepřekročil rámce hodnocení dokazování“ či „žalovaný správní orgán se v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí podrobně zabýval jednotlivými důkazními prostředky“.

Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovateli, že odůvodnění napadeného rozsudku nepředstavuje zcela adekvátní odpověď na příslušné části žalob (části X. a XI.), v nichž stěžovatel namítl konkrétní skutečnosti ohledně jednotlivých důkazních prostředků. Na druhé straně citované pasáže odůvodnění rozsudku nepředstavují úplné závěry městského soudu. Městský soud dále doplnil například, že správní orgán „provedl podrobné a vyčerpávající hodnocení těchto důkazů i své závěry o jejich hodnotě vzhledem k žalobcem dokazovaným skutečnostem“. Uvedl také, že „z odůvodnění napadeného rozhodnutí je patrné, v čem žalovaný spatřuje nevěrohodnost uvedených čestných prohlášení a v čem nedostatek důkazů o tom, že uvedená zdanitelná plnění byla prokazatelně dodáním zboží na Slovensko“. Jakkoliv jsou stručné závěry městského soudu na samé hraně přezkoumatelnosti, v kontextu celého odůvodnění rozsudku ještě obstály. Ani zde tedy dílčí nedostatky odůvodnění nezaložily nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

V.2 Námitky směřující k meritu věci

Stěžovatel namítl, že městský soud nesprávně posoudil přesun důkazního břemene na správce daně ve smyslu § 31 odst. 8 daňového řádu, neboť stěžovatel předepsaným

způsobem doložil svá tvrzení o dodání zboží do jiného členského státu. Stěžovatel namítl také nesprávný výklad a aplikaci § 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.

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. Vedle těchto dokladů stěžovatel 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 stěžovatele), kopiemi výpisů z obchodního rejstříku, dokumenty ověření 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 stěžovatele na základě žádosti slovenských daňových orgánů, oprávněné pochybnosti o faktickém uskutečnění přepravy podmiňující osvobození plnění. Vyzval proto stěžovatele k prokázání jím tvrzených skutečností.

Nejvyšší správní soud 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 (§ 31 odst. 9 daňového řádu). 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, čj. 2 Afs 7/2006 - 107, 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 § 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,

kteřé byl správce daně oprávněn ověřovat a zkoumat, aby ověřil oprávněnost uplatněného osvobození.

K výkladu § 31 odst. 9 daňového řádu, 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. Stěžovatel 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 § 31 odst. 8 daňového řádu 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, čj. 5 Afs 40/2005 - 72, www.nssoud.cz).

Hodnocení žalovaného a městského soudu, že důkazy předložené stěžovatelem neprokázaly splnění podmínek pro osvobození zboží od DPH ve smyslu § 64 odst. 1 zákona o DPH, nevykazuje znaky libovůle. Stěžovatel 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.

Stěžovatel 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 stěžovatel měl o důvěryhodnosti dodání zboží do jiného členského státu pochybnosti a prodal zboží odběratelům s daní z přidané hodnoty. Teprve posléze stěžovatel vystavoval opravné faktury. Učinil tak, přestože žádná ze skutečností předpokládající opravu původního daňového dokladu (faktury) nenastala (§ 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. 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, 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 15 dnů od data uskutečnění dodání do jiného členského státu (34 odst. 1 zákona o DPH). Pokud stěžovatel 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 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. Je-li přepravcem osoba odlišná od dodavatele a příjemce a obdrželi-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 (§ 64 odst. 5 zákona o DPH) je tedy jistě relevantním důkazem, stěžovatel se však mýlí, 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. 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, čj. FIPO-41/BR-ND-2005, str. 8).

Nejvyšší správní soud proto nepřisvědčil námitce, že rozsudek městského soudu je v rozporu s judikaturou Soudního dvora. Stěžovatel se odvolal na rozsudek ve věci Optigen, obsáhle citoval odstavce 43, 45 až 51 rozsudku ve věci Teleos a dovolal 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 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, čj. 5 Afs 129/2006 - 142, 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, čj. 8 Afs 94/2006 - 83, 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 čj. 5 Afs 129/2006 - 142 a rozsudek ze dne 25. 3. 2005, čj. 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.

V takovém případě přitom nelze účinně poukazovat na dotčení principu neutrality daně z přidané hodnoty. Ten se může ve své úplnosti uplatnit pouze tam, kde nedochází k porušování povinností stanovených daňovými předpisy. Za situace, kdy stěžovatel 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 stížná 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 stěžovatel 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 stěžovatele, a to v tuzemsku ani na Slovensku. Žalovanému je třeba přisvědčit, že při

uplatnění daně na výstupu u stěžovatele, nebylo-li prokázáno splnění podmínek osvobození od daně při dodání do jiného členského státu, mohli pořizovatelé ze Slovenska požádat o vrácení daně podle § 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.

Pro úplnost je třeba konstatovat, že porušení principů efektivnosti a proporcionality stěžovatel namítl pouze v obecné rovině, která do značné míry předurčuje způsob vypořádání Nejvyšším správním soudem. Ten přitom porušení těchto principů vztahujících se k působení komunitárního práva neshledal.

Soudní dvůr uvedl v rozsudku ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL, C-439/04 a C-440/04, Sbírka rozhodnutí 2006, S. I-06161 (body 55-57), pokud „[...] osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem“. Jak Soudní dvůr také poznamenal, tím, že takový výklad ztěžuje podvodná plnění, jim může i zabránit (bod 58).

V.3 Námitka nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného

Stěžovatel namítl, že městský soud nesprávně posoudil právní otázku nepřezkoumatelnosti žalobami napadených rozhodnutí žalovaného pro nevypořádání všech odvolacích námitek, konkrétně námitky týkající se spolupráce stěžovatele s Policií České republiky. Stěžovatel 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 stěžovatele 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.

Nejvyšší správní soud přisvědčil městskému soudu, že napadená správní rozhodnutí nejsou zatížena vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů spočívající v nevypořádání odvolací námitky. Je totiž třeba zdůraznit, že argumentaci stěžovatele v podání ze dne 7. 7. 2006, kterou stěžovatel 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 stěžovatel 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 stěžovatel podáním ze dne 7. 7. 2006 argumentoval striktně v souvislosti s namítaným porušením svých procesních práv vyplývajících z § 16 odst. 8

daňového řádu. Tyto námitky přitom žalovaný beze zbytku vypořádal. Ani zahrnutí dopisu adresovaného stěžovatelem Policejnímu presidiu ze dne 14. 1. 2005 a zápisu z jednání s pracovníky Policejního presidia 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 stěžovatel.

Jakkoliv lze stěžovateli 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.

Pokud jde o věcné posouzení dané otázky, je třeba zdůraznit, že městský soud v tomto ohledu přezkoumal napadená rozhodnutí nad rámec žalobních bodů, jelikož stěžovatel v žalobě v této souvislosti namítal výlučně nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí pro opomenutí vypořádání dané námitky. Z tohoto důvodu je tak nadbytečné zabývat se právním posouzením této otázky. Ani přisvědčení závěrům stěžovatele by totiž nemohlo ničeho změnit na tom, že jeho žalobní námitka byla městským soudem správně shledána nedůvodnou. Bylo na žalobci, aby skutečnosti popsané v jeho podání ze dne 7. 7. 2006 uplatnil jako řádný žalobní bod. Neučinil-li tak, není možné jeho stížní námitce přisvědčit.

Pro úplnost Nejvyšší správní soud připomíná, že městský soud správně poukázal na skutečnost, že ve více než polovině zdaňovacích období, jež jsou předmětem tohoto řízení, by nebylo možno stěžovateli přisvědčit z podstaty věci, když tato zdaňovací období časově předchází lednu 2005, kdy měla tvrzená spolupráce s Policií české republiky začít.

V.4 Námitka porušení procesních práv stěžovatele

Stěžovatel namítá, že městský soud neprávě posoudil námitky týkající se procesního postupu správce daně v souvislosti s ukončením daňové kontroly. Brojil zejména proti tomu, že se správce daně nevypořádal s námitkami, jež stěžovatel vznesl k závěrům daňové kontroly v podání ze dne 12. 6. 2006. Zprávu o daňové kontrole proto stěžovatel považoval za neprojednanou v souladu s § 16 odst. 8 daňového řádu.

Daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má podle § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu 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 (§ 16 odst. 8 věty druhé a páté daňového řádu).

V posuzované věci ze správního spisu plyne, že stěžovatel 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 stěžovatele a pověřeným pracovníkem správce daně. Zplnomocněný zástupce stěžovatele zprávu převzal.

Stěžovatel při projednání zprávy o daňové kontrole neuplatnil právo plynoucí z § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu, 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. Tato okolnost přitom podstatným způsobem odlišuje skutkový stav v nyní posuzované věci od půdorysu, na němž byly vysloveny závěry správních soudů, na které stěžovatel v kasační stížnosti poukázal. Stěžovatel měl možnost při projednání zprávy o daňové kontrole uplatnit právo vyplývající z § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu 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 stěžovateli k tomuto přiměřenou lhůtu (typicky 8 dní). Stěžovatel 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 stěžovatel konkrétním způsobem nenavrhne doplnění dokazování, nelze než přisvědčit závěrům městského soudu, že stěžovatel nebyl na jemu příslušejících procesních právech nikterak zkrácen. Tento závěr přitom ob stojí zejména s ohledem na skutečnost, že se s argumentací stěžovatele obsaženou v citovaném podání zabýval žalovaný v rámci odvolacího řízení a uplatněné námitky vypořádal v napadených rozhodnutích. Tato skutečnost je přitom významnou zejména se zřetelem k tomu, že stížní námitce by bylo lze přisvědčit pouze v případě, kdy by případná procesní vada měla vliv na zákonnost meritorních rozhodnutí žalovaného. Stížní námitka tedy nemohla být shledána důvodnou.

V.5 Námitka nesprávného zjištění výše daňové povinnosti

Stěžovatel namítl, že doměřením daně správní orgány porušily zásadu zakotvenou v § 1 odst. 2 daňového řádu, tedy stanovení daně ve správné výši, pokud nezohlednily skutečnost, že stěžovatel vadně vykazoval dodání předplacených telefonních karet jako dodané zboží, ačkoliv se jedná o předplacenou telekomunikační službu.

Nejvyšší správní soud připomíná, že podle § 104 odst. 4 s. ř. s. není kasační stížnost přípustná, *„opírá-li se o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl“*. Obdobně podle § 109 odst. 4 s. ř. s. Nejvyšší správní soud nepřihlíží *„ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí“*.

Nejvyšší správní soud opakovaně zdůraznil kasační povahu řízení o kasační stížnosti. Z odůvodnění rozsudku ze dne 25. 9. 2008, čj. 8 Afs 48/2006 - 155, č. 1743/2009 Sb. NSS, lze citovat, že *„citované ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. představuje zavedení koncentračního principu do řízení před Nejvyšším správním soudem. Užití tohoto principu lze považovat za zcela racionální, neboť zajišťuje, aby výhrady účastníků řízení proti (zde) pravomocnému správnímu rozhodnutí byly pořadem práva nejprve projednány krajskými soudy, přičemž Nejvyšší správní soud přezkoumá již pouze zákonnost závěrů krajských soudů k jednotlivým skutkovým a právním otázkám, které jim byly v žalobách předestřeny (promítly-li se, pochopitelně, do námitky kasační). Pokud by bylo v řízení před Nejvyšším správním soudem (mysleno v řízení o kasační stížnosti) připuštěno uplatnění skutkových a právních novot*

(zde srov. též ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s.) vedlo by to fakticky k popření kasačního principu, na němž je řízení o tomto mimořádném opravném prostředku vystavěno. Ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. (obdobně jako § 109 odst. 4 s. ř. s., vylučující možnost dodatečného uplatňování argumentů skutkových) tedy nesleduje restrikci práv fyzických a právnických osob na přístup k soudní ochraně. Po účastnících předcházejícího žalobního řízení (z logiky věci je zřejmé, že musí jít pouze o účastníky aktivně legitimované) lze jistě spravedlivě požadovat, aby na principu vigilantibus iura postupovali v řízení shora popsaným způsobem s tím, že v případě, kdy tak neučiní, ponесou (z hlediska možnosti uplatnění procesní argumentace v dalším stupni) případné nepříznivé důsledky.“

Nejvyšší správní soud se tak v posuzované věci nemohl touto stížní námitkou zabývat, jelikož nemá oporu ve stěžovatelem uplatněných žalobních bodech, ani nejde o námitku, kterou by stěžovatel poukazoval na vady řízení před městským soudem dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

V.6 Námitka nezákonného zahájení daňové kontroly

Stěžovatel namítl, že daňová kontrola byla provedena v rozporu se standardy vyslovenými v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, <http://nalus.usoud.cz>. Uvedl, že úkon, kterým správce daně zahájil daňovou kontrolu, je úkonem ryze formálním a proto neústavním, a to z důvodu nedostatku apriorních důvodů k zahájení daňové kontroly.

Stěžovatel tuto stížní námitku neuplatnil v rámci žalobních bodů (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

V minulosti se Nejvyšší správní soud opakovaně vyjádřil, že „(u)stanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. nesleduje restrikci práv fyzických a právnických osob na přístup k soudní ochraně, nýbrž zachování kasačního charakteru řízení o kasační stížnosti. Po aktivně legitimovaných účastnících předcházejícího žalobního řízení lze spravedlivě žádat, aby na principu vigilantibus iura uplatnili veškeré důvody nezákonnosti správního rozhodnutí již v řízení před soudem prvé instance. Pokud tak neučiní, je legitimní, že z hlediska možnosti uplatnění argumentace v dalším stupni ponесou případné nepříznivé následky s tím spojené. Korelativ takto zavedené koncentrace řízení, vyjádřený slovy „ač tak učinit mohl“, je naplněn nejen tehdy, když žalobce určitou námitku objektivně v žalobním řízení uplatnit nemohl, ale též tehdy, kdy by její (objektivně možné) uplatnění nebylo, s ohledem na kontext věci, racionální. O takový případ jde za situace, kdy v době podání žaloby existuje k určité otázce ustálená a jednotná soudní judikatura, avšak v mezidobí dojde k jejímu zásadnímu a překvapivému obratu, který žalobce nemohl, ani při vynaložení veškeré bdělosti a odborné péče, předvídat. Odkazuje-li nově uplatněná kasační námitka na tento případ, nelze ji odmítnout jako nepřipustnou dle § 104 odst. 4 s. ř. s.“ (rozsudek ze dne 25. 9. 2008, čj. 8 Afs 48/2006 - 155, č. 1743/2009 Sb. NSS).

V posuzované věci je zřejmé, že stěžovatel nemohl při podání žalob předvídat zásadní obrat v rozhodovací praxi, představovaný nálezem Ústavního soudu. Proto se Nejvyšší správní soud touto stížní námitkou mohl zabývat.

Nejvyšší správní soud z protokolu o ústním jednání ze dne 19. 10. 2005, čj. 368515/05/005933/5990, zachycujícího zahájení daňové kontroly u stěžovatele, zjistil,

že v rámci jednání „(b) bylo dohodnuto, že do 27. 10. 2005 doloží [stěžovatel] veškerá zdanitelná plnění uskutečněná v jednotlivých zdaňovacích obdobích roku 2004 a 2005“ vůči 5 konkrétně specifikovaným odběratelům se sídlem na Slovensku.

Výzvou ze dne 8. 11. 2005, čj. 393838/05/005933/5990, správce daně dle § 31 odst. 9 daňového řádu stěžovatele vyzval „*k prokázání, že uskutečněná zdanitelná plnění, prodej zboží ve prospěch*“ ve výzvě identifikovaných odběratelů „*byla skutečně dodáním zboží do jiného členského státu...*“.

Nejvyšší správní soud tedy nemohl přisvědčit stěžovateli ani v tom, že by správce daně zahájil daňovou kontrolu bez existence konkrétních pochybností o správnosti stěžovatelem přiznané výše daně. Z obou shora zmíněných úkonů správce daně je zjevné, že správce daně disponoval v okamžik zahájení daňové kontroly pochybnostmi o stěžovatelem přiznaných zdanitelných plněních uskutečněných vůči pěti konkrétním subjektům se sídlem na Slovensku. Již na základě ústního jednání při zahájení daňové kontroly tak stěžovatel nemohl rozumně pochybovat o tom, jaké skutečnosti budou předmětem daňové kontroly. Následně učiněnou výzvou pak správce daně již explicitně požadoval po stěžovateli prokázání toho, že plnění uskutečněná ve vztahu k označeným subjektům se sídlem na Slovensku byla dodáním zboží do jiného členského státu.

Lze shrnout, že v posuzované věci nebyla daňová kontrola zahájena v rozporu se standardy postulovanými ve shora uvedeném nálezu Ústavního soudu, neboť již v okamžiku zahájení daňové kontroly správce daně disponoval specifickými pochybnostmi o zdanitelných plněních uskutečněných vůči konkrétním daňovým subjektům. Z úkonů realizovaných na samém počátku daňové kontroly (protokol o ústním jednání ze dne 19. 10. 2005 a výzva ze dne 8. 11. 2005) bylo stěžovateli nade vší pochybnost seznatelné, na jaké skutečnosti správce daně zamýšlí zaměřit daňovou kontrolu. Na tomto závěru nic nemění skutečnost, že teprve ve zprávě o daňové kontrole bylo výslovně uvedeno, na základě jakých skutečností správce daně k těmto konkrétním pochybnostem dospěl. Námitka stěžovatele proto nebyla důvodná.

Pro úplnost přitom Nejvyšší správní soud odkazuje na své závěry týkající se stanoviska vysloveného Ústavním soudem ve shora cit. nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07, ke kterým dospěl v rozsudku ze dne 26. 10. 2009, čj. 8 Afs 46/2009 - 46, č. 1983/2010 Sb. NSS.

Namítl-li konečně stěžovatel, že správci daně nemohly být v okamžiku zahájení daňové kontroly známy žádné okolnosti pro vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen - prosinec 2005, lze mu jistě přisvědčit, že vymezení kontrolovaných zdaňovacích období je v daném rozsahu nepřesné. Jak však správně podotknul žalovaný, takový nedostatek nemůže být vadou, jež by s ohledem na předmět tohoto řízení byla s to vyvolat nezákonnost meritorních rozhodnutí žalovaného. Ani v tomto ohledu tak nebyla stížní námitka shledána důvodnou.

VI. Závěr

Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek městského soudu nepřezkoumatelným ani nezákonným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu náklady řízení podle obsahu spisů nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 30. července 2010

JUDr. Jan Passer
předseda senátu