



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **JET GROUP s. r. o.**, se sídlem Berní 2261/1, Ústí nad Labem, zast. advokátem JUDr. Ing. Václavem Pátkem, se sídlem AK Vodičkova 30, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 10. 2012, č. j. 10 Af 54/2011 - 161,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 16. 10. 2012, č. j. 10 Af 54/2011 - 161, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení rozsudku Městského soudu v Praze (dále „městský soud“), kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutím Finančního ředitelství pro hl. město Prahu (pův. žalovaný) ze dne 12. 4. 2011, č. j. 4682/11-1300-102716, ze dne 31. 3. 2011, č. j. 1584/11-1300-102716, ze dne 21. 4. 2011, č. j. 5098/11-1300-102716, a ze dne 12. 4. 2011, č. j. 4688/11-1300-102716. Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze dne 24. 6. 2011 domáhal přezkoumání rozhodnutí pův. žalovaného, jimiž byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2008, březen 2008, duben 2008 a červen 2008, vydaným Finančním úřadem v Praze – Modřanech.

Vymezení věci:

Stěžovatel dodával zboží osobám registrovaným v jiném členském státě (Slovensko)

ve zdaňovacích obdobích leden 2008, březen 2008, duben 2008 a červen 2008. Nárok na uplatnění osvobození prokazoval stěžovatel předložením prohlášení vystavených pořizovatelem zboží dle ust. § 64 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o DPH“) jako důkazy, správce daně dospěl k tomu, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno stran vývozu zboží na Slovensko dle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků a následně správce daně posoudil všechna dodání zboží osobám registrovaným v jiném členském státě jako tuzemská plnění a doměřil daň na výstupu.

I. Obsah kasační stížnosti

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá především, že věc byla jak žalovaným, tak poté i městským soudem posuzována pouze dle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci Makro – rozsudek č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, ze dne 30. 7. 2010, a to přesto, že stěžovatel poukázal na mnoho odlišných skutkových okolností v případě jeho plnění. Městský soud zcela převzal argumentaci žalovaného v tom, že se jedná o shodné případy, námitky stěžovatele nijak nevypořádal. V tom spatřuje stěžovatel nepřekoumatelnost rozsudku městského soudu.

Stěžovatel vytýká městskému soudu, že povinnost splnění všech podmínek pro osvobození přisuzuje pouze výlučně stěžovateli. Poukazuje v této souvislosti na rozsáhlou judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále „SDEU“), z níž vyplývá, že k osvobození u dodavatele dochází i v situacích, kdy dodavatel nemůže sám prokázat, že zboží bylo vyvezeno do jiného členského státu EU; v průběhu dokazování poukázal stěžovatel na rozsudek ve věci C -409/04, Teleos a při ústním jednání rovněž na novější rozhodnutí C-273/11, ze dne 6. 9. 2012, Mecsek-Gabona Kft a rozsudek ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, ze dne 21. 6. 2012, Mahagében Kft a Péter Dávid.

Stěžovatel tvrdí, že v daňovém řízení je povinnost správce daně zkoumat nejen tvrzení stěžovatele (stěžovatel si je přitom vědom své povinnosti tato tvrzení prokázat), ale i případná vyjádření jiných osob. Stěžovatel tvrdil, že příjemci byli plátcí registrovaní v jiném členském státě a že předkládaná prohlášení jsou jimi vydaná; tato tvrzení stěžovatele nebyla zpochybněna. Obsah prohlášení jiných osob (příjemců zboží) není tvrzením stěžovatele, a tento je nemůže nijak prokazovat. Žalovaný uvedl že v předložených prohlášeních příjemců existují rozpory, tyto nařídil odstranit, přestože odstraněny nebyly, žalovaný i městský soud je přičetly k tíži stěžovatele; došlo k porušení pravidel stran důkazního břemene (zde odkazuje stěžovatel např. na rozsudek NSS ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62). Skutečnost, že správce daně ověřoval plnění daňových povinností příjemců zboží na Slovensku, je zcela irrelevantní, neboť nepřinesl pro řízení žádnou pochybnost stran tvrzení stěžovatele (příjemci byli plátcí DPH a prohlášení byla jimi vydána); bylo tedy na žalovaném, aby prokázal, že důkazy, které stěžovatel předložil, nejsou pravdivé; to však žalovaný neučinil.

Stěžovatel namítá, že závěry, které městský soud při hodnocení předkládané judikatury SDEU stran zásady ochrany dobré víry přijal, jsou zcela alibistické. Stěžovatel jako plátcé daně ve své podstatě DPH jako nepřímou daň pro stát vybírá a pro tuto činnost

pokračování

mu jsou garantována určitá práva. V situacích, které stěžovatel nemůže ovlivnit, jsou však jeho práva nepřiměřeným výkladem potlačována, judikatura svědčící pro stěžovatele je odmítána, či jsou z ní vybírány pouze odstavce, které pokrývají odlišnou situaci právě proto, aby mohla být odmítnuta. Stěžovatel má za to, že prokázal žalovanému, že co se týče zásady ochrany dobré víry, byla jeho situace zcela odlišná od případu Makro a poukazuje na jednotlivé rozdíly ve skutkovém stavu. Stěžovatel poukazuje na rozpornost rozsudku městského soudu, který naplnění zásady dobré víry u stěžovatele odmítl, na druhou stranu však konstatuje, že jeho postup odpovídal postupu řádného hospodáře (když požadoval notářské ověření předávaných prohlášení), nicméně to nemůže prokázat, že zboží skutečně bude přepraveno. Tomuto závěru nelze než přisvědčit, je však třeba jej označit za nelogický. Městský soud zaměnil obsah pojmů tvrzení a prokazování svých tvrzení s pojmy prohlášení jiných osob a prokazování, zda obsah prohlášení může prokázat tvrzení stěžovatele, či zda za případnou nepravdivost v tvrzení nese odpovědnost ten, kdo prohlášení vydal.

Stěžovatel poukazuje na to, že zákonodárce (český i evropský) si byl vědom, že fungující DPH v rámci EU nesmí ohrozit jednu z unijních svobod, tj. volný pohyb zboží; zákonodárci bylo tedy jasné, že plátce DPH při aplikaci svobody volného pohybu zboží a odstranění vnitřních hraničních kontrol nikdy nemůže prokázat přemístění zboží do jiného členského státu, pokud dopravu zajišťuje kupující. Proto stanovil, že prodávající předloží prohlášení kupujícího – stěžovatel podmínku zákona splnil. Naopak žalovaný neprokázal jednoznačnou pochybnost, že předložené prohlášení není vystaveno kupujícím. Městský soud nesprávným právním posouzením chybně vyhodnotil pravidla dokazování. Soudní dvůr EU ve své judikatuře dovodil, že je na státu, aby dlužnou daň vymáhal na kupujícím, pokud tento nesplní svoji povinnost, kterou deklaruje v prohlášení.

Stěžovatel poukazuje na protokol z ústního jednání, v němž žalovaný v závěrečné řeči zdůraznil, že pokud *„odběratelé žalobce nepodávají, resp. nepřiznávají daň z dodání zboží na Slovensku, tak vznikají právě pochybnosti o tom, zda došlo k deklarovanému dodání zboží dle dokladů žalobce“*. Na jednu stranu tedy soud konstatuje, že k dodání zboží došlo, na straně druhé přijímá námitku žalovaného, že vznikly pochybnosti, zda k dodání zboží došlo. V tomto směru je rozhodnutí městského soudu zmatečné.

Stěžovatel poukazuje rovněž na to, že v rozsudku městského soudu se objevují překroucená tvrzení o chování stěžovatele, který měl odmítat poskytnout kontakt na svědka; skutečností je, že k plnění, které bylo předmětem dokazování, došlo v první polovině roku 2008, následné dokazování probíhalo v roce 2011; mezi dobou, kdy došlo k plnění a kdy probíhalo dokazování se okolnosti změnily; v době obchodování byli příjemci vůči slovenským úřadům i vůči stěžovateli kontaktní. Žalovaný tak přičítá stěžovateli skutečnosti, které nastaly ex post, kdy již stěžovatel s dotčenými osobami neobchodoval. Městský soud převzal závěry žalovaného stran zjištěného skutkového stavu, které však jsou značně zkreslené; zejména v případě snahy o provedení důkazu výsledkem svědka p. Dvorana. Byl to správní orgán, kdo odmítl výslech svědka v daňovém řízení v srpnu 2008, tj. v době, kdy sice nebyla zahájena daňová kontrola, ale za předmětná zdaňovací období probíhalo vytykáací řízení, přitom odmítl provedení výslechu s odkazem na ochranu práv daňového subjektu (tedy stěžovatele).

Při ústním jednání před městským soudem stěžovatel poukázal na to, že výslech svědka bylo možno snadno provést; bylo prokázáno, že jmenovaný svědek má obchodní aktivity v České republice, kde je od 2. 4. 2009 společníkem a jednatelem české právnické osoby SHOP4YOU s.r.o., IČ 28498984. Tuto skutečnost stěžovatel zjistil z veřejně dostupných rejstříků v době přípravy na jednání. Pokud městský soud zdůrazňuje marnou snahu žalovaného o kontaktování svědka, je to tvrzení irelevantní; je nepodstatné, zda žalovaný mohl či nemohl využít informace o e-mailové adrese p. Dvorana pro zákonné doručování výzvy – je rozhodující, že s pomocí e-mailové adresy lze následně získat identifikátor o adrese, kam má být předvolání svědkovi doručeno. Ostatně o tom, že svědek na e-mailovou adresu reagoval, svědčí i kopie z této emailové komunikace, která je obsahem soudního spisu a byla přílohou k žalobě.

Stěžovatel rovněž konstatuje, že svědek Dvoran nebyl svědkem stěžovatele, neboť ten svá tvrzení prokázal, ale šlo o svědka požadovaného žalovaným pro odstranění rozporů, dokazování vedl žalovaný.

Druhou stěžejní námitkou směřuje stěžovatel k právnímu posouzení stran místa plnění a dodání telefonních karet. Žalovaný a poté i městský soud, který jeho argumentaci převzal, odkázal na rozsudek NSS ze dne 24. 3. 2011, č. j. 5 Afs 20/2010 - 353; současně městský soud označil za irelevantní odkaz stěžovatele na rozhodnutí SDEU sp. zn. C-520/10, ze dne 3. 5. 2012 ve věci Leбора Ltd.; toto rozhodnutí stěžovatel předložil při ústním jednání. Stěžovatel považuje postup městského soudu za nezákonný, tím spíše, že stěžovatelem byl na judikaturu SDEU upozorněn s tím, že cit. rozhodnutí řeší právě otázku telefonních karet, přitom jejich prodej považuje SDEU za službu, nikoli za dodání zboží. Městský soud však cituje ve svém rozsudku z rozhodnutí NSS, na které odkázal žalovaný, bez ohledu na to, že uvedený judikát se zabýval řízením ve věci ochrany hospodářské soutěže a posuzoval telefonní karty z hlediska pravidel hospodářské soutěže. Nesprávné právní posouzení městského soudu je argumentačně podpořeno chybným vyjádřením žalovaného při ústním jednání; závěr soudu o tom, že pro posouzení, zda se jedná o službu nebo dodání zboží je rozhodující, jak bylo plnění deklarováno v daňovém přiznání, nemá oporu v zákoně. Podle ust. § 1 odst. 2 daňového řádu je správa daní postupem, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady. Ze správního spisu vyplývá, že žalovaný ověřoval, jak bylo plnění spočívající v prodeji telefonních karet vykázáno v daňovém přiznání, a zda bylo následně opraveno. Tuto skutečnost zdůraznil žalovaný i při jednání před městským soudem. Stěžovatel naopak upozornil na to, že tento postup je zcela irelevantní, když pro správné stanovení daně není rozhodující, jak jsou plnění vykázána v přiznáních; v opačném případě by byla bezpředmětná jakákoli následná kontrola. Stěžovatel nadto uvádí, že ani u něj nenastala povinnost podat dodatečné daňové přiznání dle § 141 daňového řádu, neboť tato změna by neměla vliv na tvrzenou daňovou povinnost, nadto toto přiznání by nemohl podat ani v době probíhajícího odvolacího řízení (§ 141 odst. 6 daňového řádu).

Stěžovatel tvrdí, že městský soud nesprávně posoudil právní otázku stran určení místa plnění spočívajícího v dodání telefonních karet, když se neřídil závazným výkladem SDEU k této otázce.

Stěžovatel dále v kasační stížnosti poukázal na nesprávné zhodnocení jeho námitky stran nezákonného opakování daňové kontroly a porušení pravidel vytýkácího řízení;

pokračování

poukázal rovněž na porušení práva na zákonného soudce, když městský soud předběžnou otázku k určení místa plnění při prodeji telefonních karet, jak stěžovatel navrhoval v podané žalobě. Vzhledem k tomu, že po podání žaloby vyplynulo, že shodná otázka, kterou požadoval položit stěžovatel, je již vyřešena, upozornil stěžovatel na tuto skutečnost městský soud svým podáním ze dne 11. 6. 2012 a následně doplnil při ústním jednání dne 11. 10. 2012. Stěžovatel vytýká městskému soudu, že závazné posouzení SDEU označil za irelevantní; nerespektování závěrů SDEU ve zcela relevantní skutkové situaci lze ve své podstatě dle stěžovatele označit za nerespektování práva na zákonného soudce dle čl. 36 Listiny, když rozhodnutí zákonného soudce stran výkladu evropského komunitárního práva je odmítnuto.

Vzhledem k tomu, že rozhodnutí městského soudu je založeno na nesprávném právním posouzení a současně je zatíženo částečnou nepřezkoumatelností, navrhuje stěžovatel, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu, jakož i rozhodnutí žalovaného zrušil.

II. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti konstatoval, že se zcela ztotožňuje s rozsudkem městského soudu včetně jeho odůvodnění. Poukázal stručně na vymezení právního rámce ve věci Teleos a další, podotkl, že tento je vymezen šestou směrnicí (hl. XVIa), z níž dále cituje, konstatuje rovněž nepřítomnost rozsudku SDEU ve věci Mecsek gabona Kft, neboť předmětem daňového sporu zde nebylo prokazování toho, zdali osoba povinná k dani věděla nebo vědět měla, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu, ale prokázání naplnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet; ve věci Mahagében a Péter Dávid je rovněž skutkový stav odlišný. Dle názoru žalovaného otázku dobré víry posoudil městský soud zcela správně, hodnotil věc stěžovatele nikoli poměřováním zásady dobré víry a legitimního očekávání na základě případu Makro. Městský soud hodnotil věc stěžovatele z pohledu předmětného sporu a konstatuje, že pokud jde o nárok na osvobození prokazovaný písemným prohlášením, a vzniknou pochybnosti o faktickém stavu, je to daňový subjekt, který nese důkazní břemeno a prokazuje splnění podmínek pro osvobození. Po sdělení správce daně, že existují pochybnosti o faktickém stavu, byl stěžovatel povinen prokázat, že se přeprava zboží uskutečnila. Žalovaný poukazuje na to, že samotné prohlášení dle § 64 odst. 5 ZDPH ještě existenci nároku na odpočet neprokazuje.

Co se týče místa plnění u dodání telefonních karet, žalovaný zastává názor, že předplacená telefonní karta je zbožím, a to shodně s rozsudkem NSS č. j. Afs 20/2010 - 353, ze dne 24. 3. 2011 (správně patří 5 Afs 20/2010 - 353). K rozhodnutí ve věci Lebara Ltd poukazuje na to, že v tomto případě se jednalo o obchodní vztah mezi třemi subjekty a poukazuje na skutkově jiný stav v případě stěžovatele, kdy převádí dodavatel na odběratele právo nakládat s telefonními kartami ve smyslu ust. § 13 odst. 1 ZDPH, umožňuje mu tak nakládat s konkrétním zbožím, jakožto předmětem vlastnického práva, a to nikoliv jako se službou ve smyslu rozsudku ve věci Lebara Ltd. Poukazuje-li stěžovatel na argumentaci soudu stran uvedení údajů samotným stěžovatelem v daňovém přiznání, žalovaný uvádí, že pro správné zjištění daně není rozhodující, jak jsou plnění vykázána v daňovém přiznání,

nicméně uvádí, že ze spisového materiálu není patrné, že by argumentace v napadených rozhodnutích byla založena na této skutečnosti, ale naopak bylo odkázáno na definici uvedenou v § 10 odst. 8 písm. b) ZDPH, který stanoví, co se rozumí telekomunikační službou. Žalovaný považuje rozsudek městského soudu za správný, navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci městským soudem

Městský soud se ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi žalobními námitkami, v odůvodnění rozsudku poukázal na výklad pojmů odeslání a přepravy, v této souvislosti zmiňuje rozsudek ve věci C-409/04 Teleos, konstatuje, že osvobození dodání zboží uvnitř Evropského společenství od daně lze uplatnit pouze tehdy, jestliže právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele a dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu a že v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy věc fyzicky opustila území členského státu dodání. Městský soud uvedl, že nestačí tudíž např. prokázat, že plátce dodal zboží svému odběrateli z jiného členského státu k odebrání a že odběratel byl povinen v souladu se sjednanými podmínkami zajistit přepravu daného zboží do jiného členského státu, ale plátce musí prokázat, že zboží fyzicky opustilo území ČR. Dále konstatuje, že z ust. § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty vyplývá, že splnění všech tří podmínek, a tím i existenci nároku na odpočet daně, je povinen prokázat plátce daně. Skutečnost, že zboží fyzicky opustilo území ČR, je možné dokládat různými způsoby ovlivněnými sjednanými dodacími podmínkami. Dále soud uvádí, že prohlášení odběratele dle § 64 odst. 5 ZDPH existenci nároku na odpočet daně bez dalšího neprokazuje. Z prohlášení musí ponejprv vyplývat, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu. Tato podmínka byla v projednávaném případě splněna, z prohlášení pořizovatelů vyplývá, že zboží mělo být přepravováno do jiného členského státu, v tomto případě do Slovenské republiky.

Městský soud uvedl: *„Ustanovení § 64 odst. 5 koncipuje Prohlášení pouze jako jednu z možností, jak nárok na osvobození prokázat, opačný výklad by popíral zásadu materiální pravdy ovládající správní i daňové řízení. Z dikce uvedeného ustanovení zákona tedy vyplývá, že dodání zboží do JČS je možné (lze) prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby. Plátcům daně není uvedeným ustanovením uložena povinnost doložit písemné prohlášení, ale naopak může přepravu zboží do JČS prokazovat i jinými důkazními prostředky. Prohlášení pořizovatelů nejsou absolutním a jediným důkazním prostředkem k doložení přepravy zboží do JČS. V projednávaném případě ale žalobce jejich předložením důkazní břemeno neunesl, a tedy musí soud dát za pravdu žalovanému, neboť věrohodnost těchto prohlášení byla zpochybněna a žalobce nepředložil žádné další důkazní prostředky, které by tvrzení o přepravě zboží, obsažená v prohlášeních, nezpochybnitelným způsobem prokazovaly, a žalobce neprokával, že ve smyslu ustanovení § 64 odst. 1 a § 13 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, bylo zboží deklarované fakturami, vystavenými pro odběratele v žalobě vyjmenované, skutečně přepraveno nebo odesláno z tuzemska do JČS.“*

Městský soud poukázal mimo jiné na to, že ze správního spisu (konkrétně z žádostí a sdělení slovenské daňové správy v rámci mezinárodní výměny informací č. P200800653 a P200800679, 0200801734, 0201000510, 0200802099, 0201000508, 0200802098 a 0201000511) vyplývá, že prohlášení předložená žalobcem byla zpochybněna skutečnostmi získanými ve spolupráci se slovenskou daňovou správou, když na základě mezinárodní výměny informací existovaly pochybnosti o faktické přepravě tohoto zboží, žalobce pak

pokračování

nepředložil žádné další důkazní prostředky, z nichž by jednoznačně a nevyvratitelně vyplývalo, že zboží bylo na území Slovenské republiky odběratelem skutečně přepraveno.

Městský soud konstatoval, že primárně (dle ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní i § 92 odst. 3 daňového řádu) leží důkazní břemeno na dodavateli, tzn. žalobci; žalobce namítal, že po předložení doplňujících důkazních prostředků v nich začal žalovaný vyhledávat rozpory. S tímto tvrzením soud nesouhlasí, žalobce svoje tvrzení, že uskutečnil dodání zboží do jiného členského státu, mimo jiné prokazoval písemnými vyjádřeními osob, které byly jednateli odběratelů, obsaženými v notářských zápisech a čestných prohlášeních. Tyto důkazy jsou popsány podrobně jednotlivě i ve vzájemné souvislosti v odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí a u každého z nich je zdůvodněno, proč se jeví žalovanému jako důkazy rozporuplné, proto nevěrohodné a proto neprokazující žalobcův nárok na osvobození.

Dále městský soud shodně s žalovaným poukázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 14/2010 - 195 (ve věci Makro); soud má za to, že z něho vyplývá, že pokud je nárok na osvobození prokazován písemným prohlášením a vzniknou pochybnosti o faktickém stavu, je to daňový subjekt, který nese důkazní břemeno a prokazuje splnění podmínek osvobození. Po sdělení správce daně, že existují pochybnosti o faktickém stavu, v případě nyní přezkoumávaných rozhodnutí byl žalobce povinen prokázat, že se přeprava zboží uskutečnila. Skutečnost, že odběratelé žalobce neprohlásili, že přepravu neuskutečnili ani obchodní vztah se žalobcem nepopřeli, nedokazuje, při existenci oprávněných pochybností o tvrzeních v prohlášeních uvedených, faktické provedení dopravy do jiného členského státu. Správce daně a žalovaný dle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní i § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázali existenci skutečností vyvracejících věrohodnost tvrzení žalobce a skutečností zachycených o osvobození předmětných transakcí v povinných evidencích vedených odvolatelem, v daném případě evidencích pro daňové účely za předmětná zdaňovací období, předložených správci daně. Městský soud rovněž konstatoval, že informace, které byly poskytnuty správci daně příslušnými orgány Slovenské republiky, a to informace o nepřiznání daně na výstupu z intrakomunitárního pořízení zboží odběrateli, nekontaktnosti odběratelů i jejich statutárních orgánů, vyvrátily věrohodnost tvrzení žalobce a skutečností uvedených v prohlášeních odběratelů. Správce daně proto postupoval správně, když vyzval žalobce k předložení dalších důkazů o přepravě zboží do JČS a tím splnění podmínek osvobození od daně. Poukázal rovněž na to, že ve věci Makro bylo rovněž řečeno, že lze mít pravdivost čestných prohlášení za vyvrácenou s ohledem na zjištění učiněná správcem daně v rámci mezinárodní spolupráce daňových orgánů členských států EU, s nimiž byl žalobce v průběhu daňového řízení seznámen a z rozsudku rovněž vyplývá, že důkazní břemeno o osvobozeném dodání zboží do jiného členského státu leží pouze na straně daňového subjektu.

K žalobní námitce týkající se neprovedení výsledku Martina Dvorana (zástupce společnosti Paros a Ropy, ve vztahu ke zdaňovacímu období leden, březen a červen 2008) soud uvedl, že v řízení byla správcem daně a žalovaným prokázána nemožnost provedení výsledku, tato skutečnost není brána k tíži žalobce, ale žalobce, jestliže tento důkaz nebylo možné provést, byl povinen jinými důkazními prostředky faktické uskutečnění přepravy zboží do JČS (Slovensko) doložit. Žalovaný nepopírá, že v rámci telefonického rozhovoru s panem M. H. dne 21. 8. 2008 bylo provedení svědecké výpovědi p. Dvorana, navrženo (úřední záznam č. j. 111825/08/012934/4510 o telefonickém hovoru). V té době nedisponoval správce daně žádnými doklady vztahujícími se k předmětným zdaňovacím obdobím a daňová kontrola nebyla v té době zahájena, proto neměl důvodu provádět

navrženou svědeckou výpověď. Správce daně umožnil provedení svědecké výpovědi v jiném termínu, konkrétně dne 20. 10. 2008 (Protokol č. j. 121012/08/012934/4510). V reakci na předvolání se pan Dvoran k jednání nedostavil a namísto jeho svědecké výpovědi předložil v té době zmocněný zástupce žalobce, daňový poradce Miroslav Mišík, správci daně písemnost ze dne 14. 10. 2008, která obsahuje omluvu p. Dvorana z jednání a další doklady. Ze strany žalobce její opakované provedení nebylo navrženo. Žalobce odmítl správci daně sdělit kontaktní adresu p. Dvorana. K tvrzení žalobce, že bylo lze kontaktovat p. Dvorana prostřednictvím mailu poskytnutého žalobcem, soud uvádí, že při komunikaci mailem nelze prokázat, že je komunikováno skutečně s danou osobou, navíc mailová adresa není prostředkem pro doručování písemností správce daně (ust. § 39 daňového řádu).

K otázce zachování zásady dobré víry, již se stěžovatel s odkazem na rozsudek SDEU ve věci C-409/04 Teleos dovolával (v bodě 68 cit. rozsudku se konstatuje, že příslušné orgány členského státu dodání nemohou uložit dodavateli, který jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující prima facie jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Evropského společenství, povinnost doplatit DPH za toto zboží, jestliže se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, aniž by nicméně byla prokázána účast tohoto dodavatele na podvodu, pokud dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že dodání uvnitř Evropského společenství, které provádí, jej nepovede k účasti na takovém podvodu), městský soud konstatoval, že v projednávaném případě však žalobce takové důkazy neposkytl.

Městský soud uvedl, že jestliže žalobce prokazoval přepravu zboží do jiného členského státu prohlášeními jeho odběratelů, bylo jeho povinností prokázat, že tvrzení v nich deklarovaná jsou podpořena skutečným stavem, faktickou realizací přepravy zboží na Slovensko. Prohlášení byla zpochybněna jako důkaz, který prokazuje žalobcem uplatněné osvobození od daně při dodání zboží osobě registrované v jiném členském státu, a nebyla osvědčena jako důkaz vzhledem ke skutečnostem zjištěným v rámci daňového řízení. Skutečnost, že si žalobce při jednání s odběrateli prověřoval osoby oprávněné za ně jednat a ověřoval si registraci pořizovatelů v jiném členském státě a doložil, že podpis zástupců pořizovatelů byl úředně ověřen, není dostačující pro jednání v dobré víře. Městský soud konstatoval, že tyto prověřované skutečnosti nezakládaly dobrou víru žalobce, že zboží bude do JČS skutečně přepraveno, ale prokazují dobrou víru ohledně splnění první podmínky nároku na osvobození.

K další stěžejní námitce stran určení místa plnění u dodání telefonních karet městský soud uvedl: „Z rozhodnutí NSS č. j. Afs 20/2010 - 353 ze dne 24. 3. 2011, vyplývá, že NSS judikoval, že předplacená telefonní karta je zboží, v rozsudku uvedl: „dobíjecí kupón není platebním prostředkem a není součástí poskytované veřejné telekomunikační služby. Dle názoru soudu je tomu tak, neboť samotným kupónem se neplatí za již využitě služby, jeho zakoupení tyto služby teprve do budoucna zpřístupňuje. Jedná se tedy o kvalitativně jiný případ, než v situaci, kdy je po využití veřejných telekomunikačních služeb za tyto placeno; v tomto případě totiž již existují vzájemná práva a povinnosti mezi oběma stranami související s poskytováním telekomunikačních služeb. Samotnou koupí dobíjecího kupónu ještě nedochází k využití služeb veřejné telekomunikační sítě. Soud uvádí, že kupujícímu nadto nic nebrání v tom, aby zakoupený dobíjecí kupón dále smluvně převáděl, neboť samotný kupón může být objektem

pokračování

vlastnického práva a jiných soukromoprávních vztahů. Soud konstatoval, že kupóny jsou samostatným zbožím, ohledně něhož se střetává nabídka s poptávkou, která prokazatelně existuje.“

Pokud jde o rozsudek SDEU ze dne 29. 7. 2010, C- 40/09 ve věci Astra Zeneca, na který žalobce v rámci této námitky odkazuje, SDEU zde vyslovil své závěry k situaci, kdy posuzoval, zda v případě poukázek, poskytnutých zaměstnavatelem zaměstnancům jako část odměny ve formě výhod, které si zaměstnanci následně zvolí, se jedná o poskytnutí služby, a posoudil, že se u poukázky jedná o službu proto, že u poukázky se dále nepřevádí přímo právo nakládat s určitým zbožím, a proto jejich poskytnutí není pro účely DPH dodáním zboží, ale poskytnutím služeb (bod 26 rozsudku). Při dodání telefonních karet se však jedná o situaci, kdy v důsledku jejich dodání převádí dodavatel na odběratele právo nakládat s těmito kartami, tedy právo nakládat s konkrétním zbožím, což odpovídá § 13 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. V případě telefonních karet, které žalobce dodával svým odběratelům, se nejednalo o poskytnutí služby, ale o dodání zboží. Při dodání karet mezi žalobcem a jeho odběrateli, tak došlo k převodu práva nakládat dále s kartami jako s určitým konkrétním zbožím.

Městský soud v souvislosti s uvedenou námitkou vyslovil názor, že „v daňovém řízení je povinen daňový subjekt prokázat svá tvrzení, žalobce tvrzením opačným popírá skutečnosti, které v daňovém přiznání deklaroval. Správce daně však z tvrzení uvedeného v daňovém přiznání vychází a pouze tato tvrzení daňový subjekt v daňovém řízení prokazuje. Podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Žalobce v daňových přiznáních deklaroval prodej telefonních karet jako zboží na řádku 410 daňového přiznání – „Dodání zboží do jiného členského státu“ a opravné ani dodatečné daňové přiznání, v němž by své tvrzení ohledně zboží zaměnil za službu, nepodal.

K porušení pravidel pro opakování daňové kontroly odkázal městský soud na podrobné odůvodnění žalovaného, s nímž se ztotožnil, uvedl, že z odkazovaného rozhodnutí NSS vyplývá, že správní orgán prověřoval konkrétní přijaté zdanitelné plnění deklarované určitou fakturou, a za tím účelem provedl výslech svědeckou výpověď jednatele společnosti, která měla plnění uskutečnit; poukázal na to, že o takový případ se u stěžovatele nejednalo, neboť u stěžovatele nebyl prověřován za dané období daňový základ. Rovněž tak k námitce stran provádění vytýkácího řízení městský soud uvedl, že výzva ze dne 8. 7. 2008, č. j. 108298/08/012914/7946, neobsahuje pochybnosti požadované § 43 zákona o správě daní a poplatků, nově 89 daňového řádu, pro zahájení vytýkácího řízení, což žalovaný v odůvodnění přiznal s tím, že tyto vady nemohou mít vliv na zákonnost a že je v odvolacím řízení zhojil. S námitkou shodného obsahu uplatněnou žalobcem v odvolání se žalovaný vypořádal v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí ve vztahu ke zdaňovacímu období červen 2008. Soud přisvědčil argumentaci žalovaného, že dle ust. § 50 odst. 3 zákona o správě daní, měl žalovaný v pozici odvolacího orgánu možnost vadu řízení spočívající v nedostatečnosti odůvodnění výzvy č. j. 108298/08/012914/7946, odstranit, což ve výzvě č. j. 16151/10-1300-102716 využil, nepostupoval proto v rozporu se zákonem.

K návrhu na předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru EU městský soud uvedl, že v rámci žalobní námitky pod bodem 3. uvedl, proč nelze na dodání telefonních karet v nyní projednávané věci použít rozhodnutí SDEU ze dne 29. 7. 2010, C- 40/09 Astra Zeneca. Otázka v daném správním řízení je nerelevantní, neboť správce daně je limitován

skutečnostmi uvedenými v daňovém přiznání žalobce; žalobce v daňových přiznáních deklaroval danou transakci jako zboží a jelikož správce daně v řízení může prověřovat pouze skutečnosti daňovým subjektem tvrzené, je tím rovněž dán i rámec dokazování v daňovém řízení. Jestliže žalobce nepodal opravné přiznání ani dodatečné přiznání, v němž by předmětnou obchodní transakci vykázal jako službu, pak nemohlo být v daňovém řízení prověřováno, zda-li se o službu jedná, odkaz na judikaturu SDEU (rozsudek C-520/10, ze dne 3. 5. 2012) je proto irelevantní. Návrh na předložení předběžné otázky SDEU je nedůvodný pak také proto, že otázka, která byla žalobcem navrhována k předložení byla Soudním dvorem EU v rozsudku č. C-520/10, ze dne 3. 5. 2012 vyřešena.

Městský soud neshledal žádnou z žalobních námitek důvodnou a žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížnost v rozsahu a z důvodů uvedených stěžovatelem v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá dílem nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu, dílem nesprávné posouzení právní otázky soudem -viz ust. § 103 odst. 1 písm. d) a a) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud se proto a priori musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti; shledal-li by ji totiž důvodnou, bránila by již tato skutečnost sama o sobě přezkoumání napadeného rozsudku.

Otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů se Nejvyšší správní soud zabýval ve své judikatuře několikrát. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, v němž konstatoval: „*Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, 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, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné*“. Rovněž tak např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, zdejší soud uvedl: „*Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny*“; obdobně též v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, soud konstatoval, že „*pokud z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci*“.

pokračování

stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.“ (dále též viz např. rozsudek ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, rozsudek ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75, rozsudek ze dne 22. 9. 2011, č. j. 5 Aps 4/2011 - 326 etc.)

Nejvyšší správní soud v intencích výše uvedeného tedy konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný a jak uvažil o pro věc zásadních skutečnostech (uplatněných žalobních bodech), resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění dotčeného rozhodnutí. Co do rozsahu přezkoumávání správního rozhodnutí (po věcné stránce) je pak správní soud, nestanoví-li zákon jinak (srov. ust. § 75 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na ust. § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), vázán striktní dispoziční zásadou. Uvedená dispoziční zásada však není účinná v otázkách, ke kterým je správní soud povinen přihlížet z úřední povinnosti. Současně z rozsudku musí být patrné, jak se správní soud vypořádal se vznesenými žalobními body a k nim se vztahující zásadní žalobní argumentací. Ponechat stranou nelze ani okolnost, že odůvodnění soudního rozhodnutí v podstatě předurčuje možný rozsah opravného prostředku vůči němu ze strany účastníků řízení. Pokud by soudní rozhodnutí vůbec neobsahovalo odůvodnění nebo by nereflektovalo na žalobní námitky a zásadní argumentaci, o kterou se opírá, pomíjelo by jednotlivá podání stěžovatele a námitky v nich uvedené, mělo by to nutně za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek městského soudu je nepřezkoumatelný.

Především je třeba konstatovat, že městský soud v posouzení místa plnění v případě dodání telefonních karet setrval pouze na stanovisku žalovaného při ústním jednání, který odkazoval na setrvalou judikaturu NSS, konkr. rozsudek Afs 20/2010 - 353, ze dne 24. 3. 2011, ze které dle jeho názoru vyplývá, že předplacené telefonní karty jsou považovány za zboží; městský soud nadto převzal na str. 12 ad 3) i neúplnou citaci označení tohoto rozsudku (dle údajů a citace z rozsudku zjištěno, že se jedná správně o rozsudek č. j. 5 Afs 20/2010 - 353, ze dne 24. 3. 2011) Uvedený rozsudek řešil primárně otázku předplacených telefonních karet, konkr. dobíjecích kupónů Oskarta v souvislosti s vymezení relevantního trhu ve věci ochrany hospodářské soutěže; nicméně zdejší soud se zde jednoznačně vyslovil rovněž k povaze předmětného produktu, tj. povaze předplacených telefonních karet.

Městský soud bez dalšího převzal názor, který z uvedeného rozsudku nesprávně dovodil žalovaný a v odůvodnění konstatoval: „Z rozhodnutí NSS č. j. Afs 20/2010 - 353 ze dne 24. 3. 2011, vyplývá, že NSS judikoval, že předplacená telefonní karta je zboží, v rozsudku uvedl: „dobíjecí kupón není platebním prostředkem a není součástí poskytované veřejné telekomunikační služby. Dle názoru soudu je tomu tak, neboť samotným kupónem se neplatí za již využitou službu, jeho zakoupení tyto služby teprve do budoucna zpřístupňuje. Jedná se tedy o kvalitativně jiný případ, než v situaci, kdy je po využití veřejných telekomunikačních služeb za tyto placeno; v tomto případě totiž již existují vzájemná práva a povinnosti mezi oběma stranami související s poskytováním telekomunikačních služeb. Samotnou koupí dobíjecího

kupónu ještě nedochází k využití služeb veřejné telekomunikační sítě. Soud uvádí, že kupujícímu nadto nic nebrání v tom, aby zakoupený dobíjecí kupón dále smluvně převáděl, neboť samotný kupón může být objektem vlastnického práva a jiných soukromoprávních vztahů. Soud konstatoval, že kupóny jsou samostatným zbožím, ohledně něhož se střetává nabídka s poptávkou, která prokazatelně existuje.“

Nutno konstatovat, že městský soud však nesprávně použil ve své argumentaci tu část judikátu, v níž však byly konstatovány závěry, k nimž dospěl krajský soud, jehož rozsudek byl přezkoumáván; tyto závěry nebyly však shledány správnými a rozsudek krajského soudu byl zrušen; městský soud tak podsouvá Nejvyššímu správnímu soudu závěry, které tento soud neučinil. V citovaném rozsudku naopak Nejvyšší správní soud uvedl: „Produktem, o který se jedná a který si koneční spotřebitelé kupují, není samotný dobíjecí kupón, ale veřejně dostupné telekomunikační služby stěžovatele. Dobíjecí kupóny služby Oskarta nebyly samostatným produktem, nemohly tedy existovat bez služeb poskytovaných stěžovatelem. Představují pouze prostředek platby za služby, které samy tvoří produkt relevantního trhu. Mají pouze jedno smysluplné využití, a tím je navýšení volacího kreditu. Poptávka po dobíjecích kupónech není fakticky poptávka po „dobíjecích kupónech“, ale poptávka po službách stěžovatele, které je možné po dobití pomocí kupónu využívat. V případě předplacených kuponů se nejedná o obchodovatelnou či konzumovatelnou komoditu či službu, ale o způsob, jakým zákazníci platí za služby operátorovi, s nímž jsou ve smluvním vztahu o poskytování služeb elektronických komunikací. Je třeba vycházet z faktu, že zákazník nekupuje dobíjecí kupón za žádným jiným účelem, než za účelem volání, resp. využití určitého balíčku služeb svého operátora; stejně tak si přitom může zajistit přístup k této službě např. dobitím přes internet, bankomat, apod.

To, zda je konkrétní produkt samostatně obchodovatelným zbožím, nebo určitou službou, je nutno posoudit především z hlediska ekonomického, tj. z hlediska účelu jeho využití. Samotný kupón a poskytovaná služba jsou neoddělitelně spojeny a objektivně tvoří jeden celek a jejich umělé oddělení není možné. Dobíjecí kupón je v podstatě pouze určitým hmotným projevem služby (nosičem služby poskytované mobilním operátorem). Je zcela nespochybnitelné, že zákazníci, tj. koncoví spotřebitelé z žádného jiného důvodu dobíjecí kupóny nekupují, než právě a jen k tomu účelu, aby mohli využít určité telekomunikační služby; k žádnému jinému účelu kupóny ani nejsou využitelné. Kupujícímu zcela jistě nebrání, aby zakoupený dobíjecí kupón dále smluvně převáděl, neboť samotný kupón může být objektem vlastnického práva a jiných soukromoprávních vztahů, jak konstatuje krajský soud, ale to nic nemění na tom, že kupón, ať již jej využije kdokoli, nemůže být použit pro žádný jiný účel, než právě a pouze jen pro využití služeb (balíčku služeb) konkrétního mobilního operátora. Zákazník zde nemá žádnou jinou volbu využití. Z hlediska spotřebitele, tj. koncového zákazníka se jedná o předplacenou službu. Distributoři v tomto případě neprodávali „vlastní produkt“, se kterým by na trhu mohli soutěžit (takové soutěži brání ustanovení telekomunikačního zákona – viz níže), ale z hlediska ekonomického se jednalo o poskytování služby mobilnímu operátorovi, za což distributorům náležela provize. Dobíjecí kupon nemá hodnotu peněz, které by mohl konečný spotřebitel zkonsumovat jiným způsobem, má zcela jednoznačně určené využití a zákazník nemá žádnou jinou volbu. Nelze proto souhlasit se závěrem žalovaného, na němž setrval i krajský soud, že se jedná o zcela samostatné zboží (oddělitelné od poskytované služby), ohledně něhož existuje samostatná nabídka a poptávka. Distributoři prostřednictvím kupónů

pokračování

pouze distribuovali službu mobilního operátora, nikoli prodávali vlastní zboží – dobíjecí kupóny.“

Městský soud se tak paradoxně dovolává na podporu svých závěrů o tom, že telefonní karty jsou zboží, judikatury, která je však s takovým názorem přímo v rozporu, neboť z ní naopak vyplývá, že jejich distribuce je považována za distribuci služby.

Zásadní pochybení městského soudu je potom třeba spatřovat v tom, že se nevypořádal s argumentací stěžovatele rozsudkem SDEU ve věci *sp. zn. C-520/10, ze dne 3. 5. 2012, ve věci Lebara Ltd proti The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*, ačkoli jej měl k dispozici a pro posouzení věci stěžovatele je zcela zásadní. Nelze akceptovat odůvodnění městského soudu, v němž se uvádí: „Správce daně je limitován skutečnostmi uvedenými v daňovém přiznání žalobce; žalobce v daňových přiznáních deklaroval danou transakci jako zboží a jelikož správce daně v řízení může prověřovat pouze skutečnosti daňovým subjektem tvrzené, je tím rovněž dán i rámec dokazování v daňovém řízení. Jestliže žalobce nepodal opravné přiznání ani dodatečné přiznání, v němž by předmětnou obchodní transakci vykázal jako službu, pak nemohlo být v daňovém řízení prověřováno, zda-li se o službu jedná, odkaz na judikaturu SDEU (rozsudek č. C-520 ze dne 3. 5. 2012) je proto irrelevantní.“ Přitom tuto argumentaci nepřipadně uvedl i v kontextu s požadavkem na položení předběžné otázky.

Předložil-li stěžovatel na podporu svých tvrzení výše citovaný rozsudek SDEU, tím spíše jednalo-li se o skutkově i právě obdobnou věc s věcí právě projednávanou, bylo povinností městského soudu se s názorem v tomto rozsudku uvedeným argumentačně vypořádat, případně i tak, že vysvětlí a odůvodní, proč jej nepovažuje pro danou věc za relevantní a proč na případ stěžovatele dle jeho názoru nedopadá; pouze tak může být jeho rozhodnutí přesvědčivé a pouze tak může legitimizovat rozhodnutí samotné v tom, že správný výklad práva je právě ten výklad, který poté zvolil. Pokud městský soud bez dalšího argumentaci stěžovatele odmítl jako irrelevantní, aniž by odůvodnil proč, postupoval nezákonně.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti odkazuje na rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 17. 8. 2005, *sp. zn. I. ÚS 403/03*, v němž se mimo jiné uvádí: „Rozhodnutí obecného soudu musí být konzistentní, jeho argumenty musí podpořit příslušný závěr. Při hodnocení důkazů by měly být vzaty v úvahu všechny důkazy. Není přípustné apriorní odmítnutí nebo apriorní akceptace vybraných důkazů bez dalšího. Popis všech prokázaných skutečností případu by měl být prezentován jako koherentní celek, nikoliv jen formálně, ale též materiálně. Proto rozhodnutí musí být „narativní spojitostí“, jak jej do určité míry metaforicky soudobá právní teorie nazývá (Wróblewski J., *The judicial application of law*, Kluwer 1992, str. 176). Současně musí soudce dbát nejen na koherentnost rozhodnutí, ale také na jeho celkovou přesvědčivost. Jak Ústavní soud ve své judikatuře opakovaně zdůrazňuje, nezávislost rozhodování obecných soudů se uskutečňuje v ústavním a zákonném procesněprávním a hmotněprávním rámci. Procesněprávní rámec představují především principy řádného a spravedlivého procesu, jak vyplývají z čl. 36 a násl. Listiny, jakož i z čl. 1 Ústavy ČR. Jedním z těchto principů, představujícím součást práva na řádný proces, jakož i pojmu právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny, čl. 1 Ústavy ČR) a vylučujícím libovůli při rozhodování, je i povinnost soudů své rozsudky odůvodnit (§ 157 odst. 1 OSŘ), a to způsobem, zakotveným v ustanovení § 157 odst. 2

OSŘ. Z odůvodnění musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. V případě, kdy jsou právní závěry soudu v extrémním nesouladu s vykonanými skutkovými zjištěními anebo z nich v žádné možné interpretaci odůvodnění soudního rozhodnutí nevyplývají, nutno takového rozhodnutí považovat za stojící v rozporu s čl. 36 odst. 1 Listiny, jakož i s čl. 1 Ústavy ČR. (...) Rozhodnutí soudu může být, za určitých okolností, protiústavní dokonce pouze z toho důvodu, že podává nesrozumitelný výklad podústavního práva. Jak Ústavní soud ve své judikatuře uvedl, jen „náležitě, tj. zákonem vyžadovaným způsobem, odůvodněná rozhodnutí naplňují ...ústavní kritéria plynoucí z Listiny... obdobně jako ve skutkové oblasti, i v oblasti nedostatečně vyložené a zdůvodněné právní argumentace nastávají obdobné následky vedoucí k neúplnosti a zejména k nepřesvědčivosti rozhodnutí“, které je v rozporu se zásadami spravedlivého procesu, jak jsou deklarovány v čl. 36 odst. 1 Listiny (viz nález sp. zn. III. ÚS 176/96, Sbíрка nálezů a usnesení Ústavního soudu, sv. 6., str. 151 a násl.). Obecný soud nemůže, ve zjevně složitém případě, reprodukovat jen text zákonného ustanovení a k němu, bez dalšího, přiřadit svůj právní závěr, aniž bude současně patrné, jakou cestou k tomuto právnímu závěru dospěl a jaké argumenty přitom použil. Jakkoliv není obecný soud formálně vázán judikaturou vyšších soudů, resp. právní vědou, měl by, při řešení otázky *quid juris*, vzít v úvahu i relevantní judikaturu a právní vědu, zejména v situaci, kdy takovou relevantní judikaturou nebo závěry právní vědy argumentuje účastník řízení. Ústavní soud připomíná svou dřívější judikaturu, že má „rysy jurisdikční libovůle“ a jako takové může být protiústavní rozhodnutí, v němž se obecný soud odchýlí od ustálené rozhodovací praxe, aniž by „dostatečným způsobem vyložil důvody, pro které ustálenou rozhodovací praxi odmítá“ (nález sp. zn. III. ÚS 470/97, Sbíрка nálezů a usnesení Ústavního soudu, sv. 16., str. 203 a násl.).“

Zásadně je potom třeba odmítnout takovou argumentaci, kterou městský soud přdestřel v odůvodnění svého rozsudku na několika místech (a rovněž v souvislosti s předmětným rozsudkem ve věci Lebara Ltd) totiž že pokud stěžovatel sám uvedl v daňovém přiznání dodání zboží, je správce daně při stanovení daně limitován tímto stěžovatelem uvedeným údajem, resp. nemohl správce daně prověřovat, zda se nejedná o službu, jinými slovy, je takový údaj deklarovaný stěžovatelem v daňovém přiznání pro daňové řízení směrodatný.

Cílem správy daní je daň správně zjistit a stanovit (v rovině nalézací) a zabezpečit její úhradu (v rovině platební). Jakkoli lze polemizovat s tímto vymezením v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, dle kterého cílem správy daní bylo *stanovit a vybrat daň tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy* (§ 2 odst. 2 cit. zákona), procesní předpis, dle kterého již postupoval žalovaný, tzn. zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, upřednostňuje hledisko správnosti, nikoli hledisko fiskální (ust. § 1 odst. 2 cit. zákona). Dochází k výraznému posunu, co se týče odpovědnosti správce daně za zjištěný skutkový stav. Zatímco dříve správce daně dbal především na to, aby stát nebyl krácen na svých příjmech, nyní musí dbát především toho, aby daň byla stanovena po právu, tj. ve správné výši. Musí tak přihlížet ke všem skutečnostem, které jsou pro správné stanovení daně rozhodné, a to ať jsou ve prospěch či v neprospěch daňového subjektu. Cíl správy daně, tak jak byl zakotven v daňovém řádu, však zcela jistě neznamena, že by byl správce daně a priori povinen vyhledávat za daňový subjekt skutečnosti, které by mohly být v jeho prospěch; pokud je však ve své dispozici má, musí se jimi zabývat. Nad rámec uvedeného je nutno však konstatovat, že jakkoli byl cíl správy daně vymezen v zákoně o správě daní a poplatků

pokračování

především s ohledem na státní fiskál, judikatura Ústavního soudu i správních soudů požadavek na správnost stanovené daně jednoznačně upřednostňovala. Lze v této souvislosti odkázat např. na nález Ústavního soudu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07, v němž se uvádí: „*Při realizaci práva státu na výběr daní je nutno respektovat práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu, tedy i právo na objektivně provedené dokazování vedoucí k řádně zjištěnému skutkovému stavu. Pokud nebyl v souvislosti se stanovením daňové povinnosti stěžovatele dodržen ze strany správních orgánů zákonný postup, jehož nedostatky nebyly soudy, které se ztotožnily s právními závěry finančních orgánů, napraveny, přičemž se jednalo o závažné porušení zásad daňového řízení, došlo k porušení principu spravedlivého procesu.*“ Obdobně v nálezu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04 Ústavní soud uvedl: „*Při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, cílem musí být vybrání daně ve vyšší správně stanovené*“.

Jakkoli již výše uvedené deficity přezkoumávaného rozsudku městského soudu samy o sobě musí vést k jeho zrušení, Nejvyšší správní soud považuje za nutné konstatovat pochybení městského soudu i stran otázky aplikace ust. § 64 odst. 5 ZDPH. Rovněž v této otázce shledal Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu nepřezkoumatelný, a to fakticky ze stejného důvodu, jak je uvedeno výše (městský soud se náležitě nevypořádal s argumentací stěžovatele judikaturou SDEU).

Městský soud v tomto případě převzal argumentaci žalovaného, který odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, ze dne 30. 7. 2010, aniž by bral v potaz stěžovatelem namítané odlišnosti obou případů, a to zejména uplatnění zásady dobré víry, již se stěžovatel dovolával s odkazem na rozsudek SDEU ve věci C-409/04, Teleos proti Commissioners of Customs & Excise. Městský soud vztáhl závěry učiněné zdejším soudem v případě výše uvedeném (ve věci Makro) na věc stěžovatele, aniž by se zabýval konkrétními okolnostmi; přitom určité citace z předmětného rozsudku zdejšího soudu používal bez kontextu ze skutkovým stavem a odlišnými okolnostmi, které v té které věci existovaly.

Městský soud v rozsudku mimo jiné rovněž poukázal na to, že ve věci Makro bylo rovněž řečeno, že lze mít pravdivost čestných prohlášení za vyvrácenou s ohledem na zjištění učiněná správcem daně v rámci mezinárodní spolupráce daňových orgánů členských států EU, s nimiž byl žalobce v průběhu daňového řízení seznámen a z rozsudku rovněž vyplývá, že důkazní břemeno o osvobozeném dodání zboží do jiného členského státu leží pouze na straně daňového subjektu. Nejvyšší správní soud však má za to, že v případě stěžovatele nelze mít pravdivost prohlášení za vyvrácenou s ohledem na zjištění učiněná správcem daně v rámci mezinárodní spolupráce daňových orgánů, neboť jak je uvedeno níže, byly zjištěny pouze skutečnosti, které nemohly vyvrátit, že stěžovatelem deklarované dodávky byly na území Slovenska přepraveny.

Nejvyšší správní soud považuje za nutné uvést, že v nyní projednávané věci stěžovatel deklaroval prodej zboží osvobozeného od daně z přidané hodnoty ve smyslu § 64 odst. 1 zákona o DPH ve prospěch odběratelů, registrovaným k dani v jiném členském státě. Ti deklarovali jeho dodání do jiného členského státu (Slovensko) v písemných prohlášeních notářsky ověřených; vedle těchto dokladů stěžovatel předložil mimo jiné další doklady, např. prohlášení uskutečněné odběratelem prostřednictvím notářských zápisů o tom, že od stěžovatele zboží nakoupil, zboží si objednal telefonicky nebo osobně, odebrané

zboží řádně zaplatil, po převzetí zboží na své náklady dopravil na Slovensko do místa svého podnikání (s uvedením místa skladu – pozn. NSS), po dodání zboží vystavil pro odběratele potvrzení o dodání zboží; tyto zápisy obsahovaly rovněž seznam faktur s uvedením data a výši fakturované částky. Dále předložil hlášení Intrastat, obchodní smlouvy, doklady z banky, registraci k DPH, výpis z obchodního rejstříku, kopie osobních dokladů osob, s nimiž jednal, s veškerými identifikačními údaji, výpisy společnosti registrace, příjmové a výdajové doklady, kupujícím potvrzené faktury a dodací listy. V případě stěžovatele odběratelé nepopřeli dodávku, stěžovatel rovněž měl k dispozici sdělení Policie ČR o tom, že nedochází k podvodnému jednání. Rovněž tak v době obchodování byli odběratelé kontaktní osoby. Již jen tyto okolnosti činí z případu stěžovatele zcela jiný případ, než tomu bylo ve věci „Makro“.

NSS konstatuje, že nelze judikaturu soudu, resp. jednotlivé právní závěry rozhodnutí v té které věci aplikovat vždy bezvýhradně bez přihlédnutí ke konkrétnímu skutkovému stavu a veškerým okolnostem případu. Především ve vztahu k argumentaci stěžovatele, jakož i k obsahu spisového materiálu, je třeba konstatovat zcela odlišné okolnosti případu stěžovatele oproti případu Makro. Závěry, k nimž dospěl zdejší soud v rozsudku 8 Afs 14/2010 - 195, a z něhož vychází rovněž žalovaný a poté městský soud, nelze dle názoru Nejvyššího správního soudu bez dalšího vztáhnout i na případ stěžovatele v nyní projednávané věci. Pokud tak městský soud učinil, z jeho odůvodnění nevyplývá, proč vzal argumentaci žalobce za lichou a na základě jakých úvah dospěl k závěru, že na případ stěžovatele nedopadá judikatura SDEU, které se stěžovatel dovolává (věc C-409/04 Teleos, etc).

Nejvyšší správní soud zcela souhlasí s názorem žalovaného, který převzal i městský soud, totiž, že důkazní břemeno ohledně splnění podmínek osvobození dle § 64 ZDPH u dodání zboží do jiného členského státu, které stěžovatel vykázal v daňovém priznání, stíhá stěžovatele.

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

pokračování

identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.“

Jak vyplývá z výše uvedeného, důkazní břemeno nelze pojímat extenzivně a je nutno vymezit jeho rozměr. Jestliže tedy stěžovatel v daňovém přiznání tvrdil, že uskutečnil intrakomunitární plnění, a z toho důvodu uplatnil osvobození od daně, bylo součástí jeho důkazního břemene nejen prokázat, že odběratel je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, ale rovněž, že zboží bylo do tohoto státu skutečně přepraveno, a v intencích judikatury SDEU, jakož i v intencích rozhodnutí zdejšího soudu č. j. 8 Afs 14/2010 - 195 i to, že přijal veškerá opatření, která od něj mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu.

Ustanovení § 64 odst. 5 ZDPH umožňuje plátcí prokázat, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu písemným prohlášením pořizovatele. Z textu zákona je zřejmé, že v případě dodání zboží osvobozeného od DPH je potvrzení, které je po zákazníkovi vyžadováno, důkazním prostředkem o již uskutečněném plnění, tj. že přeprava byla uskutečněna (nikoli, že bude uskutečněna). Otázkou důkazní síly prohlášení pořizovatele zboží se SDEU zabýval mimo jiné právě ve věci Teleos; v bodě 50 rozsudku se např. uvádí: „Bylo by v rozporu se zásadou právní jistoty, pokud by členský stát, který stanovil podmínky pro uplatnění osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně tím, že zejména stanovil seznam dokumentů, jež je třeba předložit příslušným orgánům, a který nejprve přijal dokumenty předložené dodavatelem jako důkazy nároku na osvobození od daně, mohl později uložit tomuto dodavateli povinnost zaplatit DPH související s tímto dodáním, jestliže vyjde najevo, že z důvodu podvodu, kterého se dopustil pořizovatel a dodavatel o něm nevěděl ani nemohl vědět, dotyčné zboží ve skutečnosti neopustilo území členského státu dodání.“

Otázkou dobré víry se ostatně zabýval např. rovněž rozsudek zdejšího soudu č. j. 2 Afs 35/2007 – 111, ze dne 10. 4. 2008, v němž se uvádí: „Krajský soud zcela správně konstatoval, že žalobce předložil v daňovém řízení veškeré doklady, které bylo možné reálně požadovat a které svědčí o přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného plátce. Za těchto okolností bylo tedy na finančních orgánech, pokud přetrvávaly jejich pochybnosti o nároku žalobce na odpočet daně, zaměřit se na subjektivní stránku jednání žalobce, tedy musely by prokázat vědomost žalobce o tom, že v celém řetězci obchodů se zlatem, které předcházely dodání zlata žalobci, docházelo či mohlo docházet k podvodnému jednání. Jak v návaznosti na citovanou judikaturu ESD konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007 - 147, www.nssoud.cz, nárok na nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty lze úspěšně zpochybnit v případech, kdy s přihlédnutím k objektivním skutečnostem bude prokázáno, že se dodání uskutečnilo pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Takové osobě povinné k dani by pak přiznání nároku na odpočet odmítnuto bylo. Pro podnikatele to znamená věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.

K tomu lze dodat, že jedním z hledisek pro posouzení subjektivní stránky jednání daňového subjektu mohou být i skutečnosti, které by pouze samy o sobě k závěru nepříznivému pro daňový subjekt nepostačovaly – tedy např. skutečnost, že v minulosti již byl daňový subjekt seznámen s tím, že se stal (byť tehdy třeba naprosto bez jakéhokoliv zavinění) článkem v podvodném řetězci k dani z přidané hodnoty. Vzhledem ke zvýšenému riziku těchto podvodů právě v oblasti obchodování se zlatem bude možné klást na subjekty se zlatem obchodující vyšší nároky stran posouzení otázky, zda věděly nebo mohly vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. Toto posouzení bude vždy věcí individuálního posouzení správce daně, který musí v každém případě prokázat okolnosti nasvědčující tomu, že se jedná o takový případ. Obecně lze říci, že vyšší nároky bude možno klást na subjekty na trhu zavedené a s touto v České republice objektivně existující problematikou podvodů na dani z přidané hodnoty prokazatelně seznámené.“

Lze mít za oprávněný požadavek, má-li být prohlášení vydané dle § 64 odst. 5 ZDPH osvědčeno jako relevantní důkaz, že nemohou být dány takové pochybnosti, které ho činí zcela nevěrohodným (např. osoba, která jej měla vydat neexistuje, obchod byl pouze fiktivní, nemohl reálně nastat, resp. se vůbec neuskutečnil, apod). V projednávané věci správce daně dovedl nevěrohodnost údajů uvedených v prohlášení, a z toho pramenící pochybnosti, zásadně z vyhodnocení informací, které získal v rámci mezinárodního dožádání od slovenské daňové správy. Je však nutno konstatovat, že tyto informace o tom, že 1) odběratel není v době dožádání kontaktní, 2) nepodal daňové přiznání, 3) slovenské daňová správa nemohla žádnými důkazy osvědčit, zda se zboží nachází na území Slovenska, sama o sobě nečiní nevěrohodným notářsky ověřené prohlášení, ale ani to, že k přepravě zboží na Slovensko došlo.

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

Nad rámec uvedeného Nejvyšší správní soud konstatuje, že pokud např. dále žalovaný poukazuje na rozpory v notářských zápisech a další okolnosti, které mají znevěrohodnit stěžovatelem předložený důkaz, je třeba uvést, že tvrzení žalovaného jsou zavádějící a nemají vždy oporu ve spise. Např. poukazuje-li žalovaný na rozpornost údajů v notářských zápisech stran dopravy zboží, je pravdou, že se liší, nicméně žalovaný přehlédl, že pokud deklaroval p. Dvoran (jednatel odběratele) dopravu vlastním automobilem, činil tak v roce 2007, zatímco dopravu jinými vozidly deklaroval v notářském zápise stran obchodů v roce 2008, nicméně ze všech notářských zápisů, které jednatel odběratele pořídil zjevně na žádost stěžovatele (neboť se v nich uvádí, že jsou pořizovány pro FÚ Praha 4 pro účely daňového řízení) jsou zcela jednoznačné zásadní skutečnosti týkající se předmětu obchodování, způsobu obchodování, jakož i uskutečnění přepravy na Slovensko. Nemá oporu ve spise ani tvrzení o tom, že svědek p. Dvoran

pokračování

projevil nechuť komunikovat se správcem daně, ze spisu naopak vyplynulo, že byl jmenovaný v ČR, byl navržen jeho výslech, na předvolání slovenské daňové správy zaslal daňovému orgánu jednak omluvu, ale také též své písemné vyjádření, není tedy pravdou, že je zcela nekontaktní a odmítá komunikovat. Dle názoru zdejšího soudu nelze nečinnost, resp. neochotu nebo neschopnost daňové správy požádaného státu prověřit požadované informace, klást k tíži stěžovatele.

V této souvislosti zdejší soud pouze podotýká, že již např. z požadavku na notářský zápis vyplývá, že stěžovateli nelze vytýkat nedostatečnou míru obezřetnosti. V rozsudku zdejšího soudu č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, na který městský soud poukazuje, se mimo jiné též uvádí: „Stěžovatel se proto nemůže dovolávat principu ochrany dobré víry subjektů, formulovaného Soudním dvorem ve věci *Optigen*. Prokazování, zda stěžovatel věděl nebo měl vědět, že se svou obchodní aktivitou účastní daňového podvodu, není jistě jednoduché. Okolnosti však naznačují, že stěžovatel dobrou víru osvědčit nemůže. Neuplatní se proto základní ratio stěžovatelem citované judikatury Soudního dvora – totiž ochrana subjektivních práv a legitimního očekávání daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu, a jednají s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly součástí takového podvodu..... Daňový subjekt, jehož tíží důkazní břemeno, musí své obchodní aktivity přizpůsobit konkrétním podmínkám tohoto rizika a při obchodování (zvláště se značným finančním rozsahem) využít příslušných institutů. Námitky, podle kterých není stěžovateli zřejmé, jaké jiné než listinné podklady by mohly být v dané souvislosti předloženy, se mívají svojí plausibilitou. Je totiž věcí daňového subjektu, jaké důkazní prostředky ve vztahu k prokázání tvrzené skutečnosti zvolí. Samotné přesné vymezení nástrojů, jimiž by bylo možno absolutně prokázat určité skutečnosti, není možné pro potřeby praxe definovat. Konkrétní vymezení či naopak přílišná obecnost by v konečném důsledku vyloučila nechtěně i případy, které by svou povahou měly spadat do určité kategorie. Nejvyšší správní soud připomíná, že dokazování v daňovém řízení je vázáno mj. zásadou volného hodnocení důkazů (§ 2 odst. 3 daňového řádu) a posouzení závažnosti jednotlivých důkazních prostředků je v pravomoci správce daně.

Obecně může být příkladem přijetí dostatečných opatření např. situace, kdy se dodavatel, předtím než vstoupí do obchodních vztahů s pořizovatelem, přesvědčí o jeho důvěryhodnosti - např. prověřením jeho daňového identifikačního čísla, zápisu do obchodního rejstříku a solventnosti, a vyžádá si informace také o přepravci zboží od dodavatele k příjemci..... Písemné prohlášení o přepravě zboží do jiného členského státu (§ 64 odst. 5 zákona o DPH) je tedy jistě relevantním důkazem, stěžovatel se však mylí, pokud jej považuje za důkaz jediný a absolutní. Takový výklad by prakticky znemožnil ověření skutečností, z nichž daně osvobození od daně z přidané hodnoty vychází. Stěžovatel navíc přijímal prohlášení o dodání zboží do jiného členského státu neopatrně a bez dalšího, resp. zcela formálně.

Soudní dvůr dospěl ve zmíněných rozhodnutích výkladem příslušných ustanovení Šesté směrnice o dani z přidané hodnoty k závěru, že plátce daně má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění, které splňují požadavky uvedené směrnice, i když jiná transakce, předcházející či následující v řetězci obchodních vztahů, byla uskutečněna se záměrem zkrácení daňové povinnosti. To ovšem platí pouze za podmínky, že plátce daně o takovém záměru nevěděl a nemohl vědět. Tyto závěry jsou bezpochyby aplikovatelné i na podmínky osvobození od daně z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud poznamenává, že argumentace stěžovatele judikaturou Soudního dvora nezpochybnuje rozhodnutí žalovaného ani rozsudek městského soudu. Naopak uvedená rozhodnutí jsou v souladu s těmito právními názory. Závěry

Soudního dvora jsou respektovány také Nejvyšším správním soudem, podle jehož judikatury nemohou být nárok na odpočet daně a uznání daňového výdaje dotčeny tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých daňový subjekt nevěděl nebo nemohl vědět. Každá transakce musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, www.nssoud.cz). 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). Stěžovateli lze přisvědčit, že není odpovědný za obchodní a ekonomickou činnost jiných subjektů, tj. za to, jak jeho odběratelé a případné další subjekty v řetězci se zbožím naložili (srov. např. rozsudek č. j. 5 Afs 129/2006 - 142 a rozsudek ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004 - 45, č. 599/2005 Sb. NSS). Skutkový stav nyní posuzované věci se však míjí s východiskem výše uvedené judikatury. Správce daně neučinil závěr o neunesení důkazního břemene stěžovatelem pouze z následných transakcí jiných subjektů, na které již neměl stěžovatel vliv, ale přímo z jednání stěžovatele, který s ohledem na objektivní skutečnosti postupoval neopatrně a nezamezil tak možným daňovým únikům“ (dodatečně zvýrazněno).

Lze odkázat např. též na rozsudek zdejšího soudu ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 18/2010 -227, ve kterém se mimo jiné uvádí: „Povinností správních orgánů z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce a i v případě, že k neodvedení daně na určitém článku řetězce dojde, neodmítnout nárok na odpočet tomu, kdo v dobré víře získá nějaké zboží, přičemž o podvodu neví a ani vědět nemohl. Při tomto posuzování mají být vzaty v úvahu vždy právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty.“ Jakkoli se v dané věci jednalo o odpočet daně, nikoli o plnění osvobozené, jsou závěry zcela aplikovatelné i na věc nyní projednávanou.

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

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

V tomto kontextu tedy bylo povinností žalovaného, resp. městského soudu zabývat se argumentací stěžovatele, odkazoval-li na rozsudek ve věci *Teleos* a další (viz např. rozsudek SDEU ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, etc.) a v kontextu judikatury SDEU posoudit rovněž otázku unesení či neunesení důkazního břemene.

Důkazní břemeno stěžovatele přitom není bezbřehé; naopak je omezeno principy fungování jednotného trhu. Stejně jako si stěžovatel, jakožto dodavatel, nemůže při svých

pokračování

obchodních aktivitách počínat neopatrně, neboť by pak nebyl schopen prokázat dobrou víru, resp. musí přijmout „*všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu*“, je i stát při prosazování svých zájmů (řádný výběr DPH) povinen brát výše uvedené principy na zřetel. Důkazní břemeno daňového subjektu, tj. přijetí „všech“ opatření, tak může být státem vynucováno pouze s respektem k základním svobodám zavedeným Smlouvou o fungování EU, jako je zejména volný pohyb zboží.

Nejvyšší správní soud naopak neshledal důvodné námitky stěžovatele stran porušení procesních pravidel pro opakování daňové kontroly a při vedení vytýkácího řízení; závěry učiněné žalovaným jakož i městským soudem jsou zcela v souladu se zákonem a mají oporu ve spise a Nejvyšší správní soud se s nimi ztotožňuje.

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

V novém rozhodnutí rozhodne městský soud rovněž o nákladech řízení o kasační stížnosti.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. srpna 2013

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu