



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **Joyeux, s. r. o.**, se sídlem Chudenická 1059/30, Praha 15, zastoupený Mgr. Janem Aulickým, advokátem se sídlem Za Tiskárnou 327, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 2. 1. 2012, čj. 4911/11-1300, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 12. 11. 2012, čj. 10 Af 157/2012 – 72,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 12. 11. 2012, čj. 10 Af 157/2012 – 72, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

1. Finanční úřad v Českých Budějovicích doměřil žalobci, v rozhodné době vystupujícímu pod obchodní firmou DONAU TRADING, s. r. o., daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“), a to (1) dodatečným platebním výměrem ze dne 15. 4. 2011, čj. 191775/11/077910305043, doměřil daň ve výši 1597 Kč za zdaňovací období červenec 2006, (2) dodatečným platebním výměrem ze dne 15. 4. 2011, čj. 191895/11/077910305043, doměřil daň ve výši 1 067 063 Kč za zdaňovací období duben 2007 a stanovil penále ve výši 213 412 Kč a (3) dodatečným platebním výměrem ze dne 15. 4. 2011, čj. 191913/11/077910305043, doměřil daň ve výši 15 561 Kč za zdaňovací období říjen 2008 a stanovil penále ve výši 3112 Kč.

2. Finanční ředitelství v Českých Budějovicích zamítlo odvolání žalobce rozhodnutím ze dne 2. 1. 2012, čj. 4911/11-1300. (*pozn. NSS: V souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, finanční ředitelství zanikla ke dni 1. 1. 2013. V rámci nedokončených řízení ve správním soudnictví se dnem 1. 1. 2013 jejich nástupcem stalo Odvolací finanční ředitelství.*)

II.

3. Žalobce napadl rozhodnutí finančního ředitelství žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích, který je rozsudkem ze dne 12. 11. 2012, čj. 10 Af 157/2012 – 72, zrušil a vrátil věc finančnímu ředitelství k dalšímu řízení. Rozsudek krajského soudu, stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, je dostupný na www.nssoud.cz a soud na něj na tomto místě pro stručnost zcela odkazuje.

III.

4. Žalovaný (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

5. Stěžovatel namítl, že správci daně vznikly oprávněné pochybnosti o splnění podmínek pro osvobození zdanitelného plnění (drtiče ROCKSTER R 900) podle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Podmínkou předmětného ustanovení je dodání zboží do jiného členského státu. V posuzované věci však údajný přepravce měl dopravit drtič přibližně 20 km za Rozvadov a po 30 minutách se s ním vrátil do České republiky. Tato přeprava nesplňuje podmínky § 64 zákona o DPH.

6. Nadto uskutečnění tvrzené přepravy nebylo ani prokázáno. Předmětný drtič zůstal s největší pravděpodobností v Plzni, kde došlo k jeho dodání, jak vyplývá z odposlechu telefonního hovoru mezi tehdejším jednatelem žalobce Pavlem Velkoborským a L. T. zastupujícím společnost S&S SLUŽBY, s. r. o., která byla konečným příjemcem drtiče. Z předmětného odposlechu vyplývá, že drtič nebyl dodán do jiného členského státu a jednatel Velkoborský o tomto úmyslu odběratele věděl.

7. Podle stěžovatele bylo proto nadbytečné zabývat se otázkou, zda žalobce učinil vše, co lze po něm rozumně požadovat, aby se ujistil, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu. Přesto i tuto otázku správní orgány zkoumaly a zjistily, že žalobce neučinil v tomto směru nic. Žalobce se omezil pouze na vlastní interpretaci důkazních prostředků a opakovaně namítl, že postup správce daně byl neobjektivní a nezákonný. Tyto námitky žalobce vznesl pouze obecně v případech, kdy se snažil zdůraznit svůj nesouhlas s postupem a hodnocením správce daně. Neobjektivní přístup měl podle žalobce spočívat v tom, že všechny jeho námitky byly zamítnuty.

8. Stěžovatel nesouhlasil s krajským soudem, že napadené rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné pro nevypořádání některých odvolacích námitek. Předávací protokol byl hodnocen v rámci odůvodnění minimálně na str. 23 až 24, 8 až 9 a 6, což stěžovatel považoval za dostatečné s ohledem na jeho minimální význam k podstatě věci. Totéž se týká ostatních dokumentů uzavřených mezi společností Smart Project D GmbH (dále jen „společnost Smart“) a společností S&S SLUŽBY, např. faktury vystavené měsíc před vlastním dodáním drtiče.

9. Námitky týkající se obecných zásad daňového řízení, které žalobce opakovaně uplatňoval, správce daně vždy řádně vypořádal v rámci samostatných rozhodnutí o námitkách. V rozhodnutí o odvolání se proto již finanční ředitelství k totožným námitkám jednotlivě nevyjadřovalo. Z četnosti námitek nelze dovodit neobjektivnost postupu správce daně. V případě částečného pochybení v konkrétním případě správce daně napravil chybu zákonným způsobem. Námitky žalobce byly nadto velmi nekonkrétní a vyjadřovaly pouze obecný nesouhlas.

10. Závěr krajského soudu o dezinterpretaci výpovědi svědka H. K. se týkal jiného řízení, které krajský soud posuzoval pod sp. zn. 10 Af 197/2012.

11. Dále stěžovatel nesouhlasil se závěrem, že se měl dopustit procesního pochybení v souvislosti s postupem podle § 261 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Vyřízení stížnosti správcem daně a prošetření vyřízení stížnosti nadřízeným správcem daně jsou podle stěžovatele dva samostatné postupy, které nelze směšovat. Opačný výklad by umožnil daňovému subjektu neustále podávat stížnosti a žádat o jejich prošetření, čímž by daňový subjekt mohl docílit uplynutí prekluzivní lhůty před ukončením daňové kontroly. Cíl daňového řádu je však zcela opačný, jak dokládá i § 148 citovaného zákona, z něhož vyplývá, že při postupu podle § 261 odst. 6 téhož zákona se lhůta pro stanovení daně nestaví, ani neprodlužuje.

12. Žalobci nelze přisvědčit, že vydané platební výměry byly v důsledku neukončení daňové kontroly nezákonnými, tedy nulitními akty. Stěžovatel trval na stanovisku, že daňová kontrola byla řádně ukončena. Nadto žalobce nesprávně smísil pojmy nezákonný akt a nulitní (tedy nicotný) akt. V posuzované věci nebyly naplněny znaky situací, které podle taxativního výčtu v § 105 odst. 2 daňového řádu vedou k nicotnosti.

13. Nadřízený správce daně po prošetření vyřízení stížnosti uzavřel, že žalobce nebyl zkrácen na svých právech a že předmětnou stížnost správce daně řádně a včas vyřídil. Přestože bylo stížnosti žalobce částečně vyhověno, tato skutečnost neměla vliv na zákonnost rozhodnutí správce daně. Žalobce mohl uplatnit v rámci odvolacího řízení práva, která mu správce daně upřel v rámci daňové kontroly. Zpráva o daňové kontrole je sice významným důkazem, ale není pro odvolací orgán závazná. Nezákonný postup správce daně může být napraven v odvolacím řízení. Tak tomu bylo i v posuzované věci. Za této situace zrušení rozhodnutí finančního ředitelství nemá opodstatnění. Nadto není jasné, v čem má spočívat další náprava.

14. Stěžovatel nesouhlasil ani se závěrem krajského soudu, že finanční ředitelství nepřipustně předjímalo výpověď svědka D. S. Odmítnutí návrhu na provedení tohoto výsledku bylo opodstatněné. Podstatu věci představovala otázka, zda byl předmětný drtič dodán do Spolkové republiky Německo (SRN), případně pokud dodán nebyl, zda žalobce učinil vše, co po něm lze rozumně požadovat, aby dodání do SRN ověřil. Navrhovaný svědek byl technikem společnosti Rockster, která dodala drtič žalobci. Jeho úlohou bylo stroj předat a předvést, neúčastnil se však jeho údajné přepravy do SRN. Svědek S. proto není z podstaty věci způsobilý dosvědčit dodání předmětného drtiče do SRN, ani to, zda žalobce učinil vše, co po něm lze rozumně požadovat, aby se ujistil o dodání drtiče do SRN.

15. Nad rámec důvodů, pro které krajský soud zrušil rozhodnutí finančního ředitelství, se stěžovatel vyjádřil k poznámce krajského soudu, že stát fakticky nebyl zkrácen na žádném plnění, což má vyplývat ze znaleckého posudku. Stěžovatel podotkl, že tento posudek nebyl uplatněn v odvolacím řízení, proto stěžovatel nezná jeho obsah. Obecně však platí, že na osvobození od daně nemá vliv skutečnost, zda daň v řetězci chybí, protože uplatnění osvobození brání hmotněprávní podmínky. Celá transakce podle stěžovatele působí jako nepovedený řetězový podvod.

IV.

16. Žalobce se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s rozsudkem krajského soudu. Vady řízení byly podle něj natolik zásadní, že odůvodňovaly zrušení rozhodnutí finančního ředitelství.

17. Tvzení stěžovatele o nepovedeném řetězovém podvodu bylo podle žalobce rozporuplné. Pokud nedošlo k podvodu, nemohla vzniknout ani žádná škoda a stát nebyl zkrácen na daňovém plnění. Za této situace žalovaný nebyl oprávněn doměřit žalobci daň. Žalobce odmítl, že by se jakkoliv účastnil podvodného jednání. V daňovém řízení prokázal svou vůli prodat drtič společnosti Smart se sídlem v SRN a činil veškeré kroky, aby prokázal, že prodal zboží do SRN. Na situaci žalobce je třeba uplatnit zásady rozsudku Soudního dvora ze dne 27. 9. 2007, C-409/04, *Teleos*.

18. Pokud stěžovatel uvedl, že předmětný drtič zůstal s největší pravděpodobností v Plzni, je zřejmé, že tuto skutečnost nepovažoval za prokázanou. V této souvislosti žalobce odkázal na žalobní námitky týkající se předání drtiče. Ze shromážděných podkladů vyplývá, že předvedení stroje pokračovalo i po podpisu předávacího protokolu, a to současně se zaškolením obsluhy a odzkoušením stroje za účasti D. S., jehož výslech žalobce navrhl. Finanční ředitelství se řádně nevypořádalo s odvolacími námitkami, především časovou sousledností provedených úkonů. K další případné činnosti drtiče muselo dojít až po odjezdu žalobce.

19. V žalobě žalobce řádně upřesnil konkrétní výtky vůči okolnostem, se kterými se finanční ředitelství nevypořádalo. Krajský soud správně uzavřel, že finanční ředitelství nemohlo pouze odkázat na odůvodnění rozhodnutí o námitkách nebo na předcházející část rozhodnutí bez bližší argumentace.

20. Dále žalobce tvrdil, že jej finanční ředitelství zkrátilo na jeho právech tím, že neprovedlo řadu navržených důkazů a předjímalo obsah informací, které mohly být z těchto důkazů zjištěny. Svědek S., který byl přítomen u zkoušky drcení, mohl posoudit, zda se celá záležitost jevila jako konečné dodání, nebo pouze vyzkoušení stroje před dalším odvozem do SRN. Svědek také mohl potvrdit, že jednatel žalobce odjel v průběhu dne a nemohl předpokládat, že stroj nebyl odvezen. Dále mohl potvrdit, že stroj byl předán před dokončením drcení a že další přítomnost technika při drcení již nebyla podstatná. Výslech tohoto svědka mohl osvědčit dobrou víru žalobce, a to zejména v řetězci s dalšími důkazy a nijak nevyvrácenou skutečností, že stroj byl skutečně odvezen do SRN, jak potvrdil svědek R. Žalobce měl právo požadovat, aby byl proveden důkaz kompletními odposlechy L. T.

21. Žalobce nesouhlasil se stěžovatelem ani v dalším okruhu námitek, který se týkal postupu správních orgánů podle § 261 daňového řádu. Ze znění předmětného ustanovení vyplývá, že i žádost o prošetření vyřízení stížnosti má být vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly. V této souvislosti žalobce zopakoval svou žalobní argumentaci a ztotožnil se se závěry krajského soudu. Dále připomněl časovou posloupnost podaných stížností a způsob jejich vyřízení a zdůraznil, že jeho postup nepředstavoval obstrukční jednání. Stížnost se týkala dokumentů, které nebyly žalobci dříve (v rámci daňové kontroly) zpřístupněny, žalobce proto na ně nemohl reagovat. Stěžovatel vyložil předmětnou právní normu restriktivně v neprospěch daňového subjektu, což je v rozporu se zásadou *in dubio mitius*.

22. Závěrem žalobce nesouhlasil s tím, že finanční ředitelství vypořádalo odvolací námítky dostatečně. Sám stěžovatel připustil, že finanční ředitelství mohlo odůvodnění více rozvést. Napadený rozsudek jasně konstatoval, že odůvodnění napadeného rozhodnutí nebylo dostatečné.

V.

23. Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost 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. 3, 4 s. ř. s.).

24. Kasační stížnost je důvodná.

Neprovedení výsledku svědka

25. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil krajskému soudu, že se finanční ředitelství dopustilo procesního pochybení, pokud odmítlo provést výslech svědka S.

26. V obecné rovině krajský soud správně uvedl, že správce daně je oprávněn posoudit přínos navrženého důkazního prostředku a je povinen jej provést tehdy, pokud je potřebný ke zjištění skutkového stavu věci. Dokazování v daňovém řízení se řídí zásadou volného hodnocení důkazů (§ 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010, § 8 odst. 1 daňového řádu). Správce daně proto není povinen vzít v úvahu všechny libovolné důkazy navržené daňovým subjektem, ale má právo nejprve samostatně posoudit jejich předpokládanou věrohodnost, váhu a relevanci, a tedy je i případně vyloučit ze svého rozhodování. V takovém případě musí svůj postup řádně odůvodnit (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2004, čj. 3 Afs 1/2003 – 101, č. 495/2005 Sb. NSS).

27. Při konkrétním posouzení této otázky ale krajský soud pochybil. Bez řádného posouzení skutkových okolností věci totiž uzavřel, že finanční ředitelství nepřipustně předjímalo obsah výpovědi svědka S., pokud odmítlo jeho výslech s odůvodněním, že není způsobilý vypovídat k meritu věci. Krajský soud si ovšem vůbec nepoložil otázku, co je podstata věci, tedy jaké skutečnosti byl žalobce povinen prokázat, pokud v daňovém přiznání za zdaňovací období duben 2007 tvrdil, že sporné zdanitelné plnění (dodávka drtiče) bylo dodáním do jiného členského státu, které je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet podle § 64 zákona o DPH. Teprve po zodpovězení této otázky mohl krajský soud

vyhodnotit, zda výpověď svědka S. mohla přispět k objasnění rozhodného skutkového stavu a zda mohla zpochybnit závěr finančního ředitelství, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, a to zejména s ohledem na úlohu tohoto svědka v rámci celé transakce dodání drtiče mezi několika společnostmi.

28. Tvrdil-li žalobce, že předmětné zdanitelné plnění bylo osvobozeno od daně s nárokem na odpočet podle § 64 zákona o DPH, bylo na něm, aby takové tvrzení i prokázal. Je to totiž právě daňový subjekt, jehož stíhá prvotní důkazní břemeno – tedy povinnost předložit takové podklady, které mohou dostatečným způsobem prokázat jeho tvrzení (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, § 92 odst. 3 daňového řádu). Dodání zboží do jiného členského státu lze prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky (§ 64 odst. 5 zákona o DPH). K unesení důkazního břemene přitom nemusí vždy stačit předložení formálně bezvadných daňových dokladů či jiných listin, byť se všemi zákonem vyžadovanými náležitostmi.

29. Obecné rozložení důkazního břemene bylo v posuzované věci modifikováno rámcem unijního práva, neboť společný systém daně z přidané hodnoty je harmonizován na úrovni Evropské unie (EU) prostřednictvím směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty [a dříve šesté směrnice Rady o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS)]. Je-li vyvrácena pravdivost důkazů předložených k prokázání dodání zboží do jiného členského státu (viz § 64 odst. 5 zákona o DPH), nevzniká plátcí DPH povinnost prokazovat tytéž skutečnosti jinými důkazy. To však neznamená, že by se důkazního břemene zcela zbavil. V souladu s dále rozebranou judikaturou Soudního dvora totiž musí prokázat existenci své dobré víry a učinění přiměřených opatření, aby se neúčastnil daňového podvodu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 6. 2012, čj. 8 Afs 18/2011 – 219).

30. Podle základního pravidla vyplývajícího z unijní judikatury lze uplatnit osvobození dodání zboží uvnitř EU od daně pouze tehdy, pokud 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. Fyzický pohyb zboží z jednoho členského státu do jiného členského státu je tedy nezbytným základním znakem operace uvnitř EU, který ji odlišuje od tuzemské operace (viz např. rozsudky Soudního dvora *Teleos*, odst. 37 až 42, ze dne 16. 12. 2010, C-430/09, *Euro Tyre Holding*, odst. 29, nebo ze dne 9. 10. 2014, C-492/13, *Traum*, odst. 24).

31. Žalobce se proto mýlil, domníval-li se, že postačovalo, pokud předal zboží pořizovateli, který projevil úmysl zboží vyvézt do jiného členského státu. Obdobně argumentovala ve výše citovaném rozsudku Soudního dvora společnost *Teleos*, která se domnívala, že dodání zboží do jiného členského státu je uskutečněno, jakmile dodavatel dá zboží k dispozici pořizovateli podle doložky „ze závodu“, kterou se posledně uvedený zavazuje přepravit jej do jiného členského státu, a že z důkazů vyplývá, že úmyslem smluvních stran je, aby bylo zboží následně přepraveno do místa určení v jiném členském státě, byť ještě fyzicky neopustilo území členského státu dodání (odst. 31 rozsudku *Teleos*).

Soudní dvůr tyto argumenty odmítl a potvrdil, že pouhý úmysl smluvních stran dodat zboží do jiného členského státu nepostačuje (odst. 33 a násl. rozsudku *Teleos*).

32. Důkazní břemeno týkající se prokázání přepravy zboží do jiného členského státu stíhá dodavatele zboží, který nárokuje jeho osvobození od daně. Je proto v jeho zájmu, aby si opatřil takové podklady, které mohou relevantním způsobem prokázat, že k dodání do jiného členského státu skutečně došlo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, čj. 8 Afs 14/2010 – 195, č. 2172/2011 Sb. NSS).

33. Pokud se důkazy, jimiž dodavatel prokazuje svůj nárok na osvobození dodání zboží uvnitř EU od daně, ukážou jako nepravdivé, dodavatel musí prokázat, že jednal v dobré víře a že přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že jej dodání zboží nepovede k účasti na podvodu (viz zejm. závěr Soudního dvora ve věci *Teleos*, odst. 65 a 68). Obdobně v rozsudku *Traum* Soudní dvůr potvrdil, že čl. 138 odst. 1 směrnice 2006/112/ES nebrání tomu, aby nebyl prodávajícímu přiznán nárok na osvobození od daně u dodání uvnitř EU, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že prodávající nesplnil důkazní povinnosti nebo že věděl nebo měl vědět, že plnění, které uskutečnil, bylo součástí daňového úniku, jehož se dopustil pořizovatel, a nepřijal veškerá opatření, která po něm mohla být rozumně požadována k zabránění jeho vlastní účasti na tomto daňovém úniku (odst. 55 a výrok; viz také rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 9. 2012, C-273/11, *Mecsek-Gabona*, odst. 50 a 54).

34. Soudní dvůr také potvrdil, že boj proti podvodu, daňovému úniku nebo případnému zneužívání je cíl uznaný a podporovaný právem EU. Předcházení těmto negativním jevům proto někdy odůvodňuje vyšší požadavky na povinnosti dodavatelů (rozsudky *Teleos*, odst. 58 a 64, *Mecsek-Gabona*, odst. 47).

35. O popsání východiska se opírá ve své judikatuře týkající se dodání do jiného členského státu také Nejvyšší správní soud, který např. v rozsudku čj. 8 Afs 18/2011 – 219 uzavřel, že „v případě pochybností je prodávající povinen prokázat existenci dobré víry, že se svým jednáním neúčastnil daňového podvodu, tedy např. že v rámci svých obchodních aktivit přijal dostatečná opatření bránící riziku možného daňového podvodu“ (odst. 70).

36. V nyní posuzované věci žalobce, který byl dodavatelem, neprokázal uskutečnění přepravy drtiče do jiného členského státu.

37. Jedním z důkazních prostředků, jimiž žalobce zamýšlel prokázat uskutečnění přepravy drtiče do jiného členského státu, bylo čestné prohlášení společnosti Smart. Toto prohlášení ale nesplňovalo požadavky § 64 odst. 5 zákona o DPH, neboť společnost Smart pouze prohlásila, že zboží „je určeno k vývozu“ do jiného členského státu, nikoliv že zboží „bylo přepraveno“ do jiného členského státu, jak vyžaduje předmětné ustanovení. O nezpůsobilosti prokázat skutečnou přepravu zboží do jiného členského státu navíc svědčí také datum, kdy bylo předmětné čestné prohlášení sepsáno. Prohlášení totiž nese datum 9. 3. 2007, přičemž termín dodání zboží měl být podle kupní smlouvy až dne 15. 4. 2007 (ve skutečnosti zřejmě ještě o pár dní později, neboť došlo k opoždění dodání) a k vývozu zboží mělo údajně dojít až dne 21. 5. 2007 (viz dále). V rozsudku čj. 8 Afs 18/2011 – 219 Nejvyšší správní soud uzavřel, že důkazem o skutečné přepravě zboží nemohla být čestná prohlášení o uskutečnění přepravy do jiného členského, pokud je dodavatel přijal ještě

před tím, než zboží opustilo jeho skladovací prostory v České republice. Tím méně pak mohl žalobce v nyní posuzované věci prokazovat uskutečnění přepravy do jiného členského státu čestným prohlášením odběratele, které nejenže bylo sepsáno měsíc před dodáním a dva měsíce před tvrzeným vývozem, ale především vyjadřovalo pouhý úmysl vyvézt zboží. Finanční ředitelství proto správně uzavřelo, že takové čestné prohlášení není důkazem o uskutečnění přepravy do jiného členského státu podle § 64 odst. 5 zákona o DPH.

38. Závěr o tom, že předmětné čestné prohlášení bylo pouze formální a neodpovídalo skutečnému úmyslu odběratele (německé společnosti Smart) vyvézt drtič do jiného členského státu, dokresluje výpověď Martina Pokorného, jednatele a jediného společníka této společnosti, při jednání dne 21. 4. 2010. K poznámce správce daně, že v čestném prohlášení ze dne 9. 3. 2007 se uvádí, že objednaný stroj bude dodán do SRN, kde bude rovněž používán, M. Pokorný odpověděl: *„Nebyl jsem si vědom, že součástí čestného prohlášení je věta, že stroj bude uveden do provozu tamtéž. V tomto vznikla z mé strany chyba.“*

39. Dále žalobce tvrdil, že uskutečnění přeshraniční přepravy drtiče prokazují svědecké výpovědi přepravce J. R., L. T. ze společnosti S&S SLUŽBY a Martina Pokorného, jednatele společnosti Smart. Tyto výpovědi však nelze považovat za relevantní důkaz. I kdyby se totiž přeprava drtiče uskutečnila tak, jak ji svědci popsali, nebyla by „dodáním zboží do jiného členského státu“ ve smyslu § 64 zákona o DPH.

40. Svědek J. R., který měl drtič přepravovat, popsal průběh přepravy při jednání dne 25. 1. 2010 tak, že po telefonické domluvě s L. T. naložil drtič v areálu bývalého zemědělského sdružení v Rokycanech, odjel s ním za hranice do SRN, kde nějakou dobu počkal na odpočívadle asi 20 nebo 30 km za hranicemi a poté se vrátil do Rokycan a drtič předal zpět L. T.

41. Tento zcela formální vývoz či spíše „výlet“ drtiče na odpočívadlo v jiném členském státě nelze považovat za dodání do jiného členského státu, které by mělo být osvobozeno od DPH s nárokem na odpočet podle § 64 zákona o DPH. Nadto k tvrzené přepravě mělo dojít až dne 21. 5. 2007 (viz faktura vystavená J. R. a jeho výpověď), tedy měsíc po dodání drtiče žalobcem společnosti Smart (k dodání mělo dojít dne 17. 4. 2007 podle předávacího protokolu, nebo 19. 4. 2007 podle výpovědi jednatele žalobce P. Velkoborského). Ze skutkových okolností přitom vyplynulo, že drtič byl již bezprostředně po dodání používán „v ostrém provozu“ na staveništi v Plzni (viz dále zejm. odst. 55). Jeho pozdější, nadto pouze formální, „vývoz“ již nemohl učinit z čistě vnitrostátního dodání tvrzené dodání do jiného členského státu.

42. O chybějící vůli odběratele k uskutečnění „dodání do jiného členského státu“ svědčí také výpověď L. T. při jednání před správcem daně dne 18. 5. 2010: *„Předmětný stroj jsem nechal vyvézt já, z důvodů osobních při mezi mnou a protikorupční policií Plzeň, abych dle jejich názoru splnil podmínku vývozu, a tudíž bylo splněno dle jejich názoru to, co zákon vyžaduje.“* Z tohoto vyjádření je zřejmé, že odběratel neměl úmysl vyvézt drtič do jiného členského státu a nebýt tlaku Policie ČR, k úkonu by ani pokyn nedal. K dotazu správce daně, zda objednal přepravu jménem M. Pokorného, L. T. doplnil: *„Jelikož jednáme*

v tomto případě s panem Pokorným společně a nerozdílně, takže nerozlišujeme, kdo a jak v tomto případě postupuje, či provádí jednotlivé kroky.“

43. Obdobně vypovídal také M. Pokorný při jednání dne 21. 4. 2010. K poznámce správce daně, že svědek J. R. uvedl, že dne 21. 5. 2007 naložil předmětný stroj a odvezl jej do SRN, kde počkal určitou dobu a následně se vrátil zpět do ČR se strojem, M. Pokorný odpověděl, že o této skutečnosti ví a dodal: *„Jelikož jsem věděl, že stroj musí být vyvezen do SRN, domluvil jsem s panem J. R., aby tak učinil.“*

44. Pro úplnost lze podotknout, že i uskutečnění této zcela formální přepravy, která již ze své podstaty nesplňovala podmínky § 64 zákona o DPH, bylo zpochybněno. Přepravce J. R. doložil uskutečnění přepravy fakturou č. 82007, podle níž odběratelem služby měla být společnost SMART PROJECT, s. r. o., se sídlem v Plzni, a cena za vývoz drtiče měla být 8963,67 Kč. V rámci místního šetření provedeného o více než dva roky dříve dne 10. 10. 2007 ale J. R. předložil správci daně fakturu č. 82007 znějící na částku 8963,67 Kč, u níž byla jako odběratel uvedena společnost STAVPRAN, s. r. o., a službou měl být dovoz stavebního materiálu. K dotazu správce daně při jednání dne 25. 1. 2010, jak lze vysvětlit dvě faktury shodného čísla se stejnou cenou, ale vystavené pro jiného odběratele na jiné plnění, J. R. pouze uvedl, že má *„bordel v účetnictví“*.

45. Nejvyšší správní soud proto přisvědčil finančnímu ředitelství, že tvrzené uskutečnění přepravy drtiče do SRN nelze považovat za dodání do jiného členského státu, i kdyby se popsaným způsobem uskutečnilo (srov. str. 24 a 25 rozhodnutí čj. 4911/11-1300). Jiné uskutečnění přepravy drtiče do jiného členského státu žalobce (ani žádný ze svědků) netvrdil, a tím méně prokázal.

46. Za této situace byl žalobce povinen prokázat, že jednal v dobré víře, že drtič byl přepraven do jiného členského státu, a že přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že jej dodání zboží nepovede k účasti na podvodu. V této souvislosti soud považuje za nezbytné podrobněji popsat zjištěné skutkové okolnosti.

47. Dne 9. 3. 2007 žalobce uzavřel se společností Smart se sídlem v SRN kupní smlouvu, jejímž předmětem bylo dodání drtiče. K dodání mělo dojít podle smlouvy dne 15. 4. 2007, místem dodání měl být sklad dodavatele (žalobce), okamžikem splnění smlouvy mělo být převzetí drtiče a podpis předávacího protokolu a kupující měl nabýt vlastnické právo podpisem předávacího protokolu. Předávací protokol nese datum 17. 4. 2007 a jako místo dodání označuje České Budějovice. Podle výpovědi jednatele žalobce Velkoborského k dodání ve skutečnosti došlo až dne 19. 4. 2007, a to v Plzni, nikoliv ve skladu žalobce. K nesrovnalosti v datech a místě dodání mělo podle P. Velkoborského dojít v důsledku předvyplnění protokolu.

48. Již dne 15. 4. 2007 ale společnost Smart prodala drtič společnosti S&S SLUŽBY se sídlem v České republice. Podle kupní smlouvy mělo k dodání dojít dne 20. 4. 2007, místem dodání měl být sklad dodavatele, okamžikem splnění smlouvy mělo být převzetí drtiče a podpis předávacího protokolu a kupující měl nabýt vlastnické právo podpisem předávacího protokolu. Nelze rovněž přehlédnout, že společnost Smart vystavila společnosti S&S SLUŽBY fakturu na dodávku předmětného drtiče již dne 12. 3. 2007, tedy

ještě měsíc před podepsáním kupní smlouvy a ještě před tím, než na ni přešlo vlastnické právo k drtiči. Jednatel společnosti SMART M. Pokorný vypověděl, že tuto nesrovnalost „*neumí vysvětlit*“.

49. Zároveň M. Pokorný potvrdil, že v tentýž den, kdy společnost Smart převzala drtič od žalobce, předala jej společnosti S&S SLUŽBY. Také předávací protokol mezi společnostmi Smart a S&S SLUŽBY je datován dne 17. 4. 2007, stejně jako předávací protokol mezi žalobcem a společností Smart. Jak již bylo výše uvedeno, k tvrzenému vývozu, který měl představovat dodání zboží do jiného členského státu, mělo dojít dne 21. 5. 2007, tedy až měsíc po předání drtiče žalobcem společnosti Smart a dokonce poté, kdy již vlastnické právo přešlo na společnost S&S SLUŽBY.

50. Popsané okolnosti spolu s dalšími podklady shromážděnými správcem daně svědčí o pouhém formálním zapojení německé společnosti Smart do výše popsané transakce. Účast této společnosti měla s největší pravděpodobností zajistit, aby konečný odběratel (společnost S&S SLUŽBY) získal předmětný drtič za cenu bez DPH (v obou kupních smlouvách byla cena účtována bez DPH).

51. Tyto závěry vyplývají především z protokolů o záznamu telekomunikačního provozu z odposlechu uživatelské stanice, která byla registrována na společnost S&S SLUŽBY. Odposlech byl prováděn Policií ČR, Útvarem odhalování korupce a finanční kriminality, na základě příkazu Obvodního soudu pro Prahu 5.

52. Z těchto podkladů vyplývá, že iniciátorem celé transakce dodání drtiče byl L. T., technik společnosti S&S SLUŽBY, který za danou společnost fakticky jednal (z obchodního rejstříku vyplývá, že jeho pozdější manželka N. T., tehdy S., byla v rozhodné době jednatelkou společnosti S&S SLUŽBY a vlastnila v ní 50 % obchodní podíl). Podle záznamu odposlechů L. T. hovořil dne 22. 12. 2006 s jinou osobou, které říkal: „*Nazdar, hele, musíme koupit tu drtičku... protože teď jsem sehnal kšeft... byl jsem u Pepíka, ne Kebrleho, ... a von mi povídá, kdyby byla drtička, tak je tady na měsíc práce... ty jí sem přivez a měsíc ti jí tady užívám*“. Z hovoru je rovněž patrné, že se mělo jednat o využití drtiče na zakázce v blízkosti hotelu, neboť L. T. dodal: „*Vona dělá kravál, takže na to spaní musíš to vypnout u toho hotelu, ale všechno co má vzadu kolem, tak chce nadrtit*“ (srov. dále odst. 55).

53. Následně se L. T. domluvil s M. Pokorným, jednatelem společnosti Smart, na koupi drtiče prostřednictvím této německé společnosti, aby cena byla bez DPH: „*Zdar, teď mi volal ten Velkoborský ... a říkal, že do půlky dubna nám udělají ještě jeden, fungl nověj, nebudou ho testovat nic*.“ L. T. odpověděl: „*Jo, a vem to ale na to, na německej Smart, jo?*“ (záznam odposlechu ze dne 7. 3. 2007 v 9:42). Po ukončení hovoru M. Pokorný volal v 9:44 L. T. ještě jednou s doplňujícím dotazem: „*Zdar, mám mu teda říct, že to chcem bez toho dph?*“, L. T. odpověděl: „*No jasně, no, ... bez mehrwehrsteuer, mehrwehrsteuer free, ja?*“

54. K dotazu správce daně při jednání dne 21. 4. 2010, z jakého důvodu došlo k dodání drtiče v Plzni, nikoliv v Chrástu (ve skladu dodavatele), jak bylo uvedeno ve smlouvě, M. Pokorný odpověděl: „*Z důvodu, že společnost S&S SLUŽBY tam měla rozjednanou zakázku a ten drtič tam potřebovali k práci na té zakázce*.“ Dále potvrdil, že k předání drtiče došlo v areálu Parkhotelu Plzeň a že v tentýž den, kdy společnost Smart převzala drtič od žalobce, předala jej společnosti S&S SLUŽBY.

55. Záznamy odposlechů dále dokládají, že záměrem L. T. bylo využít drtič v ostrém provozu na staveništi u hotelu v Plzni bezprostředně po dodání drtiče žalobcem, aniž by byl drtič vyvezen do jiného členského státu. Z předmětných záznamů rovněž vyplývá, že P. Velkoborský, jednatel žalobce, si musel být tohoto úmyslu vědom. Dne 17. 4. 2007 L. T. volal P. Velkoborskému a stěžoval si na opoždění dodávky drtiče: „*Pane Velkoborský, nechci být nějakým způsobem hrubej, nebo něco takovýho, ale nepřipadá to vůbec v úvahu, aby ta drtička tady dneska nebyla, protože my jsme tady na stavbě, mám tady 7 bagrů, jsou tady 2 JCB a dneska jak tady nebude drtička, tak nás odsud vyženou a tohleto je kšeft za 3 miliony korun a já si ho nenechám ujít. [...] u nás nepřipadá v úvahu, aby ta drtička tu nebyla, protože říkám, my už jsme tady přeházeli teďko celou haldu a zapřísáhli jsme se, že dneska se bude drtit, je to hotel, je to velký hotel, kde ty klienti prostě jsou nastavení tak, že jsou jim sehnány jiné ubytování, aby my jsme tady měli tři dny na drcení.*“ Načež P. Velkoborský odpověděl: „*Drtit zejtra se bude, ale po dvanáctý hodině, no.*“ Následně L. T. dodal: „*... vám říkám, že nás vyženou z té stavby. Já si myslím, že z naší strany bylo všechno seriózně domluvený, nastavený, peníze připravený bez řečí, beze všeho, a vemte si ta drtička měla být vlastně o víkend, ok, kejvli jsme na to, že to bude v pondělí, já už jsem šponoval ty termíny, že už to tady bude v pondělí. Vemte si dneska je úterý a možná se začne drtit zejtra. To je středa a to je špatně.*“

56. S ohledem na výše citovaný záznam hovoru Nejvyšší správní soud považuje za nepochybné, že P. Velkoborský si musel být vědom záměru použít drtič v ostrém provozu (nejen jako předvedení funkčnosti stroje) ihned po předání na území ČR. Již tato okolnost sdělená telefonicky L. T. měla u žalobce vyvolat přinejmenším podezření, zda je tvrzení odběratele o vývozu do jiného členského státu pravdivé. Z předchozího rozhovoru si musel být vědom, že na staveništi probíhají stavební práce, do nichž má být drtič aktivně zapojen. Žalobce však dovezl předmětný stroj na staveniště v Plzni, aniž by učinil přiměřená opatření k tomu, aby nebyl účasten případného daňového podvodu.

57. Tvrzení žalobce, že jednal v dobré víře o uskutečnění přepravy do jiného členského státu je za popsanych okolností stěží hájitelné. Žalobce, který je profesionálním obchodníkem, si měl být vědom své povinnosti prokázat uskutečnění přepravy do jiného členského státu, za tímto účelem si však nevyžádal od odběratele žádný důkaz. Hodlal-li žalobce předmětnou dodávku uplatnit jako osvobozené plnění s nárokem na odpočet, neměl se s ohledem na jednoznačné znění § 64 odst. 5 zákona o DPH spokojit s pouhým příslibem, že zboží je určeno k vývozu (viz výše odst. 37). A to zvláště za situace, která zjevně neodpovídala podmínkám smlouvy a která výrazně zpochybňovala tvrzení odběratele o vývozu do jiného členského státu.

58. Nadto žalobce ani netvrdil, a tím méně prokázal, že přijal veškerá opatření, která je možné po něm rozumně požadovat, k vyloučení své účasti na podvodu. Povinností dodavatele je učinit vše, co je v jeho moci, aby zajistil řádné provedení dodání zboží uvnitř EU. Pokud smluvně přenechá přepravu zboží do jiného členského státu pořizovateli, může v případě nedostatku přiměřené opatrnosti nést možné následky nesplnění této povinnosti ze strany pořizovatele (srov. stanovisko generální advokátky Kokott ve věci *Teleos*, zejm. odst. 15, 66 – 69, 75 a 91, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 14/2010 – 195).

59. V posuzované věci se proto neuplatní základní *ratio* 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.

60. Nejvyšší správní soud proto přisvědčil stěžovateli, že správce daně shromáždil dostatek podkladů pro závěr, že dodání předmětného zboží do jiného členského státu bylo pouze fiktivní a že žalobce, který byl dodavatelem, si této skutečnosti přinejmenším měl být vědom. Žalobce tedy neprokázal svůj nárok na osvobození předmětného plnění od DPH.

61. Tvrzení žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti, že mu nemohla být doměřena daň, nebyl-li stát zkrácen na daňovém plnění, nemůže na tomto závěru nic změnit. Předmětem nyní posuzované věci bylo splnění podmínek pro osvobození od daně s nárokem na odpočet ve smyslu § 64 zákona o DPH, nikoliv posouzení daňové povinnosti jiných subjektů. Nebyla-li v posuzované věci prokázána podstata plnění jako dodání do jiného členského státu a přitom k dodání došlo, bylo správně posouzeno jako tuzemské zdanitelné plnění zatížené daní na výstupu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 14/2010 – 195). Bylo na žalobci, aby si ve smluvních podmínkách se svým obchodním partnerem dohodl také otázku odpovědnosti za zaplacení daňového dluhu, pokud v rozporu s dohodou stran nedojde k dodání do jiného členského státu, nebo aby případně podmínil výši kupní ceny bez DPH doložením dodatečných důkazů o uskutečnění přeshraniční přepravy.

62. Ve světle výše popsaných skutečností měl krajský soud posoudit, zda finanční ředitelství důvodně odmítlo výslech svědka S.

63. Vzhledem ke skutečnosti, že žalobce neposkytl žádný důkaz o skutečném „*dodání do jiného členského státu*“ ve smyslu § 64 zákona o DPH (jediná tvrzená přeprava dne 21. 5. 2007 nebyla zjevně způsobilá naplnit podmínky citovaného ustanovení a sám žalobce připustil ve vyjádření v rámci odvolacího řízení, že nebyl s to stoprocentně prokázat uskutečnění přepravy do SRN), mohl unést své důkazní břemeno pouze tím, že by prokázal dobrou víru o tom, že nevěděl, že zboží nebylo dodáno do jiného členského státu, a zároveň by prokázal, že učinil vše, co po něm bylo možné rozumně požadovat, aby vyloučil, že předmětnou transakcí případně dojde k daňovému úniku.

64. S ohledem na úlohu svědka D. S. v rámci dané transakce Nejvyšší správní soud souhlasil se stěžovatelem, že tento svědek nemohl k unesení důkazního břemene žalobcem nijak přispět. D. S. byl technikem společnosti Rockster, která předmětný drtič vyrobila a prodala žalobci. Tento svědek přivezl drtič do Plzně a účastnil se jeho předání na staveništi. Podle žalobce měl D. S. objasnit, jak dlouho probíhalo předvedení stroje, že připravený materiál byl zpracován během dne předání a že zde byly pouze stroje nutné k předvedení drtiče.

65. V odpovědi na odvolací námitku neprovedení výslechu svědka S., finanční ředitelství připomnělo, že správce daně hodnotil již ve zprávě o daňové kontrole (str. 41 a 42), zda lze navrhovanou výpověď prokázat skutečnosti, které souvisely s důkazním břemenem žalobce. Správce daně považoval za dostatečně prokázané všechny podstatné

okolnosti související s předáním drtiče na staveništi v Plzni, včetně toho, kdo byl přítomen a kdy byl drtič předán, dále také, že v rámci předání bylo provedeno vlastní drcení stavební suti. Stejně tak bylo podle správce daně prokázáno, že jednatel žalobce věděl o záměru použít drtičku k „*dodrcení materiálu co tam mají*“, tedy že dojde k vlastnímu provozu stroje. Pokud technik S. zůstal na místě po předání drtiče, pak tato skutečnost (ani důvody proč tak činil) bezprostředně nesouvisela s předáním a nemohla ovlivnit závěry správce daně. Za této situace se finanční ředitelství ztotožnilo se správcem daně, že výslech svědka S. by byl nadbytečný (viz str. 22 a 29 rozhodnutí čj. 4911/11-1300).

66. Z napadeného rozhodnutí bylo zřejmé, které skutečnosti finanční ředitelství považovalo za neprokázané (přeprava do jiného členského státu, dobrá víra a opatření, k zabránění tomu, že zboží nebude vyvezeno, viz zejm. str. 25 a 26). Pokud finanční ředitelství na str. 29 uvedlo, že z podstaty postavení svědka S. v celém případě nelze předpokládat, že je způsobilý vypovídat k podstatě věci, je třeba tento závěr hodnotit v kontextu posuzované věci a celého odůvodnění napadeného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud nepochyboval, že „*meritem věci*“ byly myšleny právě otázky, které žalobce neprokázal, a které proto vylučovaly osvobození předmětného plnění od daně.

67. Z úlohy svědka S. v rámci celé transakce skutečně nelze dovodit, že by byl schopen potvrdit přepravu do jiného členského státu. Ostatně, jeho účast na přepravě nebyla ani tvrzena. Stejně tak žalobce netvrdil, že by se D. S. podílel na opatřeních, která měla zabránit tomu, že zboží nebude vyvezeno, a která měla zajistit, že se žalobce nebude dodáním drtiče účastnit daňového podvodu. Žalobce žádná taková opatření nepřijal, resp. přijetí takových opatření netvrdil. Svědek S. nebyl způsobilý ani osvědčit dobrou víru žalobce. Pochybnosti o dobré víře žalobce byly na základě shromážděných důkazů (zejména záznamů telefonických hovorů) natolik závažné, že i pokud by svědek vypověděl, kolik bylo na stavbě strojů, jak dlouho trvalo předvedení stroje apod. (k prokázání právě těchto skutečností žalobce navrhl svědka vyslechnout), nemohlo by to zřejmě rozptýlit pochybnosti o dobré víře žalobce. Lze uzavřít, že výpověď svědka S. skutečně nemohla ovlivnit rozhodný závěr, že žalobce neunesl důkazní břemeno a nemohla přispět k unesení důkazního břemene žalobce.

68. Nejvyšší správní soud proto nepřisvědčil krajskému soudu, že finanční ředitelství odmítnutím výsledku svědka S. předjímal obsah jeho výpovědi. Krajský soud dostatečně nezohlednil skutkové okolnosti posuzované věci a nesprávně posoudil, nakolik mohla výpověď navrhovaného svědka přispět k objasnění rozhodných otázek.

69. Pro úplnost soud doplňuje, že stěžovatel správně upozornil, že poznámka krajského soudu o dezinterpretaci výpovědi svědka H. K. se týkala jiného řízení, které krajský soud posuzoval pod sp. zn. 10 Af 197/2012, a neměla souvislost s nyní posuzovanou věcí.

Nepřezkoumatelnost rozhodnutí finančního ředitelství

70. Druhým důvodem, pro který krajský soud zrušil rozhodnutí finančního ředitelství, byla nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů. Podle krajského soudu se finanční ředitelství dostatečně nevypořádalo s některými odvolacími námitkami. Tento závěr Nejvyšší správní soud nesdílí.

71. První námitkou, u jejíhož vypořádání mělo finanční ředitelství pochybit, byla odvolací námitka, že zpráva o daňové kontrole je rozporná, pokud správce daně hodnotil v neprospěch žalobce předávací protokol a „dokumenty uzavřené mezi pořizovatelem drtiče a S+S Služby“, ale zároveň uvedl, že své hodnocení neopřel o zmíněné důkazy. Podle žalobce tak nebylo zřejmé, „jak je to tedy s hodnocením těchto důkazů“.

72. Je pravdou, že na tuto námitku finanční ředitelství reagovalo pouze shrnutím části zprávy o daňové kontrole a zdůrazněním skutečnosti, že drtič byl předán společnosti S&S Služby tentýž den, kdy jej žalobce předal společnosti Smart (str. 24 rozhodnutí čj. 4911/11-1300), aniž by uvedlo, zda ve zprávě o daňové kontrole shledalo tvrzený rozpor. S ohledem na obsah a podstatu předmětné námítky, která směřovala proti tvrzeně rozpornému hodnocení některých důkazů v řízení v prvním stupni, měl ovšem krajský soud hodnotit její vypořádání v kontextu provedeného dokazování jako celku, a to zejména s ohledem na výsledek dokazování před odvolacím orgánem.

73. Podle ustálené judikatury zdejšího soudu je třeba správní řízení posuzovat v zásadě jako jeden celek, vady rozhodnutí prvního stupně lze proto zpravidla odstranit i v odvolacím řízení, případně v řízení o rozkladu (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2007, čj. 7 As 72/2006 – 167, ze dne 19. 11. 2009, čj. 1 Afs 88/2009 – 48, ze dne 8. 10. 2010, čj. 4 Ads 104/2010 – 76, či ze dne 4. 5. 2011, čj. 1 Afs 16/2011 – 55). Odvolací řízení má totiž nejen povahu přezkumnou, ale i nápravnou ve vztahu k pochybením orgánu prvního stupně (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 76/2007 – 48, odst. 46 a 51, č. 1865/2009 Sb. NSS)

74. V rozhodnutí čj. 4911/11-1300 finanční ředitelství podrobně a přesvědčivě vysvětlilo, které důkazy považuje za rozhodné a které podstatné skutečnosti naopak žalobce neprokázal (uskutečnění přepravy, dobrou víru a přijetí opatření k zabránění podvodům, viz výše 66). Nejvyšší správní soud proto považuje případné pochybení správce daně při hodnocení některých dílčích důkazních prostředků ve zprávě o daňové kontrole za zhojené v odvolacím řízení. Nadto důkazní prostředky, které měly být podle žalobce hodnoceny ve zprávě o daňové kontrole rozporně, nebyly jediným, ani rozhodujícím důkazem, o který správní orgány opřely své závěry. Výslovné nevypořádání námítky, zda existoval rozpor v hodnocení předávacího protokolu a dokumentů uzavřených mezi pořizovatelem drtiče a S&S SLUŽBY, nijak neovlivnilo zákonnost rozhodnutí finanční ředitelství.

75. Dále krajský soud vytkl finančnímu ředitelství, že nedostatečně vypořádalo námitky směřující proti neobjektivnímu přístupu správce daně a porušení základních zásad daňového řízení. Ani tato výtka nebyla opodstatněná.

76. Odůvodnění finančního ředitelství naopak Nejvyšší správní soud považuje za přiměřené obecnosti odvolacích námitek. V odvolání žalobce pouze uvedl, že neobjektivní přístup správce daně a porušení základních zásad daňového řízení dovozuje ze způsobu vyřízení námitek, kdy mu nemělo být nikdy vyhověno. Neuvedl-li žalobce v odvolání konkrétní důvody, které podle něj k tvrzeným procesním vadám vedly, jde tento pasivní přístup plně k jeho tíži. Finanční ředitelství nebylo povinno z úřední povinnosti domýšlet argumenty za žalobce a vyhledávat případné procesní vady správního orgánu. Stěžovateli, resp. finančnímu ředitelství lze proto přisvědčit, že pouze z výsledku vypořádání námitek,

případně z jejich četnosti, nelze bez dalšího dovodit neobjektivní přístup správního orgánu nebo porušení zásad daňového řízení.

77. Na str. 12 odvolání žalobce obecně zopakoval námitky proti postupu správce daně, které vznesl již v průběhu daňového řízení a o kterých správce daně vždy rozhodl samostatnými rozhodnutími podle § 16 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. U námitek ze dne 19. 11. 2009 a ze dne 29. 1. 2010 žalobce pouze shrnul v několika stručných větách podstatu dříve uplatněné námitky a doplnil ji o výsledek vypořádání správcem daně (např. *„Námitka ze dne 19. 11. 2009 vyřízena dne 17. 12. 2009 – nevyhověním. Byla namítána neefektivnost, nevhodnost a nepřiměřenost postupu ve vedení řízení ze strany SD“*). Žalobce nedoplnil žádnou další argumentaci a neupřesnil, v čem konkrétně měl správce daně pochybit při vypořádání předmětných námitek. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil krajskému soudu, že finanční ředitelství bylo za popsané situace povinno u každé jednotlivé námitky znovu podrobně vysvětlovat, proč ji nepovažovalo za důvodnou. Žalobce nepředestřel žádnou další argumentaci, kterou by bylo třeba vypořádat.

78. Výše uvedené platí do značné míry také ve vztahu k námitce ze dne 17. 3. 2010, kterou v odvolání žalobce také pouze stručně shrnul a opět namítl nezákonnost daňové kontroly s ohledem na nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Nad rámec původně uplatněné námitky žalobce tvrdil, že rozsudky Nejvyššího správního soudu, o které správce daně opřel vypořádání předmětné námitky v rozhodnutí ze dne 31. 3. 2010, byly vydány až po zahájení daňové kontroly v posuzované věci. Jakkoliv bylo namísto, aby se finanční ředitelství k tomuto dílčímu tvrzení vyjádřilo, Nejvyšší správní soud nepovažuje toto opomenutí za natolik závažnou vadu, aby mohla ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí, a to především s ohledem na zjevnou bezdůvodnost předmětné námitky.

79. V rozsudcích ze dne 3. 12. 2009, čj. 2 Aps 2/2009 – 52, č. 2000/2010 Sb. NSS, a ze dne 26. 10. 2009, čj. 8 Afs 46/2009 – 46, č. 1983/2010 Sb. NSS, o které finanční ředitelství opřelo vypořádání předmětné námitky v rozhodnutí ze dne 31. 3. 2010, Nejvyšší správní soud podrobně vysvětlil, jaké konkrétní okolnosti jej opravňovaly odchýlit se od nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07. Ostatně i sám Ústavní soud se následně od předmětného nálezu výslovně odchýlil přijetím stanoviska pléna ze dne 8. 11. 2011, Pl. ÚS-st. 33/11, v němž potvrdil, že *„[d]aňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 [o správě daní a poplatků] bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.“*

80. Námitky ze dne 2. 3. 2010 a ze dne 8. 9. 2010, jejichž obsah žalobce rovněž shrnul na str. 12 odvolání, se nevztahovaly k nyní posuzované věci, ale k věci, o níž krajský soud rozhodl rozsudkem čj. 10 Af 197/2012 – 48 a která je vedena Nejvyšším správním soudem

pod sp. zn. 8 Afs 79/2012. Finanční ředitelství nebylo povinno tyto námitky vypořádat v rámci rozhodnutí čj. 4911/11-1300, pokud rozdělilo společné odvolání proti čtyřem platebním výměrům na dvě samostatná řízení a v každém z nich se věnovalo pouze námitkám souvisejícím s předmětem řízení. Krajský soud pochybil, pokud si tuto skutečnost neuvědomil a paušálně finančnímu ředitelství vytkl nevypořádání procesních námitek uvedených v odvolání, aniž by rozlišil, ke kterému řízení se vztahovaly.

Prošetření vyřízení stížnost podle § 261 odst. 6 daňového řádu

81. Posledně uvedený nedostatek (neodlišení, které z odvolacích námitek se vztahovaly k nyní posuzované věci) lze krajskému soudu vytknout také v případě jeho závěrů týkajících se prošetření vyřízení stížnosti podle § 261 odst. 6 daňového řádu. Z vyrozumění o prošetření stížnosti ze dne 19. 4. 2011 vyplývá, že se tato stížnost týkala nyní posuzované věci pouze okrajově. Finanční ředitelství shledalo stížnost částečně důvodnou a nařídilo správci daně zpřístupnit celkem 8 dokumentů, z nichž ale pouze dokument „*Opis překladu e-mailu k písemnosti čj. 22489/09/077930303911*“ souvisel s nyní posuzovanou věcí, zbylé dokumenty se vztahovaly k řízení, o němž krajský soud rozhodl rozsudkem čj. 10 Af 197/2012 – 48.

82. V předmětném emailu německá daňová zpráva informovala o tom, že M. Pokorný vypověděl, že zboží nikdy nedorazilo do SRN, a že za místo dodání zboží je třeba považovat Českou republiku. Tento dokument nepředstavoval jediný ani rozhodný důkaz pro posouzení daňové povinnosti žalobce, naopak jeho role byla zcela okrajová. Správní orgány shromáždily dostatek jiných důkazů, na jejichž základě je nepochybné, že drtič Rockster nebyl přepraven do jiného členského státu, ale že k jeho dodání došlo na staveništi v Plzni. Dočasné odepření přístupu k e-mailu německé daňové zprávy nemohlo nijak ovlivnit možnost žalobce uplatnit své výhrady k podkladům pro rozhodnutí nebo ke způsobu jejich zjištění, případně možnost učinit procesní návrhy, které by napomohly spolehlivému zjištění skutkového stavu. Nadto byl žalobce seznámen s obsahem předmětného e-mailu v odvolacím řízení. Na tomto místě lze zopakovat, že případné vady řízení vedeného v prvním stupni mohou být zpravidla plně zhojeny v řízení odvolacím (viz výše odst. 73).

83. Ostatně i krajský soud připustil, že při přešetření vyřízení stížnosti byl žalobce nakonec úspěšný a bylo mu umožněno nahlédnout do požadovaných písemností. Pokud za této situace krajský soud zrušil rozhodnutí finančního ředitelství pro vady řízení, byl takový závěr formalistický.

84. V této souvislosti Nejvyšší správní soud připomíná, že ne každé procesní pochybení správního orgánu je důvodem ke zrušení jeho rozhodnutí, ale takovým důvodem je pouze podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé (§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.). Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že o vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, se nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2007, čj. 8 Afs 102/2005 – 65, nebo ze dne 14. 7. 2008, čj. 8 Afs 70/2007 – 102).

Závěr a náklady řízení

85. Lze shrnout, že ani jeden z důvodů, pro které krajský soud zrušil rozhodnutí finančního ředitelství, v přezkumu kasačním soudem neobstál.

86. Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení (§110 odst. 1. s. ř. s.). V něm tento soud rozhodne vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

87. Krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí rovněž o nákladech řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

88. Závěrem Nejvyšší správní soud doplňuje, že mu přes postavení soudu posledního stupně nevznikla povinnost předložit předběžnou otázku Soudnímu dvoru podle čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie, protože mu nevznikly pochybnosti týkající se výkladu čl. 138 odst. 1 směrnice 2006/112/ES a judikatura Soudního dvora poskytuje dostatečnou oporu pro rozhodnutí sporné otázky (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 10. 1982, 283/81, *CILFIT*, odst. 16 a násl.). Posouzení konkrétních skutkových okolností, včetně toho, zda žalobce jednal v dobré víře a přijal veškerá opatření, která lze po něm rozumně požadovat, aby plnění, které uskutečnil, nevedlo k jeho účasti na daňovém úniku, je pak otázkou, která spadá do pravomoci vnitrostátního soudu, nikoliv Soudního dvora (srov. např. rozsudky Soudního dvora *Traum*, odst. 41, nebo *Mecsek-Gabona*, odst. 53).

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

V Brně 19. prosince 2014

JUDr. Jan Passer
předseda senátu