

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: **MAKRO Cash & Carry ČR s. r. o.**, se sídlem Jeremiášova 1249/7, Praha 5, zastoupeného JUDr. Vladimírem Ambruzem, advokátem se sídlem Kateřinská 40, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 9. 8. 2007, čj. 12686/07-1300-100719, čj. 12687/07-1300-100719 a čj. 12689/07-1300-100719, o kasačních stížnostech žalobce proti rozsudkům Městského soudu v Praze ze dne 26. 2. 2008, čj. 11 Ca 268/2007 - 75, čj. 11 Ca 269/2007 - 73, čj. 11 Ca 270/2007 - 73,

takto:

I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 8 Afs 52/2008, sp. zn. 8 Afs 61/2008 a sp. zn. 8 Afs 73/2008 **se spojují** ke společnému projednání a rozhodnutí. Věc bude nadále vedena pod sp. zn. 8 Afs 52/2008.

II. Rozsudky Městského soudu v Praze ze dne 26. 2. 2008, čj. 11 Ca 268/2007 - 75, čj. 11 Ca 269/2007 - 73 a čj. 11 Ca 270/2007 - 73, **se zrušují** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Správní řízení

Rozhodnutím ze dne 9. 8. 2007, čj. 12686/07-1300-100719, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 5 (správce daně) ze dne 20. 6. 2006, čj. 263099/06/005512/7934, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období září 2004 ve výši 2 357 594 Kč.

Rozhodnutím ze dne 9. 8. 2007, čj. 12687/07-1300-100719, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne

20. 6. 2006, čj. 263100/06/005512/7934, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2004 ve výši 2 192 734 Kč.

Rozhodnutím ze dne 9. 8. 2007, čj. 12689/07-1300-100719, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 20. 6. 2006, čj. 263124/06/005512/7934, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2004 ve výši 2 728 738 Kč.

II. Řízení před Městským soudem v Praze

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobami u Městského soudu v Praze, který je rozsudky ze dne 26. 2. 2008, čj. 11 Ca 268/2007 - 75, čj. 11 Ca 269/2007 - 73 a čj. 11 Ca 270/2007 - 73, zamítl.

Městský soud odůvodnil všechny rozsudky obdobně, skutkově vycházejí z obdobných skutečností a jsou odlišné zejména v určení zdaňovacích období, za něž byla daň z přidané hodnoty vyměřena.

Městský soud zjistil, že správce daně zahájil u žalobce dne 19. 10. 2005 daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla daň z přidané hodnoty za zdaňovací období let 2004 a 2005. Kontrolu zahájil v návaznosti na ověřování údajů ze systému VIES, sloužícímu k výměně informací mezi členskými státy EU v rámci mezinárodní administrativní spolupráce při správě daní z přidané hodnoty. Slovenská republika požádala správce daně o ověření, zda žalobce dodal zboží společnostem Rhino, s. r. o., Nevpek, s. r. o., Enterprise, s .r. o., Versatil, s. r. o. a TT Trans, s. r. o. Správce daně podrobil kontrole mj. dodání zboží uvedeným společnostem, u nichž žalobce vykázal v daňových přiznáních osvobození od daně z přidané hodnoty podle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) z důvodů dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie osobám registrovaným k dani v jiném členském státu. Slovenská daňová správa sdělila správci daně, že byli vyslechnuti jednatelé slovenských společností, kteří pořízení zboží popřeli, společnost Enterprise nevykonává ekonomickou činnost, nevede účetnictví a nepodává daňové přiznání, společnost Versatil zůstala zcela nekontaktní. Správci daně proto vyvstaly pochybnosti o skutečném dodání zboží do jiného členského státu deklarovaným odběratelům a vyzval žalobce k prokázání, že uskutečněná zdanitelná plnění byla skutečně dodáním zboží do jiného členského státu ve smyslu § 13 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobce na uvedenou výzvu doložil faktury vystavené pro uvedené odběratele a písemná čestná prohlášení odběratelů, že zboží bylo přepraveno do EU.

Ve zprávě o daňové kontrole správce daně uzavřel, že žalobce neprokázal dodání zboží do jiného členského státu ve smyslu § 13 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty a nevyvrátil pochybnosti správce daně o skutečném odeslání nebo přepravení zboží do jiného členského státu.

Žalovaný v odvolacím řízení přisvědčil postupu správce daně s tím, že žalobce neunesl důkazní břemeno, že mu nevznikla daňová povinnost a že uplatněné osvobození od daně bylo opodstatněné. Vzhledem ke svému vnitřnímu systému evidence subjektů,

jimž prodává zboží, uplatnil žalobce osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu. Neprokázal totiž, že dodání zboží bylo uskutečněno pro osobu registrovanou k dani v jiném členském státu EU a že bylo přepraveno či odesláno z tuzemska.

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

Městský soud neshledal důvodnou ani námitku týkající se nesprávného postupu správních orgánů při hodnocení důkazů. Správce daně nepřekročil rámec hodnocení dokazování vymezený v § 2 odst. 2 a 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalovaný se podrobně zabýval jednotlivými důkazními prostředky, zejména výsledky mezinárodní spolupráce správců daně v oblasti daně z přidané hodnoty, provedl i podrobné hodnocení těchto důkazů a své závěry o jejich hodnotě vzhledem k dokazovaným skutečnostem odůvodnil. Městský soud připomněl, že formální správnost dokladů, předložených daňovým subjektem, nevylučuje oprávnění správce daně zjišťovat skutečný stav věci. V posuzované věci se jednalo o daňové řízení, ve kterém daňový subjekt musí prokázat svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání. Správce daně měl pochyby, zda došlo k faktickému uskutečnění plnění deklarovaného v daňovém přiznání, u něhož v daňovém přiznání uplatnil osvobození od daně. Důvodem k dodatečnému vyměření DPH bylo, že správce daně nepovažoval za vyvrácené své pochybnosti o uskutečnění dodání zboží.

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

Argumentace žalobce rozsudkem Soudního dvora ES (dále též „ESD“) ze dne 27. 9. 2007, C - 409/2004, *Teleos*, není podle městského soudu případná a je třeba vycházet z předmětu daňového řízení, které bylo s žalobcem vedeno. Judikaturu týkající se daňových řetězců (rozsudek ESD ze dne 12. 1. 2006, C-354/2003, *Optigen*) nelze aplikovat

bezvýhradně. Rozhodnutí ve věci *Teleos* řešilo obdobnou situaci jako v případu žalobce, ale bylo vydáno až po vydání žalobami napadených rozhodnutí, a navíc řeší předběžnou otázku, nikoliv věc samotnou. Evropský soudní dvůr v něm také dospěl k závěru, že daňový subjekt, který nese v daňovém řízení břemeno tvrzení i důkazní, musí prokázat, že zboží opustilo prodávajícího a bylo fyzicky dodáno kupujícímu do jiného členského státu.

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

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

III.1 Kasační stížnosti

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudkům městského soudu obsahově prakticky shodnými kasačními stížnostmi. Dovolal se stížních důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem, podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tj. vad řízení spočívajících v tom, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit a podle obsahu kasační stížnosti je namítán rovněž důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí soudu, jakkoliv stěžovatel posledně uvedenému písmenu důvody kasační stížnosti výslovně nepodřadil.

Nesprávné právní posouzení stěžovatel shledal na prvém místě ve vypořádání otázky přenosu důkazního břemene ze stěžovatele na správce daně.

Stěžovatel vedl záznamy o dodání zboží do jiného členského státu v režimu osvobození od daně podle § 64 zákona o DPH. Údaje o těchto zdanitelných plněních uváděl ve svých daňových přiznáních. Správce daně jej vyzval k doložení důkazů o správnosti údajů uvedených v záznamech stěžovatele a v jeho daňových přiznáních. Stěžovatel předložil k jednotlivým dotazovaným plněním písemná prohlášení pořizovatelů zboží, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu EU, tj. důkaz předvídaný v § 64 odst. 5 zákona o DPH. Správce daně byl podle § 31 odst. 8 daňového řádu povinen prokázat existenci skutečností vyvracejících správnost předložených důkazů a jim odpovídajících záznamů stěžovatele a údajů uvedených v daňových přiznáních. Správce daně i městský soud však založili svá rozhodnutí na nesprávné úvaze, že k přesunu důkazního břemene na správce daně ve smyslu § 31 odst. 8 daňového řádu nedošlo, neboť to byl stěžovatel, kdo nedostál své povinnosti prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejichž důkazu byl správcem daně vyzván, a kdo proto neunesl své důkazní břemeno.

Dále stěžovatel namítl nesprávný výklad a aplikaci § 64 odst. 5 zákona o DPH.

Podle tohoto ustanovení lze prokázat dodání zboží do jiného členského státu písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky. S ohledem na použití spojky „nebo“ je třeba vykládat citované ustanovení tak, že předložením stanoveného písemného prohlášení pořizovatele zboží je pro účely posouzení splnění požadavků na osvobození od daně podle § 64 zákona o DPH prokázáno dodání zboží do jiného členského státu.

Zákon stanoví povinnost daňového subjektu aplikovat osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, předloží-li mu pořizovatel zboží písemné prohlášení, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu. Této povinnosti odpovídá právo pořizovatele zboží požadovat od dodavatele osvobození od daně.

Ustanovení § 64 odst. 5 zákona o DPH výslovně stanoví důkaz v podobě písemného prohlášení pořizovatele zboží. Tento důkaz proto sám o sobě postačuje k prokázání dané skutečnosti. Pouze alternativně je uvedeno možné použití jiných důkazních prostředků. Zákon tak usnadňuje volný obchod mezi členskými státy a daňovým subjektům umožňuje spolehnout se na předkládaná prohlášení pořizovatelů zboží bez nutnosti zkoumat další skutkové okolnosti obchodního případu a přepravy zboží. Městský soud naopak nesprávně založil své závěry na úvaze, že písemná prohlášení pořizovatelů zboží nejsou dostatečným důkazem o dodání zboží do jiného členského státu EU.

V této souvislosti stěžovatel namítl nesrozumitelnost a nepřezkoumatelnost napadených rozsudků v části, kde městský soud uvedl *„v případě důkazů, které žalobce k prokázání svých tvrzení navrhoval, jde o dokladové prokazování, které nemůže vyvrátit vzniklé pochybnosti o tom, že ke skutečnému dodání zboží do jiného členského státu EU v rozsahu vymezeném doklady fakticky došlo.“*. Podle stěžovatele není zřejmé, jaké jiné než listinné důkazy mohly být předloženy. Stěžovatel také připomněl, že k prokázání dodání zboží do jiného členského státu navrhoval pouze písemná prohlášení pořizovatelů zboží.

Městský soud podle něj dospěl v této úvaze k závěru, který je v přímém rozporu s § 64 odst. 5 zákona o DPH.

Stěžovatel zpochybnil také posouzení otázky výkladu a aplikace § 2 odst. 2, 3 daňového řádu.

Uvedl, že v předchozím řízení namítl nesprávné hodnocení důkazů správcem daně. Není přípustné, aby se správce daně vyhýbal zákonnému přenosu důkazního břemene konstrukcí spočívající ve zpochybnění důkazů předložených stěžovatelem, vydáváním výzev k předložení dalších důkazů pouze s odůvodněním, že již předložené důkazní prostředky zpochybnil a uzavřel, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno. To vše, aniž by správce daně prokazoval nevěrohodnost, neprůkaznost nebo nesprávnost předložených důkazů a evidencí.

Z principu právní jistoty plyne stěžovateli požadavek, aby právní úprava, obsahující finanční zátěž, umožňovala dotčeným osobám seznámit se přesně s rozsahem jejich povinností. Osobám povinným k dani musí být jejich povinnosti známy před uzavřením transakce. Ustanovení § 64 odst. 5 zákona o DPH stanoví, jakým dokumentem lze doložit dodání zboží do jiného členského státu. Pokud správce daně uložil daňovému subjektu, který v dobré víře přijal tento zákonem předvídaný dokument, povinnost doplatit DPH související s dodáním zboží poté, kdy vyšlo najevo, že z důvodu podvodu, jehož se dopustil pořizovatel a dodavatel o něm nevěděl ani nemohl vědět, dotyčné zboží možná ve skutečnosti neopustilo území státu dodavatele, je takový postup v rozporu se zásadou právní jistoty. Stěžovatel zdůraznil, že princip právní jistoty musí při aplikaci právních předpisů převážit nad procesními ustanoveními zákona umožňujícími správce daně zkoumat, zda fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je formálními doklady deklarováno, a to minimálně ve vztahu k daňovému subjektu, který je v pozici dodavatele jednajícího v dobré víře v dokumenty uznané za důkaz zákonem. Naopak není možné, aby správce daně s odstupem času zpochybnil zákonem předvídaný důkaz a požadoval po daňovém subjektu další důkazy, jejichž nezbytnost nemohla být daňovému subjektu zjevná v době uskutečnění transakce.

Stěžovatel městskému soudu vytkl nesprávný výklad a aplikaci právních předpisů také s ohledem na judikaturu Soudního dvora ES.

Posuzovaná věc má podle stěžovatele komunitární rozměr, protože se jedná o dodání zboží do jiného členského státu EU. Výklad a aplikace vnitrostátních právních předpisů proto musí být v souladu s výkladem a aplikací nadřazeného práva ES. Závazný výklad práva ES podává Soudní dvůr ES.

Stěžovatel v žalobě poukázal na závěry Soudního dvora ES v rozsudku ze dne 12. 1. 2006, C-354/03, C 355/03, C-484/03, *Optigen, Fulcrum a Bond House Systems*, ve kterém ESD formuloval princip ochrany dobré víry daňových subjektů. Stěžovateli z citovaného rozsudku vyplývá, že jednal-li po celou dobu v dobré víře, nemůže nést odpovědnost za případné podvodné jednání třetí osoby (pořizovatele zboží), které bylo v rozporu s jejím písemným prohlášením. Městský soud se s námitkou vypořádal konstatováním, že *„na dané řízení nelze bezvýhradně aplikovat judikaturu týkající se*

daňových řetězců". Neuvedl přitom, jaké úvahy jej vedly k závěru, že se v posuzované věci neuplatní namítaný princip ochrany dobré víry. V tomto ohledu je rozsudek městského soudu nepřezkoumatelný.

Dále stěžovatel v předcházejícím řízení argumentoval závěry Soudního dvora ES, vyslovenými v rozsudku ze dne 27. 9. 2007, C-409/2004, ve věci *Teleos*, zejm. body 43, 45, 48, 50, 51, 67 a 68. Z rozsudku stěžovateli vyplývá, že pokud předložil důkazy předpokládané zákonem o DPH, aby prokázal dodání zboží do jiného členského státu EU, pak správce daně nemůže stanovit stěžovateli povinnost zaplatit DPH za toto zboží, ukázaly-li by se tyto důkazy jako nepravdivé. To by bylo možné pouze pokud by byla prokázána účast stěžovatele na podvodu. Stěžovatel jako dodavatel ovšem přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že dodání uvnitř ES, které provádí, jej nepovede k účasti na takovém podvodu.

Městský soud podle stěžovatele pochybil, pokud zohlednil skutečnost, že tento rozsudek Soudního dvora ES byl vydán až po vydání správních rozhodnutí v nyní posuzované věci a že řeší předběžnou otázku, nikoliv věc samotnou. Stěžovateli totiž není zřejmé, jaký význam ve vztahu k výkladu a k aplikaci právních předpisů tyto skutečnosti mohou mít.

Závěr o povinnosti prokázat, že došlo k fyzickému opuštění zboží prodávajícím a jeho fyzickému dodání kupujícímu z jednoho členského státu do druhého, není podle stěžovatele zcela správný, protože právě dodatečně zjištěná nesprávnost původních důkazních prostředků předložených daňovým subjektem byla předmětem posuzování Soudního dvora ES ve věci *Teleos*.

Městský soud nesprávně posoudil i tuto právní otázku, pokud s odkazem na rozhodnutí Soudního dvora ES a požadavek přijetí všech opatření k zabezpečení správného výběru DPH ze strany dodavatele tvrdil, že nebylo důvodné, aby se stěžovatel spolehl výhradně na písemná prohlášení pořizovatelů zboží, a že Soudní dvůr ES formuluje povinnost dodavatele přijmout navíc opatření, která po něm mohou být rozumně požadována. Tento závěr je podle stěžovatele v rozporu s § 64 odst. 5 zákona o DPH, které naopak daňovému subjektu v postavení dodavatele přikazuje uskutečnit dodání v režimu osvobození od DPH.

Stěžovatel připomněl, že městský soud zpochybnil použitelnost rozsudku ve věci *Teleos,* protože byl vydán až po správním rozhodnutí v této věci, ale zároveň stěžovateli vytkl, že již při uskutečnění transakcí nepředpokládal požadavky tohoto budoucího rozsudku. Stěžovatel přijal veškerá opatření, která po něm mohla být rozumně vyžadována k zabezpečení správného výběru DPH, a jejich přijetí doložil správci daně i soudu. Stěžovatel uzavřel se všemi zúčastněnými pořizovateli zboží písemnou rámcovou smlouvu o podmínkách nákupu ve střediscích stěžovatele (v podobě žádosti o vydání zákaznické karty ve spojení s obchodními podmínkami stěžovatele), požadoval předložení výpisů z obchodního rejstříku, ověřil platnost DIČ pořizovatele zboží prostřednictvím systému ověřování DIČ na internetu ke každé transakci, a požadoval od pořizovatele předání prohlášení o registraci k DPH a ke každému obchodnímu případu zvláštní písemné prohlášení, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, přičemž kontroloval

totožnost osob jednajících jménem dotčených odběratelů a údaje o ověření totožnosti (číslo OP nebo pasu) vždy zaznamenal na předaná prohlášení. Transakce probíhaly tak, že stěžovatel nejprve prodal pořizovateli zboží včetně DPH a teprve pokud stěžovatel nejdříve následující den předložil všechny výše uvedené doklady, vydal stěžovatel opravený doklad bez DPH a vrátil odběrateli DPH.

Stěžovatel se dále rozchází s názorem městského soudu o rozsahu dokladů, které by v rámci rozumného chování při podnikatelské činnosti bylo možné doložit k ověření tvrzených skutečností. Podle stěžovatele jsou úvahy soudu vypočítávající doklady o uskladnění zboží, doklady o provedených inventurách či doklady o přepravě nebo o přihlášení ke zdanění nesprávné, nerealistické a nepředstavují případy rozumného chování při podnikatelské činnosti. Například doklady o přepravě stěžovatel pravidelně nemá, neboť funguje na principu Cash & Carry a odběratelé si dopravu zajišťují vlastními silami. Jako nereálný označil stěžovatel požadavek, aby při všech dodáních do jiného členského státu prováděl u pořizovatelů zboží audit ke zjištění, jaké zboží přiznali ke zdanění.

Konečně stěžovatel namítl, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel v napadeném rozhodnutí, nemá oporu ve spisech a je s nimi v rozporu.

Daňový spis neobsahuje doklady, které by opodstatňovaly závěr, že se přeprava zboží na Slovensko neuskutečnila, a stěžovatel nebyl s žádným takovým dokladem seznámen. Ze skutečnosti, že odběratelé zboží na Slovensku jsou nekontaktní nebo nepodali daňová přiznání, nelze dovodit, že zboží nebylo přepraveno na Slovensko. Výpovědi osob, jednajících jménem některých odběratelů na Slovensku, neprokazují závěr správce daně, že zboží na Slovensko nebylo přepraveno. Z dokladů získaných od Policie ČR a založených v daňovém spisu pouze vyplývá, že určitým osobám bylo sděleno obvinění z trestného činu, ale bez označení důkazů, na jejichž základě Policie ČR dospěla k tomuto podezření. Úvaha žalovaného, že zboží nebylo přepraveno na Slovensko je založená pouze na zjištění slovenského správce daně. Ten nepotvrdil uskutečnění pořízení zboží zahraničními daňovými subjekty, které mu neprokázaly nabytí zboží. Tato úvaha je ovšem nedostatečná pro jednoznačný závěr, že zboží na Slovensku nebylo vůbec přepraveno. Informace od slovenského správce daně proto nemohou vyvrátit provedení přepravy zboží na Slovensko. Jen ze skutečnosti, že pořizovatelé zboží nesplnili svou povinnost a nepřiznali slovenskému správci daně pořízení zboží od stěžovatele, nelze usuzovat na neprovedení přepravy zboží. Ve vztahu k věrohodnosti výpovědí některých osob, učiněných před slovenským správcem daně, stěžovatel poukázal na to, že shodné osoby stěžovateli písemně potvrdily přepravení zboží na Slovensko. Pokud později zpochybnily pravdivost svých předchozích prohlášení, není zřejmé, proč by toto zpochybnění mělo mít větší váhu, než jejich původní prohlášení. Protokoly o výpovědích svědků, jednajících za pořizovatele zboží, proto jednoznačně neprokazují nesprávnost a nevěrohodnost důkazních prostředků předložených stěžovatelem v podobě prohlášení pořizovatelů zboží o přepravě zboží do jiného členského státu.

Stěžovatel se domnívá, že v daňovém řízení nevyšly najevo a nebyly prokázány žádné skutečnosti, které by vyvrátily nebo zpochybnily správnost a věrohodnost důkazů předložených stěžovatelem. Tvrzení žalovaného v tomto směru nebyla prokázána nebo neměla oporu ve spisu, a proto měl soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušit.

III.2 Doplnění kasačních stížností

Podáními ze dne 19. 10. 2009 stěžovatel doplnil kasační stížnosti a oznámil změnu v osobě právního zástupce, kterou doložil plnou mocí pro řízení o kasačních stížnostech.

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

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

V rámci obchodní činnosti stěžovatel prodává zboží i zákazníkům z jiných zemí Evropské unie, kteří je přepraví z České republiky. S ohledem na úpravu zákona o DPH stěžovatel v takových případech nad rámec standardního procesu registrace ověřoval údaje o zákaznících i z jiných zdrojů. Tvrzení zákazníka, že je osobou registrovanou k DPH v jiném členském státě, stěžovatel ověřoval v rámci systému VIES a dále od zákazníků požadoval kopii osvědčení o registraci k DPH. S ohledem na § 64 odst. 5 zákona o DPH pak stěžovatel v případě, že jeho zákazníci požadovali dodat zboží bez DPH s tím, že bude přepraveno např. na Slovensko, vyžadoval potvrzení, že zboží bylo na území Slovenska skutečně dopraveno. Pro tyto účely sloužila stěžovateli listina označená jako „Prohlášení daňového subjektu“.

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

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

K námitce nesprávného výkladu § 64 odst. 5 zákona o DPH městským soudem stěžovatel konstatoval, že při splnění podmínek předvídaných § 64 zákona o DPH je povinen dodat zákazníkům zboží bez DPH. Opačný postup by byl v rozporu jak se zákonem o DPH, tak se základními principy fungování evropského systému DPH.

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

Dále stěžovatel namítl, že se městský soud nevypořádal s namítaným vztahem speciality § 64 odst. 5 zákona o DPH k § 31 odst. 4 daňového řádu, přičemž bez dalšího odůvodnění konstatoval, že *„tato prohlášení byla dalším setření správce daně zpochybněna"*.

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

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

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

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

K otázce důkazního břemene stěžovatel podotknul, že rozhodnutí správního orgánu jsou vnitřně rozporná. Stěžovateli nebylo zřejmé, v jakém okamžiku mělo přejít důkazní břemeno ze správce daně zpět na stěžovatele.

Stěžovateli nebylo ani zřejmé, jak by k jeho větší jistotě o uskutečnění přepravy přispěla informace o stavu zásob nebo provedení inventury. Existence přepravních dokladů není s ohledem na popsaný systém nákupu také možná. Účelem zakotvení § 64 zákona o DPH nebylo učinit obchodní transakce složité nad únosnou míru, danou kritériem dobré víry a přijetím racionálních opatření. Stěžovatel se domníval, že jím přijatá opatření jdou nad rámec jeho obecné povinnosti k obezřetnosti. Správce daně pak nevyvrátil, že stěžovatel nebyl v dobré víře nebo že nepostupoval s potřebnou opatrností. Nad rámec svých oprávnění správce daně požadoval po stěžovateli prokázání něčeho, k čemu nebyl oprávněn.

V této souvislosti stěžovatel upozornil na to, že důkazní břemeno o intrakomunitárním dodání bylo judikaturou Soudního dvora ES vymezeno poněkud odlišně než jak je tomu např. v řízení o nároku na odpočet DPH. Pouze v případě, kdy správce daně prokázal, že stěžovatel nebyl v dobré víře či neučinil všechna potřebná opatření, přešlo by důkazní břemeno zpět na stěžovatele.

Dále stěžovatel uvedl, že teprve v případě prokázání, že zboží na Slovensko nebylo dopraveno, existoval prostor pro aktivitu českého správce daně. Správce daně měl ovšem vymáhat případnou dlužnou daň na zákazníkovi stěžovatele, který porušil svou daňovou povinnost (přepravit zboží na Slovensko). Tento závěr je nutno učinit s ohledem na bod č. 67 rozsudku ve věci *Teleos*.

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

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

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

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

Stěžovatel rovněž namítl, že se s některými závěry, které vedly správce daně k doměření daně, seznámil až v rozhodnutí o odvolání. I správní orgán se však vyhnul faktické interpretaci jím namítaných principů a soudních rozhodnutí. Odpovídajícím způsobem se přitom nevypořádal zejména s rozsudkem Soudního dvora ES ve spojených věcech *Optigen, Fulcrum a Bond House Systems.* Ani městský soud se v napadených rozsudcích s těmito námitkami nijak nevypořádal a zatížil je tak vadou nepřezkoumatelnosti.

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

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

Stěžovatel rozšířil své stížní námitky i nad rámec důvodů uvedených v žalobách. Poukázal přitom na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, s tím, že v posuzované věci nebyly splněny tímto nálezem postulované podmínky řádného zahájení daňové kontroly. Namítl, že na úkon, kterým správce daně zahájil daňovou kontrolu, je nutno hledět jako na úkon ryze formální a proto neústavní, a to z důvodu nedostatku apriorních důvodů k zahájení daňové kontroly a absence jejich sdělení stěžovateli, jakož i jejich vyjádření v protokolu o ústním jednání sepsaném při zahájení kontroly.

Oprávnění rozšířit tímto způsobem stížní námitky stěžovatel opřel o právní názor vyjádřený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2008,

čj. 8 Afs 48/2006 - 155, www.nssoud.cz, podle kterého se koncentrační zásada neuplatní pro nově uplatněné námitky v případě, kdy je jejich podstatou argumentace judikaturou, jež zásadně změnila výklad právní otázky důležité pro danou věc s tím, že tuto změnu výkladu nebylo možné předvídat.

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

IV. Vyjádření ke kasačním stížnostem

Žalovaný navrhl zamítnutí kasačních stížností jako nedůvodných.

Neshodu stěžovatele a správních orgánů žalovaný spatřoval v relevanci důkazního prostředku ve formě písemného prohlášení pořizovatele, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, pro osvobození od DPH.

K jednotlivým stížním námitkám žalovaný uvedl:

Rozložení důkazní povinnosti mezi stěžovatele a správce daně odpovídalo § 31 odst. 8, písm. c) a odst. 9 daňového řádu. Správce daně zpochybnil věrohodnost důkazních prostředků předložených stěžovatelem, zjištěními z mezinárodní výměny informací. Správce daně své pochybnosti řádně zdůvodnil, doložil a měl je za prokázané s ohledem na poznatky slovenské daňové správy, jejíž šetření nepotvrdila dodání zboží na Slovensko odběratelům deklarovaným stěžovatelem. Stěžovatel byl s těmito šetřeními seznámen, v průběhu kontroly byl o neuskutečnění přepravy informován i Policií ČR, ale přesto neučinil další kroky, jimiž by své tvrzení doložil.

Žalovaný zdůraznil, že podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem. Daňový subjekt je pak povinen prokazovat správnost údajů uvedených v daňových přiznáních. Žalovaný proto nebyl povinen prokazovat existenci skutečností vyvracejících správnost předložených důkazů a údajů uvedených v daňových přiznáních.

Správce daně odůvodnil a sdělil stěžovateli své pochybnosti o věrohodnosti předložených důkazů, když u něj prováděl šetření v souvislosti s žádostmi o informaci, které obdržel v rámci mezinárodního dožádání zaslaného v systému VIES slovenskou daňovou správou. Stěžovatel tyto pochybnosti během daňové kontroly nevyvrátil a nepředložil správci daně jednoznačné důkazy o odeslání nebo přepravě zboží z České republiky. Nesplnil-li stěžovatel svou důkazní povinnost, nemůže se dovolávat důkazní povinnosti správce daně, zejména disponoval-li správce daně důkazními prostředky, které vyvracely tvrzení stěžovatele.

Žalovaný poukázal také na to, že účetnictví ani evidence pro daňové účely (§ 100 zákona o DPH) nebyly zpochybněny. Povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu není podmíněna účtováním. Stěžovatel účtoval o dokladech, které vystavil a vedl ve své evidenci pro daňové účely jako osvobozených od DPH. Skutečnost, že správce daně posoudil věc jinak, neznamená nesprávnost účetnictví nebo záznamní evidence. Jiné posouzení zaznamenaných případů správcem daně není zpochybněním správnosti evidence, kterou stěžovatel vedl správně, byť v některých případech o nesprávně hodnocených skutečnostech.

Na rozdíl od správnosti účetnictví a záznamů stěžovatele je věrohodnost těchto evidencí stěžovatele zpochybněna nesplněním podmínek pro uplatnění osvobození od daně při dodání zboží, o kterém stěžovatel nesprávně účtoval bez daně na výstupu. Žalovaný má za prokázané pochybnosti [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu] o dodržení podmínek pro osvobození.

Dále žalovaný odmítl výklad § 64 odst. 5 zákona DPH, který by vedl k posouzení prohlášení o přepravě zboží do jiného členského státu jako „absolutního“ důkazu. Takovéto prohlášení je jedním z možných důkazních prostředků. Akceptace výkladu stěžovatele by vedla k popření zásady materiální pravdy, která je jednou ze základních zásad daňového řízení, a upřednostnila by formální stav před stavem skutečným. V daňovém řízení je třeba prokázat uplatnění osvobození od daně, stejně jako náležitosti daňového dokladu. Stěžovatel měl dokázat, že skutečnosti deklarované na jím předložených prohlášeních mají oporu ve skutečném stavu. Stěžovatel správnost těchto údajů neprokázal a prohlášení proto nemohla být osvědčena jako důkaz pro osvobození od daně.

Žalovaný se ztotožnil se závěrem městského soudu, podle nějž stěžovatel navrhoval prokazování doklady, které nemohou vyvrátit vzniklé pochybnosti o skutečném dodání zboží do jiného členského státu. Ustanovení § 64 odst. 5 zákona o DPH zmiňuje i jiné důkazní prostředky, kterými mohly být ve smyslu § 31 odst. 4 daňového řádu např. svědecké výpovědi osob, které přepravu nebo odeslání zboží na Slovensko realizovaly nebo zajišťovaly, příp.svědectví zástupců pořizovatelů. Stěžovatel žádné takové důkazní prostředky nenavrhl. V tomto směru žalovaný podotkl, že výpovědi některých svědků provedené u slovenské daňové správy ukázaly, že zboží na Slovensko nebylo přepraveno.

Ustanovení zákona o DPH, upravující dodání zboží do jiného členského státu a podmínky, za nichž je toto dodání osvobozeno od daně, vyhovují podle žalovaného principu právní jistoty. Povinnosti stěžovatele jsou v tomto směru ze zákona o DPH a daňového řádu dostatečně zřejmé.

Svým výkladem § 2 odst. 2, 3 daňového řádu a § 64 odst. 5 zákona o DPH stěžovatel staví správce daně do pozice, ve které by byl povinen přijmout jakoukoliv listinu vystavenou kýmkoliv, aniž by si ověřil, že její obsah odpovídá skutečnosti. Postupoval-li správce daně podle zásad daňového řízení, zejména zásady volného hodnocení důkazů (§ 2 odst. 3 daňového řádu), neporušil procesní práva stěžovatele ani princip právní jistoty. Argumentace stěžovatele popírá základní konstrukci důkazního břemene v daňovém

řízení, podle níž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti vykázané v daňovém přiznání.

Žalovaný rovněž uvedl, že shledává jistou analogii mezi prohlášením pořizovatele zboží (§ 64 odst. 5 zákona o DPH) a jejich schopností prokázat osvobození od daně na výstupu a daňovým dokladem a jeho schopností prokázat nárok na odpočet daně. Pro přiznání nároku na odpočet daně nejsou rozhodné formální náležitosti daňového dokladu, ale faktický stav, tj. zda skutečně proběhlo plnění deklarované daňovým dokladem. Podobně pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu není rozhodné předložení prohlášení bez faktického opodstatnění údajů, které jsou v něm uvedeny. Daňový subjekt nese v obou případech obdobnou povinnost tvrzení a dokazování a neunese-li ji, může mu správce daně uložit vyšší daňovou povinnost než by odpovídalo údajům uvedeným v daňovém přiznání. Uplatňoval-li stěžovatel výjimku z obecného způsobu zdanění, měl si opatřit důkazní prostředky ke svým tvrzením a ta prokázat. Pokud se stěžovatel v dobré víře spolehl na prohlášení svých odběratelů, a ta se následně ukázala jako nepravdivá, může řešit újmu se svými obchodními partnery. Toto řešení se však vymyká daňovému řízení. V této úvaze žalovaný poukázal na názor Soudního dvora ES „v rozsudku C-395/02 Transport Service“, podle nějž princip neutrality společného systému DPH nezamezuje členskému státu opětovně vymáhat DPH od osoby povinné k dani poté, co tato osoba nesprávně fakturovala dodání zboží jako osvobozené od DPH.

Stěžovatel podle žalovaného nadřazuje právní jistotu daňového subjektu s jednáním v dobré víře nad ověření skutečného stavu. Žalovaný naopak kolizi mezi principem právní jistoty a zásadou materiální pravdy nespatřuje. Kdyby byla předložená prohlášení podložená skutečnou přepravou zboží na Slovensko, uplatnil by stěžovatel stejně jako u ostatních dodávek na Slovensko osvobození od daně v souladu se zákonem a správci daně by nevznikly odůvodněné pochybnosti o naplnění podmínek osvobození. V předmětných případech k takové situaci nedošlo a správce daně postupoval způsobem předvídaným v daňovém řádu. Stěžovatel naopak nerespektuje základní zásady daňového řízení, zejména v otázkách dokazování a důkazního břemene.

Ve vztahu k judikatuře Soudního dvora ES žalovaný uvedl, že ve věci Optigen směřovaly předběžné otázky k tomu, zda lze považovat za hospodářskou činnost a předmět DPH předprodeje zboží v rámci řetězce a za jakých okolností nelze přiznat nárok na odpočet daně, včetně analýzy pojmů „osoba povinná k dani“ a „hospodářská činnost“. V nyní posuzované věci se o takovou problematiku nejedná a žalovaný považuje za účelové dovozovat v této věci ochranu dobré víry daňových subjektů na základě závěrů, které byly vysloveny v jiném kontextu.

Co do rozhodnutí Soudního dvora ES ve věci Teleos žalovaný zdůraznil, že se stěžovatel odvolal na ty body rozhodnutí, které se vztahují pouze k jedné z položených předběžných otázek. Ta se týkala okolností, za nichž mohou příslušné orgány členského státu požadovat po dodavateli, který jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř ES, aby později zaplatil za toto zboží DPH, jestliže se důkazy ukážou nepravdivými, aniž by současně byla prokázána účast dodavatele na daňovém podvodu. Žalovaný neshledal odpověď na tuto otázku případnou v nyní

posuzované věci, protože prohlášení předložená stěžovatelem nebyla ověřena jako důkaz prokazující uplatněné osvobození dodání zboží. Správce daně zpochybnil tato prohlášení a stěžovatel následně důkazní povinnost nesplnil. Pro nárok na osvobození nemůže být postačující setrvávání stěžovatele na tvrzeném jednání v dobré víře. Písemné prohlášení pořizovatele zboží ve smyslu § 64 odst. 5 zákona o DPH není jediným možným důkazem, *„ale upravuje ho jako možnost s připuštěním i jiných důkazních prostředků, které však stěžovatel nedoložil*". Zákon o DPH tedy nestanoví seznam dokumentů, které by bylo třeba předložit a které by byly následně zpochybněny.

Žalovaný poukázal také na závěr v bodu 42 rozhodnutí Soudního dvora ES, podle nějž lze osvobození dodání zboží uvnitř ES uplatnit pouze tehdy, pokud dodavatel mimo jiné prokáže, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu a že v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy věc fyzicky opustila území původního členského státu. Stěžovatel tuto rozhodnou skutečnost neprokázal.

K časovým souvislostem žalovaný uvedl, že v závěru městského soudu spatřuje dodržení přezkumu rozhodnutí podle stavu a výkladových postupů platných v době vydání napadených rozhodnutí, tj. před rozhodnutím Soudního dvora ES ve věci Teleos. Žalovanému tak nemohly být známy závěry a způsoby posouzení předběžných otázek, které navíc nejsou totožné s nyní posuzovanou věcí.

Dále žalovaný zdůraznil, že v § 64 odst. 1 zákona o DPH jsou vymezeny podmínky, při jejichž splnění se aplikuje osvobození dodání zboží do jiného členského státu. Ustanovení § 64 odst. 5 zákona o DPH nestanoví žádnou povinnost osvobození a odpovídající námitka stěžovatele nemá v tomto ustanovení oporu.

Tvrdil-li stěžovatel, že přijal veškerá opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, žalovaný odkázal na své vyjádření k žalobě. Popisem průběhu předmětných transakcí a dokladů požadovaných stěžovatelem se žalovaný zabýval v napadeném rozhodnutí, na jehož strany 3 a 4 rovněž odkázal. Odmítl-li stěžovatel městským soudem příkladmo zmíněné další možné důkazní prostředky s tím, že nepředstavují případy rozumného chování při podnikatelské činnosti, žalovaný uvedl, že dotčená ustanovení zákona o DPH nelze vykládat účelově ve prospěch stěžovatele. Stěžovatel má povinnost jako daňový subjekt a plátce DPH postupovat podle zákona o DPH a daňového řádu a upravit své obchodní praktiky tak, aby dostál svým zákonným povinnostem.

Žalovaný považuje své závěry za podložené provedeným dokazováním a mající oporu ve spisu. Neshoda mezi tvrzeními stěžovatele a výpověďmi zástupců údajných pořizovatelů prokazuje podle žalovaného důvodnost jeho pochybností o faktické realizaci dodání zboží na Slovensko. Není-li stěžovateli zřejmé, proč má zpochybnění původních prohlášení pořizovatelů zboží větší váhu než tato prohlášení, žalovaný opět uvedl, že nesoulad mezi důkazními prostředky nesvědčí o věrohodnosti stěžovatelových tvrzení a je jedním z důvodů pochybností správních orgánů.

Konečně žalovaný připomněl, že v době daňového řízení vyšetřovala Policie ČR skutečnosti související s nepřepravením zboží na Slovensko. Stěžovateli musely být tyto skutečnosti známy, protože s Policií spolupracoval. Žalovaný považuje za účelové, že

stěžovatel trvá na jediném absolutním důkazu, jehož pravdivost nebyla doložena, ale neuplatnil své nároky u osob, které mu svým postupem způsobily škodu.

V. Spojení věcí

Nejvyšší správní soud s ohledem na skutkovou i právní souvislost přezkoumávaných rozsudků, projevující se mj. ve shodnosti stížních námitek, dospěl k závěru, že jsou splněny podmínky pro spojení věcí (§ 39 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s.).

VI. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

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

Kasační stížnosti jsou důvodné.

S ohledem na okruh uplatněných stížních důvodů se Nejvyšší správní soud zabýval především námitkami nepřezkoumatelnosti napadených rozsudků. Stěžovatel tvrdil nepřezkoumatelnost těchto rozsudků z různých důvodů.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli v namítané nesrozumitelnosti, pokud městský soud konstatoval, že *„v případě důkazů, které žalobce k prokázání svých tvrzení navrhoval, jde o dokladové prokazování, které nemůže vyvrátit vzniklé pochybnosti o tom, že ke skutečnému dodání zboží do jiného členského státu EU v rozsahu vymezeném doklady fakticky došlo“*.

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

Žádná z popsaných skutečností v nyní posuzované věci nenastala. Z odůvodnění městského soudu plyne, že předložení prohlášení předvídaných v § 64 odst. 5 zákona o DPH není samo o sobě způsobilé prokázat skutečnou přepravu předmětného zboží do jiného členského státu. Tento závěr přitom v kontextu napadených rozsudků evidentně

odpovídá způsobu věcného vypořádání žalobních bodů. Pokud podle stěžovatele městský soud dospěl k závěru, který je v přímém rozporu s § 64 odst. 5 zákona o DPH, jedná se zcela zřejmě spíše o otázku správného právního posouzení a aplikace zmíněného ustanovení na skutkový stav, než o nepřezkoumatelnost závěrů městského soudu pro jejich nesrozumitelnost. Z napadených rozsudků je srozumitelné, k jakým závěrům městský soud v rámci své úvahy dospěl. Odpovídající stížní námitka proto nebyla důvodná.

Obdobně Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stížní námitce, podle níž jsou napadené rozsudky nesrozumitelné a není z nich zřejmé, zda měl stěžovatel podle městského soudu povinnost předkládat správci daně další doklady. Obdobně jako v předchozím případě je třeba vyložit závěry městského soudu v kontextu celého jeho odůvodnění. Městský soud v rámci věcného posouzení žalobních bodů přisvědčil žalovanému, že důkazní prostředky předložené stěžovatelem nerozptýlily důvodné pochybnosti o skutečném dodání zboží do jiného členského státu. Bez ohledu na věcnou správnost takového závěru byl právní názor městského soudu z napadených rozsudků seznatelný. Námitka proto nebyla důvodná.

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

Důvodnost podobné stížní námitky Nejvyšší správní soud posuzoval ve skutkově a právně obdobné věci a vypořádal ji v rozsudku ze dne 28. 4. 2009, čj. 8 Afs 87/2008 - 124, (www.nssoud.cz), na který na tomto místě pro stručnost odkazuje. Stížní námitka nebyla důvodná.

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

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

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

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

V rámci posuzování, zda nejsou napadené rozsudky zatíženy nepřezkoumatelností, Nejvyšší správní soud nad rámec stížních námitek (§ 109 odst. 3 s. ř. s.) zjistil, že se městský soud nevypořádal s žalobním bodem (část II. žalob), v němž stěžovatel poukázal na procesní pochybení správce daně, vztahující se k ukončení daňové kontroly ve smyslu § 16 odst. 8 daňového řádu.

Přestože stěžovatel v doplnění kasačních stížností uvedl, že nesouhlasí se závěry městského soudu, podle nichž žalobami namítaný postup správce daně v rozporu s § 16 odst. 8 daňového řádu neměl žádné důsledky do právní sféry stěžovatele, napadené rozsudky neobsahují žádné závěry ohledně vypořádání příslušné žalobní námitky, navíc zopakované v rámci repliky v řízeních před městským soudem. Městský soud zohlednil příslušný žalobní bod pouze v rekapitulaci obsahu žaloby, resp. repliky stěžovatele, ale s namítanými vadami postupu správce daně se nijak nevypořádal.

Pokud se soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu nezabýval řádně uplatněnými žalobními body a pokud z odůvodnění napadeného rozsudku není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, je takový rozsudek zatížen vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (srov. např. rozsudky ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, a ze dne 1. 6. 2005, čj. 2 Azs 391/2004 - 62, www.nssoud.cz). Městský soud se v napadených rozsudcích nijak nevypořádal se zmíněným žalobním bodem, rozsudky jsou proto nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Ke shodnému závěru Nejvyšší správní soud dospěl i v případě žalobních námitek poukazujících na nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného (bod XII. žalob). Stěžovatel

v žalobách namítl, že se žalovaný nevypořádal s jeho odvolacími námitkami, jimiž poukázal na skutečnost, že jej Policie ČR, která vyšetřovala podezření z páchání trestné činnosti krácení daně z přidané hodnoty fingovanými dodáními zboží osvobozenými od daně z přidané hodnoty do jiného členského státu Evropské unie, výslovně požádala, aby pokračoval v dodávkách odběratelům zboží ze Slovenska v režimu osvobození od daně z přidané hodnoty. Stěžovatel v žalobě namítl, že postup, kdy jeden státní orgán (Policie ČR) požadoval po stěžovateli, aby pokračoval v dodávkách pořizovatelům zboží v režimu osvobozeného dodání do jiného členského státu Evropské unie a zároveň jej jiný správní orgán (správce daně) sankcionoval za to, že se stěžovatel zachoval tak, jak po něm požadovala Policie ČR, je v rozporu se základními právními principy a základními právy stěžovatele.

Městský soud v této souvislosti pouze v rekapitulaci žalobních námitek uvedl, že žalobce namítl nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného z důvodu nevypořádání všech odvolacích námitek a dále, že žalobce v reakci na vyjádření žalovaného setrval na původních námitkách a uvedl, že *„pokud jde o pokračování v dodávání zboží určitým pořizovatelům na žádost Policie ČR, tuto nenalezl v odvolání žalobce ani v jeho doplnění, je nekonzistentní s tvrzením žalovaného a je závažným pochybením žalovaného a správce daně, ..., tj. že nebyly provedeny navrhované důkazy a finanční orgány obou stupňů se nevypořádaly s námitkou žalobce o tom, že podání ze dne 7. 7. 2006 obsahovalo námitku doplnění skutkového stavu a vyjádření k prováděné daňové kontrole. Za této situace nemohou finanční orgány tvrdit, že v odvolání žalobce námitka obsažena nebyla.*“. V odůvodnění napadených rozsudků se však městský soud k těmto námitkám nevyjádřil a nijak se s nimi nevypořádal. I zde zatížil rozsudky nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů. Pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že k obdobnému závěru dospěl i v rozsudku čj. 8 Afs 87/2008 - 124.

S ohledem na předchozí závěry se již nad rámec nutného odůvodnění a pouze obecně Nejvyšší správní soud zabýval dalšími stížními námitkami. Podle nich městský soud nesprávně posoudil přesun důkazního břemene ze stěžovatele na správce daně ve smyslu § 31 odst. 8 daňového řádu, neboť stěžovatel předepsaným způsobem doložil svá tvrzení o dodání zboží do jiného členského státu. Stěžovatel namítl také nesprávný výklad a aplikaci § 64 odst. 5 zákona o DPH s tím, že předložením písemného prohlášení pořizovatele zboží o přepravě zboží do jiného členského státu je jednoznačně prokázáno splnění podmínek vyžadovaných pro osvobození od daně.

Stěžovatel deklaroval prodej zboží osvobozeného od daně z přidané hodnoty ve smyslu § 64 odst. 1 zákona o DPH ve prospěch odběratelů, registrovaných k dani v jiném členském státě. Ti deklarovali jeho dodání do jiného členského státu (Slovensko) v písemných prohlášeních. Vedle těchto dokladů stěžovatel prokazoval dodání zboží osvobozeného od DPH do jiného členského státu daňovými doklady (ve formě opravných faktur), písemnými rámcovými smlouvami o podmínkách nákupu v provozovnách stěžovatele (v podobě žádosti o vydání zákaznické karty ve spojení s obchodními podmínkami stěžovatele), kopiemi výpisů z obchodního rejstříku, dokumenty ověření platnosti DIČ pořizovatele zboží prostřednictvím internetové sítě a prohlášeními o registraci k DPH pořizovatelů v domovském státě. Tyto listinné důkazy však nemusí být přes svou vypovídací hodnotu vždy postačujícím důkazem o tom, že zboží bylo skutečně přepraveno do jiného členského státu.

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

Nejvyšší správní soud připomíná, že důkazní břemeno k prokázání skutečností, které daňový subjekt uvedl v daňovém přiznání pro uplatnění osvobození zboží od daně z přidané hodnoty, stíhá především daňový subjekt (§ 31 odst. 9 daňového řádu). K unesení důkazního břemene pak nemusí vždy stačit předložení formálně bezvadných daňových dokladů či jiných listin, byť se všemi zákonem vyžadovanými náležitostmi. Jak vyplývá i z nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, „*důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu*“. Prokazuje-li daňový subjekt nárok na osvobození od DPH formálně bezvadnými písemnými prohlášeními a daňovými doklady, ale zároveň existují pochybnosti o faktickém stavu, je součástí důkazního břemene daňového subjektu prokázat existenci podmínek, za nichž dochází k osvobození zdanitelného plnění od DPH (obdobně ve vztahu k odpočtu DPH srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, čj. 2 Afs 7/2006 - 107, www.nssoud.cz). Doklady o uskutečnění zdanitelného plnění, byť se všemi zákonnými náležitostmi, nemohou být proto podkladem pro uznání nároku na osvobození od DPH, není-li současně prokázáno, že k uskutečnění podmínek podmiňujících osvobození zdanitelného plnění od daně z přidané hodnoty fakticky došlo. Podle § 64 zákona o DPH je dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani z přidané hodnoty v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, osvobozeno od daně z přidané hodnoty s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně. Nárok na osvobození od DPH je tak dán pouze za zákonem stanovených podmínek, které byl správce daně oprávněn ověřovat a zkoumat, aby ověřil oprávněnost uplatněného osvobození.

K výkladu § 31 odst. 9 daňového řádu, tedy rozsahu důkazního břemene, které stíhá daňový subjekt, lze poukázat na bohatou judikaturu Nejvyššího správního soudu. Podle ní ani doklady se všemi náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH (tyto závěry jsou plně aplikovatelné rovněž na osvobození od DPH), není-li prokázáno, že k realizaci tvrzené skutečnosti fakticky došlo. Stěžovatel se proto mýlí, usuzuje-li na unesení důkazního břemene tím, že předložil zákonem předvídané dokumenty (písemná prohlášení pořizovatelů zboží o dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie). Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na § 31 odst. 8 daňového řádu dovodit, že byl správce daně povinen prokazovat tyto skutečnosti za daňový subjekt a neučinil-li tak, uzavřít o vydání nezákonného rozhodnutí na základě neúplných skutkových zjištění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005 - 72, www.nssoud.cz).

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

Stěžovatel podle své argumentace nemohl vědět, že se obchodními aktivitami účastní plnění, které je předmětem podvodu s daní z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud ovšem podotýká, že sám stěžovatel měl o důvěryhodnosti dodání zboží do jiného členského státu pochybnosti a prodal zboží odběratelům s daní z přidané hodnoty. Teprve posléze stěžovatel vystavoval opravné faktury. Učinil tak, přestože žádná ze skutečností předpokládající opravu původního daňového dokladu (faktury) nenastala (§ 46a odst. 1 zákona o DPH). Těmito skutečnostmi mohou být změna základu daně nebo změna ve výši daně při dodání do jiného členského státu. V posuzovaných věcech však základ daně i výše daně zůstaly od počátku obchodní transakce stejné. Pokud by se mělo v posuzovaných věcech skutečně jednat o osvobozené plnění, byla výše daně od počátku rovna nule. Stěžovatel se proto nemůže dovolávat principu ochrany dobré víry subjektů, formulovaného Soudním dvorem ve věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 *Optigen Ltd* a *Fulcrum Electronics Ltd* a *Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excese*. Prokazování, zda stěžovatel věděl nebo měl vědět, že se svou obchodní aktivitou účastní daňového podvodu, není jistě jednoduché. Okolnosti však naznačují, že stěžovatel dobrou víru osvědčit nemůže. Neuplatní se proto základní *ratio* stěžovatelem citované judikatury Soudního dvora – totiž ochrana subjektivních práv a legitimního očekávání daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu, a jednají s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly součástí takového podvodu.

Daňový subjekt, který dodává zboží do jiného členského státu Evropské unie, na které se vztahuje osvobození od DPH (intrakomunitární obchod), je povinen vystavit na každé takové dodání zboží pro osobu, která je registrována k dani v jiném členském státě, daňový doklad s předepsanými náležitostmi, a to do 15 dnů od data uskutečnění dodání do jiného členského státu (34 odst. 1 zákona o DPH). Pokud stěžovatel nejprve vystavil daňový doklad s daní z přidané hodnoty a teprve následně vystavil opravný doklad bez DPH, tj. prodej zboží osvobodil od daně z přidané hodnoty, byl povinen opatřit si relevantní důkazy o tom, že předmětné zboží bylo skutečně přepraveno do jiného členského státu. Této povinnosti se nemůže zbavit ani v případě dodávky zboží při dodacích podmínkách s doložkou EXW (Ex Works - ze závodu). Vzhledem k tomu, že v rámci intrakomunitárního obchodu Evropské unie není přímo monitorován přechod zboží přes hranice mezi jednotlivými členskými státy, není možné vyloučit riziko daňových podvodů. Daňový subjekt, jehož tíží důkazní břemeno, musí své obchodní aktivity přizpůsobit konkrétním podmínkám tohoto rizika a při obchodování (zvláště se značným finančním rozsahem) využít příslušných institutů. Námitky, podle kterých není stěžovateli zřejmé, jaké jiné než listinné podklady by mohly být v dané souvislosti předloženy, se míjí svojí plausibilitou. Je totiž věcí daňového subjektu, jaké důkazní prostředky ve vztahu k

prokázání tvrzené skutečnosti zvolí. Samotné přesné vymezení nástrojů, jimiž by bylo možno absolutně prokázat určité skutečnosti, není možné pro potřeby praxe definovat. Konkrétní vymezení či naopak přílišná obecnost by v konečném důsledku vyloučila nechtěně i případy, které by svou povahou měly spadat do určité kategorie. Nejvyšší správní soud připomíná, že dokazování v daňovém řízení je vázáno mj. zásadou volného hodnocení důkazů (§ 2 odst. 3 daňového řádu) a posouzení závažnosti jednotlivých důkazních prostředků je v pravomoci správce daně.

Obecně může být příkladem přijetí dostatečných opatření např. situace, kdy se dodavatel, předtím než vstoupí do obchodních vztahů s pořizovatelem, přesvědčí o jeho důvěryhodnosti - např. prověřením jeho daňového identifikačního čísla, zápisu do obchodního rejstříku a solventnosti, a vyžádá si informace také o přepravci zboží od dodavatele k příjemci. Je-li přepravcem osoba odlišná od dodavatele a příjemce a obdrží-li dodavatel např. nákladní list, vystavený v souladu s ustanovením Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční dopravě (CMR), s vyznačením příjemce, že zboží převzal, pak spolupůsobily na vyhotovení tohoto dokladu tři na sobě většinou nezávislé osoby. To zpravidla postačí jako důkaz přepravy nebo odeslání ze státu dodání do jiného členského státu. Nepřímým důkazem (byť se nemůže jednat o důkaz jediný), že bylo zboží skutečně vyvezeno z členského státu dodání, může být také daňové přiznání, které pořizovatel podá ve státě určení a které se týká daného zboží. Na druhé straně nelze zapomínat na povinnost dodavatele učinit vše, co je v jeho moci, aby zajistil řádné provedení dodání zboží uvnitř Společenství. Pokud smluvně přenechá přepravu zboží do jiného členského státu pořizovateli, může nést případné následky nesplnění této povinnosti ze strany pořizovatele (v této argumentaci srov. stanovisko generální advokátky Kokott ve věci *Teleos*, zejm. odst.15, 66 – 69, 75 a 91).

Písemné prohlášení o přepravě zboží do jiného členského státu (§ 64 odst. 5 zákona o DPH) je tedy jistě relevantním důkazem, stěžovatel se však mýlí, pokud jej považuje za důkaz jediný a absolutní. Takový výklad by prakticky znemožnil ověření skutečností, z nichž dané osvobození od daně z přidané hodnoty vychází. Stěžovatel navíc přijímal prohlášení o dodání zboží do jiného členského státu neopatrně a bez dalšího, resp. zcela formálně. Obecně lze k praxi stěžovatele při přijímání prohlášení poukázat na to, že minimálně v jednom případě akceptoval prohlášení i v situaci, kdy zboží dosud neopustilo jeho skladovací prostory (srov. časovou souslednost transakcí zachycenou operativní cestou orgány činnými v trestním řízení v usnesení ze dne 16. 3. 2005, čj. FIPO-41/BR-ND-2005, str. 8).

Nejvyšší správní soud proto nepřisvědčil námitce, že rozsudky městského soudu jsou v rozporu s judikaturou Soudního dvora. Stěžovatel se odvolal na spojené případy (C-354/03 (*Optigen*), C-355/03 (*Fulcrum Electronics*) a C-484/03 (*Bond House*), obsáhle citoval odstavce 43, 45 až 51 ve věci C-409/04 (*Teleos*) a dovolal se ochrany dobré víry, vyplývající z této judikatury. Soudní dvůr dospěl ve zmíněných rozhodnutích výkladem příslušných ustanovení Šesté směrnice ES o dani z přidané hodnoty k závěru, že plátce daně má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění, které splňují požadavky uvedené směrnice, i když jiná transakce, předcházející či následující v řetězci obchodních vztahů, byla uskutečněna se záměrem zkrácení daňové povinnosti. To ovšem platí pouze za podmínky, že plátce daně o takovém záměru *nevěděl a nemohl vědět*.

Tyto závěry jsou bezpochyby aplikovatelné i na podmínky osvobození od daně z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud poznamenává, že argumentace stěžovatele judikaturou Soudního dvora nezpochybňuje rozhodnutí žalovaného ani rozsudky městského soudu. Naopak uvedená rozhodnutí jsou v souladu s těmito právními názory. Závěry Soudního dvora jsou respektovány také Nejvyšším správním soudem, podle jehož judikatury nemohou být nárok na odpočet daně a uznání daňového výdaje dotčeny tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých daňový subjekt nevěděl nebo nemohl vědět. Každá transakce musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, čj. 5 Afs 129/2006 - 142, www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku ostatně výslovně vyšel z rozhodnutí Soudního dvora ve spojených případech *Optigen*, *Fulcrum Electronics* a *Bond House Systems* (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2007, čj. 8 Afs 94/2006 - 83, www.nssoud.cz). Stěžovateli lze přisvědčit, že není odpovědný za obchodní a ekonomickou činnost jiných subjektů, tj. za to, jak jeho odběratelé a případné další subjekty v řetězci se zbožím naložili (srov. např. rozsudek čj. 5 Afs 129/2006 - 142 a rozsudek ze dne 25. 3. 2005, čj. 5 Afs 131/2004, č. 599/2005 Sb. NSS). Skutkový stav nyní posuzovaných věcí se však míjí s východisky výše uvedené judikatury. Správce daně neučinil závěr o neunesení důkazního břemene stěžovatelem pouze z následných transakcí jiných subjektů, na které již neměl stěžovatel vliv, ale přímo z jednání stěžovatele, který s ohledem na objektivní skutečnosti postupoval neopatrně a nezamezil tak možným daňovým únikům.

Jak uvedl Soudní dvůr ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL* [2006] Sb. rozh. s. I-6161, (body 55-57), pokud *„ [..] osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem*“. Jak poznamenal Soudní dvůr, tím, že takový výklad ztěžuje podvodná plnění, jim může i zabránit (bod 58).

Nejvyšší správní soud přes částečný souhlas s rozsudky městského soudu shledal tyto rozsudky nepřezkoumatelnými, proto je zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm městský soud rozhodne vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasačních stížnostech rozhodne městský soud v nových rozhodnutích (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně 30. července 2010

JUDr. Jan Passer
předseda senátu