

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců Mgr. Daniely Zemanové a Mgr. Alexandra Krysla v právní věci žalobce: **MODUS, spol. s r.o.**, se sídlem Ovocný trh 572/11, Praha 1, zastoupeného Mgr. Alešem Chamrádem, LL.M., advokátem se sídlem Široká 36/5, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 1. 2007, č. j. 125/07-1300-701473, č. j. 126/07-1300-701473, č. j. 127/07-1300-701473, č. j. 128/07-1300-701473, č. j. 130/07-1300-701473, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. 4. 2009, č. j. 30 Ca 62/2007 - 269,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen stěžovatel) domáhal zrušení rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. 4. 2009, č. j. 30 Ca 62/2007 - 269, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 1. 2007, č. j. 125/07-1300-701473, č. j. 126/07-1300-701473, č. j. 127/07-1300-701473, č. j. 128/07-1300-701473, č. j. 130/07-1300-701473.

Rozhodnutími žalovaného byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Třebíči ze dne 16. 5. 2006, kterými byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen až září 2004.

Jako právní důvody kasační stížnosti uvedl stěžovatel důvody obsažené v § 103 odst. 1 písm. a) a písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s."). Stěžovatel namítal, že krajský soud nesprávně nepřiznal přímý účinek šesté směrnici Rady ze dne 17. 5. 1977 č. 77/388/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (dále jen „směrnice" či „šestá směrnice"). Stěžovatel v první části kasační stížnosti namítl, že využití přímého účinku směrnice není odvislé od toho, zda je česká právní úprava dostatečně určitá a zcela srozumitelná, nýbrž pouze na tom, zda je národní legislativa v rozporu se směrnicí a relevantní ustanovení směrnice, se kterým je česká právní úprava v rozporu, je nepodmíněné, dostatečně určité a lhůta pro jeho implementaci do právního řádu uplynula. Nemohou proto uspět argumenty, na jejichž základě byl odmítnut přímý účinek šesté směrnice. Stěžovatel konstatoval, že omezení stanovené v § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, jde zcela nad rámec relevantních ustanovení šesté směrnice a proti zamýšleným výsledkům, kterých má být dosaženo. Tato omezení nad rámec směrnice nelze považovat za uplatnění přípustných podmínek pro uplatnění osvobození od daně za účelem zabránění daňovým únikům, nýbrž za porušení samotných výsledků, kterých má být promítnutím šesté směrnice do národní legislativy dosaženo, a proto je § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty v rozporu s čl. 28c část A písm. a) šesté směrnice. Přímý účinek nelze odmítat ani na základě tvrzení, že by v projednávané věci mohlo dojít k daňovým únikům. Směrnice obsahuje zcela jasná pravidla, podle kterých existuje přímá souvislost mezi nárokem na osvobození od daně při dodání zboží z jednoho členského státu do druhého na straně dodavatele a povinností přiznat daň na straně kupujícího. Tato pravidla byla podrobně popsána na straně 8 až 10 žaloby. Jestliže odběratel z jiného členského státu daná pravidla přenesená do národních legislativ nedodržel, nelze odpovědnost přenášet na plátce. Tímto by byl narušen princip právní jistoty na straně daného plátce. Zároveň by došlo i k porušení principu rovnosti a neutrality, tj. daná transakce by byla zatížena nepřípustně dvakrát, a to jednou na straně českého dodavatele postupujícího podle § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a podruhé na straně pořizovatele postupujícího podle předpisů jeho členského státu. Stěžovatel uvedl, že jsou nesprávné závěry krajského soudu o tom, že termín „jiná osoba povinná k dani", užitý v čl. 28c písm. A odst. a) šesté směrnice, nesplňuje podmínku nepodmíněnosti a dostatečné určitosti. Osoba povinná k dani je pro účely celé směrnice bez rozdílu, tj. i pro účely aplikace článku 28c písm. A odst. a) šesté směrnice, zcela jasně vymezena v článku 4 odst. 1 šesté směrnice. Je to jakákoli osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti, tj. osobou povinnou k dani je tudíž ve smyslu šesté směrnice

i osoba vykonávající ekonomickou činnost, nehledě na to, zda je registrována k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) či nikoliv. Tato definice vymezuje osobu povinnou k dani bez uvedení jakýchkoliv dalších podmínek a omezení při její aplikaci pro účely celé směrnice. Stěžovatel ve druhé části kasační stížnosti uvedl, že pro případ, že by přímý účinek šesté směrnice nebyl připuštěn, a z důvodu opatrnosti, navrhuje aplikaci závěrů Evropského soudního dvora ze dne 27. 9. 2007 ve věci Teleos plc a další proti Commissioners of Customs & Excise, C-409/04. Stěžovatel namítl, že krajský soud nezohlednil fakt, že potvrzení kyperského správce daně ze dne 21. 5. 2004 a prohlášení odběratele o jeho registraci nebyly v rámci daňového řízení předkládány z toho důvodu, aby stěžovatel prokázal jednání v dobré víře, nýbrž proto, aby jednajíc v dobré víře, že odběratel byl registrován k DPH, prokázal registraci odběratele k DPH na Kypru. Na tom nemění nic fakt, že k některým důkazům nebylo v rámci daňového řízení přihlédnuto z důvodu absence jejich úředního překladu, ani fakt, že jak následně potvrdil kyperský správce daně, byl odběratel registrován k DPH na Kypru až k 22. 9. 2004, což stěžovatel zjistil až následně v průběhu daňového řízení. Stěžovatel konstatoval, že uvedená fakta svědčí ve prospěch toho, že se snažil obstarat si důkazy prokazující, že je odběratel registrován k DPH či nikoliv. Na potvrzení kyperského správce daně se sice hovoří o registraci v co možná nejbližším termínu, ale v kontextu s prohlášením odběratele o provedené registraci se jednalo o zcela logický sled událostí, kdy odběratel stěžovateli potvrdil, že 10. května podal žádost o registraci k DPH, tj. poskytl mu kopii registračního formuláře datovaného 10. 5. 2004, 21. 5. 2004 mu bylo potvrzeno přijetí žádosti o registraci s příslibem registrace v co možná nejbližším termínu a 28. 5. 2004 odběratel stěžovateli potvrdil, že byl registrován k DPH. Vycházeje z těchto dokumentů uplatnil stěžovatel v dobré víře o registraci odběratele v jiném členském státu osvobození od daně na zboží dodávané tomuto odběrateli. Tyto dokumenty také představují důkaz prokazující prima facie splnění jedné z podmínek pro uplatnění osvobození od daně, a to že odběratel byl registrován k DPH. Druhou podmínku, že zboží opustilo území České republiky, žádná ze stran nerozporovala. Stěžovatel prohlásil, že zmíněné dokumenty měl k dispozici již v květnu 2004 a na jejich základě v dobré víře uplatňoval osvobození od daně. Na základě těchto informací začal od 10. 5. 2004 uvádět na vystavených fakturách kyperské DIČ odběratele. Stěžovatel uzavřel, že v jeho případě lze aplikovat závěry zmíněného rozhodnutí Evropského soudního dvora, a to minimálně ve vztahu ke všem plněním, která nastala po 28. 5. 2004. Na tomto závěru nic nemění ani fakt, že stěžovatel nedoložil svá tvrzení, že DPH byla zaplacena konečnými odběrateli v Belgii a na Slovensku. Ve třetí části kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že pro případ neshledání důvodnosti předchozích částí kasační stížnosti by měl Nejvyšší správní soud předložit věc Evropskému soudnímu dvoru k vyřešení předběžné otázky, zda je definice osoby povinné k dani pro účely aplikace čl. 28c písm. A odst. a) šesté směrnice bezpodmínečná a dostatečně určitá, zda se mohou státy od této definice v rámci předcházení daňovým únikům významným způsobem odklonit a zda zmíněné

ustanovení brání tomu, aby příslušné orgány členského státu uložily daňovým subjektům povinnost doplatit daň z přidané hodnoty za zboží, pokud zboží bylo dodáno osobám naplňujícím definici osob povinných k dani podle čl. 4 odst. 1 šesté směrnice, avšak případně nesplňují další či odlišné podmínky stanovené národním právem.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že rozsudek krajského soudu není nezákonný a odkázal na svá dosavadní vyjádření ve věci a odůvodnění svých rozhodnutí. Žalovaný v nich uvedl, že základním cílem šesté směrnice je, aby vždy, kdy vznikne povinnost přiznat a zaplatit daň některé z osob na území některého z členských států, tato osoba tuto svou povinnost splnila, a to podle pravidel, která jsou na základě jednotlivých ustanovení šesté směrnice transponována do národních právních předpisů. Směrnice, v souladu s tvrzením stěžovatele, stanoví podmínku osvobození v čl. 28c tak, že se může jednat pouze o osobu podléhající dani, tzn. osobu, která je podle definice v čl. 4 odst. 1 šesté směrnice postavena na roveň zákonem o dani z přidané hodnoty používanému termínu osoba povinná k dani, tzn. jedná se podle § 5 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty o jakoukoli osobu, která samostatně vykonává ekonomickou činnost bez ohledu na to, zda byla zaregistrována k dani z přidané hodnoty či nikoliv. Je si však nutné uvědomit skutečnost, že Směrnice v celém svém textu pro vymezení osob, kterých se týká, používá pouze termín osoba podléhající dani „taxable person“, resp. termín osoba, která je povinna zaplatit daň „person liable for payment for tax“. Směrnice v žádném svém ustanovení nepoužívá termín plátce daně, jehož ekvivalentem v jiném členském státě je, podle českého právního řádu, osoba registrovaná k dani. Směrnice tedy označení osoba podléhající dani používá pro osoby, které jsou povinny aplikovat pravidla stanovená pro uplatňování daně z přidané hodnoty bez ohledu na to, zda jsou v členském státě registrovány k dani z přidané hodnoty či nikoliv, zatímco v zákoně o dani z přidané hodnoty je pojem osoba povinná k dani použit jako obecné označení všech samostatně ekonomicky činných osob s tím, že pouze některé z nich se při naplnění zákonem požadovaných podmínek, resp. z vlastní vůle stanou plátci daně. Zatímco tedy legislativní vymezení osoby podléhající dani v šesté směrnici i osoby povinné k dani v zákoně o dani z přidané hodnoty je téměř totožné, jejich samotný význam pro aplikaci daně z přidané hodnoty je odlišný. Termín osoba povinná k dani zahrnuje podle zákona o dani z přidané hodnoty bez rozdílu všechny osoby, které samostatně uskutečňují ekonomickou činnost. Naopak šestá směrnice využívá pojem osoby podléhající dani ve vztahu k označení osoby, u které budou aplikována pravidla daně z přidané hodnoty. Při výkladu tohoto pojmu je proto nutné mít na paměti jeden ze základních cílů aplikace daně z přidané hodnoty, který je stanoven v šesté směrnici, a to přiznání a vybrání daně z přidané hodnoty ve správné výši, a to od osoby, která je povinna tuto daň přiznat a zaplatit. Žalovaný dále uvedl, že při pořízení zboží z jiného členského státu nevzniká pořizovateli tohoto zboží automaticky povinnost přiznat a zaplatit daň z přidané hodnoty ve státě pořízení tohoto zboží. Tato

povinnost vzniká pouze plátci daně, resp. osobě registrované k dani v jiném členském státě, resp. osobě podléhající dani při pořízení zboží z jiného členského státu v určité hodnotě. Při výkladu, který navrhuje stěžovatel, tj. že pro možnost uplatnění od osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu postačuje v souladu s textem šesté směrnice, že je toto zboží dodáno osobě, která je pouze osobou podléhající dani, by vzniklo riziko, že daň z uvedené transakce nebude odvedena vůbec, tzn. ani ve státě příjemce zboží, ani ve státě poskytovatele zboží. Šestá směrnice proto v čl. 28c písm. A odst. a) členským státům umožňuje, aby za účelem zabránění daňovým únikům, vyhnutí se dani nebo zneužití daňového režimu stanovily podmínky pro uplatňování osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu. Stanovení podmínky v § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, že osvobození od daně při dodání do jiného členského státu je možné uplatnit pouze v případě, že je toto dodání uskutečněno pro osobu registrovanou k dani v jiném členském státě, je proto v souladu s cílem šesté směrnice z důvodu, aby se zabránilo daňovým únikům a vyhýbání se dani.

II.

Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 22. 4. 2009, č. j. 30 Ca 62/2007 - 269, žalobu stěžovatele zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že stěžovatel dodal zboží osobě z jiného členského státu, která toto zboží obratem prodala osobám z dalších členských států. Krajský soud dále konstatoval, že mezi stranami není sporu o tom, že odběratel stěžovatele neměl přiděleno identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty a nebyl tedy osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, jak to vyžaduje § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, což správce daně ověřil pomocí FORM „SCAC 2004“, ve kterém kyperský správce daně sdělil, že odběrateli stěžovatele bylo na Kypru přiděleno identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty až 22. 9. 2004. Krajský soud uvedl, že se ztotožňuje s výkladem šesté směrnice, který provedl žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Směrnice v čl. 28c písm. A odst. a) umožňuje členským státům, aby za účelem mj. zabránění daňovým únikům stanovily podmínky pro uplatňování výjimek, tedy i pro uplatňování osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu. Stanovení podmínky dodání zboží do jiného členského státu lze uplatnit jen v případě, že zboží je dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě (§ 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty), aby se zabránilo daňovým únikům. Termín dodání zboží uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani užitý v článku 28c písm. A odst. a) nesplňuje podmínku nepodmíněnosti a dostatečné určitosti nutnou pro aplikaci rozsudku Evropského soudního dvora ve věci Becker, neboť z takového termínu nelze dospět k jednoznačnému závěru, že osobou povinnou k dani je ve smyslu šesté směrnice i osoba, která není registrována k DPH. Takto jednoznačně zmíněný článek formulován není. Přednostní aplikace šesté směrnice a neuplatnění národní úpravy

proto nepřichází do úvahy. Pro zamezení daňových úniků je soustavná a systematická kontrola odběratelů a dodavatelů zboží prostřednictvím identifikačních čísel pro účely daně z přidané hodnoty nezbytná a představuje tak jednoduchý a průhledný nástroj pro každodenní prověřování velkého množství obchodních transakcí. Krajský soud dále uvedl, že nepřichází v úvahu ani aplikace rozhodnutí Evropského soudního dvora ve věci Teleos. Z dokladu ze dne 21. 5. 2004, který si stěžovatel vyžádal od odběratele, vyplývá, že kyperský správce DPH teprve provede registraci k dani z přidané hodnoty a osvědčení o registraci zašle odběrateli písemně poštou v co možná nejbližším termínu. Z tohoto dokladu je jasně patrno, že odběratel k datu 21. 5. 2004 registrován k DPH nebyl a jeho registrace teprve měla proběhnout v co možná nejbližším termínu. Stěžovatel tak na základě tohoto dokladu nemohl být v dobré víře, že jeho odběratel je registrován k DPH. Navíc stěžovatel během daňového řízení nedoložil, že by tento doklad měl k dispozici již v květnu 2004, když jeho úřední překlad byl proveden až 2. 10. 2005. K dalším dokladům, o kterých se zmínil jednatel stěžovatele v podání ze dne 30. 9. 2005, krajský soud uvedl, že jednatel stěžovatele netvrdí ani nedokládá, že by s nimi disponoval již v květnu 2004 a byl tak v dobré víře, že odběratel je registrován k DPH. Krajský soud se dále ztotožnil s hodnocením stěžovatelem předložených dokladů žalovaným a uvedl, že stěžovatel ani řádně nedoložil své tvrzení, že DPH byla zaplacena konečnými odběrateli v Belgii a na Slovensku.

III.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů a zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou první část kasační stížnosti.

Otázkou přímého účinku směrnice se zabýval Soudní dvůr Evropské unie například v rozsudku ze dne 14. 1. 2010, AGIM a další, C-471/07 (rozsudky Soudního dvora jsou dostupné na www.curia.eu), který pod bodem 26 uvedl, že *podle ustálené judikatury ve všech případech, kdy se ustanovení směrnice z hlediska svého obsahu jeví jako bezpodmínečná a dostatečně přesná, jsou jednotlivci oprávněni dovolávat se jich před vnitrostátními soudy vůči státu, a to jak v případě, že stát směrnici včas neprovedl do vnitrostátního práva, tak i v případě, že ji provedl nesprávně (viz rozsudky ze dne 26. února 1986, Marshall, 152/84, Recueil, s. 723, bod 46, jakož i ze dne 5. října 2004, Pfeiffer a další, C-397/01 až C-403/01, Sb. rozh. s. I-8835, bod 103).*

Nezbytnou podmínkou pro přiznání přímého účinku směrnice je rozpor vnitrostátní právní úpravy s úpravou uvedenou ve směrnici, která má buď povahu neprovedení příslušného ustanovení směrnice nebo jeho provedení nesprávné. V dané věci bylo nutné se zabývat nejprve tím, zda ustanovení § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty bylo v rozporu s článkem 28c část A písm. a) šesté směrnice.

Jak vyplývá ze žaloby, dovolával se stěžovatel přímého účinku článku 28c část A písm. a) šesté směrnice, neboť z něho dovozoval pro sebe výhodnější postavení, než které zakládá § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Stěžovatel dospěl k závěru, na straně sedmé žaloby, že *osoba povinná k dani je pro účely šesté směrnice zcela jasně vymezena v čl. 4 odst. 1 šesté směrnice jako jakákoli osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti. Osobou povinnou k dani je tudíž ve smyslu šesté směrnice i osoba, která není registrována k DPH, jestliže vykonává ekonomickou činnost.* Na straně deváté žaloby pak konstatoval, že *odběratel je obchodní společnost se sídlem ve Spojeném království Velké Británie a Severního Irska, která se zabývá, mimo jiné nákupem zboží za účelem jeho dalšího prodeje a uskutečňuje tudíž ekonomické činnosti. Dodání zboží, které bylo přepraveno z České republiky do jiného členského státu tomuto odběrateli, mělo být zdaněno v členském státě, kam bylo zboží přepraveno.* Na straně desáté žaloby stěžovatel uvedl, že i pokud by se osobou povinnou k dani rozuměla pouze osoba, u níž budou aplikována pravidla daně z přidané hodnoty, *je nutno dojít k závěru, že osvobození od daně lze uplatnit v případě, že zboží je dodáno právnické i fyzické osobě registrované k dani, jak stanoví zákon o dani z přidané hodnoty, tak v případě, kdy je dodáno právnické osobě, která není registrována k dani, jestliže uskutečňuje ekonomické činnosti, čímž je opět potvrzen názor stěžovatele, že osvobození od daně lze v daném případě v souladu s čl. 28c bod A písm. a) šesté směrnice uplatnit i při dodání zboží společnosti se sídlem ve Velké Británii, která byla v období května až září 2004 právnickou osobou neregistrovanou k DPH na území Evropské unie.*

Závěry, ke kterým stěžovatel dospěl při výkladu článku 4 odst. 1 a 28c část A písm. a) šesté směrnice, nejsou správné.

Podle čl. 4 odst. 1 šesté směrnice se „osobou povinnou k dani“ rozumí jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatně některou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti. Na rozdíl od vnitrostátních právních úprav jednotlivých členských států nepracuje šestá směrnice s pojmem plátce daně, ale rozumí jím každý subjekt, který na jakémkoli místě Společenství vykonává některou z hospodářských činností uvedených v čl. 4 odst. 2 šesté směrnice, pokud se nejedná o činnost příležitostnou. Osoba pouze příležitostně uskutečňující plnění v oblasti činností uvedených v čl. 4 odst. 2 šesté směrnice je osobou povinnou k dani v příslušném členském státě pouze tehdy, pokud tak stanoví členský stát ve své

vnitrostátní právní úpravě podle čl. 4 odst. 3 šesté směrnice. Uvedený závěr vyplývá ze samotného obsahu šesté směrnice, zvlášť patrné je to pak u těch ustanovení šesté směrnice, která upravují povinnosti osob povinných k dani uplatnit DPH na výstupu, vznik a rozsah nároku na odpočet daně či povinnosti osob povinných k dani v rámci vnitřního systému.

Šestá směrnice umožňuje členským státům jak zúžit okruh osob, které budou na základě vnitrostátní právní úpravy povinny uplatňovat daň z přidané hodnoty, tak jej oproti definici uvedené v čl. 4 odst. 1 šesté směrnice rozšířit. Typickým příkladem zúžení okruhu osob podrobených dani z přidané hodnoty je ustanovení čl. 24 a 24a šesté směrnice upravující zvláštní režim pro malé podniky a osvobození od daně z přidané hodnoty osobám podléhajícím dani, jejichž roční obrat nedosahuje určité výše. Příkladem rozšíření okruhu osob podrobených dani z přidané hodnoty je již zmíněné ustanovení čl. 4 odst. 2 šesté směrnice.

Pokud členské státy využijí některého ze zmocňujících ustanovení uvedených v šesté směrnici, je nezbytné odlišit okruh osob, které na území toho kterého členského státu budou povinny uplatňovat daň z přidané hodnoty, tj. budou registrovanými plátci DPH, od okruhu osob, které budou naopak od povinnosti uplatňovat daň osvobozeny.

Jednotlivé členské státy, Českou republiku nevyjímaje, většinou pro účely povinné registrace k dani z přidané hodnoty uplatňují limitní kritérium obratu za zdanitelná plnění a zároveň umožňují dobrovolnou registraci osoby povinné k dani. Z tohoto důvodu také odlišují registrované plátce daně z přidané hodnoty od osob povinných k dani osvobozených od povinnosti uplatňovat daň, tj. od potencionálních plátců daně (srovnej ustanovení § 5 a 6 zákona o DPH).

Nejvyšší správní soud se neztotožňuje se závěrem žalovaného a krajského soudu o tom, že by ustanovení § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty bylo jakýmsi odklonem České republiky od šesté směrnice s cílem zabránit daňovým únikům a vyhýbání se dani. Podle § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně. Ustanovení § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty není v rozporu s čl. 28c část A písm. a) šesté směrnice. Ustanovení § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je zcela v souladu se šestou směrnicí, když je adekvátní reakcí na nutnost pracovat s pojmem plátce daně, s ohledem na možnosti jednotlivých členských států stanovit okruh osob, které jsou na jejich území povinny uplatňovat daň z přidané hodnoty, odlišně od obecné definice osoby povinné k dani ve smyslu čl. 4 odst. 1 šesté směrnice. Pochybení

žalovaného ani krajského soudu však nemohlo mít žádný vliv na zákonnost jejich rozhodnutí, neboť bezrozpornost české právní úpravy s právní úpravou směrnice vylučuje možnost aplikace přímého účinku směrnice, které se dovolával stěžovatel. Z předmětných ustanovení šesté směrnice nelze v žádném případě dovodit skutečnost, ke které dospěl stěžovatel, tj. že by pro uplatnění osvobození dodání zboží do jiného členského státu od daně z přidané hodnoty bylo nerozhodné, zda je odběratel registrovaným plátcem daně z přidané hodnoty.

Podle § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je pro osvobození od daně z přidané hodnoty nutné, aby byl odběratel osobou registrovanou k dani a zároveň, aby pro odběratele bylo pořízení zboží předmětem daně z přidané hodnoty. Stanovení požadavku prokázání registrace k dani je v souladu se zásadou právní jistoty, neboť prokázání registrace odběratele dostatečně určitým způsobem staví najisto otázku plátcovství daně z přidané hodnoty, stejně tak jako se zásadou proporcionality, když prokázání registrace k dani z přidané hodnoty není požadavkem, který by byl ze strany daňových subjektů jen obtížně splnitelný. Ke zjednodušení postupu daňových subjektů při ověření, zda je odběratel zboží povinen odvést ve členském státě, kam je zboží dodáno, daň z přidané hodnoty, tj. zda má být dodání zboží osvobozeno od daně z přidané hodnoty či nikoli, byla na základě čl. 27 nařízení Rady ze dne 7.10.2003 č. 1798/2003/ES, o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty, zřízena veřejně přístupná elektronická databáze VIEST (VAT Information Exchange System). Tato databáze umožnila osobám zapojeným do vnitrounijního dodání nebo poskytování služeb ověřit si platnost daňového identifikačního čísla obchodních partnerů, pod nímž jsou registrováni k DPH v jiném členském státě Evropské unie.

Podle čl. 28c část A písm. a) šesté směrnice, aniž jsou dotčeny ostatní předpisy Společenství a za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování níže uvedených osvobození, jakož i s cílem zabránit jakýmkoli daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu, osvobodí členské státy od daně dodání zboží, jak je vymezeno v článku 5, které bylo odesláno nebo přepraveno prodávajícím nebo jeho jménem, popřípadě pořizovatelem nebo jeho jménem, z tuzemska, jak je vymezeno v článku 3, avšak uvnitř Společenství, a uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než v tom, kde se přeprava nebo odeslání zboží začaly uskutečňovat.

Ustanovení čl. 28c část A písm. a) šesté směrnice je součástí hlavy XVIa šesté směrnice, označené jako přechodné úpravy zdanění obchodu mezi členskými státy, a proto je nutné jej vykládat v souvislosti s ostatními ustanovením obsaženými v této části směrnice, zejména s čl. 28a odst. 1 písm. a). Podle tohoto ustanovení je předmětem daně z přidané hodnoty rovněž pořízení zboží za protiplnění uvnitř Společenství v tuzemsku osobou povinnou k dani, jestliže jedná jako taková, nebo

právnickou osobou nepovinnou k dani, je-li prodávajícím osoba povinná k dani, která jedná jako taková a přitom nemá nárok na osvobození od daně podle článku 24, ani se na ni nevztahuje úprava stanovená v čl. 8 odst. 1 písm. a) druhé větě nebo v čl. 28b části B odst. 1. Odchylně od prvního pododstavce není předmětem daně z přidané hodnoty pořízení zboží uvnitř Společenství za podmínek stanovených v odstavci 1a osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou nepovinnou k dani.

Ustanoveními čl. 28a odst. 1 písm. a) a čl. 28c část A písm. a) šesté směrnice a jejich vzájemným vztahem se zabýval Soudní dvůr v rozsudku ze dne 6.4.2006, EMAG, C-245/04, ve kterém pod body 26 až 31 uvedl, že *úvodem je třeba připomenout, že směrnicí 91/680, která má za cíl odstranění daňových hranic mezi členskými státy, zákonodárce Společenství s konečnou platností odstranil k 1. lednu 1993 zdaňování při dovozu a vrácení daně při vývozu v obchodu mezi členskými státy (druhý a třetí bod odůvodnění zmíněné směrnice). Vzhledem k tomu, že zákonodárce Společenství nicméně konstatoval, že k tomuto datu nebyly splněny podmínky, které by umožnily provést zásadu zdanění v členském státě původu dodávaného zboží a poskytovaných služeb, aniž by tím byla ve vztahu k obchodu mezi osobami povinnými k dani uvnitř Společenství dotčena zásada, že daňový příjem ze zdanění posledního stupně spotřeby má být ve prospěch členského státu, ve kterém dochází ke konečné spotřebě, zavedl v hlavě XVIa šesté směrnice přechodné úpravy zdaňování obchodu mezi členskými státy založené na zavedení nového základu daně, to jest na pořízení zboží uvnitř Společenství (sedmý až desátý bod odůvodnění směrnice 91/680). Článek 28a odst. 1 písm. a) první pododstavec šesté směrnice stanoví, že za určitých podmínek jsou předmětem DPH „pořízení zboží za protiplnění uvnitř Společenství v tuzemsku osobou povinnou k dani, jestliže jedná jako taková, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, je-li prodávajícím osoba povinná k dani, která jedná jako taková“. Pořízení uvnitř Společenství je definováno v odst. 3 prvním pododstavci téhož článku jako „získání práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořizovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořizovatelem nebo jejich jménem do jiného členského státu, než ze kterého je zboží odesíláno nebo přepravováno“. Jak uvedla generální advokátka v bodech 23 až 25 svého stanoviska, jakékoliv pořízení uvnitř Společenství zdaněné v členském státě, v němž se končí odeslání nebo přeprava zboží uvnitř Společenství podle čl. 28a odst. 1 písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice, má za logický důsledek dodání osvobozené od daně v členském státě, v němž se zmíněné odeslání nebo přeprava zboží začíná uskutečňovat podle čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce téže směrnice. V rámci přechodných úprav stanovených v hlavě XVIa šesté směrnice kupující jednak uskutečňuje dodání osvobozené od daně v členském státě, v němž se začíná uskutečňovat odeslání nebo přeprava zboží uvnitř Společenství podle čl. 8 odst. 1 písm. a) a čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce této směrnice a jednak získá v tomto členském státě odpočet nebo vrácení DPH splatné nebo odvedené na vstupu ve zmíněném členském státě za toto zboží podle čl. 17 odst. 3 písm. b) téže směrnice, ve znění vyplývajícím z čl. 28f bodu 1 zmíněné směrnice. Co se týče pořizovatele, ten uskutečňuje pořízení uvnitř Společenství zdaněné v členském státě,*

v němž se končí zmíněné odeslání nebo přeprava uvnitř Společenství podle čl. 28a odst. 1 písm. a) prvního pododstavce a čl. 28b části A odst. 1 šesté směrnice. Tento systém umožňuje převést daňový příjem na členský stát, ve kterém dochází ke konečné spotřebě dodaného zboží. Soudní dvůr k citované pasáži rozsudku pod bodem 25 svého rozsudku ze dne 27.9.2007, Teleos, C-409/04, uvedl, že *z toho vyplývá, že osvobození dodání uvnitř Společenství od daně odpovídající pořízení uvnitř Společenství umožňuje zamezit dvojímu zdanění, a tedy porušení zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH.*

Smyslem ustanovení čl. 28a odst. 1 písm. a) a čl. 28c část A písm. a) šesté směrnice je osvobodit dodavatele zboží, pro kterého je dodání zboží předmětem daně z přidané hodnoty, dodávajícího zboží do jiného členského státu, od povinnosti odvést daň z přidané hodnoty. Má tomu tak být ovšem pouze za podmínky, že je zboží dodáno v jiném členském státě odběrateli, pro kterého je takové pořízení zboží předmětem daně z přidané hodnoty, resp. který je povinen ve státě konečné spotřeby zboží odvést daň z přidané hodnoty. Tento systém je založen na srozumitelném principu, že dodavatel zboží je v členském státě, odkud bylo zboží dodáno, osvobozen od daně z přidané hodnoty, neboť daň z přidané hodnoty je povinen odvést odběratel zboží v členském státě konečné spotřeby tohoto zboží. Tento princip má zamezit dvojímu zdanění. V opačném případě, tj. pokud by k osvobození od daně z přidané hodnoty postačovalo dodání zboží i osobě, pro kterou není pořízení zboží předmětem daně z přidané hodnoty, nemohlo by ani hypoteticky ke dvojímu zdanění dojít. Ke zdanění by nedošlo ani na straně dodavatele, ani na straně odběratele.

Stěžovatel nijak nedokládal, že pro jeho odběratele bylo pořízení zboží z jiného členského státu předmětem daně z přidané hodnoty v členském státě konečné spotřeby zboží, toliko v rámci druhé z kasačních námitek tvrdil, že na základě předmětných listin nabyl oprávněného přesvědčení, že jeho odběratel je na Kypru registrován k dani z přidané hodnoty. Nedůvodnost této námitky je osvětlena zdola při hodnocení nedůvodnosti druhé části kasační stížnosti.

Vzhledem k tomu, že nebyl shledán rozpor § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty s čl. 28c část A písm. a) šesté směrnice, není důvod se zabývat dalšími podmínkami pro přiznání přímého účinku článku 28c část A písm. a) šesté směrnice, zejména otázkou nepodmíněnosti a dostatečné určitosti, neboť absence rozporu již sama o sobě vylučuje přímou účinnost směrnice.

Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani druhou část kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že na základě stěžovatelem tvrzeného poskytnutí registračního formuláře datovaného 10.5.2004, kterým mělo být stěžovateli odběratelem potvrzeno podání žádosti o registraci k dani z přidané

hodnoty, oznámení kyperského správce daně odběrateli stěžovatele ze dne 21.5.2004, ve kterém bylo uvedeno, že upozorňuje odběratele stěžovatele, že osvědčení o registraci včetně všech podrobností zašle písemně v co možná nejbližším termínu, ani dopisu od odběratele ze dne 28.5.2004, ve kterém byl stěžovatel informován, že jeho odběratel byl registrován jako plátce daně z přidané hodnoty k 10.5.2004, nemohl stěžovatel oprávněně nabýt přesvědčení, že byl jeho odběratel registrován k dani z přidané hodnoty. Skutečnost, že byla podána žádost o registraci k dani z přidané hodnoty, žádným způsobem nedokládá, že dojde k provedení registrace k dani z přidané hodnoty. Stejně tak oznámení kyperského správce daně o tom, že osvědčení o registraci bude odběrateli zasláno v nejbližším termínu, nevypovídá nic o tom, zda k registraci skutečně dojde a případně kdy. Pokud jde o dopis odběratele ze dne 21.5.2004, stěžovatel zcela pomíjí, že žalovaný učinil závěr, že *tento dopis není možné považovat za důkazní prostředek prokazující skutečnost, že odběrateli bylo kyperským správcem daně přiděleno daňové identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty, když dopis není opatřen úředním překladem v souladu s § 3 odst. 1 daňového řádu.* Žalobce tuto skutečnost v žalobě nijak nerozporoval, nečiní tak ani v kasační stížnosti, a krajský soud se s hodnocením žalovaného ztotožnil. K obsahu dopisu proto není možné přihlížet. Přesto je vhodné zmínit, že podle rozsudku Soudního dvora ze dne 27.9.2007, Teleos, C-409/04, pod bodem 68, *čl. 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice je třeba vykládat v tom smyslu, že brání tomu, aby příslušné orgány členského státu dodání uložily dodavateli, který jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující prima facie jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Společenství, povinnost doplatit DPH za toto zboží, jestliže se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, aniž by nicméně byla prokázána účast tohoto dodavatele na podvodu, pokud dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že dodání uvnitř Společenství, které provádí, jej nepovede k účasti na takovém podvodu.* Dobrá víra dodavatele je podle tohoto rozsudku vázána na přijetí všech opatření, které mohou být po dodavateli rozumně požadována. V dané věci mohl stěžovatel například požádat svého dodavatele o předložení osvědčení o registraci, o kterém se zmínil kyperský správce daně v písemnosti ze dne 21.5.2004. Stěžovatel o předložení osvědčení o registraci nepožádal, neučinil ani žádný jiný pokus o potvrzení tvrzení svého dodavatele o tom, že byl registrován jako plátce daně z přidané hodnoty na Kypru. Není proto možné dospět k závěru, že by učinil všechna opatření, která po něm mohou být spravedlivě požadována k tomu, aby ověřil, že byl jeho dodavatel skutečně registrován k dani z přidané hodnoty. Pokud stěžovatel spoléhal toliko na tvrzení svého dodavatele a sdělení správce daně o tom, že registrace bude v nejbližší době provedena, a neměl žádné potvrzení skutečné registrace dodavatele k dani z přidané hodnoty ze strany kyperského správce daně, vystavil se vlastní vinou riziku, že v případě, že jeho odběratel nebude ve skutečnosti registrován, dodá zboží neplátci daně z přidané hodnoty bez nároku na osvobození od daně z přidané hodnoty. Skutečnost, že dodavatel stěžovatele byl registrován teprve ke dni 22. 9. 2004, byla v daňovém řízení jednoznačně prokázána sdělením kyperského správce

daně prostřednictvím FORM „SCAC 2004“.

Pokud jde o třetí část kasační stížnosti, neshledal Nejvyšší správní soud důvod pro předložení věci Soudnímu dvoru k rozhodnutí o předběžné otázce. Vzhledem k tomu, že otázkou nepodmíněnosti a dostatečné určitosti se nebylo s ohledem na neshledání rozpornosti právní úpravy nutné zabývat, nebylo potřeba řešit, zda definice osoby povinné k dani pro účely aplikace čl. 28c písm. A odst. a) šesté směrnice je bezpodmínečná a dostatečně určitá. S ohledem na skutečnost, že Nejvyšší správní soud neshledal rozpor mezi § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty s čl. 28c část A písm. a) šesté směrnice, tj. nezjistil, že by se Česká republika neoprávněně odklonila od definice osoby povinné k dani, nebyl důvod pro vyřešení otázky, zda se mohou členské státy od této definice v rámci předcházení daňovým únikům významným způsobem odklonit. Nejvyšší správní soud, za použití stávající judikatury Soudního dvora, dospěl k závěru, že ke vzniku nároku na osvobození od daně z přidané hodnoty při dodání zboží do jiného členského státu je nutné prokázat, že zboží bylo dodáno osobě, pro kterou je pořízení zboží v takovém členském státě předmětem daně z přidané hodnoty, tj. že odběratel zboží je plátcem daně z přidané hodnoty a jako takový je registrován jako plátce daně z přidané hodnoty. Není tudíž důvod předkládat věc Soudnímu dvoru k vyřešení otázky, zda čl. 28c písm. A odst. a) šesté směrnice brání tomu, aby příslušné orgány členského státu uložily daňovým subjektům povinnost doplatit daň z přidané hodnoty za zboží, pokud zboží bylo dodáno osobám naplňujícím definici osob povinných k dani podle čl. 4 odst. 1 šesté směrnice, avšak případně nesplňují další či odlišné podmínky stanovené národním právem.

Nejvyšší správní soud neprovedl žalobcem navržený důkaz kopií a překladem do českého jazyka potvrzení odběratele o registraci DPH, kopií faktury č. 04250008 a kopií faktury č. 04250028, neboť provedení těchto důkazů nebylo nutné k posouzení důvodnosti kasační stížnosti.

IV.

Vzhledem k tomu, že kasační stížnost nebyla důvodná, Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Žalovanému podle obsahu spisu žádné náklady řízení nevznikly, proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 25. února 2010

JUDr. Radan Malík
předseda senátu