

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. Pavlem Dudákem, advokátem se sídlem Vinohradská 938/37, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu,** se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 8. 2007, čj. 12686/07-1300-100719, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 11. 2010, čj. 11 Af 46/2010 - 185,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

1. Dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 6. 2006, čj. 263099/06/005512/7934, Finanční úřad pro Prahu 5 doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2004 ve výši 2 357 594 Kč. Odvolání žalobce proti tomuto platebnímu výměru žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 9. 8. 2007, čj. 12686/07-1300-100719.

II.

2. Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze, který ji rozsudkem ze dne 26. 2. 2008, čj. 11 Ca 268/2007 - 75, zamítl. Rozsudkem ze dne 30. 7. 2010, čj. 8 Afs 52/2008 - 159, Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského soudu pro nepřezkoumatelnost a vrátil věc městskému soudu k dalšímu řízení. Na plné

odůvodnění obou rozhodnutí Nejvyšší správní soud pro stručnost odkazuje (všechna zde uvedená rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz).

3. Městský soud poté rozsudkem ze dne 18. 11. 2010, čj. 11 Af 46/2010 - 185, žalobu opět zamítl. Na plné odůvodnění tohoto rozhodnutí Nejvyšší správní soud pro stručnost rovněž odkazuje.

III.

4. Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku městského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

5. Přípustnost kasační stížnosti stěžovatel dovodil ze skutečnosti, že Nejvyšší správní soud zrušil původní rozsudek městského soudu čj. 11 Ca 268/2007 - 75 pro nepřezkoumatelnost a ostatními námitkami se zabýval pouze v obecné rovině. Městský soud šel navíc při opakovaném přezkumu nad rámec pochybení, která mu Nejvyšší správní soud vytkl, a své odůvodnění v těchto bodech podstatně doplnil.

(Ukončení daňové kontroly)

6. Stěžovatel především nesouhlasil s posouzením námitek vztahujících se k ukončení daňové kontroly. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu k § 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), daňová kontrola nekončí projednáním zprávy o daňové kontrole, pokud poté daňový subjekt zašle správci daně další vyjádření (stěžovatel odkázal konkrétně na rozsudek ze dne 17. 7. 2008, čj. 8 Aps 3/2007 - 85). Správce daně je povinen vypořádat se s tímto vyjádřením.

7. Této povinnosti správce daně nedostál. Dne 30. 5. 2006 vydal zprávu o daňové kontrole, v níž shrnul výsledky dosavadního šetření v rámci daňové kontroly za zdaňovací období leden až prosinec roku 2004 a 2005. Podáním ze dne 12. 6. 2006 se stěžovatel vyjádřil ke skutečnostem, které byly obsahem této zprávy, a požádal o nahlédnutí do spisu. Dne 20. 6. 2006 správce daně vydal dodatečné platební výměry za příslušná zdaňovací období, aniž by stěžovateli umožnil nahlédnout do spisu a aniž by se vyjádřil k námitkám uplatněným v podání ze dne 12. 6. 2006. Ze spisu vyplynulo, že správce daně posoudil toto podání jako žádost podle § 32 odst. 9 daňového řádu. Stěžovateli tak bylo fakticky znemožněno se již v řízení před správcem daně účinně bránit proti nezákonnému postupu.

8. Stěžovatel nesouhlasil s městským soudem, že mohl předkládat svá vyjádření či návrhy na doplnění dokazování pouze poté, co by správci daně oznámil takový záměr při podpisu zprávy o daňové kontrole a nechal si stanovit lhůtu. Podmínka předchozího využití práva stanoveného v § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu nemá v uvedeném zákoně oporu. V této souvislosti stěžovatel odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01.

9. Dále stěžovatel nesouhlasil se závěrem městského soudu, že nebyl zkrácen na svých právech tím, že správce daně nevypořádal jeho námitky. Stěžovatel poukázal v těchto námitkách na opomenutí správce daně přezkoumat danou věc z hlediska zásady dobré víry, která plyne z judikatury Soudního dvora EU. Pokud by tuto námitku správce daně

přezkoumal a zohlednil judikaturu Soudního dvora, mohl by dospět k odlišnému právnímu závěru. Touto otázkou se nezabýval ani žalovaný.

10. V podání ze dne 12. 6. 2006 stěžovatel požádal také o nahlédnutí do spisu, protože skutečnosti zjištěné Policií ČR a slovenským správcem daně mu nebyly známy, a z tohoto důvodu se k nim nemohl vyjádřit. Protože správce daně neumožnil stěžovateli nahlédnout do spisu, je zřejmé, že neseznámil stěžovatele před vydáním zprávy o daňové kontrole se všemi podklady pro rozhodnutí. Poukaz městského soudu, že tyto otázky byly předmětem odvolacího řízení, neobstojí (stěžovatel odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 4 Afs 34/2005 - 74, správně zřejmě rozsudek ze dne 27. 5. 2005, čj. 4 Afs 34/2003 - 74).

11. Správce daně uvedl ve „*Sdělení k důvodům dodatečného stanovení daňového základu a daně*“ ze dne 16. 10. 2006, že toto sdělení vydává na základě podání stěžovatele ze dne 12. 6. 2006 (a jeho doplnění ze dne 7. 7. 2006). Podle § 32 odst. 9 daňového řádu je daňový subjekt oprávněn požádat o takové sdělení až poté, kdy mu je doměřena daň. Dodatečný platební výměr byl ovšem stěžovateli doručen až dne 7. 7. 2006. Tato skutečnost nasvědčuje ne zcela zákonnému postupu správce daně.

(Spolupráce stěžovatele s Policií ČR)

12. Ve druhém okruhu námitek stěžovatel vytkl městskému soudu, že se nevypořádal s námitkou týkající se spolupráce stěžovatele s Policií ČR. Podle městského soudu tato námitka nebyla řádně uplatněna, proto rozhodnutí žalovaného nemohlo být nepřezkoumatelné, pokud se s ní nevypořádalo. Podle stěžovatele bylo nesporné, že v podání ze dne 7. 7. 2006 tuto námitku uplatnil a toto podání bylo součástí spisu správce daně. Navíc podle § 50 odst. 3 daňového řádu je odvolací orgán povinen zohlednit i otázky, které sice nebyly odvolatelem uplatněny, ale mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí. Spolupráce stěžovatele s Policií ČR byla žalovanému známa, což potvrzuje i skutečnost, že dopis adresovaný Policejnímu prezídiu ze dne 14. 1. 2005 a zápis z jednání s pracovníky Policejního prezídia ze dne 18. 1. 2005 byly zahrnuty mezi důkazní prostředky. Rozhodnutí žalovaného je v důsledku nevypořádání se s námitkou spolupráce stěžovatele s Policií ČR nezákonné.

13. Stěžovatel rovněž poznamenal, že pokračoval v prodeji zboží v režimu § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), výhradně z důvodu součinnosti s orgány činnými v trestním řízení, nikoliv z důvodu nedbalosti. Argumentace městského soudu je v rozporu s principy právního státu, protože v právním státě není možné, aby jeden státní orgán požadoval po osobě určité chování a jiný státní orgán toto chování považoval za porušení povinností.

(Důkazní břemeno)

14. Dále stěžovatel nesouhlasil s posouzením § 64 odst. 5 zákona o DPH. Právní názor městského soudu a správních orgánů, že stěžovatel neprokázal skutečnou přepravu zboží z České republiky na Slovensko, proto nebyl oprávněn vystavit faktury bez DPH, je v přímém rozporu s rozsudkem Soudního dvora ze dne 27. 9. 2007, *Teleos*, C-409/04. Z tohoto rozsudku nevyplývá, že prohlášení odběratelů nejsou dostatečným důkazním prostředkem a že stěžovatel byl povinen prokázat uskutečnění přepravy. Soudní dvůr

zastává naopak stanovisko, že součástí důkazního břemene plátce DPH není prokázání skutečné přepravy zboží na území jiného členského státu (viz body 50 a 51 rozsudku *Teleos*). Opačný závěr by byl v rozporu se zásadou proporcionality.

15. Podle stěžovatele městský soud účelově vybral z rozsudku *Teleos* pouze ty pasáže, které svědčí ve prospěch správce daně a v neprospěch stěžovatele. Dále městský soud citoval nekorektně závěry generální advokátky Kokott, které Soudní dvůr nepřevzal do svého rozsudku, tudíž se s nimi neztotožnil. Stanovisko generální advokátky není podle stěžovatele závazné, proto městský soud porušil zásady spravedlivého procesu, pokud se tohoto stanoviska dovolával v neprospěch stěžovatele.

16. Stěžovatel se domníval, že učinil shodná opatření (až na prověření přepravce, protože zde žádný nebyl) jako společnost Teleos, proto mu nebylo jasné, z jakého důvodu městský soud odkázal na bod 15 stanoviska generální advokátky. V bodech 66 až 69 a 91 stanoviska se generální advokátka zabývala tím, jaké důkazní prostředky by měly postačovat k prokázání přepravy. Soudní dvůr se však vyjádřil k této otázce odlišně v bodech 49 a 50 rozsudku *Teleos*.

17. Městský soud (inspirován stanoviskem generální advokátky) uvedl, že „*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.*“ Tento závěr je podle stěžovatele v rozporu s rozsudkem *Teleos*, konkrétně body 52 a 62 až 64. Městský soud posunul význam rozsudku *Teleos* v neprospěch stěžovatele jeho zdánlivým respektováním a nekorektní citací stanoviska generální advokátky.

18. Stěžovatel se domníval, že se městský soud odchýlil od judikatury Soudního dvora způsobem, který způsobuje nezákonnost jeho rozhodnutí. Navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud předložil Soudnímu dvoru předběžnou otázku podle čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie.

19. Stěžovatel nesouhlasil s názorem městského soudu, že skutkové okolnosti nyní posuzované věci se míjí s východisky rozsudků Soudního dvora *Teleos* a *Optigen* (ze dne 12. 1. 2006, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03).

20. Společnost Teleos a stěžovatel (1) měly shodný předmět činnosti, (2) dodávaly své zboží zákazníkům bez zajištění přepravy tohoto zboží, (3) doklad, na základě něhož bylo přiznáno osvobození od DPH, byl v obou případech doložen zákazníkem, (4) nad rámec výslovných povinností stanovených příslušným zákonem o DPH prověřovaly své zákazníky a (5) staly se obětí podvodu ze strany zákazníků.

21. Podle stěžovatele ze správního spisu vyplývá, že činil obdobná šetření ve vztahu ke svým zákazníkům jako společnost Teleos a stejně jako tato společnost v době přijetí prohlášení neměl pochybnosti o jejich správnosti (vyjma případů, kdy spolupracoval s policií). Poté, kdy zákazník stěžovatele doložil registraci k DPH v jiném členském státě, stěžovatel tuto registraci ověřil. Při vstupu do velkoobchodního střediska zákazník doložil

zákaznickou kartu a průkaz totožnosti. Po zakoupení zboží stěžovatel vystavil fakturu včetně DPH. Zákazník zaplatil a odvezl si zboží. Stěžovatel vystavil novou fakturu s nulovou hodnotou DPH teprve v případě, že zákazník prohlásil nejdříve následující den po koupi zboží a nejpozději do 15 dnů od koupě zboží, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu (na prohlášení byla uvedena i čísla faktur). Stěžovatel také opětovně ověřil platnost registrace k DPH v jiném členském státě v systému VIES. Prodej zboží bez DPH tak vždy závisel na tom, zda po uskutečnění prodeje zákazník osvědčil uskutečnění přepravy v souladu se zákonem o DPH.

22. Stěžovatel považoval za rozhodný závěr vyslovený Soudním dvorem v bodu 68 rozsudku *Teleos*. Z tohoto bodu vyplývá, že dodavatel (1) musí předložit důkazy prokazující jeho nárok na osvobození (tedy podle českého zákona o DPH potvrzení a doklady prokazující, že plátce dodával osobě registrované k DPH na Slovensku), (2) musí být v dobré víře, (3) nesmí být prokázána účast dodavatele na podvodu a (4) dodavatel musí přijmout veškerá opatření, aby vyloučil možnost své účasti na podvodu. Stěžovatel byl přesvědčen, že tyto podmínky splnil. Stěžovatel připustil, že se jednalo o jeho pochybení, pokud bylo v některém jednotlivém případě prokázáno, že časová posloupnost mezi doložením prohlášení a vystavením nové faktury nebyla dodržena. Tento marginální příklad však nemůže vést k odmítnutí celého obchodního modelu stěžovatele.

23. K první podmínce stěžovatel uvedl, že platnost a věrohodnost dokumentů, které předložil správci daně v souladu s § 64 odst. 5 zákona o DPH, nebyla správcem daně v celém řízení zpochybněna. Zdůraznil, že § 64 odst. 5 zákona o DPH stanoví speciální důkazní prostředek - prohlášení pořizovatele zboží o tom, že zboží bylo přepraveno. Podle stěžovatele zákonodárce upřednostnil tento důkazní prostředek tím, že jej vyňal z množiny tzv. jiných důkazních prostředků. Toto ustanovení je proto speciální k § 31 odst. 4 daňového řádu.

24. Ke splnění ostatních podmínek stěžovatel dodal, že jeho jednání v dobré víře dokládá mimo jiné to, že poskytoval dané zboží svým zákazníkům až poté, kdy se zaregistrovali a doložili údaje, které o sobě v rámci registračního procesu tvrdili. Poté, kdy začal mít podezření o páchání trestného činu krácení daně některými svými zákazníky, informoval neprodleně Policii ČR, změnil pravidla pro dodání zboží a podle „starých“ pravidel pokračoval až po výzvě policie. Dále stěžovatel poznamenal, že mu dodnes není znám výsledek řízení vedeného policií, proto nemůže s jistotou prohlásit, zda k podvodům došlo. Domníval se však, že učinil veškerá možná opatření, aby vyloučil svou účast na podvodu.

25. Z rozsudku městského soudu vyplývá, že stěžovatel neosvědčil dobrou víru, že se neúčastní podvodu na DPH. Městský soud se domníval, že stěžovatel by rovnou vystavil doklad bez DPH, pokud by si byl jist, že zboží bude opravdu vyvezeno. Tento názor však nemá oporu v § 64 odst. 4 a 5 zákona o DPH. Potvrzení, které po odběrateli vyžadoval, bylo důkazním prostředkem o již uskutečněném ději. Odběratel proto nemohl doložit prohlášení o přepravě zboží do jiného členského státu již při jeho nákupu s ohledem na obchodní model stěžovatele *cash and carry*. Stěžovatel proto vystavil daňový doklad bez DPH až v okamžiku, kdy odběratel potvrdil, že zboží přepravil. Postup, který

stěžovatel zvolil, je běžně vyžadován správci daně v jiných členských státech (stěžovatel odkázal na svou emailovou komunikaci se slovenským správcem daně).

26. Správní orgány i městský soud podle stěžovatele pochybily, pokud transakce prováděné stěžovatelem netestovaly výše uvedenými kritérii a nepřihlédly k preventivním opatřením, která stěžovatel přijal.

27. Stěžovatel se domníval, že unesl své důkazní břemeno v okamžiku, kdy předložil správci daně potřebné doklady (prohlášení, potvrzení o registraci a např. fakturu). Bylo tedy na správci daně, aby tyto skutečnosti vyvrátil. Správce daně postupoval v rozporu s pravidly stanovenými judikaturou Soudního dvora, pokud po stěžovateli požadoval prokázání určitých skutečností nad rámec zákonné povinnosti a nad rámec požadavků vyplývajících z rozsudku *Teleos*. Požadavky správce daně byly v rozporu se zásadami právní jistoty a proporcionality. Městský soud následně přijal značně zjednodušující závěr, že musí být prokázáno, že zboží bylo skutečně přepraveno do jiného členského státu.

28. Žalovaný ve svém rozhodnutí potvrdil, že nezpochybnil důkazní prostředky předložené stěžovatelem v daňovém řízení. Stěžovateli proto nebylo zřejmé, v jakém okamžiku mělo přejít důkazní břemeno ze správce daně zpět na stěžovatele. Rozhodnutí žalovaného je proto vnitřně rozporné. Námitky stěžovatele ohledně přenosu důkazního břemene městský soud paušálně odmítl.

29. Povinnost prokázat oprávněnost osvobození od DPH je zákonem samotným omezena na doložení prohlášení, pokud jím plátce disponuje, či jiných důkazních prostředků v případě, že plátce prohlášení nemá. V posuzované věci stěžovatel doložil prohlášení a také osvědčení o registraci k DPH svých zákazníků a jejich přihlášky k registraci s údaji, podle kterých je možné ověřit existenci těchto osob. Dále upozornil na kontrolní proceduru, která měla zabezpečit, že zboží nakupovali pouze registrovaní zákazníci. Tyto skutečnosti prokazují, že stěžovatel byl v dobré víře ohledně totožnosti zákazníků a správnosti provádění obchodních transakcí. Stěžovatel se domníval, že učinil tato opatření nad rámec jeho obecné povinnosti k obezřetnosti.

30. Dále stěžovatel zdůraznil, že judikatura Soudního dvora vymezila důkazní břemeno v případě dodání v rámci (tehdejšího) Společenství odlišně, než jak tomu je např. v řízení o nároku na odpočet DPH (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, čj. 2 Afs 7/2006 - 107). Podle judikatury Soudního dvora je plátce nejprve povinen doložit potvrzení a doklady prokazující registraci odběratelů k DPH v jiném členském státě, dále dobrou víru a skutečnost, že přijal veškerá opatření k vyloučení účasti na podvodu. V případě, že by správce daně prokázal, že stěžovatel nebyl v dobré víře nebo že neučinil potřebná opatření, přešlo by důkazní břemeno zpět na stěžovatele. Správce daně však výše uvedené skutečnosti nevyvrátil.

31. Podle stěžovatele měl nejprve slovenský správce daně požadovat po zákazníkovi stěžovatele, aby na Slovensku odvedl daň z titulu pořízení zboží z jiného členského státu. Teprve v případě, že by bylo prokázáno, že zboží nebylo na Slovensko dopraveno, byl by zde prostor pro aktivitu českého správce daně. Tím, kdo primárně porušil svou daňovou povinnost, byl zákazník stěžovatele. Tento závěr vyplývá i z bodu 67 rozsudku *Teleos*

(stěžovatel se domníval, že tento bod s ohledem na jeho umístění v rámci rozsudku vyjadřuje stanovisko Soudního dvora, nikoliv Komise).

32. Stěžovatel také poznamenal, že důkazní prostředky, jejichž doložení městský soud požadoval po stěžovateli k prokázání přepravy (doklady o uskutečnění přepravy, např. CMR), mají ve světle závěrů Soudního dvora stejnou důkazní sílu jako stěžovatelem doložená potvrzení (viz body 15 a 18 rozsudku *Teleos*). Takové dokumenty s ohledem na charakter prodeje formou *cash and carry* ovšem ani nemohou existovat nebo nemohou být požadovány.

33. Dále stěžovatel poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2010, čj. 8 Afs 4/2010 - 142, ve kterém tento soud dospěl v obdobné věci ke zcela jiným závěrům ve vztahu k unesení důkazního břemene než městský soud. Odlišné znění § 43 odst. 5 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, které bylo rozhodné v uvedeném rozsudku, oproti znění § 64 odst. 5 zákona o DPH nebrání srovnání náhledu na důkazní břemeno daňového subjektu. Stěžovatel se domníval, že městský soud byl vázán rozsudkem čj. 8 Afs 4/2010 - 142 a měl postupovat v souladu s ním.

(Porušení zásady neutrality daně, efektivnosti a proporcionality)

34. Stěžovatel namítl rovněž porušení zásady neutrality DPH. Tato zásada zakazuje zvýhodňovat obchodní operace uskutečněné v tuzemsku oproti obchodním operacím, které se odehrávají ve vztahu k jiným členským státům. Daň z přidané hodnoty je nepřímou daní, proto nemůže ve svém důsledku zatěžovat dodavatele, ale měla by vždy zatěžovat konečného spotřebitele. V případě, že by byl stěžovatel povinen hradit tuto daň na výstupu, byl by v méně výhodném postavení než osoby uskutečňující tuzemské plnění.

35. Zásadou neutrality DPH se Soudní dvůr zabýval v rozsudku *Teleos* (bod 60) a v rozsudcích ze dne 7. 12. 2006, *Eurodental*, C-240/05 (body 46 až 47), a ze dne 17. 2. 2005, *Edith Linneweber a Savvas Akriditis*, spojené věci C-453/02 a C-462/02. Soudní dvůr dovodil ve zmiňovaných rozsudcích, že zásada neutrality má zajistit, aby veškeré transakce stejné skutkové podstaty byly posuzovány stejným způsobem. Tuto zásadu potvrdil také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 8. 2006, čj. 2 Afs 178/2005 - 64.

36. V posuzované věci správce daně zatížil platbou DPH stěžovatele (dodavatele), nikoliv zákazníky (odběratele). Stěžovatel tuto námitku uplatnil již před městským soudem s odkazem na rozsudek *Optigen*, městský soud ji však nezohlednil.

37. Městský soud nepřihlédl ani k zásadám efektivnosti a proporcionality, které se zásadou neutrality souvisí. Zásada efektivnosti požaduje, aby členské státy neučinily pravidla pro uplatnění práv zaručených legislativou Společenství prakticky neuskutečnitelnými nebo nadměrně složitými (rozsudek Soudního dvora ze dne 17. 11. 1998, *Aprile Srl.*, C-228/96). Zásada proporcionality vyžaduje, aby členské státy volily při sledování cílů národní legislativy takové prostředky, které co nejméně zasahují do cílů a principů legislativy Společenství (rozsudky Soudního dvora ze dne 18. 12. 1997, *Garage Molenheide BVBA a další*, spojené věci C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, a ze dne 21. 3. 2000, *Gabalfrisa SL a další*, spojené věci C-110/98 až C-147/98).

38. Stěžovatel shrnul, že v daňovém i soudním řízení byly porušeny základní zásady, na kterých je vystavěna unijní struktura DPH. Správní orgány i městský soud zcela pominuly výklad Soudního dvora, soustředily se na fakticitu dodání zboží na straně zákazníků stěžovatele a uměle přenesly na stěžovatele povinnost prokázat uskutečnění přepravy.

(Dodání zboží v. dodání služby)

39. Správní orgány porušily rovněž § 1 odst. 2 daňového řádu – stanovení daně ve správné výši. Nevzaly totiž v úvahu, že stěžovatel vadně vykazoval dodání předplacených telefonních karet svým zákazníkům jako dodání zboží, ačkoliv je prodej těchto karet z hlediska DPH považován za předplacenou telekomunikační službu (viz § 47 odst. 2 zákona o DPH). Telekomunikační služba poskytnutá osobě registrované k dani v jiném členském státě EU není předmětem české daně z přidané hodnoty, ale předmětem DPH ve členském státě kupujícího.

(Podmínky pro zahájení daňové kontroly)

40. Stěžovatel uplatnil nad rámec žalobních námitek novou námitku, kterou podřadil pod § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Přípustnost této námitky opíral o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2008, čj. 8 Afs 48/2006 - 155, z něhož dovodil, že koncentrační zásada se neuplatní v případě, kdy je podstatou nových námitek argumentace judikaturou, která zásadně změnila výklad právní otázky důležité pro danou věc, a tuto změnu výkladu nebylo možné předvídat.

41. Stěžovatel namítl, že vymezení rozsahu daňové kontroly při jejím zahájení bylo nepřesné. Daňová kontrola byla zahájena dne 19. 10. 2005 a podle protokolu byla zaměřena na „*leden až prosinec 2004 a 2005*“. Stěžovatel byl v dané době měsíčním plátcem DPH, proto v době zahájení daňové kontroly nemohly být správci daně známy žádné okolnosti pro vyměření DPH za zdaňovací období říjen až prosinec 2005. Tento postup správce daně byl v rozporu s nálezem Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Ústavní soud v tomto nálezu zaujal významný právní názor ve vztahu k důvodům pro zahájení daňové kontroly, který byl odlišný od předchozího výkladu zastávaného teorií, judikaturou i praxí. Stěžovatel nemohl v době podání žaloby změnu výkladu dané otázky předvídat, jednalo se o rozhodnutí zásadní a překvapivé. Podmínky pro uplatnění nového stížního důvodu byly proto podle něj splněny.

42. Ve světle zmiňovaného nálezu nelze zahájení daňové kontroly dne 19. 10. 2005 (resp. daňovou kontrolu jako celek) považovat za úkon směřující k vyměření nebo dodatečnému stanovení daně ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu. Pro zahájení daňové kontroly chyběly apriorní důvody, nemohly tedy být stěžovateli sděleny, ani uvedeny v protokolu o ústním jednání. Stěžovatel se proto domníval, že k výsledkům dané kontroly nebylo možné přihlížet a rozhodnutí vydaná na jejím základě (dodatečný platební výměr a rozhodnutí žalovaného o odvolání) byla nezákonná. Tento závěr podle stěžovatele obstojí i poté, co Ústavní soud svůj názor mírně pozměnil usnesením ze dne 3. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 378/10.

IV.

43. Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své vyjádření ke kasační stížnosti podané proti rozsudku městského soudu ze dne 18. 11. 2010, sp. zn. 11 Af 48/2010 - 161 (řízení je před Nejvyšším správním soudem vedeno pod sp. zn. 8 Afs 21/2011). V tomto vyjádření žalovaný setrval na svém stanovisku, že prohlášení doložené stěžovatelem nebylo dostatečným a věrohodným důkazem o skutečné přepravě zboží z území ČR. Obecně je možné takovým prohlášením prokázat dodání do jiného členského státu, v posuzované věci však z mezinárodní výměny informací mezi českou a slovenskou daňovou správou vyvstaly pochybnosti o skutečné přepravě zboží a stěžovatel tyto pochybnosti nevyvrátil.

44. Žalovaný považoval za podstatné, že v době opětovného rozhodování městského soudu v této věci již bylo známo stanovisko Nejvyššího správního soudu v obdobných věcech, které se lišily pouze zdaňovacím obdobím (červen až srpen 2004 a leden až březen 2005; viz rozsudek ze dne 30. 7. 2010, čj. 8 Afs 14/2010 - 195). Městský soud plně respektoval názor Nejvyššího správního soudu.

V.

45. V replice stěžovatel nesouhlasil s žalovaným, který na nyní posuzovanou věc vztáhl rozsudek Nejvyššího správního soudu týkající se jiných zdaňovacích období. Rozsudek městského soudu, který Nejvyšší správní soud přezkoumával ve zmiňované věci, a nyní napadený rozsudek se argumentačně liší. Proto se liší i obsah kasačních stížností. Podle stěžovatele většina argumentů předkládaných v kasační stížnosti v nyní posuzované věci nebyla dosud předmětem přezkumu Nejvyššího správního soudu.

46. Stěžovatel připomněl také svůj návrh na položení předběžné otázky Soudnímu dvoru a zdůraznil podobnost s rozsudkem *Teleos*. Dále poukázal na rozsudek Soudního dvora ze dne 16. 12. 2010, *Euro Tyre Holding*, C-430/09, který potvrdil rozsudek *Teleos*. Závěry vyslovené v rozsudku *Teleos* je proto podle stěžovatele možné považovat za „*ustálený výklad*“, který je třeba použít obecně i ve věcech, které nejsou skutkově zcela totožné. V rozsudku *Euro Tyre Holding* Soudní dvůr dospěl k závěru, že v případě, kdy přepravu zboží zajišťuje odběratel, „*závisí důkaz, který je dodavatel schopen předložit daňovým orgánům hlavně na skutečnostech, které se za tímto účelem dozví od pořizovatele*“ (bod 37).

VI.1

47. Nejvyšší správní soud nejprve posuzoval přípustnost kasační stížnosti, protože se stěžovatel obrátil na zdejší soud v téže věci již podruhé.

48. Zruší-li Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, zaváže jej současně svým právním názorem pro další postup či rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.; § 110 odst. 3 s. ř. s. ve znění do 31. 12. 2011). Závazným právním názorem se rozumí ve zrušujícím rozsudku vyjádřený závěr o aplikaci a interpretaci práva, jež bylo nebo mělo být užito v rozhodované věci a jímž se soud zabýval ke kasačním námitkám, nebo jímž se zabýval nad jejich rámec v mezích § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. ve znění do 31. 12. 2011).

49. Možnost účastníků řízení napadnout nové rozhodnutí krajského soudu je omezena § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., podle něhož je kasační stížnost nepřípustná proti „*rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu*“. Ze zákazu opakované kasační stížnosti ovšem platí výjimky pro případy, kdy Nejvyšší správní soud zrušil rozhodnutí krajského soudu pro procesní pochybení, nedostatečně zjištěný skutkový stav nebo nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by totiž znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva (blíže viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, čj. 1 As 79/2009 - 165, č. 2365/2011 Sb. NSS).

50. Rozsudkem čj. 8 Afs 52/2008- 159 Nejvyšší správní soud zrušil původní rozsudek městského soudu (čj. 11 Ca 268/2007 - 75) pro nepřezkoumatelnost, opakovaná kasační stížnost je proto v nyní posuzované věci přípustná.

VI.2

51. Při předběžném posouzení věci Nejvyšší správní soud zjistil, že se skutkově a právně obdobným případem, ve kterém navíc žalobce uplatnil obdobnou argumentaci, zabýval v rozsudku ze dne 30. 7. 2010, čj. 8 Afs 14/2010 - 195, č. 2172/2011 Sb. NSS. Toto rozhodnutí bylo napadeno ústavní stížností. Nejvyšší správní soud shledal, že právní názor Ústavního soudu může mít zásadní vliv na rozhodnutí v nyní posuzované věci, proto usnesením ze dne 24. 10. 2011, čj. 8 Afs 23/2011 - 242, přerušil řízení podle § 48 odst. 2 písm. f) s. ř. s. ve znění do 31. 12. 2011 do pravomocného rozhodnutí Ústavního soudu ve věci vedené pod sp. zn. III. ÚS 3100/2010. Usnesením ze dne 30. 11. 2011, sp. zn. III. ÚS 3100/2010, Ústavní soud odmítl danou ústavní stížnost pro zjevnou neopodstatněnost. Nejvyšší správní soud proto usnesením ze dne 11. 6. 2012, čj. 8 Afs 23/2011 - 253, rozhodl o pokračování v řízení.

VI.3

52. Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

53. Kasační stížnost není důvodná.

(Ukončení daňové kontroly)

54. Stěžovatel vytkl městskému soudu nesprávné posouzení námitky týkající se procesního postupu správce daně v souvislosti s ukončením daňové kontroly. Upozornil na své podání ze dne 12. 6. 2006, v němž vznesl námitky ke skutečnostem, které byly obsahem zprávy o daňové kontrole, a požádal o nahlédnutí do spisu. Podle stěžovatele správce daně opomněl zohlednit toto podání před vydáním dodatečného platebního výměru.

55. Nejvyšší správní soud neshledal námitku důvodnou. K obdobné otázce se vyjádřil již v rozsudku čj. 8 Afs 14/2010 - 195, jehož závěry městský soud respektoval. Stěžovatel

nepřinesl v kasační stížnosti žádné argumenty, které by tyto závěry zpochybnily a zdejší soud neshledal důvod odchýlit se od své předchozí judikatury.

56. Podle § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu „[d]*aňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění*“. Daňová kontrola není samostatným řízením, ale je dílčím procesním postupem správce daně, který je zahájen zpravidla sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly a je ukončen projednáním výsledků a podepsáním zprávy o daňové kontrole (viz např. rozsudek ze dne 31. 8. 2004, čj. 5 Afs 16/2004 - 60, č. 437/2005 Sb. NSS). Dále lze odkázat např. na rozsudek ze dne 18. 7. 2007, čj. 9 Afs 40/2007 - 53, ve kterém se uvádí, že „*§ 16 odst. 8* [daňového řádu] *upravuje jednotlivé procesní kroky správce daně, které směřují k formálnímu ukončení daňové kontroly*“, či na rozsudky ze dne 20. 3. 2007, čj. 8 Afs 118/2005 - 53, a ze dne 8. 3. 2007, čj. 8 Afs 103/2005 - 65, z nichž rovněž plyne, že ukončení daňové kontroly je spojeno se seznámením daňového subjektu s výsledkem kontroly a projednáním zprávy o daňové kontrole. Lze shrnout, že judikatura týkající se okamžiku ukončení daňové kontroly je jednotná a setrvalá, tímto okamžikem je projednání zprávy o daňové kontrole.

57. Z uvedeného vyplývá, že právo daňového subjektu obsažené v § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu je třeba uplatnit před ukončením daňové kontroly, tj. nejpozději při projednání výsledků a podepsání zprávy o daňové kontrole. Stěžovatel se mýlí, pokud tvrdí, že tento závěr nemá oporu v právní úpravě.

58. Ke shodnému závěru dospívá i rozsudek čj. 8 Aps 3/2007 - 85. Stěžovatel z něj nesprávně dovodil, že daňová kontrola nekončí, pokud po podepsání zprávy daňový subjekt zašle správci daně vyjádření bez ohledu na to, zda svůj záměr vyjádřit se oznámil správci daně. Ve zmiňovaném rozsudku zdejší soud uvedl, že daňová kontrola bude v některých případech ukončena až po skutečném projednání závěru správce daně na základě doplnění dokazování navrženého daňovým subjektem, pokud daňový subjekt využil svého práva podle § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Tento rozsudek je tedy s výše uvedenými závěry v souladu a neznamená, že daňová kontrola není ukončena, dokud se daňový subjekt ke zprávě o daňové kontrole nevyjádří, aniž by byl povinen tento svůj záměr správci daně oznámit.

59. Pokud daňový subjekt v rámci projednání zprávy o daňové kontrole uvede, že se písemně vyjádří, má správce daně povinnost reagovat na toto vyjádření a seznámit daňový subjekt se svým stanoviskem (viz rozsudek ze dne 8. 2. 2007, čj. 2 Afs 93/2006 - 75). V nyní posuzované věci však při projednání a podpisu zprávy stěžovatel neprojevil úmysl vyjádřit se ke zprávě nebo navrhnout doplnění. Vyjádření podal až 16 dní po ukončení daňové kontroly. Za této situace správci daně nevznikla povinnost vyčkat s vydáním platebního výměru do doby, než se stěžovatel vyjádří, ani povinnost reagovat na stěžovatelovo podání ze dne 12. 6. 2006 před vydáním platebního výměru.

60. Pro úplnost zdejší soud odkazuje také na svůj rozsudek ze dne 8. 3. 2007, čj. 8 Afs 103/2005 - 65, v němž uvedl: „*Projedná-li správce daně s daňovým subjektem zprávu o daňové kontrole, který ji spolupodepíše s tím, že se ke zprávě vyjádří později, ale správce daně*

přesto vydá téhož dne dodatečný platební výměr, je třeba zkoumat, zda tato skutečnost měla vliv na zákonnost platebního výměru. Tento vliv nemusí mít např. tehdy, když pozdější vyjádření daňového subjektu není s to vyvrátit ani zpochybnit výsledky daňové kontroly.“ Pokud tedy není automaticky vadou způsobující nezákonnost rozhodnutí situace, kdy daňový subjekt při projednání zprávy o daňové kontrole projeví záměr vyjádřit se k této zprávě a správce daně vydá dodatečný platební výměr, aniž by vyčkal na toto vyjádření, tím spíše platí, že vadou způsobující nezákonnost není situace, kdy pozdější vyjádření daňového subjektu není s to vyvrátit ani zpochybnit výsledky daňové kontroly a daňový subjekt nijak neprojevil svůj záměr vyjádřit se při projednání zprávy o daňové kontrole. Jak připomněl i městský soud, žalovaný se zabýval argumentací stěžovatele obsaženou v podání ze dne 12. 6. 2006 v rámci odvolacího řízení a uplatněné námitky vypořádal v napadeném rozhodnutí. Správní soudy následně závěry žalovaného potvrdily (viz níže).

61. Stěžovatelův odkaz na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 121/01 není případný. Ve zmiňovaném nálezu Ústavní soud shledal, že nebylo možné přezkoumat, zda byl dodatečný platební výměr vydán na základě řádně zjištěného skutkového stavu uvedeného ve zprávě a projednaného s daňovým subjektem. V nyní posuzované věci taková situace nenastala. Daný nález ostatně ani nezpochybňuje výše uvedený závěr, že daňový subjekt může využít práva podle § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu nejpozději při projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole.

62. Lze uzavřít, že stěžovatel nebyl při projednání daňové kontroly zkrácen na svých právech. S důvody obsaženými ve zprávě o daňové kontrole byl řádně seznámen a byla mu poskytnuta možnost vyjádřit se ke zprávě ještě před jejím podpisem a navrhnout její doplnění. Stěžovatel měl možnost oznámit správci daně svůj záměr vyjádřit se ke zprávě o daňové kontrole, a pouze za této situace by správci daně vznikla povinnost poskytnout stěžovateli k vyjádření přiměřenou lhůtu (typicky 8 dní).

63. Dále stěžovatel namítl, že mu správce daně upřel právo nahlédnout do spisu, jak požadoval v podání ze dne 12. 6. 2006. Ani této námitce zdejší soud nepřisvědčil.

64. Předně je třeba podotknout, že stěžovatelova námitka popisuje skutkový stav nepřesně. Již žalovaný v napadeném rozhodnutí poukázal na to, že správce daně umožnil stěžovateli nahlédnout do spisu po telefonické dohodě dne 29. 6. 2006. Stěžovatel přesto tvrdil, že mu správce daně nahlédnout do spisu neumožnil.

65. Jestliže stěžovatel požádal o nahlédnutí do spisu 16 dní po ukončení daňové kontroly, aniž by tento svůj záměr při projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole projevil, zdejší soud souhlasil s žalovaným, že správce daně neporušil stěžovatelova procesní práva, umožnil-li mu nahlédnout do spisu až po vydání platebního výměru. Dodatečný platební výměr může být totiž již součástí zprávy o daňové kontrole. Při projednání této zprávy stěžovatel nevyslovil požadavek, že chce do spisu nahlédnout. Procesní práva stěžovatele byla zachována tím, že mu bylo následně umožněno nahlédnout do spisu v rámci odvolacího řízení, v němž uplatnil věcně shodnou argumentaci jako v podání ze dne 12. 6. 2006.

66. Rozsudek zdejšího soudu čj. 4 Afs 34/2003 - 74, na který stěžovatel poukázal, se týkal skutkově a právně zcela odlišné věci – vytýkacího řízení, které probíhalo na základě výzvy k odstranění pochybností vydané podle § 43 daňového řádu a pro které se ustanovení o daňové kontrole nepoužijí.

(Spolupráce stěžovatele s Policií ČR)

67. Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou námitku, že stěžovatel pokračoval v prodeji zboží v režimu § 64 zákona o DPH výhradně z důvodu součinnosti s orgány činnými v trestním řízení. Zdaňovací období, které je předmětem nyní posuzované věci (září 2004), časově předchází lednu 2005, kdy měla tvrzená spolupráce s Policií ČR začít. Stěžovatel v kasační stížnosti tvrdil, že jeho spolupráci s Policií ČR potvrzují dopis adresovaný Policejnímu prezídiu ze dne 14. 1. 2005 a zápis z jednání s pracovníky Policejního prezídia ze dne 18. 1. 2005 (tyto dokumenty jsou součástí správního spisu). Dřívější spolupráci s Policií ČR stěžovatel netvrdil, ani neprokázal. Tvrzená spolupráce s policií proto nemohla nijak ovlivnit chování stěžovatele ve zdaňovacím období září 2004 a námitka se zcela míjí se skutkovými okolnostmi a časovým rámcem nyní posuzované věci.

68. Neopodstatněnou je i výtka stěžovatele, že se městský soud nevypořádal s námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, který nezohlednil spolupráci stěžovatele s policií. Městský soud vypořádal tuto námitku na straně 15 svého rozsudku a vycházel při tom ze závěrů vyslovených Nejvyšším správním soudem v rozsudku čj. 8 Afs 14/2010 - 195, byť na něj výslovně neodkázal.

(Důkazní břemeno)

69. Podstatou další námitky byl výklad § 64 odst. 5 zákona o DPH a s tím související otázka důkazního břemene při dodání do jiného členského státu. Stěžovatel nesouhlasil s názorem městského soudu a správních orgánů, že neprokázal skutečnou přepravu zboží. Namítl především rozpor s judikaturou Soudního dvora k této otázce.

70. Nejvyšší správní soud předesílá, že k této otázce se již částečně vyjádřil ve svém předchozím rozsudku v téže věci (čj. 8 Afs 52/2008 - 159), byť tak učinil pouze v obecné rovině nad rámec nezbytného odůvodnění. Podrobně se shodné otázce zdejší soud věnoval v rozsudku čj. 8 Afs 14/2010 - 195, který se týkal skutkově a právně obdobné věci stěžovatele a jehož závěry Ústavní soud potvrdil usnesením o odmítnutí ústavní stížnosti pro zjevnou neopodstatněnost (sp. zn. III. ÚS 3100/2010).

71. V rozsudku čj. 8 Afs 14/2010 - 195 Nejvyšší správní soud uzavřel, že důkazní břemeno o dodání zboží osvobozeného od daně z přidané hodnoty do jiného členského státu Evropské unie (§ 64 odst. 1 zákona o DPH), tj. prokázání faktického odeslání zboží z tuzemska plátcem osobě registrované k dani z přidané hodnoty v jiném členském státě, leží na plátci, který zdanitelné plnění uskutečňuje. Písemné prohlášení kupujícího o přepravě zboží (§ 64 odst. 5 citovaného zákona) je způsobilým důkazem jen za předpokladu, že odpovídá zjištěnému skutkovému stavu. V případě pochybností je prodávající povinen prokázat existenci dobré víry, že se svým jednáním neúčastnil daňového podvodu, tedy např. že v rámci svých obchodních aktivit přijal dostatečná opatření bránící riziku možného daňového podvodu. Na plné odůvodnění soud pro stručnost odkazuje.

72. V nyní napadeném rozsudku se městský soud nijak neodchýlil od závěrů vyslovených Nejvyšším správním soudem ve zmiňovaných rozhodnutích, zdejší soud proto neshledal námitku nesprávného výkladu § 64 odst. 5 zákona o DPH a nesprávného posouzení důkazního břemene důvodnou.

73. Nad rámec závěrů vyslovených ve svých předchozích rozsudcích, kterými je vázán, zdejší soud považuje za vhodné podrobněji rozvést svou argumentaci vztahující k výkladu § 64 odst. 5 zákona o DPH a k důkaznímu břemeni při dodání zboží do jiného členského státu EU.

74. Soud především zdůrazňuje, že stěžovatel vykládá uvedené ustanovení izolovaně, bez ohledu na kontext a systematiku zákona o DPH a daňového řízení jako celku. Možnost daňového subjektu prokazovat určitou skutečnost listinou, která je deklaratorně zmíněna v § 64 odst. 5 zákona o DPH, nevede ke zbavení stěžovatele jakéhokoliv důkazního břemene v daňovém řízení.

75. Obecně a zjednodušeně lze rozložení důkazního břemene v daňovém řízení charakterizovat jako povinnost daňového subjektu prokazovat svá tvrzení. Pokud daňové orgány relevantně, tedy s oporou ve svých důkazech, zpochybní důkazní prostředky daňového subjektu, musí tento subjekt k unesení důkazního břemene nabídnout další důkazy. Odpovídající zákonná úprava a toto rozložení důkazního břemene byly nesčetněkrát aplikovány, aplikace byla předmětem přezkumu správních soudů i Ústavního soudu a zákonná úprava ani rozložení důkazního břemene nebyly shledány rozpornými s ústavním pořádkem.

76. Toto obecné rozložení důkazního břemene bylo v posuzované věci modifikováno rámcem unijního práva. Byla-li vyvrácena pravdivost důkazů zmíněných v § 64 odst. 5 zákona o DPH, nevznikla stěžovateli povinnost prokazovat tytéž skutečnosti jinými důkazy. To však neznamená, že by se důkazního břemene zcela zbavil. V souladu s dále rozvedenou judikaturou Soudního dvora totiž musel prokázat existenci své dobré víry a toho, že učinil přiměřená opatření, aby se neúčastnil daňového podvodu.

77. Výklad stěžovatele by prakticky vedl k vázanosti daňových orgánů jedinou listinou, kterou stěžovatel předložil, byť by ji vyvrátily, a aniž by přitom stěžovatel prokázal existenci dobré víry a přijetí přiměřených opatření. Takový stav by byl v hrubém rozporu s unijním právem a zároveň by ve svém důsledku vedl i k nepřímému zpochybnění shora popsaného rozložení důkazního břemene v ostatních daňových řízeních.

78. Ve světle výše uvedeného nemůže obstát ani námitka stěžovatele, že důkazní prostředky požadované městským soudem mají stejnou důkazní hodnotu jako jím předložená potvrzení. 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.

79. Pokud stěžovatel namítl rozpor závěrů městského soudu s rozsudkem Soudního dvora ve věci *Teleos*, dopustil se postupu, který se snažil vytknout městskému soudu.

Stěžovatel totiž z rozhodnutí *Teleos* citoval zcela účelově pouze některé pasáže, aniž by přihlédl k jejich kontextu a zejména k závěru Soudního dvora.

80. Stěžovatel citoval mimo jiné body 50 – 52 rozhodnutí *Teleos*. Vůči jeho citacím lze naopak uvést, že cíl spočívající v předcházení daňovým podvodům někdy odůvodňuje vyšší požadavky na povinnosti dodavatelů (*Teleos*, bod 58), boj proti podvodu, daňovému úniku a případným zneužíváním je cíl uznaný a podporovaný šestou směrnicí Rady o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS, dále jen „šestá směrnice“; *Teleos*, bod 61), členské státy mohou vykládat povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru a uložení daně a k předcházení daňovým únikům (*Teleos*, bod 64), není v rozporu s unijním právem požadovat, aby dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu (*Teleos*, bod 65). Důležitou skutečností pro určení možnosti uložit dodavateli povinnost zaplatit dodatečně daň z přidané hodnoty je, zda dodavatel jednal v dobré víře a zda přijal všechna opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, aby byla vyloučena jeho účast na podvodu (*Teleos*, bod 66).

81. Povinností dodavatele tedy není pouze poskytnout důkazy *prima facie* prokazující jeho nárok na osvobození dodání zboží uvnitř Unie (tj. v posuzované věci pouze prohlášení), jak argumentuje stěžovatel, ale pokud se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, dodavatel musí také prokázat, že jednal v dobré víře a že přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že jej prováděné dodání zboží nepovede k účasti na podvodu (srov. zejm. závěr Soudního dvora ve věci *Teleos*, bod 68).

82. Rozhodnutí *Teleos*, na které se stěžovatel odvolává, tedy ukládá dodavateli více povinností, než jen předložit dokumenty, jejichž seznam stát stanovil.

83. V nyní posuzované věci stejně jako v rozsudku čj. 8 Afs 14/2010 - 195 (viz část odůvodnění V.2) soud shledal nedostatek dobré víry stěžovatele v kombinaci s nedostatečnými opatřeními stěžovatele, aby se neúčastnil daňového podvodu, která navíc stěžovatel přijímal zcela formálně. Stěžovatel se spoléhal především na písemná prohlášení svých odběratelů, aniž by přijal přiměřená opatření, která by vyloučila, že tento postup povede ke vzniku daňových úniků.

84. Stěžovatel namítl, že se jednalo pouze o marginální pochybení, pokud v některém jednotlivém případě bylo prokázáno, že nebyla dodržena časová posloupnost mezi doložením prohlášení a vystavením nové faktury.

85. Ze správního spisu je zřejmé, že stěžovatel minimálně v jednom případě akceptoval prohlášení o vývozu do jiného členského státu a vystavil novou fakturu, přestože zboží ještě neopustilo jeho skladovací prostory. V jiném případě zase přijal prohlášení o vývozu do jiného členského státu krátce poté, co bylo zboží odvezeno z jeho provozovny.

86. Dne 4. 2. 2005 zákazník stěžovatele V. G. uhradil v provozovně stěžovatele v Brně 24 palet alkoholu zn. Becherovka. Ze záznamů bezpečnostních kamer je zřejmé, že platbu u pokladny ve skutečnosti provedla osoba asijského původu. Podle pokynu V. G. bylo

z provozovny odvezeno 15 z celkově 24 zakoupených palet, zbylých 9 palet zůstalo ve skladu provozovny stěžovatele. Dne 5. 2. 2005 V. G. v provozovně stěžovatele předložil prohlášení o uskutečnění vývozu všech 24 palet do jiného členského státu. Stěžovatel na základě tohoto prohlášení vrátil V. G. daň z přidané hodnoty, kterou V. G. zaplatil na základě původní faktury, ačkoliv zmíněných 9 palet bylo stále uskladněno v provozovně stěžovatele.

87. V jiném případě V. G. nakoupil 21 palet alkoholu zn. Becherovka, které zaplatil a dohodl odvoz na 7. 2. 2005. Tohoto dne nákladní vozidlo odvezlo z provozovny stěžovatele zmíněných 21 palet a 9 palet, které byly uhrazeny již 4. 2. 2005 (viz výše). Ve 13.08 hod. nákladní vozidlo odjelo z provozovny stěžovatele na dálnici D1 směr Praha, kde jej následovala služební vozidla Policie ČR. Kolem 21.00 hod. vozidlo dorazilo do Karlových Varů. Téhož dne (7. 2. 2005) v 15.18 hod. se V. G. dostavil do provozovny stěžovatele, kde nárokoval vrácení DPH na základě předloženého prohlášení o vývozu zboží do zemí EU. Stěžovatel V. G. daň z přidané hodnoty v hotovosti vyplatil, přestože od doby, kdy zboží opustilo skladovací prostory v Brně, uplynuly teprve dvě hodiny.

88. Časová souslednost uvedených transakcí byla zachycena operativní cestou orgány činnými v trestním řízení a je popsána v usnesení ze dne 16. 3. 2005, čj. FIPO-41/BR-ND-2005, s. 7 až 8, které je součástí správního spisu.

89. Z výše popsaného jednání stěžovatele je zřejmé, že přistupoval k předložení prohlášení o vývozu zboží do jiného členského státu ryze formálně a akceptoval jej dokonce i tehdy, když zboží prokazatelně nemohlo být vyvezeno do jiného členského státu, protože se stále nacházelo ve skladovacích prostorách stěžovatele. Toto jednání stěžovatele svědčí o zcela zjevné a jednoznačné neexistenci jeho dobré víry. Tvrzení stěžovatele, že přijal veškerá opatření k vyloučení účasti na podvodu, je proto stěží hájitelné.

90. Přestože uvedené příklady nespadají do nyní posuzovaného zdaňovacího období, demonstrují obchodní model stěžovatele i v tomto období a jeho formální přístup k požadavkům na prokázání nároku na vrácení DPH ze strany zákazníků.

91. V této souvislosti stojí rovněž za zmínku, že stěžovatel podle svého tvrzení v kasační stížnosti změnil pravidla pro dodání zboží poté, kdy začal mít podezření o krácení daně. Tato skutečnost sama o sobě ovšem naznačuje, že si stěžovatel byl nebo měl být vědom možnosti daňových úniků podle předchozího obchodního modelu a zároveň že mohl změnit tento model, resp. přijmout odpovídající opatření v souladu s požadavky judikatury Soudního dvora.

92. V kontextu opatření přijatých stěžovatelem a hodnocení jeho dobré víry městský soud odkázal i na stanovisko generální advokátky ve věci *Teleos*. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil námitce, že městský soud citací stanoviska generální advokátky porušil právo stěžovatele na spravedlivý proces.

93. Především není pravdou, že se Soudní dvůr neztotožnil s generální advokátkou, pokud nepřevzal odpovídající text jejího stanoviska do svého rozsudku. Takový názor

neodpovídá roli generálního advokáta v řízení u Soudního dvora. Stanovisko generálního advokáta obecně představuje detailní rozbor případu zakončený návrhem rozhodnutí a často představuje nezbytný doplněk rozsudku, koncipovaného po francouzském vzoru ve strohém magistrátním stylu (srov. Bobek, M. et al. *Předběžná otázka v komunitární právu*. Praha : Linde, 2005, s. 281 a násl. a s. 348 a násl.). Stanovisko tak i v případech, kdy se od něj Soudní dvůr odchýlí, představuje důležité vodítko pro interpretaci rozsudku.

94. Věc *Teleos* je navíc případem, kdy Soudní dvůr stanovisko své generální advokátky respektoval, jak je z porovnání stanoviska a rozsudku patrné.

95. Městský soud pak odkázal na stanovisko generální advokátky mj. v části, v níž vypočetla opatření, která společnost *Teleos* přijala, aby se vyhnula účasti na daňovém podvodu. Městský soud tato opatření obecně připomněl jako příklad, kdy je lze považovat za dostatečná.

96. Zároveň právě rozdíl mezi opatřeními přijatými společností *Teleos* a stěžovatelem představuje podstatnou skutkovou odlišnost posuzovaných věcí, byť stěžovatel tvrdil, že přijal shodná opatření jako společnost Teleos, s výjimkou prověření přepravce, protože zde žádný přepravce nebyl. Tato skutečnost je ovšem podstatnou odlišností. Přepravce byl totiž třetí osobou nezávislou na dodavateli i odběrateli (tedy i s důsledky pro důvěryhodnost nákladního listu). Ve věci *Teleos* se dodavatel přesvědčil také o důvěryhodnosti odběratele nejen pouhým ověřením jeho daňového identifikačního čísla a zápisu do obchodního rejstříku, jak to učinil i stěžovatel, ale na rozdíl od stěžovatele navíc i prověřením jeho solventnosti, tedy krokem zpravidla překračujícím mechanické ověření z elektronické databáze. Již jen z prostého porovnání skutkového stavu v obou věcech, popsaného v relevantních rozhodnutích, je zřejmá výrazná odlišnost opatření přijatých ve věci posuzované Soudním dvorem a v nyní posuzované věci.

97. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil námitce stěžovatele, že městský soud netestoval obchodní transakce prováděné stěžovatelem kritérii vyplývajícími z unijního práva a nepřihlédl k preventivním opatřením, která stěžovatel přijal. Z rozsudku městského soudu jednoznačně plyne, že tato kritéria zohlednil (viz strany 12 až 14 napadeného rozsudku). Aplikace právního rámce na zjištěný skutkový stav naopak vylučuje závěr, že stěžovatel přijal přiměřená opatření, aby zabránil své účasti na daňovém podvodu, a že i v jejich kontextu osvědčil dobrou víru. Stěžovatel přijetím pouze symbolických základních opatření a jejich zcela formálním naplňováním nastavil obchodně zřejmě výhodný model, který však v rozporu s judikaturou Soudního dvora připouštěl značné riziko daňových úniků. Postup stěžovatele byl bezpochyby v rozporu s logikou osvobození od daně z přidané hodnoty vyplývající z rozsudku a stanoviska generální advokátky ve věci *Teleos*.

98. Argumentace stěžovatele se navíc pohybuje v kruhu a dovozuje existenci dobré víry především z předložení důkazu (prohlášení o vývozu), který daňové orgány relevantně zpochybnily. V souladu s judikaturou Soudního dvora však právě zpochybnění tohoto důkazu vedlo k povinnosti stěžovatele prokázat existenci dobré víry.

(Porušení zásady neutrality daně, efektivnosti a proporcionality)

99. Dále stěžovatel namítl porušení zásady neutrality DPH. Soudní dvůr chápe tuto zásadu tak, že brání zejména tomu, aby s podobným poskytováním služeb, která si tak navzájem konkurují, bylo zacházeno z hlediska DPH odlišně (viz např. *Teleos*, bod 58, či rozsudek ze dne 7. 12. 2006, *Eurodental*, C-240/05, bod 46). Jinými slovy, tato zásada zaručuje rovné zacházení vzhledem k jiným subjektům poskytujícím stejná plnění v porovnatelných situacích (rozsudek ze dne 26. 5. 2005, *Kingscrest Associates a Montecello*, C-498/03, bod 55). Uplatnění této zásady tedy předpokládá, že se daňové subjekty nacházejí ve srovnatelné situaci.

100. Stěžovatel se ovšem nenachází ve srovnatelné situaci jako daňové subjekty, které uskutečnily dodání do jiného členského státu, protože v jeho případě nebylo prokázáno, že zboží fyzicky opustilo území ČR (k otázce prokázání srov. výše část „Důkazní břemeno"). Fyzické překročení hranice mezi členskými státy je přitom nezbytnou podmínkou, kterou je třeba splnit pro to, aby se na dodání zboží vztahovala hlava XVI šesté směrnice (viz *Teleos*, body 37 až 42, či *Euro Tyre Holding*, bod 29). Jestliže stěžovateli nebylo přiznáno osvobození od DPH u obchodních transakcí, které jsou předmětem tohoto řízení, nedošlo k porušení zásady neutrality DPH.

101. Stěžovatel se nenachází ani ve srovnatelné situaci jako daňové subjekty uskutečňující čistě vnitrostátní obchodní transakce. Zatímco u vnitrostátního dodání není pochyb o tom, že DPH uhradí konečný spotřebitel v ČR, v nyní posuzované věci, je nejasné, co se s předmětným zbožím stalo a kdo je konečný spotřebitel.

102. V rozsudku *Teleos* Soudní dvůr sice připustil, že by zásada neutrality byla porušena, pokud by dodavatelé dotčení v původním řízení byli povinni zaplatit DPH *a posteriori*, protože dodavatelé, kteří uskutečňují plnění v tuzemsku, nejsou nikdy zatíženi daní na výstupu. Nelze však přehlédnout, že Soudní dvůr vztáhl tento závěr výslovně k „*dodavatelům dotčeným v původním řízení*", tedy dodavatelům, u nichž ani předkládající soud ani Soudní dvůr neshledaly pochybnosti o tom, že dodavatelé byli v dobré víře. Tato skutečnost je podstatnou odlišností od nyní posuzované věci, kde (jak bylo výše uvedeno) stěžovatel dobrou víru neosvědčil. Nenacházel se proto ve srovnatelné situaci jako společnost Teleos ani jako tuzemští dodavatelé.

103. Je třeba zdůraznit, že Soudní dvůr nevyloučil možnost členského státu stanovit daň *a posteriori*. Pro posouzení možnosti uložit dodavateli povinnost zaplatit DPH *a posteriori* je rozhodné, zda dodavatel jednal v dobré víře, zda přijal všechna opatření, která po něm mohla být rozumně požadována a zda je vyloučena jeho účast na podvodu (viz *Teleos*, bod 66). V nyní posuzované stěžovatel tyto podmínky nesplnil. Pokud správce daně dodatečně vyměřil stěžovateli DPH, neporušil zásadu neutrality DPH.

104. Zásada daňové neutrality má za cíl zajistit také zamezení dvojímu zdanění (viz *Teleos*, bod 25). V posuzované věci nedošlo k porušení uvedené zásady ani z tohoto hlediska. Naopak, oproti dani na vstupu nestála žádná daň na výstupu z prodeje zboží, ani v ČR ani na Slovensku. Stěžovatel se tak dovolával zásady, kterou sám porušil.

105. Nejvyšší správní soud proto souhlasil s městským soudem, že tato námitka nemohla obstát za situace, kdy stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání dodání zboží

do jiného členského státu a neosvědčil svou dobrou víru. Městský soud vycházel i při posouzení této námitky ze závěrů dříve vyslovených Nejvyšším správním soudem (viz rozsudek čj. 8 Afs 14/2010 - 195) a zdejší soud neshledal důvod se od těchto závěrů odchýlit.

106. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce porušení zásady proporcionality. Stěžovatel tvrdil porušení této zásady v souvislosti s otázkou důkazního břemene. Namítl, že v rozporu se zásadou proporcionality by byl závěr, že součástí důkazního břemene plátce DPH je prokázání skutečné přepravy zboží na území jiného členského státu (viz bod 14 výše). Dále tato zásada měla být porušena tím, že správce daně požadoval prokázání určitých skutečností nad rámec zákona a požadavků stanovených v rozsudku *Teleos* (viz bod 27 výše).

107. K oběma těmto otázkám se Nejvyšší správní soud podrobně vyjádřil v části „Důkazní břemeno". Na tomto místě proto postačí zopakovat, že součástí důkazního břemene plátce DPH je prokázání skutečné přepravy zboží, resp. dobré víry a přijetí přiměřených opatření k zabránění daňovým únikům. Správce daně nepožadoval po stěžovateli prokázat žádné skutečnosti nad rámec zákona ani judikatury Soudního dvora. Správní orgány proto neporušily zásadu proporcionality.

108. Porušení zásady efektivnosti stěžovatel namítl pouze v obecné rovině, aniž by jakkoli upřesnil, čím měla být tato zásada dotčena. Rozsah přezkumu této námitky Nejvyšším správním soudem byl proto z důvodu její obecnosti omezen. Soud proto pouze v obecné rovině konstatuje, že stěžovatelem tvrzené porušení zásady efektivnosti vztahující se k působení unijního práva neshledal. Pravidla, která zvolila Česká republika pro transpozici šesté směrnice, neučinila uplatňování práv vyplývajících z šesté směrnice prakticky neuskutečnitelným ani nadměrně složitým. Boj proti podvodům, daňovým únikům a případnému zneužívání unijního systému DPH je cíl uznaný a podporovaný šestou směrnicí i Soudním dvorem (viz např. *Teleos*, bod 61).

(Položení předběžné otázky Soudnímu dvoru)

109. Nejvyšší správní soud neshledal důvodným návrh stěžovatele, aby předložil předběžnou otázku Soudnímu dvoru. Posouzení, zda byly výše zmíněné požadavky vyplývající z unijního práva naplněny, je totiž otázkou aplikace, nikoliv výkladu unijního práva. Pro srovnání lze odkázat např. na rozsudek *Euro Tyre Holding*, podle něhož „[o]*tázku, zda ETH* [daňový subjekt] *tímto splnila svou důkazní povinnost a povinnost řádné péče, musí posoudit předkládající soud na základě podmínek upravených v tomto ohledu vnitrostátním právem*" (bod 39). Obdobně i v rozsudku *Kingscrest Associates a Montecello* Soudní dvůr přenechal vnitrostátnímu soudu posouzení otázky porušení daňové neutrality („*přísluší předkládajícímu soudu určit* [...]*, zda uznání Kingscrest jako subjektu sociální povahy pro účely osvobození od daně podle čl. 13 A odst. 1 písm. g) a h) šesté směrnice má za následek porušení zásady rovného zacházení vzhledem k jiným subjektům poskytujícím stejná plnění v porovnatelných situacích*", bod 55).

110. Z hlediska vymezení pravomocí ve smyslu článku 267 Smlouvy o fungování Evropské unie se tedy jedná o pravomoc vnitrostátního soudu, nikoliv o pravomoc Soudního dvora. Soud se mohl ve svém rozhodování opřít o judikaturu Soudního dvora

(srov. rozsudky *Teleos, Euro Tyre Holding* či *Optigen*, také rozsudek ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06), proto jej přes postavení soudu posledního stupně nestíhala povinnost obrátit se na Soudní dvůr (čl. 267 odst. 3 Smlouvy o fungování Evropské unie a rozsudky Soudního dvora ze dne 27. 3. 1963, *Da Costa a další*, 28/62 až 30/62; ze dne 6. 10. 1982, *CILFIT*, 283/81, bod 14; či ze dne 4. 11. 1997, *Parfums Christian Dior*, C-337/95, bod 29).

(Tvrzený rozpor s rozsudkem čj. 8 Afs 4/2010 – 142)

111. Dále stěžovatel vytkl městskému soudu, že dospěl ke zcela jiným závěrům ve vztahu k otázce důkazního břemene než Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 8 Afs 4/2010 - 142. Stěžovatel se ovšem mýlil, pokud hodnotil obě věci jako obdobné.

112. Především je třeba zdůraznit, že soud v každé z těchto věcí rozhodoval na základě zcela jiného skutkového i právního rámce s různou textací relevantních zákonných ustanovení.

113. Ve věci čj. 8 Afs 4/2010 - 142 daňový subjekt uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty při dovozu zboží na základě jednotných celních deklarací, v nichž však nebyl deklarován jako dovozce zboží, tím byla společnost Válcovny plechu, a. s. Pokud daňový subjekt uhradil celní dluh na základě smluvní úpravy s Válcovnami plechu, uhradil celní dluh za jiného. Daňový subjekt tedy nepředložil řádný daňový doklad k prokázání svého nároku na odpočet DPH při dovozu zboží a za daného skutkového stavu mohl jen obtížně prokázat svůj nárok jiným důkazním prostředkem.

114. Stěžovatel opomněl přecházení důkazní povinnosti z daňového subjektu na správce daně a zpět a podstatné odlišnosti, které v tomto kontextu existují oproti rozsudku, na který odkázal. Zatímco v nyní posuzované věci stěžovatel předložil zákonem zmíněnou listinu, kterou daňové orgány relevantně zpochybnily a stěžovateli vzniklo důkazní břemeno ve vztahu k prokázání existence dobré víry a přijetí přiměřených opatření, ve věci posuzované soudem pod sp. zn. 8 Afs 4/2010 daňový subjekt listinu předvídanou zákonem vůbec nepředložil. Vedle odlišného normativního rámce se tedy procesně jednalo o jinou situaci a odlišnou fázi dokazování.

115. Nejvyšší správní soud proto neshledal rozpor mezi závěry městského soudu v nyní posuzované věci a závěry vyslovenými v rozsudku čj. 8 Afs 4/2010 - 142.

(Dodání zboží v. dodání služby)

116. Stěžovatel správním orgánům vytkl, že nezohlednily skutečnost, že vadně vykazoval dodání předplacených telefonních karet jako dodané zboží, ačkoliv se jedná o předplacenou telekomunikační službu. Namítl, že správní orgány tímto opomenutím porušily zásadu zakotvenou v § 1 odst. 2 daňového řádu, tedy stanovení daně ve správné výši.

117. Tato námitka je nepřípustná, protože stěžovatel vznesl tuto námitku až v kasační stížnosti. Soudní řád správní vyžaduje, aby již v žalobě byly uplatněny všechny důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí nebo všechny vady řízení, které jeho vydání předcházelo (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Krajský soud totiž musí dostat příležitost se řádně a v úplnosti se všemi žalobními námitkami vypořádat. Pouze tehdy, jestliže stěžovatel nemohl důvody v řízení před krajským soudem uplatnit, může o ně opřít kasační stížnost; tak tomu v projednávaném případě nebylo.

(Podmínky pro zahájení daňové kontroly)

118. Závěrem stěžovatel namítl, že daňová kontrola byla provedena v rozporu se standardy vyslovenými v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Úkon, kterým správce daně zahájil daňovou kontrolu, byl úkonem ryze formálním, a proto neústavním. Podle stěžovatele neexistovaly apriorní důvody pro zahájení daňové kontroly.

119. Stěžovatel si byl vědom, že tuto stížní námitku neuplatnil v rámci žalobních bodů, proto její přípustnost opíral o zásadní a překvapivou změnu judikatury, která je způsobilá prolomit koncentrační zásadu.

120. S ohledem na svou předchozí judikaturu k této otázce (např. rozsudek čj. 8 Afs 48/2006 - 155, na který se odvolal i stěžovatel) zdejší soud shledal tuto námitku přípustnou. Koncentrace řízení zavedená § 104 odst. 4 s. ř. s. obsahuje korelativ vyjádřený slovy *„ač tak učinit mohl“*. Ten je naplněn nejen tehdy, když žalobce určitou námitku objektivně v žalobním řízení uplatnit nemohl, ale též tehdy, kdyby její (objektivně možné) uplatnění nebylo, s ohledem na kontext věci, racionální. O takový případ jde za situace, kdy v době podání žaloby existuje k určité otázce ustálená a jednotná soudní judikatura, avšak v mezidobí dojde k jejímu zásadnímu a překvapivému obratu, který žalobce nemohl, ani při vynaložení veškeré bdělosti a odborné péče, předvídat. Odkazuje-li nově uplatněná kasační námitka na tento případ, nelze ji odmítnout jako nepřípustnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s. V posuzované věci je zřejmé, že stěžovatel nemohl při podání žaloby předvídat zásadní obrat v rozhodovací praxi, představovaný nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07. Proto se soud mohl touto stížní námitkou zabývat.

121. Nejvyšší správní soud však neshledal námitku důvodnou.

122. Ústavní soud se totiž výslovně odchýlil od nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07, jehož se stěžovatel dovolával, přijetím stanoviska pléna ze dne 8. 11. 2011, Pl. ÚS-st. 33/11, v němž uvedl: *„Daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16* [daňového řádu] *bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.*“

123. Námitka stěžovatele o neústavnosti daňové kontroly zahájené bez „*apriorních důvodů*“ proto neobstojí. Správce daně je oprávněn zahájit daňovou kontrolu i bez existence konkrétních pochybností o správnosti daňovým subjektem přiznané výše daně. Nejvyšší správní soud proto dále neposuzoval, zda správce daně měl již v okamžiku zahájení daňové kontroly pochybnosti o stěžovatelem přiznaných zdanitelných plněních.

124. Namítl-li stěžovatel, že správci daně nemohly být v okamžiku zahájení daňové kontroly známy žádné okolnosti pro vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen až prosinec 2005, lze mu přisvědčit, že vymezení kontrolovaných zdaňovacích období bylo v daném rozsahu nepřesné. V posuzované věci je však předmětem řízení zdaňovací období září 2004, tato námitka je proto zcela nepodstatná.

(Shrnutí)

125. Hlavní námitkou stěžovatele byla otázka důkazního břemene při dodání zboží do jiného členského státu. Nejvyšší správní soud si byl při svém rozhodování vědom relevance unijního práva, které zohlednil spolu s judikaturou Soudního dvora. Její existence umožnila výklad unijního práva, který nepožadoval položení předběžné otázky. Soud při svém výkladu respektoval i svou vlastní judikaturu a dospěl k jednoznačnému závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, protože neprokázal existenci dobré víry, že se svým jednáním neúčastnil daňového podvodu, tedy např. že v rámci svých obchodních aktivit přijal dostatečná opatření bránící riziku možného daňového podvodu. Závěry žalovaného a městského soudu zdejší soud shledal v souladu se zásadami neutrality DPH, proporcionality a efektivnosti.

126. Nejvyšší správní soud neshledal ani procesní pochybení správních orgánů, ať již při zahájení nebo ukončení daňové kontroly. Městský soud při opakovaném přezkumu nešel nad rámec výtek, které v předchozím zrušujícím rozsudku učinil Nejvyšší správní soud, ale naopak závěry zdejšího soud respektoval.

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

128. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 15. června 2012

JUDr. Jan Passer
předseda senátu