



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců JUDr. Milana Podhrázkého a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **RECIFA, a.s.**, se sídlem Praha 5, U Nikolajky 382, zastoupeného JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem Český Krumlov, Rooseveltova 37, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, proti rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 22. 7. 2010, č. j. 9394/10-1300-108624, a ze dne 23. 7. 2010, č. j. 9555/10-1300-108624, č. j. 9557/10-1300-108624, č. j. 9559/10-1300-108624, č. j. 9560/10-1300-108624, č. j. 9562/10-1300-108624, č. j. 9563/10-1300-108624, č. j. 9577/10-1300-108624, č. j. 9578/10-1300-108624 a č. j. 9579/10-1300-108624, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 3. 12. 2014, č. j. 5 Af 44/2010 - 52,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Žalobce se samostatně podanými žalobami, které byly následně spojeny ke společnému projednání a rozhodnutí, domáhal u Městského soudu v Praze zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 22. 7. 2010, č. j. 9394/10-1300-108624, a ze dne 23. 7. 2010 č. j. 9555/10-1300-108624, č. j. 9557/10-1300-108624, č. j. 9559/10-1300-108624, č. j. 9560/10-1300-108624, č. j. 9562/10-1300-108624, č. j. 9563/10-1300-108624, č. j. 9577/10-1300-108624, č. j. 9578/10-1300-108624 a č. j. 9579/10-1300-108624, kterými finanční ředitelství zamítlo odvolání žalobce proti platebním výměrům Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 25. 1. 2010. Těmito rozhodnutími finanční úřad žalobci dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a stanovil povinnost hradit penále za jednotlivá zdaňovací období v rozmezí ledna až října 2007 v celkové výši 695.216 Kč. Finanční ředitelství v dané věci vyšlo z toho, že ke vzniku nároku na osvobození od DPH při dodání plnění

do jiného členského státu je nutné prokázat, že plnění bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě, pro kterou je pořízení plnění v takovém členském státě předmětem DPH. Skutečnost, že pořizovatel plnění v dané věci, tedy Ing. L. Z., je registrován k dani ve státě příjemce, nebyla prokázána a nebyly tak splněny podmínky pro osvobození od daně podle § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Dodání zboží tedy bylo zdanitelným plněním, které podléhá dani na výstupu v tuzemsku.

Žalobce v žalobě namítal, že v roce 2006 obchodoval s T. R., subjektem se sídlem v Německu, přičemž v té době s ním za tento subjekt jednal pouze Ing. Z. Ten se následně koncem roku 2006 označil za osobu, která bude obchodně se žalobcem spolupracovat a v tomto smyslu vystavil také vlastní objednávky, kde pro potřeby DPH uvedl „VAT kód“ jiného subjektu. Až následně bylo šetřením orgánů finanční správy zjištěno, že Ing. Z. nebyl v rozhodném období osobou k dani registrovanou v Německu a že bez vědomí pana R. používal jeho daňovou identifikaci. Podle žalobce nebylo možno na základě čistě formálního posouzení pominout fakt reálné ekonomické činnosti mezi dvěma podnikatelskými subjekty. Není přijatelné, aby důsledek podvržených dokladů měla nést podvedená strana, kdy navíc v dané době nebylo možno relevantnost údajů v evidenci „VAT kódu“ ověřit. Na podporu svých závěrů žalobce odkázal na rozsudek Evropského soudního dvora ve věci *Teleos plc.*, C-409/04. Pro uplatnění nároku na osvobození od daně bylo rozhodující, že Ing. Z. samostatnou hospodářskou činnost vykonával, byl osobou povinnou k dani v jiném členském státě a formální nedostatek spočívající v absenci registrace nemá na takový závěr vliv. Vedle toho žalobce též zpochybnil průběh dokazování v daňovém řízení a upozornil na to, že prostřednictvím mezinárodního dožádání došlo k výsledku třetích osob, o čemž žalobce nebyl vyrozuměn a nemohl svědkům položit své dotazy. Pokud žalobce nebyl k zajištění takového důkazu přizván, byla porušena jeho procesní práva způsobem, který mohl mít vliv na zákonnost meritorního rozhodnutí.

Městský soud všechny žaloby rozsudkem označeným v záhlaví tohoto rozhodnutí zamítl a uložil žalobci povinnost zaplatit žalovanému na nákladech řízení částku ve výši 397 Kč. Ve shodě se žalovaným soud nezpochybnil, že obchody proběhly dle popisu žalobce. Ten dodával zboží plátcí DPH panu R., za nějž jednal Ing. Z., a v roce 2007 pak začal dodávat zboží přímo Ing. Z., který se nově rovněž označil za plátce DPH. Městský soud nepopřel ani to, že žalobce si na počátku roku 2007 ověřil v registru existenci daného „čísla VAT“, zdůraznil však, že zákon o DPH ani směrnice Rady 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále jen „šestá směrnice“) nespojují osvobození tuzemského dodavatele s pouhým dodáním zboží zahraničnímu odběrateli, ale váží je na to, že zahraniční odběratel je rovněž plátcem DPH. Zabýval se dále mírou ostražitosti, jakou měl žalobce vyvinout při ověřování, zda je jeho odběratel skutečně plátcem DPH. Žalobce podle soudu neudělal vše, co udělat mohl, spoléhal se na svou dosavadní bezproblémovou spolupráci s Ing. Z. a podcenil právní důsledek toho, že pan Z. přestal jednat za pana R. a začal jednat sám za sebe. I když veřejně přístupný registr v dané době neumožňoval spojit „číslo VAT“ s konkrétním daňovým subjektem, neměl žalobce přehlédnout, že pan Z. používá stejné číslo, jaké v roce 2006 používal pan R. Pro tvrzení žalobce, podle něhož je běžné, že spolupracující osoby používají stejné daňové číslo, městský soud nenašel žádnou oporu. Daňové identifikační číslo je nezaměnitelným označením pro právě jeden daňový subjekt. Žalobce si ověřil pouze to, že dané „číslo VAT“ je skutečně „někomu“ přiděleno; aby však získal jistotu, že Ing. Z. obchoduje pod svým daňovým číslem, měl jej požádat o doklad o registraci k DPH. Rozsudek ve věci *Teleos plc.*, jehož se žalobce dovolával, podle městského soudu řešil jinou situaci. V dané věci Soudní dvůr vůbec neřešil právní postavení dodavatele a odběratele, protože to nebylo předmětem sporu; odpovídal pouze na otázku, zda lze dodatečně vyměřit daň dodavateli, který při poskytování zdanitelného plnění

v dobré víře spoléhal na řádně vystavené doklady od odběratele. Na otázku odpověděl záporně, zdůraznil však, že kromě dobré víry je pro nárok na osvobození významné i to, zda dodavatel před uskutečněním obchodu přijal všechna opatření, která od něj mohou být rozumně požadována. Podle městského soudu pak správce daně nepochybil ani při dožádání. Český správce daně nežádal o výslech svědka, neboť se zajímal pouze o skutečnosti, které by bylo možné zjistit z úředních evidencí. Německý správce daně v rámci dožádání provedl daňovou kontrolu jak u Ing. Z., tak u pana R., a také českému správci daně předal vlastní vyjádření pana R. I kdyby měla být důkazní hodnota této výpovědi omezená, zapadala by zjištění z ní vzešlá do celku ostatních zjištění v daňovém řízení. Rozhodné je především to, že daně „číslo VAT“ skutečně nebylo číslem pana Z., což bylo objektivně zjištěno z úředních evidencí.

Proti tomuto rozsudku městského soudu brojí žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Stěžovatel shrnul dosavadní průběh řízení i svoji argumentaci uvedenou v žalobě a zdůraznil, že rozhodující skutečností odůvodňující nárok na osvobození od daně je „*reálná ekonomická činnost mezi osobami povinnými k dani*“, a to bez ohledu na zjištění, zda odběratel v jiném členském státě je či není registrován jako plátc DPH. Své závěry stěžovatel opřel o ustálenou judikaturu Evropského soudního dvora, konkrétně odkázal na rozsudky ve věci *Dankowski*, C-438/09 a ve věci *Ablesio*, C-527/11, jejichž části odcitoval. Podle stěžovatele je zde postaven nárok na osvobození od daně na stejnou úroveň jako nárok na odpočet od daně. Pro posouzení věci má pak význam i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2014, č. j. 8 Afs 59/2013 - 33, který splnění registrační povinnosti přisuzuje pouze roli evidenční, se zdůrazněním základní zásady fungování celého systému DPH. Uvedené rozhodnutí vylučuje popření nároku jen z toho důvodu, že odběratel nebyl registrovaným plátcem. Stejný význam registrace, který citovaná judikatura řešila ve vztahu k nároku na odpočet daně, je nutno vztáhnout i na otázky posouzení nároku na osvobození od daně, a to v případě vývozu zboží do jiného členského státu. Stěžovatel dodal, že ČR nebyla nijak krácena na svých nárocích. Vývoz zboží mimo území ČR a jeho spotřeba v jiném členském státě neodůvodňují vyměření DPH z vyvezeného zboží tak, jako by bylo určeno na vnitřní trh členské země. V tomto smyslu je vyměřená daň „sankcí“ za porušení podmínek registrace zahraniční osoby u zahraniční daňové správy. Takovou „sankcí“ zákon nezná ani nepřipouští, navíc se tak neoprávněně zvyšuje fiskální příjem ČR. Dodatečně vyměřená daň ze zboží vyvezeného mimo území ČR pak není podle stěžovatele v souladu se systémem DPH vymezeným právními předpisy Evropského společenství.

Žalovaný (na něhož přešla působnost Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu) navrhl zamítnutí kasační stížnosti a v případě úspěchu ve věci současně žádal přiznání náhrady nákladů řízení, a to s odkazem na podpůrné užití nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 39/13. Ve svém vyjádření setrval na tom, že dodání zboží v dané věci nemůže být osvobozeno od daně, neboť nebyla splněna jedna ze tří základních podmínek plynoucích z § 64 odst. 1 zákona o DPH. Zboží musí být podle tohoto ustanovení dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě, dále musí být odesláno či přepraveno z tuzemska do jiného členského státu a současně doprava musí být zajištěna plátcem nebo pořizovatelem či zmocněnou třetí osobou. Podle žalovaného je nesporné, že stěžovatel splnil podmínky přepravy zboží z tuzemska do jiného členského státu a zajištění dopravy, nebyla však splněna stěžejní podmínka spočívající v dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě. Deklarovaným příjemcem plnění byl v dané věci Ing. Z., který však byl v jiném členském státě registrován k dani až ke dni 10. 11. 2007 a na dokladech do té doby používal VAT jiné osoby. Skutečnost, že Ing. Z. nebyl osobou registrovanou k dani v jiném členském státě je zcela zásadní a nejedná se o projev

prehnaného formalismu. Stěžovatel neučinil při ověřování registrace odběratele vše, co udělat mohl, a co po něm lze spravedlivě požadovat. I když veřejně přístupný registr v dané době neumožňoval spojit „číslo VAT“ s konkrétním daňovým subjektem, neměl stěžovatel opomenout fakt, že Ing. Z. používá stejné číslo, jaké používal v roce 2006 pan R. K získání jistoty měl stěžovatel žádat doklad o registraci k dani, což však neučinil a spoléhal výlučně na to, že Ing. Z. je plátcem daně. Argumentace dobrou vírou stěžovatele je v dané věci nepřipadná, neboť dobrá víra je vázána na přijetí všech opatření, která mohou být po dodavateli rozumně požadována. Německý správce daně k dožádání uvedl, že Ing. Z. používal VAT pana R., který o tom podle jeho tvrzení nevěděl, a dále k dožádání konstatoval i to, že u Ing. Z. v daném období nevznikla žádná daňová povinnost a místem zdanitelného plnění je ČR. Rozsudky, na které stěžovatel odkázal, nejsou v dané věci přílehlavé, neboť se týkají problematiky nároku na odpočet DPH a nikoliv osvobození od daně, váží se tedy na jiná ustanovení zákona i šesté směrnice, navíc byly postaveny na jiném skutkovém základě.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu z hlediska uplatněných stížných bodů, jakož i ve smyslu § 109 odst. 4 s. ř. s., a po posouzení věci dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Podstata sporu se v projednávané věci týká naplnění podmínek pro osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu, jež plynou z § 64 odst. 1 zákona o DPH, podle něhož „[d]odání 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“. Ve vztahu k citovanému ustanovení Nejvyšší správní soud ve shodě se žalovaným předesílá, že pro uplatnění nároku na osvobození od DPH v souladu s tímto ustanovením musí být kumulativně splněny tři podmínky. Zboží musí být dodáno do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, zboží musí být odesláno (přepraveno) do jiného členského státu a přeprava zboží musí být zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou, což je doplněno ještě související podmínkou negativní (registrace jako plátcem DPH ovšem dle tuzemské úpravy daně plnění DPH nepodléhá). Naplnění zmíněných podmínek vyplývajících z § 64 zákona o DPH je přitom povinná prokázat osoba povinná k dani, tedy plátcem. Vnitrostátní úprava osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu vychází z práva unijního. Dodání zboží uvnitř EU jsou osvobozena na základě čl. 138 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Tato úprava s účinností od 1. 1. 2007 nahradila obdobnou úpravu obsaženou dříve v čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice. Cílem této úpravy především je zajistit převod daňového příjmu na členský stát, v němž došlo ke konečné spotřebě dodaného zboží. Mechanismus vytvořený touto úpravou spočívá jednak v osvobození dodání vedoucího k odeslání nebo přepravě uvnitř Unie od daně členskými státy odeslání – doplněného nárokem na odpočet nebo vrácení DPH odvedené na vstupu v tomto členském státě, jednak ve zdanění pořízení uvnitř Unie členskými státy určení. Zajišťuje tak jasné vymezení daňové svrchovanosti dotčených členských států a umožňuje zamezit dvojímu zdanění, a tedy zajistit daňovou neutralitu, která je vlastní společnému systému DPH (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012 - 45).

V projednávané věci stěžovatel dodal zboží do Spolkové republiky Německo (jiného členského státu), ovšem odběratel zboží nebyl ve zdaňovacích obdobích, za která byla stěžovateli daň doměřena, k DPH v jiném členském státě registrován. Sporné přitom mezi účastníky není ani dodání zboží, ani jeho přeprava do jiného členského státu, ale toliko právě naplnění podmínky spočívající v registraci odběratele (Ing. Z.) k dani v jiném členském státě. Městský soud se ve vztahu k naplnění této podmínky v odůvodnění napadeného rozsudku

zabýval mírou ostražitosti, kterou měl stěžovatel vyvinout při ověřování, zda je jeho odběratel skutečně plátcem DPH. Stěžovatel podle městského soudu neudělal vše, co udělat mohl, spoléhal se na svou dosavadní bezproblémovou spolupráci s Ing. Z. a podcenil právní důsledek toho, že Ing. Z. přestal jednat za pana R. a začal jednat sám za sebe. Stěžovatel naopak setrvává na tom, že Ing. Z. ekonomickou činnost ve Spolkové republice Německo vykonával a zboží mu bylo dodáváno, přičemž toto zboží vyvezené do jiného členského státu bylo určeno ke spotřebě nikoliv v České republice, ale ve Spolkové republice Německo. Reálnou ekonomickou činnost mezi osobami povinnými k dani pak stěžovatel považuje za rozhodující skutečnost odůvodňující nárok na osvobození od daně. Dodatečné vyměření daně za zboží vyvezené z ČR pak podle stěžovatele není ani v souladu se systémem DPH plynoucím z práva EU.

Ve vztahu k nastíněné argumentaci stěžovatele je nutno nejprve poznamenat, že významem registrace k dani v jiném členském státě jakožto podmínkou pro osvobození od DPH se již ve své judikatuře zabýval Nejvyšší správní soud, který v rozsudku ze dne 25. 2. 2010, č. j. 9 Afs 98/2009 - 313, výslovně dovodil, že „[u]stanovení § 64 odst. 1 zákona o DPH 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 DPH, odlišně od obecné definice osoby povinné k dani ve smyslu čl. 4 odst. 1 šesté směrnice. Z předmětných ustanovení šesté směrnice nelze v žádném případě dovodit skutečnost, že které dospěl stěžovatel, tj. že by pro uplatnění osvobození dodání zboží do jiného členského státu od DPH 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 DPH. 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, DPH, tj. zda má být dodání zboží osvobozeno od daně.“

Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že citované závěry zdejšího soudu vyslovené ve shora označeném rozsudku byly zpochybněny odbornou literaturou (viz komentář k § 64 in: Drábová, M., Holubová, O., Tomíček, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. Wolters Kluwer, a. s., Praha 2011), a to s odkazem na rozsudek Soudního dvora EU ve věci *Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)*, C-587/10. Soudní dvůr v tomto rozsudku do určité míry zpochybnil význam formální registrace k dani a ve vztahu k přeložené předběžné otázce dospěl k závěru, že čl. 28c část A písm. a) první pododstavec šesté směrnice „nebrání tomu, aby daňová správa členského státu podřídila osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od DPH tomu, aby dodavatel předal identifikační číslo pro DPH pořizovatele, nicméně s tou výhradou, že nárok na toto osvobození nemůže být odepřen pouze z toho důvodu, že tato povinnost nebyla splněna, když tento dodavatel – v dobré víře a po přijetí všech opatření, která od něj lze rozumně požadovat – toto identifikační číslo předat nemůže, ale předá vedle toho další údaje, které dostatečným způsobem prokazují, že pořizovatel je osobou povinnou k dani, která v rámci dotčeného plnění jedná jako taková“. Neopodstatněnost formálního lpění na prokázání registrace k dani v jiném členském státě pro účely osvobození od DPH, respektive přiznání nároku na odpočet daně, ostatně plyne i z rozhodnutí Soudního dvora, na které v kasační stížnosti stěžovatel odkázal (shora označené rozsudky ve věci *Dankowski* a ve věci *Ablesio*).

Pro posouzení projednávané věci je nicméně podstatné, že naplnění podmínky pro osvobození od DPH spočívající v registraci k dani v jiném členském státě městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku nehodnotil toliko formalisticky (tedy pouze s přihlédnutím k tomu, zda odběratel zboží dodávaného stěžovatelem byl či nebyl v inkriminované době k dani

registrován), ale podstata jeho argumentace spočívala právě (a především) v hodnocení toho, jakou míru ostražitosti měl stěžovatel vyvinout při ověřování, zda je jeho odběratel v jiném členském státě skutečně plátcem DPH (viz str. 5 napadeného rozsudku). Ve smyslu výše citované judikatury Soudního dvora se tedy městský soud zabýval nejen otázkou registrace k dani v jiném členském státě, jak plyne ze zákona o DPH, ale též opatřeními, která po stěžovateli „*lze rozumně požadovat*“; jak požaduje právě zmíněná judikatura. Nelze pak v této souvislosti ani přehlédnout, že hodnocením takových opatření se zabývalo v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí též finanční ředitelství (viz str. 9 jeho rozhodnutí), tedy ani daňové orgány nesetřvaly pouze na formálním posouzení registrace odběratele k dani v jiném členském státě. S ohledem na výše uvedené proto nelze v dané věci aplikovat závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 30. 7. 2014, č. j. 8 Afs 59/2013 - 33, na který stěžovatel v kasační stížnosti taktéž upozornil, a podle něhož se splnění registrační povinnosti k dani přisuzuje pouze evidenční role. I v tomto rozsudku totiž Nejvyšší správní soud především zdůraznil, že nepřiznání nároku na odpočet nemohly daňové orgány (ani krajský soud) opírat toliko o zjištění, že dodavatel nebyl plátcem registrovaným (viz odst. 34 a násl. tohoto rozsudku). V projednávané věci však žalovaný ani městský soud nepostupovaly způsobem popsáním v tomto rozsudku a nesetřvaly toliko na posouzení (ne)registrace odběratele k dani v jiném členském státě.

Pokud pak jde o samotné hodnocení zmíněných opatření, které bylo možno po stěžovateli požadovat (slovy napadeného rozsudku o „míru ostražitosti“), Nejvyšší správní soud se v tomto ohledu v projednávané věci ztotožňuje se závěry městského soudu v tom smyslu, že i když veřejně přístupný registr v dané době neumožňoval spojit „číslo VAT“ s konkrétním daňovým subjektem, lze za zcela důvodný označit požadavek, aby stěžovatel ve vztahu k odběrateli postupoval pečlivěji. Stěžovatel si sice ověřil platnost čísla VAT, ovšem z jeho předchozí obchodní činnosti mu bylo známo, že toto číslo náleží jinému subjektu. Jistě nelze požadovat, aby stěžovatel automaticky porovnával „čísla VAT“ všech svých současných či minulých obchodních partnerů a zjišťoval, zda se náhodou neshodují. Projednávaná věc je však specifická v tom, že „číslo VAT“ odběratele se zde shodovalo s číslem subjektu, se kterým vykonával bezprostředně předcházející totožné obchodní aktivity. Stěžovatel se zde proto nemůže dovolávat principu ochrany dobré víry, neboť věděl či přinejmenším měl vědět, že s ohledem na uvedené „číslo VAT“ nemusí být Ing. Z. plátcem DPH (registrován k dani v jiném členském státě). Pokud by jednal s veškerou rozumnou opatrností, mohl tuto skutečnost zjistit. Vzhledem k tomu, že v rámci intrakomunitárního obchodu EU není přímo monitorován přechod zboží přes hranice mezi jednotlivými členskými státy, není možné vyloučit riziko daňových podvodů. Daňový subjekt, jehož tíží důkazní břemeno, musí své obchodní aktivity přizpůsobit konkrétním podmínkám tohoto rizika a při obchodování využít odpovídajících dostupných nástrojů a institutů. Příkladem přijetí dostatečných opatření může být postup, kdy se dodavatel, předtím než vstoupí do obchodních vztahů s pořizovatelem, přesvědčí o jeho důvěryhodnosti, například právě důkladným prověřením jeho daňového identifikačního čísla, zápisu do obchodního rejstříku a solventnosti či vyžádáním informací o přepravci zboží od dodavatele k příjemci.

Zpochybňuje-li stěžovatel smysl DPH v případě zboží vyvezeného v projednávané věci do jiného členského státu, lze k tomu závěrem poznamenat, že smyslem úpravy plynoucí ze šesté směrnice je osvobodit dodavatele zboží, pro kterého je dodání zboží předmětem DPH, dodávajícího zboží do jiného členského státu, od povinnosti odvést DPH. Má tomu tak být ovšem pouze za podmínky, že je zboží dodáno v jiném členském státě odběrateli, pro kterého je takové pořízení zboží předmětem DPH, respektive který je povinen ve státě konečné spotřeby zboží DPH odvést. Tento systém je založen na srozumitelném principu, že dodavatel zboží je v členském státě, odkud bylo zboží dodáno, osvobozen od DPH, neboť daň je povinen odvést odběratel zboží v členském státě konečné spotřeby tohoto zboží. Tento princip má zamezit dvojímu zdanění a je výrazem daňové neutrality. V opačném případě, tj. pokud by k osvobození

od DPH postačovalo dodání zboží i osobě, pro kterou není pořízení zboží předmětem DPH, nemohlo by ani hypoteticky ke dvojímu zdanění dojít. Ke zdanění by tak nedošlo ani na straně dodavatele, ani na straně odběratele (srov. výše již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2010, č. j. 9 Afs 98/2009 - 313).

Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené neshledal podanou kasační stížnost v žádné ze vznesených námitek za důvodnou, a proto ji zamítl (§110 odst. 1. *in fine* s. ř. s.).

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovaný měl ve věci úspěch, nevznikly mu však náklady řízení o kasační stížnosti přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto nepřiznal náhradu nákladů řízení žádnému z účastníků (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Pokud jde o argumentaci žalovaného nálezem Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 39/13, Nejvyšší správní soud uvádí, že závěry tohoto nálezu nejsou ve správním soudnictví ve vztahu k náhradě nákladů žalovaného správního orgánu aplikovatelné (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 4 As 220/2014 - 20).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 25. listopadu 2015

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu