



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Evy Pechové a soudkyň Mgr. Gabriely Bašné a Mgr. Aleny Krýlové v právní věci žalobce: **JET GROUP s.r.o.**, se sídlem v Ústí nad Labem, Berní 2261/1, zastoupen: Mgr. Viktorem Pavlíkem, advokátem, se sídlem v Praze 1, Opatovická 1659/4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 12.12.2011, č.j. 15050/11-1300-102716 a proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 12.12.2011, č.j. 15241/11-1300-102716,

t a k t o :

- I. **Rozhodnutí finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 12.12.2011, č.j. 15050/11-1300-102716, a další rozhodnutí ze dne 12.12.2011, č.j. 15241/11-1300-102716, se zrušují a věci se vrací žalovanému k dalšímu řízení**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 21.730,- Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám právního zástupce žalobce Mgr. Viktora Pavlíka, advokáta.**

O d ů v o d n ě n í:

Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhal přezkoumání a zrušení

- rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 12.12.2011, č.j. 15050/11-1300-102716, kterým Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu zamítlo jeho odvolání a potvrdilo dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Praze – Modřanech (dále jen „správce daně“) ze dne 13.7.2009, č.j. 91513/09/012914107946, na daň z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 2007 ve výši 709.498,-Kč a penále ve výši 141.899,-Kč, a
- rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 12.12.2011, č.j. 15241/11-1300-102716, kterým Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu zamítlo jeho odvolání a potvrdilo dodatečný platební výměr správce daně ze dne

13.7.2009, č.j. 91546/09/012914107946, na daň z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2007 ve výši 447.085,-Kč a penále ve výši 89.417,-Kč.

V souladu s § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního ve znění rozhodném (dále jen „s.ř.s.“), kdy žalovaným je správní orgán, který rozhodl v posledním stupni nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla, se soud zabýval otázkou pasivní věcné legitimace žalovaného. Žaloba byla podána proti Finančnímu ředitelství pro hl.m. Prahu, avšak s účinností od 1.1.2013 byla dle § 19 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o finanční správě ČR zrušena dosavadní finanční ředitelství a jejich právním nástupcem ve smyslu § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb., ve spojení s § 69 s.ř.s. se stalo Odvolací finanční ředitelství, se sídlem v Brně, s nímž soud nadále v řízení pokračoval na místě původního žalovaného.

V podané žalobě žalobce nejprve v obecné rovině namítal, že byl zkrácen na svých právech jak žalobou napadenými rozhodnutími, tak v důsledku procesního postupu správních orgánů. Správní orgány totiž porušily základní zásady daňového řízení dle § 8 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění rozhodném (dále jen „daňový řád“), dále pravidla pro dokazování dle § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění rozhodném (dále jen „daňový řád“), jednaly v rozporu s legitimním očekáváním, s pravidly ZDPH pro určení místa plnění a pravidla pro provádění opakované kontroly v případě zdaňovacího období 4. čtvrtletí 2007. V procesním postupu správních orgánů spatřoval šikanózní jednání.

Ke skutkovému stavu uvedl, že dodával zboží osobám registrovaným v jiném členském státě. Přičemž v rozhodných zdaňovacích obdobích prodal zboží dvěma právnickým osobám se sídlem na území Slovenské republiky, a to ve 3. čtvrtletí roku 2007 Six Trade s.r.o. a ve 4. čtvrtletí roku 2007 PAROS s.r.o. Ve smyslu § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném (dále jen „ZDPH“), vystavil prohlášení pořizovatele za Six Trade s.r.o. jednatel M. B. a za PAROS s.r.o. jednatel M. D. Zdůraznil, že se na přepravě zboží nepodílel, proto po něm nelze důkazy o jejím provedení požadovat v souladu s nálezem Ústavního soudu ze dne 15.5.2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99.

Namítal, že ve správním řízení byla porušena zásada hodnocení důkazů dle § 8 daňového řádu a zákaz přenášení důkazního břemene dle § 92 daňového řádu. Správní orgány totiž v rozporu s § 64 odst. 5 ZDPH dospěly k nesprávnému závěru, že výše uvedená prohlášení neprokázala přepravení dodávaného zboží do jiného členského státu. S odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 1.7.2010, č.j. 7 Afs 50/2010-60 nesouhlasil s opačným hodnocením těchto prohlášení žalovaným, který konstatoval, že jimi nebylo prokázáno, že by dodávané zboží bylo přepraveno do jiného členského státu. Nesouhlasil s tvrzením správních orgánů, že prohlášení pořizovatelů za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2007 nepředložil a za 4. čtvrtletí roku 2007 jsou nedostatečná, když neobsahují specifikaci odebraného zboží ani čísla faktur. Zdůraznil, že odběratelé v prohlášeních potvrdili vývoz fakturovaného zboží na Slovensko.

Nesouhlasil s tím, že žalovaný požadoval další důkazy prokazující uskutečnění přepravy zboží do jiného členského státu. Žalovaný jednal toliko na základě vyjádření slovenské daňové správy o neplnění povinností a nekontaktnosti jeho odběratelů na Slovensku. Přičemž věrohodnost předložených prohlášení nebyla žalovaným vyvrácena a žalobci nelze klást k tíži, že jeho odběratelé si ve své zemi neplní daňové povinnosti.

Odmítl, že by doplňující vyjádření odběratelů byla v rozporu s jejich předchozími prohlášeními. Poukázal na šikanózní vyhledávání dílčích rozporů v detailech jednotlivých

vyjádření odběratelů, například neuvedení státních poznávacích značek dopravních prostředků, z nichž žalovaný dospěl k nesprávnému závěru o nevěrohodnosti důkazů.

Nepřezkoumatelnost žalobou napadených rozhodnutí spatřoval v neprovedení výsledků svědků odběratelů, tj. M. B. a M. D. Jejich svědecké výsledky mohly odstranit pochybnosti správních orgánů. Připustil, že M. D. se pro časovou kolizi z jednání omluvil, navrhl však jiný termín výsledku. Namítal, že žalovaný v rozporu s § 1 odst. 2 daňového řádu neprovedl výsledek zástupce Útvaru pro odhalování organizovaného zločinu (dále „ÚOOZ“). Zdůraznil, že výsledek navrhl včas. Připustil, že kontaktní spojení na svědka doplnil později.

Zdůraznil, že v rámci obchodních vztahů s odběrateli byl v dobré víře a postupoval s opatrností vyšší než obvyklou v hospodářském styku s nimi. Například ověřoval, zda jsou odběratelé plátcí daně z přidané hodnoty v jiném členském státě a komunikoval s Policií ČR ohledně legálnosti obchodů. Tvzení správních orgánů, že mu mělo být známo, že dodávané zboží, tj. tabákové výrobky opatřené českými kolkovými známkami, nemohou odběratelé dále realizovat na území jiného členského státu, označil za irelevantní. Svou dobrou víru žalobce doložil vyjádřeními Policie ČR, Celního ředitelství a výsledkem pracovníka Policie ČR mjr. Ch. Uvedl, že v doplněném odvolání ze dne 21.11.2011 vysvětlil, že výsledkem mjr. Ch. prokazoval své tvrzení, že se policie a celní správa zabývaly tím, zda se odběratelé nemohli dopustit v ČR daňových trestních činů.

Dále namítal, že jednáním správních orgánů došlo k porušení zásady legitimního očekávání. Správce daně totiž v předcházejícím vytýkacím řízení ke zdaňovacím obdobím 4. čtvrtletí roku 2006 a 4. čtvrtletí roku 2007 neoznačil obdobný prodej tabákových výrobků žalobce v rozporu se zákonem. Žalobce tudíž předpokládal, že tyto obchody nebudou ani v následujících letech zpochybňovány.

Poukázal na nezákonný postup správních orgánů v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie, zejména s rozhodnutími Nejvyššího správního soudu ze dne 30.7.2010, č.j. 8 Afs 14/2010-195 (Makro) a ze dne 1.7.2010, č.j. 7 Afs 50/2010-60 (Auto Racek a.s.). Zdůraznil, že splnil všechny podmínky uvedené v rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie (dále „SDEU“) ze dne 27.9.2007, C-409/04 (Teleos), když postupoval s nejvyšší možnou mírou opatrnosti, jež je po plátcích daně z přidané hodnoty požadována. Odkázal i na rozhodnutí SDEU ze dne 16.12.2010, C-430/09 (Euro Tyre Holding BV), ve kterém byla problematika dodání zboží do jiného členského státu řešena a plyne z něj, že by mu mělo být osvobození od daně zachováno, jelikož pořizovatel poskytl žalobci daňové číslo z jiného členského státu.

Namítal, že došlo k porušení pravidla pro určení místa plnění v případě prodeje předplacených telefonních karet. Uvedl, že objednatelům dodal jak tabákové výrobky, tak předplacené telefonní karty (dobíjecí kupony). Přičemž dodání předplacených telefonních karet bylo správními orgány nesprávně posouzeno jako dodání zboží, nikoli jako poskytnutí služby. S odkazem na rozhodnutí SDEU ze dne 29.7.2010, C-40/09 (Astra Zeneca) týkající se povahy poukázek poskytovaných zaměstnancům, označil za chybné tvrzení žalovaného, že se karta stává telekomunikační službou až její aktivací. Nesouhlasil s názorem žalovaného, že vykazáním předplacených telefonních karet jako dodání zboží se nemůže jednat o poskytnutí služeb. Zdůraznil, že pro správné určení daně není rozhodující formální vykazání transakce žalobcem. Vysvětlil, že telefonní předplacená karta slouží také jako dobíjecí kupon k již vydaným telefonním číslům. Přestože telefonní předplacené karty byly vydané českým telefonním operátorem, jednalo se o plně funkční kupony pro použití v zahraničí.

Dále namítal, že správce daně porušil pravidla pro opakovanou kontrolu dle § 85 odst. 5 daňového řádu ve vztahu ke zdaňovacímu období 4. čtvrtletí roku 2007. Žalovaný totiž provedl vytykáací řízení k tomuto zdaňovacímu období, když o provedené kontrole sepsal zprávu, která byla projednána dne 23.4.2008. Přičemž tehdy správce daně v prověřovaných dokladech, mezi nimiž byly i kupní smlouva se společností PAROS s.r.o. a prohlášení společnosti Six Trade s.r.o., nezjistil žádné závady. Správce daně tak v nyní posuzované věci kontroloval už jednou prověřované doklady a transakce, aniž by vyšly najevo nové skutečnosti, které mu nemohly být známy bez jeho zavinění v době prvního vytykáacího řízení. Žalobce odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 18.11.2011, č.j. 5 Afs 8/2010-138, ze kterého vyplývá, že pokud správce daně v průběhu vytykáacího řízení prověřoval určité skutkové okolnosti, brání další opakované kontrole pravidlo *res iudicata*.

Žalobce navrhl soudu, aby žalobou napadená rozhodnutí zrušil, věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a přiznal žalobci náhradu nákladů řízení.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě odmítl veškeré žalobcem uplatněné námitky. Uvedl, že žalobce neprokázal, že zboží, které fakturoval osobám registrovaným k dani v jiném členském státě, bylo přepraveno z České republiky do jiného členského státu, a proto nebyly naplněny podmínky pro osvobození od daně dle § 64 odst. 1 ZDPH.

K provedenímu dokazování uvedl, že se zabýval všemi předloženými důkazními prostředky a při jejich hodnocení postupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Po provedeném dokazování dospěl k názoru o nedostatečnosti žalobcem dodaných důkazů o přepravě zboží do jiného členského státu. Zdůraznil, že předložené faktury vystavené pro PAROS a Six Trade, přepravu zboží do jiného členského státu neosvědčily. Poukaz žalobce na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 1.7.2010, č.j. 7 Afs 50/2010-60 odmítl jako nepřiléhavý.

Nesouhlasil s nepřezkoumatelností odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí. Popřel, že by v rozhodnutí ohledně zdaňovacího období 3. čtvrtletí 2007 uvedl, že žalobce nedodal prohlášení odběratele. Dále se ohradil proti tvrzení žalobce, že měl v rozhodnutí ohledně zdaňovacího období 4. čtvrtletí 2007 uvést, že žalobcem předložená prohlášení neobsahují bližší specifikaci odebraného zboží a čísla faktur. Připustil, že při posouzení vyjádření M. D. jeho správci daně konstatoval, že v něm není specifikováno ani koupené zboží ani faktury, jimiž měl zboží od žalobce pořídit. Poukázal na to, že žalobcem dodaná prohlášení k sedmi fakturám neobsahovala tvrzení o tom, že zboží bylo přímo přepraveno na Slovensko, nýbrž toliko „do jiného členského státu Evropské unie“.

Námitku nesprávného přenesení důkazního břemene dle § 92 odst. 5 ZDPH odmítl s tím, že žalobce v řízení neprokázal faktickou přepravu zboží na Slovensko. Věrohodnost předložených prohlášení o přepravě zboží byla zpochybněna informacemi slovenské daňové správy, dále tím, že M. B. podepsal prohlášení k fakturám č. EX/14, EX/15 za společnost Six Trade v době, kdy nebyl jejím jednatelem. Navíc z prohlášení M. D. ze dne 13.1.2011 k faktuře č. 75016 a ze dne 26.1.2011 k faktuře č. 75019 vyplynulo, že společnost PAROS disponuje prohlášeními odlišnými od prohlášení předloženými žalobcem, jelikož byla označena jiným datem vystavení a číselné označení faktur neodpovídalo číselnému označení faktur předložených žalobcem. Žalobcem předložené faktury ani nesplňovaly náležitosti daňového dokladu, jelikož v nich absentovaly náležitosti dle § 34 odst. 3 písm. k) ZDPH.

Důkazní břemeno tak tížilo žalobce bez ohledu na to, že se na přepravě sám nepodílel, a proto mu správní orgány oprávněně uložily povinnost předložit další důkazy.

Odmítl žalobcem tvrzené šikanózní vyhledávání rozporů mezi jednotlivými důkazy. Poukázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30.7.2010, č.j. 8 Afs 14/2010-195 (Makro), a ze dne 12.2.2008, č.j. 8 Afs 109/2006-126 (Formkov s.r.o.), z nichž vyplývá, že daňový subjekt v případě, kdy je nárok na osvobození prokazován písemným prohlášením a současně existují pochybnosti o faktickém stavu, nese důkazní břemeno k prokázání splnění podmínek osvobození. Přičemž v dané věci existovaly pochybnosti o faktickém uskutečnění přepravy zboží, proto byly výzvy správních orgánů k předložení dalších důkazů po právu.

K námitce nedostatečně zjištěného skutkového stavu spočívající v neprovedení výsledku odběratelů uvedl, že vyvinul veškerou snahu k jejich provedení. M. D. nebylo možné k věci vyslechnout, jelikož tento se k výsledku ve dnech 20.10.2008 a 21.11.2011 nedostavil. Svědek v podání ze dne 18.11.2011 uvedl, že ve věci nemůže uvést žádné nové skutečnosti, proto žalovaný od provedení tohoto důkazu upustil. Navíc žalobce odmítl, kromě emailového kontaktu, správci daně sdělit adresu a telefonní spojení na svědka. K návrhu výsledku zástupce ÚOOZ žalovaný uvedl, že žalobce navrhl ve stanovené lhůtě pouze vznesení dotazu na útvar Policie ČR. Až po uplynutí lhůty navrhl provedení svědecké výpovědi zástupce ÚOOZ, žalovaný k takovému návrhu nepřihlédl v souladu s § 115 odst. 4 daňového řádu.

K výtce o irelevantním neplnění povinností odběratelů na Slovensku žalovaný uvedl, že pořizovatelé nepřiznali daň na výstupu a jsou pro slovenskou daňovou správu nekontaktní, což vedlo ke vzniku pochybností o tom, zda přeprava zboží na Slovensko skutečně proběhla. Bez ohledu na to, že sám přepravu nezajišťoval, měl povinnost tvrzení uvedená v přiznání k dani z přidané hodnoty prokázat. Jelikož důkazní břemeno tížilo žalobce, neměly správní orgány povinnost rozpory odstranit. Nelze tak aplikovat ani nález Ústavního soudu ze dne 15.5.2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99.

K otázce dobré víry na straně žalobce, zdůraznil, že se ji nelze dovolávat za situace, kdy daňový subjekt neunesl důkazní břemeno. Za vyšší míru opatrnosti nepovažoval prověřování pořizovatelů ani komunikaci s Policií ČR, tímto prověřováním ani nelze zjistit, zda bude zboží skutečně, byť prověřenými osobami, z tuzemska na Slovensko přepraveno. Navíc v rozporu s předchozím tvrzením žalobce, tento s M. B. jednal i v době, kdy již nebyl jednatelem za Six Trade. Dále poukázal na to, že zejména tabákové výrobky s kolkovými známkami ČR, jsou bez dalšího legálně neprodejně na jiném než tuzemském trhu, proto nelze hodnotit žalobcovo výše uvedené jednání jako jednání s nejvyšší mírou opatrnosti.

Nesouhlasil s porušením legitimního očekávání žalobce, neboť jím prováděné obchodní transakce neposoudil jako neslučitelné s českým právem. Pouze poukázal na to, že si žalobce nepočínal s největší mírou opatrnosti, když svěřil dopravu odběratelům.

Odmítl rozpor žalobou napadených rozhodnutí s judikaturou Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie. Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30.7.2010, č.j. 8 Afs 14/2010-195 (Makro) považoval ve věci za přílehlavé, naopak za nepřilehlavé pro skutkovou odlišnost, považoval rozhodnutí SDEU ze dne 27.9.2007, C-409/04 (Teleos) a ze dne 16.12.2010, C-430/09 (Euro Tyre Holding BV) i rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 1.7.2010, č.j. 7 Afs 50/2010-60 (Auto Racek a.s.).

Zdůraznil, že k porušení pravidla pro určení místa plnění v případě předplacených telefonních karet nedošlo. Vysvětlil, že předplacené telefonní karty představují hodnotu využitelnou za konkrétních podmínek ke konkrétnímu účelu. Jejich využití nastává až u konečného spotřebitele, který odkryje číselný kód a nahlásí jej příslušnému operátorovi, tedy když spotřebitel telefonní kartu aktivuje. Při dodání telefonních karet převádí dodavatel na odběratele právo nakládat s nimi, tj. právo nakládat s konkrétním zbožím dle § 13 odst. 1 ZDPH. Obchodník - v pozici odběratele obdrží za úplaty telefonní kartu, kterou pořizuje za účelem jejího dalšího prodeje. Dovodil tak, že při obchodních transakcích mezi žalobcem a pořizovatelem bylo převáděno právo nakládat s těmito kartami, jednalo se tedy o prodej zboží a nikoli o poskytování telekomunikačních služeb. Rozhodnutí SDEU ze dne 29.7.2010, C-40/09 (Astra Zeneca) tak nelze aplikovat, jelikož neexistuje mezi obchodníky přímá souvislost mezi získanou protihodnotou a telekomunikační službou, kterou lze prostřednictvím telefonní karty čerpat. Žalovaný tedy vyhodnotil vykazání předplacených telefonních karet jako prodej zboží.

Žalovaný nesouhlasil s porušením pravidel pro opakovanou kontrolu. S odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 18.11.2010, č.j. 5 Afs 8/2010-138 uvedl, že pro posouzení překážky věci rozhodnuté není relevantní, zda vytýkáci řízení bylo provedeno, nýbrž konkrétní předmět daného řízení. Přičemž první vytýkáci řízení pro 4. čtvrtletí 2007 bylo zahájeno pro opakované uplatňování nadměrného odpočtu žalobcem. Ve vytýkáci řízení žalobce předložil mimo jiné i faktury PAROS a Six Trade, tyto faktury ovšem správce daně nepodrobil kontrole, pouze konstatoval jejich předložení. Prověřován byl jen doklad č. PO 92 společnosti SMITH SANDERS s.r.o., proto provedení vytýkáci řízení nebylo překážkou zahájení daňové kontroly vztahující se k fakturám PAROS a Six Trade.

Žalovaný navrhl soudu, aby žalobu zamítl.

Žalobce v replice ze dne 10.4.2012 a duplice ze dne 15.5.2012 setrval na námitkách obsažených k žalobě. Nad to uvedl, že žalobou napadená rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná pro nepřehlednost a pro absenci řádného odůvodnění. Ve vyjádření ze dne 17.7.2012 pak žalobce upozornil na rozhodnutí SDEU ze dne 3.5.2012 ve věci C-520/10, Lebara Ltd. zabývající se povahou telefonních karet.

Žalovaný ve vyjádření ze dne 14.5.2012 zopakoval, že žalobce neprokázal naplnění podmínek pro uplatnění osvobození od daně.

Na ústním jednání žalobce setrval na procesním stanovisku.

Soud ohledně návrhu žalobce na spojení tohoto řízení s řízením vedeným před zdejším soudem pod sp.zn. 10 Af 54/2011 konstatuje, že mu nelze vyhovět, jelikož v mezidobí bylo řízení ve věci pod sp.zn. 10 Af 54/2011 skončeno rozsudkem č.j. 10 Af 54/2011 – 209 ze dne 28.1.2014, v právní moci dne 3.3.2014.

K návrhu žalovaného na vyloučení veřejnosti ze soudního jednání s odkazem na § 52 daňového řádu soud podotýká, že povinnost mlčenlivosti stanovená v § 52 daňového řádu nebrání veřejnému projednání věci.

Ohledně návrhu žalobce na položení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie za účelem vyložení obsahu práva obsaženého ve Směrnici o dani z přidané hodnoty, která upravuje podmínky pro osvobození plnění při poskytování osobě registrované k dani v jiném členském státě EU, konkrétně zda je nutné nahlížet na prodej předplacených telefonních karet

jako na dodání zboží nebo jako na poskytování služeb, dospěl soud k závěru, že nebude výše uvedenou předběžnou otázku předkládat Evropskému soudnímu dvoru, neboť o povaze předplacených telefonních karet nejsou v dané věci rozumné pochybnosti, když jejich povaha již byla jednoznačným a určitým způsobem vyložena v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24.3.2011 č.j. 5 Afs 20/2010-353, jež vycházel zejména z rozhodnutí ESD ze dne 4. 6. 2009 ve věci T-Mobile Netherlands, C-8/08, Sb. rozh, s. I-4529.

Ze správního spisu soud zjistil následující pro rozhodnutí ve věci podstatné skutečnosti týkající se rozhodnutí žalovaného rozhodnutí ze dne 12.12.2011, č.j. 15050/11-1300-102716, jímž byl potvrzen dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 2007:

Dne 26.10.2007 podal žalobce Přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2007 a Souhrnné hlášení k dani z přidané hodnoty podle § 102 zákona o dani, ze kterého vyplývá, že celková hodnota plnění vyvezeného na Slovensko byla 3.734.189,-Kč.

Žalobce správci daně doložil faktury č. EX/01 ze dne 11.7.2007 pro pořizovatele Six Trade na tabákové výrobky, č. EX/02 ze dne 16.7.2007 pro pořizovatele Six Trade na tabákové výrobky, č. EX/03 ze dne 23.7.2007 pro pořizovatele Six Trade na tabákové výrobky, č. EX/04 ze dne 31.7.2007 pro pořizovatele Six Trade na tabákové výrobky, č. EX/05 ze dne 14.8.2007 pro pořizovatele Six Trade na tabákové výrobky a předplacené telefonní karty (Vodafone), č. EX/06 ze dne 22.8.2007 pro pořizovatele Six Trade na tabákové výrobky, č. EX/07 ze dne 23.8.2007 pro pořizovatele Six Trade na tabákové výrobky, č. EX/08 ze dne 31.8.2007 pro pořizovatele Six Trade na tabákové výrobky a předplacené telefonní karty (Vodafone), č. EX/09 ze dne 7.9.2007 pro pořizovatele Six Trade na tabákové výrobky, č. EX/010 ze dne 19.9.2007 pro pořizovatele Six Trade na tabákové výrobky a předplacené telefonní karty (Vodafone, O2), č. EX/11 ze dne 27.9.2007 pro pořizovatele Six Trade na tabákové výrobky a předplacené telefonní karty (Twist, O2, Vodafone).

Dne 13.7.2009 správce daně vydal Dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty č.j. 91513/09/012914107946, ve kterém žalobci dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 2007 ve výši 709.498,-Kč a penále ve výši 141.899,-Kč. Žalobce podal proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně odvolání.

V odvolacím řízení žalobce doložil žalovanému rámcovou kupní smlouvu uzavřenou se Six Trade ze dne 10.7.2007 a úředně přeložené Prohlášení J. Š. ze dne 14.2.2011 sepsané notářem na Ukrajině. Z prohlášení J. Š. vyplývá, že bylo učiněno na žádost společnosti Mexcafe Co a že v letech 2007-2009 J. Š. pracoval jako řidič pro společnost Mexcafe Co a několikrát pro Six Trade převážel zboží z České republiky na Slovensko, a to většinou tabákové výrobky opatřené českými kolký, které vždy předal M. B. Žalobce rovněž předložil Podnět k prošetření ze dne 15.7.2007 a Vyrozumění ze dne 18.9.2008, ze kterého vyplývá, že orgány Policie ČR ani Generální ředitelství cel neshledaly při prodeji tabákových výrobků na Slovensko naplnění znaků trestných činů. Ze správního spisu pak vyplývá, že ve vztahu k 3. čtvrtletí 2007 žalobce nepředložil prohlášení pořizovatele Six Trade o tom, že zboží bylo převezeno do jiného členského státu.

Dne 12.12.2011 žalovaný rozhodl pod č.j. 15050/11-1300-102716 žalobou napadeným rozhodnutím. Rozhodnutí bylo odůvodněno tak, že žalobce nesplnil podmínky pro uplatnění osvobození od daně dle § 64 odst. 1 ZDPH, jelikož v řízení neunesl důkazní břemeno ke

svému tvrzení, že fakturované zboží bylo fakticky přepraveno z tuzemska na Slovensko. Odmítl námitku nesprávného právního posouzení telefonních karet jako zboží a nikoli jako poskytnutí telekomunikační služby s tím, že částka vykázaná žalobcem v přiznání k DPH za předmětné zdaňovací období, odpovídá zboží fakturovaného žalobcem odběratelům výše uvedenými fakturami a rovněž odpovídá hodnotě plnění vykázané v souhrnném hlášení k DPH. Z uvedených dokladů vyplývá, že telefonní karty byly žalobcem odběrateli dodávány jako telekomunikační služby a nikoliv jako poskytnutí telekomunikační služby. S poukazem na § 10 odst. 8 písm. b) ZDPH konstatoval, že se o telekomunikační službu jedná až od okamžiku aktivace telefonní karty. Tuto službu však poskytuje jiný subjekt, od žalobce odlišný, který za tím účelem disponuje technickým a technologickým zázemím. Žalovaný tak dospěl k závěru, že se u žalobce nemůže jednat ani o předplacení této služby a ztotožnil se s postupem správce daně, který požadoval prokázání odeslání zboží včetně telefonních karet, zahrnutých žalobcem ve fakturách výše uvedených čísel.

Ze správního spisu soud zjistil následující pro rozhodnutí ve věci podstatné skutečnosti týkající se rozhodnutí žalovaného rozhodnutí ze dne 12.12.2011, č.j. 15241/11-1300-102716, jímž byl potvrzen dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2007:

Žalobce podal dne 28.01.2008 Přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2007 a Souhrnné hlášení k dani z přidané hodnoty podle § 102 zákona o dani, ze kterého vyplývá, že celková hodnota plnění vyvezeného na Slovensko byla 2.353.079,-Kč.

Žalobce doložil správci daně faktury č. EX/12 ze dne 17.10.2007 pro pořizovatele Six Trade na tabákové výrobky, č. EX/13 ze dne 26.10.2007 pro pořizovatele Six Trade na tabákové výrobky a předplacené telefonní karty (O2), č. EX/14 ze dne 7.11.2007 pro pořizovatele Six Trade na tabákové výrobky a předplacené telefonní karty (Trick) a č. EX/15 ze dne 15.11.2007 pro pořizovatele Six Trade na předplacené telefonní karty (Twist, O2) a dále rámcovou kupní smlouvu mezi žalobcem a Six Trade ze dne 10.7.2007.

Dále žalobce předložil správci daně faktury č. EX/16 ze dne 22.11.2007 pro pořizovatele PAROS na tabákové výrobky a předplacené telefonní karty (O2, Vodafone), č. EX/17 ze dne 29.11.2007 pro pořizovatele PAROS na tabákové výrobky a předplacené telefonní karty (O2, T-mobile, Vodafone), č. EX/19 ze dne 10.11.2007 pro pořizovatele PAROS na tabákové výrobky, č. EX/20 ze dne 18.12.2007 pro pořizovatele PAROS na mobilní telefony, č. EX/21 ze dne 19.12.2007 pro pořizovatele PAROS na tabákové výrobky a č. EX/22 ze dne 27.12.2007 pro pořizovatele PAROS na tabákové výrobky. Dále žalobce doložil Prohlášení daňového subjektu PAROS ze dne 27.12.2007 podepsané M. D., ve kterém prohlašuje, že pořizovatel je daňovým subjektem a zboží na základě daňových dokladů č. EX/19 2018, EX/16 2016 bylo přepraveno „do krajiny EÚ“, Prohlášení daňového subjektu PAROS ze dne 27.12.2007 podepsané M. D., ve kterém uvedl, že pořizovatel je daňovým subjektem a zboží na základě daňových dokladů č. EX/17 2017, EX/21, EX 20 bylo přepraveno „do krajiny EÚ“ a Prohlášení daňového subjektu PAROS ze dne 25.1.2008 podepsané M. D., ve kterém prohlašuje, že pořizovatel je daňovým subjektem a zboží na základě daňových dokladů č. EX/22, 2021, 2020 bylo přepraveno „do krajiny EÚ“; podpisy na prohlášení byly úředně ověřeny notářem na Slovensku. Žalobce dále předložil dokument Seznam odeslaných faktur, ve kterém M. D., jehož podpis je úředně ověřen, jednajícím jménem společnosti PAROS, potvrdil, že převzal zboží od žalobce specifikované ve fakturách 016, 017, 019, 020, 021 a 022 a přepravil je na Slovensko. Žalobce doložil rovněž Obchodní kupní smlouvu mezi žalobcem a PAROS, která není datována. Dále předložil Notářský zápis

sepsaný dne 25.3.2008, ve kterém M. D. potvrzuje, že od žalobce kupoval cigaretové výrobky, dobíjecí kupony do mobilních telefonů, mobilní telefony a jiné zboží, které osobně od žalobce převzal, naložil do svého dopravního prostředku a na své náklady veškeré zboží převzal, odvezl ho na Slovensko, do města Hlohovec a vyhotovil žalobci potvrzení o vývozu zboží. Žalobce dále doložil úředně ověřené Čestné prohlášení M. D. ze dne 29.9.2008, ve kterém uvedl, že nebyl dotazován slovenskými orgány na žalobce a nikdy neprohlásil nic o tom, že zboží od žalobce nepřevzal, a nedatované úředně ověřené Čestné prohlášení M. D. doručené žalovanému dne 3.2.2011, ve kterém uvedl, že zboží koupené od žalobce vyvezl na Slovensko dopravním prostředkem, který sám zajistil, k čemuž M. D. přiložil také své daňové přiznání za období 11/2007.

Dne 13.7.2009 správce daně vydal Dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty č.j. 91546/09/012914107946, ve kterém dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2007 ve výši 447.085,-Kč a penále ve výši 89.417,-Kč. Žalobce podal proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně odvolání.

Dne 12.12.2011 žalovaný rozhod pod č.j. 15241/11-1300-102716 žalobou napadeným rozhodnutím. Rozhodnutí bylo odůvodněno tak, že žalobce nesplnil podmínky pro uplatnění osvobození od daně dle § 64 odst. 1 ZDPH, jelikož žalobce v řízení neunesl důkazní břemeno ke svému tvrzení, že fakturované zboží bylo fakticky přepraveno z tuzemska na Slovensko. Odmítl námitku nesprávného právního posouzení telefonních karet jako zboží a nikoli jako poskytnutí telekomunikační služby s tím, že částka vykázaná žalobcem v přiznání k DPH za předmětné zdaňovací období, odpovídá zboží fakturovaného žalobcem odběratelům výše uvedenými fakturami a rovněž odpovídá hodnotě plnění vykázané v souhrnném hlášení k DPH. Z uvedených dokladů vyplývá, že telefonní karty byly žalobcem odběrateli dodávány jako telekomunikační služby a nikoliv jako poskytnutí telekomunikační služby. S poukazem na § 10 odst. 8 písm. b) ZDPH konstatoval, že se o telekomunikační službu jedná až od okamžiku aktivace telefonní karty. Tuto službu však poskytuje jiný subjekt, od žalobce odlišný, který za tím účelem disponuje technickým a technologickým zázemím. Žalovaný tak dospěl k závěru, že se u žalobce nemůže jednat ani o předplacení této služby a ztotožnil se s postupem správce daně, který požadoval prokázání odeslání zboží včetně telefonních karet, zahrnutých žalobcem ve fakturách výše uvedených čísel.

Ze správního spisu rovněž vyplývá, že správní orgán I. stupně zahájil vytykácí řízení pro 4. čtvrtletí roku 2007 dne 13.2.2008 podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daně a poplatků ve znění rozhodném, a zprávu o vytykáacím řízení projednal dne 23.4.2008. Ze zprávy o vytykáacím řízení vyplývá, že správní orgán I. stupně kontroloval daňový doklad č. PO 92 dodavatele SMITH SANDERS s.r.o., jehož zboží bylo zabaveno celním úřadem. Vzhledem k tomu žalobce deklarované zboží nemohl přijmout a správní orgán I. stupně snížil základ daně na vstupu, tudíž i nadměrný odpočet na částku 369.727,-Kč.

Správní orgány žádaly příslušné slovenské orgány o informace týkající se společnosti PAROS a Six Trade. Příslušné orgány jim podáním ze dne 16.12.2008 sdělily, že PAROS se správcem daně nekomunikuje, je nekontaktní a nemá k dispozici žádné účetnictví tohoto daňového subjektu. A v podání ze dne 17.12.2008 uvedli, že Six Trade se správcem daně nekomunikuje, na adrese sídla se nevyskytuje a za 4. čtvrtletí 2007 nebylo podáno daňové přiznání.

Městský soud v Praze na základě podané žaloby přezkoumal napadená rozhodnutí, jakož i řízení, které jejich vydání předcházela, a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních

bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, dále jen „s.ř.s.“).

Žaloba je důvodná.

Při posouzení věci soud vyšel z následující právní úpravy:

Podle § 13 ZDPH dodáním zboží do jiného členského státu je dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.

Podle § 64 odst. 1 ZDPH dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.

Podle § 64 odst. 5 ZDPH dodání zboží do jiného členského státu lze prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky.

Podle § 1 odst. 2 daňového řádu správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.

Podle § 85 odst. 5 daňového řádu daňovou kontrolu, která se týká skutečností, které již byly v souladu s vymezeným rozsahem kontrolovány, je možné opakovat pouze tehdy, pokud a) správce daně zjistí nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v původní daňové kontrole a které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá nově zjištěným skutečnostem nebo důkazům, nebo b) daňový subjekt učiní úkon, kterým mění svá dosavadní tvrzení; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá změně dosavadního tvrzení daňového subjektu.

Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

Žalobce v žalobě namítal nesprávné posouzení místa plnění v případě prodeje předplacených telefonních karet. Mezi účastníky byla sporná kategorizace předplacených telefonních karet, jelikož správní orgány je považovaly za zboží, žalobce však za službu. V této souvislosti soud odkazuje na právní věty rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2011, č.j. 5 Afs 20/2010 – 353, v nichž se soud k povaze dobíjecích kupónů vyjádřil následovně: „I. Dobíjecí kupóny služby Oskarta nejsou samostatným produktem, nemohou tedy existovat bez služeb poskytovaných stěžovatelem (poskytovatelem telekomunikačních služeb). Představují pouze prostředek platby za služby, které samy tvoří produkt relevantního

trhu (ve smyslu § 2 odst. 2 zákona č. 143/2001 Sb., o ochraně hospodářské soutěže). Poptávka po dobíjecích kupónech není fakticky poptávka po "dobíjecích kupónech", ale poptávka po službách stěžovatele, které je možné po dobití pomocí kupónu využívat. Dobíjecí kupón a poskytovaná služba jsou neoddělitelně spojeny a objektivně tvoří jeden celek a jejich umělé oddělení není možné.

II. Dobíjecí kupóny představují balíček předplacených služeb mobilního operátora (prepaid balíček), jsou považovány za druh telekomunikační činnosti (§ 13 zákona č. 151/2000 Sb., o telekomunikacích), resp. součást telekomunikačních služeb (vedle postpaid služeb).

III. Konečný spotřebitel si prostřednictvím distributorů nekupuje "dobíjecí kupón", ale nakupuje službu operátora, která je závazně stanovena. Má-li tudíž poskytovatel telekomunikačních služeb dostát povinnosti uložené mu zákonem, tj. poskytovat služby za předem stanovené a vyhlášené ceny (§ 82 odst. 1 zákona č. 151/2000 Sb., o telekomunikacích), nelze mu přičítat protisoutěžní jednání a ustanovení v distributorských smlouvách o konečných cenách posoudit jako zakázané dohody (ve smyslu § 3 zákona č. 143/2001 Sb., o ochraně hospodářské soutěže). "

V odůvodnění výše uvedeného rozsudku Nejvyšší správní soud provedl podrobné posouzení povahy dotčeného produktu takto: „Produktem, o který se jedná a který si koneční spotřebitelé kupují, není samotný dobíjecí kupón, ale veřejně dostupné telekomunikační služby stěžovatele. Dobíjecí kupóny služby Oskarta nebyly samostatným produktem, nemohly tedy existovat bez služeb poskytovaných stěžovatelem. Představují pouze prostředek platby za služby, které samy tvoří produkt relevantního trhu. Mají pouze jedno smysluplné využití, a tím je navýšení volacího kreditu. Poptávka po dobíjecích kupónech není fakticky poptávka po „dobíjecích kupónech“, ale poptávka po službách stěžovatele, které je možné po dobití pomocí kupónu využívat. V případě předplacených kuponů se nejedná o obchodovatelnou či konzumovatelnou komoditu či službu, ale o způsob, jakým zákazníci platí za služby operátorovi, s nímž jsou ve smluvním vztahu o poskytování služeb elektronických komunikací. Je třeba vycházet z faktu, že zákazník nekupuje dobíjecí kupón za žádným jiným účelem, než za účelem volání, resp. využití určitého balíčku služeb svého operátora; stejně tak si přitom může zajistit přístup k této službě např. dobitím přes internet, bankomat, apod.

To zda je konkrétní produkt samostatně obchodovatelným zbožím nebo určitou službou, je nutno posoudit především z hlediska ekonomického, tj. z hlediska účelu jeho využití. Samotný kupón a poskytovaná služba jsou neoddělitelně spojeny a objektivně tvoří jeden celek a jejich umělé oddělení není možné. Dobíjecí kupón je v podstatě pouze určitým hmotným projevem služby (nosičem služby poskytované mobilním operátorem). Je zcela nespochybnitelné, že zákazníci, tj. koncoví spotřebitelé z žádného jiného důvodu dobíjecí kupóny nekupují, než právě a jen k tomu účelu, aby mohli využít určité telekomunikační služby; k žádnému jinému účelu kupóny ani nejsou využitelné. Kupujícím zcela jistě nebrání, aby zakoupený dobíjecí kupón dále smluvně převáděl, neboť samotný kupón může být objektem vlastnického práva a jiných soukromoprávních vztahů, jak konstatuje krajský soud, ale to nic nemění na tom, že kupón, ať již jej využije kdokoli, nemůže být použit pro žádný jiný účel, než právě a pouze jen pro využití služeb (balíčku služeb) konkrétního mobilního operátora. Zákazník zde nemá žádnou jinou volbu využití. Z hlediska spotřebitele, tj. koncového zákazníka se jedná o předplacenou službu. Distributoři v tomto případě neprodávali „vlastní produkt“, se kterým by na trhu mohli soutěžit (takové soutěži brání ustanovení telekomunikačního zákona - viz níže), ale z hlediska ekonomického se jednalo o poskytování služby mobilnímu operátorovi, za což distributorům náležela provize. Dobíjecí kupon nemá hodnotu peněz, které by mohl konečný spotřebitel zkonsumovat jiným způsobem,

má zcela jednoznačně určené využití a zákazník nemá žádnou jinou volbu. Nelze proto souhlasit se závěrem žalovaného, na němž setrval i krajský soud, že se jedná o zcela samostatné zboží (oddělitelné od poskytované služby), ohledně něhož existuje samostatná nabídka a poptávka. Distributoři prostřednictvím kupónů pouze distribuovali službu mobilního operátora, nikoli prodávali vlastní zboží - dobíjecí kupóny.“

Výše uvedené právní závěry převzal Nejvyšší správní soud do rozsudku dne 23. 8. 2013, č.j. 5 Afs 83/2012 – 46, jímž byl zrušen rozsudek Městského soudu ze dne 16. 10. 2012, č.j. 10 Af 54/2011 – 161, ve skutkově obdobné věci, neboť v něm byla přezkoumávána rozhodnutí žalovaného, v nichž dospěl ke stejnému závěru jako v dané věci, a to že žalobce nesplnil podmínky pro osvobození od daně dle § 64 odst. 1 ZDPH u dodání shodných komodit do jiného členského státu, jen za jiné zdaňovací období

Právní závěry přijaté Nejvyšším správním soudem ve výše uvedených rozhodnutích tak lze vztáhnout i na danou věc. Nejvyšší správní soud zcela jednoznačným způsobem definoval povahu předplacených telefonních karet pro účely zdanění jako službu. Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 23. 8. 2013, č.j. 5 Afs 83/2012 – 46 neztotožnil ani s obranou žalovaného, že je vázán tím, že žalobce v daňovém přiznání vykázal předmětnou obchodní transakci jako dodání zboží, když uvedl : „*Cílem správy daní je daň správně zjistit a stanovit (v rovině nalézací) a zabezpečit její úhradu (v rovině platební). Jakkoli lze polemizovat s tímto vymezením v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, dle kterého cílem správy daní bylo stanovit a vybrat daň tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy (§ 2 odst. 2 cit. zákona), procesní předpis, dle kterého již postupoval žalovaný, tzn. zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, upřednostňuje hledisko správnosti, nikoli hledisko fiskální (ust. § 1 odst. 2 cit. zákona). Dochází k výraznému posunu, co se týče odpovědnosti správce daně za zjištěný skutkový stav. Zatímco dříve správce daně dbal především na to, aby stát nebyl krácen na svých příjmech, nyní musí dbát především toho, aby daň byla stanovena po právu, tj. ve správné výši. Musí tak přihlížet ke všem skutečnostem, které jsou pro správné stanovení daně rozhodné, a to ať jsou ve prospěch či v neprospěch daňového subjektu. Cíl správy daně, tak jak byl zakotven v daňovém řádu, však zcela jistě neznamená, že by byl správce daně a priori povinen vyhledávat za daňový subjekt skutečnosti, které by mohly být v jeho prospěch; pokud je však ve své dispozici má, musí se jimi zabývat. Nad rámec uvedeného je nutno však konstatovat, že jakkoli byl cíl správy daně vymezen v zákoně o správě daní a poplatků především s ohledem na státní fiskál, judikatura Ústavního soudu i správních soudů požadavek na správnost stanovené daně jednoznačně upřednostňovala. Lze v této souvislosti odkázat např. na nález Ústavního soudu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07, v němž se uvádí: „Při realizaci práva státu na výběr daní je nutno respektovat práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu, tedy i právo na objektivně provedené dokazování vedoucí k řádně zjištěnému skutkovému stavu. Pokud nebyl v souvislosti se stanovením daňové povinnosti stěžovatele dodržen ze strany správních orgánů zákonný postup, jehož nedostatky nebyly soudy, které se ztotožnily s právními závěry finančních orgánů, napraveny, přičemž se jednalo o závažné porušení zásad daňového řízení, došlo k porušení principu spravedlivého procesu.“ Obdobně v nálezu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04 Ústavní soud uvedl: „Při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené“.*

Soud tedy shrnuje, že námitka žalobce ohledně nesprávného právního závěru správních orgánů při posouzení povahy telefonních karet jakožto zboží a nikoli jako služby, je důvodná, a proto soud žalobou napadená rozhodnutí posoudil jako nezákonná.

Vzhledem k výše zaujatému právnímu posouzení věci se soud již pro nadbytečnost nebude podrobně dalšími žalobními námitkami zabývat.

Dále tedy k námitce žalobce ohledně porušení zásady hodnocení důkazů, zákazu přenášení důkazního břemene a dobré víry soud poukazuje na druhou a třetí právní větu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č.j. 5 Afs 83/2012 – 46: „II. Skutečnost, že pořizovatel zboží nepodal v jiném členském státě daňové přiznání, nemůže být bez dalšího určujícím důkazem o tom, že tam zboží skutečně přepraveno nebylo (§ 64 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty).

III. Důkazní břemeno daňového subjektu není bezbřehé (§ 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty); naopak je omezeno principy fungování jednotného trhu. Stejně jako si daňový subjekt, jakožto dodavatel, nemůže při svých obchodních aktivitách počínat neopatrně, neboť by pak nebyl schopen prokázat dobrou víru, resp. musí přijmout „všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu“, je i stát při prosazování svých zájmů (řádný výběr DPH) povinen brát výše uvedené principy na zřetel. Důkazní břemeno daňového subjektu, tj. přijetí „všech“ opatření, tak může být státem vynucováno pouze s respektem k základním svobodám zavedeným Smlouvou o fungování EU, jako je zejména volný pohyb zboží a služeb.“

Příčemž v odůvodnění rozsudku Nejvyšší správní soud podrobně rozebral a vážil, do jaké míry lze oprávněně daňový subjekt zatížit důkazním břemenem: „K otázce rozložení důkazního břemene se zdejší soud již vyjádřil několikrát. Např. v rozsudku č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, ze dne 28. 5. 2005, konstatoval: „Nelze po daňovém subjektu požadovat, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu a jež nemůže, ať již z důvodů zákonných překážek, anebo z důvodu faktického stavu věcí, zjistit a ověřit, pokud prokázal obsahem svých povinných evidencí jakož i záznamem faktické realizace služby, že zdanitelné plnění spočívající v poskytnutí služby samo o sobě bylo dodáno a že bylo i zapláceno.“ Rovněž např. z rozsudků č. j. 5 Afs 131/2004 - 45, ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 58/2006 - 41, ze dne 7. 2. 2007 vyplývá, že důkazní břemeno nelze pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokazování všech, resp. jakýchkoli skutečností, tedy i těch, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný subjekt, resp. že nelze požadovat, aby daňový subjekt prokazoval, co nemůže ovlivnit. Obdobně lze odkázat rovněž na rozsudek č. j. 1 Afs 75/2011 - 62, ze dne 18. 1. 2012, v němž se mimo jiné uvádí: „Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků]. „Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. [...] Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.“

Jak vyplývá z výše uvedeného, důkazní břemeno nelze pojímat extenzivně a je nutno vymezit jeho rozměr. Jestliže tedy stěžovatel v daňovém přiznání tvrdil, že uskutečnil intrakomunitární plnění, a z toho důvodu uplatnil osvobození od daně, bylo součástí jeho důkazního břemene nejen prokázat, že odběratel je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, ale rovněž, že zboží bylo do tohoto státu skutečně

přepraveno, a v intencích judikatury SDEU, jakož i v intencích rozhodnutí zdejšího soudu č. j. 8 Afs 14/2010 - 195 i to, že přijal veškerá opatření, která od něj mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu.

Ustanovení § 64 odst. 5 ZDPH umožňuje plátcí prokázat, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu písemným prohlášením pořizovatele. Z textu zákona je zřejmé, že v případě dodání zboží osvobozeného od DPH je potvrzení, které je po zákazníkovi vyžadováno, důkazním prostředkem o již uskutečněném plnění, tj. že přeprava byla uskutečněna (nikoli, že bude uskutečněna). Otázkou důkazní síly prohlášení pořizovatele zboží se SDEU zabýval mimo jiné právě ve věci Teleos; v bodě 50 rozsudku se např. uvádí: „Bylo by v rozporu se zásadou právní jistoty, pokud by členský stát, který stanovil podmínky pro uplatnění osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně tím, že zejména stanovil seznam dokumentů, jež je třeba předložit příslušným orgánům, a který nejprve přijal dokumenty předložené dodavatelem jako důkazy nároku na osvobození od daně, mohl později uložit tomuto dodavateli povinnost zaplatit DPH související s tímto dodáním, jestliže vyjde najevo, že z důvodu podvodu, kterého se dopustil pořizovatel a dodavatel o něm nevěděl ani nemohl vědět, dotyčné zboží ve skutečnosti neopustilo území členského státu dodání.“

Otázkou dobré víry se ostatně zabýval např. rovněž rozsudek zdejšího soudu č. j. 2 Afs 35/2007 - 111, ze dne 10. 4. 2008, v němž se uvádí: „Krajský soud zcela správně konstatoval, že žalobce předložil v daňovém řízení veškeré doklady, které bylo možné reálně požadovat a které svědčí o přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného plátce. Za těchto okolností bylo tedy na finančních orgánech, pokud přetrvaly jejich pochybnosti o nároku žalobce na odpočet daně, zaměřit se na subjektivní stránku jednání žalobce, tedy musely by prokázat vědomost žalobce o tom, že v celém řetězci obchodů se zlatem, které předcházely dodání zlata žalobci, docházelo či mohlo docházet k podvodnému jednání. Jak v návaznosti na citovanou judikaturu ESD konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007 - 147, www.nssoud.cz, nárok na nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty lze úspěšně zpochybnit v případech, kdy s přihlédnutím k objektivním skutečnostem bude prokázáno, že se dodání uskutečnilo pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Takové osobě povinné k dani by pak přiznání nároku na odpočet odmítnuto bylo. Pro podnikatele to znamená věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.

K tomu lze dodat, že jedním z hledisek pro posouzení subjektivní stránky jednání daňového subjektu mohou být i skutečnosti, které by pouze samy o sobě k závěru nepříznivému pro daňový subjekt nepostačovaly - tedy např. skutečnost, že v minulosti již byl daňový subjekt seznámen s tím, že se stal (byť tehdy třeba naprosto bez jakéhokoliv zavinění) článkem v podvodném řetězci k dani z přidané hodnoty. Vzhledem ke zvýšenému riziku těchto podvodů právě v oblasti obchodování se zlatem bude možné klást na subjekty se zlatem obchodující vyšší nároky stran posouzení otázky, zda věděly nebo mohly vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. Toto posouzení bude vždy věcí individuálního posouzení správce daně,

který musí v každém případě prokázat okolnosti nasvědčující tomu, že se jedná o takový případ. Obecně lze říci, že vyšší nároky bude možno klást na subjekty na trhu zavedené a s touto v České republice objektivně existující problematikou podvodů na dani z přidané hodnoty prokazatelně seznámené.“

Lze mít za oprávněný požadavek, má-li být prohlášení vydané dle § 64 odst. 5 ZDPH osvědčeno jako relevantní důkaz, že nemohou být dány takové pochybnosti, které ho činí zcela nevěrohodným (např. osoba, která jej měla vydat neexistuje, obchod byl pouze fiktivní, nemohl reálně nastat, resp. se vůbec neuskutečnil, apod). V projednávané věci správce daně dovedl nevěrohodnost údajů uvedených v prohlášení, a z toho pramenící pochybnosti, zásadně z vyhodnocení informací, které získal v rámci mezinárodního dožádání od slovenské daňové správy. Je však nutno konstatovat, že tyto informace o tom, že 1) odběratel není v době dožádání kontaktní, 2) nepodal daňové přiznání, 3) slovenské daňová správa nemohla žádnými důkazy osvědčit, zda se zboží nachází na území Slovenska, sama o sobě nečiní nevěrohodným notářsky ověřené prohlášení, ale ani to, že k přepravě zboží na Slovensko došlo.

Nejvyšší správní soud považuje za vhodné odkázat na tomto místě na bod 72 rozsudku ve věci C-409/04, Teleos, z něhož se podává, že jako doplňující důkaz svědčící tomu, že zboží opustilo území členského státu dodání, může být skutečnost, že pořizovatel předložil daňovým orgánům v členském státě určení daňové přiznání ohledně pořízení zboží uvnitř Evropského společenství. Zároveň však zdůraznil, že toto daňové přiznání nepředstavuje určující důkaz pro to, aby dodání zboží uvnitř Evropského společenství bylo osvobozeno od DPH; tedy a contrario skutečnost, že odběratel nepodal daňové přiznání na Slovensku nemůže být ani určujícím důkazem o tom, že tam zboží skutečně přepraveno nebylo.“

Dále se k otázce hodnocení dobré víry daňového subjektu se Nejvyšší správní soud ve výše uvedeném rozhodnutí vyjádřil tak: „že plátce daně má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění, které splňují požadavky uvedené směrnice, i když jiná transakce, předcházející či následující v řetězci obchodních vztahů, byla uskutečněna se záměrem zkrácení daňové povinnosti. To ovšem platí pouze za podmínky, že plátce daně o takovém záměru nevěděl a nemohl vědět. Tyto závěry jsou bezpochyby aplikovatelné i na podmínky osvobození od daně z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud poznamenává, že argumentace stěžovatele judikaturou Soudního dvora nezpochybňuje rozhodnutí žalovaného ani rozsudek městského soudu. Naopak uvedená rozhodnutí jsou v souladu s těmito právními názory. Závěry Soudního dvora jsou respektovány také Nejvyšším správním soudem, podle jehož judikatury nemohou být nárok na odpočet daně a uznání daňového výdaje dotčeny tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých daňový subjekt nevěděl nebo nemohl vědět. Každá transakce musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku ostatně výslovně vyšel z rozhodnutí Soudního dvora ve věci Optigen (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2007, č. j. 8 Afs 94/2006 - 83, www.nssoud.cz). Stěžovateli lze přisvědčit, že není odpovědný za obchodní a ekonomickou činnost jiných subjektů, tj. za to, jak jeho odběratelé a případné další subjekty v řetězci se zbožím naložili (srov. např. rozsudek č. j. 5 Afs 129/2006 - 142 a rozsudek ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004 - 45, č. 599/2005 Sb. NSS).

Pokud tedy v daném případě žalobce v daňovém přiznání tvrdil, že uskutečnil intrakomunitární plnění, a z toho důvodu uplatnil osvobození od daně, bylo součástí jeho důkazního břemene nejen prokázat, že odběratel je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, ale rovněž, že zboží bylo do tohoto státu skutečně přepraveno, a v intencích judikatury SDEU, jakož i v intencích rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 14/2010 – 195, to znamená prokázat, že přijal veškerá opatření, která od něj mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu.“

Ve světle výše uvedené judikatury je zřejmé, že správní orgány se ani v dané věci neměly spokojit toliko se sdělením příslušných daňových orgánů na Slovensku o nedoložení daňových přiznání za rozhodná zdaňovací období ze strany žalobcových obchodních partnerů a jejich nekontaktnosti, když Nejvyšší správní soud jednoznačně uvedl, že skutečnost, že odběratel nepodal daňové přiznání na Slovensku, nemůže být určujícím důkazem o tom, že tam zboží skutečně přepraveno nebylo. Dále, pokud příslušné správní orgány na Slovensku nebyly schopné provést náležité šetření u žalobcových odběratelů tak tuto skutečnost nelze bez dalšího klást k tíži žalobce.

Taktéž měly správní orgány přistupovat uvážlivěji při hodnocení důkazu v zákonem stanovené formě, tj. prohlášení, když právě s ohledem na poměrně vysoký stupeň formální validity této listiny, nelze pak žalobci bez dalšího vytýkat nedostatečnou míru obezřetnosti. Pokud správní orgány měly za to, že M. D. jim předložil doklady odlišné od doložených žalobcem, měly požadovat náležitá vysvětlení jak od žalobce, tak od M. D. Dále soud upozorňuje, že ze správního spisu zjistil, že faktury č. EX/14 ze dne 7. 11. 2007 a EX/15 ze dne 15. 11. 2007 byly za Six Trade podepsány M. B., který byl ke dni 22. 5. 2007 statutárním orgánem Six Trade, což vyplývá z obou faktur a z Výpisu z obchodního registra Okresného súdu Trnava ze dne 22. 5. 2007. Součástí správního spisu dodaného soudu nebyl úplný výpis z obchodního rejstříku, na který žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí odkázal, a z něž by soud zjistil, že ke dni podpisu faktur M. B. nebyl statutárním orgánem Six Trade.

Soud nesouhlasí ani se závěrem správních orgánů, že žalobce nejednal ve věci s nejvyšší mírou opatrnosti a v dobré víře, neboť zejména tabákové výrobky s kolkovými známkami ČR, jsou bez dalšího legálně neprodejné na jiném než tuzemském trhu. Naopak i v případě prodeje dobíjecích kupónů vydaných českým operátorem, lze kupóny použít i v zahraničí, slovenský zákazník může český dobíjecí kupón využívat pro telefonování na Slovensku.

Soud se neztotožnil s námitkou žalobce o porušení pravidla pro opakovanou kontrolu. Ze Zprávy o vytýkacím řízení dle § 43 ZSDP ze dne 23.4.2008, č.j. 69239/08/012934/4510, vyplývá, že správce daně pouze zaevidoval předložení kupní smlouvy se společností PAROS s.r.o. a prohlášení společnosti Six Trade s.r.o. ze strany žalobce s tím, že zpráva bude podkladem pro vydání rozhodnutí, a že veškeré doklady byly žalobci vráceny zpět. Ze strany správce daně se tak nejednalo o prověřování daňového základu, nýbrž o postup při odstraňování pochybností, které správce daně využil ke zjištění, zda je tvrzení daňového subjektu podloženo důkazy, když na jeho straně vznikly pochybnosti o správnosti, průkaznosti, úplnosti nebo pravdivosti daňového tvrzení.

Na základě výše uvedených skutečností soud podle § 78 odst. 1, 4 s.ř.s. žalobou napadená rozhodnutí zrušil pro nezákonnost a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku, je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s.ř.s.)

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 věta první s.ř.s. Žalobce měl ve věci úspěch, soud mu proto přiznal náklady řízení, které jsou tvořeny zaplaceným soudním poplatkem ve výši 6.000,- Kč a náklady právního zastoupení za pět úkonů právní služby (převzetí zastoupení, sepsání žaloby, vyjádření ze dne 10.4.2012 a 17.7.2012, účast na ústním jednání dne 30.11.2016), přičemž sazba odměny za jeden úkon právní služby před 1.1.2013 činí dle advokátního tarifu – vyhlášky č. 177/1996 Sb. částku 2.100,- Kč (§ 7, § 9 odst. 3 písm. f) cit. vyhlášky v rozhodném znění) a po 1.1.2013 částku 3.100,-Kč dle citované vyhlášky, tj. za převzetí zastoupení, sepsání žaloby a obě vyjádření, učiněné do 1.1.2013 jsou náklady tvořeny $4 \times 2.100,-\text{Kč} = 8.400,-\text{Kč}$, čtyřmi paušálními částkami ve výši 300,- Kč (§ 13 odst. 3 cit. vyhlášky v rozhodném znění), tj. $4 \times 300,-\text{Kč} = 1.200,-\text{Kč}$ a DPH ve výši 2.016,- Kč. Dále za účast na ústním jednání dne 30.11.2016, tj. úkon učiněný po 1.1.2013 jsou náklady tvořeny $1 \times 3.100,-\text{Kč} = 3.100,-\text{Kč}$, jednou paušální částkou ve výši 300,- Kč (§ 13 odst. 3 cit. vyhlášky v rozhodném znění) a DPH ve výši 714,- Kč. Celková výše nákladů, které žalobci v tomto řízení vznikly, činí 21.730,- Kč. Soud proto uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v této výši ve stanovené lhůtě k rukám jeho právního zástupce advokáta Mgr. Viktora Pavlíka.

P o u ě n í : Proti tomuto rozhodnutí **l z e** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 30. listopadu 2016

JUDr. Eva P e c h o v á, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Sylvie Kosková