



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, soudce zpravodaje JUDr. Tomáše Langáška a soudce JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **J. Š.**, zastoupeného JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem, se sídlem Českobratrská 1403/2, 702 00 Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 10. prosince 2010, č. j. 9180/10-1301-804127, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 9. dubna 2014, č. j. 22 Af 25/2011 – 68,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost žalobce **se zamítá.**
- II.** Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

- [1] Žalobce uplatnil za období březen 2007 nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty z důvodu dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie (§ 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění v rozhodné době, dále jen „zákon o DPH“). Finanční úřad Ostrava I (dále jen „finanční úřad“) zahájil v této věci vytykáací řízení. Žalobce nejprve uvedl, že od lucemburské společnosti GLOBAL SAT S. A. objednal mobilní telefony. Ještě v den dodání toto zboží odvezl do Litvy, kde je podle předchozí objednávky litevské společnosti UAB Linpara prodal tomuto subjektu. Žalobce současně předložil faktury, na nichž jako odběratel figuruje UAB Linpara.
- [2] Na základě mezinárodního dožádání finanční úřad zjistil, že společnost UAB Linpara popřela obchod s žalobcem. Žalobce k tomu uvedl, že dodávku mobilních telefonů „přefakturoval“ na litevskou společnost z požadavku Vitali Rakhlenka ze švédské společnosti Expert Mobil, s níž dříve obchodoval. Platba za zboží byla provedena z účtu, který používal Vitali Rakhlenko. Po oznámení zjištění získaných z mezinárodního dožádání žalobce

odpověděl, že se patrně stal obětí podvodu, a později dodal, že zboží mohla ve skutečnosti odebrat společnost Expert Mobil, která jej uvedla v omyl. Finanční úřad proto provedl mezinárodní dožádání do Švédska, jehož výsledkem bylo zjištění, že v účetnictví Vitali Rakhlenka se nenachází žádné dokumenty týkající se daného obchodu s žalobcem. Následně žalobce prostřednictvím svého zástupce předložil stanovisko, ve kterém trval na tom, že zboží bylo v souladu s § 64 zákona o DPH dodáno osobě registrované k DPH v jiném členském státě, a to litevské společnosti UAB Linpara, a zároveň zpochybnil některé procesní aspekty mezinárodního dožádání k litevskému správci daně. Poté žalobce změnil své tvrzení, a to tak, že zboží bylo ve skutečnosti dodáno v Bohumíně švédské společnosti Handea AB, jejímž jednatelem je Vitali Rakhlenko a která je subjektem registrovaným k DPH ve Švédsku. K fakturaci na litevskou společnost UAB Linpara došlo v důsledku administrativní chyby odběratele Handea AB. K dokázání těchto skutečností žalobce předložil notářem ověřené prohlášení Vitali Rakhlenka ve smyslu § 64 odst. 5 zákona o DPH.

- [3] Z dalšího dožádání ke švédskému správci daně vyplývá, že prohlášení Vitali Rakhlenka je sice autentické, ale že z účetnictví Handea AB nevyplývá nic, co by potvrdilo skutečnosti obsažené v prohlášení. Dále švédský správce daně informoval finanční úřad o tom, že Handea AB v květnu 2007 zbankrotovala a že Vitali Rakhlenko přesunul své aktivity do jiné společnosti. Současně dožádaný správce daně konstatoval, že švédský právní řád neumožňuje účast žalobce jako zástupce při výslechu Vitali Rakhlenka. Žalobce byl s těmito zjištěními seznámen a reagoval návrhem na provedení dalších důkazů (výslech Vitali Rakhlenka a dalších čtyř svědků z České republiky, důkaz prostřednictvím výrobních čísel IMEI daných mobilních telefonů). Finanční úřad provedl výslech čtyř svědků z České republiky. Provedení důkazu prostřednictvím čísel IMEI bylo odmítnuto s ohledem na absenci vypovídací hodnoty takového důkazu ke skutkovému stavu v roce 2007. Přítomnost Vitali Rakhlenka se žalobci nepodařilo zajistit.
- [4] Finanční úřad vydal dne 24. září 2010 platební výměr, v němž byla vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 333.027 Kč oproti původnímu nadměrnému odpočtu ve výši 16.630 Kč. Proti platebnímu výměru se žalobce bránil odvoláním, které však bylo zamítnuto v návěti označeným rozhodnutím. Toto rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě žalobce napadl žalobou podanou ke Krajskému soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“). Krajský soud nepřisvědčil žalobcovým námitkám týkajících se procesního postupu finančního úřadu ani námitkám souvisejícím s podjatostí pracovníků správce daně. Co se týče samotného posouzení naplnění podmínek osvobození od daně při dodání do jiného členského státu Evropské unie, krajský soud s odkazem na judikaturu Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu shledal, že nejsou splněny podmínky pro osvobození podle § 64 zákona o DPH a že žalobce nebyl v dobré víře, protože nepřijal veškerá opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že příslušná operace nepovede k účasti na daňovém podvodu, a proto žalobu zamítl jako nedůvodnou.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

- [5] Proti uvedenému rozsudku krajského soudu žalobce (nyní stěžovatel) brojil včas podanou kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).
- [6] Stěžovatel v kasační stížnosti z velké části opakuje žalobní, respektive odvolací námitky. Předně namítá, že vytykáací řízení bylo ukončeno předčasně, neboť nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav. Stěžovatel na tyto nedostatky upozorňoval již v procesním stanovisku

k závěrečné zprávě o vytýkacím řízení a dále na nich trvá, protože má za to, že v dosavadním řízení nebyly správně právně posouzeny. Konkrétně se jedná o následující výtky. Stěžovateli není zřejmé, proč byly jeho obchodní operace krajským soudem popsány jako „přínejmenším velmi lehkomyšlné“, když přitom probíhaly standardně, byly řádně zaúčtovány a uhrazeny. Stěžovateli v tomto ohledu nevystaly o operaci žádné pochybnosti.

- [7] Pochybnosti nastaly až v průběhu vytýkacího řízení zejména v důsledku odpovědi litevského správce daně na mezinárodní dožádání. Ke změně fakturačních údajů pak došlo proto, že Vitali Rakhlenko informoval stěžovatele o administrativní chybě a o tom, že zboží bylo ve skutečnosti dodáno švédské společnosti Handea AB. Závěr o účelovosti změny skutkových tvrzení je tak nepodložený a neopodstatněný. Stěžovatel uvádí, že jinou verzi skutkových tvrzení orgánům nepředložil, není tak jasné, jak krajský soud dospěl k tomu, že tvrzení byla opakovaně zásadním způsobem měněna. Stěžovatel navíc správci daně předložil doklady související s realizací daného obchodu, a to potvrzené faktury, bankovní výpisy a prohlášení Vitali Rakhlenka. Vzhledem k tomu, že stěžovatelem byl dostatečně prokázán skutkový stav, je zmíněné prohlášení způsobilým důkazem ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. července 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195. Skutečnost, že příslušné doklady nebyly nalezeny v účetnictví Handea AB, nelze klást k tíži stěžovatele, který účetnictví odběratele nemohl nijak ovlivnit. Z odpovědi švédského správce daně navíc neplyne, že účetnictví Handea AB je jinak vedeno řádně, důvody nedostatků v účetnictví nebyly v řízení dostatečně osvětleny. Ze skutečnosti, že účetnictví není vedeno řádně, není prokazatelné, že transakce neproběhly. Stěžovatel nesouhlasí ani s odkazem finančního úřadu na čl. 5 a 7 nařízení Rady (ES) č. 1798/2003, o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty a o zrušení nařízení (EHS) č. 218/92. Odpověď švédského správce daně totiž neposkytuje informace nezbytné ke zpochybnění stěžovatelem předložených důkazů. Nemožností přítomnosti stěžovatele u výslechu Vitali Rakhlenka (příčemž není jasné, zda proběhl) bylo zasaženo do procesních práv stěžovatele.
- [8] Dále stěžovatel poukázal na řadu svých důkazních návrhů, kterým nebylo vyhověno, což mělo za následek zmíněné nedostatky ohledně skutkového stavu. Konkrétně se jedná o neprovedení výslechu Vitali Rakhlenka českým správcem daně a důkazu prostřednictvím výrobních čísel IMEI. Stěžovatel oponuje názoru krajského soudu a správce daně, podle nichž se jednalo o důkazy nadbytečné či irelevantní. Pomocí výslechu Vitali Rakhlenka měly být vysvětleny rozpory mezi odpovědí švédského správce daně a prohlášením Vitali Rakhlenka, výrobní čísla IMEI zase mohla posloužit jako podpůrný nepřímý důkaz o vyvezení daných mobilních telefonů z území České republiky. Nesprávně byly též vyhodnoceny svědecké výpovědi čtyř občanů České republiky. Tyto výpovědi neměly dokázat dodání zboží konkrétnímu subjektu, nýbrž jeho vyvezení z České republiky. Dále považuje stěžovatel za nezbytné zjištění, zda ze strany švédské správy daní nebo policie bylo prováděno šetření, jehož předmětem bylo trestněprávní řízení vůči Vitali Rakhlenkovi v souvislosti s krácením daně nebo nevedením řádné účetní evidence u subjektů, které jsou podle zjištění švédských orgánů jakkoli právně nebo fakticky ovládány panem Vitali Rakhlenkem, zda a s jakým výsledkem bylo ukončeno, a v případě, že takové řízení dosud ukončeno nebylo, zjištění, v jakém procesním stavu se v současné době nachází. Zmíněné důkazy nebyly provedeny ani v řízení před krajským soudem.
- [9] Stěžovatel je názoru, že unesl důkazní břemeno a prokázal splnění všech podmínek pro osvobození od DPH podle § 64 odst. 1 zákona o DPH. Doložil totiž veškeré doklady, které po něm bylo možné spravedlivě požadovat, a k provedení navíc navrhl důkazy, jejichž zajištění nebylo v právních ani faktických možnostech stěžovatele. Správce daně však nepřipustným extenzivním způsobem rozšířil důkazní břemeno stěžovatele, když uvedl,

že stěžovatel mohl kdykoliv předložit důkazy potvrzující namítané domnělé skutečnosti (neúplnost účetnictví Handea AB či trestněprávní šetření Vitali Rakhlenka).

- [10] S ohledem na předestřené nedostatečně zjištěný skutkový stav považuje stěžovatel za nezákonné a právně neúčinné i ukončení vytýkacího řízení. Touto námitkou, uplatněnou již v odvolání i v žalobě, se přitom krajský soud nijak nevypořádal, což činí jeho rozhodnutí nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů.
- [11] Dále stěžovatel v kasační stížnosti namítal, že platební výměr byl vydán pracovníkem, o jehož nepodjatosti jsou oprávněné pochybnosti. Námitka podjatosti byla stěžovatelem k finančnímu úřadu podána dne 24. září 2010, téhož dne byl vydán platební výměr. Stěžovatel má za to, že se platební výměr s námitkou podjatosti „*neminul, nýbrž byl účelově antedatován ze strany správce daně.*“ Současně stěžovatel uvedl, že o důkazu výpisem z automatizovaného systému ADIS má pochybnosti a že má za to, že neodpovídá skutečnosti, a proto navrhuje důkaz výsledkem dvou pracovníků finančního úřadu.
- [12] Na základě všech výše uvedených důvodů stěžovatel Nejvyššímu správnímu soudu navrhl, aby napadený rozsudek městského soudu zrušil.
- [13] Žalovaný, na něhož od 1. ledna 2013 přešla působnost Finančního ředitelství v Ostravě, konstatoval, že se ztotožňuje s rozsudkem krajského soudu, a navrhl, aby byla kasační stížnost zamítnuta jako nedůvodná. Stěžovatelovy námitky týkající se nedostatečně zjištěného skutkového stavu a jeho důkazních návrhů byly již dostatečným způsobem vypořádány odvolacím orgánem a krajským soudem. Tvzení stěžovatele jsou spíše polemikou s hodnocením jednotlivých důkazů. Stěžovatel provádí vlastní hodnocení důkazů a uvádí své závěry, k nimž měl soud dospět. Žalovaný též odmítá námitku nezákonného ukončení vytýkacího řízení. Krajský soud se k ní vyjádřil a ztotožnil se s argumentací odvolacího orgánu, na které v tomto ohledu odkázal. Také námitka týkající se podjatosti je spíše námitkou žalobní než kasační a i tato již byla dostatečným způsobem vypořádána.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

- [14] Nejvyšší správní soud hodnotí kasační stížnost jako přípustnou, neboť byla podána osobou oprávněnou ve smyslu ustanovení § 102 s. ř. s. Důvody kasační stížnosti se opírají o § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Kasační stížnost není nepřípustná ani z jiných důvodů plynoucích z ustanovení § 104 s. ř. s.
- [15] Nejvyšší správní soud poté kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.
- [16] Nejvyšší správní soud nejprve hodnotil stěžovatelem namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu [část III. A)]. V části III. B) Nejvyšší správní soud posoudil otázku správného zjištění skutkového stavu a naplnění podmínek § 64 zákona o DPH a konečně v části III. C) se věnoval problematice namítané podjatosti pracovníků finančního úřadu.

III. A) Nepřezkoumatelnost

- [17] Pokud jde o stížnostní důvod podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., Nejvyšší správní soud nemohl dát stěžovateli za pravdu v tom, že by rozsudek krajského soudu byl nepřezkoumatelný. Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze považovat zejména

ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. prosince 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, č. 244/2004 Sb. NSS, citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Nepřezkoumatelnými pro nedostatek důvodů jsou pak zejména taková rozhodnutí, u nichž z odůvodnění není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. července 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52). Pokud by tomu tak nebylo, rozhodnutí by bylo nepřezkoumatelné, protože by nedávalo dostatečné záruky, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. října 2009, č. j. 7 Afs 107/2009 - 166). Příčinou pro zrušení soudního rozhodnutí pro nedostatek důvodů přitom jsou takové vady, které brání soudnímu přezkumu napadeného správního rozhodnutí, nikoliv dílčí nedostatky odůvodnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. prosince 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. července 2014, č. j. 6 Afs 39/2014 - 31, bod 11).

[18] Napadený rozsudek krajského soudu v tomto ohledu ob stojí. Krajský soud nejprve nastínil s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu mechanismus intrakomunitárního obchodu a podmínky osvobození od daně z přidané hodnoty ve smyslu § 64 zákona o DPH a uvedl, že naplnění těchto podmínek musí být prokázáno plátcem daně (s. 5 rozsudku, třetí odstavec). Následně zrekapituloval skutkové okolnosti a shodně s názorem žalovaného dospěl k závěru, že se žalobci nepodařilo prokázat kumulativní naplnění oněch podmínek, že žalobce nebyl v dobré víře, jak ji pojímá judikatura Soudního dvora Evropské unie, a nepřijal veškerá opatření, která po něm mohou být rozumně požadována za účelem zabránění účasti na daňovém podvodu (s. 5-6 rozsudku). Krajský soud se na straně 5 napadeného rozsudku vyjádřil i k neprovedení důkazů navržených žalobcem a ztotožnil se s žalovaným v tom směru, že tyto důkazní prostředky nejsou s to dokázat kumulativní naplnění podmínek § 64 zákona o DPH. Skutková tvrzení žalobce naopak považuje za nevěrohodná zejména s ohledem na vícenásobnou změnu popisu skutkového děje předestřeného žalobcem. Není pravdou, že se krajský soud nijak nevyjádřil k námitce předčasného ukončení vytýkacího řízení, neboť na straně 4 napadeného rozsudku uvedl, že se ztotožňuje s názorem žalovaného, že žalobci byl opakovaně poskytnut dostatečný prostor pro prostudování a konzultaci závěrů správce daně. Obdobné platí i pro vypořádání se s námitkou neodstranění rozporů mezi prohlášením Vitali Rakhlenka a ostatními důkazy. Krajský soud vyšel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. července 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, a dovedl, že prohlášení není způsobitelným důkazem, protože se nejedná o absolutní důkaz a protože neodpovídá jinak zjištěnému skutkovému stavu.

[19] Nejvyšší správní soud zhodnotil napadený rozsudek z hlediska nepřezkoumatelnosti a dospěl k závěru, že nepřezkoumatelný není, neboť je srozumitelný a jsou z něj jasně seznatelné úvahy, kterými se soud řídil.

III. B) Skutková zjištění a naplnění podmínek pro osvobození od DPH

- [20] Jádrem stěžovatelovy argumentace bylo, že vytykáací řízení bylo ukončeno předčasně, neboť nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav, a v důsledku toho je platební výměr nezákonný.
- [21] Osvobození od daně z přidané hodnoty při dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie má základ v unijním právu. Dodání zboží uvnitř Evropské unie (tzv. intrakomunitární obchod) jsou osvobozena na základě čl. 138 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, která nahradila tzv. šestou směrnici. Cílem této právní úpravy, jejímž odrazem v českém právu je § 64 zákona o DPH, je zachovat rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy. Soudní dvůr k tomu uvedl, že za tímto účelem byly vytvořeny dvě nové kategorie, a sice zdanitelné plnění, kterým je „pořízení zboží uvnitř Společenství“, které se fyzicky zdaňuje ve státě určení, jakož i osvobození „dodání uvnitř Společenství“ od daně, jehož cílem je zamezit dvojímu zdanění, a tedy porušení zásady daňové neutrality inherentní společnému systému DPH (rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 27. září 2007, *Teleos a další*, C-409/04, bod 25, dále jen „*Teleos*“).
- [22] Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH platí: *„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.“* Judikatura Nejvyššího správního soudu vykládá dané ustanovení tak, že k uplatnění nároku na osvobození od daně z přidané hodnoty musí být kumulativně splněny tři podmínky: (1) zboží musí být dodáno do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, (2) zboží musí být odesláno (přepraveno) do jiného členského státu a (3) přeprava zboží musí být zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. dubna 2013, č. j. 1 Afs 104/2012 - 45, bod 31). Podobně i Soudní dvůr konstatoval, že od daně z přidané hodnoty je osvobozeno *„dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno prodávajícím nebo na jeho účet, popřípadě pořizovatelem nebo na jeho účet, mimo území členského státu, avšak uvnitř Unie, a skutečně pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než v tom, kde se přeprava nebo odeslání zboží začaly uskutečňovat.“* (rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 27. září 2012, *Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch*, C-587/10, bod 29, nebo rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 7. prosince 2010, *R.*, C-285/09, bod 40). Podle § 64 odst. 5 zákona o DPH *„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.“*
- [23] Jedním z důsledků evropské integrace bylo zrušení kontrol na hranicích mezi členskými státy Evropské unie. S ohledem na absenci monitorování přechodu zboží přes hranice mezi členskými státy existuje zvýšené riziko daňových podvodů a pro daňovou správu členských států je obtížnější ověřit, zda dané zboží skutečně opustilo území státu či nikoliv. Důkazní břemeno ohledně naplnění podmínek uvedených v předchozím odstavci tak leží s ohledem na ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, respektive § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, na osobě povinné k dani, tedy na plátcí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. dubna 2013, č. j. 1 Afs 104/2012 - 45, bod 31). Ve věci *Teleos* ovšem Soudní dvůr uvedl, že opatření členských států k zajištění správného výběru daně a k předcházení daňovým únikům jsou sice legitimní, ale prostor pro stanovování podmínek,

za nichž se uplatní osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně, není bezbřehý a je omezen obecnými právními zásadami (bod 45). Dále však Soudní dvůr připustil, že „není v rozporu s právem Společenství požadovat, aby dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede ke účasti na daňovém podvodu. [...] Okolnosti, že dodavatel jednal v dobré víře, že přijal všechna opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, a že je vyloučena jeho účast na podvodu, tudíž představují důležité skutečnosti pro určení možnosti uložit tomuto dodavateli povinnost zaplatit DPH a posteriori.“ (tamtéž, body 65 - 66). Na to Soudní dvůr navázal v pozdější judikatuře, když dovedl, že „k tomu, aby měl dodavatel zboží nárok na osvobození od daně [...], musí předložit důkazy, že jsou splněny podmínky použití tohoto ustanovení, včetně podmínek stanovených členskými státy k zajištění správného a jednoznačného uplatňování uvedených osvobození, jakož i k zabránění jakýmkoli daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu.“ (rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 7. prosince 2010, R., C-285/09, bod 46), a že „není [...] v rozporu s unijním právem požadavek, aby dodavatel jednal v dobré víře a přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována k zajištění toho, aby plnění, které uskutečňuje, nevedlo ke jeho účasti na daňovém podvodu.“ (rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona Kft, C-273/11, bod 48).

- [24] Krajský soud dospěl stejně jako správce daně k závěru, že takto nastíněné podmínky pro osvobození od daně z přidané hodnoty nebyly naplněny. Ani po několikanásobné změně skutkových tvrzení se nepodařilo stěžovateli prokázat kumulativní naplnění zmíněných podmínek. Nejvyšší správní soud v tomto ohledu dospěl ke stejným závěrům.
- [25] Z rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu plyne, že pokud plátce daně prokazuje nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty písemným prohlášením dle § 64 odst. 5 (v tomto případě místopřísežným prohlášením Vitali Rakhlenka), ovšem současně panují pochybnosti ohledně faktického stavu, je součástí důkazního břemene plátce i prokázání existence podmínek osvobození (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. července 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195). Tyto závěry jsou v souladu i s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 23. srpna 2013, č. j. 5 Afs 89/2012 - 46, v němž Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek, který nevzal v úvahu závěry týkající se důkazního břemene vyslovené Soudním dvorem ve věci Teleos a bez dostatečné opory ve spise považoval písemné prohlášení ve smyslu § 64 odst. 5 zákona o DPH za nevěrohodné. Nyní projednávaný případ se od věci řešené pátým senátem zásadně liší. V citovaném případě totiž stěžovatel nikterak neměnil skutkové verze uskutečněné operace a přijal celou řadu opatření za účelem zamezit možným daňovým únikům. V nyní projednávané záležitosti opakované změny skutkových tvrzení, jakož i důkazy provedené správcem daně zásadním způsobem znevěrohodňují prohlášení Vitali Rakhlenka.
- [26] Pochybnosti ohledně skutkového stavu tak v nyní projednávaném případě nastaly. Ze správního spisu jasně vyplývá, že stěžovatel opakovaně měnil svá skutková tvrzení. Nejprve uvedl, že zboží osobně odvezl odběrateli, litevské společnosti UAB Linpara (protokol č. j. 108925/07/388914/5754 a protokol č. j. 2090/08/388932/6395). Poté naznal, že se patrně stal obětí podvodu a že zboží mohla ve skutečnosti odebrat společnost Expert Mobil, která jej uvedla v omyl (protokol č. j. 11453/08/388932/6395 a protokol č. j. 30612/08/388932/6395). V další fázi vytykácího řízení stěžovatel trval na tom, že zboží bylo v souladu s § 64 zákona o DPH dodáno osobě registrované k DPH v jiném členském státě, a to litevské společnosti UAB Linpara (stanovisko daňového subjektu k probíhajícímu vytykácímu řízení ze dne 26. března 2009). Poslední verzí bylo, že zboží bylo ve skutečnosti dodáno v Bohumíně švédské společnosti Handea AB a že k fakturaci na litevskou společnost UAB Linpara došlo v důsledku administrativní chyby odběratele Handea AB (stanovisko daňového subjektu k probíhajícímu vytykácímu řízení

ze dne 21. května 2009). Jednotlivé verze se tak značným způsobem liší, a to v zásadních skutkových okolnostech (v první verzi například stěžovatel uváděl, že zboží sám odvezl do Litvy, zatímco ve verzi poslední tvrdí, že si odběratel sám vyzvedl zboží v Bohumině). V žádném případě tak nelze přisvědčit tvrzení stěžovatele o tom, že není jasné, jak došel krajský soud k závěru, že tvrzení byla opakovaně významným způsobem měněna. Závěr krajského soudu jasně vyplývá z citovaných dokumentů, které jsou obsahem správního spisu.

[27] Krajský soud naznal, že se stěžovateli nepodařilo prokázat ani jednu ze tří skutkových verzí. Co se týče poslední verze, tedy dodání zboží společnosti Handea AB, byla podle krajského soudu prokázána toliko existence společnosti Handea AB, nikoliv odebrání zboží z její strany, neboť si jednotlivé důkazy předložené stěžovatelem protiřečí. Finanční úřad proto na základě mezinárodního dožádání vyžádal informace od švédských orgánů. Odpověď švédského správce daně, která je plně použitelná, neboť byla poskytnuta v souladu s ustanoveními nařízení Rady (ES) č. 1798/2003, o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty, obsahuje informaci o tom, že z účetnictví společnosti Handea AB nevyplývá nic, co by potvrdovalo skutečnosti obsažené v prohlášení. Tato odpověď tak závažně zpochybnila věrohodnost a pravdivost předloženého prohlášení Vitali Rakhlenka.

[28] V případě námitky neprovedení dalšího dožádání ke švédskému správci daně přitom stěžovateli nelze přisvědčit. Krajský soud správně poukázal na rozsudek Soudního dvora ze dne 27. září 2007 ve věci Twoh International BV, C-184/05, ve kterém se soud vyjádřil k účelu unijních předpisů o správní spolupráci v oblasti nepřímých daní následovně: *„Jejich cílem je boj proti podvodům a daňovým únikům a [...] mají umožnit členským státům určit přesnou sumu daně, která se má vybrat. Zadržet vyplývá z názvu směrnice o vzájemné pomoci a nařízení o správní spolupráci, že byly přijaty za účelem úpravy spolupráce daňových orgánů členských států. Tyto právní předpisy tak kromě získání potvrzení platnosti „identifikačního čísla pro účely DPH určité osoby“ v souladu s čl. 6 odst. 4 nařízení o správní spolupráci nepřiznávají jednotlivcům žádná práva. Krom toho stanoví uvedené právní předpisy Společenství rovněž hranice spolupráce mezi členskými státy, neboť orgány dožadovaného státu nejsou povinny poskytnout požadované informace za všech okolností. Z toho plyne, že směrnice o vzájemné pomoci a nařízení o správní spolupráci nebyly přijaty proto, aby zavedly systém výměny informací mezi daňovými orgány členských států, který by jim umožnil zjišťovat, zda dodání zboží osobou povinnou k dani, která není sama schopna poskytnout důkazy nutné k tomuto účelu, má charakter dodání uskutečněného uvnitř Společenství.“* (zvýrazněno Nejvyšším správním soudem). V případě Twoh sice daňový subjekt na rozdíl od nyní projednávaného případu nepředložil ani prohlášení, podle mínění Nejvyššího správního soudu z něj však vyplývají obecnější závěry. Podstatné je, že společnost Twoh, která nemohla poskytnout důkazy, že zboží bylo skutečně dopraveno do členského státu určení, požádala nizozemskou daňovou správu o získání informací způsobilych prokázat povahu dodání zboží jakožto dodání uskutečněného uvnitř Společenství od příslušného orgánu tohoto členského státu na základě nařízení o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty, a že Soudní dvůr uvedl, že toto nařízení kromě získání potvrzení platnosti identifikačního čísla pro účely DPH určité osoby jednotlivcům nepřiznává žádná práva. Pro úplnost Nejvyšší správní soud poznamenává, že rozsudek Twoh se vyjadřuje k předchozí právní úpravě, k nařízení Rady (ES) č. 218/92. Podle Nejvyššího správního soudu je však možné závěry vztáhnout i na nařízení Rady (ES) č. 1798/2003, které jej nahradilo.

[29] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. nebyl naplněn a že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, má oporu ve spisech. Správce daně v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů (§ 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, respektive § 8 odst. 1 daňového řádu) dovodil, že stěžovatel neunesl důkazní

břemeno a neprokázal kumulativní splnění výše uvedených podmínek pro osvobození od daně z přidané hodnoty podle § 64 odst. 1 zákona o DPH. Přitom vycházel zejména z odpovědí litevského a švédského správce daně na mezinárodní dožádání. Následně provedl některé další důkazy navržené stěžovatelem (výslech čtyř svědků) a ostatní provést odmítl, což náležitě odůvodnil a vysvětlil. Co se týče výslechu Vitali Rakhlenka, jeho přítomnost na jednání jakožto dalšího navrženého svědka se stěžovateli nepodařilo zajistit.

[30] Podle judikatury Ústavního soudu v zásadě nelze spatřovat porušení procesních práv účastníka pouze v tom, že rozhodující subjekt nevyhoví všem jeho důkazním návrhům (náleží Ústavního soudu ze dne 21. března 2002 sp. zn. I. ÚS 55/01, N 36/25 SbNU 279, citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z <http://nalus.usoud.cz>). Na druhou stranu tento proces nemůže vykazovat prvky libovůle rozhodujícího orgánu. V souladu s tím Ústavní soud stanovil, že neakceptování důkazního návrhu účastníka lze ospravedlnit (1) z důvodů nadbytečnosti navrhovaného důkazu; (2) jestliže tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení a (3) pokud důkaz není s to ani ověřit, ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potencií (náleží Ústavního soudu ze dne 8. prosince 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09, N 254/55 SbNU 455). Co se týče neprovedení důkazu prostřednictvím výrobních čísel IMEI, správce daně uvedl, že skutečnost, kde jsou mobilní telefony přihlašovány, není s to prokázat dodání zboží konkrétní osobě registrované k dani z přidané hodnoty v jiném členském státě, tím spíše se značným časovým odstupem od deklarovaného dodání zboží do zahraničí. Nejvyšší správní soud podotýká, že předmětem dokazování není dodání zboží do zahraničí jako takové, nýbrž dodání zboží konkrétnímu subjektu, který je registrován k dani z přidané hodnoty v jiném členském státě Unie, což je ostatně uvedeno již v napadeném rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (s. 16). Obdobné lze tvrdit i ve vztahu k hodnocení výpovědi čtyř svědků, které měly podle stěžovatele dokazovat vyvezení zboží z České republiky a sloužit toliko jako podpůrné důkazy. S ohledem na znění relevantních právních ustanovení (§ 64 zákona o DPH) a na výše vysvětlenou logiku osvobození od daně z přidané hodnoty při intrakomunitárním obchodu je nezbytné dokázat dodání konkrétnímu subjektu. Tuto skutečnost ovšem dané výpovědi nedokázaly a potenciál ji dokázat nemělo ani případné provedení důkazu prostřednictvím výrobních čísel IMEI, které bylo správně posouzeno jako nedisponující vypovídací potencií.

[31] Jak Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku č. j. 8 Afs 14/2010-195 ze dne 30. července 2010, prohlášení není důkazem jediným a absolutním. Vzhledem k tomu, že podle ostatních důkazů, zejména odpovědí na mezinárodní dožádání, prohlášení neodpovídalo skutkovému stavu, nejednalo se o důkaz způsobilý ve smyslu citovaného rozhodnutí osmého senátu Nejvyššího správního soudu. Stěžovateli nelze dát za pravdu ani v tom, že se krajský soud s jeho námitkou předčasného ukončení nijak nevypořádal, neboť se k této otázce vyjadřuje napadený rozsudek na straně 4.

[32] Co se týče otázky dobré víry stěžovatele ve smyslu výše citované judikatury Soudního dvora Evropské unie, Nejvyšší správní soud dospěl stejně jako krajský soud k závěru, že opakované změny skutkových tvrzení přispívají k nevěrohodnosti tvrzení stěžovatele a že takové jednání budí dojem účelovosti. Žádná způsobilá opatření k zajištění, že příslušná operace nepovede k účasti na daňovém podvodu, přitom stěžovatel nepřijal. Podle poslední skutkové verze uplatněné stěžovatelem si vyzvedla společnost Handea AB zboží přímo v Bohumíně, faktury přitom zněly na litevskou UAB Linpara. Stěžovatel však nijak tyto nesrovnalosti neodstranil, jak ostatně uvedl již krajský soud. Ve stejném duchu lze odpovědět i na stěžovatelovo

nepochopení, proč krajský soud označil jeho chování v rámci daných obchodních operací za „*přínejmenším velmi lebkomyšlné*“.

III. C) Námitka podjatosti pracovníků finančního úřadu

- [33] Dne 24. září 2010 stěžovatel rozšířil námitku podjatosti konkrétních pracovníků finančního úřadu i na dalšího pracovníka, na ředitele finančního úřadu a na finanční úřad jako takový. Odvolací orgán dospěl na základě výpisu ze systému ADIS k závěru, že platební výměr vydaný také 24. září 2010 a námitka podjatosti se vzájemně „minuly“, tudíž nelze přisvědčit námitce, že byl platební výměr vydán pracovníkem, o jehož nepodjatosti jsou důvodné pochyby. Tento názor potvrdil i krajský soud. Stěžovatel ovšem v kasační stížnosti namítl, že „*o pravosti údajů zaznamenaných v předmětném výpisu má však žalovaný [správně patrně žalobce] nadále i s ohledem na popsané okolnosti daňového řízení pochybnosti a má zato, že údaje uvedené v předmětném výpisu ze systému ADIS neodpovídají skutečnosti.*“ Stěžovatel dodal, že tento výpis měl být účelově antedatován.
- [34] I přes tvrzení stěžovatele o opaku je Nejvyšší správní soud názoru, že svá tvrzení o pochybnostech o pravosti výpisů ze systému ADIS a o účelové antedataci platebního výměru stěžovatel nijak blíže neodůvodnil a zůstal toliko u zcela obecných tvrzení, která nejsou podložena dalšími skutečnostmi. Vyčerpávajícím způsobem odůvodnil otázky spojené s námitkami podjatosti již správce daně (s. 17 - 19 v návěti označeného rozhodnutí) a krajský soud (s. 4 napadeného rozsudku) a Nejvyšší správní soud se s nimi ztotožňuje a odkazuje na ně.
- [35] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že krajský soud zhodnotil věc správně. Z výše popsaných důvodů vyhodnotil podanou kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. jako nedůvodnou a zamítl ji.

IV. Náklady řízení

- [36] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 60 s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Žalovaný sice ve věci úspěch měl, podle obsahu spisu mu však nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 14. srpna 2014

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu