



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyň JUDr. Dany Černé a JUDr. Naděždy Treschlové ve věci žalobce:, zastoupený Mgr. Janem Morávkem, advokátem se sídlem v Praze 1, Týn 639/1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10.7.2013 č.j. 18214/13/5000-14305-701328,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

**O d ů v o d n ě n í**

- [1] Žalobce podanou žalobou napadl shora uvedené správní rozhodnutí, kterým byly změněny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Prahu 9 (dále také jen „*finanční úřad*“) ze dne 6.1.2012 (celkem 11 výměrů) na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2007 až prosinec 2007 (platební výměry byly změněny toliko údaje, který se týkal bankovního spojení správce daně) – obecně dále v textu žalovaný nebo finanční úřad uváděny rovněž jako „*správce daně*“. Dodatečnými platebními výměry byla dodatečně zdaněna příslušná plnění, neboť žalobce nesplnil zvláštní režim podle ust. § 90 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále také jen „*zákon o dani z přidané hodnoty nebo zákon*“).
- [2] Žalobce napadl rozhodnutí v celém rozsahu a domáhal se jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. V žalobních bodech, jimiž je soud vázán, uvedl, že z účetnictví daňových přiznání vyplývá, že nákupní cena je přiznána v plné výši a není z ní odečtena daň z přidané hodnoty. Žalobce žádnou daň z přidané hodnoty neodečetl, naopak při pořízení jí přičetl, tedy dodal v plné výši. Předmětná vozidla jsou kategorie M1 a byla pořízena v režimu osvobození od daně bez nároku odpočtu daně podle ust. § 62 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Zákaz odpočtu daně platil od 1.4.2009 nejen u nás, ale i v Rakousku, Francii, Itálii atd. Samotná vozidla dokazují, že se jedná o ojeté osobní automobily kategorie M1, přijaté faktury, na kterých je uvedeno plnění daně z přidané hodnoty 0 a výše daně 0, podle názoru žalobce tak odpočet daně nemohl být uplatněn při pořízení, neboť to zakazovala norma členských

států. Texty na faktuře pak dále podle jeho názoru odkazují buď na plnění v rámci režimu osvobození od daně, bez nároku na odpočtu daně, nebo odkazují na intrakomunitární plnění, nebo obsahují odkaz na jinou právní normu, která se netýká daně z přidané hodnoty, nebo neobsahují žádné ustanovení, podle názoru žalobce se tak má vycházet z plnění daně z přidané hodnoty (bližší specifikaci tohoto svého názoru či skutkové vymezení, kterých faktur a co se týká, žalobce neuvádí). Dále uvedl, že do souhrnného hlášení se uvádí i zboží, které buď podléhá osvobození od daně, bez nároku odpočtu daně nebo i zboží, které je od daně osvobozeně plně či naopak zboží, u kterého je zákaz odpočtu daně.

- [3] Žalobce dále uvedl, že žalovaný nerespektoval vyjádření ministerstva financí a koordinačního výboru KDP, které se k této problematice vyjadřovalo v tom smyslu, že pokud je automobil osvobozen podle ust. § 62 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty nebo obdobně podle norem v EU, neztrácí dalším prodejem svůj status, na základě kterého by nemohl být odpočet daně z přidané hodnoty proveden pro jeho zákaz. Žalobce nebyl komisionář a vozidla nebyla dodána jako komisionářské.
- [4] Dále žalobce uvedl k hlášení z roku 2006, že oznámil, že bude obchodovat mj. také ve zvláštním režimu podle ust. § 90 zákona o dani z přidané hodnoty, nemůže být podle jeho názoru bráno jako pevně směřodonné, neboť podle zákonné normy (v žalobě nijak nekonkretizované) je možné rozdělit účetnictví na více samostatných středisek, žalobce tak činil ve třech samostatných střediscích.
- [5] Žalobce dále uvedl, že ohledně faktury, která je přílohou protokolu ze dne 16.5.2012, německý text odkazuje na zákonnou normu „Dodání zboží uvnitř společenství“, podobně jako ust. § 13 zákona o dani z přidané hodnoty, a dále vykazuje, že se jedná o vozidlo ojeté, uvedené do provozu 1/2003, osobní, kategorie M1, plnění daně z přidané hodnoty 0, výše daně z přidané hodnoty 0, kupní cena 4416,67 EUR. Faktura nenese jediný znak toho, že by z tohoto vozidla byla odečtena daň z přidané hodnoty při pořízení, ani žádný odkaz na zákonnou normu, která by naznačovala plnění daně z přidané hodnoty v režimu s nárokem na odpočtu daně, což je podle názoru žalobce jediné správné v režimu ziskové přírážky, resp. reverse-charge.
- [6] Žalobce pak dále uvedl, že do spisu zakládá zprávu rakouského správce daně, z níž vyplývá, že z prověřování společnosti BCA Autoauktionen GmbH vyplynulo, že věcné předpoklady pro osvobození od daně z přidané hodnoty bylo zamítnuto a byla zdaněna v Rakousku, což vedlo ke dvojímu zdanění, které je nepřipustné.
- [7] Žalovaný s podanou žalobou nesouhlasil a navrhoval ji zamítnout jako nepřipustnou, přičemž uváděl obdobné skutečnosti, jako v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Uvedl, že režim podle ust. § 62 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, tzv. reverse-charge, se při obchodování s použitým zbožím nepoužije, podle ust. § 65 tohoto zákona je pořízení zboží z jiného členského státu osvobozeno od daně, pokud dodání takového zboží plátcem v tuzemsku je v každém případě, tj. vždy, osvobozeno od daně. Dodání osobního automobilu plátcem v tuzemsku není v každém případě osvobozeno od daně (to pouze v případě, kdy při jeho pořízení neměl plátec nárok na odpočet daně), nelze toto plnění považovat za osvobozené od daně podle ust. § 65 zákona o dani z přidané hodnoty; použití ust. § 62 odst. 2 tohoto zákona ve vazbě na Směrnici 2006/112/ES se vztahuje pouze na situaci, kdy dodání zboží je osvobozeno od daně, přičemž při jeho pořízení nelze uplatnit nárok na odpočet daně podle ust. § 75

tohoto zákona. Žalobce daňovými doklady deklaroval pořízení zboží z jiného členského státu, z těchto pořízení byla přiznána daň z přidané hodnoty a současně uplatněn plný nárok na odpočet daně. Principem zvláštního režimu obchodníka s použitým zbožím podle ust. § 90 zákona o dani z přidané hodnoty (kdy daň zatěžuje pouze obchodní přírážku) je dobrovolný systém, upraven je v článku 311 až 325 Směrnice Rady 2006/112/ES (tato ustanovení se promítla do ust. § 90 zákona o dani z přidané hodnoty), pro žalobce v konkrétních případech nelze použít, neboť v rozporu se shora uvedeným ustanovením právní normy v daňových přiznáních uplatnil odpočet daně z přidané hodnoty podle ust. § 72 odst. 1 zákona, provedl v daňových přiznáních samovyměření podle ust. § 108 odst. 1 písm. e) zákona (předmětná vozidla tak byla předmětem daně v tuzemsku a nebyla tak splněna podmínka ust. § 90 odst. 3 zákona), zahraniční dodavatelé nevystupovali při dodání jako „jiný obchodník“, protože při dodání nepoužili zvláštní režim (nebyla splněna podmínka ust. § 90 odst. 2 písm. c) zákona), a na daňových dokladech bylo uvedeno, že se jedná o osvobozené plnění v režimu dodání zboží do jiného členského státu, nebyla tak splněna podmínka ust. § 90 odst. 2 písm. b) zákona. Ze všech těchto důvodů tak žalobce jako daňový subjekt nesplnil příslušný režim podle ust. § 90 zákona a nemůže se tak domáhat postupu podle něho. Pokud nakupoval zboží v jiném členském státě od osoby registrované k dani v jiném členském státě, která neuplatnila zvláštní režim při prodeji, jedná se pořízení zboží z jiného členského státu a plátce přiznává daň z pořízení zboží v tuzemsku; při dalším prodeji ojetého osobního automobilu je povinen uplatnit daň na výstup, tj. běžný režim, nikoliv režim podle ust. § 90 odst. 3 zákona. K faktuře ze dne 17.6.2010 uvedl žalovaný, že na ní není uveden režim ani odkaz na zákonnou normu, která by naznačovala plnění daně z přidané hodnoty v režimu s nárokem odpočtu daně, proto jediné možné zaúčtování je v režimu ziskové přírážky, když dodavatel má povinnost na daňovém dokladu uvést použitý režim a uvést na něm také výši daně z přidané hodnoty.

- [8] Žalovaný pak poukázal na skutečnost, že dne 13.11.2006 byla na internetových stránkách daňové správy zveřejněna informace, která se týká uplatňování daně z přidané hodnoty při prodeji ojetého automobilu, kde byl zvláštní režim podle ust. § 90 zákona podrobně popsán. Žalovaný nemohl respektovat vyjádření ministerstva financí a koordinačního výboru KDP, neboť jak uvedl shora, zboží nesplňovalo podmínky zvláštního režimu podle ust. § 90 zákona a článku 136 Směrnice Rady 2006/112/ES. Žalobce sice ohlásil použití ust. § 90 zákona, ale vzhledem ke znění ust. § 90 odst. 12 zákona tento zvláštní režim nelze užít při dodání zboží, pokud byl při jeho pořízení uplatněn nárok na odpočet daně, což žalobcem dodrženo nebylo (když sám uplatnil nárok na odpočet daně). Ohledně namítaného dvojího zdanění uvedl, že příslušné zboží bylo rakouskou společností dodáno v běžném režimu dodání s odkazem na národní zákon o dani z přidané hodnoty, doklady na jméno Pavel Daněk nebyly předmětem dodanění, není tedy pravdou, že by dodání bylo zdaněno v Rakousku a tím tak ke dvojímu zdanění nedošlo. Závěrem uvedl, že pořízení zboží z jiného členského státu je osvobozeno podle ust. § 65 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty tehdy, pokud je dodání takového zboží v tuzemsku vždy osvobozeno od daně, což v tomto případě nebylo, proto nelze takové ustanovení využít, v daném případě žalobce uplatnil nárok na odpočet daně podle ust. § 72 a 73 zákona, neboť ojeté osobní automobily byly určeny pro další prodej, proto ten měl být daní zatížen podle ust. § 36 zákona.

- [9] Žalobce dále podal dne 25.10.2016, spolu s žádostí o odročení jednání, které soud vyhověl, doplnění žaloby v němž mj. namítal obecně, že daňová kontrola neproběhla v souladu se zákonem, zpráva o jejím průběhu je nepřezkoumatelná a že bylo rozhodnuto o daňové povinnosti po uplynutí prekluzivní lhůty.
- [10] Žalobce dále doplnil svou žalobu o podání ze dne 9.2.2017 (dva pracovní dny před konáním ústního jednání, které bylo nařízeno k žádosti o odročení žalobce dne 26.10.2016), v němž uvedl, že podle jeho názoru byla daňová kontrola nezákonně zahájena, když se tak stalo u ústního jednání dne 1.2.2010, neboť před jejím zahájením správce daně nepočal činit skutečné úkony k prověřování daňové povinnosti, když při ústním jednání pokládal otázky obecného charakteru. Dále uvedl, že rozhodnutí bylo vydáno po uplynutí prekluzivní lhůty, neboť podle jeho názoru nebyla daňová kontrola řádně zahájena, proto nelze aplikovat ust. § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*zákon o správě daní*“), na její běh pak nemělo vliv ani dožádání správce daně ze dne 25.6.2010, neboť nebylo žádostí o výměnu informací, a vliv nemělo ani vydání a doručení platebních výměrů, neboť ty byly vydány dne 6.1.2012, tedy 2 roky od uplynutí prekluzivní lhůty. Dále v tomto podání uvedl, že rozhodnutí považuje za nepřezkoumatelné, když se podle jeho názoru žalovaný nevypořádal se všemi námitkami (konkrétně s tou, že žalobce nepoužíval zvláštní režim podle ust. § 90 zákona, měl postupovat v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů, rozhodnutí neobsahuje srozumitelné hodnocení průběhu řízení, a žalobce neporozuměl, co mu je správcem daně vytýkáno). Dále uvedl, že správní spis je neúplný, neboť nebyl zástupci žalobci správcem daně úplný spis předložen, spis předložený soudu neobsahuje soupis spisu, spis předložený soudu obsahuje některé písemnosti, o nichž není zřejmé, ke kterému daňovému subjektu se vztahují – žalobce neuvádí, o které konkrétní písemnosti se jedná), znovu uvedl, že došlo ke dvojímu zdanění.
- [11] Žalovaný k žádosti o odročení uvedl, že namítá uplynutí zákonné lhůty podle ust. § 71 odst. 1 soudního řádu správního pro vznášení nových žalobních bodů.
- [12] Při ústním jednání účastníci setrvali na svých stanoviscích. Při tomto ústním jednání žalobce trval na výsledku svědka, který se měl vyjádřit k obsahu žalovaným předloženým správním spisem. Soud tuto osobu jako svědka vyslechl a z jejího výsledku nic podstatného nezjistil kromě skutečnosti, že u různých správců daně nebyl v době návštěvy této osoby k dispozici soupis správního spisu. Vzhledem ke skutečnosti, že toto zjištění soud považuje pro posouzení věci, které provádí ke skutkovému a právnímu stavu, který tu byl v době rozhodnutí správního orgánu, za nepodstatné (k nahlížení do spisu u správce daně došlo až po této době), a dále vzhledem ke skutečnosti, že se jedná o skutečnosti vznášené až po uplynutí zákonné lhůty pro podání žaloby, soud z tohoto výsledku nic podstatného pro skutkový stav nezjistil.
- [13] Z předloženého správního spisu jsou patrné tyto pro posouzení důvodnosti podané žaloby podstatné skutečnosti.
- [14] Žalovaný postoupil soudu správní spis dne 23.9.2013 spolu se svým vyjádřením k žalobě. Soudu byl správní spis doručen dne 27.9.2013. Spis se skládá ze spisu žalovaného, a dále ze spisů správců daně, součástí je i seznam písemností předaných do archivu, který souhlasí s fyzickým obsahem správního spisu. V obecné rovině nic nenasvědčuje tomu, že by předložený spis byl neúplný.

- [15] Dne 1.2.2010 se konalo ústní jednání, o němž byl sepsán protokol, ke správci daně se dostavil žalobce a jeho tehdejší zmocněnkyně, o jednání byl sepsán protokol. Předmětem jednání bylo zahájení daňové kontroly za zdaňovací období únor až prosinec 2007 na dani z přidané hodnoty, žalobci a jeho zmocněnkyni byla dána zákonná poučení. K průběhu jednání je uvedeno, že předmětem je daň z přidané hodnoty za shora uvedená období, správce daně se dotazoval, kdy bylo podáno poslední daňové přiznání, byl poučen, že v průběhu daňové kontroly není přípustné dodatečné daňové přiznání či hlášení, byl dotazován, co je jeho hlavní činností, kolik měl v předmětném období zaměstnanců, co se nachází na místě podnikání, zda používal dopravní prostředek, a byla předána výzva k prokázání rozhodných skutečností ze dne 1.2.2010.
- [16] Touto výzvou správce daně vyzval žalobce, aby předložil evidenci pro daňové účely podle ust. § 100 zákona o dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor až prosinec 2007, hlavní knih, případně deník za toto období, daňové a účetní doklady za toto období, evidenci jízď, skladovou evidenci a smlouvy související s podnikáním, vše za toto období.
- [17] Další jednání se u správce daně konalo dne 7.4.2010, o němž byl pořízen protokol, kdy žalobce předložil mj. faktury přijaté a evidence pro daňové účely.
- [18] Nato vydal správce daně další výzvu k prokázání rozhodných skutečností pro daňové řízení podle ust. § 31 odst. 9 a § 16 odst. 2 písm. c) a e) zákona o správě daní, kde za jednotlivé měsíce zde uvedené požadoval předložit mj. faktury, výdajové pokladní doklady, příjmové pokladní doklady, skladovou evidenci, prokázání prodeje zboží deklarovaného na konkrétně zde uvedených fakturách, a použití zboží ve zde konkretizovaných fakturách v souladu s ust. § 72 odst. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty.
- [19] Další jednání u správce daně se konalo dne 3.5.2010, o čemž byl sepsán protokol, kde správce daně konkrétně uvedl, které konkrétní doklady žalobce nepředložil. Další jednání u správce daně se konala dne 11.5.2010 a 17.6.2010, další výzva správce daně k prokázání konkrétních zde uvedených skutečností je ze dne 21.6.2010.
- [20] Správce daně poté pokračoval žádostí o provedení mezinárodního dožádání žádostí ze dne 25.6.2010 zahraniční správce daně, a vyzýval k součinnosti třetí osoby (zaslání faktur a příjmových pokladních dokladů za koupi automobilu od třetích osob). Následovalo další jednání dne 19.8.2010 u správce daně, a další dožádání na zahraniční správce daně ze dne 5.10.2010. Odpovědi na dožádání byly správci daně doručeny mj. dne 4.3.2011, 30.3.2011, 18.4.2011, 27.4.2011. Následovala další žádost o mezinárodní dožádání ze dne 26.5.2011.
- [21] Žalobce byl dále vyzván dne 10.5.2011 ke konkrétnímu prokázání skutečností souvisejících s předmětnými zdaňovacími obdobími a zjištěnými skutečnostmi.
- [22] Zpráva o daňové kontrole byla vyhotovena dne 7.12.2011, a žalobci a zástupci žalobce byla doručena dne 20.12.2011.

- [23] Dne 6.1.2012 pak byly vydány dodatečné platební výměry, které byly následně předmětem přezkumu žalovaného v odvolacím řízení a o nichž rozhodl napadeným správním rozhodnutím.
- [24] V průběhu odvolacího daňového řízení pak ve vztahu k podanému odvolání byla žalobci zaslána výzva k vyjádření se ke skutečnostem a důkazům, dne 16.5.2012 se žalobce u správce daně vyjádřil k těmto skutečnostem. Poté byla správcem daně provedena další mezinárodní dožádání, odpovědi na ně soustředil žalovaný dne 12.4.2013, dne 27.5.2013 doručil žalobci výzvu k vyjádření k těmto nově získaným skutečnostem, žalobce se vyjádřil do protokolu dne 12.6.2013, ve svém vyjádření nenavrhl další důkazní prostředky.
- [25] V odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je mj. uvedeno, že principem zvláštního režimu obchodníka s použitým zbožím je, že daní z přidané hodnoty na výstupu zatěžuje pouze svou obchodní přírážku, tedy jen zisk z obchodu odpovídající rozdílu prodejní ceny bez daně a pořizovací ceny; takový režim není dostupný pro všechny plátce, je náplní článků 311 až 325 Směrnice Rady 2006/112/ES, a v českém zákoně o dani z přidané hodnoty má odraz v ust. § 90. V případě, že plátce koupí použité zboží ve zvláštním režimu, nemá nárok na odpočet daně z přírážky, kterou zaplatil v prodejní ceně zboží dodaného obchodníkem, s tím souvisí i opatření pro obchodníka při dodání zboží (zákaz samostatně uvést na daňovém dokladu daň týkající se přírážky, na daňovém dokladu musí být podle ust. § 28 odst. 10 zákona uvedeno, že se jedná o postup podle zvláštního režimu). Pouze takto nabyté zboží není předmětem daně v tuzemsku a plátce tak neprovádí samovyměření, přičemž důvod je ten, že daň byla přiznána a odvedena při dodání předmětného zboží osobou registrovanou k dani v jiném členském státě; plátce pouze vykáže zdanitelné plnění uskutečněné ve zvláštním režimu ve své daňové evidenci a obchodník s použitým zbožím tak musí vést evidenci pro daňové účely v souladu s ust. § 100 zákona. Z této evidence musí vyplývat jak, kdy a za jakou prodejní cenu bylo zboží ve zvláštním režimu dodáno, ale také od koho bylo předmětné zboží pořízeno a za jakou cenu.
- [26] V další části odůvodnění se žalovaný konkrétně vyjadřuje k bodům, které uplatnil žalobce v odvolání. K jeho bodu 1 uvedl, že prověřil daňové doklady týkající se pořízení zboží z jiného členského státu a zjistil, že jednotliví dodavatelé uskutečnili v průběhu kontrolovaných zdaňovacích období intrakomunitární plnění a tento způsob uvedli na vydaných dokladech s odkazem na zákonnou úpravu. V průběhu daňové kontroly byla zaslána mezinárodní dožádání, která tuto skutečnost potvrdila (tedy uskutečnění plnění podle článku 138 Směrnice Rady 2006/112/ES). Pokud žalobce poukazoval na skutečnost, že nebylo provedeno hodnocení systému danění „reverse-charge“ a uplatnění daně z přidané hodnoty podle ust. § 62 odst. 2 zákona, když byly pořízeny osobní automobily typu M1 před rokem 2007 v režimu bez nároku na odpočet daně z přidané hodnoty v jiném členském státě, pak je uvedeno, že podle ust. § 65 odst. 1 zákona je pořízení zboží z jiného členského státu osvobozeno od daně, pokud dodání takového zboží plátcem v tuzemsku je v každém případě, tj. vždy osvobozeno od daně. Vzhledem ke skutečnosti, že dodání osobního automobilu plátcem v tuzemsku není v každém případě osvobozeno od daně, nelze tato plnění považovat za plnění osvobozená od daně podle ust. § 65 zákona. Pokud plátce pořídil podle ust. § 16 zákona o jetý osobní automobil za účelem dalšího prodeje, vznikla mu povinnost přiznat daň z pořízení zboží podle ust. § 25 odst. 1 zákona a současně podle ust. § 72 zákona měl nárok na odpočet daně, který uplatnil za splnění podmínek ust. §

73 zákona, jak podle předložených daňových dokladů žalobce postupoval. Možnost aplikace ust. § 62 odst. 2 zákona je pouze tehdy, kdy dodání zboží je osvobozeno od daně, přičemž při jeho pořízení nelze uplatnit nárok na odpočet daně podle ust. § 75 zákona, což v daném případě nenastalo.

- [27] Žalovaný dále v odůvodnění podrobně rozebírá odvolací námitky žalobce, které nejsou součástí žalobních bodů, proto je neúčelné je zmiňovat. K námitce, že správce daně nerespektuje vyjádření ministerstva financí a Koordinačního výboru KDP v tom smyslu, že pokud je automobil osvobozen podle ust. § 62 odst. 2 zákona, neztrácí prodejem svůj status, a na základě kterého nemohl být odpočet daně z přidané hodnoty proveden pro jeho zákaz, a že na základě hlášení z roku 2006 oznámil obchodování i ve zvláštním režimu, a vysvětlení ohledně faktury z 27.3.2007 z Rakouska (totožné s žalobními body), je v odůvodnění uvedeno, že výzvou ze dne 4.5.2012 byly žalobci sděleny výsledky doplněného odvolacího řízení, žalobce učinil vyjádření dne 16.5.2012, z tohoto jednání nevyplývá názor, že správce daně nerespektuje vyjádření ministerstva financí či koordinačního výboru. K pravidlům uplatňování odpočtu daně z přidané hodnoty při pořízení vozidel ve vztahu ke zvláštnímu režimu je uvedeno, že ty vycházejí z podmínek jednotlivých států v rámci použití článku 136 Směrnice Rady 2006/112/ES a následně i ust. § 90 zákona. Žalobce však vozidla nenakoupil v rámci zvláštního režimu, proto nemohou být tato pravidla součástí dokazování, nebo právního posouzení. Žalobce sice provedl ohlášení využití ust. § 90 zákona v rámci své ekonomické činnosti, avšak možnost uplatnit postup podle tohoto ustanovení zákona je možností, nikoliv povinností, a žalobce je povinen respektovat ust. § 90 odst. 12 zákona; pokud obchodník uplatňuje daň a současně používá zvláštní režim, je povinen vést v evidenci podle ust. § 100 zákona samostatně plnění podle jednotlivých způsobů uplatňování daně, což učiněno nebylo. Ke zmíněné faktuře je uvedeno, že pořízení zboží z jiného členského státu bylo zatíženo daní podle ust. § 108 odst. 1 písm. e) zákona a současně byl uplatněn podle ust. § 72 a 73 plný nárok na odpočet daně, to je doloženo i daňovým subjektem a jeho evidencí podle ust. § 100 zákona. V souladu s článkem 266 Směrnice Rady 2006/112/ES byl dodavatelem uplatněn režim zdanění s odkazem zkráceně Ig Lieferung: Art. 6 UStG 1994, takto předložená faktura tak svědčí o režimu běžného dodání zboží do jiného členského státu v rámci intrakomunitárního plnění a odkazuje na národní zákon z roku 1994.
- [28] Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, jež jeho vydání předcházelo, v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán, vycházejí přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí správního orgánu (ust. § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“), a o důvodnosti podané žaloby uvážil takto.
- [29] V dané věci je nutné vycházet při posouzení důvodnosti žalobních bodů z této právní úpravy.
- [30] Podle zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v rozhodném období (rok 2007): „§ 35 Osvobození při pořízení zboží z jiného členského státu
- (1) *Pořízení zboží z jiného členského státu je osvobozeno od daně, pokud dodání takového zboží plátcem v tuzemsku je v každém případě osvobozeno od daně.*
  - (2) *Pořízení zboží z jiného členského státu je osvobozeno od daně, pokud dovoz takového zboží je osvobozen od daně.*

## § 72

*Nárok na odpočet daně*

- (1) *Nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.*
- (2) *Plátce má nárok na uplatnění odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění, která použije pro účely uskutečňování*
  - a) *zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu,*
  - b) *plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně,*
  - c) *plnění v rámci své ekonomické činnosti s místem plnění mimo tuzemsko, pokud u těchto přijatých zdanitelných plnění by plátce měl nárok na odpočet daně, pokud by se zdanitelná plnění uskutečnila s místem plnění v tuzemsku, nebo*
  - d) *plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j) a l) až u) a v § 55 pro zahraniční osobu, která neuskutečňuje ekonomickou činnost v tuzemsku, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží,*
  - e) *plnění uvedených v § 13 odst. 10 písm. a), b, c), e) a f) a v § 14 odst. 5 písm. a) až d).*
- (3) *Odpočet daně lze uplatnit v daňovém přiznání, nebo při daňové kontrole<sup>49b</sup>).*
- (4) *Plátce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatých zdanitelných plnění, která použije výhradně pro uskutečnění plnění uvedených v odstavci 2. Pokud plátce přijatá zdanitelná plnění použije jak k uskutečnění plnění uvedených v odstavci 2, tak i plnění uvedených v § 75 odst. 1, je povinen kráti odpočet daně způsobem uvedeným v § 76.*
- (5) *Pokud plátce přijatá zdanitelná plnění použije jak pro uskutečnění své ekonomické činnosti, tak pro účely s ní nesusouvisející, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro ekonomickou činnost. Pokud plátce u těchto přijatých zdanitelných plnění uplatní nárok na odpočet daně v plné výši, považuje se část přijatých zdanitelných plnění, kterou použije pro účely nesusouvisející s jeho ekonomickou činností, za dodání zboží podle § 13 odst. 4 písm. a) nebo za poskytnutí služby podle § 14 odst. 3 písm. a).*
- (6) *Pro nárok na uplatnění odpočtu daně u přijatých plnění osvobozených od daně, u kterých byla plátcem, který uskutečnil tato plnění, uplatněna daň na výstupu a nelze provést opravu výše daně podle § 49 odst. 2, platí odstavce 1 až 5 obdobně.*

§ 73 *Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně*

- (1) *Plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zaúčtován podle zvláštního právního předpisu,<sup>50</sup>) popřípadě evidován podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví. V případě splátkového nebo platebního kalendáře je tato podmínka splněna zaúčtováním jednotlivých částek uvedených na*

- těchto daňových dokladech, popřípadě jejím zaevidováním podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví.*
- (2) *Nárok na odpočet daně lze uplatnit nejdříve v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo přijaté zdanitelné plnění nebo ve kterém byla přijata platba plátcem, který uskutečňuje zdanitelné plnění, pokud k přijetí došlo před uskutečněním zdanitelného plnění.*
- (3) *Nárok na odpočet daně má plátce u přijatých zdanitelných plnění, u kterých při dovozu zboží vznikla daňová povinnost nebo povinnost přiznat daň podle § 23. Nárok na odpočet daně při dovozu zboží lze uplatnit nejdříve v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém byla daň vyměřena nebo přiznána. Plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl zaevidován podle zvláštního právního předpisu<sup>50</sup>), popřípadě evidován podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví. V případech vzniku povinnosti přiznat daň podle § 23 odst. 3 a 4, plátce prokazuje nárok na odpočet daně uvedením daně v evidenci pro daňové účely.*
- (4) *Pokud není dovezené zboží propuštěno do celního režimu, ve kterém vznikla povinnost vyměřit daň při dovozu zboží, nárok na odpočet daně lze uplatnit nejdříve za zdaňovací období, ve kterém bylo doručeno rozhodnutí celního orgánu o vyměření daně. Nárok na odpočet daně lze uplatnit, pokud je daň při dovozu zboží zaplacená, údaj o zaplacení daně při dovozu zboží je celním orgánem na rozhodnutí uveden a toto rozhodnutí bylo zaevidováno podle zvláštního právního předpisu,<sup>50</sup>) popřípadě evidováno podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví.*
- (5) *Pro uplatnění nároku na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění, u kterých byla vyměřena daň při dovozu, musí mít plátce daňový doklad s vyznačeným datem propuštění zboží, s výjimkou, kdy daňovým dokladem je jiné rozhodnutí celního orgánu. Pokud je daň dodatečně vyměřena podle § 44 odst. 1, lze odpočet daně uplatnit nejdříve v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém byla daň dodatečně vyměřena.*
- (6) *Plátce má nárok na odpočet daně u dovezených osobních automobilů propuštěných do režimu dočasného použití, za podmínek stanovených v odstavci 3, pokud je tento režim ukončen jejich zpětným vývozem do třetí země.*
- (7) *Nárok na odpočet daně má plátce při pořízení zboží z jiného členského státu, pokud mu při tomto pořízení vznikla povinnost přiznat daň. Plátce při pořízení zboží z jiného členského státu prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem podle § 35, který byl zaevidován podle zvláštního právního předpisu,<sup>50</sup>) popřípadě evidován podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví, a který byl vystaven osobou registrovanou k dani v jiném členském státě. Nárok na odpočet daně lze uplatnit nejdříve v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém plátcovi vznikla povinnost přiznat daň podle § 25.*
- (8) *Nárok na odpočet daně má plátce při poskytnutí služby podle § 15, pokud mu při tomto poskytnutí vznikla povinnost přiznat daň. Plátce při poskytnutí služby podle § 15 prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem podle § 31 nebo 32, který byl zaevidován podle zvláštního právního předpisu,<sup>50</sup>) popřípadě evidován podle § 100 u*

plátců, kteří nevedou účetnictví, a který byl vystaven osobou registrovanou k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osobou povinnou k dani. Nárok na odpočet daně lze uplatnit nejdříve v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém plátcí vznikla povinnost přiznat daň podle § 24.

- (9) Pokud u plnění vznikla povinnost přiznat daň na výstupu ke dni přijetí platby plátcem, který uskutečňuje zdanitelné plnění, dojde k vrácení platby a zdanitelné plnění se přitom neuskuteční, nemá plátce nárok na odpočet daně. Jestliže již plátce uplatnil nárok na odpočet daně, je povinen podat dodatečné daňové přiznání na zvýšení daňové povinnosti, pokud již neprovedl opravu odpočtu daně na základě daňového dobropisu.
- (10) U plátců, kteří uskutečňují zdanitelná plnění společně na základě smlouvy o sdružení<sup>10)</sup> nebo jiné obdobné smlouvy, uplatňuje nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých k činnosti sdružení určený účastník, který vede evidenci za sdružení podle § 100 odst. 3. Plátcí podnikající společně na základě smlouvy o sdružení mohou uplatňovat nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých pro činnost sdružení jednotlivě, pokud uskutečňují zdanitelná plnění, ke kterým použijí tato přijatá zdanitelná plnění. Uskutečněná zdanitelná plnění plátcí uvádějí ve svých daňových přiznáních. Jestliže je uplatňován nárok na odpočet daně jednotlivými účastníky sdružení, musí být těmito účastníky uplatněna daň na výstupu ve vztahu k určenému účastníkovi sdružení, který přiznává daň na výstupu za činnost celého sdružení.
- (11) Nárok na odpočet daně lze uplatnit v řádném daňovém přiznání nejpozději za poslední zdaňovací období kalendářního roku, ve kterém mohl být nárok na odpočet daně nejdříve uplatněn. Po uplynutí této lhůty lze nárok na odpočet daně uplatnit v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období roku, ve kterém mohl být nárok nejdříve uplatněn. Nárok na odpočet daně nelze uplatnit po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém mohl být nárok nejdříve uplatněn.
- (12) Daňový doklad pro prokázání nároku na odpočet daně musí obsahovat všechny náležitosti stanovené tímto zákonem. Pokud doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje se nárok podle zvláštního právního předpisu.<sup>51)</sup>

§ 90 Zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi

- (1) Pro účely tohoto ustanovení se rozumí
- f) uměleckými díly, sběratelskými předměty, starožitnostmi zboží uvedené v příloze č. 4,
  - g) použitým zbožím hmotný movitý majetek, který je vhodný k dalšímu použití v nezměněném stavu nebo po opravě, kromě uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností uvedených v příloze č. 4 a kromě drahých kovů a drahokamů,
  - h) obchodníkem plátce nebo osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, která v rámci uskutečňování ekonomických činností pořizuje nebo dováží použité zboží, umělecké předměty, sběratelské předměty

- nebo starožitnosti za účelem dalšího prodeje, jednající na vlastní účet nebo na účet jiné osoby, pokud ji náleží odměna.*
- (2) *Zvláštní režim může použít obchodník při dodání použitého zboží včetně dodání použitého zboží na základě smlouvy o finančním pronájmu, uměleckého díla, sběratelského předmětu nebo starožitnosti, pokud je toto zboží obchodníkovi dodáno*
- i) osobou, která není plátcem ani osobou registrovanou k dani v jiném členském státě,*
  - j) jiným plátcem, pro které dodání tohoto zboží je osvobozeno od daně podle § 62, nebo*
  - k) jiným obchodníkem, pokud při dodání tohoto zboží tímto jiným obchodníkem byl použit zvláštní režim.*
- (3) *Pokud podle odstavce 2 písm. c) je dodání použitého zboží, uměleckého díla, sběratelského předmětu nebo starožitnosti, jiným obchodníkem z jiného členského státu, předmětem daně s použitím zvláštního režimu v členském státě zahájení odeslání nebo přepravy tohoto zboží, není pořízení tohoto zboží z jiného členského státu předmětem daně v tuzemsku.*
- (4) *Při použití zvláštního režimu je základem daně přírážka snižená o daň z přírážky. Tato přírážka se stanoví jako rozdíl mezi prodejní cenou obchodníka a pořizovací cenou tohoto zboží. Pokud je tento rozdíl záporný, základem daně je nula. Pro účely tohoto ustanovení se rozumí*
- l) prodejní cenou úplata, která byla nebo má být získána obchodníkem od osoby, které je zboží dodáno, nebo od třetí strany, včetně dotace k ceně, daní, cel, poplatků a vedlejších výdajů jako provize, náklady na balné, přepravu a pojištění požadované obchodníkem od osoby, které je zboží dodáno, s výjimkou částek uvedených v § 36 odst. 5,*
  - m) pořizovací cenou úplata stanovená v písmenu a), která byla nebo má být získána od obchodníka osobou, která mu zboží dodává.*
- (5) *Obchodník se může rozhodnout pro používání zvláštního režimu při dodání*
- n) uměleckého díla, sběratelského předmětu nebo starožitnosti, které sám dovezl,*
  - o) uměleckého díla, které mu dodal zhotovitel díla nebo jeho právní nástupce,*
  - p) uměleckého díla, které mu dodal jiný plátcem nebo osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, kteří nejsou obchodníky, u kterého byla uplatněna snížená sazba daně.*
- (6) *Pokud obchodník postupuje podle odstavce 5, je povinen stanovit základ daně podle odstavce 4. Pořizovací cena pro výpočet přírážky při dovozu zboží podle odstavce 5 písm. a) se stanoví jako součet základu daně při dovozu tohoto zboží a daně vyměřené při dovozu zboží.*
- (7) *Postup podle odstavce 5 je obchodník povinen oznámit správci daně. Obchodník je povinen postupovat podle zvláštního režimu nejméně dva následující po sobě jdoucí kalendářní roky ode dne oznámení.*
- (8) *Pokud při dodání použitého zboží, uměleckého díla, sběratelského předmětu nebo starožitnosti jsou splněny podmínky pro osvobození vývozu zboží podle § 66, je dodání tohoto zboží, jestliže je předmětem zvláštního režimu, také osvobozeno od daně.*

- (9) *Plátce nemá nárok na odpočet daně z přírážky, kterou je povinen zaplatit v prodejní ceně zboží, které mu bylo dodáno obchodníkem, pokud je dodání tohoto zboží předmětem zvláštního režimu.*
- (10) *Obchodník při dodání zboží, které je předmětem zvláštního režimu, nemá nárok na odpočet daně*
- q) *u uměleckého díla, sběratelského předmětu nebo starožitnosti, které sám dovezl,*
- r) *u uměleckého díla, které mu dodal zhotovitel díla nebo jeho právní nástupce,*
- s) *u uměleckého díla, které mu dodal jiný plátce nebo osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, kteří nejsou obchodníky, u kterého byla uplatněna snížená sazba daně.*
- (11) *Pokud se použije zvláštní režim při dodání zboží do jiného členského státu, nepoužije se § 8 a 64. Zvláštní režim nelze použít při dodání nového dopravního prostředku z tuzemska do jiného členského státu.*
- (12) *Pokud obchodník uplatňuje daň a současně používá zvláštní režim, je povinen vést v evidenci pro daňové účely samostatně plnění podle jednotlivých způsobů uplatňování daně.*
- (13) *Obchodník při dodání zboží, které je předmětem zvláštního režimu, nesmí samostatně uvést na daňovém dokladu daň týkající se přírážky, pokud zákon nestanoví jinak.*
- (14) *Pokud obchodník uplatňuje daň při*
- t) *dodání uměleckého díla, sběratelského předmětu nebo starožitnosti, které sám dovezl, má nárok na odpočet daně při dovozu tohoto zboží,*
- u) *dodání uměleckého díla, které mu dodal zhotovitel díla nebo jeho právní nástupce, má nárok na odpočet daně u dodaného uměleckého díla,*
- v) *dodání uměleckého díla, které mu dodal jiný plátce nebo osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, kteří nejsou obchodníky, u kterého byla uplatněna daň, má nárok na odpočet daně u dodaného uměleckého díla,*
- (15) *přičemž může uplatnit nárok na odpočet daně u tohoto zboží nejdříve ve zdaňovacím období, ve kterém je povinen přiznat daň.*

#### *§ 100 Evidence pro daňové účely*

- (1) *Plátce je povinen vést v evidenci pro účely daně veškeré údaje vztahující se k jeho daňové povinnosti, zejména údaje potřebné pro správné stanovení daňové povinnosti. Plátce je povinen vést evidenci v takovém členění, aby sestavil daňové přiznání, a jestliže uskutečnil dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani, aby sestavil souhrnné hlášení.*
- (2) *Plátce je povinen vést také evidenci uskutečněných plnění, která jsou osvobozená od daně nebo nejsou předmětem daně. Plátce, který nemá povinnost vést účetnictví nebo účetnictví nevede dobrovolně, je povinen vést evidenci obchodního majetku.*
- (3) *Plátci, kteří podnikají společně na základě smlouvy o sdružení<sup>10)</sup> nebo jiné obdobné smlouvy, jsou povinni vést evidenci pro účely daně podle odstavců 1 a 2 za činnost, pro kterou se sdružili, odděleně. Evidenci vede určený účastník sdružení, který za sdružení plní všechny*

*povinnosti a uplatňuje práva vyplývající z tohoto zákona pro ostatní jednotlivé účastníky.*

- (4) *Plátce, který pořizuje zboží z jiného členského státu, a osoba identifikovaná k dani jsou povinni vést evidenci o hodnotě pořízeného zboží v členění na pořízení zboží z jednotlivých členských států.“.*

[31] Podle zákona o správě daní, ve znění účinném do 31.12.2010: „ § 47 *Lhůty pro vyměření*

- (1) *Pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti těch daní, které nemají zdaňovací období.*
- (2) *Byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.“.*

[32] Podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném v rozhodné době (od 1.1.2011): „ § 148 *Lhůta pro stanovení daně*

- (1) *Daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*
- (2) *Lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k*
- a) podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně,*
  - b) oznámení rozhodnutí o stanovení daně,*
  - c) zahájení řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku,*
  - d) oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku, nebo*
  - e) oznámení rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně.*
- (3) *Byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.*
- (4) *Lhůta pro stanovení daně neběží po dobu*
- a) řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem,*
  - b) řízení o otázce, o níž je příslušný rozhodnout soud a která je nezbytná pro správné stanovení daně,*
  - c) od zmeškání odvolací lhůty proti rozhodnutí o stanovení daně až do oznámení rozhodnutí o jejím navrácení v předešlý stav, nebo*

- d) *od marného uplynutí úložní doby až do dne doručení rozhodnutí, kterým je prohlášena neúčinnost doručení rozhodnutí vydaného v nalézacím řízení.*
- (5) *Lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.*
- (6) *V důsledku jednání, které bylo předmětem pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu, lze daň stanovit do konce druhého roku následujícího po roce, v němž nabylo rozhodnutí soudu právní moci, bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně.*
- (7) *Pokud daňový subjekt podá řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení a současně tvrzenou daň včetně jejího příslušenství uhradí, je-li toho třeba pro zánik trestnosti daňového trestného činu z důvodu účinné lítosti, lze daň stanovit bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně.*

#### § 264 Přejížděná ustanovení

- (1) *Řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.*
- (2) *Právní úkony, zejména rozhodnutí vydaná správcem daně, a jejich účinky ve správě daní, které nastaly do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, zůstávají zachovány; to platí i pro plné moci uplatněné přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona s tím, že jejich účinky se posuzují podle tohoto zákona. V případě pochybností o rozsahu dříve udělené plné moci správce daně vyzve zmocnitele k předložení nové plné moci; do doby předložení nové plné moci nebo marného uplynutí lhůty stanovené ve výzvě, se takto udělené plné moci posuzují podle dosavadních právních předpisů.*
- (3) *Pro posouzení běhu a délky lhůty, která započala podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona postupuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu, jež je jí svou povahou a účelem nejbližší; tato lhůta neskončí dříve než v den, ve který by končila podle dosavadních právních předpisů.*
- (4) *Běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.*
- (5) *Běh a délka lhůty pro promlčení práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí*

*účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro placení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro placení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.*

- (6) Žádosti o prominutí daně nebo příslušenství daně, žádosti o prominutí daňového nedoplatku, žádosti o posečkání daně nebo její zaplacení ve splátkách, které byly podány podle dosavadních právních předpisů a které nebyly vyřízeny do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se posoudí podle podmínek obsažených v dosavadních právních předpisech.*
- (7) Rozvrhové řízení, které nebylo ukončeno do nabytí účinnosti tohoto zákona, se dokončí podle dosavadních právních předpisů. Přihlášky věřitelů do daňové exekuce, které byly podány do dne nabytí účinnosti tohoto zákona a ohledně nichž nebylo zahájeno rozvrhové řízení do dne nabytí účinnosti tohoto zákona a které nesplňují podmínky pro přihlášení podle tohoto zákona, se posoudí podle dosavadních právních předpisů; rozvrhové řízení, jehož předmětem jsou tyto přihlášky, provede na návrh správce daně soud přiměřeně podle § 232 tohoto zákona.*
- (8) Při vedení spisu a nahlížení do spisu se u daňových řízení zahájených do dne nabytí účinnosti tohoto zákona postupuje podle dosavadních právních předpisů.*
- (9) U rozhodnutí vydaného do dne nabytí účinnosti tohoto zákona lze osvědčit neplatnost podle dosavadních právních předpisů, pouze pokud jsou současně splněny podmínky pro nicotnost rozhodnutí podle tohoto zákona.*
- (10) Jestliže lhůta stanovená pro vrácení vratitelného přeplatku započala běžet do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, postupuje se při jeho vrácení podle dosavadních právních předpisů.*
- (11) Dojde-li k porušení povinnosti zachovávat mlčenlivost do dne nabytí účinnosti tohoto zákona nebo dojde-li k nesplnění povinnosti nepeněžité povahy do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, postupuje se při ukládání pokuty podle dosavadních právních předpisů.*
- (12) Uplynula-li lhůta pro podání daňového přiznání nebo hlášení, nebo dodatečného přiznání nebo hlášení o dani do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, uplatní se zvýšení daně podle dosavadních právních předpisů.*
- (13) Uplynula-li lhůta pro podání řádného daňového tvrzení do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, uplatní se penále podle dosavadních právních předpisů.*
- (14) Pro daně, jejichž původní den splatnosti nastal do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se uplatní úrok z prodlení podle dosavadních právních předpisů.*

- (15) *Zástavní práva, jejichž rozsah byl vymezen přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, zůstávají zachována se všemi účinky podle dosavadních právních předpisů i po nabytí účinnosti tohoto zákona.*
- (16) *Nedoplatky evidované podle dosavadních právních předpisů daňovým subjektům, které do dne nabytí účinnosti tohoto zákona zanikly bez právního nástupce, nebo zemřely bez dědice, aniž by zde byla možnost požadovat úhradu těchto nedoplatek na ručiteli, zanikají dnem nabytí účinnosti tohoto zákona a dále se o nich neeviduje.*
- (17) *Kolkové známky vydané přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona na základě zmocnění v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, zůstávají v platnosti i po dni nabytí účinnosti tohoto zákona.“.*

[33] K žalobním bodům obecně je nutné uvést, že v podstatě kopírují námitky, které uplatňoval žalobce v odvolání, aniž by se konkrétně vymezily proti konkrétnímu a zdůvodněnému názoru žalovaného, uvedenému v odůvodnění napadeného rozhodnutí, a vycházejícímu z proběhlé skutkově obsáhlé daňové kontroly. V tomto směru je nutné uvést, že závěry žalovaného soud považuje za logická, odpovídající obsahu spisu i příslušné shora uvedené právní úpravě, a v obecné rovině na ně odkazuje.

[34] Obecně k možnosti postupu podle ust. § 90 zákona o správě daní (a tím k naplnění Směrnice Rady 2006/112/ES) je nutné uvést, že příslušný zvláštní režim, kterého se daňový subjekt chce dovolávat, musí být bezpodmínečně dodržen, a to už v době, kdy dojde k příslušné právně významné skutečnosti. Pokud žalobce jako daňový subjekt chtěl tento režim využít, musel si toho být již při pořízení zboží vědom, a měl tak postupovat v zahraničí při nákupu tohoto zboží. Pokud tak neučinil, jednalo se o jeho svobodnou volbu, do které mu nemůže správce daně nijak vstupovat, na druhou stranu se potom nemůže takového zvláštního režimu posléze dovolávat. Obecně k možnostem postupu podle těchto ustanovení soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6.12.2012, čj. 7 Afs 90/2012-32 (dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)), který ve výkladu jednoznačně vychází z toho, že tento režim je možné použít pouze tehdy, pokud jiný obchodník uplatnil vůči obchodníkovi zvláštní režim: „Z dikce uvedeného ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty - § 90 odst. 2 písm. c) - tedy vyplývá, že v projednávaných věcech by stěžovatel byl oprávněn při svých uskutečněných plněních (prodejích použitého zboží z jiného členského státu EU - použitých osobních automobilů) použít zvláštní režim při splnění 2 kumulativně určených podmínek.

Prvou podmínkou byla skutečnost, že toto použité zboží (zde ojeté osobní automobily) nakoupil stěžovatel od jiného obchodníka. Ve smyslu ust. § 90 odst. 3 téhož zákona je pak takovým obchodníkem i jiný obchodník z jiného členského státu. Této podmínce, byť to nebylo krajským soudem výslovně uvedeno, stěžovatel dostál. Je tomu tak proto, že deklarovaní dodavatelé stěžovatele, včetně společnosti BCA, obchodníci z jiných členských států EU, byli osobami povinnými k dani.

Druhou podmínkou nezbytnou k tomu, aby stěžovatel byl v posuzovaných případech oprávněn použít zvláštní režim podle § 90 odst. 2 písm. c) citovaného zákona, pak je okolnost, že zvláštní režim byl použit vůči stěžovateli deklarovanými dodavateli. Naplnění této podmínky však s ohledem na zjištěný skutkový stav věci, jak již bylo uvedeno shora, nebylo prokázáno.

Nejvyšší správní soud proto ve shodě s krajským soudem konstatuje, že stěžovatel v posuzovaných obchodních případech nesplnil podmínky pro použití zvláštního režimu

*u jím prodávaného zboží. Je tomu tak proto, že v daňovém řízení nebylo prokázáno, že by deklarovaní dodavatelé stěžovatele, byť byly osobami povinnými k dani, použili při prodeji svého zboží vůči stěžovateli zvláštní režim.*

*Krajský soud proto posoudil v souladu se zákonem zjištěný skutkový stav věci a došel ke správnému právnímu závěru, že stěžovatel - v posuzovaných případech - nenaplnil zákonné podmínky (druhou podmínku) pro použití zvláštního režimu podle § 90 odst. 2 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodná období.*

...

*Opodstatněná není též námitka stěžovatele, že v projednávané věci, resp. ve věcech projednávaných krajským soudem, došlo k legalizaci dvojího zdanění. Jak již bylo uvedeno shora, řízení před správními soudy je založeno na striktní dispoziční zásadě (srov. § 75 odst. 2 věta první s. ř. s. a § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Tato zásada vyjadřuje premisu, že správní soud při přezkoumávání zákonnosti správních rozhodnutí v zásadě vychází z důvodů (žalobních bodů) a k nim vznesených argumentů a důkazů, které mu předestře žalobce či stěžovatel v tom kterém podání (žalobě/kasační stížnosti). Správní soud tak není oprávněn, natož povinen, aby ve prospěch toho kterého z účastníků řízení vyhledával důvody a okolnosti, pro které by bylo možno napadené rozhodnutí zrušit. Toto oprávnění náleží výlučně žalobci.*

*Jak přílehavě uvedl již krajský soud, žalobce ve své žalobě i v řízení před správními orgány ustal na tvrzení o dvojím zdanění, když pouze uvedl, že pokud by při prodeji ojetých osobních vozů, které pořídil z jiného členského státu EU, nepoužil zvláštní režim, jednalo by se o nepřípustné dvojí zdanění. Toto své tvrzení však nedoložil žádným konkrétním důkazem, ani skutkovými a právními argumenty. V nyní projednávané kasační stížnosti pak stěžovatel opět (totožně jako ve správní žalobě) neuvádí, u jakých konkrétních uskutečněných plnění, které správce daně po provedené kontrole zatížil daní z přidané hodnoty, mělo dojít ke dvojímu zdanění a z čeho (z jakých důkazů) tak dovozuje. Neuvedl ani to, z jakých důkazů, v té které konkrétní věci, při jím provedeném nákupu ojetého automobilu od svého zahraničního dodavatele měla být v jiném státě uhrazena daň z přidané hodnoty, ani kým byla uhrazena. Za tohoto stavu nelze dospět k jinému závěru, než ke kterému došel krajský soud, a to, že stěžovatel neprokázal, že by v projednávané věci došlo ke dvojímu zdanění. K posouzení takové nezákonnosti totiž nestačí pouze obecná a ničím nepodložená proklamace, ale musí být uvedeny skutkové a právní důvody, o které se při tomto svém skutkovém a právním závěru stěžovatel opírá. Není-li však stěžovatel sto jednoznačně specifikovat, a to ani obecně „legislativu zemí EU“, o kterou své tvrzení opírá, nelze s ohledem na dispoziční zásadu, která ovládá správní soudnictví, dospět k jinému závěru než takovému, že krajský soud neposoudil věc v rozporu se zákonem.“*

- [35] V dané věci je dostatečně konkrétně v odůvodnění napadeného rozhodnutí i ve zprávě o daňové kontrole popsáno, proč žalobce tento zvláštní režim nedodržel. Pokud jej nedodržel, nemůže se domáhat toho, aby takový postup v rámci správy daní aprobovaly i správci daně, neboť by se jednalo o nezákonný postup. Pokud žalobce příslušné zboží nabyl v běžném režimu příslušného plnění, nikoliv v režimu podle ust. § 90 zákona o správě daní, nemůže se použití pravidel pro tento zvláštní režim dovolávat. Jeho odkaz (navíc velice obecný a v podstatě argumentačně neuchopitelný) na pravidla vydávaná ministerstvem financí či koordinačním výborem KDP je tak zcela bez významu, neboť v jeho případě nebylo co aplikovat či interpretovat.
- [36] Jak bylo uvedeno již v odůvodnění napadeného správního rozhodnutí, příslušný zvláštní režim podle ust. § 90 zákona lze využít v případě ojetých osobních

automobilů pouze v případě, že podle něj postupují oba dva příslušné daňové subjekty, tedy nejen žalobce, ale i subjekt, od něhož zboží pořídil (obchodník v jiném členském státě), neboť podle ust. § 65 zákona se nejedná o zboží, které by samo o sobě bylo od daně osvobozeno. Pokud výslovně tento režim tento obchodník (tedy osoba odlišná od žalobce) nepoužije, bylo na úvaze žalobce, zda takové zboží pořídí. Pokud jej pořídil, musí tuto skutečnost respektovat, a režim podle ust. § 90 zákona využít nemůže.

- [37] Žalobní bod, v němž žalobce uvádí, že vozidla dokazují, že se jedná o ojeté osobní automobily kategorie M1, je tak s ohledem na shora uvedené naprosto bez jakéhokoliv významu. Vymezení tohoto zboží totiž není právně podstatnou skutečností, aby mohl být příslušný režim využit, tím je v případě tohoto zboží ještě další skutečnost, a tou je užití tohoto režimu obchodníkem v jiném členském státě; tuto právně významnou skutečnost žalobce v žalobě nikde netvrdí. Skutečnost, že na příslušných fakturách bylo uvedeno plnění a daň v nulové výši je pak z téhož důvodu rovněž nepodstatná - v tomto případě se neposuzuje, jakou výši plnění či daně zboží splňovalo, ale dodržení příslušného zvláštního režimu. Žalobce dále v žalobě velmi obecně a naprosto nekonkrétně uvádí, že texty na fakturách odkazují na plnění v „rámci režimu osvobození daně, bez nároku odpočtu daně, nebo odkazují na intrakomunitární plnění“, rovněž tyto skutečnosti však nemají právní význam, neboť tyto faktury by musely splňovat podmínky ust. § 90 zákona (a tím v rámci EU i příslušné Směrnice Rady 2006/112/ES), což však nesplňují, neboť toto zboží při jeho pořízení nebylo tomuto režimu podřízeno z důvodu, že jej neuplatnil příslušný obchodník z jiného členského státu.
- [38] Totéž se dá uvést i o dalších žalobních bodech, které v podstatě stále uvádějí totéž – v daném případě nejde o to, jaká výše daně byla na fakturách uváděna, ale zda se jedná o příslušný zvláštní režim podle ust. § 90 zákona. To je podstatná skutečnost, a tu žalobce v žádném žalobním bodě netvrdí. Použití ust. § 62 odst. 2 zákona je tak z tohoto důvodu nemožné, neboť nejsou splněny zákonné podmínky pro jeho využití.
- [39] Žádné použití tohoto zvláštního režimu pak neplyne ani z odkazu žalobce na shora uvedenou fakturu od obchodníka z Rakouska, neboť na této faktuře nic o možnosti použití tohoto režimu není uvedeno.
- [40] Pokud žalobce uváděl, že nemůže být bráno jako „pevně směřodaté“ jeho oznámení o použití zvláštního režimu z roku 2006, pak soud má tento žalobní bod za nesrozumitelný, který nemá žádný vztah k podstatě věci a důvodům pro příslušné správní rozhodnutí, které nespočívá v tom, že by žalobce něco oznamoval či neoznamoval, ale v tom, že ze strany obchodníků z jiných členských států nebyl dodržen příslušný režim při prodeji použitého zboží, proto se žalobce jako daňový subjekt nemůže tohoto režimu dovolávat. Naprosto stejně je nejasné uvedení, že žalobce tak činil ve třech střediscích v účetnictví, a že je tato skutečnost správci daně známa, a že žalobce nebyl komisionář – z ničeho neplyne, že by tato skutečnost byla důvodem pro neuznání příslušného režimu, povinnost vést příslušnou evidenci vyplývá pro žalobce z ust. § 100 zákona o dani z přidané hodnoty. Skutečnost, zda příslušné plnění bylo zdaněno i v zahraničí, žalobce nijak nevymezuje a argumentačně nepodporuje. S ohledem na závěr, plynoucí z provedeného řízení (které zahrnovalo i dožádání k zahraničním správcům daně), je však takové obecné žalobní tvrzení velice nepravděpodobné – žalobce sám ani konkrétně neuvádí, v kterém případě by se mělo jednat o příslušný režim podle ust. § 90 zákona, když jím uváděná faktura rakouského

subjektu tento režim zjevně nesplňovala. Pokud tento rakouský subjekt byl následně rakouským správcem daně vyzýván k plnění svých daňových povinností, jedná se o skutečnost, která je však již pro uplatnění příslušného plnění následná a bezvýznamná – podstatné je zjištění, zda tento subjekt v době uskutečnění plnění režim podle ust. § 90 zákona splňoval; nic takového však z obsahu spisu nevyplývá.

- [41] K doplnění žalobních tvrzení, které žalobce učinil svým procesním úkonem ze dne 9.2.2017, soud uvádí, že k nim nemohl přihlédnout, neboť toto doplnění bylo provedeno po uplynutí zákonné lhůty pro vymezení žalobních bodů (ust. § 71 odst. 2 s.ř.s.). Soud tak učinil pouze dvě výjimky – první se týká tvrzení o nekompletnosti předloženého správního spisu, neboť tím žalobce napadá přímo procesní postup v soudním řízení, druhou je námitka týkající se uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření (stanovení) daně, k níž soud musí přihlédnout z úřední povinnosti (srov. Nález Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 1464/07).
- [42] K prvému tvrzení soud uvádí, že z ničeho neplyne, že by správní spis neměl být kompletní. Podle názoru soudu byl předložen ten spis, který se týká žalobce jako daňového subjektu a jeho příslušné daňové povinnosti – tedy daně z přidané hodnoty za příslušné shora uvedené období na základě prováděné daňové kontroly. Žalobce ve svých tvrzeních neuvádí žádné konkrétní skutečnosti o konkrétních listinách, které by v předloženém spise měly chybět. I z provedené dokazování výsledkem svědka při ústním jednání soud nic takového nezjistil – svědek uvedl (shodně jako žalobce v podání k soudu), že není k dispozici spisový přehled u správce daně. Tato skutečnost je podle názoru soudu pro toto soudní řízení nepodstatná – spis byl soudu předložen, u něho byl přiložen seznam spisu pořízený na běžném tiskopisu vyplněný rukou, obsah spisu tomuto obsahu spisu odpovídá. Nic tak nesvědčí o tom, že by spis měl být nekompletní. Absence obsahu spisu u správce daně pak není předmětem tohoto soudního řízení.
- [43] Ohledně druhé námitky, tedy prekluze příslušného práva, soud uvádí, že nic takového z obsahu spisu neplyne. Daňová kontrola byla zahájena dne 1.2.2010 sepsáním protokolu a doručením konkrétní výzvy správce daně, aby se žalobce jako daňový subjekt vyjádřil ke konkrétním skutečnostem (konkrétní obsah této výzvy je obsažen v předchozí části tohoto odůvodnění). Pokud žalobce uvádí, že se mělo jednat o nekonkrétní výzvu, pak soud nic takového nezjistil, neboť správce daně žalobci konkrétně uvedl, čeho se bude daňová kontrola týkat a co konkrétně je předmětem pochybností správce daně (zahájení daňové kontroly sepsaným protokolem o ústním jednání tak bylo též den doplněno doručením výzvy při tomto ústním jednání k prokázání příslušných konkrétních skutečností souvisejících s příslušnou daňovou povinností). Je tak patrné, že k tomuto úkonu došlo před uplynutím lhůty podle ust. § 47 zákona o správě daní.
- [44] Daň byla žalobci pravomocně stanovena vydáním napadeného správního rozhodnutí, tedy dne 10.7.2013. Zahájením daňové kontroly a zasláním příslušné výzvy tak počala tato lhůta běžet znovu (ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní), tedy dnem 1.2.2010, v průběhu běhu této lhůty pozbyl účinnosti zákon o správě daní a nabyl účinnosti daňový řád – podle ust. § 264 odst. 4 daňového řádu tak ode dne 1.1.2011 je nutné postupovat podle lhůt stanovených daňovým řádem, v tomto případě se tak uplatní ust. § 148 daňového řádu. Poslední výzva k prokázání řádného daňového tvrzení byla žalobci doručena v rámci odvolacího řízení dne 11.5.2012 (když předcházely výzvy i

před touto výzvou), došlo tak k novému běhu lhůty podle ust. § 148 odst. 3 daňového řádu, přičemž tato výzva může uplatněna opakovaně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.5.2016, čj. 2 Afs 22/2016 – 43), a daň tak byla stanovena před uplynutím prekluzivní lhůty.

- [45] V dané věci tak soud uzavírá, že podanou žalobu nepovažuje za důvodnou a proto ji zamítl (ust. § 78 odst. 7 s.ř.s.).
- [46] Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle kterého má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Vzhledem k tomu, že žalovanému státu tyto nevznikly, soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku.

### **P o u č e n í :**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou (2) 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). Připadne-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](http://www.nssoud.cz).

V Praze dne 14. února 2017

JUDr. Ladislav Hejtmánek, v.r.  
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:  
Beranová