



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Petry Venclové, Ph.D. a JUDr. Aleše Korejtky ve věci **žalobce: V.F.**, nar. „X“, bytem „X“, zastoupeného: **UNTAX, s.r.o., daňovým poradcem**, se sídlem U Továren 256/14, 102 00 Praha 10, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství v Brně ze dne 2.3.2016, č. j. 8897/16/5000-21444-705194,

t a k t o :

- I. **Žaloba se z a m í t á.**
- II. **Účastníci n e m a j í právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se včasnou žalobou domáhal soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, jímž byla zamítnuta odvolání a potvrzena rozhodnutí (platební výměry) Finančního úřadu pro Pardubický kraj, specifikovaná blíže v žalovaném rozhodnutí, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen, červen, červenec, listopad roku 2010, dále leden až prosinec roku 2011, leden, únor, srpen a říjen roku 2012 ve výši za jednotlivá tato zdaňovací období specifikovaných v žalovaném rozhodnutí, přičemž platební výměry byly vydány dne 2.6.2015. Daň z přidané hodnoty byla doměřena v souvislosti s tím, že žalobce pořizoval použité osobní automobily od dodavatelů z jiných členských států a při jejich následném prodeji uplatnil zvláštní režim

pro obchodníky s použitým zbožím (§ 90 odst. 2 písm. e zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění – dále jen „ZDPH“ nebo „zákon o DPH“), přičemž správce daně a žalovaný dospěli k závěru, že pro použití tohoto zvláštního režimu nebyly splněny zákonné podmínky. Žalobu odůvodnil žalobce následujícím způsobem:

Předně žalobce v žalobě tvrdil, že „*Jedinou podstatnou okolností, která opravňuje plátce daně z přidané hodnoty pro použití zvláštního režimu podle ust. § 90 ZDPH, je výlučně subjektivní svrchované rozhodnutí dodavatele, zda zvláštní režim pro použití zboží použil či nikoliv. Toto subjektivní svrchované rozhodnutí dodavatele je možné zjistit výlučně z vnějších projevů takového dodavatele. Tímto vnějším projevem je výlučně deklarace dodavatele, že zvláštní režim použil. Tuto deklaraci dodavatel může provést výlučně uvedením této deklarace na daňový doklad.*“ Dále namítl, že v posuzované věci byla relevantní úprava uvedená v § 28 odst. 10 ZDPH, není správným postupem aplikace ust. § 90 odst. 14 ZDPH. V další části žaloby označené jako „*Právní posouzení věci*“ (bod IV žaloby) žalobce opětovně zopakoval svůj názor o tom, že „*determinujícím*“ pro užití zvláštního režimu s použitým zbožím je „*výlučně vnitřní svrchované rozhodnutí plátce (žalobce) o použití takového režimu*“, uplatnění zvláštního režimu lze zjistit výlučně z vlastní deklarace uvedené na daňovém dokladu, daňové doklady o pořízení použitého zboží takovou deklaraci „*zřetelně obsahují*“. Jestliže dodavatelé žalobce použili zvláštní režim pro použité zboží v rozporu s jejich vnitrostátní úpravou, nelze „*spravedlivě*“ po žalobci požadovat, aby v právním řádu jiných členských států EU přezkoumával správnost použití zvláštního režimu pro použité zboží, takový požadavek je neudržitelný. Na daňových dokladech bylo výslovně uvedeno, že byl použit zvláštní režim zcela v souladu s tehdy platnou právní úpravou, žalobce prokázal splnění zákonné podmínky předložením předmětných daňových dokladů o nákupu zboží a registraci dodavatelů k dani z DPH. Jestliže třetí osoby, pravděpodobně dodavatelé žalobce, spáchaly v jejich vlastní zemi podvod na DPH, je třeba postihnout tyto osoby a nikoliv žalobce, žalobce neměl a nemohl mít jiné nástroje ke zkoumání, zda tito dodavatelé spáchali podvod na DPH. Žalobce nemohl vznést legitimní požadavek, aby mu tito dodavatelé doložili pořízení předmětných použitých automobilů, žalobce nemůže přezkoumávat, zda tito dodavatelé použili zvláštní režim v souladu s právní úpravou obsažené v právním řádu jiných členských států, žalobce „*byl obchodníkem s použitými automobily a takové prověřování by bylo velmi náročné i pro profesionála v oboru daní*“. Chybný postup je i žalovaného, který se týká otázky zkoumání tzv. dobré víry, žalobce neuplatňoval nárok na odpočet DPH, zkoumání dobré víry se týká podvodů na DPH, aplikace rozhodnutí Krajského soudu v HK ze dne 24.6.2015, č.j. 52Af 7/2015-107 není „*vůbec přiléhavá*“. Žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl argumentaci opravňující postup žalovaného a správce daně, odkázal na žalované rozhodnutí, navrhl, aby soud žalobu zamítl.

Předně je nutné zdůraznit, že podle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), soud přezkoumává napadené výroky žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů. V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu tedy platí dispoziční zásada. Rozsah přezkumu žalobou napadeného správního rozhodnutí je ve správním soudnictví vymezen žalobními body, jimiž žalobce konkretizuje svá tvrzení ve vztahu k namítanému porušení zákona. Z tohoto důvodu obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54, z poslední doby např. rozsudek téhož soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012 – 42, oba dostupné na www.nssoud.cz). Žalobce je povinen uvést žalobní námítky v žalobě, soud se nemůže spokojit s odkazem na

podání účastníka, které učinil ve správním řízení, např. odvolání proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (srov. rozsudek NSS ze dne 28.5.2003, č.j. 5 A 27/2000-49). Uvedení konkrétních žalobních námitek nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání, či snad pouhým odkazem na takové podání (srov. rozsudek NSS ze dne 22.1.2007, č.j. 8 Afs 55/2005-74, dále i srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 17.2.1995, č.j. 6A 15/94 39, SP č. 136). Jestliže žalobce v žalobě vytkne napadenému správnímu rozhodnutí vady jen v obecné rovině, aniž by poukázal na zcela konkrétní skutečnosti, v nichž spatřuje pochybení, je zcela dostatečné, pokud se k takto obecným námitkám vyjádří krajský soud jen v obecné rovině. Není totiž úkolem soudů ve správním soudnictví, aby nahrazovaly činnost žalobce při formulaci žalobních námitek a samy je dotvářely. Přezkoumá-li soud žalobou napadené rozhodnutí nad rámec žalobních bodů, překročí rámec přezkumné činnosti vymezený v § 75 odst. 2 s.ř.s., přičemž Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) již v minulosti vyslovil, že „jinou vadou řízení před soudem“ s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé je, pokud krajský soud přezkoumá a poté zruší žalobou napadené správní rozhodnutí z důvodu, který nebyl žalobcem uplatněn jako žalobní bod. Takový postup krajského soudu je nejen popřením dispoziční zásady, kterou je ovládáno správní soudnictví, ale znamená i zásah do principu rovnosti účastníků řízení, neboť jim odnímá právo vyjádřit se ke skutkovým a právním otázkám, které vzal soud za určující pro své zrušující rozhodnutí (srov. např. rozsudek NSS ze dne 14.2.2008, č.j. 7Afs 216/2006-63). Určitý průlom do dispoziční zásady ovládající správní soudnictví představuje povinnost soudu vyslovit rozsudkem nicotnost přezkoumávaného správního rozhodnutí bez návrhu (§ 76 odst. 2 s.ř.s.) a povinnost soudu zrušit napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, přičemž tato povinnost připadá v úvahu jen v případě, kdy tato vada brání přezkoumání žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (srov. např. rozsudek NSS ze dne 12.12.2003, č.j. 2Ads 33/2003-78, a zejména usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8.3.2011, č.j. 7 Azs 79/2009-84). Další případy týkající se možnosti tohoto průlomu stanovila judikatura jen v určitých, specifických věcech (např. prekluze v daňovém řízení, zánik odpovědnosti za přestupek uplynutím zákonné lhůty, uplatnění zásady ne bis in idem, aplikace zásady „non-refoulement“, aplikace právního předpisu či ustanovení, které na věc nedopadají – avšak to jen při splnění předpokladů stanovených v judikátu NSS ze dne 28.7.2009, č.j. 8 Afs 51/2007-87, v bezpečnostním řízení týkajícím se utajovaných informací-srov. rozsudek NSS ze dne 25.11.2011, č.j. 7 As 31/2011-101). Rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 8.3.2011, č.j. 7 Azs 79/2009-84, dále judikoval, že krajský soud je oprávněn dále zrušit rozhodnutí správního orgánu pro vady řízení uvedené v § 76 odst. 1 s.ř.s., tj. ex officio, v případě, pokud tyto vady brání přezkoumání rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, byť je žalobce výslovně v žalobě nenamítl (tj. jedná se o případy, kdy rozhodnutí není schopno přezkumu z hlediska žalobních námitek, přičemž tato vadnost a nemožnost podrobit rozhodnutí zkoumání musí být zjevná buď ze spisu či z jeho absence nebo z rozhodnutí samotného, pokud bude postrádat srozumitelnost či důvody v takové míře, že vylučuje zkoumání důvodnosti žaloby, anebo ji soud sezná na základě jiných rozhodných skutečností, jež se dostanou do jeho sféry). Konečně, dle názoru krajského soudu, výjimkou z této zásady bude i případ, kdy se bude jednat o porušení hmotněprávního ustanovení Listiny základních práv a svobod ze strany správního orgánu, které nebude předmětem žalobních námitek. Důvodem pro tuto výjimku je skutečnost, že ust. § 75 odst. 2 s.ř.s. představuje normu procesně právní, a pokud se bude jednat o porušení hmotněprávního ustanovení Listiny základních práv a svobod, tak je třeba připomenout, že smysl procesních norem spočívá ve vytváření mechanismů k ochraně hmotného práva. Procesní normy nelze vnímat jako samoučelné, a tím spíše nemohou představovat překážku pro aplikaci ústavně zaručené hmotněprávní normy. Proto může v takovém případě krajský soud aplikovat hmotněprávní

ustanovení Listiny základních práv a svobod i za situace, kdy žalobce tuto námitku v žalobě vůbec neuplatnil (podle rozsudku NSS ze dne 13. 6. 2008, sp.zn. 2 As 9/2008, který sice se vztahoval ke kasační stížnosti, ale lze jej argumentum a simili aplikovat i v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, neboť základní úvaha aplikovaná v tomto případě je použitelná i v tomto řízení).

Na tomto místě soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13).

Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13, dostupný na www.nssoud.cz/), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72, dostupný na www.nssoud.cz atd.) - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3.4.2014, č.j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 24.4.2014, č.j. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů:

*„...přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námitky, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na **nález Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04**, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“*

Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).

Soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, všechny dostupné na www.nssoud.cz).

Krajský soud se tedy ve smyslu zmíněné judikatury nejprve zabýval otázkou, zda existuje některá z výše zmíněných výjimek ve vztahu k aplikaci dispoziční zásady, tj. zda je dán důvod pro to, aby soud aplikoval některou z výše uvedených výjimek. V této souvislosti dospěl krajský soud k závěru, že žalované rozhodnutí netrpí vadou uvedenou v ust. § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s., žalované rozhodnutí není nicotné (§ 76 odst. 2 s.ř.s.) a rovněž se nejedná o zmíněné další případy průlomů do dispoziční zásady. Proto se krajský soud dále zaměřil na přezkoumání žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.).

Ze správního spisu vyplývají následující rozhodné skutečnosti:

Správce daně prověřoval podnikatelskou činnost žalobce v souvislosti s nákupem a prodejem použitých automobilů, přičemž žalobce již v protokolu o ústním jednání ze dne

27.3.2014 uvedl, že „V Maďarsku zná člověka, který mu zprostředkoval kontakt na dodavatele, kteří se zabývali dovozem automobilů ze zahraničí ... Znal jej pod jménem Štefan.“, přičemž správce daně prověřoval údaje na daňových dokladech předložených žalobcem, které se týkaly této podnikatelské činnosti žalobce, dále správce daně zjistil další skutečnosti, které vzbuzovaly důvodné pochybnosti o údajích uvedených na těchto dokladech (nabídky na nákup vozidel probíhaly tak, že žalobce s dodavateli tohoto zboží nikdy nejednal, komunikoval pouze s uvedenou osobou, adresu místa bydliště této osoby žalobce neuvedl, neznal ani telefonní číslo na něj, za dopravu automobilů žalobce nikdy neplatil, platby byly prováděny v hotovosti atd). Proto důvodně zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu na DPH, na základě které vznikly správci daně důvodné pochybnosti o použití zvláštního režimu. K prověření údajů uvedených na fakturách od konkrétních dodavatelů z jiných členských států využil správce daně institut mezinárodního dožádání, přičemž z nich vyplynulo, že se jedná o nekontaktní společnosti, které neplní svoje daňové povinnosti, od jednoho dodavatele bylo dokonce vykázáno dodání zboží do jiného členského státu v neprospěch žalobce, a to osvobozené od DPH, přičemž tato skutečnost neopravňovala k použití zvláštního režimu při prodeji tohoto zboží (jednalo se o společnost Car's in Europe, s.r.o.). Žalobce byl vyzván k odstranění pochybností výzvou správce daně, když jím zjištěné skutečnosti důvodně vzbuzovaly pochybnost o splnění základní zákonné podmínky pro použití zvláštního režimu žalobcem, tj. že toto zboží mu bylo dodáno rovněž v rámci zvláštního režimu (§ 90 odst. 2 písm. e ZDPH). Protože uvedené pochybnosti žalobce neodstranil (žalobce nepostupoval standardně, neměl se svými dodavateli uzavřeny žádné kupní smlouvy, písemné ani ústní, peníze za nakoupené zboží předával v hotovosti řidičům kamionů, které neznal, což doložil výdajovými pokladními doklady, jež nebyly potvrzeny jejich příjemcem, své dodavatele žalobce neznal a osobu zprostředkovatele, jím označenou jako „Štefan“, nebyl schopen nijak blíže určit), dospěl správce daně a potažmo žalovaný k závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a žalobci tak nebyla uznána výhoda jím uplatněná ve formě použití zvláštního režimu při prodeji použitých automobilů. Protože v daném případě **lze za stěžejní otázku považovat to, zda správce daně či žalovaný a i žalobce unesly svá důkazní břemena**, je třeba nejprve uvést následující skutečnosti vyplývající z konstantní judikatury soudů rozhodujících ve správním soudnictví:

V daňovém řízení tíží daňový subjekt důkazní břemeno ohledně jeho tvrzení (§ 86 odst. 3 písm. c/, § 92 odst. 3 daňového řádu, srov. též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, dostupný na www.nssoud.cz), tzn., že daňový subjekt je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky prokážou jeho tvrzení (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2003, čj. 31 Ca 62/2002 - 25, publikovaný pod č. 94/2004 Sb. NSS).

Podle § 92 odst. 3 daňového řádu, je důkazní povinnost daňového subjektu upravena takto: *Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*

Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže jím tvrzené skutečnosti, nelze dovozovat, že tyto skutečnosti naopak musí prokázat správce daně, a pokud tak neučiní, dospět k závěru, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 32/2007 – 84, dostupný na www.nssoud.cz).

Podle § 92 odst. 2 daňového řádu, je správce daně zavázán zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně **co nejúplněji**, přičemž v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů. Z uvedené dikce se tak podává, že svého uplatnění se zde dostává zásadě projednací, kdy má daňový subjekt právo na prokázání svých tvrzení navrhnout důkazní prostředky, avšak současně není dokazování omezeno pouze na důkazní návrhy daňového subjektu. **Judikatura NSS již přitom vyslovila, že při dokazování podle daňového řádu se neuplatní zásada vyšetřovací** (např. rozsudek NSS č.j. Afs 54/2004-125 ze dne 9. 2. 2005). Podle důvodové zprávy k § 92 odst. 2 daňového řádu: „*Neznamená to, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků, pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se však neuplatňuje zásada vyhledávací obvyklá např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší tomuto daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést, jinak se vystavuje možnému kontumačnímu stanovení daně podle pomůcek (§ 98).*“

V uvedeném ustanovení jsou vytyčeny mantinely povinnosti správce daně, když je tímto modifikována zásada materiální pravdy a **zcela potlačena zásada vyšetřovací, neboť správce daně není zodpovědný za úplné zjištění skutečného stavu věci**. Tímto je reflektována ta okolnost, že je to daňový subjekt, nikoliv správce daně, kdo má nebo by přinejmenším měl mít, znalosti o skutečnostech rozhodných pro prokázání jeho daňových tvrzení. V souladu s uvedenou premisou je **v ustanovení § 92 daňového řádu zakotveno tzv. „rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt,“** které představuje vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně (viz rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007 ze dne 30. 1. 2008).

Nejvyšší správní soud se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení již opakovaně vyjádřil (za všechny srov. např. instruktivní rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 40/2011 – 92). Ustáleně přitom judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, či ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, všechna rozhodnutí jsou dostupná na www.nssoud.cz).

Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004 - 99, ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008 - 68). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 92 odst. 5 daňového řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. **Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v**

účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. shora zmíněné rozsudky č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02).

Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.

Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani. Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm, aby popsaným způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. shora zmíněný rozsudek č. j. 1 Afs 39/2010 - 124).

Je třeba přisvědčit názoru žalobce o tom, že použití zvláštního režimu podle ust. § 90 ZDHP je výlučně subjektivním svrchovaným rozhodnutím dodavatele, zda zvláštní režim pro použité zboží použije či nikoliv. Avšak žalobce zcela účelově přehlíží, že to není jediná základní zákonná podmínka pro takový postup, protože je třeba přihlédnout k platné právní úpravě, která stanoví zákonné podmínky pro aplikaci tohoto postupu, přičemž prokázání těchto zákonných podmínek souvisí i s výše uvedenou otázkou důkazního břemene. V daném případě pro aplikaci zvláštního režimu bylo třeba splnit zákonnou podmínku spočívající ve skutečnosti, že zmíněné zboží bylo dodáno jiným obchodníkem, který rovněž použil zvláštní režim (§ 90 odst. 2 písm. e ZDPH). Žalobce je názoru, že splnění této podmínky vyplývá z jeho vlastní deklarace uvedené na daňových dokladech o pořízení použitého zboží (automobilů), když tyto daňové doklady „*takovou deklaraci zřetelně obsahují*“. V tom se však žalobce mylí, neboť, jak již soud výše v obecné části týkající se problematiky důkazního břemene uvedl, „*existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila*“ (rozsudek NSS ze dne 28.2.2006, č.j. 7Afs 132/2004-99, dále ze dne 31.12.2008, č.j. 8Afs 54/2008-68). Pokud v daném případě vznikly důvodné pochybnosti správci daně o těchto údajích, tj. zejména o tom, že zmíněné zboží bylo dodáno jiným obchodníkem, který rovněž použil zvláštní režim, tak v takovém případě se důkazní břemeno přesunulo na žalobce. Když správci daně vznikly důvodné pochybnosti a žalobce tak byl povinen splnit zmíněné důkazní břemeno (tj. už nikoliv jen tím, že bude poukazovat na obsah zmíněných daňových dokladů), přičemž žalobce ani vznik těchto důvodných pochybností v žalobě nezpochybnil, tak právě proto v dané věci skutečně přešlo důkazní břemeno na žalobce a byl to on, jako daňový subjekt, který byl povinen splnění této základní podmínky prokázat. To se mu však nepodařilo, ostatně ani v žalobě neuvedl ani žádné skutečnosti a neoznačil důkazy provedené v daňovém řízení, které by svědčily o splnění důkazního

břemene ze strany žalobce. Žalobce tak nevyvrátil důvodné pochybnosti ze strany správce daně, ty naopak byly prohloubeny dalšími tvrzeními žalobce, obsažené například v odpovědi na výzvu ze dne 4.7.2014, kdy popsal své „obchodování“ tak, že „neriskoval“ v rámci obchodování se svými partnery, když je „osobně neznal“, platil vždy v „hotovosti“. Žalovaný dále vycházel i dalších podkladů svědčících o těchto důvodných pochybnostech. Například z místního šetření na Městském úřadě ve Vysokém Mýtě ze dne 31.7.2014 správce daně zjistil, že ve spisech týkajících se přihlášených motorových vozidel touto společností nejsou založeny kupní smlouvy a ani jiné doklady o nákupu jednotlivých vozidel, není možné zjistit dodavatele, pořizovací cenu vozidel a v neposlední řadě ani informace týkající se použití zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím. Rovněž ani z dalšího podkladu předloženého žalobcem (čestné prohlášení S.S., jednatele společností TOP GRADE a Car's in Europe) nebyl tento údaj zjištěn, když příslušnou účetní evidenci S.S. neměl k dispozici a nemůže se k věci podrobně vyjádřit. Žalobce ostatně označil jednoho svého dodavatele (společnost Car's in Europe) „za podvodníka“, kdy tato společnost měla zaúčtovány ve svém účetnictví daňové doklady se stejným variabilním symbolem, avšak jinými prodejními cenami (nižších hodnot). Z uvedených skutečností, zejména z popisu průběhu obchodních transakcí správně vyvodil správce daně a potažmo žalovaný závěr o tom, že žalobce „V rámci své podnikatelské činnosti nepostupoval standartně a v rámci běžných obchodních pravidel a zvyklostí..., když neměl se svými dodavateli uzavřeny žádné kupní smlouvy, písemné ani ústní, přestože šlo ve zpochybněných transakcích o vysoké částky, peníze za nakoupené zboží předával v hotovosti řidičům kamionů, které neznal, což doložil výdajovými pokladními doklady, jež nebyly potvrzeny jejich příjemcem, své dodavatele vůbec neznal, osobu zprostředkovatele, kterou označil pod jménem Štefan, nebyl schopen nijak blíže určit, telefonní kontakt na něj již údajně neměl, přepravu automobilů měli zajišťovat dodavatelé ...“ atd. Sám žalobce uvedl, že svým dodavatelům věřil a použití zvláštního režimu tedy nijak neověřoval. Ostatně tyto skutečnosti blíže uvedené i v žalovaném rozhodnutí, žalobce ani v podstatě v žalobě nepopřel. Žalobce se tak při zmíněném druhu obchodní činnosti choval v podstatě obdobným způsobem, jak tomu bylo v případě projednávaném zdejším soudem pod sp.zn. 52Af 7/2015, kdy se rovněž jednalo o otázku prokázání splnění podmínek pro uplatnění zvláštního režimu podle § 90 ZDPH. Z tohoto rozsudku proto správně žalovaný citoval závěry, které lze aplikovat i v dané věci, tj. že žalovaný nepřenášel své kontrolní úkony na žalobce, pouze požadoval, aby žalobce prokázal skutečnosti, které sám tvrdil, kdy „Žalobce zcela rezignoval na přijetí jakýchkoliv opatření, která by vyloučila všechny pochybnosti při oprávněnosti uplatňování zvláštního režimu, tedy nepřijal taková kontrolní opatření, která by zajistila, že použité automobily, dodávané ve zvláštním režimu podle § 90 ZDPH, byly skutečně nakoupeny od osob splňujících podmínky uvedené v § 90 odst. 2 ZDPH. Žalobce měl při uzavírání kupních smluv na nákup použitých ...dubio ověřovat totožnost prodávajících dle občanského průkazu, což v tomto oboru podnikání je zcela standartní postup. Navíc v daném případě byl pro takový postup zvláštní důvod spočívající v zahraničním původu vozidel Tyto okolnosti měly vést žalobce ke zvýšené opatrnosti a k přijetí shora popsanych opatření. Pokud tak neučinil, jednalo se o nedbalost profesionála (obchodníka s použitým zbožím) neakceptovatelnou (neomluvitelnou).“ Ostatně tyto závěry krajského soudu uvedené v tomto rozhodnutí byly potvrzeny rozsudkem NSS ze dne 22.6.2016, č.j. 6Afs 185/2015-41. Obdobný případ byl řešen i v rozsudku NSS, č.j. 2Afs 143/2015-71, kdy NSS navíc uvedl, že „... zákon neukládá daňovému subjektu kvalifikovaným způsobem ověřovat identitu obchodních partnerů. To, zda takto podnikatelský subjekt učiní či nikoliv, je výlučně věcí jeho rozhodnutí, zahrnujícího v sobě ovšem i míru, v níž je ochoten snášet riziko z případných skutkových omylů v této

otázce. Řečeno jinými slovy, **podnikatelský subjekt není povinen ověřovat identitu svého obchodního partnera, nese tím však zvýšené riziko při případném dokazování v rámci daňového řízení, týkajícím se obchodních případů uzavřených s takovým subjektem.**“ (srov. rozsudek NSS ze dne 3.11.2015, č.j. 2Afs 143/2015-71, přičemž Ústavní stížnost proti tomuto rozsudku NSS byla odmítnuta usnesením Ústavního soudu ze dne 7.3.2016, sp.zn. II. ÚS 2/2016). Liché jsou proto námitky žalobce o tom, že on nemůže „přezkoumávat“, zda dodavatelé zvláštní režim použili či nikoliv a že žalobce „byl obchodníkem s použitými automobily a takové prověřování by bylo velmi náročné i pro profesionála v oboru daní“ a že takové „implicitní požadavky lze označit za nespravedlivé“, přičemž dle názoru soudu právě „opak je pravdou“.

Právě proto, že byl žalobce obchodníkem s použitými automobily, tedy **profesionálem, tak nelze ani pochopit, natož připustit „způsob jeho obchodování“ vyplývající z popisu obsaženém v žalovaném rozhodnutí a v jeho podkladech.** Žalobce si měl být vědom existence uvedené zákonné podmínky pro aplikaci zvláštního režimu a měl učinit příslušná opatření k tomu, aby byl schopen v rámci jeho důkazního břemene prokázat správci daně splnění této podmínky, např. tím, že by od jeho údajných „dodavatelů“ si vyžádal před uskutečněním obchodů doklad o splnění této podmínky, tj. že tito „obchodníci“ používají rovněž zvláštní režim. Na tom přece není nic „velmi náročného“ tím spíše, když se jedná v dané věci o „profesionála“. V této souvislosti je proto nedůvodná i námitka týkající se otázky „dobré víry“, když v daném případě nebyla argumentace použitá žalovaným v žalovaném rozhodnutí ve vztahu k nároku na odpočet DPH, ale k tvrzení žalobce k údajům týkajícím se jednotlivých obchodů, kdy tyto obchody nebyly podloženy příslušnými podklady, když žalobce svým dodavatelům „věřil“ a použití zvláštního režimu tedy „nijak neověřoval“. V takovém případě je zcela namístě konstatovat to, co uvedl žalovaný v žalovaném rozhodnutí, že totiž je **„jeho deklarovaná dobrá víra zcela iracionální“**. Tento závěr se nevztahuje k žádné problematice týkajícího se odpočtu DPH, a jestliže tuto otázku „dobré víry“ nastolil sám žalobce, tak ji musel logicky žalovaný zodpovědět, přičemž ji zodpověděl zcela správně. Není rovněž pravdou, že by zmíněné citované závěry rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 24.6.2015, č.j. 52Af 7/2015-107 nebyly „vůbec přiléhavé“, bylo tomu právě naopak. Ostatně žalované rozhodnutí není založeno jen na aplikaci zmíněného rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové, ale vychází zejména ze základní skutečnosti, kterou žalobce účelově přehlíží, že totiž **žalobce neunesl své důkazní břemeno v daňovém řízení ve vztahu k prokázání zákonných podmínek pro aplikaci zvláštního režimu** (argumentace soudu viz výše). Rovněž není pravdou, že by na uvedené závěry o neunesení důkazního břemene měla vliv skutečnost, že v žalovaném rozhodnutí (bod 17) bylo uvedeno ust. § 90 odst. 14. Není pravdou, že by toto ust. pro posuzovanou věc „nebylo účinné“. Podle tohoto ustanovení „*při dodání zboží, které je předmětem zvláštního režimu, musí být na daňovém dokladu uveden údaj Zvláštní režim – použité zboží, Zvláštní režim – umělecká díla, Zvláštní režim – sběratelské předměty a starožitnosti*“. Při dodání zboží, které je předmětem zvláštního režimu, nesmí být na daňovém dokladu samostatně uvedena daň, týkající se přírážky, s výjimkou dokladu o prodeji osobního automobilu pro osobu se zdravotním postižením. Je sice pravdou, že ve zdaňovacích obdobích (2010, 2011, 2012) toto ustanovení neplatilo, když naopak platilo ust. § 28 odst. 10 ZDPH, jak tvrdí žalobce, avšak i podle této předchozí právní úpravy bylo třeba na daňovém dokladu uvést sdělení, že se jedná o postup podle zvláštního režimu. Podstatné však je, že i podle platné právní úpravy ZDPH, účinné do 31.12.2012, bylo třeba prokázat splnění zmíněné zákonné podmínky pro aplikaci zvláštního režimu (§ 90 odst. 2 písm. c ZDPH).

Protože žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský soud **zamítnout** (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení a úspěšný žalovaný se tohoto práva vzdal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

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

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

V Pardubicích dne 16. listopadu 2016

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Mgr. Lucie Marešová