



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Lukáše Hloucha, Ph.D. v právní věci žalobce: **HEMZ s.r.o.**, se sídlem Spolková 298/10, Zábrdovice, Brno, zast. Ing. Igorem Pantůčkem, daňovým poradcem se sídlem Jiráskova 42, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 1. 2014, č.j. 372/14/5000-14305-701707,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Brně dne 19. 3. 2014 domáhal vydání rozsudku, kterým by bylo zrušeno rozhodnutí Odvolacího finanční ředitelství ze dne 9. 1. 2014, č. j. 372/14/5000-14305-701707 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo

zamítnuto odvolání žalobce (proti) a potvrzeny dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty vydané Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj (dále také „správce daně“) ze dne 18. 2. 2013 (specifikovány číslem jednací v napadeném rozhodnutí) za zdaňovací období 1. čtvrtletí – 4. čtvrtletí 2008; leden – prosinec 2009; leden – březen 2010 a červenec – listopad 2010, kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období ve stanovené výši, a kterými bylo současně rozhodnuto o zákonné povinnosti žalobce (daňového subjektu) uhradit penále v předmětných dodatečných platebních výměrech stanovené výši. Žalobce navrhuje zrušení napadeného rozhodnutí i předmětných dodatečných platebních výměrů a požaduje uhrazení náhrady nákladů řízení.

[2] Správcem daně byla s žalobcem zahájena protokolem o ústním jednání ze dne 10. 2. 2011, č. j. 52912/11/293933701676, za výše uvedená zdaňovací období daňová kontrola. V rámci této kontroly bylo mj. zjištěno, že žalobce v kontrolovaných obdobích pořizoval od rakouské společnosti Ig. Karl & Sohn GmbH, Gertengasse 13-15, A-2130 Mistelbach, VAT ID: ATU55303601 (dále jen „rakouský dodavatel“) použité osobní automobily, nepřiznával při jejich pořízení daň z přidané hodnoty (dále také „DPH“) na výstupu při pořízení zboží z jiného členského státu v souladu s ustanovením § 25 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „ZDPH“) a uplatňoval při jejich dalším prodeji zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím dle ustanovení § 90 ZDPH. Na základě vyhledávací činnosti měl správce daně pochybnost o správnosti aplikace zvláštního režimu v případě pořízených použitých automobilů. Žalobce dle tvrzení správních orgánů ani na výzvu správce daně v případě použitých automobilů neprokázal oprávněnost uplatnění zvláštního režimu dle ustanovení § 90 ZDPH a proto na základě skutečností popsanych ve zprávě o daňové kontrole ze dne 5. 12. 2012, č. j. 464952/12/293933701676, správce daně vydal předmětné dodatečné platební výměry, které byly potvrzeny napadeným rozhodnutím.

II. Obsah žaloby

[3] Žalobce odůvodnil žalobu tím, že napadené rozhodnutí žalovaného je nezákonné pro rozpor se zákonností daňového řízení a vymezil okruh 4 žalobních bodů.

[4] Neinformování žalobce o výsledku svědků – žalovaný porušil základní zásadu daňového řízení, když neinformoval žalobce o výsledku svědků, přičemž navíc pro zjištění skutkových okolností dané kauzy použil pouze informace ze systému VIES a odpověď na „mezinárodní dožádání“ od rakouského správce daně dodavatele. Podle žalobce je zřejmé, že proběhlo u rakouského dodavatele ústní jednání, na základě kterého dodavatel poskytl požadovaná vysvětlení včetně dokladů. V tomto případě se jednalo o výslech svědka v daňovém řízení. Bez ohledu na skutečnost, že je svědek osoba z jiného členského státu, měl být žalobce na provedený výslech upozorněn – tímto postupem byl žalobce zkrácen na svém právu dle ustanovení § 96 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“). Pokud by byl žalobce o výsledku svědka uvědomen, pak by se jej zúčastnil a kladl by svědkovi otázky pro objasnění věci.

[5] Neodůvodněná neakceptace předložených daňových dokladů od rakouského dodavatele – žalovaný vůbec nezdůvodnil, proč neakceptuje předložené daňové doklady od dodavatele,

kteřé nezpochybnitelně rakouský dodavatel vystavil a opatřil poznámkou o prodeji zboží ve zvláštním režimu. Doklady předložené žalobcem k daňové kontrole obsahovaly také strojem dopsaný text, a to „Die Ware ist im Extraregime verkauft“ („Zboží se prodává v extra režimu“). Uvedené prohlášení bylo na některých dokladech doplněno i ručně. Tuto skutečnost nezpochybnil ani správce daně, ani žalovaný. Tento důkazní prostředek odmítl žalovaný akceptovat jako důkaz potvrzující pravdivost tvrzení žalobce. České ani rakouské daňové orgány se nezajímaly o skutečnost, proč uvedené prohlášení dodavatel na daňové doklady uváděl – zde je také dle žalobce namístě zdůraznit, že plnou odpovědnost za správnost daňového dokladu nese jeho vystavovatel. Žalobce také odmítá domněnku žalovaného, že si žalobce předmětné prohlášení doplnil sám. Tato vyslovená domněnka je zcela za hranicí volného hodnocení důkazních prostředků v rámci daňového řízení, a takovéto tvrzení musí správce daně, resp. žalovaný, prokázat. Žalobce tedy trvá na skutečnosti, že uvedené prohlášení uváděl na vystavené daňové doklady rakouský dodavatel a ten tak potvrzoval, že se jedná při dodání zboží o prodej použitého zboží ve zvláštním režimu. Pokud žalovaný dospěl k jinému závěru, je povinen svoji domněnku prokázat. Pokud se rakouský dodavatel rozhodl prodat použité zboží ve zvláštním režimu, pak byl povinen postupovat podle ustanovení národních zákonů o DPH, resp. příslušné směrnice. Nad rámec žalobce uvádí, že by nikdy nepřistoupil na obchod realizovaný v rámci běžných intrakomunitárních dodávek zboží, jelikož by to v podstatě znamenalo, že by pořízené zboží bylo (při zatížení celé prodejní ceny zákonnou sazbou DPH) v České republice de facto neprodejné. I z tohoto důvodu požadoval žalobce od rakouského dodavatele, aby použitá vozidla byla dodávána pouze ve zvláštním režimu. Tuto skutečnost mu opakovaně rakouský dodavatel potvrzoval mj. i vystavením daňových dokladů s prohlášením o prodeji v extra režimu. Správce daně měl bezesbytku prověřit všechny skutečnosti, které by prokázaly oprávněnost využití extra režimu, k čemuž ho zavazuje evropské právo i, v žalobě odkazovaná, rozhodnutí SDEU. Žalovaný by měl také prověřit, jestli se rakouský dodavatel nedopustil daňového úniku v Rakousku. Nic z toho však žalovaný v průběhu předmětného daňového řízení neučinil.

[6] Opakované rozhodnutí v téže věci – žalovaný porušil dle žalobce jeho právo na spravedlivý proces, když žalovaný rozhodl o věci, o které již jednou pravomocně rozhodl, jelikož v průběhu roku 2008 prověřil pracovník správce daně, formou místního šetření, správnost údajů vykázaných žalobcem v podaném daňovém přiznání. Správci daně bylo poskytnuto podrobné vysvětlení, vč. písemných podkladů – přijatých daňových dokladů od rakouského dodavatele – k těmto obchodům. Správce daně následně vyměřil prověřované daňové přiznání tak, jak jej žalobce podal, tedy bez nálezu. Správce daně tedy již jednou o prověřovaných skutečnostech pravomocně rozhodl, a nemůže tak činit opětovně.

[7] Vedení daňového řízení se zbytečnými průtahy – správce daně zahájil a vedl daňové řízení se zbytečnými průtahy, když mezi jeho zjištěním, že se žalobce „údajně“ dopouští při prodeji ojetých vozidel nezákonného postupu a vlastní daňovou kontrolou, uběhly bezmála 2 roky, čímž došlo k porušení jeho práva zaručeného v čl. 38 Listiny a § 7 odst. 1 daňového řádu, čímž došlo ke škodě žalobce vzniklé nesprávným úředním postupem správních orgánů v řádu několika miliónů Kč.

[8] Žalobce považuje ze všech důvodů uvedených v žalobě napadené rozhodnutí za nezákonné a nepřezkoumatelné, v řízení došlo k vadám v podobě nesprávně a nedostatečně

prováděného dokazování ze strany správního orgánu, které žalovaný ponechal bez povšimnutí. V řízení byla nesprávně vyhodnocena otázka důkazního břemena a rozhodnutí jako celek je nepřezkoumatelné, jednotlivé části na sebe nenavazují logicky a ve svých závěrech si odporují. V rozsahu shora popsaném žalovaný současně překročil zákonem stanovené meze správního uvážení, resp. tyto zneužil, a to zejména v těch částech, kdy činil závěry bez doložení jakýchkoliv důkazů opírajících se o zákon o DPH. Proto žalobce navrhuje zrušení napadeného rozhodnutí a všech předmětných dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty za předmětná období a požaduje uhrazení náhrady nákladů řízení.

III. Vyjádření žalovaného

[9] Žalovaný ve svém vyjádření, doručeném soudu dne 10. 7. 2014, navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Zároveň žalovaný odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, jakož i na celý spisový materiál a postupně se vyjádřil k jednotlivým žalobním bodům, přičemž s odkazem na národní a evropskou právní úpravu i judikaturu zdůraznil, že procesní práva žalobce v průběhu dokazování vedeného správcem daně nebyla mezinárodní výměnou informací nijak zkrácena, a že informace a listinné důkazy získané v rámci mezinárodní výměny informací byly použitelné v rámci daňové kontroly. Žalovaný také zdůraznil, že daňový subjekt nese břemeno tvrzení a má také povinnost toto své tvrzení doložit. Neprokáže-li daňový subjekt jím tvrzené skutečnosti, resp. skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně, je v důkazní nouzi, což je i případ žalobce. Žalovaný také odmítá tvrzení žalobce, že by v daném případě v téže věci již rozhodoval, nebo že by vedl daňové řízení se zbytečnými průtahy. O nesprávnosti těchto námitek svědčí zejména předložený spisový materiál. Závěrem žalovaný navrhl zamítnutí předmětné žaloby.

[10] Vzájemná podání účastníci obdrželi a jejich obsah je jim znám.

IV. Posouzení věci krajským soudem

[11] Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě dle ustanovení § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) osobou k tomu oprávněnou dle ustanovení § 65 odst. 1 s.ř.s. a jde o žalobu přípustnou ve smyslu ustanovení § 65, § 68 a § 70 s.ř.s.

[12] Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s.ř.s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s.ř.s.). Dospěl k závěru, že žaloba není důvodná a na základě ustanovení § 78 odst. 7 s.ř.s. ji zamítl. O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 odst. 1 s.ř.s. poté, kdy účastníci řízení s tímto postupem vyslovili souhlas, resp. v zákonné lhůtě nevyjádřili svůj nesouhlas.

[13] Podstata věci je založena na zodpovězení otázky, zda žalobce v případě prodeje použitých automobilů, které nakoupil od rakouského dodavatele, uplatnil oprávněně zvláštní

režim pro obchodníky s použitým zbožím dle ustanovení § 90 ZDPH. Sporné tedy je, zda při dodávce osobních automobilů v předmětných zdaňovacích obdobích byl mezi rakouským dodavatelem a žalobcem, který byl příjemcem vozů, použit tzv. „zvláštní režim“ ve smyslu předmětného ustanovení.

[14] Krajský soud se úvodem zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti, neboť se jedná o tak závažnou vadu, že se jí soud musí zabývat z úřední povinnosti nad rámec dalších uplatněných žalobních námitek. Je-li totiž správní rozhodnutí nepřezkoumatelné, lze jen stěží uvažovat o jeho přezkumu správním soudem, což ostatně vyplývá již z lingvistické stránky věci, kdy nepřezkoumatelné rozhodnutí prostě nelze věcně přezkoumat.

[15] Z rozsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu k tomuto tématu (srov. např. rozsudky ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 76, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 27/2008 - 76, ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publikovaný pod č. 133/2004 Sb. NSS, a ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, publikovaný pod č. 244/2004 Sb. NSS) je zřejmé, že rozsudek je nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, například pokud z něho jednoznačně nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí; pokud je jeho odůvodnění vnitřně rozporné, popřípadě je-li výrok v rozporu s odůvodněním; pokud z jeho výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně, jehož výrok je vnitřně rozporný. Dále se jedná o případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. I nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů je soudní judikaturou bohatě zmapována. Zmínit lze například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 - 64, a ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245). Z nich se podává, že rozhodnutí soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jestliže například není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu; dále z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě; proč považuje žalobní námitky za liché, mylné nebo vyvrácené; či proč subsumoval skutkový stav pod zvolené právní normy. Dalším důvodem nepřezkoumatelnosti rozhodnutí může být případ, kdy soud opomněl přezkoumat některou ze žalobních námitek včas uplatněných, či obsahuje-li odůvodnění rozsudku toliko převzaté pasáže z publikovaného judikátu v jiné, skutkově i právně odlišné věci, aniž dále rozvádí dopad převzatých závěrů na konkrétní souzený případ a na samotné rozhodnutí ve věci. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu pak pro posouzení přezkoumatelnosti správních rozhodnutí platí v podstatě stejné kautely, jako pro posouzení přezkoumatelnosti soudních rozhodnutí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2012, č. j. 7 As 163/2012-18).

[16] Žalobce považuje žalobou napadené rozhodnutí žalovaného za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve vztahu k jednotlivým argumentům a odvolacím námitkám (obecné tvrzení, přičemž je soudem zdůrazněno, že z odůvodnění rozhodnutí musí být seznatelné, jakými úvahami byl správní orgán veden při posuzování jednotlivých odvolacích důvodů). K tomu soud uvádí, že rozhodnutí žalovaného je postaveno na řádně uvedených ustanovení

zákona a v napadeném rozhodnutí byly žalovaným vypořádány všechny žalobcem uplatněné odvolací námitky. Žalovaný také jasně uvedl, z jakých dokumentů (a dalších důkazních prostředků) při svém rozhodnutí vycházel. Nelze tak dospět k závěru, že by rozhodnutí žalovaného neobsahovalo zákonnou úpravu, o kterou se opírá, a neobsahovalo vypořádání některé z odvolacích námitek, či by neobsahovalo důkazy pro podporu skutečností, na kterých je postaveno, a následkem tohoto nedostatku by tak bylo nutné napadené rozhodnutí žalovaného považovat z tohoto důvodu za nepřezkoumatelné. O přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí svědčí i ta skutečnost, že žalobce s napadeným rozhodnutím bez jakýchkoliv problémů v žalobě argumentačně polemizuje, uvádí své právní názory odlišné od názorů žalovaného a celkově mu nečiní napadené rozhodnutí podrobit svému „přezkumu“ jako účastníku řízení. Zdejší soud k uvedené obecné námitce nepřezkoumatelnosti tedy na základě výše uvedených důvodů konstatuje, že ji shledává v této prvotní fázi **nedůvodnou** s tím, že další konkrétní námitky žalobce jsou podrobeny soudnímu přezkumu dále.

IV. A. Neinformování žalobce o výsledku svědků

[17] Podstatou této žalobní námitky je skutečnost, že žalobce nebyl přítomen výsledku svědků (zástupců rakouského dodavatele) prováděných rakouským správcem daně, čímž dle něj byla porušena jeho procesní práva.

[18] Dle čl. 1 nařízení Rady č. 2003/1798/ES, o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty a o zrušení nařízení (EHS) č. 218/92, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „nařízení o spolupráci“): „(1.) *Toto nařízení stanoví podmínky, za kterých správní orgány členských států příslušné pro provádění právních předpisů o DPH na dodání zboží a služeb, nabytí zboží uvnitř Společenství a dovoz zboží spolupracují mezi sebou navzájem a s Komisí za účelem zajištění dodržování těchto předpisů.*“

[19] Dle čl. 5 nařízení o spolupráci: „(1) *Na žádost dožadujícího orgánu sdělí dožádaný orgán informace podle článku 1 včetně informací týkajících se konkrétního případu či konkrétních případů. (2) Pro účely předání informací podle odstavce 1 zajistí dožádaný orgán provedení jakýchkoli správních šetření nezbytných pro získání těchto informací. (3) Žádost podle odstavce 1 může obsahovat odůvodněnou žádost o zvláštní správní šetření. Jestliže členský stát rozhodne, že žádné správní šetření není nutné, sdělí okamžitě dožadujícímu orgánu důvody svého rozhodnutí. (4) Za účelem získání požadovaných informací nebo provedení požadovaného správního šetření postupují dožádaný orgán nebo správní orgán, na který se dožádaný orgán obrátí, jako kdyby jednaly samy za sebe nebo na žádost jiného úřadu svého vlastního členského státu.*“

[20] Dle čl. 19 nařízení o spolupráci: „*Příslušné orgány členských států si mohou v každém případě prostřednictvím spontánní výměny předávat navzájem informace podle článku 1, které jsou jim známy.*“

[21] Z předložené spisové dokumentace zdejší soud shledává, že správce daně dne 1. 1. 2011 (viz listina č. j. 420463/11) zaslal rakouské daňové správě ve smyslu výše citované právní úpravy žádost o poskytnutí informací, a konkrétně žádal správce daně o zjištění, v jakém režimu byly použité automobily rakouského dodavatele dodány žalobci (tedy, jestli ve

„zvláštním režimu“ nebo v „běžném intrakomunitárním režimu“) a v případě potvrzení běžného intrakomunitárního dodání, které odpovídá údajům ze systému VIES, žádal správce daně sdělení důvodu vystavení „prohlášení“ rakouským dodavatelem ze dne 1. 9. 2011, předloženého žalobcem dne 8. 9. 2011. Z odpovědi rakouské daňové správy ze dne 23. 2. 2012, č. j. 73402/12, vyplývá, že předmětné automobily byly rakouským dodavatelem dodány v běžném režimu intrakomunitárního zboží, přičemž potvrzení o dodání ve zvláštním režimu bylo rakouským dodavatelem odvoláno, o čemž byl žalobce rakouským dodavatelem dne 10. 1. 2012 informován (kopii předmětného dopisu zaslal rakouský správce daně českému správci daně v příloze, která je součástí správního spisu). Z předložené spisové dokumentace pak zdejší soud shledává také to, že žalobce byl s informacemi získanými předmětnou mezinárodní výměnou informací seznámen dne 25. 5. 2012, jak vyplývá z protokolu o ústním jednání č. j. 309149/12/293933701676. V rámci tohoto jednání byl žalobce seznámen se všemi dokumenty a informacemi získanými v rámci předmětné mezinárodní výměny informací.

[22] Rozsudkem Soudního dvora EU ze dne 22. 10. 2013, ve věci C-276/12, žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podané Nejvyšším správním soudem dne 4. 6. 2012 – Jiří Sabou v. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, bylo rozhodnuto, že: „1) *Unijní právo, tak jak vyplývá zejména ze směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a daní z pojistného, ve znění směrnice Rady 2006/98/ES ze dne 20. listopadu 2006, a ze základního práva být vyslechnut, musí být vykládáno v tom smyslu, že daňovému subjektu členského státu nepřiznává ani právo být informován o žádosti tohoto státu o pomoc adresované jinému členskému státu mimo jiné k ověření údajů poskytnutých tímto daňovým subjektem v rámci jeho přiznání k dani z příjmů, ani právo podílet se na formulování žádosti adresované dožádanému členskému státu, ani právo účastnit se výsledků svědků prováděných posledně uvedeným státem.* 2) *Směrnice 77/799, ve znění směrnice 2006/98, neupravuje otázku, za jakých podmínek může daňový subjekt napadnout správnost informace poskytnuté dožádaným členským státem, a nestanoví žádné zvláštní požadavky na obsah poskytnuté informace.*“

[23] Zdejší soud shledává, že mezinárodní výměna informací v případě daně z příjmů (věc řešená Soudním dvorem EU ve výše citovaném rozsudku) a v případě daně z přidané hodnoty je v klíčových aspektech stejná, a proto výše uvedené závěry SDEU lze podle jeho právního názoru vztáhnout i na nyní řešený případ. Je tedy zřejmé, že žalobce neměl právo být informován o zaslání předmětné žádosti, neměl právo být rakouskou správou informován, jakým způsobem byly informace od rakouského dodavatele získány a konečně neměl ani právo účastnit se případných výsledků svědků prováděných rakouskou daňovou správou. Postup žalovaného a rakouského správce daně uvedený v bodě [21] tohoto rozsudku zdejší soud tak shledává zcela zákonný, procesně správný a souladný s právní úpravou i judikaturou a dostatečně šetřící práva žalobce (daňového subjektu) v předmětném daňovém řízení.

[24] Zdejší soud pak závěrem k této žalobní námitce konstatuje, že rakouský správce daně se při své činnosti řídí vlastními procesními předpisy, nikoliv normami českého práva a nelze tedy po něm požadovat, aby postupoval podle procesních norem českého daňového řízení. Poskytnutí informací v rámci Evropské unie se řídí výše uvedenými právními předpisy evropského práva a související judikaturou, a žalovaný v daném řízení postupoval zcela

s nimi v souladu. Informace dodané rakouskou daňovou správou jsou pak pro tuto věc zcela použitelné, jelikož rakouská daňová správa české daňové správě sdělila, jak k daným závěrům dospěla a prokázala i zdroj požadované informace, který dokonce zaslala české daňové správě v kopii její informace, a který je založen v předložené spisové dokumentaci – viz dopis rakouského dodavatele žalobci ze dne 10. 1. 2012, kterým bylo odvoláno potvrzení o dodání ve zvláštním režimu (srov. podmínky uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011-167). Uvedená žalobní námitka je tedy **nedůvodná**.

IV. B. Neodůvodněná neakceptace předložených daňových dokladů od rakouského dodavatele

[25] Podstata této žalobní námitky jde do samotné podstaty věci, tedy zda žalobce v případě prodeje použitých automobilů, které nakoupil od rakouského dodavatele, uplatil oprávněně zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím dle ustanovení § 90 ZDPH. Sporné tedy je, zda při dodávce osobních automobilů v předmětných zdaňovacích obdobích byl mezi rakouským dodavatelem a žalobcem, který byl příjemcem vozů, použit tzv. „zvláštní režim“ ve smyslu předmětného ustanovení, a jestli toto bylo v daném řízení náležitě zjištěno.

[26] Ustanovení § 90 odst. 1 písm. b) ZDPH stanoví: „*Pro účely tohoto ustanovení se rozumí 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.*“

[27] Ustanovení § 90 odst. 14 ZDPH stanoví: „*Při dodání zboží, které je předmětem zvláštního režimu, musí být na daňovém dokladu uveden údaj „zvláštní režim - použité zboží“, „zvláštní režim - umělecká díla“ nebo „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.“

[28] Ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu stanoví: „*Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*“

[29] Ustanovení § 92 odst. 4 daňového řádu stanoví: „*Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.*“

[30] Nejprve se zdejší soud vyjádří k dílčí námitce žalobce, že žalovaný vůbec nezdůvodnil, proč neakceptuje jím předložené doklady. Zdejší soud z předložené spisové dokumentace shledává, že správce daně dne 12. 4. 2012 vydal výzvu k prokazování skutečností, č. j. 183095/12/293933701676 (která následovala na již vydanou výzvu ze dne 29. 6. 2011, č. j. 320145/11/293933701676), přičemž tato výzva byla vydána společně pro všechna kontrolovaná zdaňovací období. V této výzvě k prokazování skutečností pak správce daně v 5 důsledně odůvodněných bodech vyzval žalobce k prokázání správnosti jím přiznané daně z přidané hodnoty na výstupu při pořízení zboží z jiného členského státu EU (v daném případě osobních automobilů, příp. náhradních dílů k automobilům) v souladu s ustanovením § 25

ZDPH v návaznosti na ustanovení § 16 ZDPH a § 90 ZDPH s tím, že ve výzvě byly zcela jednoznačně specifikovány všechny rozporované obchody (vždy identifikované: číslem faktury; datem pořízení; dodavatelem; státem pořízení; DIČ dodavatele; druhem vozidla; VIN; cenou v EUR; použitým kurzem a nákupní cenou v Kč), tedy nemohlo být žádných pochyb, které konkrétní obchody uskutečněné žalobcem, správce daně rozporuje, a také nemohlo být absolutně žádných pochyb, z jakého důvodu rozporuje jednotlivé žalobcem uskutečněné obchody a související doklady. To, proč žalovaný, resp. správce daně, neakceptoval žalobcem předložené daňové doklady, a z jakých důvodů nemá tyto doklady za prokazující obchodování v tzv. „zvláštním režimu“ pak žalovaný (resp. správce daně) soustavně žalobci sděloval, a to jak v „seznámení s výsledkem kontrolního zjištění včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů“ ze dne 27. 9. 2012, č. j. 406108/12/293933701676, tak také ve „zprávě o výsledku daňové kontroly“ ze dne 5. 12. 2012, č. j. 464952/12/293933701676 (zde konkrétně na str. 19 až 24 a 52 a 53), a konečně pak také i v napadeném rozhodnutí.

[31] O skutečnosti, že žalobce věděl, z jakých důvodů správní orgány neakceptují jím předložené daňové doklady, pak konečně svědčí i samotná vyjádření žalobce uskutečněná v průběhu daňové kontroly, kdy sám věcně reagoval na výzvy správce daně k prokázání jím tvrzených skutečností, když příkladně v protokolu o ústním jednání ze dne 12. 11. 2012, č. j. 450891/12/293933701676, se žalobce na str. 3 a str. 4 odkazuje na jím předložený dopis od rakouského dodavatele v rámci daňového řízení, ve kterém bylo uvedeno, že předmětná vozidla byla dodána ve zvláštním režimu. Zdejší soud tedy musí učinit závěr, že žalovaný (resp. správce daně) jednoznačně soustavně sděloval žalobci, proč neakceptoval žalobcem předložené daňové doklady, žalobce o těchto právních závěrech správních orgánů bezpochyby věděl a žalovaný se řádně (po procesní stránce) s důkazními prostředky žalobce (předloženými daňovými doklady) vypořádal, a to v dokumentech citovaných výše. Tato dílčí žalobní námitka je tedy **nedůvodná**.

[32] Zdejší soud však musí zejména posoudit to, jestli správní orgány posoudily danou věc správně po hmotně-právní stránce. Z předložené spisové dokumentace zdejší soud ověřil, že doklady vystavené rakouským dodavatelem neobsahují ani odkaz na příslušené zákonné ustanovení rakouského zákona o DPH upravující „zvláštní režim“, ani na příslušnou Směrnici Rady o použití „zvláštního režimu“. Tyto doklady obsahují v rámci textu odkaz na režim běžného intrakomunitárního dodání zboží, a to „Steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung“ („Osvobozeno od daně dodání uvnitř Společenství“), případně „Inneregemeinschaftliche Lieferung nach Tschechien“ („Dodání zboží uvnitř Společenství na území České republiky“). Většina dokladů předložených žalobcem v rámci daňové kontroly však obsahovala také strojem (či rukou) dopsaný text „Die Ware ist im Extraregime verkauft“ („Zboží se prodává v extra režimu“). Jak je pak zřejmé z odpovědi na výměnu informací ze dne 15. 6. 2009, č. j. 161324/09, doklady vystavené rakouským dodavatelem tento text o uplatnění „extra režimu“ neobsahovaly. Tento fakt jednoznačně svědčí o skutečnosti, že v dané věci uskutečněných obchodů nebyl použit „zvláštní režim“. Také dle automatické výměny informací v rámci EU (tzv. systém VIES) bylo správcem daně zjištěno, že rakouský dodavatel vykazoval dodání zboží žalobci jako běžné intrakomunitární dodání zboží.

[33] Z předloženého spisového materiálu je pak zřejmé, že při následném postupu v rámci daňové kontroly žalobce předložil potvrzení, které mu vystavil rakouský dodavatel, že zboží bylo prodáno „ve zvláštním režimu“ (toto potvrzení bylo žalobcem předloženo dne 8. 9. 2011 při ústním jednání zachyceném v protokolu o ústním jednání č. j. 378273/11/293933701676). Na základě této skutečnosti pak bylo správcem daně přistoupeno k mezinárodní výměně informací ve smyslu čl. 5 a čl. 19 nařízení o spolupráci, přičemž dne 1. 1. 2011 (viz listina č. j. 420463/11) zaslal český správce daně rakouské daňové správě ve smyslu výše citované právní úpravy žádost o poskytnutí informací, a konkrétně žádal správce daně o zjištění, v jakém režimu byly použité automobily rakouského dodavatele dodány žalobci (tedy, jestli ve „zvláštním režimu“ nebo v „běžném intrakomunitárním režimu“) a v případě potvrzení běžného intrakomunitárního dodání, které odpovídá údajům ze systému VIES, žádal správce daně sdělení důvodu vystavení „prohlášení“ rakouským dodavatelem ze dne 1. 9. 2011, předloženého žalobcem dne 8. 9. 2011. Z odpovědi rakouské daňové správy ze dne 23. 2. 2012, č. j. 73402/12, vyplývá, že předmětné automobily byly rakouským dodavatelem dodány v běžném režimu intrakomunitárního zboží, přičemž potvrzení o dodání ve zvláštním režimu bylo rakouským dodavatelem odvoláno, o čemž byl žalobce rakouským dodavatelem dne 10. 1. 2012 informován (kopii předmětného dopisu zaslal rakouský správce daně českému správci daně v příloze, která je součástí správního spisu) – o zákonnosti tohoto postupu soud rozhodl výše v tomto rozsudku (srov. část IV. A tohoto rozsudku). Z předložené spisové dokumentace pak zdejší soud shledává také to, že žalobce byl s informacemi získanými předmětnou mezinárodní výměnou informací seznámen dne 25. 5. 2012, jak vyplývá z protokolu o ústním jednání č. j. 309149/12/293933701676.

[34] Na základě výše uvedených skutečností soud shledává a má postaveno najisto, že nebylo v daňovém řízení prokázáno (žalobce neprokázal a neunesl své břemeno důkazní ve smyslu ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu), že rakouský dodavatel prodával žalobci použité automobily ve „zvláštním režimu“ pro obchodníky s použitým zbožím ve smyslu ustanovení § 90 ZDPH, neboť rakouský dodavatel přiznal jejich dodání žalobci v režimu běžného intrakomunitárního dodání zboží, přičemž rakouský dodavatel neměl povinnost prodávat tyto automobily ve zvláštním režimu pro obchodníky s použitým zbožím. Pokud žalobce nakoupil použité osobní automobily v jiném členském státě od osoby registrované k dani v tomto jiném členském státě, která neuplatnila „zvláštní režim“ při prodeji (jak tomuto bylo přesně v nyní řešeném případě), jedná se o pořízení zboží z jiného členského státu ve smyslu ustanovení § 16 ZDPH a žalobce měl povinnost přiznat daň z pořízení zboží v tuzemsku ve smyslu ustanovení § 25 ZDPH a nebyl oprávněn použít zvláštní režim ve smyslu ustanovení § 90 ZDPH. Závěry žalovaného a správce daně jsou tak zcela správné a uvedená žalobní námitka je **nedůvodná**.

[35] Zdejší soud k této žalobní námitce pro úplnost dodává, že v žádném případě není oprávněn český správce daně, případně žalovaný, prověřovat, jestli se rakouský dodavatel nedopustil v Rakousku daňového úniku, jak se domáhá žalobce, jelikož toto není (a ani nemůže být) předmětem činnosti českých daňových orgánů, a není to ostatně ani předmětem tohoto soudního řízení. K tvrzenému nedostatečně zjištěnému skutkovému stavu, zdejší soud musí, kromě výše uvedeného, jasně konstatovat, že je jak z napadeného rozhodnutí, tak z předložené spisové dokumentace, a ostatně i z výše uvedených závěrů zdejšího soudu,

zřejmé, že skutkový stav byl zjištěn správními orgány zcela dostatečně a komplexně a byl správně aplikován při právním posouzení věci.

[36] Konečně pak k tvrzenému přechodu důkazního břemena na žalovaného, zdejší soud musí shledat toliko to, že žalobce byl správcem daně opakovanými výzvami (viz výše) vyzván k prokázání rozhodných skutečností u žalobcem deklarovaných přijatých plnění od rakouského dodavatele, tj. správnosti přiznané daně z přidané hodnoty na výstupu v souladu s ustanovením § 25 ZDPH v návaznosti na ustanovení § 16 a § 90 ZDPH, přičemž tyto požadované rozhodné skutečnosti, jak je patrné z předložené spisové dokumentace, správci daně, ani žalovanému, neprokázal. Proto je žalobcův závěr, že vyhověl vydaným výzvám a důkazní břemeno tak přešlo na správce daně, chybný. Daňový subjekt (v daném případě žalobce) nese břemeno tvrzení a má také povinnost v průběhu daňového řízení toto své tvrzení doložit, nese tedy břemeno důkazní. Neprokáže-li daňový subjekt (v daném případě žalobce) jím tvrzené skutečnosti, případně skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně, je v důkazní nouzi, což je i případ žalobce v nyní posuzované věci. K tvrzení žalobce, že by nikdy nepřistoupil na obchod realizovaný v rámci běžných intrakomunitárních dodávek zboží, jelikož by to v podstatě znamenalo, že by pořízené zboží bylo (při zatížení celé prodejní ceny zákonnou sazbou DPH) v České republice de facto neprodejně, zdejší soud shledává toliko to, že se jedná opětovně pouze o tvrzení žalobce, které není nikterak podloženo žádným důkazem, a navíc, že tato okolnost pro posouzení daně věci nemá významnější relevanci. Žalobní námitka uvedená v bodě [5] tohoto rozsudku je tedy ze všech výše uvedených důvodů **nedůvodná**.

IV. C. Opakované rozhodnutí v téže věci

[37] Podstatou této žalobní námitky je tvrzení žalobce uvedené v bodě [6] tohoto rozsudku tedy, že správce daně vyměřil v průběhu roku 2008 po proběhnuvším místním šetření prověřované daňové přiznání tak, jak jej žalobce podal, tedy bez nálezu, tedy, že již jednou ve věci pravomocně rozhodl. Žalovaný ve svém vyjádření toto tvrzení odmítá jako nepravdivé, jelikož správce daně dle žalovaného v průběhu roku 2008 neprověřoval formou místního šetření správnost údajů vykázaných žalobcem v podaných daňových přiznáních, o čemž svědčí kompletní předložená spisová dokumentace.

[38] Spor je tedy v otázce skutkové, zdali místní šetření v průběhu roku 2008 proběhlo či nikoliv. Z kompletní předložené spisové dokumentace soud nezjistil, že by správce daně v průběhu roku 2008 prověřoval formou místního šetření správnost údajů vykázaných žalobcem v podaných daňových přiznáních, o tomto údajném místním šetření není v předložené spisové dokumentaci žádný úřední záznam, protokol či jiný dokument z tohoto údajného místního šetření. Z předloženého spisového materiálu pak není ani patrné, že by s ním bylo jakkoliv nezákonně manipulováno; naopak soud konstatuje, že byl veden zcela standardně tak, jak správci daně v daňových řízeních postupují, což je patrné např. i z nepřerušované číselné řady označení jednotlivých listin založených ve správním spise. O nevěrohodnosti tohoto tvrzení žalobce pak svědčí i ta skutečnost, že v případě, kdyby takové místní šetření proběhlo, bezpochyby by správce daně (jak je zákonným standardem) vydal v předmětném řízení výzvu k odstranění pochybností (ve smyslu tehdy účinného ustanovení § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších

předpisů) a zahájil vytýkací řízení. Tak tomu však, jak je zřejmé z předložené spisové dokumentace, v dané věci žalobce nebylo.

[39] Ustanovení § 71 odst. 1 písm. e) s.ř.s. stanoví: „*Žaloba kromě obecných náležitostí podání (§ 37 odst. 2 a 3) musí obsahovat, jaké důkazy k prokázání svých tvrzení žalobce navrhuje provést.*“ Dle tohoto ustanovení je žalobce povinen v žalobě uvést označení důkazů k prokázání svých tvrzení, resp. k doložení důvodnosti žaloby a v ní obsažených žalobních bodů. Jde o projev povinnosti tvrzení a povinnosti důkazní, která je pro soudní řízení typická. V nyní přezkoumávaném případě žalobce v podané žalobě ustal toliko v rovině tvrzení a nikterak své tvrzení nepodložil předložením jakýchkoliv důkazů, a ani nenavrl soudu provedení jakýchkoliv důkazů, které by jeho tvrzení podložily (např. jeho kopie dokumentů zachycujících údajně proběhnuvší místní šetření, protokol o ústním jednání, výslechy svědků či jakékoliv další důkazy k prokázání jeho tvrzení). Žalobce v žalobě ani konkrétně neuvádí, kdy přesně (den či měsíc) mělo být místní šetření činěno, a dokonce ani neuvádí, jaké zdaňovací období mělo být takto posuzováno. Zdejší soud konstatuje, že žalobce v dané věci neunesl své břemeno důkazní. S ohledem na absenci jakýchkoliv důkazů prokazujících tvrzení žalobce, a vzhledem k závěrům soudu stran poznatků vzešlých z předložené spisové dokumentace (viz bod [38] tohoto rozsudku), má soud za to, že žalovaný v téže věci nerozhodoval opakovaně, že uvedené tvrzení žalobce je ve světle všeho výše uvedeného nevěrohodné, a tudíž uvedená žalobní námitka je **nedůvodná**.

IV. D. Vedení daňového řízení se zbytečnými průtahy

[40] Zdejší soud k této žalobní námitce shledává, že předmětem tohoto soudního řízení je posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí a vydaných dodatečných platebních výměrů ve smyslu ustanovení § 65 a násl. s.ř.s., nikoliv posouzení nečinnosti správního orgánu ve smyslu ustanovení § 79 a násl. s.ř.s., která by se právě projevila v případném vedení daňového řízení se zbytečnými průtahy. Měl-li žalobce v průběhu daňového řízení za to, že je správce daně (příp. žalovaný) nečinný, měl činit relevantní procesní kroky právě v průběhu předmětného daňového řízení, nikoliv až v soudním řízení proti rozhodnutí vydanému v předmětném daňovém řízení. Takové námitky jsou pak v tomto soudním řízení ze své podstaty beznadějně zpozdlé.

[41] Zdejší soud i přesto konstatuje, že z předložené spisové dokumentace je zřejmé, že správní orgány postupovaly v předmětném daňovém řízení zcela standardně, v rychlosti odpovídající odborné náročnosti předmětné věci a dostatečně dodržovaly zásadu hospodárnosti řízení. Vzhledem k uvedeným závěrům zdejšího soudu výše v tomto rozsudku stran správnosti jak procesního postupu správních orgánů, tak i v otázce hmotně-právního posouzení dané věci, pak nemohlo dojít ani k tvrzenému porušení práva žalobce zaručeného v čl. 38 Listiny a v ustanovení § 7 odst. 1 daňového řádu, tak také nemohlo dojít ke škodě žalobce vzniklé nesprávným úředním postupem správních orgánů, jelikož správní orgány postupovaly zcela v souladu se zákonem. Uvedená žalobní námitka je tak **nedůvodná**. Nad rámec uvedeného, soud dodává, že trvá-li však žalobce na tom, že byl v dané věci poškozen údajně nesprávným úředním postupem, má samozřejmě oprávnění podat příslušnou žalobu ve smyslu zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, k příslušnému civilnímu soudu

v občanském soudním řízení (viz usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 5. 2005, č. j. Na 12/2005-8).

V. Shrnutí a náklady řízení

[42] S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného, kterým bylo odvolání žalobce zamítnuto, bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítnout.

[43] Výrok o nákladech řízení má oporu v § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 31. března 2016

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu