



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Jana Dvořáka a soudců Petry Venclové a Aleše Korejtky ve věci **žalobce AutoDUKLA, s.r.o., IČO: 64826937**, se sídlem kpt. Nálepky 2674, 530 02 Pardubice, **zastoupeného ARIADNA, s.r.o., IČO: 64581144**, se sídlem Bořivojova 21, 130 00 Praha 3, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství, Masarykova 427/31, 602 00 Brno**, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2014, č. j. 32461/14/5200-20442-711315,

t a k t o :

- I. Žaloba se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žalované rozhodnutí a žaloba

U žalobce byla dne 16. 12. 2010 zahájena daňová kontrola, jejímž předmětem byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 a 2008 a daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2007 a za jednotlivá zdaňovací období roku 2008.

V průběhu kontroly bylo zjištěno, že žalobce nakoupil použité automobily (za účelem dalšího prodeje), přičemž v případě 32 kupních smluv byly jako prodávající uvedeny neexistující fyzické osoby (tyto osoby nebyly dohledány v informačním systému evidence obyvatel). Vystaly tak pochybnosti, zda byl u předmětných vozidel prodaných v jednotlivých zdaňovacích obdobích roku 2008 (prodáno celkem 17 z nakoupených vozidel 32 vozidel) oprávněně aplikován zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím podle § 90 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále též „ZDPH“). Kontrola daně z příjmů byla ukončena a bylo pokračováno již jen v kontrole daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2007 a za jednotlivá zdaňovací období roku 2008.

Rozdělením daňové kontroly bylo dle žalobce nezákonně zasaženo do jeho práv. Zásahovou žalobu žalobce však zdejší soud rozsudkem ze dne 19. 3. 2014, č. j. 52 Af 40/2013 - 66, zamítl. Kasační stížnost proti tomuto rozsudku Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 18. 7. 2014, č. j. 6 Afs 80/2014 – 32, taktéž zamítl. Ústavní stížnost žalobce následně jako zjevně neopodstatněnou Ústavní soud odmítl (srov. usnesení ze dne 19.11.2014, sp. zn. II. ÚS 3159/14).

Výzvou ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1070619/13/2801-05404-607156, Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále též „správce daně“) žalobce vyzval k prokázání skutečností v pokračující daňové kontrole daně z přidané hodnoty. Konkrétně byl žalobce vyzván, aby doložil oprávněnost užití zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím podle § 90 ZDPH. Zpochybněním vypovídací (důkazní) hodnoty žalobcem předložených kupních smluv uzavřených s neexistujícími fyzickými osobami jakožto prodávajícími totiž přešlo důkazní břemeno zpět na žalobce, jenž měl za této situace prokázat jím tvrzené skutečnosti jiným způsobem. Vzhledem k tomu, že žalobce neunesl důkazní břemeno a nenavrl ani relevantní důkazní prostředky k prokázání od koho a za jakou cenu pořídil předmětné použité automobily, neprokázal tak oprávněnost použití zvláštního režimu podle § 90 ZDPH. Jelikož žalobce na výzvu správce daně nedoložil ani kupní smlouvy na prodej předmětných vozidel, ze kterých by vyplynulo komu, za kolik a k jakému datu byla předmětná vozidla následně prodána, dospěl správce daně k závěru, že ze strany žalobce došlo k porušení zákonných povinností při dokazování, v důsledku čehož nebylo možno stanovit daň dokazováním. Správce daně proto přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek.

Odvolací orgán (žalovaný) se neztotožnil se závěrem správce daně ohledně nemožnosti stanovit daň dokazováním a uložil správci daně, aby při místním šetření v sídle žalobce opatřil kopie kupních smluv, na základě kterých byla následně předmětná vozidla prodána. S využitím takto získaných důkazních prostředků stanovil žalovaný daň dokazováním. Z dokladů předložených žalobcem žalovaný zjistil, že žalobce v příslušných zdaňovacích obdobích zdanil dle ust. § 90 odst. 4 ZDPH pouze přírážku (rozdíl mezi pořizovací a prodejní cenou jednotlivých vozidel) a že vypočtenou daň na výstupu přiznal v příslušných zdaňovacích obdobích dle data uskutečnění prodeje jednotlivých vozidel.

Jelikož žalobce neprokázal naplnění zákonných podmínek pro uplatnění zvláštního režimu (§ 90 ZDPH), neboť neprokázal od koho a za jaké částky použité automobily nakoupil, měl dle žalovaného povinnost vypočíst daň z celkové úplaty, kterou obdržel za zdanitelné plnění včetně daně způsobem podle § 37 odst. 2 ZDPH. Žalovaný tak v jednotlivých zdaňovacích obdobích vypočítal rozdíl mezi skutečně odvedenou daní na výstupu z přírážky, tak jak je zachycena v žalobcem předložené evidenci podle § 100 ZDPH,

a daní na výstupu, která měla být správně odvedena. Výsledek žalovaný porovnal s daní stanovenou správcem daně v jednotlivých zdaňovacích obdobích a následně rozhodnutí správce daně změnil a žalobci doměřil daň včetně penále za období leden až listopad 2008.

Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, která však byla spíše směsicí komentářů k vybraným pasážím odůvodnění žalovaného rozhodnutí a obsáhlých citací z odůvodnění rozsudků Nejvyššího správního soudu a odborné literatury než stručným a přehledným souhrnem žalobních bodů ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d/ s. ř. s. Na tomto místě krajský soud připomíná, že kvalita soudního rozhodnutí je vždy zásadním způsobem předurčena kvalitou žaloby. Zcela jinak může soud pracovat s žalobou, v níž jsou námitky stručné, jasné a jsou logicky uspořádány, než s rozsáhlou rozvláchnou žalobou, z níž není patrné, kde končí žalobní bod a začíná citace toho či onoho. Zatímco v prvním případě zpravidla soud žádný žalobní bod neopomene, ve druhém k takové situaci může dojít velmi snadno, neboť žalobní bod důmyslně skryt pod nánosem argumentačního balastu. I při formulaci žaloby tedy platí, že méně je více a že říci málo slovy mnoho je znakem velkých duchů, právě tak jako neříci mnoha slovy nic je znakem těch malých (François de La Rochefoucauld).

Přesto však bylo možno ze žaloby seznat, že žalobce setrval na námitkách uplatněných již v odvolání proti platebním výměrům vydaným Finančním úřadem pro Pardubický kraj (což ostatně zástupce žalobce potvrdil i při jednání dne 22. 6. 2015 /viz protokol o jednání založený na listech číslo 88 až 90 soudního spisu), přičemž nesouhlasil se způsobem, jakým žalovaný jeho odvolací námitky vypořádal.¹ Konkrétně žalobce tedy namítl následující (viz též protokol o jednání ze dne 22. 6. 2015, listy číslo 88 až 90 soudního spisu):

1) Žalobce trval na tom, že daňová kontrola nebyla řádně ukončena, neboť ve zprávě o daňové kontrole nebyly řádně zhodnoceny všechny důkazy (bez bližší konkretizace) a zpráva tak nebyla způsobila projednání.

2) Žalobce dále nesouhlasil se stanovením daně podle pomůcek. Pomůcky dle jeho názoru měly být navíc uvedeny přímo ve zprávě o daňové kontrole. Na této námitce žalobce setrval vzdor tomu, že daň byla žalovaným nakonec stanovena dokazováním.

3) Žalobce poukázal na nezákonnost výzvy správce daně ze dne 3. 7. 2013, jíž správce daně po žalobci požadoval předložení dokladů, které už mu byly jednou v sídle daňového subjektu správci daně poskytnuty. Žalobce na námitce trval, byť této výzvě nevyhověl, a proto žalovaný prostřednictvím správce daně provedl místní šetření a požadované podklady si zajistil přímo v sídle žalobce bez toho, aby z pasivity žalobce vyvodil pro žalobce nepříznivé důsledky. Dle žalobce bylo nezákonné též rozdělení daňové kontroly.

¹ Na tomto místě soud zdůrazňuje (pro futuro), že dle ustálené judikatury (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2007, č. j. 8 Afs 55/2005-74, a ze dne 29. 2. 2008, č. j. 8 Afs 98/2007-73, oba dostupné na www.nssoud.cz /tyto závěry byly aprobovány i Ústavním soudem - srov. např. usnesení ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07, dostupné na <http://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx/>) **uvedení konkrétních žalobních námitek zásadně nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání (či snad pouhým odkazem na takové podání) již proto, že odvolací námitky směřovaly proti jinému rozhodnutí (proti rozhodnutí správce daně), než které bylo předmětem přezkumu krajským soudem (rozhodnutí žalovaného).**¹ Krajský soud v budoucnu neubude takto formulované námitky jako žalobní body akceptovat.

4) Žalobce žalovanému vytkl i to, že neprovedl všechny jím navržené důkazy. Při jednání dne 22. 6. 2015 pak k dotazu soudu upřesnil, že žalovaný měl znovu (tedy po třetí) vyslechnout svědka K. (bývalého zaměstnance žalobce /do 31. 10. 2007/, který pro žalobce nakupoval použité automobily, později jednatele a společníka Milking Leasing, s.r.o., která pro žalobce zprostředkovávala uzavření kupních smluv na použité automobily /nákup/) a paní K. (účetní žalobce). Výsledky obou těchto osob mělo být prokázáno, „*kolik prostředků předala (myšleno paní K.) panu K. a pan K. měl potvrdit, kolik prostředků od ní převzal*“. Pokud žalovaný návrhům žalobce nevyhověl, zatížil řízení vadou.

5) Žalobce trval na tom, že skutečným prodejcem aut byl pan K. Jestliže žalovaný dospěl k jinému skutkovému závěru, je takový závěr nesprávný.

6) Žalobce dále vyjádřil přesvědčení, že skutečnost, že správce daně včas nepodal trestní oznámení na neznámého pachatele, měla vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé.

7) Konečně žalobce v žalobě uvedl, že nezpochybňuje, že uzavírání kupních smluv s neexistujícími subjekty je podvodným jednáním (viz protokol o jednání ze dne 22. 6. 2015), nicméně trval na tom, že žalobce byl v dobré víře, že skutečnosti uvedené v kupních smlouvách odpovídají realitě. Ačkoli žalobce současně zdůraznil, že nešlo o podvod na DPH, dovolával se rozhodnutí SDEU ve věcech C - 80/11 a C - 142/11.

Ze všech výše uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

II.

Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve vyjádření k žalobě (které není třeba podrobně rekapitulovat, neboť jeho obsah účastníci znají, nadto v řízení byl žalovaný úspěšný, přičemž v odůvodnění rozsudku je třeba především vypořádat námitky toho účastníka, kterému soud za pravdu nedal) vyhodnotil námitky žalobce, jež se shodují s námitkami uplatněnými již v odvolacím řízení, jako liché a zopakoval argumenty obsažené v odůvodnění žalovaného rozhodnutí, které je dle jeho názoru věcně správné a zákonné. Navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

III.

Posouzení věci krajským soudem

Předně krajský soud připomíná, že podle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), soud přezkoumává (přičemž vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu /§ 75 odst. 1 s. ř. s./) napadené výroky žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (dispoziční zásada), z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné (§ 71 odst. 1 písm. d/ s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. ukládá žalobci povinnost uvést v žalobě konkrétní skutková tvrzení a nepostačí proto, vytýká-li žaloba obecně, že zákon byl porušen a obecně odkazuje k zákonným ustanovením, nebo vytýká-li vadnost řízení, aniž by zároveň poukazovala na konkrétní skutečnosti, z nichž je takové tvrzení dovozováno. Žalobce je povinen v žalobě vylicit, jakých nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit pouze s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 57, publikovaný pod č. 835/2006 Sb. NSS, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2005, č. j. 8 Azs 52/2005 - 56, a ze dne 22. 4. 2004, č. j. 6 Azs 22/2004 - 42, oba dostupné na www.nssoud.cz). Konkretizace faktů dostatečně substancovanými žalobními body je důležitá nejen z hlediska soudu, tj. pro stanovení programu sporu a vytyčení mezí, v nichž se soud může v souladu s dispoziční zásadou pohybovat, ale má význam i pro žalovaného. Stěžejní procesní zásadou je rovnost účastníků před soudem vyjadřovaná někdy jako rovnost zbraní. Každá procesní strana by měla mít přiměřenou možnost uplatnit své argumenty za podmínek, které ji citelně neznevýhodňují v porovnání s protistranou. Provedením této zásady je potom též požadavek náležité substanciace přednesů stran: jediná tím, že strana svůj přednes dostatečně konkretizuje, umožní druhé straně k tomuto přednesu učinit vyjádření. Pokud je tvrzení jedné procesní strany jen povšechné a nekonkrétní, neví druhá strana, k čemu se má vlastně vyjádřit; tím se přirozeně snižuje i její možnost náležité procesní obrany (viz tamtéž). 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). Není totiž úkolem soudů ve správním soudnictví, aby nahrazovaly činnost žalobce při formulaci žalobních námitek a samy je dotvářely. Tímto postupem by byla ostatně popřena rovnost stran v řízení před soudem a žalovanému správnímu orgánu by byla odňata možnost efektivně hájit své rozhodnutí. Jestliže tedy žalobce v žalobě vytkne napadenému správnímu rozhodnutí vady jen v obecné rovině, aniž by poukázal na zcela konkrétní skutečnosti, v nichž spatřuje pochybení, či uplatní námitku stručnou, je zcela dostatečné, pokud se k takto obecným námitkám vyjádří krajský soud jen v obecné rovině a postačí též zpravidla jen stručně pojaté odůvodnění soudu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2013, č. j. 2 Afs 77/2012 - 21, dostupný na www.nssoud.cz).

Dále krajský soud připomíná, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku, resp. argument (srov. kupř. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, I. ÚS 729/2000, I. ÚS 116/05 a IV. ÚS 787/06, III. ÚS 961/09). Rozsah reakce 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 námitky lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí orgán veřejné moci prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí (tento právní názor akceptoval i Nejvyšší správní soud – viz např. bod 15 odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22.10.2014, č. j. 6 Ads 237/2014 – 9, bod 37 odůvodnění rozsudku téhož soudu ze dne 25.2.2015, č. j. 6 As 153/2014 – 108, bod 12 odůvodnění rozsudku téhož soudu ze dne 4.3.2015, č. j. 8 Afs 71/2012 – 161, či odůvodnění rozsudku téhož soudu ze dne 16.4.2015, č. j. 7 As 169/2014 – 55).** 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, a desítky dalších rozhodnutí Ústavního soudu dostupná na <http://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx>; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, odstavec 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, odstavec 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, odstavec 17, popř. rozsudky ve věcech 1 Afs 81/2013, 1 Afs 82/2013, 1 As 72/2013, 9 Afs 22/2013, 9 Afs 39/2013, 9 Afs 45/2013, 3 As 80/2013 a řada dalších). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypovídá (srov. např. odstavec 24. nálezu 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.

Nelze též zapomínat, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto bude 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, ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, a ze dne 30. 6. 2014, č. j. 8 As 71/2014 – 49, všechny dostupné na www.nssoud.cz). **Tuto praxi aproboval i Evropský soud pro lidská práva** ve věci Helle proti Finsku (ze dne 19. 12. 1997, č. 20772/92, odst. 59 - 60), **jakož i Ústavní soud** (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 27. 7. 2011, sp. zn. II. ÚS 752/10, a usnesení téhož soudu ze dne 6. 6. 2013, sp. zn. II. ÚS 2454/12, usnesení ze dne 4. 7. 2012, sp. zn. III. ÚS 1972/12, usnesení ze dne 14. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 2266/12, ze dne 15. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 3391/12 atd.).

V neposlední řadě je vhodné připomenout, že odmítnutí argumentace 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).

Nyní k jednotlivým žalobním bodům:

Ad 1) Touto žalobní námitkou se žalovaný zevrubně zabýval např. v odstavcích 36 až 49 rozhodnutí a soud se s jeho hodnocením zcela ztotožňuje a plně na něj odkazuje. Skutečnost, že se žalobce domníval, že ve zprávě o daňové kontrole nebyly řádně zhodnoceny všechny provedené důkazy, není důvodem pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole. Jinak by totiž bylo možno daňovou kontrolu ukončit pouze v případě, že by s jejím výsledkem (resp. se zjištěními a závěry správce daně) byl žalobce spokojen. Takovou interpretaci je však nutno pro její absurdní důsledky odmítnout. Nadto žalobce nevyužil možnosti vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění (§ 88 odst. 3 daňového řádu) a své námitky začal nepřípustně uplatňovat až při projednání zprávy o daňové kontrole (v této fázi /§ 88 odst. 4 daňového řádu/ již není přípustné vznášet námitky proti výsledkům kontrolního zjištění).

Existenci vad důkazního řízení měl žalobce možnost namítat v odvolacím řízení (což také učinil) a jeho námitkám, jak bude ještě uvedeno níže, bylo částečně vyhověno, neboť v odvolacím řízení byl změněn (v souladu se zákonem) způsob stanovení daně z pomůcek na dokazování.

Dále je třeba zdůraznit, že i kdyby správce daně pochybil a zprávu o daňové kontrole s daňovým subjektem zákonným způsobem neprojednal, nemůže to bez dalšího znamenat konec daňového řízení a jakési kontumační vítězství daňového subjektu pro nenapravitelnou nezákonnost (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2012, č. j. 7 Afs 20/2012 – 41), v jehož důsledku by musel odvolací správní orgán rozhodnutí správce daně zrušit a řízení zastavit, jak se mylně domnívá žalobce.

Soud se zcela ztotožňuje s žalovaným, i pokud jde o hodnocení postupu žalobce, který podal žádost o přešetření způsobu vyřízení stížnosti až dne 14. 11. 2013 (tedy den před plánovaným projednáním zprávy o daňové kontrole), přestože o způsobu vyřízení stížnosti se dozvěděl již 23. 8. 2013, tedy o téměř tři měsíce dříve, jako procesní obstrukce, resp. zneužití práva, které nepoživá právní ochrany (odstavec 45 žalovaného rozhodnutí). Chtěl-li žalobce zpochybnit závěry stížnostního orgánu, měl tak v souladu se zásadou vigilantibus, non dormientibus iura subveniunt učinit bezodkladně poté, co se s nimi seznámil. Lze tedy uzavřít, že skutečnost, že v době projednání zprávy o daňové kontrole dosud nebyla vyřízena obstrukční žádost žalobce o přešetření způsobu vyřízení stížnosti (ta byla vyřízena dne 11.12.2013), nebyla důvodem pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným subjektem či okolností bránící ukončení daňové kontroly, stejně jako by takovým důvodem (okolností) nebylo nevyřízení stížnosti podané krátce před plánovaným ukončením daňové kontroly, ačkoliv se týkala skutečností nastalých výrazně dříve. Procesní obstrukce je jev zřetelně vybočující na úkor státu jak z ústavně chráněných procesních zásad, tak dokonce i ze samotného rámce právnosti státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy), a je jí nutno čelit.

Pro úplnost krajský soud dodává, že žalobce přehlíží i to, že ve stížnosti podle § 261 daňového řádu nelze uplatňovat námitky, které je možno uplatnit v opravných či v jiných nápravných (např. námitka podle § 159 daňového řádu nebo podnět podle § 38 daňového řádu) prostředcích (typicky lze ve stížnosti namítat nevhodné chování úředních osob, nikoli existenci rozličných vad řízení a nezákonností). Pokud jsou přesto takové námitky ve stížnosti uplatněny, není správce daně povinen se jimi zabývat. Stížnost není nástrojem určeným pro

prodlužování daňového řízení a stížnostní orgán není kvaziodvolacím orgánem. Ostatně odporovalo by zásadě rychlosti a hospodárnosti řízení, aby každá námitka daňového subjektu byla posuzována duplicitně – při vyřizování stížnosti a následně znovu při rozhodování o odvolání daňového subjektu.

V průběhu odvolacího řízení bylo též žalobci umožněno realizovat všechna jeho práva (viz odstavce 179 až 193 žalovaného rozhodnutí).

Ad 2) Námitka není důvodná již proto, že daň nebyla žalovaným stanovena podle pomůcek, nýbrž dokazováním. Námitky žalobce poukazující na vady řízení před Finančním úřadem pro Pardubický kraj, které byly v odvolacím řízení napraveny, jsou zjevně irelevantní, neboť žaloba směřuje proti rozhodnutí žalovaného, nikoli proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (což si zjevně žalobce při formulaci žaloby neuvědomil, jak již bylo uvedeno výše).

Postup žalovaného, který v odvolacím řízení změnil způsob stanovení daně, byl zákonný. I za účinnosti daňového řádu jsou totiž nadále použitelné závěry obsažené v odůvodnění rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, podle něhož je v odvolacím řízení přípustná změna způsobu stanovení daně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2015, č. j. 2 Afs 8/2014 – 174, odstavec 85). Dále je třeba zdůraznit, že v daňovém řízení se neuplatní zásada koncentrace ani zákaz reformatio in peius. Odvolací orgán tak může doplnit v podstatě jakékoliv důkazy nebo pomůcky, pokud tak uzná za vhodné a pokud tak učiní v mezích zákonných omezení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2015, č. j. 2 Afs 144/2014 – 29, odstavec 14).

Pro úplnost krajský soud dodává, že není podstatné ani to, zda jsou pomůcky uvedeny ve zprávě o daňové kontrole, nebo v samostatném úředním záznamu, podstatné je, zda s užitými pomůckami byl daňový subjekt seznámen a měl možnost proti nim uplatnit výhrady (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2014, č. j. 1 Afs 111/2014 – 46). V podrobnostech odkazuje krajský soud na přílehlavé odůvodnění žalovaného rozhodnutí (zejména odstavce 153 až 156 žalovaného rozhodnutí).

Ad 3) Námitka nezákonnosti výzvy ze dne 3. 7. 2013 je zjevně nedůvodná, neboť žalobce této výzvě nevyhověl a žalovaný z nečinnosti žalobce žádné pro něj nepříznivé důsledky nevyvodil. Žalovaný totiž prostřednictvím správce daně provedl místní šetření a požadované podklady si zajistil přímo v sídle žalobce sám (proti postupu žalovaného ostatně žalobce již nic nenamítal). Není tedy zřejmé, jak mělo být zmíněnou výzvou zasaženo do veřejných subjektivních práv žalobce (a jakých). V podrobnostech odkazuje soud na vyčerpávající odůvodnění žalovaného rozhodnutí (zejména na odstavce 147 až 152 žalovaného rozhodnutí), s nímž se soud opět ztotožňuje.

Námitkou, že rozdělením daňové kontroly bylo dle žalobce nezákonně zasaženo do jeho práv, se již zdejší soud zabýval, přičemž rozsudkem ze dne 19. 3. 2014, č. j. 52 Af 40/2013 - 66, zamítl zásahovou žalobu žalobce. Kasační stížnost proti tomuto rozsudku Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 18. 7. 2014, č. j. 6 Afs 80/2014 – 32, taktéž zamítl. Ústavní stížnost žalobce následně jako zjevně neopodstatněnou Ústavní soud odmítl (srov. usnesení ze dne 19. 11. 2014, sp. zn. II. ÚS 3159/14). S ohledem na zásadu res iudicata pro

veritate accipitur zdejší soud na odůvodnění citovaných rozsudků, které účastníci znají, odkazuje.

Ad 4) Opakovaný výslech svědka K. byl zcela nadbytečný, svědek byl slyšen již dvakrát a žalovaný měl možnost mu klást otázky. Pokud této možnosti dostatečně nevyužil, musí nést následky své pasivity. Není přípustné, aby byl svědek vyslýchán k těm samým rozhodným skutečnostem stále dokola s cílem přimět ho vypovídat tak, aby jeho výpověď korespondovala se skutkovou verzí žalobce, která se navíc v průběhu řízení významně měnila (viz např. odstavec 95 žalovaného rozhodnutí), čímž se žalobce sám znevěrohodnil. Svědek K. jednoznačně popřel, že by byl skutečným prodávajícím předmětných použitých automobilů a ani žádný jiný z provedených důkazů takovému závěru nenasvědčuje. Při druhé výpovědi navíc svědek uvedl, že si s ohledem na běh času na podrobnosti obchodů nepamatuje. Podstatné je též to, že žalovaný nezpochybňoval (viz níže) to, „*kolik prostředků předala paní K. panu K. a kolik jich pan K. převzal*“.

Pokud jde o paní K., i v tomto případě je třeba připomenout, že žalovaný nezpochybňoval (viz např. odstavce 98 a 115 až 166 žalovaného rozhodnutí) výši částek vydaných na základě zprostředkovatelské smlouvy uzavřené mezi žalobcem a společností Milking leasing, s. r. o., (jejímž jednatelem a společníkem byl pan K.) z pokladny žalobce paní K. panu K. Žalovaný však žalobci vytýkal, že se mu v situaci, kdy byla zpochybněna vypovídací hodnota kupních smluv (viz níže), nepodařilo prokázat výši kupních cen použitých automobilů, když částky převzaté panem K. od paní K. na základě zprostředkovatelské smlouvy nelze ztotožňovat s kupními cenami a nelze proto určit, jaká část z převzatých peněz byla reálně použita na úhradu kupních cen předmětných vozidel, zvláště když svědek K. dokonce např. při výslechu dne 23. 8. 2012 hovoří o „provizích“ pro pana F. apod. Skutečné kupní ceny nebyly prokázány, nepodařilo se ani identifikovat skutečné prodávající. Za těchto okolností soud souhlasí se závěrem žalovaného, že výslech paní K. a pana K. byl nadbytečný, neboť skutečnost, kterou chtěl žalobce těmito důkazy prokázat („*kolik prostředků předala /paní K./ panu K. a pan K. měl potvrdit, kolik prostředků převzal*“ /viz protokol o jednání ze dne 22. 6. 2015/) nebyla správcem daně ani žalovaným zpochybněna. Lze navíc vyjádřit pochybnosti o použitelnosti (důkazní hodnotě) výpovědi paní K., neboť paní K. byla jako tzv. třetí osoba účastna některých úkonů správce daně (na přání žalobce), např. výslechu svědka K. dne 10. 5. 2011. Nelze tak vyloučit (resp. lze jej presumovat) její ovlivnění tím, s čím se v průběhu řízení seznámila.

Ad 5) Ani tato námitka není důvodná. Jak již bylo uvedeno výše, svědek K. jednoznačně popřel, že byl skutečným prodávajícím předmětných automobilů. Tvrzení žalobce, že byl pan K. skutečným prodávajícím, tak zůstalo zcela bez opory v provedeném dokazování, navíc odporuje i dřívějším tvrzením žalobce. Znovu je třeba připomenout, že ze smluv předložených žalobcem nebylo možno pro věc nic relevantního zjistit (jsou zcela nevěrohodné), neboť bylo prokázáno, že se jedná o formální dokumenty obsahující údaje zcela neodpovídající skutečnosti (např. prodávající v nich uvedení byli fiktivní, místa skutečného uzavření smluv byla odlišná od míst uvedených ve smlouvě, v rozporu se skutečností bylo ve všech smlouvách konstatováno, že prodávající je zapsán jako držitel v technickém průkazu, ačkoli k vozidlům technické průkazy nebyly k dispozici, jednalo se o vozidla dovezená z Itálie /viz např. protokol o výslechu svědka K. ze dne 23. 8. 2012/ apod.). Ostatně smlouvy mezi žalobcem a neexistujícími prodávajícími nikdy vzniknout nemohly. Skuteční prodávající (nejednalo-li se o rei furtivae) tak zůstali utajeni, stejně jako nebyla

prokázána skutečná výše kupních cen. Ani výsledky ostatních svědků (např. F., K., Č.) se nepodařilo prokázat, kdo byl skutečným prodávajícím použitých automobilů a za jakou cenu byly prodávány (pořizovací cena). Je to přitom žalobce, kdo byl povinen prokázat splnění podmínek pro uplatnění zvláštního režimu (§ 90 ZDPH, srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2012, č. j. 7 Afs 90/2012 - 32), tedy i to, že zboží nabyt od osoby uvedené v § 90 odst. 2 ZDPH (a za jakou pořizovací cenu). V podrobnostech odkazuje krajský soud na odůvodnění žalovaného rozhodnutí (zejména na odstavce 52 až 125 žalovaného rozhodnutí, dále též odstavce 197 až 226).

Na tomto místě je vhodné žalobci připomenout, že 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, č. j. 31 Ca 62/2002 - 25, publikovaný pod č. 94/2004 Sb. NSS). Žalobce též prokazuje skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván (srov. např. odstavec 21 odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 - 40, dostupného na www.nssoud.cz). Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže výše uvedené 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). Jinými slovy: Nesplní-li daňový subjekt svou zákonnou povinnost v řízení před daňovým orgánem, nemůže být taková skutečnost přičítána k tíži tohoto orgánu. Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (shodně i rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publikovaný pod č. 1022/2007 Sb. NSS).

Ad 6) To, zda správce daně podal nebo nepodal „včas“ trestní oznámení na neznámého pachatele poté, co se zjistil, že (mimo jiné) prodávající uvedení na kupních smlouvách jsou fiktivní, nemělo žádný vliv na zákonnost žalovaného rozhodnutí. Ostatně ani žalobce soudu neobjasnil, jak mohla být takovým postupem správce daně zákonnost žalovaného rozhodnutí ovlivněna. I tato námitka je tak lichá. Nadto to byl především žalobce, v jehož zájmu bylo trestní oznámení neprodleně podat, tvrdí-li, že se sám stal obětí podvodu. Pokud tak žalobce bezodkladně neučinil, lze legitimně vést úvahu v tom směru, že naopak na řádném prověření všech rozhodných skutečností orgány činnými v trestním řízení ve skutečnosti zájem neměl.

Ad 7) Ani poslední žalobní námitka (sub 7) není důvodná. Žalovaný netvrdil, že se jedná o podvod na DPH ve smyslu judikatury správních soudů a ESD (srov. např. odstavec 36 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013 - 34), jak plyne např. z bodu 176 žalovaného rozhodnutí. Naopak zdůraznil, že projednávané věci žalobce neprokázal (neunesl důkazní břemeno) oprávněnost užití zvláštního režimu podle § 90 ZDPH poté, co žalovaný zpochybnil žalobcem předložené doklady (kupní smlouvy). Tím, že správce daně požadoval po žalobci, aby prokázal splnění podmínek pro uplatnění zvláštního režimu podle § 90 ZDPH, zejména aby prokázal, od koho předmětné použité automobily zakoupil, (neboť zmiňované ustanovení jasně vymezuje okruh osob, od kterých může obchodník zboží

pořídít a následně při splnění ostatních podmínek citovaného paragrafu uplatnit zvláštní režim). Žalovaný tedy zjevně nepřenášel „*své kontrolní úkony*” na žalobce, jak tvrdil žalobce v odvolání, pouze požadoval, aby žalobce prokázal skutečnosti, které sám tvrdil. To se ovšem žalobci nepodařilo.

Jde-li o dobrou víru žalobce, i v tomto případě se soud ztotožňuje s žalovaným (viz zejména odstavec 177 žalovaného rozhodnutí), že 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 sine dubio ověřovat totožnost prodávajících dle občanského průkazu, což v tomto oboru podnikání zcela standardní postup. Navíc v daném případě by pro takový postup zvláštní důvod spočívající v zahraničním původu vozidel. Dle předložených smluv měla být všechna předmětná vozidla nakupována od nepodnikajících fyzických osob, byla navíc dovezena ze zahraničí (Itálie), neměla český technický průkaz ani české registrační značky, přičemž to byla právě žalobce, kdo poprvé přihlašoval tato vozidla do provozu na českých pozemních komunikacích. Tyto okolnosti měly vést žalobce ke zvýšené opatrnosti a k přijetí shora popsanych opatření. Pokud tak neučinil, jednalo se o nedbalost u profesionála (obchodníka s použitým zbožím) neakceptovatelnou (neomluvitelnou). V podrobnostech odkazuje krajský soud na odůvodnění žalovaného rozhodnutí.

Odkazy žalobce na rozhodnutí SDEU ve věcech C - 80/11 a C - 142/11 nejsou přílehavé, neboť se jednalo o rozhodnutí týkající se odmítnutí nároku na odpočet DPH, nikoli užití zvláštního režimu. SDEU v rozhodnutí C - 80/11 zdůraznil, že v rozporu s unijním právem není požadovat, aby daňový subjekt přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována k ověření, že plnění, které provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 27. září 2007, Teleos a další, C-409/04, Sb. rozh. s. I-7797, body 65 a 68; výše uvedený rozsudek Netto Supermarkt, bod 24, jakož i rozsudek ze dne 21. prosince 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, Sb. rozh. s. I-14191, bod 25). Současně uvedl, že určení opatření, jež lze v projednávaném případě rozumně vyžadovat od osoby povinné k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, aby se ujistila o tom, že její plnění nejsou součástí podvodu, jehož se dopustil subjekt na vstupu, závisí vždy hlavně na okolnostech uvedeného případu, přičemž jestliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu (např. při obchodování s rizikovou komoditou, jakou použítá vozidla s původem v zahraničí nepochybně jsou), lze samozřejmě od obezřetného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 – 34).

IV.

Závěr a náklady řízení

Lze tedy uzavřít, že ani jedna ze základních žalobních námitek nebyla důvodná, a proto krajský soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I).

Žalobce nebyl v řízení úspěšný, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario), úspěšný žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení vzdal, krajský soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í :

Rozsudek, který byl doručen účastníkům, je v právní moci.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost (mimořádný opravný prostředek) ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 24. června 2015

Jan Dvořák v. r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Vladimíra Píchová