



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Jana Kašpara a Mgr. Kamila Tojnera v právní věci žalobce: **Euroservice J&L s. r. o.**, se sídlem Kubelíkova 1224/42, Praha 3, IČ 262 12 293, zast. JUDr. Martinem Köhlerem, advokátem, se sídlem 1. máje 535/50, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno (původně Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu) v řízení o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 7. 12. 2011, čj. 15077/11-1300-106516, ze dne 9. 12. 2011, čj. 15209/11-1300-106516, ze dne 9. 12. 2011 čj. 15210/11-1300-106516 a ze dne 9. 12. 2011 čj. 15211/211-1300-106516

t a k t o :

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

Odůvodnění

Žalobce se podanou žalobou domáhá přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu uvedených v záhlaví, jimiž byly změněny dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty vydané Finančním úřadem pro Prahu 3, a to:

- dodatečný platební výměr ze dne 10. 12. 2010 čj. 229558/10/003511104872, jímž byla žalobci dodatečně doměřena daň z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí 2009 ve výši 256 730 Kč a penále ve výši 51 346
- dodatečný platební výměr ze dne 13. 12. 2010 čj. 229635/10/003511104872, jímž byla žalobci dodatečně doměřena daň z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí 2009 ve výši 91 711 Kč a penále ve výši 18 342
- dodatečný platební výměr ze dne 13. 12. 2010 čj. 229641/10/003511104872, jímž byla žalobci dodatečně doměřena daň z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 2009 ve výši 260 586 Kč a penále ve výši 52 117

- dodatečný platební výměr ze dne 13. 12. 2010 čj. 229648/10/003511104872, jímž byla žalobci dodatečně doměřena daň z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2009 ve výši 86 252 Kč a penále ve výši 17 250

Protože podle zákona č. 456/2011 Sb. přešla s účinností od 1. 1. 2013 pravomoc rozhodovat o odvoláních proti rozhodnutím vydaným finančními úřady na Odvolací finanční ředitelství, jednal soud jako s žalovaným nadále s tímto orgánem.

Žalobce v žalobě namítá, že daňové orgány postupovaly v rozporu s § 2 odst. 1 správního řádu, § 3 správního řádu, § 68 odst. 3 správního řádu a § 90 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Ustanovení § 90 zákona o dani z přidané hodnoty vymezuje zboží, na které se zvláštní režim uplatňuje, a také okruh plátců, kteří jej mohou používat. Základním rysem obchodníka je fakt, že nakupuje dané zboží v rámci své ekonomické činnosti za účelem jeho dalšího prodeje. Evropský soudní dvůr již vyjádřil, že z kategorie obchodníků povinných k dani se nevylučuje podnik, který se zabývá leasingem použitých vozidel, pokud je následný prodej běžnou součástí jeho činnosti a pokud cíl následného prodeje existuje v okamžiku pořízení, i když jeho činnost následného prodeje je druhořadá ve vztahu k činnosti leasingové.

Obchodník s ojetými automobily může při prodeji ojetého automobilu pořízeného za účelem dalšího prodeje využít zvláštní režim stanovený § 90 zákona o dani z přidané hodnoty pro prodej použitého zboží. Zvláštní režim vychází z předpokladu, že cena použitého zboží daň již obsahuje, proto se ve zvláštním režimu zdaňuje pouze přírážka. Zvláštní režim může obchodník použít pouze při splnění zákonem stanovených podmínek. Žalobce přitom vycházel z ust. § 90 odst. 2 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty.

V § 90 odst. 2 jsou uvedeny podmínky, které musí subjekt splnit, aby mohl užít tento zvláštní režim. Není zde nic uvedeno o tom, že onen zvláštní režim musí vyplývat z faktury, kdy by to mělo být výslovně napsáno, jak říká nesprávně správce daně, nýbrž stačí, když tato skutečnost bude vyplývat z daného právního vztahu mezi účastníkem řízení a jeho kontrahentem. Správce daně vytváří kromě podmínek stanovených v ust. § 90 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty další podmínky, a sice „uvedení textu, který odpovídá znění národní legislativy, která transponuje zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím“. Zákon o dani z přidané hodnoty žádnou takovou povinnost neukládá. Je tedy zarážející, proč správce daně trvá na znění zákona na fakturách týkajících se obchodu s použitým zbožím.

Při prodeji ojetého automobilu nakoupeného v jiném členském státě musí být pro možnost použití zvláštního režimu podle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty také prokázáno, že se nejedná o nový automobil ve smyslu definice uvedené v § 4 odst. 3 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty.

Ze shora uvedeného vyplývá, že pokud obchodník nakupuje ojetý automobil v jiném členském státě od obchodníka registrovaného k dani v jiném členském státě (například autobazar), který při prodeji použil zvláštní režim (uvedl na daňovém dokladu, že je použit zvláštní režim), plátce již v tuzemsku nezdaňuje pořízení zboží z jiného členského státu, protože takové pořízení zboží není předmětem daně v tuzemsku (§ 90 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty) a při následném prodeji může plátce uplatnit zvláštní režim a zdanit jen přírážku. Zvláštní režim je možné uplatnit i při prodeji ojetého automobilu nakoupeného v jiném členském státě od osoby, která není registrována k dani v jiném členském státě, kterou může být i soukromá osoba.

Žalobce v kontrolovaných případech pořizoval automobily v zahraničí, kontrahentem byly vždy právnické osoby, které byly plátcí daně z přidané hodnoty a uplatňovaly zvláštní režim. Automobily byly vždy ojeté ve smyslu zákonné definice.

Správce daně udělal další chybu, totiž že vůbec nezohlednil komunitární právo, které má přednost před právem vnitrostátním. V textu napadeného rozhodnutí není o něm ani zmínky.

Proto žalobce navrhuje, aby soud rozhodnutí odvolacího orgánu i rozhodnutí správce daně zrušil a věc jim vrátil k dalšímu řízení.

Odvolací orgán ve vyjádření k podané žalobě uvedl, že žalobce v žalobě pouze opakuje odvolací námitky, a proto odkázal na odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí.

Ze správního spisu vyplývá, že dne 3. 2. 2010 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prvního až čtvrtého čtvrtletí roku 2009. V průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že žalobce přes výzvu nedoložil u konkrétně specifikovaných ojetých automobilů jejich pořízení ve zvláštním režimu podle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty. Proto byla žalobci dodatečnými platebními výměry uvedenými shora za předmětná zdaňovací období dodatečně vyměřena DPH včetně penále v celkové výši 834 334 Kč. Žalobce podal proti těmto dodatečným platebním výměrům odvolání, ve kterém argumentoval obdobně jako v podané žalobě. O odvolání bylo rozhodnuto žalobou napadenými rozhodnutími Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu, jimiž byly dodatečné platební výměry částečně změněny, avšak dodatečně doměřená částka daně ani penále se nezměnila.

V odůvodnění svých rozhodnutí odvolací orgán shodně uvedl, že v situaci, kdy se žalobce odchýlil od běžného režimu zdaňování jím uskutečňovaných zdanitelných plnění a zvolil specifický způsob uplatňování daně na výstupu, pro který zákon stanoví jednoznačné podmínky, bylo na něm, aby prokázal, že tyto podmínky byly splněny. Vzhledem k tomu, že na větší část automobilů žalobce nepředložil žádné přijaté faktury, a to ani na výzvu, nezbyvá než konstatovat, že žalobce neprokázal, že byla splněna některá z výše uvedených nezbytných podmínek pro použití zvláštního režimu. V případě ojetých automobilů, na které byly předloženy přijaté faktury, není z textu předložených faktur nijak patrné, že by se jednalo o dodání zboží ve zvláštním režimu, nýbrž z nich výslovně plyne, že jde o intrakomunitární dodání zboží osvobozené od daně. Nic tedy nenasvědčuje tomu, že by dodavatel žalobce zvolil zvláštní režim, tedy že by cena fakturovaná žalobci obsahovala daň. Žalobce tedy pořídil zboží v ceně, která neobsahovala daň a nebyla předmětem zvláštního režimu, a proto byl při jeho prodeji povinen postupovat podle běžného režimu zdaňování uskutečněných zdanitelných plnění.

K námitkám žalobce odvolací orgán uvedl, že text na fakturách přijatých od žalobcova dodavatele je třeba považovat za stěžejní, neboť svědčí o tom, v jakém režimu obchodník žalobci zboží dodal. Tato skutečnost je rozhodující pro posouzení oprávněnosti použití zvláštního režimu žalobcem, tedy splnění podmínky dle ust. § 90 odst. 2 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty. Absence odkazu na použití zvláštního režimu dle příslušného článku evropské směrnice, popřípadě příslušného ustanovení vnitrostátního předpisu a naopak prohlášení dodavatelů, že se jedná o intrakomunitární dodání osvobozené od daně, dokládá, že výše uvedená podmínka nebyla splněna. Žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky, kterými by se své opačné tvrzení prokázal. Stejně tak nepředložení faktur za nákupy ostatních

vozů, při jejichž prodeji byla zdaňována pouze přírážka, má za následek neprokázání oprávněnosti použití tohoto postupu.

Odvolací orgán ve svém odůvodnění zejména zdůraznil, že důvodem doměření daně je skutečnost, že nebylo prokázáno, že dodavatelé žalobce zvláštní režim skutečně uplatňovali. Žalobce buď doklady za nákup ojetých automobilů vůbec nepředložil, nebo z předložených dokladů od osoby registrované k dani v jiném členském státě vyplývalo, že tato osoba při dodání ojetého automobilu žalobci zvláštní režim nepoužila.

Městský soud v Praze žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, přezkoumal v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán, a vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. O věci přitom rozhodl bez jednání, neboť s tím oba účastníci řízení souhlasili, resp. nevyslovili ve stanovené lhůtě nesouhlas.

Městský soud v Praze věc posoudil takto:

Soud musí v první řadě konstatovat, že se může zabývat toliko konkrétními námitkami směřujícími proti konkrétním závěrům, které učinil žalovaný. Za řádnou žalobní námitku nelze zpravidla považovat „překopírování“ textu odvolání proti prvoinstančnímu rozhodnutí. To vyplývá ze samotné povahy řízení před správním soudem, jehož úkolem je přezkoumávat rozhodnutí správních orgánů. Je v první řadě povinností správních orgánů, aby se vyrovnaly se všemi návrhy a námitkami, které žalobce v průběhu správního řízení uplatnil, soud pak přezkoumává (v mezích uplatněných žalobních bodů) způsob, jak se s těmito námitkami správní orgány vyrovnaly. Žalobce tedy nemůže v žalobě jen odkázat např. na podané odvolání, ale musí uvést, v čem spatřuje nesprávnost způsobu, jakým se s odvolacími námitkami žalovaný vyrovnal, příp. musí uvést, proč považuje způsob, jakým se odvolací orgán s odvolacími námitkami vyrovnal, za nedostatečný. (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010 čj. 4 As 3/2008-78).

Líčení skutkových okolností v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu nemůže být toliko typovou charakteristikou určitých „obvyklých“ nezákonností, k nimž při vyřizování věci určitého druhu může docházet, nýbrž zcela jasně individualizovaným, a tedy od charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelným popisem. Žalobce je též povinen vylíčit, jakých konkrétních 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 toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami. Pokud žalobce odkazuje na okolnosti, jež jsou popsány či jinak zachyceny ve správním či soudním spise, nemůže se jednat o pouhý obecný, typový odkaz na spis či jeho část, nýbrž o odkaz na konkrétní skutkové děje či okolnosti ve spisu zachycené, a to tak, aby byly zřetelně odlišitelné od jiných skutkových dějů či okolností obdobné povahy a aby bylo patrné, jaké aspekty těchto dějů či okolností považuje žalobce za základ jím tvrzené nezákonnosti (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005-58).

Veden shora uvedenými obecnými východisky přikročil soud k posouzení podané žaloby a shledal, že z valné části se jedná o námitky zcela obecné, k nimž se soud vyjádřit nemůže či o námitky, které se v podstatě míjejí s rozhodovacími důvody, na nichž jsou založena žalobou napadená rozhodnutí.

Soud se nemohl zabývat obecnými tvrzeními žalobce o porušení ust. § 2 odst. 1, § 3 a § 68 odst. 3 správního řádu, která nejsou nijak konkretizována. Lze nicméně stručně poznamenat, že šlo o řízení daňové, v němž je užití správního řádu vyloučeno. Soud se nemohl zabývat ani námitkou žalobce o nezohlednění komunitárního práva, neboť žalobce nijak nekonkretizuje, s kterým ustanovením kterého komunitárního předpisu a v čem mají být žalobou napadená rozhodnutí v rozporu. Žalobce se omezil totiž toliko na citaci některých komunitárních předpisů, kterou zakončil obecným konstatováním, že z nich vyplývá, že byl oprávněn ke zdanění pouze částky ve výši prodejní marže.

Valná část žaloby obsahuje líčení obecných principů, které platí při obchodování s ojetými automobily a použitým zbožím obecně. Žalobce však zcela přehlíží, že uvedené principy daňové orgány nijak nepopírají a spor tu nespočívá v otázce výkladu právních předpisů, ale odehrává se v rovině skutkové. Žalobou napadená rozhodnutí jsou založena na tom, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal, že ojeté automobily skutečně nabyt od osoby uvedené v § 90 odst. 2 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty. Podle tohoto ustanovení *zvláštní režim může použít obchodník (...) pokud je toto zboží obchodníkovi dodáno v rámci obchodování na území Evropského společenství jiným obchodníkem, pokud při dodání tohoto zboží tímto jiným obchodníkem byl použit zvláštní režim.*

Podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.*

Pokud žalobce uplatňoval při zdanění ojetých automobilů zvláštní režim, byl povinen prokázat splnění podmínek, které jsou pro tento režim zákonem stanoveny. Pokud se tedy žalobce odvolával na ust. § 90 odst. 2 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty, bylo jeho povinností prokázat, že jeho dodavatel uplatnil při prodeji zvláštní režim.

Ve vztahu k převážné většině automobilů žalobce navzdory výzvě správce daně vůbec nedoložil přijaté faktury, tedy vůbec neprokázal způsob jejich nabytí ani osobu, od níž automobily koupil, tím méně pak mohl ve vztahu k těmto automobilům prokázat, že jejich (neznámý) dodavatel uplatnil při jejich dodání žalobci zvláštní režim.

Ani v případě automobilů, u nichž přijaté faktury byly předloženy, nebylo těmito fakturami prokázáno uplatnění zvláštního režimu žalobcovým dodavatelem. Z textu žalobcem předložených faktur uplatnění zvláštního režimu nijak nevyplývalo, jejich text užití zvláštního režimu naopak výslovně vyvracel. Dodání těchto automobilů mimo zvláštní režim navíc potvrzovaly doklady, které správce daně získal na základě mezinárodní spolupráce.

S žalobcem lze jistě souhlasit v tom, že podmínky pro uplatnění zvláštního režimu nelze vázat na předložení faktury s výslovným odkazem na zvláštní režim uplatněný dodavatelem. Zákoné podmínky může daňový subjekt prokázat jakýmikoli důkazními prostředky, které budou k prokázání tohoto tvrzení způsobilé. Žalobce však v tomto případě nepředložil nic.

Naprosto nelze souhlasit s tvrzením žalobce, že splnění podmínek pro uplatnění zvláštního režimu není třeba prokazovat, pokud to bude „vyplývat z daného právního vztahu mezi účastníkem řízení a jeho kontrahentem“. I v případě, pokud žalobce nakupuje ojetý automobil od osoby provozující autobazar, musí prokázat, že jeho dodavatel (autobazar) dodal žalobci zboží ve zvláštním režimu, neboť k uplatnění zvláštního režimu je jeho dodavatel oprávněn pouze tehdy, pokud také on sám splňuje podmínky, aby při dodání zboží žalobci zvláštní režim uplatnil. Samotný charakter vztahu mezi žalobcem a jeho dodavatelem či charakter podnikání dodavatele tedy sám o sobě bez dalšího nemůže osvědčit splnění podmínek pro uplatnění zvláštního režimu. Je pak k tomu třeba opětovně poznamenat, že

u valné většiny automobilů žalobce vůbec nedoložil, kdo jeho dodavatelem byl a jaký „právní vztah“ mezi nimi byl.

Správce daně tedy dospěl ke zcela správnému závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal splnění podmínek pro uplatnění zvláštního režimu. Daň tak byla žalobci dodatečně doměřena právem.

Vzhledem ke shora uvedenému soud žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť neúspěšnému žalobci náhrada nákladů řízení nepřísluší a žalovanému žádné náklady řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

V Praze dne 8. července 2014

JUDr. Ing. Viera Horčicová, v.r.
předsedkyně senátu