



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Petra Kobylky a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce **Dukát, Náměšť nad Oslavou, spol. s r.o.**, se sídlem Naloučany 36, PSČ 675 71, právně zast. JUDr. Radkem Ondrušem, advokátem se sídlem v Brně, Těsnohlídkova 9, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu

t a k t o :

I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 20.5.2008, č.j. 8070/08-1300-703609, **se z r u š u j e** pro vady řízení a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 7 760,- Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Radka Ondruše, advokáta se sídlem v Brně, Těsnohlídkova 9.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou ze dne 21.7.2008 se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného, jak je označeno ve výroku pod bodem I. tohoto rozsudku, které k odvolání žalobce změnilo předchozí prvostupňové správní rozhodnutí Finančního úřadu v Náměšti nad Oslavou ze dne 12.7.2007, č.j. 13357/07/333970/7228, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí r. 2005 ve výši 104 892,- Kč. Uvedené prvostupňové rozhodnutí bylo změněno následovně:

hodnota uvedená v ř. 220 - základ daně	se mění z: 27 263	na: 3 071
hodnota uvedená v ř. 220 - daň na výstupu	se mění z: 5 180	na: 583
hodnota uvedená v ř. 320 - základ daně	se mění z: 27 263	na: 3 071
hodnota uvedená v L 320 - daň na vstupu (plný nárok)	se mění z: 5 180	na: 583
hodnota uvedená v ř. 390	se mění z: 5 180	na: 583

hodnota uvedená v ř. 730 — daň na výstupu
hodnota uvedená v ř. 750 — odpočet daně

se mění z: 108 532 na: 103 935
se mění z: 3 640 na: - 957

Výše dodatečně vyměřené daně nebyla změněna, tedy hodnota uvedená v řádku 780 (změna daňové povinnosti po doměření správcem) zůstala na hodnotě 104 892,- Kč.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného je m.j. uvedeno, že správce daně prvního stupně zjistil, že žalobce při prodeji sběratelských předmětů numismatického charakteru nakoupených od osob registrovaných k dani v jiném členském státě Evropské unie použil zvláštní režim v rozporu s ust. § 90 odst. 2 zák. č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „ZDPH“), neboť osoby registrované k dani v jiném členském státě Evropské unie, od kterých žalobce toto zboží nakoupil, zvláštní režim nepoužili. V rámci odvolacího řízení žalobce předložil opravené faktury od společnosti H.D.RAUCH Ges.m.b.H., které svědčí o tom, že žalobcův rakouský dodavatel dodatečně zvláštní režim při odvodu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) uplatnil. Zvláštní režim podle § 90 ZDPH (dále jen „zvláštní režim“) spočívá v tom, že při prodeji použitého zboží, uměleckých předmětů, sběratelských předmětů nebo starožitností se základ daně nestanoví z celkové prodejní ceny zboží, ale pouze z přírážky (rozdílu mezi cenou prodejní a pořizovací). Zvláštní režim může použít pouze obchodník, kterému je zboží dodáno m.j. jiným obchodníkem, pokud tento také použil zvláštní režim. Žalovaný uvedl, že na základě žalobcem předložených dokladů – faktur o pořízení zboží, bylo zjištěno, že zboží nebylo dodáno ve zvláštním režimu zdanění přírážky, ale jako intrakomunitární plnění osvobozené od daně v Rakousku, tzn. že toto zboží bylo pro osobu registrovanou k dani na území jiného členského státu Evropské unie osvobozeno od DPH, ale podléhalo zdanění v tuzemsku (dále jen „intrakomunitární plnění“). O této skutečnosti svědčí faktury, vystavené společností Dorotheum GmbH & Co KG, Wien (dále jen „Dorotheum“), na kterých je výslovně uvedeno „intra-Community delivery acc. to art 28c 77/388 EWG“ a faktury vystavené společností H.D.RAUCH Ges.m.b.H. (dále jen „HD Rauch“), na kterých je uvedeno „MwSt. Befreit, steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung“. Žalobcem předložené důkazní prostředky tedy jednoznačně svědčí o tom, že osoby registrované k dani, které zboží dodali, zvláštní režim zdanění přírážky nepoužili. Žalobce z faktur viděl, že nakupuje sběratelské předměty jako intrakomunitární plnění. Režim dodání sběratelských předmětů prověřil správce daně v rámci mezinárodní výměny informací podle čl. 5 Nařízení Rady 1798/2003 ze dne 7.10.2003 o správní spolupráci v oblasti DPH a o zrušení nařízení č. 218/92 (dále jen „Nařízení“). Na základě výměny informací obdržel správce daně sdělení rakouské daňové správy o tom, že společnost Dorotheum dodala ve 4. čtvrtletí r. 2004 sběratelské předměty v hodnotě 33 783 €, při jejichž prodeji neuplatnila zvláštní režim, ale účtovala o nich jako o intrakomunitárním plnění. V dodávce byly zahrnuty i zlaté mince, které se považují za investiční zlato a informaci o tom, že společnost H.D.RAUCH dodala ve stejném období žalobci zboží v hodnotě 50 843 €, na které taktéž neuplatnila zvláštní režim, neboť se jednalo o intrakomunitární plnění. Správce daně vyzval žalobce výzvou ze dne 2.8.2006 k prokázání, proč žalobce nepřiznal daň při pořízení zboží z jiného členského státu podle § 25 ZDPH a uvedl, že žalobce mohl použít při dodání zboží pořízeného v jiných členských státech zvláštní režim pro obchodníky podle § 90 ZDPH. Žalobce v odpovědi uvedl, že zvláštní režim použit byl, neboť ho použili i jeho dodavatelé. Správce daně proto znovu prověřil žalobcem tvrzené skutečnosti a v rámci mezinárodní výměny informací zjistil, že žalobcem předložená potvrzení lze osvědčit za důkaz v obchodování ve zvláštním režimu. V lednu 2007 obdržel správce daně informaci, podle níž se společnost Dorotheum k vystaveným fakturám a k prohlášení vyjádřila tak, že prohlášení bylo podepsáno omylem odborníkem na mince, přičemž při dodání zboží nebyl uplatněn žádný zvláštní režim.

K dodávkám společnosti H.D.RAUCH obdržel správce daně informaci v březnu 2007, podle níž se tato společnost vyjádřila tak, že prohlášení bylo chybně podepsáno a nejednalo se o dodání zboží ve zvláštním režimu, dodávky zboží byly deklarovány jako intrakomunitární dodání zboží, rakouský plátce nedokázal vysvětlit rozdíl ve výši 12 579 € v předmětném období, domnívá se, že český plátce si zboží vyzvedl sám. Správce daně prvého stupně osvědčil žalobcem předložené faktury za důkazy, že žalobce zboží od rakouských partnerů nakoupil jako intrakomunitární plnění. Správce daně prvého stupně u zboží, které nebylo investičním zlatem, dodatečně zvýšil daň na výstupu při pořízení zboží z jiného členského státu, současně ale uznal nárok na odpočet daně při pořízení zboží z jiného členského státu. Protože bylo zjištěno, že žalobce nesplnil podmínky pro možnost využití zvláštního režimu, vypočetl správce daně u prodeje předmětného zboží daň na výstupu nikoliv z přírážky, ale z jeho celkové prodejní ceny, tudíž byla zvýšena daň na výstupu při prodeji zboží v tuzemsku. Na základě žalobcem předložených opravených dokladů od společnosti H.D.RAUCH zjistil správce daně v rámci databáze VIES, že v případě společnosti H.D.RAUCH došlo skutečně ke změně ve způsobu vykazování předmětných transakcí, tedy dodavatel žalobce H.D.RAUCH potvrdil, že při prodeji zboží využil zvláštního režimu zdanění přírážky. Od společnosti Dorotheum žalobce žádné opravené doklady nepředložil, ačkoliv tvrdil, že se jedná o zcela identický případ, jako u společnosti H.D.RAUCH. Osoba registrovaná k dani dodávající sběratelské předměty na území jiného členského státu však má možnost si zvolit, zda použije zvláštní režim zdanění přírážky nebo nikoliv; společnost Dorotheum ve svých vydaných fakturách deklarovala, že tento zvláštní režim nepoužila. Uvedená informace byla správcem daně opakovaně prověřována v rámci mezinárodní výměny informací v souladu s Nařízením (naposledy v březnu 2008 dotazem do systému VIES) a vždy bylo znova potvrzeno, že zvláštní režim zdanění přírážky u těchto transakcí použit nebyl. Na základě opravených faktur od společnosti H.D.RAUCH dospěl žalovaný k závěru, že v případě prodeje sběratelských předmětů, jejichž pořízení bylo deklarováno dodatečně opravenými fakturami, měl žalobce možnost využít zvláštní režim v souladu s ust. § 90 odst. 2 písm. c) ZDPH. Jelikož však v předmětném zdaňovacím období žalobce nakoupil a prodal sběratelské předměty pořízené nejen od osoby registrované k dani, která použila zvláštní režim, ale i od takové, která zvláštní režim zdanění nepoužila, nelze žalobci přiznat možnost použití zvláštního režimu plošně u všeho zboží, neboť nadále platí zásadní skutečnost, že u prodeje zboží pořízeného od společnosti Dorotheum zvláštní režim využít nelze. Proto bylo správcem daně prvého stupně ze strany žalovaného uloženo, aby žalobce vyzval ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“) k prokázání, kdy a za jakou prodejní cenu žalobce prodal předměty uvedené v položkově zpracovaném přehledu zboží nakoupeného od společnosti H.D.RAUCH. Na výzvu žalobce odpověděl, že mu nebyla ze strany finančního úřadu nařízena žádná zvláštní daňová evidence, zboží uvedené finančním úřadem v rámci tabulky pod první odrážkou bylo prodáno v rámci maloobchodního prodeje. Žalobce nevedl evidenci, kdy se tak stalo a za jakou prodejní cenu byly jednotlivé položky uvedeného zboží prodány. Nelze tedy v současnosti zjistit, kdy a za jakou cenu byly jednotlivé položky prodány. Žalobce tak neunesl důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 9 daňového řádu, nesplnil podmínky předmětné výzvy, neprokázal všechny skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Podle ust. § 100 ZDPH byl žalobce povinen vést v evidenci pro daňové účely veškeré údaje vztahující se k jeho daňové povinnosti, zejména údaje potřebné pro správné stanovení této povinnosti. V ust. § 90 odst. 12 tohoto zákona je stanovena povinnost obchodníka vést v evidenci pro daňové účely samostatně plnění podle jednotlivých způsobů uplatňování daně. Protože způsob vedení evidence pro daňové účely je přímo stanoven v zákoně, je pochopitelné, že správce daně žádnou zvláštní daňovou evidenci žalobci nenařídil. Povinnost prokázat, že konkrétní zboží bylo prodáno (kdy a za jakou cenu) leží

pouze na žalobci jako plátcí daně, který je povinen podle § 21 ZDPH přiznat daň z každého konkrétního uskutečněného zdanitelného plnění, nebo přijaté platby. Protože žalobce ani na výzvu správce daně neprokázal údaje potřebné pro správné stanovení daně, které byl podle § 100 a § 90 odst. 12 ZDPH povinen evidovat, nemohl žalovaný vyhovět námitce žalobce ve věci oprávněnosti použití zvláštního režimu podle § 90 odst. 2 ZDPH při prodeji zboží pořízeného od společnosti H.D.RAUCH. Na základě opravených faktur žalovaný v souladu s ust. § 50 odst. 3 daňového řádu a § 90 odst. 3 ZDPH změnil předchozí správní rozhodnutí tak, že žalobci ponížil základ daně a daň při pořízení zboží z jiného členského státu o hodnotu zboží prodaného společností H.D.RAUCH ve zvláštním režimu. Jednoznačným argumentem proti pravdivosti tvrzení žalobce, že byl prodejcem uveden v omyl, jsou jím předložené faktury o pořízení zboží, na kterých není o zvláštním režimu zdanění přírážky ani zmínka. V režimu zákona o dani z přidané hodnoty stát nenese ani nemůže nést odpovědnost za omyly, ať už skutečné či domnělé, kterých se dopustí jedna či druhá strana obchodního smluvního vztahu. Jestliže se žalobci podařilo přimět jednoho z dodavatelů k dodatečnému provedení změny způsobu zdanění, znamená to pouze tolik, že ve světle nových skutečností by bylo použití zvláštního režimu ze strany žalobce u konkrétního zboží možné, nikoliv nevyhnutelné. Lze přičíst pouze k tíži žalobci, že nevedl daňovou evidenci v takovém rozsahu a členění, jak mu ukládal zákon o dani z přidané hodnoty a nebyl tedy schopen prokázat, kdy a za jakou cenu bylo předmětné zboží prodáno. Žalobce namítal, že společnosti H.D.RAUCH a Dorotheum uplatňují zvláštní režim, což může prokázat aktuálními fakturami. V této námitce žalovaný uvedl, že sdělení poskytnuté rakouskou daňovou správou zcela koresponduje s žalobcem předloženými fakturami o pořízení zboží. To, že rakouské úřady svého času informovaly správce daně o skutečnosti, že zvláštní režim u předmětných transakcí použit nebyl, není v rozporu s tím, že u následných transakcí zvláštní režim mohl být použit. Šestá směrnice a rakouský zákon dává obchodníkovi obchodujícímu se sběratelskými předměty možnost volby, zda zvláštní režim použije. Námitku, že rakouská daňová správa neeviduje dodávku zboží od společnosti H.D.RAUCH v hodnotě 12 579 €, nelze považovat za podstatnou vzhledem k výsledku daňové kontroly, neboť žalovaný zjistil, že správce daně nijak nezpochybnil existenci této dodávky. Žalobce dále uvedl, že odmítá konstatování rakouských úřadů, že v případě Dorotheum podepsala prohlášení neoprávněná osoba, žalovaný uvedl, že na žalobcem předloženém prohlášení není u podpisu osoby uvedeno ani její jméno, ani funkce, je zde pouze otisk razítka „BECKERS 3216“ a razítka, ze kterého lze dovodit, že dokument podepsala osoba z oddělení mincí („Münzabteilung“), což odpovídá sdělení rakouských úřadů o tom, že prohlášení podepsal omylem odborník na mince. Důkazem, že společnost Dorotheum nepoužila zvláštní režim, není vyjádření rakouských úřadů stran zmiňovaného prohlášení, ale faktury o pořízení zboží, které žalobce sám předložil a o jejichž pravosti nevyjádřil pochybnosti ani žalobce, ani správce daně. Žalobce dále namítal, že správce daně měl zopakovat předmětný úkon v rámci mezinárodní výměny informací a zajistit tak doklady o tom, že jeho dodavatelé měli povinnost odvést daň z přírážky ve své zemi. Žalovaný k této námitce uvedl, že správce daně opakovaně prověřoval údaje v rámci mezinárodní výměny informací, a to nejen na úrovni L3, ale i průběžně na úrovni L2. Právě díky opakovaně prověřovaným údajům v databázi VIES zjistil, že společnost H.D.RAUCH provedla po třech letech opravu svých faktur a že společnost Dorotheum žádnou takovou dodatečnou opravu neudělala. Správce daně nemůže mezinárodní výměnou zajistit doklad o tom, že dodavatelé žalobce měli povinnost odvést daň z přírážky v Rakousku, neboť použití zvláštního režimu zdanění přírážky závisí kromě splnění zákonných podmínek i na vůli dodavatele. Speciálním právním předpisem upravujícím průběh daňového řízení je daňový řád, tudíž správce daně je ve svém jednání vázán jeho zásadami, které korespondují se zásadami uvedenými v § 2 a 3 správního řádu, takže není nutné aplikovat navíc uvedené zásady správního řádu. Žalovaný zjistil, že správce daně prvního

stupně postupoval zcela v souladu se základními zásadami daňového řízení, provedl dokazování tak, aby zjistil skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti co nejúplněji, zabýval se všemi žalobcem navrhovanými důkazními prostředky a žalobce s jejich hodnocením dostatečně seznámil. Přestože byla žalobci dána dostatečně možnost, aby se vyjádřil k výsledkům daňové kontroly před podpisem zprávy o kontrole, žalobce uvedl, že tak učiní až v rámci odvolání. Žalobcem navrhovaný postup vrácení věci k dalšímu dokazování správci daně je v rozporu s tím, co uvedl ve svém sdělení z 25.3.2008 k výzvě správce daně, kde žalobce uvedl, že žádá, aby o odvolání bylo rozhodnuto bez zbytečných průtahů, které žalobce spatřuje m.j. i v postupu finančního orgánu, který vyzývá daňový subjekt k doplnění odvolání. Zmiňovanou výzvou správce daně žalobce totiž na popud žalovaného vyzval k prokázání skutečností rozhodných pro uznání možnosti využití zvláštního režimu, u kterého jak bylo zjištěno došlo k dodatečnému odvedení přírážky v zemi původu zboží. Přestože žalovaný vyhověl žalobcovu návrhu na doplnění řízení, žalobce odmítl se správcem daně spolupracovat a doklady nutné pro správné posouzení jeho námitky nepředložil.

Ve včas podané žalobě žalobce namítal, že není znalý anglického jazyka, nebyl mu znám význam označení „intra Community delivery acc to art 28c 77/388 EWG“, a proto mu nepřikládal význam, neboť předpokládal, že předmětný obchodník s ním obchoduje ve zvláštním režimu tak, jak to činil v případech jiných obchodů. To, že společnost Dorotheum v dané věci zvláštní režim nepoužila, zjistil žalobce až v průběhu daňového řízení. Příklad obchodů se společností H.D.RAUCH sporný není a zcela potvrzuje údaj žalobce, že byl po celou dobu obchodování přesvědčen o tom, že toto probíhá v rámci zvláštního režimu. Jakmile vyšlo najevo, že společnost H.D.RAUCH v případě žalobce nepoužila zvláštní režim zdanění přírážky, byl tento omyl na straně prodávajícího napraven, uvedená společnost dodatečně zboží zdanila v jiném členském státě a potvrdila, že při prodeji předmětného zboží využila zvláštního režimu zdanění přírážky. Je nesporné, že v případě obchodů se společností H.D.RAUCH došlo k použití zvláštního režimu zdanění přírážky na straně prodávajícího. Jak v případě společnosti H.D.RAUCH, tak společnosti Dorotheum, měl žalobce zato, že prodávající mu předmětné zboží prodali ve zvláštním režimu zdanění přírážky. Minimálně v případě zboží zakoupeného od společnosti H.D.RAUCH jsou důvody postupu podle ust. § 90 ZDPH. V případě společnosti Dorotheum sice existuje rozpor mezi vyjádřeními společnosti předložené žalobcem a jejím vyjádřením pro finanční úřady, ovšem tento rozpor je odstranitelný pouze důsledným šetřením v Rakousku prostředky rakouské finanční prokuratury. Protože správce daně vycházel ze skutečností, že žalobce nakupoval zboží nejen od obchodníků, kteří použili zvláštní režim, ale i od těch, kteří tento režim nepoužili, nelze přiznat možnost použití zvláštního režimu u všeho zboží plošně. Proto byl žalobce vyzván, kdy a za jakou cenu prodal konkrétní sběratelské předměty podle položkově zpracovaného seznamu. V této výzvě žalobce sdělil, že veškeré dostupné podklady, které měl k dispozici, předložil v průběhu daňové kontroly správci daně a žalobce na tyto podklady výslovně odkázal. Uvedené doklady předložil žalobce v rámci daňové kontroly dokonce dvakrát. I přes tento výslovný odkaz žalovaný k předmětným materiálům nepřihlédl a s uvedeným odkazem se navíc nevypořádal. Žalobci nebyla ze strany finančního úřadu uložena žádná povinnost vést zvláštní daňovou evidenci spočívající zejména v evidenci data prodeje jednotlivých mincí s uvedením jejich prodejní ceny. Takový postup ostatně v podmínkách žalobce ani není možný. Žalobce stanovuje prodejní cenu mincí tak, že nákupní cenu zvýší o 5 % a tak vytvoří cenu prodejní. Obchodní přírážka tak činí 5%, o které žalobce zvyšuje nákupní cenu na cenu prodejní, a to plošně u všeho zboží. Pouze v některých případech po dohodě s kupujícím žalobce poskytuje slevu, která je však výjimkou a nikoliv pravidlem. Sleva je v celkovém rozsahu kompenzována vyšší obchodní přírážkou drobných mincí, kdy relativně nižší nákupní cena je touto přírážkou dorovnána na obecnou tržní hodnotu mince,

kteřá je cenou prodejní. Skutečnost, že obchodní přírážka činí 5 %, byla finančnímu úřadu sdělena v rámci daňové kontroly opakovaně, žalovanému musela být ze spisového materiálu známa. Tvrzeňé skutečnosti žalobce finančnímu úřadu dostatečně doložil. Mimo to byly finančnímu úřadu v rámci daňové kontroly opakovaně předloženy i další podklady, které měl žalobce k dispozici a které se vztahovaly k prodejním cenám uvedených mincí. Žalobce unesl důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 9 daňového řádu. Prokázal, že v případě jednotlivých mincí činí jeho obchodní přírážka 5 % z jejich nabývací ceny, v souladu s ust. § 2 odst. 2 daňového řádu se žalobce na tyto skutečnosti v souvislosti se zásadou přiměřenosti odvolal. S předmětným vyjádřením se žalovaný v rámci napadeného rozhodnutí nevypořádal. Žalovaný v napadeném rozhodnutí tuto skutečnost nezmínil ani nezpochybnil. Žalobce má proto za prokázané, že žalovanému bylo známo, že výše obchodní přírážky činí 5 % k nákupní ceně s výjimkou případů konvolutů, případně hromadných nákupů, kde však souhrn prodejních cen jednotlivých mincí nepřesahuje nákupní cenu konvolutu zpravidla o výše než 5 %. Nic tedy žalovanému nebránilo v rámci zvláštního režimu stanovit daň z této obchodní přírážky. V průběhu odvolacího řízení žalobce prokázal a doložil mechanismus stanovení prodejní ceny sběratelských předmětů s tím, že nelze stanovit, kdy přesně ke konkrétním prodejm došlo s výjimkou případů doložených v rámci daňové kontroly. Žalovaný pochybil při rozhodování o oprávnění k použití zvláštního režimu, pokud nepřihlédl ke skutečnostem, které žalobce doložil již v rámci daňové kontroly a na něž v průběhu odvolacího řízení pro stručnost odkázal. Žalovaný v rozporu s ust. § 2 odst. 2 daňového řádu trval na opakovaném doložení výše obchodní přírážky, a to výzvou ze dne 7.3.2008. Ust. § 31 odst. 9 daňového řádu žalovaný vykládá v rozporu s ust. § 2 odst. 2 tohoto zákona k tíži žalobce způsobem, který ve vztahu k předmětu a účelu daňového řízení vykazuje znaky přepjatého právního formalismu. Výzva byla splněna odkazem na materiály předložené v předchozím řízení, jež dokazovaly, že výše obchodní přírážky v rozhodném období nepřekračovala 5 %. Pokud žalovaný trval na tom, aby žalobce předložil konkrétní podklady, měl je v opakované výzvě přesně popsat s tím, že takové materiály nebyly dosud předloženy. Žalovaný tak rozhodoval na základě nedostatečně zjištěného stavu věci. Žalovaný též pochybil, neboť žalobce nepoučil v rámci výzvy ze dne 7.3.2008, popř. v časové návaznosti na ni, o rozsahu a významu požadovaných skutečností tak, aby žalobce v dalším řízení neutrpěl újmu. Žalobce žalovanému sdělil, že veškeré potřebné skutečnosti, jež byly předmětem výzvy již poskytl, proto byl žalovaný podle ust. § 4 odst. 2 správního řádu povinen žalobce buď poučit o tom, že tyto podklady jsou nedostatečné a vyzvat jej k jejich doplnění nebo se v odůvodnění napadeného rozhodnutí vypořádat s obsahem těchto podkladů. Pouhé konstatování, že žalobce neunesl důkazní břemeno, bez toho, aby se žalovaný vypořádal s odkazem na citované materiály, činí napadené rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným. Podle ust. § 177 odst. 1 správního řádu je nutné použít ust. § 4 odst. 2 tohoto zákona i pro případy daňového řízení, výzva podle ust. § 31 odst. 9 daňového řádu musí obsahovat poučení o následcích nesplnění výzvy nebo jejího částečného splnění. Takové poučení výzva neobsahovala, žalobce předpokládal, že tam, kde by žalovaný považoval jeho odpověď za nedostatečnou, popř. nepřesnou, vyzve jej k jejímu doplnění nebo odstranění vad, jak tomu v minulosti bylo. Žalovaný i správce daně činili opakované úkony dokazování, z čehož lze dovodit, že jim nic nebránilo v případě, pokud by podklady, na které bylo v rámci odpovědi na výzvu odkazováno, neshledali dostatečnými, tuto výzvu opakovat s poučením o riziku nepřiznání použití zvláštního režimu. Pro žalovaného nebyl problém zjistit výši obchodní přírážky žalobce jednak z pomůcek, jednak z dalších podkladů. S ohledem na způsob stanovení výše obchodní přírážky považuje žalobce svoji povinnost vedení evidence pro daňové účely za splněnou. Není pravdou, že by žalobce odmítl se správcem daně spolupracovat a doklady nezbytné pro posouzení námítky, že by měl odmítnout předložit. Veškeré podklady byly předloženy v rámci daňové kontroly a na tyto materiály bylo

žalobcem poukazováno. Žalovaný porušil zásadu přiměřenosti a hospodárnosti řízení ve smyslu ust. § 2 odst. 2 daňového řádu s přiměřeným použitím § 6 odst. 2 ve spojení s ust. § 177 odst. 1 správního řádu. Při správné aplikaci této zásady měl žalovaný důsledně vyjít z podkladů, na které žalobce ve svém vyjádření z 25.3.2008 odkázal a až v případě, pokud by byly materiály z pohledu žalobce nedostatečné, měl jej vyzvat postupem ve smyslu ust. § 31 odst. 9 daňového řádu k doložení dalších podkladů při jejich konkrétní specifikaci. V odůvodnění napadeného rozhodnutí ani nikde jinde není uvedeno, že by podklady, na které se žalobce odvolal, byly považovány za nedostatečné. Není pravdivé tvrzení žalovaného, že v případě společnosti Dorotheum bylo ze strany této společnosti obchodováno s žalobcem v režimu interkomunitárního dodání zboží. Jak žalobce v průběhu daňového řízení opakovaně uvedl, v Rakousku se termín „zvláštní režim“ nepoužívá, v případě konkrétního zboží se vždy jedná buď o zboží s daní nebo bez daně. Nelze souhlasit s tvrzením žalovaného, že potvrzení společnosti Dorotheum nepodepsala oprávněná osoba, neboť numismatické oddělení, jehož je Mgr. B. vedoucím, provádí samostatně fakturace prodeje mincí z aukcí zákazníkům a z hlediska zdanění těchto obchodů je příslušným ke stanovení způsobu takového zdanění. Mgr. B. v prohlášení, jež má žalovaný k dispozici výslovně prohlásil, že v případě předmětných obchodů s žalobcem byly tyto obchody podrobeny tzv. diferenciální dani, což odůvodňuje ze strany žalovaného postup podle ust. § 90 odst. 2 ZDPH. Stanovisko Mgr. B. potvrdil i ředitel Dorothea dr. T., který prostřednictvím pracovníka ekonomického útvaru p. C. Zsdělil, že Dorotheum vůči žalobci uplatňuje „Differenzbesteurt“, tedy diferenciální daň, která odůvodňuje postup podle ust. § 90 odst. 2 ZDPH. I tento doklad má žalovaný k dispozici. V případě obchodů se společností Dorotheum existuje nedostatečně zjištěný stav věci, který nemůže žalobce prokázat vlastními prostředky. Žalovaný má možnost v rámci spolupráce mezi státy EU požádat rakouskou finanční prokuraturu, jež Dorotheum ostatně v minulosti zastupovala, o prověření, zda v případě žalobce byla skutečně v Rakousku formálně uplatněna diferenciální daň odůvodňující použití zvláštního režimu, a to i tehdy, pokud nebyla z jakýchkoliv důvodů ze strany Dorothea odvedena. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí nedostatečně vypořádal s tvrzením žalobce o tom, že v jeho případě byly obchody se společností Dorotheum řádně zdaněny v jiném členském státě. Žalobci je známo, že nikde v ČR neexistuje známý případ, kdy by daňovému subjektu podnikajícímu v oboru numismatiky nebyla zdaněna obchodní přírážka, nýbrž celá nákupní cena zboží. V tomto případě se žalobce odvolává na praxi ostatních finančních úřadů, jakožto správců daní jiných daňových subjektů podnikajících v oblasti numismatiky. I s rizikem případné námitky nekonkrétnosti tohoto žalobního důvodu žalobce konstatuje, že v případě obdobných daňových věcí finanční úřady v ostatních případech zdaňují u těchto daňových subjektů nakupujících v jiném členském státě ve stejném režimu, jako žalobce, pouze obchodní přírážku k numismatickému materiálu. Žalobce uvedenou námitku vznesl již v rámci daňového řízení, z odůvodnění napadeného rozhodnutí není zřejmé, že by se žalovaný pokusil zjistit, jakým způsobem se rozhodují skutkově shodné a podobné případy na jiných místech a s touto námitkou se ani jinak nevypořádal. Žalobce dále namítal porušení zákazu dvojího zdanění, kdy v daných věcech se jedná dokonce o trojí zdanění. V prvé řadě došlo ke zdanění předmětného prodeje prodejcem, tedy zejména společností H.D.RAUCH v Rakousku, kdy prodejce odvedl tzv. diferenciální daň tamnímu správci daně. Žalobce odvedl DPH z obchodní přírážky, kdy napadeným rozhodnutím došlo k vyměření DPH z celé hodnoty zboží. Žalovaný nepřihlédl ke skutečnosti, že jak prodávající, který příslušnou daň odvedl v jiném členském státě, tak žalobce příslušné daně uhradili. Napadené rozhodnutí je v dané části nepřezkoumatelné pro absenci právní argumentace, kterou by se žalovaný s danou skutečností vypořádal. Napadené rozhodnutí žalovaného je založeno na nedostatečně zjištěném skutkovém stavu věci, žalobci bylo upřeno právo účastnit se řízení a vyjádřit se k podkladům pro vydání rozhodnutí.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný zopakoval skutkovou a právní argumentaci použitou v jeho žalobou napadeném rozhodnutí a dále též doplnil, že žalobce až v samotném žalobním návrhu konstatuje výši přírážky a přikládá tvrzení, že toto vše jasně prokázal již v průběhu daňového řízení. Jak je však poznat z žalobního návrhu i z deklarované obchodní přírážky ve výši 5 %, stanoví žalobce určité výjimky. Žalobce tak velmi opožděně odpovídá na výzvu ze dne 7.3.2008, nehledě na fakt, že svá tvrzení žalobce nedokládá. Žalobce nemůže tvrdit, že na výši obchodní přírážky, nehledě na určité výjimky z této výše, upozorňoval v průběhu daňového řízení, potažmo ve vyjádření ze dne 25.3.2008. Žalobce, ačkoliv podle svého vyjádření v žalobě znal výši obchodní přírážky, tuto správci daně nesdělil a naopak uvedl, že v současnosti nelze zjistit, kdy a za jakou cenu byly jednotlivé položky prodány. Tím došlo k porušení zásady spolupráce daňového subjektu se správcem daně ve smyslu ust. § 2 odst. 9 daňového řádu. Žalobce ve svém vyjádření ze dne 25.3.2008 pouze správci daně sdělil, že už žádné další podklady v dané věci nemá k dispozici a že žádnou jinou evidenci nevedl. Je proto krajně nelogické nyní namítat, že správce daně prvního stupně měl žalobce další výzvou poučit o tom, že dosud předložené podklady jsou nedostatečné. Tento fakt plynul již ze samotné výzvy ze dne 7.3.2008. Žalobcem vyžadované banální poučení ve výzvě ze dne 7.3.2008 je zcela zbytečné, žalobce byl již od 11.7.2007 zastoupen JUDr. Radkem Ondrušem na základě plné moci. Sám žalobce v rozporu se současnými požadavky požadoval ve svém vyjádření ze dne 25.3.2008 rozhodování bez zbytečných průtahů a vydávání nepotřebných výzev. Podklady, na které se žalobce podle svých slov odvolal ve vyjádření ze dne 25.3.2008, zpochybnil žalovaný m.j. na str. 8 napadeného rozhodnutí. Ohledně námítky aplikace zásady legitimního očekávání žalovaný uvedl, že tvrdí-li žalobce, že v ČR neexistuje žádný jiný případ, kdy by daňovému subjektu podnikajícímu v oboru numismatiky nebyla daněna obchodní přírážka, myslí tím zřejmě případy, kdy je dotčené zboží dodáno a zdaněno ve zvláštním režimu. Nastane-li však případ skutkově podobný či stejný s případem žalobce, bude každý správce daně postupovat stejným způsobem, protože jinak by byl jeho postup rozporný se zákonem. Správce daně má obecně stanovenou zákonnou povinnost zachovávat mlčenlivost. Žalovaný nemohl proto žalobci sdělit podobný případ a výsledek daňového řízení s jiným daňovým subjektem. Je-li v nějakém obdobném případě postupováno jinak, může tak být činěno z různých důvodů, zejména je nutno vycházet ze specifik a skutkových stavů jednotlivých daňových případů. Tyto však nelze rozebírat s ohledem na důvody uvedené výše. Daňový proces proběhl v souladu se ZDPH, který nezakazuje souběžné použití zvláštního režimu a standardního způsobu zdanění, jak tomu bylo v daném případě. K žádnému nedovolenému či nadbytečnému zdanění daní z přidané hodnoty, ani jinou daní nedošlo. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby pro její nedůvodnost.

V rámci nařízeného jednání setrvali účastníci na svých dosavadních procesních stanoviscích, žalobce žádal, aby byl proveden důkaz kompletním spisovým materiálem prvostupňového správce daně v souvislosti s žalobcem tvrzeným opakovaným předložením důkazů – dokladů o cenách, které správce daně prvního stupně požadoval ve výzvě ze dne 7.3.2008 a na něž žalobce odkázal ve svém vyjádření ze dne 25.3.2008. Uvedené doklady žalobce předkládal správci daně dvakrát. Žalobce žádal, aby soud provedl důkaz výsledkem ředitele Finančního úřadu v Náměšti nad Oslavou, neboť v jeho přítomnosti byly uvedené doklady předloženy a byla poskytnuta veškerá požadovaná součinnost. Zástupce žalobce uvedl, že ve správním spise chybí kopie paragonů o prodeji jednotlivých kusů mincí, které byly na základě výzvy finančnímu úřadu předloženy, a to jednak ještě před oficiálním zahájením daňové kontroly a dále pak v průběhu této daňové kontroly. Žalobce předložil správci daně veškeré paragony o prodeji jednotlivých kusů mincí. Uvedené paragony byly vydávány při maloobchodním prodeji mincí.

Jednání, které proběhlo dne 15.9.2010, odročil soud za účelem vyžádání zprávy od žalovaného, týkající se námitky absence paragonů o prodeji zboží, přičemž žalobce uvedl, že důkazní návrh doloží písemným podáním. V rámci tohoto písemného podání ze dne 24.9.2010 žalobce žádal, aby soud provedl důkaz spisem Finančního úřadu v Náměšti nad Oslavou obsahující kompletní podklady daňové kontroly v dané věci, výsledkem ředitele Finančního úřadu v Náměšti nad Oslavou a důkaz dosud nepředloženou částí spisového materiálu Finančního ředitelství v Brně. Žalobce dále uvedl, že není možno dosud předložit písemnosti další, neboť jednatel žalobce se v současnosti zdržuje v zahraničí na dovolené. Po návratu jednatele žalobce přistoupí žalobce případně k doplnění návrhu na dokazování.

Při posuzování předmětné věci (i s ohledem na doplňující argumentaci žalobce uplatněnou v rámci nařízeného jednání, týkající se námitky nevypořádání se správních orgánů s důkazními návrhy žalobce, resp. tvrzená absence takových důkazů ve správním spise, ačkoliv měly být ze strany žalobce předloženy) dospěl soud k závěru, že jsou zde dány podmínky pro zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného pro vady řízení bez nařizování dalšího jednání postupem podle ust. § 76 odst. 1 písm. a) a c) zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, podle něhož soud zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání rozsudkem pro nepřezkoumatelnosti, spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí a pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Žalobce v žalobě m.j. namítal, že žalovaný vychází ze skutečnosti, že vzhledem k tomu, že žalobce nakupoval zboží nejen od obchodníků, kteří použili zvláštní režim, ale i od těch, kteří tento zvláštní režim nepoužili, nelze přiznat možnost použití zvláštního režimu u všeho zboží plošně. Z tohoto důvodu správce daně vyzval žalobce, aby prokázal, kdy a za jakou cenu prodal konkrétní sběratelské předměty podle položkově zpracovaného seznamu. K výzvě žalobce sdělil, že veškeré dostupné podklady, které měl k dispozici, předložil v průběhu daňové kontroly správci daně a žalobce v reakci na výzvu správce daně na tyto doklady výslovně odkázal. Doklady byly předloženy v rámci daňové kontroly dvakrát. Žalovaný však k nim vůbec nepřihlédl a s uvedeným odkazem se vůbec nevypořádal. Navíc žalovaný tvrdí, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 9 daňového řádu bez toho, aniž by se s žalobcem poukazovanými důkazy vypořádal. Zástupce žalobce při jednání před soudem dále upřesnil, že se má jednat o prodejní paragony k jednotlivým mincím, vystavované žalobcem, které měly být předány správci daně dvakrát, a to jednou ještě před samotným zahájením daňové kontroly a podruhé v jejím průběhu.

Z obsahu správního spisu m.j. vyplývá, že dne 7.3.2008 vyzval správce daně prvního stupně žalobce výzvou ve smyslu ust. § 31 odst. 9 a § 48 odst. 6 daňového řádu, č.j. 4607/08/333930/6394, k doložení, kdy a za jakou prodejní cenu prodal žalobce ve výzvě specifikované sběratelské předměty, nakoupené od společnosti H.D.RAUCH, k doložení, kdy a za jakou prodejní cenu prodal sběratelské předměty – 11 sad 12 mincí pořízených 24.5.2005 od osoby registrované k dani v jiném členském státě Schoeller Münzhandel GmbH a aby doložil, zda zlaté mince, považované za investiční zlato Sovrano 1856 M Franz Joseph a Vereinskronen 1861 A Franz Joseph při jejich prodeji zařadil žalobce na příjmových pokladních dokladech jako prodej zlatých mincí. Důvodem pro vydání této výzvy, jak je v ní uvedeno, bylo, že v rámci odvolacího řízení žalobce doložil faktury vystavené společností H.D.RAUCH, na nichž došlo k opravě způsobu zdanění, na původních fakturách bylo pořízené zboží osvobozeno od daně z přidané hodnoty z důvodu dodání do jiného členského státu EU, na dokladech předložených nově se stejnými položkami zboží je uvedeno, že

rakouskou osobou registrovanou k dani byl u některých položek zboží použit zvláštní režim podle § 24 rakouského zákona o dani z obratu. Správce daně zjistil, že došlo k opravení údajů rakouským subjektem H.D.RAUCH, kdy tato společnost zřejmě podala následné souhrnné hlášení v souladu s rakouskými a evropskými předpisy. Protože však z dokladů žalobce, předložených v průběhu daňové kontroly, nelze zjistit, ve který den a v jaké prodejní ceně byly prodávány sběratelské předměty a mince nakoupené od osob registrovaných k dani v Rakousku, a to u zboží, u něhož podle dostupných údajů společnost H.D.RAUCH použila zvláštní režim a dva doklady od společnosti Schoeller Münzhandel GmbH, byl žalobce v rámci odvolacího řízení vyzván k prokázání shora již zmiňovaných skutečností.

Na uvedenou výzvu odpověděl žalobce podáním ze dne 25.3.2008, v němž uvedl, že veškeré dostupné podklady, které měl k dispozici, byly v průběhu daňové kontroly již finančnímu úřadu předloženy, a to minimálně dvojmo. Vyjma těchto dokladů nemá žalobce již žádné k dispozici. Žalobce dále argumentoval, že mu nebyla ze strany finančního úřadu nařízena žádná zvláštní daňová evidence. Zboží nakoupené od společnosti H.D.RAUCH uvedené ve shora citované výzvě bylo prodáno v rámci maloobchodního prodeje, žalobce nevedl evidenci, kdy se tak stalo a za jakou prodejní cenu byly jednotlivé položky uvedeného zboží prodány; nelze v současnosti zjistit, kdy a za jakou cenu byly jednotlivé uvedené položky prodány. To se vztahuje i na případ sad mincí. V případě investičního zlata byly veškeré příjmové doklady předloženy finančnímu úřadu v rámci daňové kontroly, kopie příjmových dokladů byly finančnímu úřadu k jeho žádosti vydány v rámci daňové kontroly. Označení prodeje předmětných věcí pak bylo provedeno v souladu se zákonem.

Ze zprávy o daňové kontrole daně z příjmu právnických osob za rok 2004, 2005, daně silniční za stejná zdaňovací období a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3., 4. čtvrtletí 2004 a 1. – 4. čtvrtletí 2005 ze dne 4.4.2007, č.j. 9330/07/333930/6394, m.j. vyplývá, že správce daně pokud jde o kontrolu daně z přidané hodnoty kontrolovaných zdaňovacích období, zjistil z dokladů a záznamní povinnosti DPH, že plátce při prodeji sběratelských předmětů použil zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím, sběratelskými předměty a starožitnostmi podle § 90 ZDP. Dále je ve zprávě o výsledku daňové kontroly m.j. uvedeno, že správce daně prvního stupně vycházel z „paragonů“ a tyto též porovnával se záznamní povinností DPH (viz str. č. 6, 11 a 12 uvedené zprávy o výsledku daňové kontroly). Z obsahu správního spisu dále vyplývá, že předmětná daňová kontrola byla zahájena protokolem o ústním jednání dne 29.6.2006 a že žalobce předal správci daně prvního stupně „interní doklady 2004, výdajové podkladní doklady a banka 2004, příjmové pokladní doklady 2004, výdajové pokladní doklady 2005, příjmové pokladní doklady a banka 2005, interní doklady 2005, pokladní knihu a účetní sestavy a inventurní soupisy za rok 2004 a 2005“. Z protokolů o ústním jednání před správcem daně prvního stupně dne 27.7.2006, č.j. 14049/06/333930/6394, m.j. vyplývá, že uvedené zapůjčené doklady správce daně prvního stupně vrátil jednateři žalobce; vrácení zapůjčených dokladů vyplývá i ze závěru shora již citované zprávy o daňové kontrole.

Jak bylo shora již uvedeno, v reakci na druhou výzvu k doložení tvrzených skutečností ve smyslu ust. § 31 odst. 9 daňového řádu, žalobce poukazoval na veškeré doklady, které již správci daně prvního stupně v rámci daňové kontroly předložil. Z uvedeného je zřejmé, že správce daně prvního stupně měl k dispozici žalobcem předložené blíže nespecifikované příjmové a výdajové pokladní doklady a další interní doklady, rovněž blíže nespecifikované, za předmětná zdaňovací období, přičemž se kromě jiného jednalo o tzv. „paragony“. Kromě faktur jsou ve správním spise založeny doklady, vystavené obchodními partnery žalobce v německém jazyce (např. doklady o zaplacení), ve správním spise však

nejsou založeny žádné výdajové či příjmové pokladní doklady a ani „paragony“ a ani zde není patrný žádný konkrétní seznam, jaké doklady byly žalobcem správci daně prvního stupně předloženy a následně poté vráceny.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného je vzhledem k nyní projednávané žalobní námitce uvedeno, že žalobce byl vyzván výzvou, vydanou ve smyslu ust. § 31 odst. 9 daňového řádu k prokázání rozhodných skutečností (zejména se jedná o otázku, kdy a za jakou prodejní cenu prodal žalobce ve výzvě uvedené sběratelské předměty). Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí komentoval odpověď žalobce na předmětnou výzvu tak, že v odpovědi bylo uvedeno: *„Daňovému subjektu nebyla ze strany finančního úřadu nařízena žádná zvláštní daňová evidence. Zboží uvedené finančním úřadem v rámci tabulky pod první odrážkou bylo prodáno v rámci maloobchodního prodeje. Daňový subjekt nevedl evidenci, kdy se tak stalo a za jakou prodejní cenu byly jednotlivé položky uvedeného zboží prodány. Nelze tedy v současnosti zjistit, kdy a za jakou cenu byly jednotlivé uvedené položky prodány“*. Žalovaný dále dovodil, že „vzhledem k citované odpovědi je nutno konstatovat, že žalobce své důkazní břemeno podle ust. § 31 odst. 9 daňového řádu neunesl, neboť nesplnil podmínky předmětné výzvy a neprokázal všechny skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Žalobce totiž byl povinen vést evidenci pro daňové účely veškeré údaje vztahující se k jeho daňové povinnosti, zejména údaje potřebné pro správné stanovení daňové povinnosti. Žalobce měl dále v případě použití tzv. zvláštního režimu povinnost vést evidenci pro daňové účely samostatně plnění podle jednotlivých způsobů uplatňování daně. Není v silách ani v kompetenci správce daně nebo odvolacího orgánu, aby z žalobcem předložených souhrnných dokladů, na kterých zboží popisuje pouze jako „Ag mince z dovozu“ nebo „Au mince z dovozu“ bez bližší specifikace odhadl, o jaké konkrétní zboží se jednalo. Povinnost prokázat, že konkrétní zboží bylo prodáno (kdy a za jakou cenu), leží tedy pouze na žalobci jako na plátcí daně, který je povinen podle § 21 ZDPH přiznat daň z každého konkrétního uskutečněného zdanitelného plnění nebo přijaté platby. Protože žalobce ani na výzvu správce daně neprokázal údaje potřebné pro správné stanovení daně, které byl povinen evidovat, nemohl žalovaný vyhovět námitce ve věci oprávněnosti použití zvláštního režimu podle § 90 odst. 2 ZDPH při prodeji zboží pořízeného od společnosti H.D.RAUCH.“ Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí také v jeho závěru uvedl, že žalobce odmítl se správcem daně spolupracovat a doklady nutné pro správné posouzení odvolací námitky žalobce nepředložil.

Z odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného je tedy zřejmé, že ačkoliv bylo v projednávané otázce uvedeno, že žalobce neunesl na něm spočívající důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 9 daňového řádu, nezmiňoval ani nehodnotil žalovaný žalobcem předložené výdajové, příjmové pokladní doklady, ale především ani „paragony“, které podle tvrzení zástupce žalobce měl žalobce při prodeji jednotlivých kusů mincí vystavovat a ze kterých, jak bylo shora uvedeno, správce daně prvního stupně také při svých úvahách vycházel. Především uvedené doklady o prodeji jednotlivých kusů mincí – „paragony“ přitom mohly mít zásadní vliv na úvahu ohledně unesení či neunesení důkazního břemene ve smyslu ust. § 31 odst. 9 daňového řádu v rámci nyní řešené žalobní námitky. Ve shora již citované odpovědi žalobce ze dne 25.3.2008 na výzvu správce daně je sice uvedeno, že nelze v současnosti zjistit, kdy a za jakou cenu byly jednotlivé položky prodány, ovšem to je tvrzeno v souvislosti s úvahou, že žalobci nebyla ze strany finančního úřadu nařízena žádná zvláštní daňová evidence, a proto ji žalobce ani nevedl. Nicméně v rámci uvedené odpovědi na výzvu správce daně žalobce také sdělil a poukázal na další doklady, které byly dvojmo v období od ledna 2005 do dubna 2007 předány prvostupňovému správci daně s tím, že žalobce žádné další podklady již předložit nemůže, neboť žádné další jiné doklady nemá.

Žalobce tak zjevně odkazoval i na další doklady (v dané souvislosti především na výdajové a příjmové pokladní doklady, „paragony“), které žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí nezmiňuje, ani nehodnotí, ačkoliv zároveň dovozuje, že žalobce neunesl na něm spočívající důkazní břemeno a odmítl se správcem daně spolupracovat, neboť nutné doklady pro správné posouzení odvolací námitky nepředložil. Projednávaná žalobní námitka byla tedy shledána jako důvodná, neboť žalovaný, zvláště pokud bylo konstatováno, že žalobce neunesl důkazní břemeno a vyžadované podklady nepředložil, byl povinen se vypořádat se všemi důkazními návrhy, či provedenými důkazy k dané věci se vztahujícími, případně uvést, proč takové důkazy či důkazní návrhy nebyly ve věci relevantní. V této souvislosti Krajský soud v Brně také odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, konkrétně usnesení rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne 19.2.2008, č.j. 7 Afs 212/2006 – 74 (přístupno na www.nssoud.cz, dále též publikováno ve Sbírce rozhodnutí NSS č. 1566/2008), s nímž se plně ztotožňuje. V uvedeném rozhodnutí rozšířený senát Nejvyššího správního soudu m.j. vyslovil, že „součástí pojmu právního státu v jeho soudobém chápání je vyloučení libovůle při výkonu veřejné moci. K tomu slouží při rozhodování o právech a povinnostech, děje-li se tak vydáváním formalizovaných individuálních aktů aplikace práva zákonem stanoveným procesním postupem, tedy i u rozhodnutí vydávaných v daňovém řízení, zpravidla odůvodnění takových aktů. Smyslem a účelem odůvodnění je především ozřejmit, proč správní orgán rozhodl, jak rozhodl, neboť jen tak lze ověřit, že důvody rozhodnutí jsou v souladu s právem a nejsou založeny na libovůli (srov. v tomto ohledu judikaturu Ústavního soudu, např. jeho náleze ze dne 6.3.1997, sp.zn. III.ÚS 271/96, publikovaný pod č. 24/1997 Sb. ÚS, viz též www.usoud.cz). Obsah odůvodnění proto musí být takový, aby uvedený účel, tedy zajištění přezkoumatelnosti rozhodnutí, byl naplněn. Tak tomu je, jsou-li z odůvodnění patrné důvody rozhodnutí v kontextu všeho podstatného, co předcházelo jeho vydání a mělo vliv na jeho obsah. Paušálně definovat požadovaný „minimální“ rozsah odůvodnění, aby bylo v konkrétním případě ještě přezkoumatelné, dost dobře nelze, neboť toto je vždy kontextuální a individuální kategorií – zrcadlí se v něm zejména průběh předchozího řízení, především procesní aktivita stran a prováděné dokazování, povaha skutkových a právních otázek, které byly v řízení řešeny a v rozhodnutí, jímž bylo jiné rozhodnutí přezkoumáváno, i povaha a rozsah přezkumné činnosti orgánu, který ve věci rozhodoval, jak vyplývá z konkrétní procesní úpravy. Tak tomu je i v odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu o odvolání daňového subjektu. Současné daňové řízení se vyznačuje tím, že prvoinstanční rozhodnutí v něm vydávaná nemusí být zpravidla odůvodňována (podle § 32 odst. 3 daňového řádu rozhodnutí obsahuje odůvodnění jen stanoví-li tak tento nebo zvláštní zákon). Daňovému subjektu se tedy teprve v podobě rozhodnutí o odvolání dostane (či mělo by se dostat) relativně uceleného skutkového a právního zhodnocení jeho věci. V předchozích fázích daňového řízení se takového zhodnocení dostává jen v omezené míře, typicky ve zprávě o daňové kontrole (§ 16 odst. 8 daňového řádu). Znamená to, že zvláště pokud je rozhodnutí o odvolání prvním rozhodnutím v daňovém řízení, které obsahuje odůvodnění, je třeba, aby rekapitulovalo dosavadní průběh a výsledky daňového řízení v míře potřebné pro zasazení rozhodnutí o věci daňového subjektu do patřičného skutkového a právního kontextu. Není však žádného důvodu, aby mechanicky rekapitulovalo vše, co se v daňovém řízení doposud stalo či co s ním přímo či nepřímo souviselo, neboť to by bylo nadbytečné a tedy nevhodné; skutkový a právní kontext věci je třeba popsat tak, aby vytvářel podklad pro porozumění důvodům rozhodnutí, a proto aby tyto důvody přesvědčivě obhájily jeho výrok. Jakkoliv tedy v daňovém řádu není požadovaný obsah v odůvodnění výslovně definován a v § 50 odst. 7 věty druhé daňového řádu je toliko stanoveno, že v odůvodnění se musí odvolací orgán vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými, nebude se obsah odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu v daňovém řízení ve svých podstatných rysech lišit od obsahu odůvodnění, jak jej pro rozhodnutí vydávaná ve správním řízení předepisuje § 68 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb. správního řádu,

který stanoví, že v odůvodnění se uvedou důvody výroku nebo výroků rozhodnutí, podklady pro jeho vydání, úvahy, kterými se správní orgán řídil při jejich hodnocení a při výkladu právních předpisů a informace o tom, jak se správní orgán vypořádal s návrhy a námitkami účastníků a s jejich vyjádřením k podkladům rozhodnutí. ... Odvolací orgán prvoinstanční rozhodnutí správce daně přezkoumá v první řadě v rozsahu, v jakém bylo odvolání napadeno; přitom je povinen přihlédnout k doplnění či pozměnění odvolání daňovým subjektem, které je přípustné až do doby, než je o odvolání rozhodnuto (§ 48 odst. 7 daňového řádu). Z odůvodnění musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Dále je třeba, aby z něho bylo zřejmé, proč odvolací orgán nepovažoval za důvodnou skutkovou a právní argumentaci daňového subjektu a proč odvolací důvody považuje za liché, mylné nebo vyvrácené. Nestačí pokud odvolací orgán při vypořádávání se s touto argumentací pouze konstatuje, že je nesprávná, avšak neuvede, v čem... Vedle přezkumu prvoinstančního rozhodnutí v rozsahu požadovaném v odvolání je odvolací orgán povinen zabývat se prvoinstančním rozhodnutím správce daně nad rámec odvolacích důvodů i z hledisek specifikovaných v § 50 odst. 3 věty druhé daňového řádu. ... rozhodnutí odvolacího orgánu nebude možno shledat nezákonným pouze za předpokladu, že odvolací orgán v daňovém řízení přezkoumá (a správně posoudí) rozhodnutí orgánů prvoinstančního jednak v rozsahu požadovaném v odvolání (§ 50 odst. 3 věta první daňového řádu), jednak (nad rámec tohoto rozsahu) i z důvodů uvedených v § 50 odst. 3 věty druhé daňového řádu, které je nutno vykládat extenzivně. ...Přezkumem prvoinstančního rozhodnutí v určitém rozsahu nad rámec odvolacích důvodů se uskutečňuje jedna ze základních zásad daňového řízení plynoucí z ust. § 2 daňového řádu a nacházející svůj odraz i v řadě dalších ustanovení daňového řádu, a sice povinnost postupovat tak, aby byla daňová povinnost stanovena správně. ...Uvedená zásada přirozeně neplatí absolutně, což se projevuje i v úpravě odvolacího řízení – v rámci něho není přezkum prvoinstančního rozhodnutí neomezený, nýbrž se vztahuje toliko na skutečnosti, které „vyšly při přezkoumávání najevo“ a zároveň „mají podstatný vliv na výrok rozhodnutí“ ...Odvolací správní orgán zde tedy nemá prostor pro uvážení, zda k odvolatelem neuplatněným skutečnostem přihlédne, anebo nikoliv, nýbrž – vyjdou-li takové skutečnosti najevo a mají-li podstatný vliv na výrok rozhodnutí – přihlédnout k nim musí. ...Vyjitím najevo nutno pak v ust. § 50 odst. 3 věty druhé daňového řádu rozumět jakýkoliv způsob přibytí informace o skutečnosti, jež může být pro výsledek řízení rozhodná, do dispoziční sféry odvolacího orgánu. Je-li uvedená informace obsažena ve správním spisu, nutno ji nepochybně považovat za vyšlou najevo. Rozsah přezkumné činnosti odvolacího orgánu, ke které je tento podle § 50 odst. 3 věty druhé daňového řádu povinen ex officio, ve významné míře předurčuje i požadavky na přezkoumatelnost odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu. Z něho musí být v první řadě patrné, ať již v podobě výslovné zmínky, či implicitně, že odvolací orgán se zabýval zákonností napadeného rozhodnutí i z hledisek § 50 odst. 3 věty druhé daňového řádu. Pokud odvolací orgán shledal, že při přezkoumávání vyšly najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, z povahy věci vyplývá, že není důvodu (a není ostatně ani možné) se takovými skutečnostmi v odůvodnění zabývat. Pokud však najevo vyjdou, je nezbytné, aby součástí odůvodnění bylo specifikování těchto skutečností tak, aby bylo patrné, v jakých ohledech jsou podkladem pro rozhodnutí a jejich skutkové i právní zhodnocení; i zde musí z odůvodnění vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Skutečnostmi ve smyslu § 50 odst. 3 věty druhé daňového řádu nutno chápat jakékoliv informace, které mohou mít vliv na skutkové či právní závěry odvolacího orgánu“. S ohledem na citovanou judikaturu bylo nezpochybnitelnou povinností žalovaného zabývat se v odůvodnění napadeného rozhodnutí i žalobcem poukazovanými podklady předanými správcí daně prvého stupně v průběhu daňové kontroly (skutečnost, že takové doklady byly žalobci vráceny, není rozhodující), neboť

žalobce na předložené podklady ve vyjádření k výzvě poukazoval, zároveň bylo povinností žalovaného se s uvedenými důkazy řádně vypořádat, jak již bylo shora konstatováno. Napadené rozhodnutí žalovaného je proto z pohledu projednávané žalobní námitky nepřezkoumatelné pro nedostatek skutkových důvodů, zároveň uvedeným postupem došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, neboť žalovaný byl povinen v rámci odvolacího řízení se s žalobcem poukazovanými důkazy zabývat a jejich hodnocení přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění žalobou napadeném rozhodnutí. Soud proto přistoupil ke zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného pro vady řízení postupem ve smyslu ust. § 76 odst. 1 s.ř.s. Z uvedených důvodů se soud dále nezabýval rozsahem žalobcem předložených dokladů v rámci daňové kontroly (příp. i před touto kontrolou), neboť bude na žalovaném, aby se uvedenou otázkou zabýval a shora vytčenou vadu napravil.

Nad rámec shora uvedeného dodává soud ke zbývajícím žalobním námitkám, že tyto nepovažuje za důvodné. Pokud jde o námitku nedostatečného poučení žalobce ve výzvě, vydané správcem daně ve smyslu ust. § 31 odst. 9 daňového řádu, soud uvádí, že z obsahu správního spisu je seznatelné, že žalobci byla doručena předmětná výzva, v níž byl podrobně popsán skutkový i právní rámec, na jehož základě byl žalobce vyzván k prokázání předmětných skutečností, bylo zde citováno ust. § 31 odst. 9 daňového řádu ohledně důkazního břemene a žalobce byl v té době zastoupen právní zástupcem. Další bližší řešení této žalobní námitky ovšem postrádá smyslu s ohledem na shora vytčenou vadu týkající se nevypořádání se žalovaného s důkazy. Pokud jde o otázku prokázání tvrzené skutečnosti, že u jednotlivých mincí má být obchodní přírážka ve výši 5 %, je nutno s řešením uvedené námitky též vyčkat na doplnění řízení, jak bylo shora soudem uvedeno. Pokud jde o hmotněprávní námitky, týkající se obchodování se společností Dorotheum, nemá Krajský soud v Brně ani tuto námitku za důvodnou, se skutkovou a právní argumentací použitou žalovaným v žalobou napadeném rozhodnutí se v této věci Krajský soud v Brně ztotožňuje a pro stručnost na ni odkazuje jako na správnou. Otázka, zda žalobce věděl, že předmětné zboží nakoupil od obchodníka, který zvláštní režim podle ust. § 90 odst. 2 ZDPH nepoužil není právně relevantní. Pokud jde o námitku nevypořádání se s poukazem na jiné obdobné případy, pak v odvolání proti prvostupňovému správnímu rozhodnutí žalobce poukazoval na zásadu legitimního očekávání a uváděl, že by měl žalobce provést hodnocení, zda je vůči ostatním domácím daňovým poplatníkům, kteří nakupují zlaté mince v Rakousku postupováno stejným způsobem. V případě hodnocení této námitky se soud ztotožňuje především s touto částí vyjádření žalovaného k ní, kde je poukazováno na specifickou daného případu. Přitom žalobce se domáhal srovnání zřejmě bez přihlédnutí ke specifčnosti projednávané věci. Lze též souhlasit s názorem žalovaného, že tento je vázán povinností zachovávat mlčenlivost ve smyslu ust. § 24 daňového řádu. Pokud jde o námitku trojího zdanění, pak žalobce v odvolání proti prvostupňovému správnímu rozhodnutí namítal dvojí zdanění, přičemž s touto námitkou se pro soud plně akceptovatelným způsobem žalovaný vypořádal, a to v rámci skutkového a právního hodnocení dané věci s výhradou shora vytčených vad.

Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce byl ve věci úspěšný, soud mu proto přiznal právo na náhradu nákladů řízení v plné výši, neboť současně neshledal existenci důvodů, které by měly vést byť i jen k částečnému nepřiznání těchto nákladů. Náhrada nákladů řízení se sestává z náhrady za zaplacený soudní poplatek ve výši 2 000,- Kč, ze dvou úkonů právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žalobní návrh) po 2 000,- Kč podle ust. §§ 7, 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst.

1 písm. a) a d) a dvou režijních paušálů po 300,- Kč podle ust. § 13 odst. 1 a 3 vyhl. č. 177/1996 Sb. o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění platném pro projednávanou věc. Náhrada nákladů řízení byla zvýšena o částku odpovídající dani, kterou je zástupce žalobce povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést, podle zák. č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů.

P o u ě n í : Proti tomuto rozhodnutí, které nabývá právní moci dnem doručení, lze podat opravný prostředek (kasační stížnost podle ust. § 102 a násl. s.ř.s.) do dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně prostřednictvím Krajského soudu v Brně. Podmínkou řízení o kasační stížnosti je povinné zastoupení stěžovatele 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 (§ 105 odst. 2 a § 106 odst. 2, 4 s.ř.s.).

V Brně dne 18.10.2010

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu