

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **P. Š.**, zast. Mgr. Stanislavem Němcem, advokátem se sídlem Vinohradská 1215/32, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 10. 2007, č. j. 7242/07-1300-203245, č. j. 7243/07-1300-203245, č. j. 7244/07-1300-203245, č. j. 7245/07-1300-203245, č. j. 7237/07-1300-203245, č. j. 7241/07-1300-203245, č. j. 7239/07-1300-203245, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 9. 2011, č. j. 8 Ca 27/2008 - 73,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 8. 9. 2011, č. j. 8 Ca 27/2008 - 73, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Kasační stížností se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku městského soudu, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti sedmi výše uvedeným rozhodnutím žalovaného. Těmito rozhodnutími byla zamítnuta stěžovatelova odvolání proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Kutné Hoře ze dne 20. 3. 2007, č. j. 26983/07/038911/2500, č. j. 27007/07/038911/2500, č. j. 27022/07/038911/2500, č. j. 27034/07/038911/2500, č. j. 27049/07/038911/2500, č. j. 27063/07/038911/2500, č. j. 27057/07/038911/2500, jimiž byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen-červen 2004, 3. a 4. čtvrtletí 2004 a všechna čtvrtletí roku 2005, a to v celkové výši 762 782 Kč.

Finanční orgány po provedené daňové kontrole dospěly k závěru, že stěžovatel postupoval v rozporu s § 21 a § 36 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), jelikož neprokázal oprávněnost použití zvláštního režimu dle § 90 zákona o DPH u uskutečněných zdanitelných plnění. Stěžovatel v předmětných obdobích pořizoval použitá vozidla od dodavatele, společnosti Accueil Auto Piéces, se sídlem ve Francii; dělo se tak na základě několika desítek faktur, které jsou blíže specifikovány ve spise. Vzhledem k tomu, že nebyl prokázán zvláštní režim dle § 90 zákona o DPH, měl stěžovatel povinnost přiznat daň při pořízení zboží z jiného členského státu dle § 25 zákona o DPH.

Městský soud v Praze v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že napadená rozhodnutí byla vydána v souladu se zákonem a s jejich závěry se ztotožnil.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvod podle § 103 odst. 1 písm. a), d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“); kasační stížnost tedy podává pro tvrzené nesprávné právní hodnocení věci městským soudem a také pro nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

Stěžovatel uvádí, že brojil sice proti sedmi rozhodnutím žalovaného, avšak učinil tak jedinou žalobou; navíc uvádí, že napadená rozhodnutí žalovaného jsou takřka identická a liší se jen tím, že se týkají různých zdaňovacích období. V takovém případě měl městský soud požadovat jen soudní poplatek ve výši 2000 Kč za podanou žalobu, nikoliv poplatek ve výši 14 000 Kč (dle počtu napadených rozhodnutí). Tuto argumentaci předestřel již před městským soudem, avšak z obavy, že řízení bude zastaveno, raději soudní poplatek zaplatil v plné výši. Takový postup městského soudu však způsobuje vadu vydaného rozsudku, neboť poplatek byl zaplacen ve vyšší výměře, než jakou ukládal zákon; navíc se městský soud s argumentací stěžovatele v žalobním řízení, že v daném případě poplatková povinnost činí jen 2000 Kč, vůbec nevypořádal.

Stěžovatel rovněž namítá, že se finanční orgány nevypořádaly s prohlášením dodavatele, že u předmětných faktur použil tzv. zvláštní režim. Žalovaný i městský soud shodně uvedli, že předložené prohlášení se týká jen vozidel prodaných v roce 2006. Přes stěžovatelovu námitku pominuli, že potvrzení se týkala i let 2004 a 2005.

Nedostatečné odůvodnění napadeného rozsudku vidí stěžovatel i v tom, že se městský soud neúplně vypořádal se žalobní argumentací prostřednictvím judikatury Soudního dvora Evropské unie. Celá věc má dle stěžovatele rozměr přesahující jen české právo, ale dotýkající se i práva Evropské unie, proto stěžovatel navrhuje – pro případ, že nebude možno využít dosavadní judikaturu unijních soudů – obrátit se na Soudní dvůr Evropské unie s předběžnou otázkou ve znění: „*Může plátce použít v rámci dobré víry zvláštní režim zdanění podle čl. 313 a čl. 314 směrnice 2006/112/ES ve znění směrnice 2006/138/ES, pokud má od dodavatele písemné potvrzení, že jsou splněny podmínky pro použití zvláštního režimu, a jazykové vybavení a mlčenlivost správce daně z jiného členského státu mu neumožňují zjistit skutečný stav?*“

Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby zdejší soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkazuje na svá předchozí vyjádření a na napadená rozhodnutí. S rozsudkem městského soudu se ztotožňuje a navrhuje kasační stížnost zamítnout. Nad tento rámec vyjadřuje pochyby o včasnosti podané kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas. Napadený rozsudek byl zástupci stěžovatele doručen dne 2. 1. 2012. Kasační stížnost je sice opatřena podacím razítkem městského soudu s datem 23. 1. 2012 (na což upozorňuje žalovaný), ale rozhodující je datum podání kasační stížnosti k poštovní přepravě: na č. l. 81 spisu je založena obálka, v jejímž rohu je nalepena poštovní známka, která je oražena razítkem pošty s datem 16. 1. 2012, z čehož vyplývá, že kasační stížnost byla podána v zákonné lhůtě (§ 106 odst. 2, § 40 s. ř. s.). Soud dále konstatuje, že stěžovatel je zastoupen advokátem a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Důvodnost kasační stížnosti pak zdejší soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Zvláštní režimy upravuje zákon o DPH v § 88 a násl. Projednávaná věc se týká zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi podle § 90 zákona o DPH. Podle § 90 odst. 2 tohoto zákona konkrétně platí, že zvláštní režim může použít obchodník při dodání použitého zboží včetně dodání použitého zboží na základě smlouvy o finančním pronájmu, uměleckého díla, sběratelského předmětu nebo starožitnosti, pokud je toto zboží obchodníkovi dodáno: a) osobou, která není plátcem ani osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, b) jiným plátcem nebo osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, pro které dodání tohoto zboží je osvobozeno od daně podle § 62, nebo c) jiným obchodníkem, pokud při dodání tohoto zboží tímto jiným obchodníkem byl použit zvláštní režim. Podle § 90 odst. 3 zákona o DPH pak platí, že pokud podle § 90 odst. 2 písm. c) je dodání použitého zboží, uměleckého díla, sběratelského předmětu nebo starožitnosti, jiným obchodníkem z jiného členského státu, předmětem daně s použitím zvláštního režimu v členském státě zahájení odeslání nebo přepravy tohoto zboží, není pořízení tohoto zboží z jiného členského státu předmětem daně v tuzemsku.

Smyslem použití zvláštního režimu dle § 90 zákona o DPH je nezatížit (zde při prodeji použitého zboží) koncového spotřebitele vyšší cenou. Při použití zvláštního režimu je totiž základem daně přirážka snížená o daň z přirážky. Tato přirážka se stanoví jako rozdíl mezi prodejní cenou obchodníka a pořizovací cenou tohoto zboží.

Sporné v dané věci je v prvé řadě to, zda při dodávce vozidel v předmětných zdaňovacích obdobích byl mezi francouzským dodavatelem a stěžovatelem, který byl příjemcem vozů, použit zvláštní režim, tj. zda podle tohoto režimu postupoval dodavatel, což je podmínkou, aby stěžovatel mohl použít zvláštní režim a danit pouze svou přirážku. Teprve v druhém sledu je sporné, zda zvláštní režim mohl stěžovatel použít i tehdy, pokud byl v dobré víře, že francouzský dodavatel zvláštní režim použil, ač se tak ovšem ve skutečnosti nestalo.

Pokud jde o první spornou otázku, poukazoval stěžovatel v žalobě (č. l. 11-14 spisu městského soudu) na prohlášení francouzského dodavatele ze dne 20. 2. 2007, který uvedl, že použil zvláštní režim v těch případech, které jsou přílohou prohlášení. Jde mj. o obchodní transakce se stěžovatelem zejm. z roku 2005, ale též z roku 2004 (příloha obsahuje datum prodeje, číslo faktury, cenu i specifikaci vozu). V žalobě také stěžovatel uvedl, že se tímto prohlášením správce daně nedostatečně zabýval. Opakovaně tuto skutečnost zdůraznil stěžovatel v reakci na vyjádření žalovaného, která je založena na č. l. 37 spisu, kde uvedl, že prohlášení osvědčují nejen použití zvláštního režimu pro rok 2006, ale také pro roky dřívější. Opětovně k této reakci stěžovatel přiložil prohlášení francouzského dodavatele ze dne 20. 2. 2007 a také přiložil prohlášení ze dne 1. 2. 2007 (č. l. 59-63). V reakci na vyjádření žalovaného stěžovatel rovněž prohlásil, že pro vyjasnění věci žádá nařídit jednání. Při jednání u městského soudu dne 8. 9. 2011 stěžovatel opět poukázal na prohlášení od dodavatele.

Městský soud se však s touto námitkou stěžovatele nevypořádal. Ve svém rozsudku se zabýval pouze prohlášením francouzského dodavatele ze dne 30. 1. 2007, které se vztahuje k obchodním kontaktům mezi francouzským dodavatelem a stěžovatelem v roce 2006, zatímco prohlášení, která se vztahují k rokům 2004 a 2005, nehodnotil vůbec a ani jinak se k nim nevyjádřil. V tomto ohledu je tedy rozsudek městského soudu nutno považovat na nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

K vymezení rozsahu přezkoumatelnosti soudních rozhodnutí přispěl Ústavní soud, který např. v nálezu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, publ. ve Sb. n. u. ÚS, svazek 45, nález 64, str. 77, vyslovil, že odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval soud při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena. Ústavní soud rovněž v nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08 (dostupný na nalus.usoud.cz) také konstatoval: „*Soudy jsou povinny své rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny.*“ V tomto nálezu Ústavní soud dále vyslovil, že „*je-li povinností krajských soudů vyplývající z práva na spravedlivý proces podle článku 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod to, aby se vypořádaly i s námitkami žalobců uplatněnými opožděně, a to z pohledu včasnosti jejich uplatnění, tím spíše je dána povinnost krajských soudů vypořádat se s námitkami uplatněnými v žalobě, tedy řádně a včas*“.

Z konstantní judikatury Ústavního soudu (např. nález ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, publ. ve Sb. n. u. ÚS, svazek 3, nález 34, str. 257, a nález ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, publ. ve Sb. n. u. ÚS, svazek 8, nález 85, str. 287) také vyplývá, že jedním z požadavků vyplývajících z práva na spravedlivý proces a z principů právního státu je povinnost soudů svá rozhodnutí odůvodnit. Ve správním soudnictví nachází tato zásada vyjádření v ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s. Z odůvodnění rozsudku musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Pokud by tomu tak nebylo, rozhodnutí by bylo nepřezkoumatelné, protože by nedávalo dostatečné záruky pro to, že

nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces.

Také Nejvyšší správní soud ve svých rozsudcích opakovaně vyslovil, že není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS, a také rozsudek ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, www.nssoud.cz). Obdobně v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2007, č. j. 1 Afs 53/2007-34 (dostupný na www.nssoud.cz), bylo vysloveno, že *„je povinností soudu stranám sporu ozřejmit, jakými úsudky byl veden a k jakým závěrům dospěl“*.

Městský soud tedy byl povinen se v odůvodnění svého rozsudku vypořádat s předloženým prohlášením francouzského dodavatele, které bylo přiloženo k žalobě. Pokud tak neučinil, je naplněn důvod kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. V rozsudku se měl městský soud zabývat tímto prohlášením, přestože není založeno v daňovém spise, který byl zdejšímu soudu předložen (zde je založeno toliko prohlášení ze dne 30. 1. 2007, které se týká dodávek za rok 2006). Stěžovatel však v žalobě výslovně uvedl právě to, že žalovaný dostatečně nezohlednil prohlášení vztahující se k předešlým rokům a pokud tato prohlášení přiložil k žalobě, bylo povinností městského soudu na tuto skutečnost reagovat. Městský soud se měl v této souvislosti zabývat také tím, zda byla tato prohlášení předložena v daňovém řízení v rámci plnění důkazní povinnosti ze strany stěžovatele. Tyto skutečnosti byl povinen posuzovat městský soud, a pokud se tak nestalo, nemůže zdejší soud tento nedostatek sám překlenout a suplovat roli soudu prvního stupně, jak plyne ze shora shrnuté judikatury (viz zejm. nález sp. zn. I. ÚS 1534/08).

Napadený rozsudek neobsahuje dostatečné odůvodnění ani tam, kde se vypořádává s judikaturou Soudního dvora EU (dříve Evropského soudního dvora), kterou stěžovatel v žalobě argumentoval. Stěžovatel poukazoval na to, že citovaná rozhodnutí ze dne 27. 9. 2007,
C-409/2004, (*„Teleos“*), *a* ze dne 12. 1. 2006, C-354/2003, (*„Optigen“*), chrání dobrou víru, přičemž i v nyní souzeném případě byl stěžovatel v dobré víře, že dodavatel uplatnil zvláštní režim.

Městský soud k tomu uvedl jen to, že ve věci *Teleos* byla řešena pouze předběžná otázka, nikoliv věc samotná. Dále poukázal na to, že řečená rozhodnutí nejsou použitelná kvůli tomu, že dospěla k závěru, že daňový subjekt musí prokázat, že zboží opustilo zemi dodávajícího a že bylo fyzicky dodáno do jiného členského státu.

Zdejší soud předně upozorňuje na skutečnost, že stěžovatel v žalobě spatřoval podobnost či paralelu mezi skutkovým stavem v citovaných rozhodnutích Soudního dvora EU a nyní řešenou věcí v tom, že v obou případech by měla být chráněna dobrá víra.

Městský soud se nikterak otázkou dobré víry nezabýval a ani v odůvodnění nikterak nereagoval na návrh na položení předběžné otázky. Citovaná rozhodnutí Soudního dvora EU přitom vycházejí z daňové uznatelnosti dodávek zboží realizovaných v rámci samostatné hospodářské činnosti, nemohl-li zúčastněný subjekt, ani při rozumné míře obezřetnosti, existenci podvodného jednání v rámci daňového řetězce odhalit. Otázka dobré víry tedy může být relevantní i v tomto případě, městský soud proto měl tuto skutečnost zvážit, a to i z toho pohledu, zda stěžovatel v daňovém řízení v dobré víře skutečně byl.

Nepostačí tedy rozhodně odůvodnění napadeného rozsudku, které poukazuje na to, že Soudní dvůr EU posuzoval toliko předběžnou otázku; je to totiž právě institut předběžné otázky, jehož smyslem je zajistit jednotný výklad práva EU ve všech členských státech a v rámci tohoto řízení podává Soudní dvůr EU závazný výklad unijního práva. Tato obecná pravomoc je Soudnímu dvoru EU svěřena podle čl. 19 odst. 3 písm. b) Smlouvy o Evropské unii a čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie.

Není ani zcela zřejmé, proč městský soud zdůrazňuje skutečnost, že v citovaných rozhodnutích Soudního dvora EU bylo vysloveno, že daňový subjekt musí prokázat, že zboží opustilo zemi dodávajícího a že bylo fyzicky dodáno do jiného členského státu. V dané věci totiž tato skutečnost je nesporná – k dodávkám vozidel zcela prokazatelně došlo. Skutečnost, že bylo uskutečněno zdanitelné plnění je přitom první podmínkou možnosti přiměřené aplikace shora citovaných rozhodnutí (k tomu srov. i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 11. 2009, č. j. 2 Afs 122/2008 - 58, www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud na základě výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že napadený rozsudek městského soudu trpí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], a proto musel tento rozsudek zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí městského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.); v daném případě musí městský soud nejprve posoudit prohlášení francouzského dodavatele, která jsou přílohou žaloby (a to i z hlediska toho, v jakém stadiu řízení byla předložena). V závislosti na tom, jak městský soud posoudí tuto otázku, pak bude třeba posoudit i to, zda stěžovatel v rámci daňového řízení prokázal dobrou víru její případný význam pro použití zvláštního režimu.

Pokud jde o náhradu nákladů řízení, rozhodne o ní městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Stěžovatel v kasační stížnosti v této souvislosti rovněž brojí proti skutečnosti, že byl městským soudem vyzván k zaplacení soudního poplatku ve výši 14 000 Kč (2000 Kč za každé rozhodnutí žalovaného, které jedinou žalobou napadl). Tato výzva nemohla být předmětem kasační stížnosti a s náhradou nákladů řízení souvisí jen okrajově, neboť při jejich případné náhradě se výše soudních poplatků promítne do výše náhrady nákladů řízení.

Pro tento případ, pouze *obiter dictum*, Nejvyšší správní soud konstatuje, že k zaplacení soudních poplatků byl stěžovatel vyzván před novelou zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, provedenou zákonem č. 218/2011 Sb. V té době zákon o soudních poplatcích neobsahoval úpravu nyní obsaženou v § 6 odst. 9 vyžadující zaplacení soudního poplatku za každé napadené správní rozhodnutí. Soudní praxe zde naopak byla usměrněna nálezem Ústavního soudu ze dne 16. 3. 2006, sp. zn. I. ÚS 664/03 (viz http://nalus.usoud.cz), podle něhož ústavně konformním výsledkem interpretace zákona o soudních poplatcích nemůže být taková interpretace, podle níž je účastník řízení povinen platit soudní poplatek za každé správní rozhodnutí, pokud jde o rozhodnutí, která jsou skutkově a právně zcela identická, týkají se týchž účastníků a jsou vydána týž den stejným správním orgánem. Ve věci, kterou nyní posuzuje Nejvyšší správní soud, přitom jde o sedm správních rozhodnutí, která jsou po skutkové i právní stránce prakticky totožná (týkají se jen různých zdaňovacích období). Tuto skutečnost by měl městský soud vážit v intencích uvedeného nálezu.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. července 2012

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu