ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **Z. V.,** zastoupen Mgr. Martinem Chrásteckým, advokátem se sídlem U Sokolovny 121, Zlín, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě,** se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 9. 2012, č. j. 22 Af 48/2010 - 50,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobce Z. V. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 9. 2012, č. j. 22 Af 48/2010 - 50, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Ostravě (dále také „krajský soud“) napadeným rozsudkem zamítl žalobu Z. V., kterou se domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (dále též „žalovaný“), ze dne 26. 4. 2010, č. j. 11686/09-1302-806254, č. j. 11771/09-1302-806254, č. j. 11773/09-1302-806254 a č. j. 11774/09-1302-806254 (*krajský soud nesprávně uvádí ..... – 806524*), jimiž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Šternberku (dále také „správce daně“) ze dne 8. 9. 2009, č. j. 52004/09/381920806713, a byla změněna rozhodnutí téhož správce daně ze dne 8. 9. 2009, č. j. 52002/09/381920806713, č. j. 52003/09/381920806713, a č. j. 52005/09/381920806713, ve věcech žalobci dodatečně stanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období III. čtvrtletí roku 2008, IV. čtvrtletí 2008, leden 2009 a únor 2009 (dále také „rozhodné období“).

Krajský soud neshledal opodstatněným žalobní bod, podle kterého měla být u žalobce prováděná nezákonná daňová kontrola. Je tomu tak proto, že žalobcem poukazovaný právní názor Ústavního soudu na výklad jednoduchého práva - § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků"), vyslovený v nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, byl překonán samotným Ústavním soudem ve stanovisku ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, obé dostupné na www.nalus-usoud.cz. V tomto stanovisku Ústavní soud uzavřel, že za porušení principu proporcionality a minimalizace zásahů či realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod nelze považovat postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu bez konkrétního podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně svou daňovou povinnost. Pokud jde o druhý žalobní bod (dodavatelé použili při dodávkách ojetých osobních vozidel pro žalobce zvláštní režim), tak zde se krajský soud ztotožnil s žalovaným. Ze zjištěného skutkového stavu dostatečně přesvědčivě vyplývá, že dodavatel žalobce, od nějž tento nakupoval ojeté osobní automobily – BCA Autoaktionen GmbH (dále jen „společnost BCA") neuplatnil vůči žalobci zvláštní režim. V dotčených fakturách od tohoto dodavatele není vyžadovaný odkaz (ani slovní) na ust. § 25a německého zákona o dani z přidané hodnoty, který by deklaroval použitý zvláštní režim, ale právě naopak zde byl explicitní odkaz na ust. § 6 téhož zákona, který deklaruje osvobozené plnění při intrakomunitárním dodání zboží. Ve spojení se sdělením tohoto dodavatele, že pokud použije zvláštní režim, vždy to v příslušné faktuře vyznačí (poukaz na § 25a), tak nelze dospět k jinému závěru než takovému, že společnost BCA vůči žalobci nepoužila zvláštní režim. Obdobné platí, i pokud jde o další dodavatele žalobce – Carconnex NV, DURKOP GmbH, Autohaus Kuver GmbH a Autoimpuls GmbH (dále také „deklarovaní dodavatelé"), kdy sám žalobce sdělil správci daně do protokolu dne 19. 6. 2009, že tito dodavatelé nepoužili zvláštní režim obchodníka s použitým zbožím (dále jen „zvláštní režim"). Za tohoto stavu pak krajský soud, s poukazem i na judikaturní závěry Soudního dvora a jednotlivá ustanovení příslušných směrnic Rady (osmé, šesté a 112), neshledal opodstatněným požadavek žalobce na provedení mezinárodního dožádání, které by mělo ověřit to, zda dodavatelé skutečně vůči žalobci neuplatnili zvláštní režim. Podmínkou použití zvláštního režimu je totiž „vůle dodavatele", kterou musí projevit ve svém státě. Ta podle zjištěného skutkového stavu věci odpovídá uplatnění osvobození při intrakomunitárním dodání a nikoliv zvláštnímu režimu. Žalobce tedy skutečně, jak dovodily správní orgány, neunesl důkazní břemeno, které na něm vázlo ohledně použití zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím. Pokud jde o třetí žalobní bod [žalobci nebylo umožněno - pro nesprávně vyloučený zvláštní režim při nákupu ojetých vozů – uplatnit si odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu s ohledem na § 62, § 73 odst. 7 a § 75 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro dotčená zdaňovací období (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty")], tak zde krajský soud došel k závěru, že tento žalobní bod je bodem, který je závislý na úspěšnosti žalobního bodu č. 2. V tomto bodě však tvrzení žalobce neobstálo. Z tohoto důvodu se proto krajský soud vytýkanými porušeními zákona o dani z přidané hodnoty, které shrnul pod třetí žalobní bod, blíže nezabýval. K námitce žalobce o možném dvojím zdanění (podle tvrzení žalobce jeho dodavatelé měli nakoupit použité zboží včetně cizozemské daně z přidané hodnoty), krajský soud konstatoval, že k tomuto tvrzení žalobce nenavrhl žádný důkaz. Jedná se tak o pouhou a ničím nepodloženou domněnku žalobce. Jelikož krajský soud neshledal podanou žalobu důvodnou, v celém rozsahu ji napadeným rozsudkem zamítl.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce Z. V. jako stěžovatel (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost, kterou výslovně opřel o ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatel má především za to, že krajský soud nesprávně posoudil otázku postupu správních orgánů, které při svém rozhodování vyšly z nesprávně a nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci. Na rozdíl od krajského soudu i správních orgánů má stále za to, že se v předchozím řízení prokázalo, že zcela oprávněně použil zvláštní režim dle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty, a že kupní cena vozidel jím zakoupených v zahraničí zahrnovala daň z přidané hodnoty odvedenou v jiném členském státě (čl. II.). Krajský soud nesprávně posoudil otázku týkající se aplikace zvláštního režimu, a z tohoto důvodu je rozhodnutí správního soudu nezákonné. V rozporu se zákonem mu byla dodatečně doměřena daň z přidané hodnoty, ač k ní nebyl po právu povinen. Je tomu tak proto, že nakoupil vozy od zahraničních obchodníků, a zcela oprávněně se tedy domníval, že tito obchodníci použili zvláštní režim. Proto i on následně použil tento režim zdanění. S ohledem na ust. § 65, § 62 odst. 2 a § 75 zákona o dani z přidané hodnoty je pak zřejmé, že v případě pořízení zboží z jiného členského státu, se uplatní osvobození od daně. V tomto režimu nedochází k uplatnění daně z přidané hodnoty při nákupu ojetého automobilu od osoby registrované k dani v jiném členském státě, tak i při následném prodeji tohoto automobilu v tuzemsku. Nesprávnou aplikací právních předpisů došlo v jeho případě v podstatě i k legalizaci dvojího zdanění. Jeho dodavatelé nakupovali ojeté osobní vozy od osob, které nebyly plátci daně z přidané hodnoty. To znamená, že tyto vozy již byly jednou zdaněny - německou daní z přidané hodnoty. Z tohoto důvodu proto nemohl uplatnit příslušnou daň z přidané hodnoty při následném prodeji vozů svým odběratelům v České republice. Tentýž vůz by byl totiž zdaněn dvakrát (jednou v Evropské unii a podruhé v tuzemsku). Toto však legislativa EU nepřipouští. Krajský soud však pochybil i při posouzení vady řízení před správními orgány [porušení § 16 odst. 4 písm. c), § 31 odst. 2 a 4 zákona o správě daní a poplatků], pokud došel k závěru, že v souvislosti s navrhovaným provedením mezinárodního dožádání u svých dodavatelů, nebyl porušen zákon. Ve skutečnosti totiž nebyl skutkový stav věci zjištěn dostatečně spolehlivě, a navrhovaný důkaz měl prokázat, že ze strany dodavatelů byl použit zvláštní režim. Této výtce ale krajský soud nepřisvědčil a proto nejen nesprávně posoudil otázku vytýkaných vad řízení (porušení uvedených předpisů) před správními orgány, ale taktéž obdobně jako žalovaný vyšel z nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci. V neposlední řadě je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný, a to pro nedostatek důvodů. Je tomu tak proto, že zde nebyl dostatek důvodů pro zamítavé rozhodnutí. Nebylo totiž dostatečně prokázáno, zdali byla daň z přidané hodnoty doměřena v souladu se zákonem, či nikoliv. Krajský soud se pak zcela bezdůvodně odmítl zabývat tvrzeními shrnutými pod žalobním bodem 3), kterými ve spojení s použitím zvláštního režimu odůvodňoval, proč zdaňoval pouze přirážku nad vstupní cenu vozidel.

Žalované Finanční ředitelství v Ostravě považuje kasační stížnost za nedůvodnou a navrhuje, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. Má za to, že kasační stížnost neobsahuje žádné nové skutečnosti a právní argumenty, než ty, které byly stěžovatelem uplatněny již v řízení před krajským soudem. Žalovaný proto v podrobnostech v celém rozsahu odkazuje na své vyjádření ke správní žalobě a na žalobou napadená rozhodnutí o odvoláních stěžovatele.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu, při vázanosti rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná.

Jelikož z kasační stížnosti vyplývá, že ji stěžovatel podává nejen z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., ale také z důvodu obsaženého v ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů), zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Je tomu tak proto, že by bylo přinejmenším předčasné, aby se kasační soud zabýval právním posouzením věci samé, bylo-li by napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.

Stěžovatel dovozuje, že je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť nebylo dostatečně prokázáno, zda-li byla daň z přidané hodnoty doměřena v souladu se zákonem, či nikoliv, a že se krajský soud zcela bezdůvodně odmítl zabývat jeho tvrzeními shrnutými pod žalobním bodem 3), kterými ve spojení s použitím zvláštního režimu odůvodňoval, proč zdaňoval pouze přirážku nad vstupní cenu vozidel.

Nejvyšší správní soud při posuzování nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, *je i povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit* (ve správním soudnictví podle ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění rozhodnutí proto musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé.

Nejvyšší správní soud nepominul ani nález Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), v němž Ústavní soud vyslovil, že „*odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval 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*“. Ostatně Ústavní soud i v nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), rovněž konstatoval, že: „*Soudy jsou povinny svá 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*“.

Otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů se Nejvyšší správní soud zabýval ve své judikatuře již dříve. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, který byl uveřejněn pod č. 244/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v němž vyložil, že: „*Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo*

rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné". Nejvyšší správní soud též vyslovil v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, dostupném na www.nssoud.cz, že pokud „*z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsaný skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.*". V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, dostupném na www.nssoud.cz, pak tento soud vyslovil právní názor, že: „*Nezabýval-li se krajský soud řádně uplatněným žalobním bodem a místo toho odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného správního orgánu, které problematiku, na niž žalobní bod dopadal, vůbec neřešilo, nelze než soudní rozhodnutí zrušit, neboť je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]*". V rozsudku ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75, dostupném na www.nssoud.cz, pak Nejvyšší správní soud judikoval, že: „*Rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, pokud z něho jednoznačně nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí*".

Nejvyšší správní soud konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal krajský soud za rozhodný a jak uvážil o pro věc zásadních skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění dotčeného rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovodit, z jakého skutkového stavu soud vyšel a jak o něm uvážil. Co do rozsahu přezkoumávání správního rozhodnutí (po věcné stránce) je pak správní soud, nestanoví-li zákon jinak (srov. ust. § 75 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na ust. § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), vázán dispoziční zásadou. Současně z rozsudku musí být patrné, jak se správní soud vypořádal se vznesenými žalobními body a k nim se vztahující zásadní žalobní argumentací. Ponechat stranou nelze ani okolnost, že odůvodnění soudního rozhodnutí v podstatě předurčuje možný rozsah opravného prostředku vůči němu ze strany účastníků řízení. Pokud by soudní rozhodnutí vůbec neobsahovalo odůvodnění nebo by nereflektovalo na žalobní námitky a zásadní argumentaci, o kterou se opírá, mělo by to nutně za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost.

Z napadeného rozsudku krajského soudu je zřejmé, z jakého skutkového stavu (zjištěného správními orgány) krajský soud vyšel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je právně posoudil. Z odůvodnění rozsudku je rovněž zřejmé, proč považuje správní soud právní závěry stěžovatele za liché, mylné a vyvrácené. V přezkoumávaném rozsudku krajský soud zcela jednoznačně a srozumitelně uvedl, na základě jakých důvodů došel k závěru, že daň z přidané hodnoty byla napadenými správními rozhodnutími stěžovateli (žalobci) doměřena v souladu se zákonem. Krajský soud ve svém rozsudku též jednoznačně specifikoval, od jakých skutkových okolností dovozuje, že v daňovém řízení bylo dostatečně prokázáno, že deklarovaní dodavatelé stěžovatele (osoby registrované k dani v jiném členském státě EU) nepoužili při prodeji

ojetých osobních automobilů zvláštní režim, ale že podle zjištěného skutkového stavu věci k prodeji došlo ve skutečnosti v režimu standardního intrakomunitárního dodání zboží. Uzavřel proto, že stěžovatel skutečně, jak dovodily správní orgány, neunesl důkazní břemeno, které na něm stran použití zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím vázlo.

Pokud pak krajský soud nereflektoval - pro dostatečnost skutkových zjištění – na požadavek stěžovatele k provedení mezinárodního dožádání, nutno konstatovat, že to byla právě skutková zjištění správních orgánů, vycházející z předložených faktur příslušných deklarovaných dodavatelů, z vlastního tvrzení stěžovatele a dále i z údajů od deklarovaných dodavatelů, které správce daně obdržel v rámci mezinárodní spolupráce, jež deklarovaly, že vůči stěžovateli nebyl použit zvláštní režim, ale že šlo o intrakomunitární dodání zboží. I z tohoto hlediska se proto jeví jako zcela nadbytečné provádění mezinárodního dožádání. Správní orgány měly k dispozici informace nejen z vlastních zjištění z daňových řízení vedených se stěžovatelem, ale také informace ze systému VIES, kde deklarovaní dodavatelé mimo jiné ve svých souhrnných hlášeních (srov. § 102 zákona o dani z přidané hodnoty) uvedli stěžovatele jako příjemce svých intrakomunitárních dodání zboží (osvobozených od daně z přidané hodnoty).

Nelze proto přisvědčit stěžovateli, že by rozsudek krajského soudu byl založen na nedostatečných skutkových zjištěních a byl proto nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Je z něj naopak dostatečně zřejmé, na základě jakých skutečností jsou pokládány ty které důkazy a tvrzení za věrohodné, a které naopak za nevěrohodné a vyvrácené.

Z napadeného rozsudku rovněž vyplývá, z jakých důvodů se krajský soud nezabýval žalobním bodem 3). Vyšel totiž z předpokladu, že tento žalobní bod byl závislý na „*úspěšnosti žalobního bodu 2)*“, když bez jeho úspěšnosti argumentace stěžovatele k žalobnímu bodu 3) postrádá smyslu. Jestliže však krajský soud neshledal, že by žalobní bod 2) byl opodstatněný, neshledal důvodu ani k tomu, aby se zabýval i žalobním bodem 3). Tomuto závěru nelze ničeho vytknout. Nelze proto přisvědčit stěžovateli, že by rozsudek krajského soudu byl nepřezkoumatelný i z tohoto důvodu.

Stěžovatel dále namítl, že rozsudek krajského soudu je nezákonný, neboť vadně posoudil otázku postupu správních orgánů, které vyšly z nesprávně a nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci, jež i nesprávně vyhodnotily, že bylo porušeno ust. § 16 odst. 4 písm. c) a ust. § 31 odst. 2 a 4 zákona o správě daní a poplatků, že nebylo reflektováno na navržený důkaz k provedení mezinárodního dožádání, a že daň byla stěžovateli stanovena neprávem, neboť zcela správně použil při zdanění svých uskutečněných plnění zvláštní režim.

Jak vyplývá z odůvodnění napadeného rozsudku, krajský soud, ve shodě s žalovaným, došel ke skutkovému závěru, že stěžovatel nesplnil zákonné podmínky pro použití zvláštního režimu. Na uvedeném by ničeho nezměnilo ani požadované dožádání na místně příslušného správce daně deklarovaných dodavatelů stěžovatele. Je tomu tak proto, že ze shromážděných důkazů, jednoznačně a přesvědčivě vyplývá, že deklarovaní dodavatelé, u jimi uskutečněných sporných plnění pro stěžovatele, nepoužili zvláštní režim, a že se ve skutečnosti z jejich strany jednalo o intrakomunitární dodání, které je od daně osvobozeno. Tato okolnost, jak správně uvedl již krajský soud, přesvědčivě vyplývá

jednak ze shromážděných přijatých faktur, vystavených deklarovanými dodavateli s poukazy na intrakomunitární dodání a nikoliv na zvláštní režim, z protokolu dne 19. 6. 2009, č. j. 41015/09/381930806431, a sdělení dodavatele BCA, a v neposlední řadě z údajů, které správce daně obdržel v rámci mezinárodní spolupráce z hlášení systému VIES, jak to ostatně předpokládá i zákon o dani z přidané hodnoty v ust. § 102 odst. 5 větě druhé. Na základě takto zjištěného skutkového stavu věci došel krajský soud oprávněně k závěru, že skutkový stav byl v daňovém řízení dostatečně objasněn, a že není třeba jeho další doplnění. Nepochybil proto ani v tom, pokud nepřisvědčil námitce stěžovatele, že správní orgány pochybily, neprovedly-li v jeho věci dožádání na správce daně některých z deklarovaných dodavatelů. Je-li z dodavatelských faktur dostatečně zřejmá okolnost, že nebyl použit zvláštní režim, pak tato skutečnost vyplývá i z údajů, které správce daně obdržel v rámci mezinárodní spolupráce, jenž zároveň byly i impulzem k provedení kontroly u stěžovatele. Bylo by proto nadbytečné a vedlo by to k neodůvodněným průtahům řízení, aby správní orgány přistoupily k požadovanému mezinárodnímu dožádání. Uvedené platí tím spíše, vázlo-li nadto důkazní břemeno na stěžovateli. Byl to právě stěžovatel, kdo byl ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, povinen prokázat rozhodnou skutečnost, a to, že jeho dodavatelé vůči němu uplatnili zvláštní režim při prodeji deklarovaných ojetých osobních automobilů. Z uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud neshledal, že by krajský soud pochybil při posouzení stěžovatelem namítaných vad při zjišťování skutkového stavu věci [porušeno ust. § 16 odst. 4 písm. c) a ust. § 31 odst. 2 a 4 zákona o správě daní a poplatků], včetně jeho neúplnosti.

Obstojí i právní závěr krajského soudu, že stěžovatel nebyl v posuzovaných případech – při prodeji ojetých osobních automobilů pořízených od deklarovaných dodavatelů - oprávněn uplatnit zvláštní režim podle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodné období (III. čtvrtletí roku 2008, IV. čtvrtletí 2008, leden 2009 a únor 2009).

Podle ust. § 90 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2008, 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, 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 ust. § 90 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném od 1. 1. 2009, zvláštní režim může použít obchodník při dodání použitého zboží, uměleckého díla, sběratelského předmětu nebo starožitnosti, pokud je toto zboží obchodníkovi dodáno v rámci obchodování na území Evropského společenství a) osobou, která není plátcem ani osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, b) jiným plátcem, pro které dodání tohoto zboží je osvobozeno od daně podle § 62 nebo osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, pro kterou je dodání tohoto zboží osvobozeno od daně obdobně podle platného předpisu jiného členského státu, nebo c) jiným obchodníkem, pokud při dodání tohoto zboží tímto jiným obchodníkem byl použit zvláštní režim.

Podle ust. § 90 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodná období, pokud podle odstavce 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.

Podle čl. 313 odst. 1 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 platí, že: „*Na dodání použitého zboží, uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností, která uskutečňují obchodníci povinní k dani, uplatňují členské státy zvláštní režim zdanění ziskové přirážky dosažené obchodníkem povinným k dani v souladu s tímto pododdílem*“.

Podle čl. 314 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 pak platí, že: „*Režim ziskové přirážky se uplatňuje na dodání použitého zboží, uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností uskutečněná obchodníkem povinným k dani, pokud mu toto zboží bylo dodáno jednou z těchto osob: a) osobou nepovinnou k dani; b) jinou osobou povinnou k dani, je-li dodání zboží touto jinou osobou povinnou k dani osvobozeno od daně podle článku 136; c) jinou osobou povinnou k dani, zakládá-li dodání zboží touto jinou osobou povinnou k dani nárok na osvobození pro malé podniky podle článků 282 až 292 a zahrnuje-li investiční majetek; d) jiným obchodníkem povinným k dani, pokud byla při dodání zboží tímto jiným obchodníkem povinným k dani uplatněna daň podle tohoto zvláštního režimu*“.

Podle obsahu kasační stížnosti, s přihlédnutím k obsahu předloženého spisu, stěžovatel vytýká krajskému soudu, že obdobně jako žalovaný nesprávně vyložil a na zjištěný skutkový stav nesprávně aplikoval ustanovení § 90 odst. 2 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty, pokud došel k závěru, že stěžovatel nebyl oprávněn pro svá zdanitelná plnění použít zvláštní režim při dodání použitého zboží, tj. že nebyl povinen zatížit daní z přidané hodnoty jen svou obchodní přirážku, jak původně učinil (rozdíl mezi prodejní cenou obchodníka a pořizovací cenou tohoto zboží), ale že měl povinnost u svého plnění správně přiznat a odvést daň z přidané hodnoty vztahující se k celé částce prodejní ceny (nikoliv jen z přirážky).

Podle ust. § 90 odst. 2 písm. c) citovaného zákona o dani z přidané hodnoty, je podmínkou pro použití zvláštního režimu při prodeji použitých osobních automobilů (dodání použitého zboží), okolnost, že toto použité zboží bylo stěžovateli jako prodejci použitého zboží (slovy zákona: „obchodníkem s použitým zbožím“) dodáno „jiným obchodníkem povinným k dani“, který při tom „uplatnil daň podle tohoto zvláštního režimu“.

Z dikce uvedeného ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty - § 90 odst. 2 písm. c) – tedy vyplývá, že v projednávaných věcech by stěžovatel byl oprávněn při svých uskutečněných plněních (prodejích použitého zboží z jiného členského státu EU - použitých osobních automobilů) použít zvláštní režim při splnění 2 kumulativně určených podmínek.

Prvou podmínkou byla skutečnost, že toto použité zboží (zde ojeté osobní automobily) nakoupil stěžovatel od jiného obchodníka. Ve smyslu ust. § 90 odst. 3 téhož zákona je pak takovým obchodníkem i jiný obchodník z jiného členského státu. Této

podmínce, byť to nebylo krajským soudem výslovně uvedeno, stěžovatel dostál. Je tomu tak proto, že deklarovaní dodavatelé stěžovatele, včetně společnosti BCA, obchodníci z jiných členských států EU, byli osobami povinnými k dani.

Druhou podmínkou nezbytnou k tomu, aby stěžovatel byl v posuzovaných případech oprávněn použít zvláštní režim podle § 90 odst. 2 písm. c) citovaného zákona, pak je okolnost, že zvláštní režim byl použit vůči stěžovateli deklarovanými dodavateli. Naplnění této podmínky však s ohledem na zjištěný skutkový stav věci, jak již bylo uvedeno shora, nebylo prokázáno.

Nejvyšší správní soud proto ve shodě s krajským soudem konstatuje, že stěžovatel v posuzovaných obchodních případech nesplnil podmínky pro použití zvláštního režimu u jím prodávaného zboží. Je tomu tak proto, že v daňovém řízení nebylo prokázáno, že by deklarovaní dodavatelé stěžovatele, byť byly osobami povinnými k dani, použili při prodeji svého zboží vůči stěžovateli zvláštní režim.

Krajský soud proto posoudil v souladu se zákonem zjištěný skutkový stav věci a došel ke správnému právnímu závěru, že stěžovatel - v posuzovaných případech - nenaplnil zákonné podmínky (druhou podmínku) pro použití zvláštního režimu podle § 90 odst. 2 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodná období.

Jde-li o vytýkané porušení § 65, § 62 odst. 2 a § 75 zákona o dani z přidané hodnoty, nutno zdůraznit, že kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocným rozhodnutím správních soudů (krajských soudů nebo Městského soudu v Praze). To znamená, že je jí třeba brojit proti vysloveným právním závěrům krajských soudů a nikoliv proti závěrům správních orgánů, či závěrům, které krajský soud, posuzující zákonnost rozhodnutí správního orgánu, vůbec nevyslovil. Jelikož se krajský soud, vázán dispoziční zásadou (§ 75 odst. 2 věta prvá s. ř. s.), nezabýval dopady ust. § 65, ust. § 62 odst. 2 a ust. § 75 zákona o dani z přidané hodnoty v posuzovaných případech stěžovatele jinak, než v závislosti na žalobním bodu 2) správní žaloby, nepřísluší nyní ani Nejvyššímu správnímu soudu, aby tak činil sám až v řízení o kasační stížnosti. Je tomu tak proto, že by nepřípustně předjímal právní názor krajského soudu, který, pokud by se jej stěžovatel ve své žalobě domáhal, apriori příslušel krajskému soudu. Nejvyšší správní soud proto není oprávněn nyní posuzovat zákonnost nároků a povinností stěžovatele skrze prostý poukaz stěžovatele na ust. § 65, ust. § 62 odst. 2 a ust. § 75 zákona o dani z přidané hodnoty.

Opodstatněná není též námitka stěžovatele, že v projednávané věci, resp. ve věcech projednávaných krajským soudem, došlo k legalizaci dvojího zdanění. Jak již bylo uvedeno shora,
řízení před správními soudy je založeno na striktní dispoziční zásadě (srov. § 75 odst. 2 věta prvá s. ř. s. a § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Tato zásada vyjadřuje premisu, že správní soud při přezkoumávání zákonnosti správních rozhodnutí v zásadě vychází z důvodů (žalobních bodů) a k nim vznesených argumentů a důkazů, které mu předestře žalobce či stěžovatel v tom kterém podání (žalobě/kasační stížnosti). Správní soud tak není oprávněn, natož povinen, aby ve prospěch toho kterého z účastníků řízení vyhledával důvody a okolnosti, pro které by bylo možno napadené rozhodnutí zrušit. Toto oprávnění náleží výlučně žalobci.

Jak přiléhavě uvedl již krajský soud, žalobce ve své žalobě i v řízení před správními orgány ustal na tvrzení o dvojím zdanění, když pouze uvedl, že pokud by při prodeji ojetých osobních vozů, které pořídil z jiného členského státu EU, nepoužil zvláštní režim, jednalo by se o nepřípustné dvojí zdanění. Toto své tvrzení však nedoložil žádným konkrétním důkazem, ani skutkovými a právními argumenty. V nyní projednávané kasační stížnosti pak stěžovatel opět (totožně jako ve správní žalobě) neuvádí, u jakých konkrétních uskutečněných plnění, které správce daně po provedené kontrole zatížil daní z přidané hodnoty, mělo dojít ke dvojímu zdanění a z čeho (z jakých důkazů) tak dovozuje. Neuvedl ani to, z jakých důkazů, v té které konkrétní věci, při jím provedeném nákupu ojetého automobilu od svého zahraničního dodavatele měla být v jiném státě uhrazena daň z přidané hodnoty, ani kým byla uhrazena. Za tohoto stavu nelze dospět k jinému závěru než ke kterému došel krajský soud, a to, že stěžovatel neprokázal, že by v projednávané věci došlo ke dvojímu zdanění. K posouzení takové nezákonnosti totiž nestačí pouze obecná a ničím nepodložená proklamace, ale musí být uvedeny skutkové a právní důvody, o které se při tomto svém skutkovém a právním závěru stěžovatel opírá. Není-li však stěžovatel sto jednoznačně specifikovat, a to ani obecně „legislativu zemí EU“, o kterou své tvrzení opírá, nelze s ohledem na dispoziční zásadu, která ovládá správní soudnictví, dospět k jinému závěru než takovému, že krajský soud neposoudil věc v rozporu se zákonem.

Nejvyšší správní soud ze všech uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatele proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 9. 2012, č. j. 22 Af 48/2010 -50, není opodstatněná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 poslední věta s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 2 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci úspěch neměl a podle obsahu spisu úspěšnému správnímu orgánu nevznikly žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 6. prosince 2012

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu