

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: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno (dříve Finanční ředitelství v Praze se sídlem Žitná 12, Praha 2), proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Praze 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 27. 9. 2012, č. j. 8 Af 25/2012 - 110,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalobci **se vrací** přeplatek na soudním poplatku ve výši 5000 Kč, který bude vyplacen z účtu Nejvyššího správního soudu k rukám jeho zástupce Mgr. Stanislava Němce, advokáta, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Kasační stížností se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku městského soudu, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti sedmi výše uvedeným rozhodnutím Finančního ředitelství v Praze. 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 nejprve ve věci rozhodl rozsudkem ze dne 8. 9. 2011, č. j. 8 Ca 27/2008 - 73, v němž dospěl k závěru, že napadená rozhodnutí byla vydána v souladu se zákonem. Proto městský soud žalobu zamítl. Předmětný rozsudek byl ale zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2012, č. j. 2 Afs 16/2012 - 23, a věc byla vrácena městskému soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud městskému soudu vytknul to, že se nevypořádal s žalobní námitkou stěžovatele, který uváděl, že byly předloženy dokumenty prokazující užití tzv. zvláštního režimu při obchodních transakcích mezi stěžovatelem a jeho francouzským dodavatelem v letech 2004 a 2005. Městský soud byl zároveň zavázán tím, aby zkoumal, zda předmětné dokumenty (zejm. prohlášení francouzského dodavatele) byly předloženy již v daňovém řízení v rámci plnění důkazní povinnosti ze strany stěžovatele. V závislosti na vyřešení této otázky pak měl městský soud případně zvažovat také to, zda stěžovatel v rámci daňového řízení byl v dobré víře stran užití tzv. zvláštního režimu.

V nyní napadeném rozsudku městský soud opětovně žalobu zamítl. Dospěl přitom k závěru, že prohlášení francouzského dodavatele o užití zvláštního režimu v letech 2004 a 2005 nebylo stěžovatelem předloženo v rámci daňového řízení, a tedy stěžovatel neunesl důkazní břemeno, které jej tíží podle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „starý daňový řád“).

Stěžovatel v kasační stížnosti přesně nespecifikoval důvod jejího podání. Jak zdejší soud uvedl ve svém rozhodnutí ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003 - 50, publ. pod č. 161/2004 Sb. NSS, pokud jsou ze znění kasační stížnosti její důvody seznatelné a odpovídají zákonným kasačním důvodům (§ 103 odst. 1 s. ř. s.), není rozhodující, že stěžovatel sám své důvody nepodřadil k jednotlivým zákonným ustanovením či tak učinil nepřesně. Je-li v kasační stížnosti uvedeno, jaké konkrétní vady v řízení či v úsudku se měl soud dopustit a z čeho je stěžovatel dovozuje, kasační stížnost obstojí. Z obsahu kasační stížnosti v daném případě plyne, že její důvody lze podřadit pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b), d) s. ř. s.; stěžovatel tedy namítá nesprávné posouzení právní otázky městským soudem a nepřezkoumatelnost rozhodnutí městského soudu spočívající v nedostatku

důvodů, dále pak namítá, že městský soud měl žalobou napadené rozhodnutí zrušit také pro vady řízení před správním orgánem.

Stěžovatel uvádí, že potvrzení o užití zvláštního režimu předložil již v daňovém řízení, do spisu však nebylo založeno to, které se týkalo transakcí z let 2004 a 2005, ale jen doby pozdější (roku 2006). Dle stěžovatele se městský soud nevypořádal s tím, že ze správního spisu nelze zjistit, kterých zdaňovacích období se týká potvrzení doložené stěžovatelem. Městský soud se pak nikoliv dostatečně vypořádal se zcela zjevnými fakty, že toto potvrzení bylo předloženo již v žalobě. Předmětné potvrzení tak mělo být bráno na zřetel, neboť v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu lze uvádět i důvody, které nebyly uplatněny před správním orgánem. Tento závěr je nezpochybnitelný a plyne ze zcela konstantní judikatury (viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 54/2007, 2 Afs 31/2005, 8 Afs 121/2005, 7 Afs 31/2008, 5 Afs 43/2008, 2 Afs 81/2008, 1 Afs 79/2009, resp. 7 Afs 56/2012).

Stěžovatel proto navrhuje, aby zdejší soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že správní spis je úplný a jednoznačně z něj plyne, že během daňového řízení bylo předloženo jediné potvrzení vystavené francouzským dodavatelem, a to prohlášení ze dne 30. 1. 2007, které se však nevztahuje ke sporným zdaňovacím obdobím. Pokud jde o námitku stěžovatele, že postačí předložení předmětných potvrzení i městskému soudu, uvádí žalovaný, že soudní řízení správní není pokračováním daňového řízení, takže k uvedeným dokumentům již nelze přihlížet. Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

V replice k vyjádření žalovaného stěžovatel zejm. opětovně poukazuje na to, že předložení důkazu v řízení před městským soudem nebrání to, že nebyl předložen v odvolacím řízení před správním orgánem.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, 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. 3, 4 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud na úvod konstatuje, že s účinností od 1. 1. 2013 byla dle ustanovení § 19 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, jednotlivá finanční ředitelství zrušena, a jejich právním nástupcem se ve smyslu ustanovení § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb. ve spojení s ustanovením § 69 s. ř. s. stalo Odvolací finanční ředitelství, se sídlem v Brně. S ním tedy zdejší soud jednal jako s účastníkem řízení.

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 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.

Pokud jde o tuto 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). Během řízení před městským soudem pak stěžovatel ještě několikrát na předmětné potvrzení upozornil a spolu s potvrzením za rok 2006 je opakovaně soudu předložil (č. l. 59-63).

Zdejší soud se nejprve zabýval tím, zda se s předmětnými žalobními body městský soud řádně vypořádal, přičemž stěžovatel tvrdí, že se tak, stejně jako v předchozím (z tohoto důvodu zrušeném) rozsudku, nestalo.

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“*.

Nyní napadený rozsudek však z výše uvedených hledisek obstojí a není nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Zatímco v předchozím rozsudku nebylo ve vztahu k potvrzení francouzského dodavatele vztahujícímu se k užití zvláštního režimu za roky 2004 a 2005 žádné zmínky, nyní k němu městský soud zaujímá jednoznačné a srozumitelné stanovisko (viz zejm. str. 8-9 napadeného rozsudku). Městský soud vyšel z toho, že předmětné potvrzení bylo předloženo až v řízení soudním, nikoliv před orgány finanční správy (těm bylo předloženo toliko potvrzení vztahující se k roku 2006). Daňový spis je veden v kompletní podobě, předmětné potvrzení se v něm neobjevuje a neváží se k němu ani jiné části spisu (neodkazují na něj, neargumentují s ním apod.). O potvrzení není pojednáno ani ve zprávě o daňové kontrole, nedostatky ve vedení spisu pak stěžovatel ani před orgány finanční správy nijak nenamítal. Městský soud také vyhodnotil podané odvolání stěžovatele, přičemž ani z něho nikterak neplynulo, že by ve spise mělo být i potvrzení dosvědčující užití zvláštního režimu za roky 2004 a 2005. Naopak z vyjádření stěžovatele plyne, že ke změně faktur došlo až dne 29. 11. 2005 – teprve od té doby bylo ve fakturách výslovně uvedeno užití zvláštního režimu.

Z tohoto shrnutí plyne, že městský soud nyní reflektoval námitky týkající se potvrzení dokládajícího užití zvláštního režimu pro roky 2004 a 2005. Vyšel z toho, že takové potvrzení nebylo předloženo před orgány finanční správy, ale až v řízení soudním. Unést důkazní břemeno však je nutno již v daňovém řízení, což se stěžovateli nepodařilo. Tím městský soud napravil pochybení, pro něž byl zrušen jeho předchozí rozsudek ve věci, v němž se městský soud k potvrzení předloženému v žalobě vůbec nevyjádřil, a tím zatížil své rozhodnutí vadou spočívající v jeho nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. Nyní vydaný rozsudek však již takovou vadou netrpí. Důvod kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tak není naplněn.

Nejvyšší správní soud pak nepřisvědčil ani námitkám stěžovatele směřujícím proti nesprávnému vedení spisu, a v důsledku toho i nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správního orgánu. Předně je třeba v tomto ohledu poukázat na to, že stěžovatel v zásadě zůstává pouze u tvrzení nesprávně vedeného spisu, ale nikterak ho již blíže nerozvádí, nedokládá ani nenavrhuje důkazy. Stěžovatel se omezuje na konstatování, že potvrzení o užití zvláštního režimu za roky 2004 a 2005 již předložil v daňovém řízení, ale neříká nic o tom, kdy se tak stalo, nepředkládá případný podací lístek ani toto své tvrzení nekonkretizuje. Za takové situace vychází soud z toho, že spis byl veden řádně a ve své úplnosti. Tomu ostatně nasvědčují i všechny okolnosti, které zmínil již městský soud ve svém rozhodnutí. Ze spisu nelze poznat, že by s ním mělo být jakkoliv manipulováno a spis je řádně žurnalizován. Také v odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí hovoří stěžovatel pouze o potvrzení (nikoliv o potvrzeních), dodatečná argumentace, že jednotné číslo užil, neboť tím mínil potvrzení za každý rok zvlášť, se jeví jen jako účelová. To zvláště ve světle toho, že v odvolání ani nikdy jindy během daňového řízení stěžovatel nedostatky ve vedení spisu nenamítal a nepoukazoval na to, že ve spise chybí jím předložená písemnost. S písemnostmi, z nichž orgány finanční správy vycházely, se přitom stěžovatel mohl seznámit a zcela prokazatelně s nimi byl seznámen při projednání zprávy o daňové kontrole; zpráva o daňové kontrole na s. 5 pak výslovně uvádí, že „na základě nově doložených důkazních prostředků mohl plátce uplatnit zvláštní režim u vozidel pořízených po datu 29. 11. 2005“. Z toho více než jasně plyne, že pro období před tímto datem stěžovatel žádné písemnosti nedoložil. Uvedené tvrzení finančního úřadu je reakcí

na přípis stěžovatele ze dne 7. 2. 2007, jehož přílohou je potvrzení francouzského dodavatele potvrzující užití zvláštního režimu při obchodních transakcích v roce 2006, nikoliv v letech jiných. Ani namítaným důvodům kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. tak zdejší soud nemohl přisvědčit.

Konečně kasační soud posuzoval to, že stěžovatel předložil potvrzení týkající se transakcí z let 2004 a 2005 městskému soudu současně s žalobou. Dle stěžovatele to je dostatečný důvod, pro který měl městský soud napadené rozhodnutí zrušit.

V tomto ohledu lze stěžovateli přisvědčit toliko do té míry, že správní soudy jednají v rámci tzv. plné jurisdikce a mohou přezkoumávat rozhodnutí správních orgánů po stránce právní i skutkové, přičemž nejsou vázány pouze důkazy, které byly předloženy v rámci správního (daňového) řízení, resp. které byly správním orgánem provedeny. Žalobce není v řízení dle § 65 a násl. s. ř. s. omezen jen na skutkové a právní námitky, které uváděl již ve správním řízení. To dostatečně zřetelně plyne z judikatury, kterou stěžovatel velmi obsáhle uvádí ve své kasační stížnosti.

V dané věci však stěžovatel tuto judikaturu vykládá nesprávným způsobem. Podle § 31 odst. 9 starého daňového řádu platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Důkazní břemeno v daňovém řízení stran uplatnění zvláštního režimu tedy tížilo stěžovatele. Městský soud pak posuzoval to, zda v průběhu daňového řízení toto břemeno stěžovatel unesl. Soudní řízení ovšem není pokračováním řízení daňového, a proto soudy toliko zkoumají, jakým způsobem daňový subjekt plnil svou důkazní povinnost v daňovém řízení. V této věci, jak bylo vyloženo shora, stěžovatel předmětné potvrzení v daňovém řízení nepředložil, a proto neunesl důkazní břemeno, které ho tížilo. Jakékoliv pozdější předložení tohoto potvrzení nemůže mít žádný vliv na závěr soudu, že v daňovém řízení nebylo ze strany stěžovatele uneseno důkazní břemeno.

Skutečnost, že správní soud není vázán skutkovým stavem, jak k němu dospěl správní orgán, proto v této věci znamená, že soud si může učinit vlastní (na správním orgánu nezávislý) úsudek o tom, co v daňovém řízení daňový subjekt v rámci rozložení důkazního břemeno dle § 31 odst. 9 starého daňového řádu předložil či navrhoval k provedení. Rozhodně to však neznamená, že lze dodatečně unést důkazní břemeno dle citovaného ustanovení tím, že daňový subjekt předloží důkazní prostředek až po skončení daňového řízení, zde v rámci žaloby podané u městského soudu.

Shodná je v tomto směru i judikatura zdejšího soudu. V rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, je uvedeno, že v souladu s § 31 odst. 9 starého daňového řádu leží v daňovém řízení důkazní břemeno na daňovém subjektu; jestliže ten nesplnil svou zákonnou povinnost již v řízení před správním orgánem, nemůže taková skutečnost být k tíži správního orgánu. Z rozsudku ze dne 19. 8. 2004, č. j. 3 Afs 2/2003 - 58, www.nssoud.cz, pak plyne, že neunesl-li daňový subjekt důkazní břemeno v daňovém řízení, dodatečná náprava předkládáním nových důkazů v řízení před soudem není možná.

Vzhledem k tomu, že zdejší soud souhlasí se závěrem městského soudu týkajícím se (ne)unesení daňového břemene v daňovém řízení, není již třeba posuzovat to, 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. Kasační stížnost je pak beztak námitek týkajících se dobré víry prosta.

Nejvyšší správní soud proto neshledal ani námitky podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. důvodnými.

V daném případě tedy nebyly naplněny namítané kasační důvody a zdejší soud neshledal ani důvody, pro které by měl rozhodnutí zrušit pro pochybení, k nimž by měl přihlížet mimo uplatněné námitky podle § 109 odst. 4 s. ř. s. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost výrokem I. jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud výrokem II. rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

Stěžovatel za kasační stížnost zaplatil soudní poplatek omylem dvakrát, celkem tedy 10 000 Kč. Podle § 10 odst. 1 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, platí, že soud vrátí poplatek z účtu soudu, jestliže jej zaplatil ten, kdo k tomu nebyl povinen. Bylo-li na poplatku zaplaceno více, než činila poplatková povinnost, vrátí soud přeplatek. Z účtu soudu vrátí soud obdobně i poplatek, popřípadě přeplatek na poplatku zaplaceném kolkovou známkou. Zdejší soud proto jako soud příslušný dle § 3 odst. 4 zákona o soudních poplatcích rozhodl o vrácení poplatku (přeplatku na poplatku) stěžovateli k rukám jeho zástupce (výrok III). Poplatek bude vrácen na číslo účtu, které stěžovatel uvedl v žádosti o vrácení přeplatku na soudním poplatku.

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

V Brně dne 3. července 2013

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu