ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobce: **P. D.**, zast. Mgr. Janem Morávkem, advokátem se sídlem Týn 639/1, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 7. 2013, č. j. 18214/13/5000-14305-701328, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 14. 2. 2017, č. j. 6 Af 36/2013 – 118,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Finanční úřad pro Prahu 9 (dále jen „*správce daně*“) vydal dne 6. 1. 2012 celkem 11 dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty (dále „*DPH*“ či „*daň*“) za zdaňovací období únor 2007 až prosinec 2007, kterými byla žalobci dodatečně zdaněna příslušná plnění s odůvodněním, že nesplnil zvláštní režim podle § 90 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*ZDPH*“). Žalovaný rozhodnutím ze dne 10. 7. 2013, č. j. 18214/13/5000-14305-701328, změnil dodatečné platební výměry toliko v údajích, které se týkaly bankovního spojení správce daně, v ostatním je ponechal beze změny.

[2] Dne 31. 7. 2013 podal žalobce k Městskému soudu v Praze (dále jen „*městský soud*“) žalobu, kterou se domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného a vrácení věci žalovanému k

dalšímu řízení. V žalobě zejména namítal, že nákupní cena vozidel (předmětů zdanitelných plnění) byla přiznána v plné výši a nebyla z ní odečtena DPH; naopak při pořízení byla DPH přičtena. Předmětná vozidla jsou kategorie M1 a byla pořízena v režimu osvobození od daně bez nároku na její odpočet podle § 62 odst. 2 ZDPH. Odpočet daně nemohl být uplatněn, neboť to zakazovala norma členských států. Texty na přijatých fakturách odkazují buď na plnění v režimu osvobození od daně bez nároku na její odpočet, na intrakomunitární plnění, na jinou právní normu, která se netýká DPH, nebo neobsahují žádné ustanovení (žalobce tak vycházel z toho, že předchozí vlastníci si DPH nemohli odečíst). Do souhrnného hlášení se dle žalobce uvádí i zboží, které buď podléhá osvobození od daně bez nároku na její odpočet, nebo je od daně osvobozené plně, či je u něj zákaz odpočtu daně. Také namítal, že správce daně nerespektuje vyjádření ministerstva financí a koordinačního výboru KDP. Oznámení, že bude obchodovat mj. ve zvláštním režimu podle § 90 ZDPH, nemůže být bráno jako pevně směrodatné. Jediné správné zaúčtování je takové, jaké žalobce provedl, tj. v systému tzv. *reverse-charge*. Z prověřování společnosti BCA Autoauktionen GmbH (dodavatel žalobce) rakouským správcem daně vyplynulo, že společnost byla již zdaněna v Rakousku.

[3] Žalobce dále doplnil žalobu podáním ze dne 9. 2. 2017, v němž namítal nezákonné zahájení daňové kontroly, vydání rozhodnutí po uplynutí prekluzivní lhůty, nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného a neúplnost správního spisu předloženého soudu.

[4] Městský soud žalobu zamítl rozsudkem uvedeným v záhlaví. Dospěl k závěru, že se žalobce nemůže dovolávat zvláštního režimu podle § 90 ZDPH, jelikož postup podle něj nedodržel, když příslušné zboží nabyl v běžném režimu plnění. Ostatní žalobcem tvrzené skutečnosti považoval městský soud za bezvýznamné či nejasné. Za významnou naopak soud považoval skutečnost, že příslušní dodavatelé z jiných členských států zvláštní režim podle § 90 ZDPH neuplatnili, tudíž nebyly splněny zákonné podmínky pro využití § 62 odst. 2 ZDPH. Zdanění příslušného plnění i v zahraničí považoval soud s ohledem na závěr plynoucí z provedeného řízení za nepravděpodobné. K doplnění žalobních tvrzení ze dne 9. 2. 2017 soud nepřihlížel z důvodu uplynutí zákonné lhůty pro vymezení žalobních bodů. Výjimkou byly námitky nekompletnosti správního spisu a prekluze, ke kterým soud musel přihlédnout z úřední povinnosti. Tyto námitky však městský soud shledal nedůvodnými.

II. Kasační stížnost a vyjádření k ní

[5] Proti rozsudku městského soudu podal žalobce (dále jen „*stěžovatel*“), kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „*s. ř. s.*“).

[6] Namítal zejména, že městský soud nesprávně posoudil právní otázku týkající se daňového režimu. Stěžovatel totiž opakovaně uváděl, že zvláštní režim podle § 90 ZDPH nepoužíval, tudíž jej netížilo důkazní břemeno týkající se oprávněnosti použití takového režimu. Správní orgány rozhodly nesprávně, neboť mu uložily daňovou povinnost na základě stejných zdanitelných plnění dvakrát. Tato plnění byla totiž zatížena daní jiného členského státu, stěžovatel nemohl uplatnit odpočet DPH a ani mu nebyla

jiným členským státem vrácena. Alternativně tak byly dány důvody k uplatnění zvláštního režimu podle § 90 ZDPH nebo jakéhokoli jiného daňového režimu, jenž by zabránil dvojímu zdanění. Napadené rozhodnutí nelze považovat za správné, neboť je odůvodněno primárně posouzením podmínek uplatnění zvláštního režimu podle § 90 ZDPH. Byl-li soud toho názoru, že se stěžovatel v otázce dvojího zdanění mýlí, měl to výslovně uvést a odůvodnit. Závěry správních orgánů a soudu odporují požadavkům vyplývajícím z principu odpočitatelnosti daně na vstupu z nakoupeného zboží k dalšímu obchodování. I pokud by stěžovatel pochybil, když nepostupoval podle zvláštního režimu, je povinností členských států, aby přijaly taková opatření, která umožní vrátit nesprávně odvedenou DPH.

[7] Dále stěžovatel namítal, že se městský soud nevypořádal s jeho námitkou neslučitelnosti postupu správce daně s přímo účinným právem Evropské unie. Dostatečně se soud nevypořádal ani s námitkou prekluze a nesprávně ji posoudil. Daňová kontrola totiž nebyla řádně zahájena, jelikož správce daně nepočal provádět faktické úkony prověřování daňové povinnosti. Městský soud se také nevypořádal s žalobními tvrzeními, které stěžovatel učinil procesním úkonem ze dne 9. 2. 2017. S odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 57/2007 stěžovatel uvedl, že námitky nepřezkoumatelnosti a nesrozumitelnosti rozhodnutí správního orgánu přezkoumává soud kdykoli v průběhu řízení.

[8] Dle názoru stěžovatele vyplývá z výslechu svědka JUDr. Š. a z tvrzení uvedených ve vyjádření stěžovatele, že správci daně porušili integritu spisu a ten musel být žalovanému předán nekompletní. Městský soud při posuzování věci také nezohlednil, že nebyla zachována proporcionalita mezi zátěží stěžovatele vzniklou v důsledku dlouhého daňového řízení vedeného v právní nejistotě a zájmem EU na výběru DPH. Závěrem stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[9] Žalovaný ke kasační stížnosti uvedl, že zvláštní režim podle § 90 ZDPH mohl stěžovatel užít fakultativně. Z předložených dokladů a evidencí však vyplývá, že postupoval podle § 25 ZDPH, přiznal daň z pořízení a uplatnil odpočet podle § 72 ZDPH. Na výstupu však zdanil pouze přirážku, ačkoli měl podle § 21 ZDPH dodanit celou prodejní cenu. Povinnost prokázat, že nemusí dodané zboží zdaňovat na výstupu, byla zcela na stěžovateli. Ten však tuto skutečnost neprokázal, ač k tomu byl opakovaně vyzván (k tomu žalovaný odkázal na rozsudek NSS ze dne 13. 4. 2012, č. j. 2 Afs 30/2011 - 56). Z textu kasační stížnosti není zřejmé, v čem má spočívat neslučitelnost s právem EU. Stěžovatel již v předchozím řízení poukazoval na to, že na jeho případ je použitelný systém *reverse-charge* upravený Směrnicí 2006/122/ES, ten však nelze použít při obchodování s použitým zbožím; podmínkou jeho užití je navíc neuplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu. Ke dvojímu zdanění nemohlo dojít, neboť zboží bylo dodáno v rámci intrakomunitárních plnění. Dále žalovaný uvedl, že součástí spisu jsou veškeré písemnosti předložené stěžovatelem i získané správními orgány. Spis se stěhoval z důvodu změny místa pobytu stěžovatele. JUDr. Š. byl upozorněn, že se spis nachází u městského soudu z důvodu podané žaloby. Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uvedených v kasační stížnosti (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.), a po posouzení věci dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

a) Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku

[11] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], neboť se jedná o vadu svojí povahou tak závažnou, že by ji musel zohlednit z úřední povinnosti i bez návrhu stěžovatele (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.). Teprve je-li napadené rozhodnutí vyhodnoceno jako přezkoumatelné, může se soud zabývat dalšími stížnostními námitkami (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 8. 3. 2005, č. j. 3 As 6/2004 - 105, publ. pod č. 617/2005 Sb. NSS).

[12] V souladu s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudky ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS či ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS), lze za nesrozumitelná obecně považovat rozhodnutí, jejichž výrok je vnitřně rozporný nebo nevhodně formulovaný takovým způsobem, že rozhodnutí ve svém důsledku nikoho nezavazuje, dále rozhodnutí, u nichž nelze rozlišit výrok od odůvodnění, či rozhodnutí, z nichž není patrné, kdo je jeho adresátem apod. Nedostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky, ale pouze nedostatek důvodů skutkových (typicky pokud soud opřel rozhodnutí o skutečnosti v řízení nezjišťované, zjištěné v rozporu se zákonem anebo pokud není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly provedeny). Rozsah povinnosti dostatečného odůvodnění se pak může měnit *„podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován ve světle okolností každého jednotlivého případu. Zároveň tento závazek nemůže být chápán tak, že vyžaduje za všech okolností podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument účastníka.*“ (viz rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 130). Soud, který se s argumentací vypořádává, ji nemůže pouze odmítnout pro nesprávnost, ale musí uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá.

[13] Obecně lze uvést, že z výroku napadeného rozsudku městského soudu je jednoznačně zřejmé, že jím došlo k zamítnutí žaloby. Z jeho odůvodnění je bez potíží seznatelné, z jakých důvodů soud žalobu zamítl a jaké skutečnosti považoval za rozhodné. O přezkoumatelnosti napadeného rozsudku svědčí též skutečnost, že stěžovatel v kasační stížnosti se závěry městského soudu polemizuje (k tomu viz např. rozsudek NSS ze dne 6. 4. 2017, č. j. 3 As 95/2016 – 64). Stěžovatel městskému soudu vytýkal, že se dostatečně nevypořádal s jeho námitkami, či je opomenul. Jednalo se zejména o námitky obsažené v podání ze dne 9. 2. 2017, kterými se soud nezabýval s odůvodněním, že je stěžovatel uplatnil po uplynutí zákonné lhůty pro vymezení žalobních bodů (viz § 71 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 72 odst. 1 s. ř. s.). Výjimkou byly námitky nekompletnosti správního spisu a prekluze, k nimž musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[14] Judikatura správních soudů rozlišuje mezi doplněním řádně uplatněných žalobních bodů, jež je možné i po lhůtě pro podání žaloby, a uplatněním nových žalobních bodů. Účelem takového vymezení žalobních bodů je stanovení rámce soudního přezkumu

rozhodnutí správních orgánů, jež se soustředí v řízení před městským (krajským) soudem. K opožděně uplatněným žalobním bodům soud nepřihlédne, ledaže by se námitky týkaly skutečností, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/2004 - 69). K prolomení koncentrační zásady může za jistých okolností vést změna judikatury (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005 - 86), k níž však v projednávané věci nedošlo. Městský soud tak nepochybil, když přezkoumal rozhodnutí žalovaného pouze v rozsahu námitek uplatněných v žalobě podané v rámci lhůty stanovené zákonem (a námitek, k nimž byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti).

[15] Odkaz na rozsudek zdejšího soudu ze dne 17. 12. 2007, č. j. 2 Afs 57/2007 - 92, podle nějž dle stěžovatele *„přezkoumává soud námitky nepřezkoumatelnosti a nesrozumitelnosti rozhodnutí správního orgánu kdykoliv v průběhu řízení“*, není přiléhavý. V uvedeném rozsudku bylo pojednáno o naprosto odlišném skutkovém stavu. Nadto se vůbec nezabýval námitkou nesrozumitelnosti rozhodnutí správního orgánu, natožpak povinností soudu zabývat se takovou námitkou z úřední povinnosti. V citovaném rozsudku je naopak zcela jasně uvedeno, že ustanovení § 76 s. ř. s. představuje určitý korektiv zásady koncentrace a dispozitivnosti, *„když stanoví taxativní výčet důvodů, pro které lze napadené rozhodnutí zrušit pro vady řízení bez jednání, a zároveň výslovně stanoví, že z těchto důvodů soud napadené rozhodnutí zruší, popř. vysloví jeho nicotnost, i tehdy, vyjdou-li tyto vady najevo při jednání (§ 76 odst. 3 s. ř. s.). (...) Společným jmenovatelem všech těchto případů však musí být to, že tato zjištěná skutečnost nebyla či dokonce nemohla být známa žalobci, takže po něm nelze spravedlivě požadovat, aby ji uplatnil přímo v rámci žalobních bodů.“* Taková situace však v projednávaném případě nenastala.

[16] Pokud jde o námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného obsaženou v bodě IV. podání ze dne 9. 2. 2017, lze v obecné rovině dát za pravdu stěžovateli, že soud má povinnost se jí zabývat *ex offo* (viz výše bod [11] tohoto rozsudku). Nicméně v souladu s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu nemají soudy povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 – 19 či ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 130). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (k tomu viz rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 - 33). Z rozhodnutí městského soudu vyplývá, že na základě námitek žalobce přezkoumal postup a správnost závěrů žalovaného. Městský soud se sice výslovně nevyjádřil k otázce přezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, tato skutečnost však nepředstavuje pochybení, neboť soud řádně vysvětlil, čím bylo rozhodnutí žalovaného odůvodněno, a zdůvodnil, proč dospěl k závěru o nedůvodnosti žalobních námitek. Z uvedeného je tedy zřejmé, že soud považoval rozhodnutí žalovaného za přezkoumatelné.

[17] Dále stěžovatel namítal, že se městský soud nevypořádal s jeho tvrzením o neslučitelnosti postupu správce daně *„s přímo účinným právem EU“*. K tomu zdejší soud uvádí, že městský soud tuto námitku neopomenul, ale vyhodnotil ji jako nepřípustnou, neboť byla obsažena až v podání ze dne 9. 2. 2017, a tedy uplatněna opožděně (obdobně je to i s námitkou, že stěžovatel nepoužíval zvláštní režim podle § 90 ZDPH). Zdejší soud

k uvedené problematice dále dodává, že stěžovateli lze dát obecně za pravdu, že správce daně má povinnost postupovat v souladu s právem EU. Je však třeba zdůraznit, že postup správce daně vede k vydání zprávy o daňové kontrole, která je podle § 147 odst. 4 daňového řádu součástí odůvodnění rozhodnutí (platebního výměru). Proti tomuto rozhodnutí je možno brojit odvoláním podle § 109 a násl. daňového řádu, což stěžovatel sice učinil, avšak námitku neslučitelnosti postupu správce daně s právem EU (nutno podotknout, že velmi obecně formulovanou) v odvolání výslovně neuplatnil.

[18] Stěžovatel také namítal, že městský soud nevypořádal jeho námitku, zda a z jakého důvodu má v rámci obchodování mezi členskými státy platit daň ze stejného přijatého plnění dvakrát a právo uplatnit ji na vstupu pouze jednou. Uvedenou žalobní námitku však městský soud zodpověděl v bodě [40] svého rozhodnutí, kde uvedl, že žalobce zdanění příslušného plnění v zahraničí nijak nevymezuje a argumentačně nepodporuje a uvedl, že s ohledem na závěr plynoucí z provedeného řízení je takové obecné tvrzení žalobce velice nepravděpodobné.

[19] Nejvyšší správní soud uzavírá, že námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku není důvodná. Městský soud stěžovatele nezkrátil na jeho právech, když se nezabýval žalobními námitkami, které byly uplatněny až v podání ze dne 9. 2. 2017, tedy opožděně.

[20] Je třeba také zdůraznit, že řízení o kasační stížnosti, jakožto mimořádném opravném prostředku proti pravomocnému rozhodnutí městského (krajského) soudu je řízením, v jehož průběhu je Nejvyšším správním soudem přezkoumávána správnost posouzení věci a postupu soudu. Jelikož rámec soudního přezkumu byl předurčen již v řízení o žalobě, ani kasační soud se nemohl zabývat námitkami a skutkovými tvrzeními stěžovatele, které byly poprvé uplatněny v předmětném doplnění žaloby ze dne 9. 2. 2017 (viz § 104 odst. 4 s. ř. s. a § 109 odst. 5 s. ř. s.).

b) Prekluze práva na doměření DPH

[21] Následně se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou prekluze práva vyměřit DPH, neboť prekluze je skutečností, ke které je třeba přihlédnout z úřední povinnosti (*ex offo*). Jejím následkem je totiž zánik samotného subjektivního práva, z čehož plyne, že prekludovanému právu nelze poskytovat ochranu (viz nález Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07).

[22] Mezi účastníky není sporný skutkový stav. Lze tedy vyjít z toho, že dne 1. 2. 2010 se konalo ústní jednání, jehož předmětem bylo zahájení daňové kontroly na DPH za zdaňovací období únor 2007 až prosinec 2007, a byl o něm sepsán protokol. Žalobci a jeho zmocněnkyni byla v rámci jednání dána zákonná poučení. Správce daně se dotazoval, kdy bylo podáno poslední daňové přiznání, co je hlavní činností stěžovatele, kolik měl v předmětném období zaměstnanců, co se nachází na místě podnikání a zda používal dopravní prostředek. Stěžovateli byla také předána výzva k prokázání rozhodných skutečností ze dne 1. 2. 2010, ve které správce daně požadoval doložení konkrétních materiálů. Následovaly dva úřední záznamy (ze dne 15. 2. 2010 a 22. 2. 2010) zachycující domluvu jednání u správce daně, které se uskutečnilo dne 7. 4. 2010, a stěžovatel na něm

předložil část požadovaných dokumentů. Následně vydal správce daně několik dalších výzev k prokázání rozhodných skutečností (ze dne 9. 4. 2010, 21. 6. 2010 a 10. 5. 2011) a konala se další jednání (např. dne 3. 5. 2010, 11. 5. 2010, 17. 6. 2010 a 19. 8. 2010). Správce daně také provedl mezinárodní dožádání a vyzýval k součinnosti třetí osoby. Zpráva o daňové kontrole byla vyhotovena dne 7. 12. 2011; stěžovateli a jeho zástupkyni byla doručena dne 20. 12. 2011.

[23] Běh a délku lhůty pro vyměření daně v současnosti upravuje zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, účinný od 1. 1. 2011, kterým byla zrušena původní úprava obsažená v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Podle § 264 odst. 4 daňového řádu se běh a délka lhůty pro vyměření daní, jež započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu, posuzuje ode dne nabytí účinnosti daňového řádu podle jeho ustanovení upravujících lhůtu pro stanovení daně (tj. § 148 daňového řádu). Okamžik počátku běhu lhůty určený podle dosavadních právních předpisů přitom zůstává zachován. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků stanovoval subjektivní prekluzivní lhůtu pro vyměření daně v délce tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost. Tato lhůta se podle odst. 2 citovaného ustanovení přerušila v případě, že byl před jejím uplynutím učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení a počala znovu běžet od konce roku, v němž byl daňový subjekt o takovém úkonu zpraven.

[24] Úkonem, který směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, může být daňová kontrola podle § 16 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Daňová kontrola má obvykle různé fáze, v nichž různým způsobem probíhá interakce mezi správcem daně a daňovým subjektem. Daňovému subjektu je nutno nejprve sdělit, že se kontrola zahajuje, poučit jej o jeho právech a povinnostech a vyžádat od něj potřebné podklady, případně jinou součinnost. Poskytování podkladů daňovým subjektem se může dít v několika částech po různou dobu, v závislosti na výsledcích dílčích zjištění z poskytnutých podkladů, a na potřebě jejich doplnění. Závěrečnou fází daňové kontroly je vypracování zprávy o daňové kontrole. Správce daně musí při daňové kontrole postupovat účelně tak, aby daňovou kontrolu skončil v přiměřené lhůtě; provádění daňové kontroly nemůže svévolně přerušit a odložit její pokračování na pozdější dobu.

[25] Jak uvedl zdejší soud v rozsudku ze dne 9. 12. 2004, č. j. 7 Afs 22/2003 - 113, je třeba vždy hodnotit, jaká doba uplynula mezi zahájením daňové kontroly a dalším úkonem správce daně, kterým již vyžadoval od daňového subjektu doložení konkrétních daňově relevantních skutečností, a zda i následující dílčí kroky daňové kontroly probíhaly v přiměřených časových intervalech. V nyní projednávané věci Nejvyšší správní soud v tomto směru na straně správce daně neshledal žádné pochybení. Z obsahu spisu je patrno, že faktické úkony správce daně následovaly neprodleně po zahájení daňové kontroly (výzva k prokázání skutečností vydaná ještě dne 1. 2. 2010), takže nedošlo ke zneužití jejího zahájení za účelem přerušení prekluzivní lhůty. Jelikož časové rozmezí mezi zahájením daňové kontroly a faktickými úkony činěnými v jejím rámci nečinilo ani jeden den, správce daně postupoval v souladu s výše uvedenými zákonnými požadavky. Proto je jeho úkon (tzn. protokol o ústním jednání konaném dne 2. 1. 2010, při němž byla daňová kontrola ve smyslu § 21 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků zahájena), nutno považovat za úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení,

kterým se podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků přerušil běh prekluzivní lhůty.

[26] Jen pro úplnost je třeba uvést, že pokud stěžovatel poukazoval na rozsudek zdejšího soudu ze dne 20. 6. 2005, č. j. 5 Afs 36/2003 – 87, podle něhož pouhý formální sepis protokolu o zahájení daňové kontroly nepředstavuje úkon podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, není závěr vyslovený v tomto rozhodnutí s daným rozsudkem v rozporu. V citovaném rozsudku byl totiž protokol o zahájení daňové kontroly vyhotoven dne 7. 12. 2000 a výzva k prokázání relevantních skutečností byla datována až ke dni 14. 3. 2001, takže první faktický úkon následoval více než po čtyřech měsících od formálního zahájení daňové kontroly. Oproti tomu v nyní projednávané věci první faktický úkon následoval bezprostředně (ještě v den zahájení daňové kontroly). Nelze se proto domnívat, že by k zahájení daňové kontroly ze strany správce daně došlo ryze účelově a formálně jen proto, aby byla přerušena zákonná prekluzivní lhůta. Naopak, z celého průběhu daňové kontroly je jasně seznatelné, že nedocházelo k bezdůvodným průtahům, jednotlivé kroky na sebe logicky navazovaly a směřovaly k naplnění jejího účelu.

[27] Lhůta k doměření DPH za období únor 2007 by podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní uplynula dne 1. 3. 2010 (den 28. 2. 2010 připadal na neděli – viz § 14 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků). Správce daně však dne 1. 2. 2010 řádně zahájil daňovou kontrolu. Přitom platí, že zahájí-li správce daně daňovou kontrolu, běží tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení od konce roku, v němž byl daňový subjekt o zahájení daňové kontroly zpraven (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 – 52). Nová tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření DPH tedy měla uplynout dne 31. 12. 2013, tzn. již za účinnosti daňového řádu. I přes úpravu obsaženou v přechodném ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu zůstal den uplynutí prekluzivní lhůty zachován, jelikož v § 148 odst. 1 daňového řádu je prekluzivní lhůta stanovena taktéž v délce tří let. Pro úplnost nutno dodat, že provedená mezinárodní dožádání neměla na běh prekluzivní lhůty vliv, neboť do novelizace daňového řádu účinné od 1. 1. 2014 se ani jeden ze zákonů o mezinárodní spolupráci při správě daní (zákon č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní, který byl poté nahrazen zákonem č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní) nevztahoval na DPH.

[28] Na základě výsledků provedené daňové kontroly byly stěžovateli dne 11. 1. 2012 doručeny dodatečné platební výměry, proti nimž podal odvolání. Rozhodnutí o odvolání bylo stěžovateli oznámeno dne 10. 7. 2013. Tímto oznámením se prekluzivní lhůta v souladu s § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu prodloužila o 1 rok, tzn. do 31. 12. 2014. Dne 30. 7. 2013 podal stěžovatel proti rozhodnutí žalovaného o odvolání žalobu, o níž městský soud pravomocně rozhodl dne 20. 2. 2017. Po dobu řízení před městským soudem přitom prekluzivní lhůta neběžela (byla stavěna) v souladu s § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu ve spojení s § 264 odst. 4 věty první daňového řádu, přičemž do jejího uplynutí zbývalo 519 dnů. Následující den poté, co rozhodnutí městského soudu nabylo právní moci, započala lhůta opětovně běžet. Dne 6. 3. 2017 podal stěžovatel kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu. Od tohoto dne tedy lhůta ve smyslu § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu opět neběží, přičemž do jejího uplynutí bude od právní moci tohoto rozhodnutí zbývat ještě 505 dnů. Nejvyšší správní soud tak konstatuje, že daňová

kontrola byla zahájena řádně a k prekluzi práva na doměření DPH nedošlo. Lze tedy přistoupit k posouzení jednotlivých stížnostních námitek.

c) Námitka neúplnosti daňového spisu

[29] Nejvyšší správní soud na tomto místě předesílá, že se ohledně této námitky ztotožnil se závěrem městského soudu. Správní spis stěžovatele (jakožto daňového subjektu) týkající se příslušné daňové povinnosti byl soudu předložen včetně seznamu písemností. Nejvyšší správní soud ověřil, že obsah spisu tomuto seznamu bez výjimky odpovídá, a to včetně očíslování listin. Listiny jsou chronologicky seřazeny a reflektují průběh daňové kontroly, o němž není mezi stranami sporu. Seznam příloh (písemností, které obsahuje přiložený správní spis) uvedený na str. 6 stanoviska správce daně k odvolání je pak naprosto totožný se seznamem, který byl předložen soudu, a který odpovídá obsahu spisu. Neúplnosti správního spisu tedy nic nenasvědčuje.

[30] Nelze tak přisvědčit tvrzení stěžovatele, že bylo z jeho strany prokázáno, že spis musel být žalovanému předán nekompletní. Jak stěžovatel sám uvádí, snažil se získat přístup k daňovému spisu až v průběhu soudního řízení, kdy se spis právě z důvodu soudního řízení nacházel u městského soudu. Zdejšímu soudu tak není zřejmé, z jakého důvodu se stěžovatel domáhal spisu u správce daně. Stěžovatel nadto neuvádí ani jedinou listinu, která by měla ve spise chybět. Namítá-li stěžovatel, že správce daně nedisponoval soupisem písemností, není zřejmé, kam touto námitkou míří, resp. jak byl zkrácen na svých právech. Tato skutečnost bez dalšího nemá vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného ani soudu. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že námitka stěžovatele z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. není důvodná.

d) Námitka nesprávnosti posouzení daňového režimu

[31] V prvé řadě je nutno zdůraznit, že není pravdivé tvrzení stěžovatele, podle něhož v žalobě výslovně uváděl, že zvláštní režim podle § 90 ZDPH nepoužíval. Toto tvrzení bylo obsaženo až v podání ze dne 9. 2. 2017, ke kterému městský soud nemohl přihlížet. Pokud jde o samotné právní posouzení stěžovatelem užitého daňového režimu, Nejvyšší správní soud předesílá, že se ve své podstatě ztotožňuje s hodnocením provedeným žalovaným a městským soudem.

[32] Podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl vyzván správcem daně v průběhu daňového řízení. Daňové řízení tedy stojí na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost daň přiznat, tedy nese břemeno tvrzení, a povinnost svá tvrzení doložit, tedy nese břemeno důkazní. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení zejména účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, či ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83).

[33] I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může vyjádřit ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků,

resp. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto směru správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, má však povinnost prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (viz výše citovaný rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS; obdobně nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02). Správce daně je povinen označit konkrétní skutečnosti, kvůli nimž hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své důkazní břemeno (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86).

[34] Pokud správce daně prokáže uvedené skutečnosti, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Daňový subjekt bude za této situace prokazovat tyto skutečnosti zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím. Ty pak de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. výše zmiňované rozsudky NSS ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124 nebo ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119). Nebylo tedy povinností správce daně, nýbrž stěžovatele, aby prokázal, jaký daňový režim při předmětných transakcích užíval. Stěžovatel však své důkazní břemeno v tomto směru neunesl.

[35] Stěžovatel pouze opakovaně tvrdil, že nenakupoval ve zvláštním režimu, který má obdobu v § 90 ZDPH, jelikož dovoz se řídil mj. přechodným ustanovením čl. 326 Směrnice 2006/112/ES. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že směrnice EU je nástroj sloužící k harmonizaci právních řádů členských států. Jedná se o právní akt, který zavazuje členské státy provést vnitrostátní právní normou do svého právního řádu k jednotnému datu určité změny. Ponechává přitom členským státům možnost volby druhu a způsobu zahrnutí do národního práva, ale zavazuje je, pokud jde o dosažení stanoveného cíle. Směrnice EU tedy nejsou přímo závazné pro občany jednotlivých států, a ti se tak její aplikace nemohou dovolávat, tím spíše v časovém období, kdy dosud směrnice není implementována do vnitrostátního právního řádu a lhůta určená k její implementaci neuplynula. Výjimkou je pouze tzv. přímý vertikální účinek směrnice, který však nastane pouze v případě, že směrnice nebyla členským státem implementována do konce stanoveného období, nebo nebyla implementována správně, její ustanovení jsou bezpodmínečná a dostatečně určitá, a ze směrnice lze dovodit určité subjektivní právo pro „konečného“ adresáta. Taková situace však v projednávaném případě nenastala a stěžovatel v tomto směru ani ničeho nenamítal.

[36] Stěžovatel se také opakovaně odvolával na použití systému *reverse-charge*. Principem mechanismu *reverse-charge*, tedy tzv. přenesené daňové povinnosti, je na intrakomunitární úrovni odvedení DPH ve státě, kam bylo plnění poskytnuto. Veškeré plnění přitom musí zahraniční dodavatel (plátce DPH) fakturovat bez DPH a český subjekt si ji musí sám spočítat, přiznat a zaplatit v ČR. Na dokladu taktéž musí být uvedena informace, že se v tomto konkrétním případě postupuje podle pravidel *reverse-charge*. Je tedy evidentní, že podmínky uplatnění tohoto režimu stěžovatel nesplnil.

[37] Zákon o DPH pak rozlišuje dva typy osvobození od daně - s nárokem a bez nároku na odpočet daně. Rozdíl je v tom, zda má plátce DPH nárok na odpočet DPH na vstupu, či nikoliv.

[38] Přehled plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet je uveden v § 51 ZDPH, pod jehož písmenem l) je uvedeno *„dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, a zboží, u něhož nemá plátce nárok na odpočet daně (§ 62)"*. Plněním osvobozeným od daně je tedy dodání zboží, při jehož pořízení nebo použití neměl plátce nárok na odpočet daně podle § 72 odst. 4 ZDPH. Toto osvobození se použilo i při prodeji osobního automobilu pořízeného před 1. 4. 2009, kdy nebylo možno uplatňovat odpočet DPH. Podle § 75 odst. 2 ZDPH se však zákaz odpočtu daně nevztahoval na nákup osobních automobilů plátcem za účelem jejich dalšího prodeje a finančního pronájmu. Stěžovatel však bezpochyby pořizoval automobily za účelem jejich dalšího prodeje, a nemohl tedy tento režim použít. Pokud stěžovatel tvrdil, že byla vozidla pořízena *„obdobně podle § 62 odst. 2 ZDPH"*, jelikož předcházející vlastníci vozidla pořídili v rámci režimu osvobození od daně, bez nároku na její odpočet, či nemohli DPH odečíst a vozidla dalším prodejem neztratila svůj daňový status, pak k tomu kasační soud uvádí, že toto své tvrzení stěžovatel v řízení před správními orgány ani před městským soudem nikterak neprokázal, což nelze klást k tíži žalovanému.

[39] Podle § 65 odst. 1 ZDPH platilo, že pořízení zboží z jiného členského státu bylo osvobozeno od daně s nárokem na odpočet, pokud dodání zboží plátcem v tuzemsku bylo v každém případě osvobozeno od daně. Dodání osobního automobilu plátcem v tuzemsku však není osvobozeno od daně v každém případě, ale pouze, pokud neměl plátce nárok na odpočet daně. Stěžovatel tak nemohl uplatnit ani režim osvobození od daně s nárokem na její odpočet.

[40] Stěžovatel pak v kasační stížnosti sám uvádí, že *„byly dány alternativně důvody k uplatnění zvláštního režimu podle ustanovení § 90 ZDPH (...)"*. Stěžovatel tento režim mohl uplatnit fakultativně, avšak neučinil tak. Jediným možným způsobem zdanění tak bylo uplatnění *„běžného režimu"*. Stěžovatel měl tedy povinnost stanovit základ daně podle § 36 odst. 1 ZDPH, podle kterého je základem daně vše, co jako úplatu obdržel či má obdržet za uskutečněné zdanitelné plnění, tj. prodejní cena automobilu.

[41] Nejvyšší správní soud se tak ztotožňuje se závěrem městského soudu a konstatuje, že námitka stěžovatele, že městský soud nesprávně posoudil daňový režim, není důvodná.

e) Námitka porušení zásady proporcionality

[42] Stěžovatel namítá, že nebyla dodržena *„proporcionalita mezi zátěží daňového subjektu vzniklou v důsledku dlouhého daňového řízení vedeného v právní nejistotě a zájmem EU na výběru DPH"*. Zásada proporcionality je zakotvena v § 5 odst. 3 daňového řádu (dříve v § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). Jejím účelem je zajistit, aby pravomoc správce daně nebyla zneužita a byla vykonávána přiměřeným, rozumným způsobem. Jak bylo uvedeno výše, správce daně a potažmo i žalovaný postupovali v souladu se zákonnými požadavky a v úzké součinnosti s daňovým subjektem. Přitom volili takové prostředky,

aby stěžovatele zatěžovali pouze v nezbytné míře, když přistoupili k mezinárodním dožádáním a žádostem o součinnost třetích osob. Jednotlivé kroky na sebe logicky navazovaly a délka daňové kontroly byla přiměřená jejímu rozsahu. Nejvyšší správní soud tedy konstatuje, že ani tato námitka stěžovatele není důvodná.

[43] S názorem stěžovatele, že se městský soud nevypořádal se „*základní otázkou celého řízení*“, zda a proč má stěžovatel platit daň ze stejného zdanitelného plnění dvakrát, se Nejvyšší správní soud taktéž neztotožňuje. Jak již bylo uvedeno výše, městský soud řádně vypořádal všechny žalobní body, s výjimkou těch, které byly uplatněny po lhůtě pro jejich vymezení (a ke kterým tedy nemohl přihlížet).

[44] Odpověď na uvedenou „*základní otázku*“ pak lze nalézt v komplexním zhodnocení postupu stěžovatele soudem v návaznosti na daňové režimy, které mohl stěžovatel podle platných a účinných právních předpisů využít. Vzhledem k tomu, že však stěžovatel nesplnil podmínky žádného z výše uvedených „*zvláštních*“ daňových režimů, bylo na místě užít běžný režim zdanění, jak uvedli žalovaný i městský soud ve svých rozhodnutích.

IV. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[45] Nejvyšší správní soud uzavírá, že napadený rozsudek městského soudu je zákonný. Kasační stížnost proto podle § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[46] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jenž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti měl, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, jelikož mu podle obsahu spisu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady přesahující rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.)

V Brně dne 23. května 2018

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu