



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Tomáše Foltase a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **HEMZ s. r. o.**, se sídlem Spolková 298/10, Brno, zastoupen Mgr. Milošem Procházkou, advokátem se sídlem Divadelní 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 3. 2016, č. j. 31 Af 24/2014 – 47,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Platebními výměry ze dne 18. 2. 2013 Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 1. – 4. čtvrtletí 2008, leden – prosinec 2009, leden – březen 2010 a červenec – listopad 2010, a současně rozhodl o zákonné povinnosti žalobce uhradit penále.

[2] Rozhodnutím ze dne 9. 1. 2014, č. j. 372/14/5000-14305-701707, Odvolací finanční ředitelství (dále jen „žalovaný“) zamítlo odvolání žalobce a potvrdilo výše uvedené platební výměry.

II.

[3] Žalobce podal proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který ji zamítl rozsudkem ze dne 31. 3. 2016, č. j. 31 Af 24/2014 – 47.

[4] V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že se úvodem zabýval obecnou námitkou nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí, kterou neshledal důvodnou. Dále se zabýval námitkou, že žalobce nebyl přítomen výslechu svědků (zástupců rakouského

dodavatele) prováděných rakouským správcem daně, čímž měla být porušena jeho procesní práva. V této souvislosti poukázal na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 22. 10. 2013 ve věci C-276/12, jehož závěry lze vztáhnout i na nyní řešený případ. Je tedy zřejmé, že žalobce neměl právo být informován o zaslání žádosti o poskytnutí informací, neměl právo být rakouskou správou informován, jakým způsobem byly informace od rakouského dodavatele získány a konečně neměl ani právo účastnit se případných výsledků svědků prováděných rakouskou daňovou správou. Postup správních orgánů a rakouského správce daně krajský soud shledal zcela zákonný, procesně správný a souladný s právní úpravou i judikaturou a dostatečně šetřící práva žalobce.

[5] K námitce, že nebyla zdůvodněna neakceptace předložených daňových dokladů od rakouského dodavatele, krajský soud uvedl, že žalobci bylo opakovaně správními orgány sděleno, proč neakceptovaly jim předložené daňové doklady, žalobce o těchto závěrech správních orgánů bezpochyby věděl a žalovaný se řádně vypořádal s důkazními prostředky žalobce (předloženými daňovými doklady).

[6] Krajský soud se dále zabýval tím, zda správní orgány posoudily danou věc správně z hlediska hmotného práva. V daňovém řízení nebylo prokázáno, že rakouský dodavatel prodával žalobci použité automobily ve „zvláštním režimu“ pro obchodníky s použitým zbožím podle § 90 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), neboť rakouský dodavatel přiznal jejich dodání žalobci v režimu běžného intrakomunitárního dodání zboží. Rakouský dodavatel neměl povinnost prodávat tyto automobily ve zvláštním režimu pro obchodníky s použitým zbožím. Pokud žalobce nakoupil použité osobní automobily v jiném členském státě od osoby registrované k dani v tomto jiném členském státě, která neuplatnila „zvláštní režim“ při prodeji (jak tomuto bylo v nyní řešeném případě), jedná se o pořízení zboží z jiného členského státu podle § 16 zákona o DPH a žalobce měl povinnost přiznat daň z pořízení zboží podle § 25 téhož zákona. Nebyl oprávněn použít zvláštní režim dle § 90 uvedeného zákona. Závěry žalovaného a správce daně jsou tak podle krajského soudu správné.

[7] Nedůvodnou shledal krajský soud rovněž námitku, že správce daně prověřoval v roce 2008 formou místního šetření správnost údajů vykázaných žalobcem v podaných daňových přiznáních a že tak v téže věci již pravomocně rozhodl. Ve spisové dokumentaci není žádný úřední záznam, protokol či jiný dokument z tohoto údajného místního šetření. Z předloženého spisového materiálu pak rovněž nevyplývá, že by s ním kdokoli nezákonně manipuloval. Žalobce své tvrzení nepodložil žádným důkazem, a rovněž nenavrhl soudu provedení jakýchkoliv důkazů, které by jeho tvrzení prokázaly. Žalobce konkrétně neuvedl, kdy přesně (den či měsíc) mělo být místní šetření činěno, a dokonce ani neuvedl, jaké zdaňovací období mělo být takto posuzováno.

[8] Závěrem krajský soud uvedl, že námitka vedení daňového řízení se zbytečnými průtahy, měla být žalobcem uplatněna v průběhu daňového řízení, nikoli až v soudním řízení. Krajský soud i přesto konstatoval, že z předložené spisové dokumentace je zřejmé, že správní orgány postupovaly v předmětném daňovém řízení zcela standardně, v rychlosti odpovídající odborné náročnosti předmětné věci a dostatečně dodržovaly zásadu hospodárnosti řízení.

III.

[9] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b), c) a d) s. ř. s.

pokračování

[10] Stěžovatel uvedl, že se správní orgány ani krajský soud nevypořádaly s meritorní otázkou, proč dodavatel uváděl na daňové doklady sdělení, že vozidla jsou prodávána ve zvláštním režimu. Správní orgány se tak opomněly vypořádat s meritorními otázkami obchodního vztahu mezi stěžovatelem a jeho dodavatelem, na čemž je závislé celé posouzení obchodních případů z hlediska uplatňování DPH. Otázkou zásadního právního významu je, kdo svému správci daně předkládá v daňovém řízení nepravdivé údaje, kdo uváděl nepravdivé údaje v daňovém řízení a kdo mohl krátiť DPH.

[11] Stěžovatel je přesvědčen, že splnil všechny podmínky, které od něj zákon o DPH požaduje při obchodování ve zvláštním režimu. Je nezpochybnitelné, že mu dodavatel dodával stěžovateli tzv. použité zboží (vyplývá to z OTP jednotlivých vozidel) a při dodání tohoto zboží byl dodavatelem použit zvláštní režim, což stěžovatel prokázal tím, že předložil správci daně daňové doklady s poznámkou, že předmětné zboží bylo dodáno ve zvláštním režimu.

[12] Pokud dodavatel uvede sdělení o použití zvláštního režimu na vystavený daňový doklad, pak se odběratel může oprávněně domnívat, že tomu tak skutečně je. Žádný zákonný předpis neukládá, jakou formou má být sdělení na vystaveném dokladu uvedeno. Je tedy na dodavatele, jakou formu zvolí. Pokud dodavatel zvolil takový způsob, který mu umožnil při následné kontrole předložit svému správci daně doklad bez tohoto sdělení, je na správci daně, aby učinil kroky, které této praxi zabrání. Nelze však postupovat vůči stěžovateli jako odběrateli, protože ten je v pozici osoby, která koná v dobré víře, že dodavatel postupuje při dodání zboží podle dohodnutých obchodních podmínek a jím vystavená dokumentace je s nimi v souladu.

[13] Stěžovatel nebyl informován o úpravách daňových dokladů. Nelze připustit výklad, který umožňuje dodavatele měnit režim dodání, tím spíše, aniž by o tom informoval svého odběratele. Správní orgány neprokázaly, že by stěžovatel věděl o změně režimu. Správce daně se nezabýval tím, nakolik se doklady předané stěžovateli shodují v jiných znacích s doklady, které dodavatel předložil svému správci daně. Tímto důkazním postupem, který však správce daně neprovedl, by musel správce daně dospět ke zjištění, že to nebyl stěžovatel, ale jeho dodavatel, kdo doklady upravil. Stěžovatel nemohl na takovou skutečnost reagovat a nedošlo ke změně režimu u daného zboží. Zboží tedy zůstalo ve zvláštním režimu.

[14] Dodavatel uváděl po celou dobu obchodování se stěžovatelem na daňové doklady zvláštní režim, nikdy neinformoval stěžovatele, že používá pro vykazování těchto obchodů ve svém daňovém přiznání a souhrnném hlášení jiný než deklarovaný režim. V průběhu daňové kontroly dokonce prohlášením potvrdil, že skutečně používá zvláštní režim. Stěžovatel byl v dobré víře, že dodavatel používá u dodaných vozidel zvláštní režim.

[15] Pokud by shodně jako správce daně stěžovatele postupoval i správce daně dodavatele, neměly být uznány doklady, které měl zaúčtovány dodavatel, a měly být naopak uznány doklady, které zaúčtoval stěžovatel. Správci daně musí provést dokazování, na základě kterého rozhodnou, jaký stav odpovídá skutečnosti a na takovém rozhodnutí potom založí i své rozhodnutí ve věci samé. Dodavatel unikl doměrku právě manipulací s doklady.

[16] Stěžovatel nesouhlasil s názorem krajského soudu, že právo na účast při výslechu svědka (dodavatele) je v podstatě možné aplikovat pouze v tuzemsku a nikoliv při provádění výslechu v jiném státě. Takový názor je v rozporu s principem daňového řízení, neboť při veškeré přeshraniční spolupráci (i v trestních věcech) jsou respektována pravidla zastoupení a obhajoby. Daňové řízení v Rakousku i v České republice je harmonizováno se zásadami platnými pro celou Evropskou unii. Jde o účelový formalistický a šikanozní výklad právního předpisu, který ve své

podstatě znamená, že práva daňového subjektu v daňovém řízení vedeném v České republice končí tam, kde končí hranice České republiky.

[17] Právě výpověď dodavatele a jím poskytnutá vysvětlení rakouskému správci daně postavila stěžovatele do pozice daňového subjektu, který nesprávně aplikoval při prodeji ojetých vozidel zvláštní režim a uplatnil tak DPH v nesprávné výši. Stěžovatelova neúčast při výslechu svědka pak dodavateli umožnila podat vysvětlení, které jde k tíži stěžovatele. Správce daně nepoložil svědkovi žádné otázky, které by odpovídaly stanoviskům stěžovatele.

[18] Rozsudek soudního dvora EU citovaný krajským soudem je v kontextu posuzovaného případu porušením práva stěžovatele na spravedlivý proces. Právo klást otázky svědkovi, byť se jedná o zahraniční daňový subjekt, nemůže být popřeno.

[19] Pokud jde o místní šetření, kterým správce daně prověřil již před vlastní daňovou kontrolou obchodní případy u stěžovatele, stěžovatel zdůraznil, že mu nemůže být kladena k tíži neúplnost spisu, resp. nedbalost při jeho vedení. Správce daně se zajímal o příslušné daňové doklady. Po prověření zaslaných dokladů a podaného vysvětlení o uplatňování zvláštního režimu dospěl k závěru, že je vše v pořádku. Proto žádné daňové řízení nezačal, což je standardní postup.

[20] Stěžovatel vytýkal neodůvodněné průtahy již v daňovém řízení před správcem daně a v průběhu odvolacího řízení. Správce daně měl již od roku 2008 informace, že existuje fatální rozdíl mezi údaji, které uváděl v povinných evidencích dodavatel (viz údaje ze souhrnných hlášení v systému VIES) a které uváděl, resp. neuváděl v povinných evidencích stěžovatel. Přesto nečinil žádné kroky k jejich vysvětlení, nevyžádal stanovisko od stěžovatele. Namísto toho utvrdil prověřováním stěžovatele v tom, že je vše v pořádku a uplatňovaný postup při nákupu a prodeji ojetých vozidel odpovídá § 90 zákona o DPH.

[21] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a současně zrušil i žalobou napadené rozhodnutí žalovaného a jemu předcházející platební výměry správce daně.

IV.

[22] Žalovaný uvedl ve vyjádření ke kasační stížnosti, že napadené správní rozhodnutí není nepřezkoumatelné, neboť v něm byly vypořádány všechny stěžovatelem uplatněné odvolací námítky. Stěžovatel neprokázal podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), že rakouský dodavatel prodával stěžovateli použité automobily ve „zvláštním režimu“ pro obchodníky s použitým zbožím podle § 90 zákona o DPH. Rakouský dodavatel přiznal jejich dodání stěžovateli v režimu běžného intrakomunitárního dodání zboží, přičemž rakouský dodavatel neměl povinnost prodávat automobily ve zvláštním režimu. Pokud stěžovatel nakoupil použité osobní automobily v jiném členském státě od osoby registrované k dani v tomto jiném členském státě, která neuplatnila „zvláštní režim“ při prodeji, jedná se o pořízení zboží z jiného členského státu podle § 16 zákona o DPH. Stěžovatel měl povinnost přiznat daň z pořízení zboží v tuzemsku podle § 25 téhož zákona. Skutečnost, že žalovaný zastává odlišný právní názor než stěžovatel, ještě nezpůsobuje nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. To, že stěžovatel svými konkrétními argumenty proti žalobou napadenému rozhodnutí brojí, svědčí naopak o jeho přezkoumatelnosti.

[23] Žalovaný poukázal na to, že obdobné nemalé nákupy použitých automobilů realizoval stěžovatel v kontrolovaných zdaňovacích obdobích i s italskými společnostmi. Při daňové kontrole však správci daně sdělil, že automobily byly pořízeny v běžném režimu a byly omylem

pokračování

evidovány v režimu zvláštním. Z toho lze vyvodit, že se v případě dovozu z Itálie i Rakouska jednalo o ustálenou praxi.

[24] V průběhu daňové kontroly ani v odvolacím řízení nebyly správcem daně prováděny výsledky svědků a provedení výsledku svědka nebylo požadováno ani při mezinárodní výměně informací. Dne 1. 11. 2011 zaslal správce daně rakouské daňové správě žádost o poskytnutí informací, a to v souladu s čl. 5 a 19 nařízení 2003/1798/ES, č. j. 420463/13. Správce daně žádal o zjištění, v jakém režimu byly použité automobily společností Autohaus Ig. Karl & Sohn GmbH stěžovateli dodány a v případě potvrzení běžného intrakomunitárního dodání, které odpovídá údajům ze systému VIES, důvod vystavení „prohlášení“ ze dne 1. 9. 2011 tímto dodavatelem. Z odpovědi rakouské daňové správy ze dne 23. 2. 2012, č. j. 73402/12 vyplývá, že předmětné automobily byly společností Autohaus Ig. Karl & Sohn GmbH dodány v běžném režimu intrakomunitárního dodání zboží, potvrzení o dodání ve zvláštním režimu bylo uvedeným dodavatelem odvoláno, o čemž byl stěžovatel dne 10. 1. 2012 informován.

[25] Stěžovatel byl s informacemi získanými mezinárodní výměnou seznámen dne 25. 5. 2012. Doklady vystavené rakouským dodavatelem neobsahují ani odkaz na příslušné zákonné ustanovení rakouského zákona o DPH upravující „zvláštní režim“, ani na příslušnou Směrnici Rady o použití „zvláštního režimu“. Obsahují v textu odkaz na režim běžného intrakomunitárního dodání zboží. Tento fakt jednoznačně svědčí o tom, že nebyl použit „zvláštní režim“. Také podle automatické výměny informací v rámci EU (systém VIES) vykazoval rakouský dodavatel dodání zboží stěžovateli jako běžné intrakomunitární dodání zboží.

[26] Při jednání dne 25. 5. 2012 poskytl správce daně stěžovateli kopie žádosti o poskytnutí informací i odpovědi rakouské daňové správy. Stěžovatel se mohl k výsledku kontrolního zjištění vyjádřit. Učinil tak dne 12. 11. 2012, ale nepodal návrh na doplnění dokazování.

[27] Při mezinárodní výměně informací podle nařízení Rady č. 2003/1798/ES stěžovatel neměl právo být informován o zaslání žádosti o poskytnutí informací, ale také ani právo být rakouskou daňovou správou uvědomen, jakým způsobem byly informace od rakouského dodavatele získány. Pokud stěžovatel tvrdí, že se tak stalo výsledkem svědka, ani v tomto případě by nebyl oprávněn účastnit se tohoto výsledku. Jednalo se o shromažďování informací a rakouský správce daně se řídil při své činnosti vlastními procesními předpisy, nikoliv normami českého práva. Informace dodané rakouskou daňovou správou jsou pro tuto věc zcela použitelné, jelikož rakouská daňová správa české daňové správě sdělila, jak k daným závěrům dospěla a prokázala i zdroj požadované informace, který zaslala české daňové správě.

[28] Procesní práva stěžovatele nebyla v průběhu dokazování mezinárodní výměnou informací zkrácena. Informace a listinné důkazy získané při mezinárodní výměně informací byly použitelné při daňové kontrole.

[29] Jestliže stěžovatel tvrdí, že v průběhu roku 2008 prověřil pracovník správce daně formou místního šetření správnost údajů v podaném daňovém přiznání, nejedná se o pravdivé tvrzení. Správce daně neproověřoval správnost údajů vykázaných stěžovatelem v podaných daňových přiznáních. Pokud by tomu tak bylo, vydal by výzvu k odstranění pochybností o údajích uvedených v daňových přiznáních a zahájil vytykáací řízení. Tak tomu však nebylo. Ani sám stěžovatel konkrétně neuvádí, kdy přesně k tomu mělo dojít a za jaké konkrétní zdaňovací období. Vzhledem k tomu, že místní šetření nebylo správcem daně prováděno, není součástí spisu ani úřední záznam či protokol z tohoto případného místního šetření.

[30] V průběhu roku 2009 provedl správce daně v systému VIES ověření obrátových dat a zjistil, že pořízení deklarované stěžovatelem neodpovídá údajům z VIES. V lednu 2009 při vyhledávací činnosti zaslal správce daně do Rakouska a Itálie žádosti o výměnu informací podle čl. 5 a 19 nařízení Rady č. 2003/1798/ES, aby zjistil, zda docházelo k chybě na straně dodavatelů či na straně stěžovatele. Teprve po obdržení odpovědí nastaly u správce daně pochybnosti o správnosti daňové povinnosti stěžovatele. Proto využil institutu daňové kontroly za účelem prověření správnosti stěžovatelem vykázané daňové povinnosti. Nedošlo k průtahům ve věci. Měl-li stěžovatel za to, že je správce daně v průběhu daňové kontroly, či žalovaný v odvolacím řízení nečinný, mohl tuto nečinnost namítat v jejich průběhu, nikoliv však až v nyní vedeném soudním řízení.

[31] S ohledem na uvedené žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl pro nedůvodnost.

V.

[32] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[33] Kasační stížnost není důvodná.

[34] Jelikož stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu také pro jeho nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve touto stížní námitkou, protože by bylo předčasné, aby se zabýval právním posouzením věci samé, pokud by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný.

[35] 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. § 75 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), vázán dispoziční zásadou. Současně musí být z rozsudku patrné, jak se správní soud vypořádal se vznesenými žalobními body a k nim se vztahující zásadní žalobní argumentaci. Ponechat stranou nelze ani to, 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.

[36] Z 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 vysvětlil, proč dospěl k závěru, že DPH byla stěžovateli doměřena v souladu se zákonem. Krajský soud též jednoznačně specifikoval, že deklarovaný dodavatel stěžovatele (osoba registrovaná k dani v jiném členském státě EU) nepoužil 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,

pokračování

že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, které na něm stran použití zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím vázlo.

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

[38] Stěžovatel namítl, že rozsudek krajského soudu je nezákonný, neboť chybně posoudil postup správních orgánů, které vyšly z nesprávně a nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci. Podle krajského soudu nesplnil stěžovatel zákonné podmínky pro použití zvláštního režimu. Ze shromážděných důkazů jednoznačně a přesvědčivě vyplývá, že deklarovaný dodavatel nepoužil u sporných plnění pro stěžovatele zvláštní režim, a že se tedy z jeho strany jednalo o intrakomunitární dodání. Tato okolnost, jak správně uvedl již krajský soud, přesvědčivě vyplývá z daňových dokladů, vystavených deklarovaným dodavatelem s poukazy na intrakomunitární dodání a nikoliv na zvláštní režim, z odpovědi rakouské daňové správy ze dne 23. 2. 2012, č. j. 73402/12, ze sdělení rakouského dodavatele o odvolání potvrzení o dodání ve zvláštním režimu ze dne 10. 1. 2012, a v neposlední řadě z údajů, které správce daně obdržel v rámci mezinárodní spolupráce z hlášení systému VIES. Na základě takto zjištěného skutkového stavu věci dospěl krajský soud oprávněně k závěru, že skutkový stav byl v daňovém řízení dostatečně objasněn, a že není třeba jeho dalšího doplnění.

[39] Uvedené platí tím spíše, vázlo-li nadto důkazní břemeno na stěžovateli. Byl to právě stěžovatel, kdo byl podle § 92 odst. 3 daňového řádu povinen prokázat, že jeho dodavatel vůči němu uplatnil zvláštní režim při prodeji deklarovaných ojetých osobních automobilů. Nejvyšší správní soud proto neshledal, že by krajský soud pochybil při posouzení stěžovatelem namítaných vad při zjišťování skutkového stavu věci, včetně jeho neúplnosti.

[40] Obstojí i právní závěr krajského soudu, že stěžovatel nebyl při prodeji ojetých osobních automobilů pořízených od deklarovaného dodavatele oprávněn uplatnit zvláštní režim podle § 90 zákona o DPH.

[41] Stěžovatel vytýká krajskému soudu, že obdobně jako žalovaný nesprávně aplikoval § 90 odst. 2 písm. c) zákona o DPH, pokud došel k závěru, že stěžovatel nebyl oprávněn pro svá zdanitelná plnění použít zvláštní režim při dodání použitého zboží, tj. že nebyl povinen zatížit DPH jen svou obchodní přírážku, jak původně učinil (rozdíl mezi prodejní cenou obchodníka a pořizovací cenou tohoto zboží), ale že měl přiznat a odvést DPH vztahující se k celé částce prodejní ceny (nikoliv jen z přírážky).

[42] Podle § 90 odst. 2 písm. c) zákona o DPH 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“.

[43] Z dikce uvedeného ustanovení zákona o DPH tedy vyplývá, že v projednávaných věcech by byl stěžovatel 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.

[44] Prvou podmínkou byla skutečnost, že toto použité zboží (zde ojeté osobní automobily) nakoupil stěžovatel od jiného obchodníka. Ve smyslu § 90 odst. 3 téhož zákona je pak takovým obchodníkem i jiný obchodník z jiného členského státu. Této podmínce stěžovatel dostal. Je tomu tak proto, že deklarovaný dodavatel stěžovatele společnost Autohaus Ig. Karl & Sohn GmbH, obchodník z jiného členského státu EU, byl osobou povinnou k dani.

[45] Druhou podmínkou nezbytnou k tomu, aby stěžovatel byl v posuzovaných případech oprávněn použít zvláštní režim podle § 90 odst. 2 písm. c) citovaného zákona, je to, že zvláštní režim byl použit vůči stěžovateli deklarovaným dodavatelem. Naplnění této podmínky však s ohledem na zjištěný skutkový stav věci nebylo prokázáno. Na této objektivní skutečnosti nemůže nic změnit ani stěžovatelův poukaz na tvrzené ujištění dodavatele, že zboží je dodáváno ve zvláštním režimu, pokud je následně bezpečně zjištěno, že tomu tak nebylo.

[46] Nejvyšší správní soud proto ve shodě s krajským soudem konstatuje, že stěžovatel v posuzovaných obchodních případech nesplnil podmínky pro použití zvláštního režimu u jím prodáváného zboží. V daňovém řízení nebylo prokázáno, že by deklarovaný dodavatel stěžovatele, byť byl osobou povinnou k dani, použil při prodeji svého zboží vůči stěžovateli zvláštní režim.

[47] Krajský soud proto posoudil v souladu se zákonem zjištěný skutkový stav věci a dospěl 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 DPH.

[48] Stěžovatel namítl, že bylo porušeno právo na spravedlivý proces tím, že nebylo respektováno jeho právo na účast při výslechu svědka – rakouského dodavatele.

[49] Lze poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011 – 167 (publ. pod č. 3016/2014 Sb. NSS), ve kterém se soud podrobně zabýval procesními právy tuzemského daňového subjektu v souvislosti s mezinárodním dožádáním u zahraničních správců daně. Zdůraznil, že z pohledu českého procesního práva by postavení daňového subjektu v průběhu utváření žádosti o informaci nemělo být kvalitativně odlišné, tedy méně ani více příznivé, ve srovnání s obdobnými procesními situacemi českého daňového řádu, přičemž za obdobnou procesní situaci lze považovat dožádání podle § 17 daňového řádu.

[50] Nejvyšší správní soud proto v citovaném rozsudku dospěl k závěru, že je-li takováto žádost podána, není třeba daňový subjekt o podání žádosti informovat. Tím méně pak může mít daňový subjekt právo účastnit se procesu formulování žádosti, respektive takovouto žádost rozhojňovat o další otázky. Daňový subjekt samozřejmě může za zákonem stanovených podmínek nahlížet do spisu, z něhož se o podání žádosti dozví. Není ani vyloučeno, že se daňový subjekt bude sám aktivně domáhat podání žádosti a správce daně mu podle svého vlastního uvážení vyhoví, případně využije něco z toho, co mu v této souvislosti daňový subjekt sdělí. V každém případě nemá daňový subjekt právo na podání žádosti. Nemá ani právo v případě, bude-li žádost k jeho vlastní iniciativě podána, rozhodovat o tom, co v žádosti bude či nebude uvedeno.

[51] Nejvyšší správní soud se v uvedeném rozsudku dále zabýval i tím, zda má daňový subjekt právo účastnit se výslechu svědka v zahraničí orgánem dožádaného státu. Podle jeho názoru požadavky řádného daňového procesu podle českého práva vyžadují, aby se správce daně pokusil umožnit českému daňovému subjektu účast na výslechu svědka správním orgánem dožádaného státu. Pokud tedy český správce daně žádá o výslech svědka, měl by v zásadě požádat zahraniční

pokračování

správní orgán o umožnění účasti českého daňového subjektu na výslechu svědka v souladu s právem dožádaného státu.

[52] Pokud by dožádaný stát účast českého daňového subjektu na výslechu svědka s odkazem na své vnitrostátní předpisy odmítl, může správce daně použít jako důkaz informace týkající se výpovědi dané osoby. Půjde o listinu osvědčující uskutečněný výslech, z níž bude zpravidla patrný průběh výslechu, obsah položených otázek a odpovědi vyslýchané osoby, případně další důležité skutečnosti. Takový listinný důkaz musí být součástí veřejné části správního spisu, ale musí být českému daňovému subjektu také předestřen. Daňový subjekt musí mít vždy možnost se k takovému důkazu vyjádřit a navrhnout případně další důkazy. Přiměřeně to platí též pro situace, ve kterých český správce daně nevyzve dožádaný stát k umožnění účasti českého daňového subjektu na výslechu svědka, neboť z vlastní úřední činnosti ví, že právo dožádaného státu takovouto účast neumožňuje. V každém případě platí, že správce daně musí k listině osvědčující výslech svědka v zahraničí, který byl proveden bez účasti českého daňového subjektu na tomto výslechu, přistupovat obezřetně. Neúčast českého daňového subjektu na výslechu svědka v zahraničí, byť by se tak tomu stalo v souladu s procesním právem dožádaného státu, totiž ovlivňuje výpovědní hodnotu informací takto získaných.

[53] Nevyšší správní soud ze správního spisu zjistil, že správce daně ve své žádosti ze dne 1. 11. 2011 o výměnu informací podle čl. 5 a 19 nařízení Rady č. 2003/1798/ES nežádal o výslech jakékoliv osoby spojené se společností Autohaus Ig. Karl & Sohn GmbH. Správce daně v žádosti uvedl, že žádá o zjištění, v jakém režimu bylo zboží (použité automobily) dodáno. V případě, že zboží bylo dodáno v běžném intrakomunitárním režimu, žádal dále o zjištění, proč rakouský dodavatel vystavil prohlášení o tom, že dodává zboží v režimu zvláštním. K žádosti správce daně přiložil seznam faktur vystavených dotyčným rakouským dodavatelem. V odpovědi na tuto žádost rakouská daňová správa sdělila, že s jedinou výjimkou jsou všechny faktury podle předloženého seznamu zaúčtovány jako intrakomunitární dodání a že potvrzení o dodání ve zvláštním režimu bylo společností Autohaus Ig. Karl & Sohn GmbH odvoláno. Z předmětné odpovědi pak nevyplývá, že by rakouská daňová správa prováděla výslech svědků.

[54] Právo stěžovatele na spravedlivý proces tedy nebylo porušeno, neboť byl s informacemi získanými mezinárodní výměnou informací seznámen dne 25. 5. 2012 (viz protokol č. j. 309149/12/293933701676) a byly mu současně poskytnuty kopie originálů žádosti o poskytnutí informací ze dne 1. 11. 2011 a odpovědi rakouské daňové správy ze dne 23. 2. 2012. Stěžovatel byl dále seznámen s výsledkem kontrolního zjištění včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů (viz písemnost ze dne 27. 9. 2012, č. j. 406108/12/293933701676). Stěžovateli byla také dána možnost se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřit (viz rozhodnutí o stanovení lhůty ze dne 25. 10. 2012, č. j. 426657/12/293933701676), což i následně učinil. Uvedená námitka je proto nedůvodná.

[55] Stěžovatel namítl, že došlo k opakovanému rozhodnutí v téže věci, neboť správce daně provedl již před vlastní daňovou kontrolou prověření obchodních případů u stěžovatele formou místního šetření.

[56] Jak zcela správně uvedl krajský soud, ve správním spise se nenachází žádná písemnost, která by nasvědčovala, že správce daně prováděl u stěžovatele před daňovou kontrolou, která byla zahájena dne 10. 2. 2011, místní šetření. Stěžovatel nepředložil na podporu svých tvrzení žádné důkazy a ani jejich provedení soudu nenavrhl (přepis údajné e-mailové komunikace mezi externí účetní stěžovatele a pracovníci správce daně ze své podstaty takovým důkazem být nemůže). S ohledem na obsah správního spisu a absenci jakýchkoliv důkazů prokazujících tvrzení

stěžovatele je třeba dospět ke shodnému závěru jako krajský soud, že v případě stěžovatele nedošlo k opakovanému rozhodnutí v téže věci.

[57] Závěrem stěžovatel namítl, že daňové řízení bylo vedeno se zbytečnými průtahy, neboť správce daně měl už v roce 2008 informace, že existuje zásadní rozdíl mezi údaji, které uváděl v povinných evidencích dodavatel, a které uváděl stěžovatel. Touto námitkou se Nejvyšší správní soud nemohl nezabývat, protože předmětem soudního přezkumu je žalobou napadené rozhodnutí žalovaného a nikoliv tvrzená nečinnost správce daně v době před zahájením daňové kontroly.

[58] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[59] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 20. července 2016

Mgr. David Hipšr
předseda senátu