



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Heleny Nutilové a soudkyň JUDr. Věry Balejové a JUDr. Terezy Kučerové v právní věci

žalobce: **FM auto s.r.o.**
sídlem Vitín č. p. 160
zastoupené společností Censitio s.r.o.
sídlem Ratajova 1113/8, Praha 4

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 4. 2017, č. j. 17131/17/5300-21443-711868

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

Odůvodnění:

1. Rozhodnutím žalovaného shora uvedeného jednacího čísla byly k odvolání žalobce změněny dodatečné platební výměry ze dne 17. 8. 2016 č. j. 1773313/16/2201-51523-307442, č. j. 1773318/16/2201-51523-307442, č. j. 1773323/16/2201-51523-307442 a č. j. 1773333/16/2201-51523-307442, kdy napadeným rozhodnutím byly dodatečné platební výměry změněny, neboť žalovaný dospěl k závěru, že musí být zahrnuta i daň na výstupu, kterou žalobce uvedl na dokladech, jež se měly vztahovat k jím tvrzenému zprostředkování. Žalovaný tedy změnil rozhodnutí správce daně v neprospěch žalobce, a to tak, že žalobci byla doměřena daň z přidané hodnoty za I. čtvrtletí roku 2012 ve výši 135 054 Kč, za II. čtvrtletí roku 2012 ve výši 369 140 Kč, za III. čtvrtletí roku 2012 ve výši 394 146 Kč a za IV. čtvrtletí roku 2012 byla doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 217 936 Kč, když za uvedená zdaňovací období bylo doměřeno žalobci rovněž i penále.
2. Žalobce navrhuje, aby napadené rozhodnutí bylo zrušeno a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení, neboť má za to, že napadené rozhodnutí je nezákonné. Podle žalobce správce daně nevzal v úvahu, že v některých případech žalobce nakoupil automobily od osob nepovinných k dani a prodal na vlastní účet a správce daně u těchto automobilů nepřistoupil k aplikaci zvláštního režimu a ve zbývajících případech vystupoval žalobce pouze v roli zprostředkovatele, když automobily na svůj účet prodával J.S. Žalobce namítá nesprávnost a nezákonnost napadeného rozhodnutí, neboť závěr žalovaného neodpovídá zjištěnému skutkovému stavu a je v rozporu s obsahem spisu. Žalobce v kontrolovaném období obchodoval s automobily či zprostředkoval jejich prodej. V rámci žalobních bodů žalobce rozdělil způsob nakládání s automobily do tří skupin, což znázornil zejména v tabulce, a to na první skupinu vozidel, které žalobce pořídil v zahraničí a prodal je na území České republiky na vlastní účet. Dále na automobily, které na vlastní účet prodal J.S, přičemž žalobce vystupoval pouze v roli zprostředkovatele a J.S. příjmy z prodeje zahrnul do svých dodatečných přiznání k dani z příjmů fyzických osob a k dani z přidané hodnoty a na automobily, které na vlastní účet prodal J.S., přičemž žalobce opět vystupoval pouze v roli zprostředkovatele J.S. příjmy z prodeje těchto automobilů sice do svých dodatečných přiznání k dani z příjmů fyzických osob za roku 2011 a 2012 nezahrnul, ale svědčí o tom jiné důkazní prostředky, a to zejména svědecké výpovědi provedené v rámci trestního řízení před soudem.
3. Podle žalobce nesprávně žalovaný odmítl v případě automobilů, u kterých žalobce uvádí, že je prodal na svůj účet, přistoupit na aplikaci zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím dle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobce má za to, že dostal povinnosti prokázat splnění zákonných podmínek, na základě kterých je možno zvláštní režim použít. Dle předložených technických průkazů byly posledními vlastníky vozidel osoby nepovinné k dani. Tyto technické průkazy byly získány v rámci mezinárodního dožádání a žalobce je považuje za jednoznačné důkazní prostředky. Ve spise jsou rovněž založeny odpovědi zahraničních správců daně na mezinárodní dožádání, ze kterých vyplývá, že uvedené automobily byly vykoupěny od původních zahraničních majitelů, osob nepovinných k dani.
4. Ve vztahu ke druhé skupině vozidel, které na svůj účet prodával J.S. a žalobce tento prodej pouze zprostředkoval, žalobce uvedl, že tvrzení žalovaného, že k prokázání svého tvrzení žalobce argumentuje pouze dodatečným daňovým přiznáním J.S. k DPH za zdaňovací období IV. čtvrtletí roku 2012, v němž J.S. přiznal daň na výstupu pouze z odhadem stanovené obchodní přírážky u 28 vozidel, neodpovídá dle žalobce obsahu spisu. Ve spise je založena odpověď J.S. na výzvu správce daně k vydání listin ze dne 25. 8. Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

2015, kdy v odpovědi na tuto výzvu J.S. barevně označil 37 automobilů, které podle svého vlastního tvrzení na svůj účet prodal prostřednictvím autobazaru daňového subjektu a příjmy z jejich prodeje uvedl v dodatečném přiznání k dani z příjmů fyzických osob a k dani z přidané hodnoty. Dále je do spisu založen dodatečný platební výměr ze dne 2. 1. 2015 na daň z přidané hodnoty J.S. za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2012 ve výši 83 234 Kč a dodatečný platební výměr ze dne 2. 1. 2015 na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období rok 2012 ve výši 5 007 Kč. Přílohou těchto dodatečných platebních výměrů jsou seznamy celkem 28 vozidel, jejichž prodej na vlastní účet prostřednictvím autobazaru daňového subjektu J.S. dodatečně přiznal a příjmy z těchto prodejů zdanil. Dodatečné daňové přiznání k DPH a zejména příloha k němu prokazuje, že předmětná vozidla prodal na svůj účet J.S., když ke stejnému závěru dospěl i Okresní soud v Českých Budějovicích, který ve svém rozsudku č. j. 31 T 56/2015-4033 ze dne 8. 12. 2015 konstatoval, že v těchto případech vystupoval žalobce pouze jako zprostředkovatel. Seznam těchto vozidel je rovněž uveden v žalobě. V daném případě je tedy jednoznačný důkaz o tom, že příjmy z prodeje J.S. dodatečně přiznal, když je i konkrétně uvedeno ohledně kterých automobilů byly příjmy z prodeje dodatečně přiznány.

5. Žalovaný napadeným rozhodnutím zvýšil dodatečně doměřenou daň o daň, kterou žalobce údajně uvedl na daňových dokladech. Tvrzení, že žalobce uvedl daň na daňových dokladech a tudíž je povinen tuto daň odvést dle § 108 odst. 1 písm. k) zákona o dani z přidané hodnoty je tvrzením žalovaného. Ke svému tvrzení žalovaný nepředložil jediný daňový doklad, na kterém je žalobcem uvedena daň, přestože byl k tomu vyzván. Žalobce ve vyjádření uvedl, že vydával kupujícím (neplátcům DPH) pouze příjmové pokladní doklady, na kterých žádnou daň neuvedl. Proto je závěr žalovaného v rozporu s obsahem spisu a žalovaný neunesl své důkazní břemeno ve vztahu k tvrzení o uvedení daně na dokladech.
6. Závěrem žalobce namítá porušení zásady *ne bis in idem*, k jejímuž porušení došlo vyměřením penále. Podle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu má penále povahu *de facto* trestního řízení. Proti jednatelům žalobce bylo vedeno trestní řízení pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 a 2 trestního zákoníku, kterého se měli jednatelé dopustit tím, že do účetnictví nezanesli veškeré příjmy z prodeje ojetých automobilů. Podle žalobce se tedy jedná o stejný skutek, ze kterého vycházel žalovaný při doměření daně a vyměření penále. Proto podle žalobce vyvstala překážka *ne bis in idem* proti vyměření penále, neboť trestní řízení vedené proti jednatelům bylo ukončeno před vydáním napadeného rozhodnutí.
7. Žalovaný navrhoval žalobu jako nedůvodnou zamítnout.
8. Ve vyjádření k žalobě shrnul závěry učiněné v napadeném rozhodnutí. Dle doložených příjmových dokladů žalobce přijímal od kupujících úplaty ve výši sjednané kupní ceny, nepřiznal však z prodeje vozidel dan na výstupu, když předstíral, že se jedná o zprostředkování a na výstupu zdanil pouze provizi, a to v té výši, jak si ji pro účely zdanění sám stanovil a uváděl na vystavených fakturách pro údajné prodejce - vlastníky vozidel. Za tímto účelem byly vyhotoveny i falešné smlouvy o zprostředkování prodeje s fiktivními prodávajícími. V případě tvrzeného zprostředkování prodeje pro J.S. nebyly předloženy žádné důkazní prostředky, které by tvrzené zprostředkování prokazovaly. U J. S. rovněž nebyly zjištěny žádné důkazní prostředky svědčící pro tvrzení žalobce. Žalobce evidoval ve svém účetnictví falešné smlouvy o zprostředkování prodeje vozidel a přiznával

daň z provize za zprostředkování, které se fakticky neuskutečnilo. Žalobce tuto skutečnost přiznal, ale skutečně nabývací doklady k vozidlům nakoupeným a prodaným na vlastní účet ani v jediném případě nedoložil a ani nijak neprokázal, od koho byla vozidla pořízena. V rámci dokazování bylo jeho povinností prokázat splnění zákonných podmínek stanovených v § 90 zákona o dani z přidané hodnoty. Samotný údaj o tom, kdo byl posledním vlastníkem vozidla v jiném členském státě, neznámá, že žalobce od této osoby vozidla pořídil, což se ostatně ukázalo ve výpovědích oslovených posledních registrovaných majitelů z jiných členských států, kteří ani v jediném případě neuvedli, že vozidlo prodali žalobci. Ani žalobce neuvedl, od jakých konkrétních osob tato vozidla pořídil.

9. Kromě 18 vozidel, k jejichž prodeji se žalobce přiznal, tvrdí, že v případě dalších 65 vozidel byl vlastníkem J.S. a žalobce tyto prodeje vozidel pouze zprostředkoval. K prokázání svého tvrzení žalobce argumentuje dodatečným daňovým přiznáním J.S. k DPH za zdaňovací období IV. čtvrtletí roku 2012, v němž J.S. přiznal daň na výstupu pouze z odhadem stanovené obchodní přírážky u 28 vozidel. Z důkazních prostředků vyšlo najevo, že J.S. nemá k dispozici žádné doklady v souvislosti s žalobcem tvrzeným pořízením a prodejem vozidel. Přitom to byl žalobce, který s kupujícími uzavíral kupní smlouvy a přebíral od nich hotovost za prodaná vozidla. Rovněž žalobcem nebyly doloženy žádné smlouvy o zprostředkování prodeje uzavřené s J.S., doklady za vyúčtování provize ani doklady o předávání hotovosti mezi žalobcem J.S. J.S. neodvedl daň z přijatých úplat za prodej vozidel, ale zdanil dodatečně jím stanovenou částku obchodní přírážky. Povinnost přiznat daň z těchto plnění tedy leží na žalobci, kterému vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit. V průběhu daňové kontroly bylo prokázáno, že žalobcem byla přiznána DPH z provize na základě falešných smluv o zprostředkování, tedy i falešných údajů o výši provize. Nemohlo být proto ani prokázáno, že provize za zprostředkování, které žalobce zdanil daní z přidané hodnoty, byly provize za zprostředkování prodeje aut J. S.. Žalobce neprokázal od koho skutečně byla vozidla pořízena, když to se nepodařilo zjistit ani správci daně. Z mezinárodního dožádání vyplynulo, že žádná z oslovených fyzických osob uvedených v technických průkazech jako poslední vlastník neuvedla, že by vozidlo prodala plátcí daně, ani že by jí byly známy osoby jednatele žalobce. Správce daně proto dospěl k závěru, že v případě vozidel, která žalobce označil za prodaná na jeho účet v jeho provozovně, nebyly splněny zákonné podmínky po použití zvláštního režimu dle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty. Dle § 108 odst. 1 písm. k) zákona o dani z přidané hodnoty vznikla tak žalobci povinnost přiznat daň na výstupu z důvodu uvedení daně z přidané hodnoty na předmětných dokladech, které se měly vztahovat k předmětnému zprostředkování prodeje, proto byl žalobce povinen přiznat daň na výstupu.
10. K porušení zásady *ne bis in idem* žalovaný poukázal na to, že penále je svých charakterem sankcí plynoucí přímo ze zákona, jejíž povahu by bylo možné zkoumat z pohledu ústavnosti. Naproti tomu trestní stíhání a následný z něj plynoucí postih má zcela jinou povahu a účel. Trestní řízení vychází ze zcela jiných skutkových vymezení než je tomu v případě daňového penále. V souvislosti s tím bylo žalovaným poukázáno na závěry Nejvyššího soudu ČR v rozhodnutí ze dne 2. 7. 2014 sp. zn. 5 Tdo 749/2014, jež vylučuje dvojí postih porušením zásady *ne bis in idem*.
11. Z obsahu daňového spisu vyplynuly pro věc následující rozhodné skutečnosti.

12. Správce daně zahájil dne 5. 6. 2013 dle § 87 odst. 1 daňového řádu daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období I. čtvrtletí 2012 až I. čtvrtletí 2013 a daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 14. 2. 2011 až 31. 12. 2011 a 2012.
13. Výzvou ze dne 8. 4. 2015 byl žalobce vyzván k prokázání skutečností, a to aby prokázal, že jím přiznaná daň na výstupu ve zdaňovacím období I. – IV. čtvrtletí 2012 za zprostředkování prodeje automobilů byla přiznána z fakticky uskutečněných zdanitelných plnění. Dále, aby prokázal, že byla přiznána daň na výstupu z uskutečněných dodání použitého zboží, ojetých automobilů, aby prokázal od koho a za jakou cenu uvedená vozidla pořídil a rovněž prokázal, že byl oprávněn při prodeji použitého zboží použít zvláštní režim - § 90 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty.
14. Na výzvu žalobce reagoval podáním doručeným správci daně dne 15. 5. 2015, když předložil příjmové pokladní doklady, rovněž smlouvy o zprostředkování prodeje č. 4/12 a ke kupní smlouvě č. 106/12 ze dne 29. 6. 2012 předložil příjmový pokladní doklad a rovněž se vyjádřil k jednotlivým vozidlům. V odpovědi se žalobce vyjádřil k jednotlivým fakturám s tím, že uvedl, která vozidla byla zakoupena žalobcem v SRN a následně prodána v ČR s tím, že posledním vlastníkem vozidla v SRN byl neplátce daně, když současně předložil i kopie technického průkazu s tím, že kupní smlouvy nemá k dispozici. Rovněž uvedl, která vozidla byla prodána na základě zprostředkovatelské smlouvy, kdy žalobce nikdy nebyl vlastníkem uvedeného vozidla, vozidlo přivezl do komisní prodeje J.S. s tím, že provize byla řádně zaúčtována v účetnictví společnosti, a to včetně DPH na výstupu. Žalobce ve vyjádření uvedl, že některá vozidla byla jím zakoupena v SRN, popřípadě v Rakousku a následně prodána v ČR. Dle předložených technických průkazů k jednotlivým vozidlům je zřejmé, že posledními vlastníky vozidel byly osoby nepovinné k dani. Při prodeji vozidel nakoupených od těchto osob bylo možno realizovat prodej ve zvláštním režimu pro obchodníky s použitým zbožím dle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobce uvedl, že ve všech případech měla být zdaněna obchodní přírážka, která se pohybuje, jak je správci známo z vyhledávací činnosti v průměru mezi 10 000 Kč – 20 000 Kč na jednotlivém vozidle k průměru prodejní ceně. Vozidla byla zakoupena od obchodníka ve zvláštním režimu, žalobce nemá k dispozici kupní smlouvy, popřípadě daňové doklady a kontaktoval poslední vlastníky těchto vozidel s žádostí o doložení dokladů ohledně prodeje vozidel s tím, že budou tyto důkazy předloženy správci daně. U vozidel zakoupených žalobcem nebyla odvedena daň z přidané hodnoty z obchodní přírážky vypočtené v souladu s § 90, nýbrž jen ze zprostředkovatelské provize. Dále žalobce vypověděl, že podstatnou část vozidel do komisního prodeje přivezl J.S., který k těmto vozidlům měl veškeré doklady a osobně vyřizoval veškeré formalities týkající se komisního prodeje s tím, že žalobci není známo, zda se jednalo o vozidla v jeho vlastnictví, popřípadě o vozidla známých, pro které zajišťoval prodej. Při prodeji vozidel byl žalobcem realizován výnos ve formě provize, na kterou byl vystaven daňový doklad, a byla řádně zaúčtována v účetnictví žalobce. J.S. podal dodatečná daňová přiznání za zdaňovací období roku 2011 a 2012, což žalobce považoval za důkazní prostředek tvrzení, že označená motorová vozidla nebyla jím pořízena a následně prodána, ale byla ve vlastnictví J.S. U těchto vozidel byla rovněž daň z přidané hodnoty odvedena z obdržené provize.
15. Žalobce doplnil odpověď na výzvu správce daně ze dne 8. 4. 2015, předložil znalecký posudek vypracovaný znalcem J.S. o stanovení nákupních cen osobních motorových vozidel s tím, že se jedná o automobily, které žalobce nakoupil v zahraničí a na svůj účet Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

prodal v autobazaru, s tím, že žalobce disponuje s doklady o úhradě kupní ceny uvedených automobilů. Podle žalobce takto určená hodnota vozidel může být použita, jak pro účely z daně z příjmů, tak pro účely z daně z přidané hodnoty pro určení obchodní přírážky ve smyslu § 90 zákona o dani z přidané hodnoty.

16. Jako svědek byla vyslechnuta Ing. I.E., účetní J.S., která potvrdila, že ve zdaňovacím období roku 2012 a 2013 pro J.S. zpracovala dodatečná daňová přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Podklady k těmto přiznáním představovaly pouze seznamy vozidel a jejich tovární značky s prodejní cenou, k nimž nebyly ze strany J. S. doloženy náklady za jejich nákup. Marže z prodeje těchto vozidel pak byla stanovena dle cenových kategorií, u nichž byla vždy stanovena průměrná marže a ta potom byla dle ceny auta připočítána, aby vznikl podklad pro dodatečné daňové přiznání.
17. Ve správním spise je založen dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012, kterým byla vyměřena J.S. daň ve výši 5 007 Kč na základě dodatečného daňového přiznání ze dne 15. 12. 2014 a rovněž tak dodatečný platební výměr, kterým byla J.S. vyměřena, respektive doměřena daň z přidané hodnoty za IV. čtvrtletí 2012 ve výši 83 234 Kč.
18. J.S. byl vyzván k předložení konkrétních listin, které se týkaly jeho obchodní spolupráce se žalobcem, a to ve vztahu k výzvou konkrétně uvedeným vozidlům. J.S. v odpovědi označil vozidla, která zakoupil a následně prodal prostřednictvím žalobce. Ve zdaňovacím období roku 2012 takto označil 27 vozidel. K těmto vozidlům uvedl, že k některým nemá nabývací titul, u těchto vozidel neznal pro účely účetnictví přesnou nákupní cenu, a proto stanovil průměrnou marži kalkulovanou v příslušném účetním období a tuto část vzal jako základ pro dodatečná daňová přiznání.
19. V rámci kontrolního zjištění ze dne 18. 3. 2016 správce daně konstatoval, že prodej předmětných vozidel neproběhl formou zprostředkování prodeje od osob uvedených ve smlouvách o zprostředkování, když tato skutečnost nebyla žalobcem popřena. Za prokázané shledal správce daně osoby, jimž byla předmětná vozidla prodána a prodejní ceny těchto vozidel, když rovněž tato skutečnost nebyla žalobcem popřena. Žalobce neprokázal náklady vynaložené na nákup předmětných vozidel. V případě zdaňovacího období roku 2012 správce daně dospěl kontrolním zjištěním k částce 6 427 666,72 Kč. Plátce prodával ojetá vozidla na základě kupních smluv, které uzavíral s kupujícími, a to za ceny v těchto smlouvách sjednaných. Dle doložených příjmových dokladů přijímal od kupujících úplaty ve výši sjednané ceny. Plátce nepřiznal z prodeje vozidel daň na výstupu, když předstíral, že se jedná o zprostředkování formou komisního prodeje a na výstupu danil jen provizi za zprostředkování, a to v té výši, jaké si ji sám stanovil a uváděl na vystavených fiktivních fakturách pro údajné prodejce vozidel. Za tímto účelem pak byly vyhotoveny i falešné smlouvy o zprostředkování prodeje s fiktivními prodávajícími. Podle správce daně bylo vyvráceno svědeckými výpověďmi údajných prodávajících osob, že by s vozidly, uvedenými na zprostředkovatelských smlouvách a plátcem vystavených fakturách za zprostředkování prodeje disponovaly a že by s plátcem uzavřely zprostředkovatelské smlouvy. Žalobce uvedl, že v případě vozidel uvedených na fakturách za zprostředkování pro fiktivní prodávající, automobily ze zahraničí dovezl a v autobazaru je na svůj účet prodal J.S. Žalobce prodej těchto vozidel měl pouze zprostředkovávat, když tato vozidla měl prodávat v komisním prodeji. Žalobce nepředložil žádné doklady o pořízení automobilů od J. S., což by v případě komisního prodeje musel doložit, neboť při

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

komisním prodeji se vždy fakturuje mezi komitentem a komisionářem, a to v den kdy dojde k prodeji zboží komisionářem zákazníkovi. Pouze v případě, že obchodník pořídí auto od jiného obchodníka, který při dodání zboží použil zvláštní režim, tak kupující obchodník může použít při prodeji zvláštní režim. J.S. žádnou fakturu, ze které by vyplývalo, že byl použit zvláštní režim, nevystavil, pak rovněž i žalobce nebyl oprávněn ani při komisním prodeji použít zvláštní režim. J.S. nebyl ani oprávněn dodávat vozidla ve zvláštním režimu a fakturu bez DPH, tj. za použití zvláštního režimu by ani v případě komisního prodeje vystavit nemohl. Rovněž žalobce neprokázal, že má doklad o tom, že byl prodej uskutečněn na účet J.S., že buď byla částka zaplacená zákazníkem rovnou na účet J.S., nebo že mu peníze byly převedeny na účet nebo je zaplatil v hotovosti. Rovněž J.S. nemá takové doklady o přijatých platbách za prodej vozidel. Žalobce tedy neprokázal, že by měl faktury od J. S., ze kterých by vyplývalo, že J.S. mu dodal automobily do komisního prodeje. Žalobce tedy neprokázal žádné úplaty, které by v případě komisního prodeje měly být provedeny na účet J.S., tedy neprokázal, že J.S. předal kupní cenu za prodaná auta v komisi, sníženou o jeho provizi. Žalobce tím, že nepřiznal daň na výstupu z uskutečněného dodání vozidel, porušil tak § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, který stanoví, že plátce je povinen přiznat daň na výstupu ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to ke dni, který nastane dříve a rovněž § 108 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, který stanoví, že přiznat a zaplatit daň je povinen plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.

20. Žalobce se vyjádřil k výsledku kontrolního zjištění, ve kterém tvrdil, že byly splněny podmínky pro použití zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím ve smyslu § 90 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť daňový subjekt prokázal splnění podmínek tím, že předložil kopie technických průkazů jednotlivých vozidel, ze kterých vyplývá, že posledními majiteli vozidel byly zahraniční osoby nepovinné k dani a rovněž jsou ve spise založeny odpovědi zahraničních správců daně na mezinárodní dožádání, ze kterých vyplývá, že uvedené automobily byly vykoupeny od původních zahraničních majitelů. Dále žalobce setrval na tom, že J.S. prodal na svůj vlastní účet prostřednictvím žalobce celkem 28 vozidel, o čemž svědčí podané dodatečné přiznání k DPH a zejména příloha k němu, kterou tvoří seznam vozidel, což prokazuje, že předmětná vozidla prodal na svůj účet J.S.. Ke stejnému závěru dospěl i v rozsudku okresní soud v rámci trestního řízení vedeného proti jednatelům žalobce ze dne 8. 12. 2015 č. j. 31 T 56/2015-4033.
21. Se žalobcem byla dne 11. 8. 2016 projednána zpráva o daňové kontrole, ve které byly učiněny shodné závěry jako v rámci kontrolního zjištění. Správce daně ani na základě vyjádření žalobce ke kontrolnímu zjištění ze dne 15. 4. 2016 nezměnil své stanovisko a text kontrolního zjištění zůstal beze změny.
22. Správce daně vydal dne 17. 8. 2016 dodatečné platební výměry, kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období I. čtvrtletí roku 2012 ve výši 128 754 Kč a povinnost uhradit penále ve výši 25 750 Kč, za zdaňovací období II. čtvrtletí roku 2012 ve výši 350 657 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 70 131 Kč a dále byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období III. čtvrtletí roku 2012 ve výši 375 179 Kč a rovněž mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 75 035 Kč a dále byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za IV. čtvrtletí roku 2012 ve výši 207 620 Kč a současně mu byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 41 524 Kč.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

23. Žalobce se proti dodatečným platebním výměrům odvolal.
24. Žalovaný vyzval žalobce k uplatnění práva vyjádřit se k odlišnému právnímu názoru, ke kterému dospěl odvolací orgán v rámci odvolacího řízení, neboť dle žalovaného bylo prokázáno, že žalobcem deklarovaná plnění zprostředkování prodeje vozidel pro uvedené osoby se neuskutečnila a z tohoto titulu mu nevznikla ani povinnost z těchto neuskutečněných zprostředkování daní přiznat a zaplatit. Současně s tím bylo zdůrazněno ustanovení § 108 odst. 1 písm. k), dle něhož vznikla žalobci povinnost přiznat a zaplatit daň, a to bez ohledu na to, jestli zdanitelné plnění bylo uskutečněno nebo nikoliv. Proto žalovaný dospěl k závěru, že musí být provedena změna předmětných dodatečných platebních výměrů, v nichž musí být zahrnuta i daň na výstupu, kterou žalobce uvedl na dokladech, jež se měly vztahovat k tvrzenému zprostředkování. Proto žalovaný změnil rozhodnutí správce daně v neprospěch žalobce. S tímto posouzením byl žalobce seznámen. Žalobce se vyjádřil k odlišnému právnímu názoru žalovaného, nesouhlasil zejména s tvrzením žalovaného, že vystavoval doklady, na kterých uváděl daň z přidané hodnoty s tím, že žalobci není známo, že by ve spise byly příslušné daňové doklady založeny, naopak žalobce přiložil ke svému vyjádření správci daně výdajové pokladní doklady, které byly vystaveny daňovým subjektem a podepsány J.S. Žalobce tedy nesouhlasil s odlišným právním názorem, ke kterému dospěl žalovaný v rámci odvolacího řízení, neboť neprokázal žalovaný, že žalobce vystavil daňové doklady, na kterých uvedl daň z přidané hodnoty. Jako důkaz žalobce přiložil kopii výdajového pokladního dokladu ze dne 2. 9. 2011.
25. Žalovaný vydal rozhodnutí, kterým změnil napadená rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 17. 8. 2016, kdy za zdaňovací období I. čtvrtletí roku 2012 doměřil daň z přidané hodnoty ve výši 135 054 Kč, za zdaňovací období II. čtvrtletí 2012 daň ve výši 369 140 Kč a za zdaňovací období III. čtvrtletí 2012 daň z přidané hodnoty ve výši 394 146 Kč a IV. čtvrtletí 2012 byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 217 936 Kč s tím, že současně byly žalovaným změněny i hodnoty vykázané na řádku 62 a 66. Rovněž tak došlo ke změně v části týkající se placení daně ve větě ohledně toho, že doměřená daň včetně penále v celkové výši je splatná v náhradní lhůtě. V ostatním zůstalo napadené rozhodnutí beze změny.
26. Krajský soud si dále pro účely tohoto řízení vyžádal u Okresního soudu v Českých Budějovicích trestní spis vedený ve věci sp. zn. 31 T 56/2015. Rozsudkem trestního soudu v dané věci ze dne 8. 12. 2015 sp. zn. 31 T 56/2015 byli oba jednatelé žalobce pod bodem IV. uvedeného rozhodnutí uznáni vinnými mimo jiné ze zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) trestního zákoníku, kterého se dopustili tím, že jako poplatníci daně z příjmů právnických osob v období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2012 v autobazaru v Hluboké nad Vltavou, jednajíce společně se záměrem zkrátit daňovou povinnost u daně z příjmů právnických osob a současně se záměrem získat finanční prospěch ve formě neodváděné daně z příjmů právnických osob záměrně zatajili aktivně vykonávanou obchodní činnost společnosti FM auto s. r. o. spočívající v prodeji motorových vozidel v autobazaru, kdy záměrně neuvedli příjem z takové podnikatelské činnosti v daňových přiznáních podaných spol. FM auto s. r. o. za zdaňovací období roku 2011 a 2012, ač k tomu byli dle § 23 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů povinni a do daňových přiznání nezahrnuli prodej nejméně 97 motorových vozidel různých továrních značek dovezených ze zemí EU, které prodali v autobazaru v Hluboké nad Vltavou jménem různých osob, ač tyto osoby ve skutečnosti prodejci motorových vozidel nikdy Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

nebyly, kdy k takovému jednání vyhotovili fiktivní smlouvy kupní a zprostředkovatelské. Uvedené rozhodnutí okresního soudu bylo usnesením krajského odvolacího soudu ze dne 10. 3. 2016 sp. zn. 3 To 86/2016 ve vztahu k výše označenému protiprávnímu jednání částečně zrušeno, a to z důvodu totožného vymezení skutků pod bodem IV. prvostupňového rozhodnutí a skutků obsažených ve zprošťující části téhož rozhodnutí. Odvolací soud naznal, že okresní soud ve výrokové části nesprávně pod bodem IV. a ve zprošťující části rozsudku nesprávně označil jednotlivé skutky jednatelů žalobce za dílčí útoky pokračujícího trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Žalované jednání skutečně vykazuje znaky pokračujícího trestného činu, tento však neměl být spáchán 138 dílčími útoky, nýbrž pouze dvěma – dvě zdaňovací období. Za daného stavu proto soud neměl přistoupit ke zprošťujícímu výroku, ale z odsuzujícího výroku IV. měl vypustit z popisu skutku 42 konkrétních případů, u nichž nebyla trestná činnost v řízení prokázána. Uvedeným pochybením okresní soud zapříčinil nepřipustnost trestního stíhání, a to z důvodu překážky věci rozhodnuté ve smyslu § 11 odst. 1 písm. f) trestního řádu.

27. Z dokazování provedeného před trestním soudem vyplynulo, že o celé záležitosti byla Policie ČR vyrozuměna poté, co jeden z kupujících zjistil, že prodávajícím byla ve skutečnosti spol. FM auto a osoba prodávajícího uvedená na zprostředkovatelské smlouvě byla pouze fiktivní. Jednatelé žalobce se v rámci svých výpovědí před trestním soudem k části jednání, které jim bylo kladeno za vinu, doznali, když uvedli, že v okamžiku, kdy začali provozovat autobazar, měli strach vložit do něj větší finanční obnos, obávali se, že autobazar nebude prosperovat tak, jak si představovali, a proto se snažili své náklady snížit na minimum. Pokud by některá auta neprodávali prostřednictvím zprostředkovatelských smluv, museli by platit vysoké částky na daních. Hlavním motivem jednání bylo zkrátit daň z příjmů právnických osob a veškeré jejich jednání k tomu směřovalo.
28. Krajský soud rozhodl při jednání, které se konalo dne 17. 10. 2018. V rámci tohoto ústního jednání žalobce setrval na skutečnostech uváděných v žalobě, bylo poukázáno na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018 sp. zn. 6 Afs 257/2017, v němž Nejvyšší správní soud řešil aplikovatelnost závěrů soudů v trestním řízení na řízení správní. Ze závěrů tohoto rozhodnutí pak žalobce dovodil, že se správní orgány bez dalšího měly řídit závěry trestního soudu, dle nichž bylo dodatečným daňovým přiznáním J.S. k dani z příjmů fyzických osob prokázáno, že prodej těchto vozidel žalobce pro J.S. skutečně zprostředkoval. Žalovaná strana setrvala na závěrech učiněných v rozhodnutí daňových orgánů i na svém vyjádření k projednávané žalobě.
29. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel při tom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování daňového orgánu a dospěl k závěru, žaloba není důvodná.
30. V daném případě je předmětem žaloby rozhodnutí, jímž byly změněny dodatečné platební výměry, kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty, a to tak, že žalobci byla doměřena i daň na výstupu, neboť žalobce vystavil doklady, na kterých byla uvedena daň z přidané hodnoty. Dle závěrů finančních orgánů žalobce prodával ojeté osobní automobily nikoliv z pozice zprostředkovatele tohoto prodeje na základě komisních smluv, nýbrž sám. Vzhledem k tomu, že žalobce neprokázal, že by vozidla prodával na základě zprostředkovatelských smluv jménem třetích osob, z čehož mu plynuly příjmy toliko v podobě provize za zprostředkování, byly žalobci doměřeny příjmy v podobě

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

kupních cen prodaných vozidel, od nichž byly odečteny žalobcem přiznané příjmy v podobě provize za zprostředkování. Žalobce tvrdil, že prodal 18 vozidel s tím, že dalších 65 aut vlastnil J.S. a žalobce jen prodej zprostředkoval. Žalobce ani na základě výzvy žádné důkazy ohledně zprostředkování nedoložil. Nepředložil zprostředkovatelské smlouvy ani účetní doklady o předání peněz z prodeje. Správce daně na základě provedeného dokazování uzavřel, že žalobce neprokázal náklady vynaložené na nákup dotčených vozidel.

31. Dle ust. § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu je daňový subjekt, u kterého je prováděna daňová kontrola, povinen předložit důkazní prostředky prokazující jeho daňová tvrzení.
32. Dle ust. § 92 odst. 3 daňového řádu potom daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém přiznání, dodatečném daňovém tvrzení a dalších přiznáních.
33. Z uvedeného vyplývá, že je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ke své daňové povinnosti a břemeno důkazní ve vztahu k těmto tvrzením. V projednávané věci žalobce, tížilo důkazní břemeno, když měl prokázat splnění zákonných podmínek ustanovení § 90 zákona o dani z přidané hodnoty.
34. Sporné bylo v daňovém řízení žalobcem tvrzené zprostředkování prodeje, jejichž prodej měl na základě komisioní smlouvy zprostředkovat pro J.S. Krajský soud se ztotožnil se závěry žalovaného i správce daně, že k prodeji vozidel docházelo přímo žalobcem, nikoliv jeho prostřednictvím na základě zprostředkovatelských smluv.
35. Žalobce žádným způsobem neprokázal od koho a za jakou částku dotčená vozidla pořídil. Žalobce uvedl, že nemá žádné nabývací tituly ohledně dalších vozidel, které měl, coby zprostředkovatel, prodat jménem J.S., způsob nabytí rovněž jím prokázán nebyl. Nebylo tak v řízení osvědčeno, od koho tato vozidla byla získána ani za jakou cenu. Tyto informace nebyly v daňovém řízení získány a osvědčeny od J.S., který rovněž žádné nabývací tituly k vozidlům nepředložil a sám i doznal, že je nemá.
36. K závěrům učiněným Okresním soudem v Českých Budějovicích v odsuzujícím rozsudku ze dne 8. 12. 2015 sp. zn. 31 T 56/2015 lze konstatovat, že okresní soud skutečně na str. 37 uvedeného rozsudku uvedl, že z odsuzující části rozsudku byly ve vztahu k obviněným jednatelům žalobcem vypuštěny automobily, z jejichž prodeje J.S. dodatečně přiznal příjmy, neboť soud naznal, že tento postup J.S. osvědčuje, že tato část přiznaných příjmů se vztahuje k vozidlům, které J.S. prodal prostřednictvím žalobce.
37. Žalobce se s odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018 sp. zn. 6 Afs 257/2017 dovolával toho, že daňové orgány a *de facto* i krajský soud by měly bez dalšího vycházet z uvedených závěrů trestního soudu, a tedy uznat žalobcem uváděné příjmy získané ze zprostředkování prodeje vozidel pro J.S.
38. S uvedeným tvrzením se krajský soud neztotožnil. Dle § 52 odst. 2 s. ř. s. je soud vázán rozhodnutím soudů o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal, jakož i rozhodnutím soudu o osobním stavu. Komentář k uvedenému zákonnému ustanovení uvádí: „Druhý odstavec komentovaného ustanovení upravuje [obdobně jako v řízení civilním ([§ 135 OSŘ](#)), trestním ([§ 9 TrŘ](#)) či správním ([§ 57 SpŘ](#))] vázanost správního soudu rozhodnutím trestního soudu o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal, a rozhodnutím civilních soudů o otázkách osobního stavu. O těchto otázkách si tedy nemůže správní soud učinit svůj vlastní úsudek a je bezpodmínečně vázán takovými Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

soudními rozhodnutími. Je-li z výroku trestního rozsudku nezpochybnitelné, že žalobce byl uznán vinným trestným činem za spáchání skutku, jenž je identický s předmětem daňového řízení a shoduje-li se rovněž vyčíslení částky, o kterou zkrátí daň z příjmů fyzických osob, s vyšší dodatečně vyměřené daně, může správní soud vycházet ze skutkového stavu zjištěného v trestním řízení. Pokud tedy žalobce i v řízení před správními soudy zpochybňuje skutková zjištění správních orgánů obou stupňů a hodnocení provedených důkazů, správnímu soudu nepřísluší přehodnocovat skutková zjištění, na jejichž podkladě byl vydán trestní rozsudek (rozsudek KS v Ostravě ze dne 25. 5. 2011, sp. zn. 22 Ca 117/2009).“ [Blažek, T., Jirásek, J., Molek, P., Pospíšil, P., Sochorová, V., Šebek, P.: Soudní řád správní - online komentář. 3. aktualizace. Praha: C. H. Beck, 2016]

39. V projednávané věci je nesporné, že v důsledku pochybení okresního soudu bylo trestní řízení v rozsahu skutku trestním rozsudkem uvedeném pod bodem IV. odvolacím krajským soudem zastaveno pro nepřípustnost, neboť okresní soud nesprávným vymezením skutku ve zprošťující části svého rozsudku založil překážku věci rozhodnuté. Uvedeným zprošťujícím výrokem okresního soudu, který zůstal v odvolacím řízení nezměněn, byli jednatele žalobce zproštěni obžaloby v případě vozidel, jejichž prodej měl žalobce zprostředkovat pro J.S. Okresní soud, přestože J.S. z důvodu nebezpečí vlastního trestního stíhání, odmítl vypovídat, vycházel při svém rozhodování toliko z dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob J.S., které dle názoru soudu je konkludentním přiznáním J.S. k tomu, že dotčená vozidla skutečně prodal prostřednictvím žalobce.
40. V případě sporné skupiny vozidel, která měla být žalobcem zprostředkovaně prodána pro J.S., tudíž existuje toliko zprošťující rozsudek okresního soudu, který v případě této skupiny vozidel neprováděl žádné dokazování a vycházel toliko z prostého dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob, které poté, co bylo zahájeno trestní řízení s jednatelem žalobce a v rámci něhož J.S. odmítl z důvodu nebezpečí vlastního trestního stíhání vypovídat, bylo J.S. dodatečně podáno správcem daně. Okresní soud se tudíž nijak nezabýval okolnostmi, které podání tohoto dodatečného daňového tvrzení provázely, a bez jakéhokoliv bližšího zkoumání z tohoto přiznání vycházel a považoval jej za hodnověrný a relevantní důkazní prostředek, prokazující to, že ke zprostředkování prodeje žalobcem skutečně došlo.
41. Krajský soud rovněž považuje za podstatné závěry Nejvyššího správního soudu v rozhodnutí ze dne 25. 4. 2012 vydaném pod sp. zn. 2 Afs 33/2011 [NSS 2543/2006], v němž soud zdůraznil, že „[...] ani u rozsudku, jímž by byla vyslovena vina obžalovaného za spáchání trestného činu, by pro daňové řízení nebylo závazné jeho odůvodnění, ale toliko výrok. Správce daně, vázán zásadou volného hodnocení důkazů (§ 2 odst. 3 daňového řádu), provede vlastní dokazování, z něhož dospěje k určitým skutkovým zjištěním, a pouze tyto závěry mají být podrobeny soudní kontrole.“
42. Pro daňové orgány a potažmo správní soud je tudíž závazný pouze odsuzující výrok trestního soudu, nikoliv odůvodnění odsuzujícího rozsudku. Nejinak je tomu i ve věci nyní projednávané, kdy daňové orgány byly vázány toliko odsuzujícím výrokem trestního soudu, avšak nikoliv jeho odůvodněním, když byly povinny provést dokazování vlastní.
43. Výše uvedené potvrzují závěry Nejvyššího správního soudu v rozhodnutí ze dne 28. 7. 2011 sp. zn. 8 Afs 4/2011 [NSS 3164/2011], který ke vztahu daňového a trestního řízení Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

uvedl: „Dále je třeba zdůraznit, že trestní řízení a řízení daňové, resp. jejich výsledky, nejsou vnitřně provázány a není mezi nimi vztah závislosti *de iure* (viz shora) ani *de facto*. V mnoha ohledech je sice mezi nimi úzká vazba (např. plnění oznamovací povinnosti správcem daně vůči orgánům činným v trestním řízení, oprávnění požadovat informace od správců daně apod.), není však účelem tohoto rozsudku předejít teoretické pojednání o těchto vztazích. Ačkoliv jsou v praxi často vedeny oba druhy řízení pro týž skutek, výsledky bývají mnohdy zcela rozdílné. Příčinou je jak odlišný předmět těchto řízení, tak zásady a způsoby jejich vedení, zejména při dokazování [...] Předmětem daňového řízení je nikoli zjišťování, zdali konkrétní osoba spáchala trestný čin či zda byl trestný čin vůbec spáchán, ale činnost směřující ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době (§ 1 odst. 2, § 2 odst. 1 d. ř.). Uvažovat, zda to které rozhodnutí vydané v trestním řízení zavazovalo správce daně k určitému výsledku jím vedeného řízení, by proto bylo relevantní pouze v případě, pokud by výsledek daňového řízení měl být závislý na otázce, zda konkrétní osoba (zejm. svědek či daňový subjekt) spáchala, či nespáchala trestný čin nebo zda došlo či nedošlo k jeho spáchání [...] Jinak řečeno, předmětem řízení vedeného správcem daně byla otázka zdanění stěžovatele, nikoliv to, zda svým jednáním spáchal trestný čin. Trestní řízení bylo vedeno „vedle“ řízení daňového, zcela na něm nezávisle [...] Odlišnost obou řízení z hlediska procesu je možno nejmarkantněji demonstrovat na následujícím: v trestním řízení je to příslušný orgán státu (státní zástupce), kdo je povinen prokázat, že obžalovaný spáchal trestný čin a tím prolomit jeho zákonem presumovanou nevinu; naproti tomu v řízení daňovém je na daňovém subjektu, aby prokázal správnost svých tvrzení, tedy na něm leží důkazní břemeno ohledně splnění daňové povinnosti. Výsledek trestního řízení proto může být ovlivněn nedostatkem shromážděných důkazů v neprospěch obžalovaného svědčících o jeho vině [...] Dále nelze opomenout, že rovněž okruh dokazovaných skutečností je v trestním řízení nepoměrně širší než v řízení daňovém, zejm. subjektivní stránka trestného činu, který taktéž může výrazně ovlivnit (a odlišit) výsledek řízení [...] Ze všech uvedených skutečností lze tedy shrnout, že stěžovatelem předložené (nepravomocné) rozsudky, jimiž byl zproštěn obžaloby v části, v níž byl viněn ze spáchání trestného činu zkrácení daně, nemohly ovlivnit rozhodnutí žalovaného ani krajského soudu. Není podstatné, jaké důkazy provedené v trestním řízení popsal městský soud v odůvodnění svého rozsudku: kromě výkladu provedeného shora je třeba zdůraznit, že ani v rozsudku, jímž by byla vyslovena vina obžalovaného za spáchání trestného činu, by nebylo závazné odůvodnění rozsudku, ale toliko jeho výrok. Správce daně provedl vlastní dokazování, z něhož dospěl k určitým skutkovým zjištěním, jimiž předložený rozsudek (a jakékoli v jeho odůvodnění popsané okolnosti) nemohl otřást.

44. Žalobce namítá, že měl být uplatněn postup dle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť prokázal splnění zákonných podmínek, jestliže dle předložených technických průkazů byly posledními vlastníky vozidel osoby nepovinné k dani a rovněž ze spisu vyplývá, že auta byla vykoupěna od osob nepovinných k dani.
45. Podle § 90 odst. 2 zvláštní režim může použít obchodník při dodání použitého zboží, pokud je toto zboží obchodníkovi dodáno v rámci obchodování na území Evropského společenství osobou, která není plátcem, ani osobou, která není plátcem, ani osobou registrovanou k dani v jiném členském státě nebo 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 nebo jiným obchodníkem, pokud při dodání tohoto zboží tímto jiným obchodníkem byl použit zvláštní režim.

46. Soud s ohledem na shora uvedené ustanovení tento názor žalobce nesdílí, neboť nebylo žalobcem prokázáno, od koho skutečně auta zakoupil, jak je pořídil, tedy neprokázal, že vozidla byla pořízena od osob, kteří nejsou plátcí DPH. Žalobce předložil pouze technické průkazy, dle nichž jsou dle jeho tvrzení vlastníky vozidel osoby nepovinné k dani. Z mezinárodního dožádání však vyplynulo, že žádná vyslychaná osoba uvedená v technickém průkazu neuvedla, že by auto prodala plátcí DPH. Uvedené osoby uvedly, že původní jednatele žalobce neznají. Dožádáním bylo potvrzeno, že auta byla vykoupena od vyslechnutých majitelů, ovšem neprokázalo se tedy, že žalobce ani nepředložil důkaz o tom, od koho auta pořídil, kdy a za jakou cenu, ani toto nebylo jím uvedeno. Žádné kupní smlouvy k dispozici nemá. Soud poukazuje na to, že bylo i zjištěno, že žalobce falšoval doklady o nákupu vozidel od tuzemských osob nepovinných k dani. Soud proto uzavřel, že je správný závěr žalovaného, že nebyl správně uplatněn u vozidel prodaných na účet žalobce zvláštní režim ve smyslu § 90 zákona o dani z přidané hodnoty. Soud poukazuje na to, že bylo povinností žalobce prokázat splnění zákonných podmínek stanovených v § 90 zákona o dani z přidané hodnoty. Jestliže však žalobce neuvedl, od jakých konkrétních osob vozidla pořídil, je jeho námitka ohledně použití § 90 zákona o dani z přidané hodnoty zcela nepřijatelná.
47. V daném případě J.S. předložil pouze dodatečné daňové přiznání za IV. čtvrtletí roku 2012, ve kterém přiznal daň na výstupu z odhadem stanovené obchodní přírážky u 28 vozidel a doložil seznam aut. J.S. jiné důkazy ohledně pořízení či prodeje vozidel nepředložil, rovněž žádné smlouvy o zprostředkování prodeje nebyly jím doloženy, rovněž tak doklady za vyúčtování provize, ani doklady o předání hotovosti mezi žalobcem J.S. Soud proto uzavřel, že dodatečné daňové přiznání je nedostatečným důkazem o tom, že prodej aut byl žalobcem zprostředkován. Z odpovědi J. S. ze dne 25. 8. 2015 k výzvě správce daně rovněž vyplývá, že J.S. neměl k žádnému z vozidel, jejichž prodej měl žalobce zprostředkovat, žádné doklady. Ačkoliv tvrdil, že dotčená vozidla zakoupil v zahraničí, nedisponoval žádnými smlouvami o jejich nákupu.
48. Žalobce namítá, že nevystavil doklady, na kterých by uvedl daň z přidané hodnoty, že vydával pouze pokladní doklady bez uvedení DPH. Na podporu tohoto tvrzení předložil výdajový pokladní doklad datovaný dnem 2. 9. 2011, což nelze dle soudu hodnotit jako relevantní důkaz. Tímto výdajovým pokladním dokladem nelze vyvrátit důkazy v podobě existence předložených faktur, kde je uvedena daň z přidané hodnoty, které se vztahují jím k tvrzenému zprostředkování prodeje. Dále bylo rovněž správně žalovaným poukázáno na další důkazy, a to evidenci pro účely DPH a záznamní povinnost, což je i uváděno žalobcem v odpovědi na výzvu, kde bylo jím uvedeno, že realizoval výnosy ve formě provize, na které vystavil daňové doklady, což bylo řádně i zaúčtováno v jeho účetnictví, a to včetně DPH na výstupu.
49. Podle § 108 zákona o dani z přidané hodnoty platného ke dni 31. 12. 2012 přiznat a zaplatit daň správci daně je povinna mimo jiné, dle § 108 odst. 1 písm. k) osoba, která vystaví doklad, na které uvede daň. Takovýto doklad byl ze strany žalobce vystaven, jestliže žalobce vystavil za předmětná období daňové doklady s uvedením DPH, jež se vztahovaly k jím tvrzenému zprostředkování prodeje, proto jsou splněny zákonné

podmínky pro postup ve smyslu shora uvedeného zákonného ustanovení. Soud se proto ztotožnil se žalovaným, že správně jím byla provedena změna předmětných rozhodnutí, ve kterých byla zahrnuta i daň na výstupu, kterou žalobce uvedl na dokladech, jež se vztahovaly k jím tvrzenému zprostředkování.

50. Žalobce doplnil dne 20. 10. 2017 žalobu. Navrhoval, aby napadený rozsudek zrušen pro nepřezkoumatelnost, neboť součástí výroku všech napadených dodatečných platebních výměrů byl výpočet nově stanovené daně tak, že u každého dodatečného platebního výměru byl uveden nově stanovený základ daně, a tomu odpovídající nově stanovená daň. Oproti tomu však žalovaný ve výroku napadeného rozhodnutí ve výroku platebního výměru, uvedl pouze výši daně, avšak nijak se nedotkl zbývajících částí výroku platebního výměru, tedy části způsobu výpočtu daně, kdy základ daně zůstal nadále ve shodné výši. Soud neshledal důvod ke zrušení napadeného rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost, má za to, že výrok napadeného rozhodnutí je zcela srozumitelný jestliže je v něm uvedena výše doměřené daně a současně s tím byl změněn i výpočet daně, kdy došlo ke změně údaje na řádku 62 ohledně daně na výstupu a na řádku 62 ohledně rozdílu proti poslední známé dani a rovněž tak byla doměřena daň, včetně penále s tím, že v ostatním zůstává napadené rozhodnutí beze změny. Dle soudu je tedy výrok napadeného rozhodnutí přezkoumatelný a zcela srozumitelný. Soud poukazuje na to, že žalobce byl před vydáním napadeného rozhodnutí seznámen s tím, v jakém směru bude prvostupňové rozhodnutí o doměření daně z přidané hodnoty změněno.
51. Závěrečnou námitkou žalobce brojí proti vyměřenému penále z částky doměřené daně. S poukazem na trestní řízení vedené s jednateli žalobce pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 odst. 1 a 2 trestního zákoníku žalobce namítá, že s ohledem na trestní povahu penále, byla v dané věci z důvodu totožnosti skutku porušena zásada *ne bis in idem*.
52. K této námitce lze poukázat na rozhodnutí Nejvyššího soudu vydané dne 2. 7. 2014 pod sp. zn. 5 Tdo 749/2017, na které přílehuje odkázal k dané námitce též žalovaný. Nejvyšší soud se v obdobné věci zabýval povahou penále a v té souvislosti namítané překážky *ne bis in idem* a k této otázce uvedl: „Pro úplnost Nejvyšší soud považuje za nutné ještě dodat, že i kdyby bylo odhlédnuto od skutečnosti, že tato sankce byla uložena společnosti UpSolution, s. r. o., a nikoli obviněnému, nešlo by ani u obviněného Mgr. L. K. hypoteticky o dvojí postih za totožný skutek a tedy porušení zásady *ne bis in idem*, neboť penále bylo ukládáno jako sankce spojená s doměřením daně související s kontrolními mechanismy správce daně, když se v podstatě jedná o peněžitou sankci za nesprávné (v neprospěch veřejných rozpočtů) tvrzení daně. Oproti tomu trestním postihem a trestní sankcí byl obviněný Mgr. L. K. postižen za to, že jako společník a jednatel obchodní společnosti UpSolution, s. r. o., se záměrem neoprávněného snížení daňové povinnosti u daně z příjmů právnických osob [...]. Vyjde-li se z již shora citovaného rozsudku velkého senátu ESLP S.Z. proti Rusku, podle kterého článek 4 Protokolu č. 7 musí být chápán tak, že zakazuje stíhání nebo soudní řízení pro druhý "trestný čin" ("offence"/"infraction"), jestliže je založen na totožných nebo v podstatě stejných skutečnostech ("facts"/"faits"), což v podstatě odpovídá našemu chápání totožnosti skutku, které je založeno na totožnosti jednání nebo následku z hlediska rozhodných skutkových okolností (srov. č. 9/1972, č. 64/1973, č. 33/1974, č. 52/1979, č. 1/1996-I. a č. 41/2002-I. Sb. rozh. tr. a dále usnesení Ústavního soudu ze dne 17. 7. 2002, sp. zn. II. ÚS 143/2002, uveřejněné pod č. 21 ve sv. 27 Sb. nál. a usn. ÚS ČR), a proto je třeba porovnávat skutkové okolnosti obou činů, a to u prvního postihu ve formě penále uloženého společnosti UpSolution, s. r. o., ve výši 28.765,- Kč a ve výši Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

40.640 Kč za nesprávné (v neprospěch veřejných rozpočtů) tvrzení daně a u druhého úmyslné zavedení do účetnictví společnosti UpSolution, s. r. o., k prokázání nákladů a přijatých zdanitelných plnění faktury číslo ... společnosti FINECOM, s. r. o., ze dne 16. 6. 2009 č. 291132 na částku ve výši 32.803 EUR (880.596,50 Kč), základ daně 27.565 EUR (739.997,10 Kč), daň přidané hodnoty 5.237 EUR (140.599,40 Kč), podle které měla společnost FINECOM, s. r. o., dodat dne 16. 6. 2009 společnosti UpSolution, s. r. o., zboží, ačkoliv k dodání zboží podle této faktury ve skutečnosti nikdy nedošlo, přičemž faktura byla padělkem vytvořeným bez vědomí představitelů společnosti FINECOM, s. r. o., a úhrada této fiktivní faktury nebyla provedena, resp. úhrada s touto fakturou účetně spojovaná nesouvisela vůbec s podnikáním UpSolution, s. r. o., a nebyla daňově uznatelným výdajem, dále že skutečnosti vyplývající z uvedené nepravdivé faktury promítl do přiznání k dani z přidané hodnoty, jež za 2. čtvrtletí roku 2009 podal dne 27. 7. 2009, a do přiznání k dani z příjmů, jež za zdaňovací období roku 2009 podal dne 30. 6. 2010, čímž ke škodě České republiky " Finančního úřadu v Rychnově nad Kněžnou zkrátil daň z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí roku 2009 ve výši 140.599,- Kč a daň z příjmů právnických osob za rok 2009 o částku ve výši 147.999,- Kč, což jistě podle Nejvyššího soudu nelze považovat za totožné skutky (srov. obdobně např. i Manasson proti Švédsku, rozhodnutí ESLP ze dne 8. 4. 2003, č. 41265/98, oddíl 5). Navíc u obou těchto činů není dána ani totožnost obviněného (společnost UpSolution, s. r. o., na jedné straně a fyzická osoba Mgr. L. K. na druhé straně). Doměření daně včetně uložení povinnosti zaplatit penále společnost UpSolution, s. r. o., tedy nevylučuje možnost trestního postihu obviněného Mgr. L. K. Nelze mít tedy za to, že by byl obviněný Mgr. L. K. dvakrát potrestán za tentýž skutek. "

53. Z citovaného rozhodnutí tudíž vyplývá, že k porušení zásady *ne bis in idem* žalobcem uváděným způsobem nemůže dojít, a to s ohledem na rozdílnou povahu a účel trestní sankce a sankce v podobě penále.
54. Ve věci nyní projednávané je navíc nutno namítané porušení zásady *ne bis in idem* vyloučit i z toho důvodu, že shora uváděné trestní řízení bylo vedeno nikoliv s žalobcem, nýbrž s jejími jednatelem, kteří byli konečným rozhodnutím okresního soudu z naříkaného jednání uznáni vinnými. V tomto směru tudíž nebyla splněna podmínka totožnosti subjektu, který by měl být pro totožné jednání opakovaně potrestán. Na základě uvedeného, proto nelze ani námitku porušení zásady *ne bis in idem* shledat důvodnou.
55. Na základě výše uvedených citovaných důvodů shledal krajský soud žalobu nedůvodnou, a proti ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
56. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle ust. § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nad rámec běžné úřední činnosti vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené v řízení před soudem. Krajský soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se žalovanému náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Krajský soud v Českých Budějovicích dne 17. října 2018

Mgr. Helena Nutilová v. r.
předsedkyně senátu