



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D., a soudců Mgr. Václava Trajera a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse ve věci

žalobce: O. G., narozený „X“,
bytem „X“,
zastoupený JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem,
sídlem Kostelní náměstí 233/1, 412 01 Litoměřice,

proti
žalovanému: Odvolací finanční ředitelství,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 12. 2015, č. j. 43033/15/5300-22442-709739,
ve znění rozhodnutí žalovaného o opravě zřejmých nesprávností ze dne 17. 12. 2015,
č. j. 44418/15/5300-22442-709739,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11. 12. 2015, č. j. 43033/15/5300-22442-709739, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

byly potvrzeny níže uvedené dodatečné platební výměry. Rozhodnutím o opravě zřejmých nesprávností ze dne 17. 12. 2015, č. j. 44418/15/5300-22442-709739, žalovaný opravil název finančního úřadu ve třetím odstavci výroku napadeného rozhodnutí ve větě „*Odvolání se zamítá a napadená rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ...*“ na „*Odvolání se zamítá a napadená rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj ...*“. Těmito rozhodnutími – dodatečnými platebními výměry ze dne 11. 3. 2014 Finanční úřad pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), a podle § 143 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), resp. podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu mu sdělil penále z doměřené daně, a to dodatečným platebním výměrem č. j. 568766/14/2503-24802-501869 za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2010 DPH 236 975 Kč a penále 47 395 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 568856/14/2503-24802-501869 za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2010 DPH 251 581 Kč a penále 50 316 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 568899/14/2503-24802-501869 za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2010 DPH 270 986 Kč a penále 54 197 Kč a dodatečným platebním výměrem č. j. 568937/14/2503-24802-501869 za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2010 DPH 199 516 Kč a penále 39 903 Kč. Žalobce se současně domáhal toho, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady soudního řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobce namítal, že žalovaný ve výroku napadeného rozhodnutí výslovně uvedl jiný finanční úřad, a to Finanční úřad pro hlavní město Prahu. Podotkl, že proti rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 17. 12. 2015 podal odvolání, o kterém ke dni podání žaloby nebylo rozhodnuto. V předmětném odvolání žalobce tvrdil, že se nejedná o zřejmou nesprávnost, což právně a skutkově odůvodnil. Podle žalobce má uvedená skutečnost za následek, že napadené rozhodnutí je nevykonatelné, neboť je v samotném výroku uveden jiný finanční úřad, než který dodatečné platební výměry vydal. Žalovaný se podle žalobce vůbec nevypořádal s odvolací námitkou, že zaslané doklady (od německé daňové správy, pozn. soudu) neobsahují správcem daně vytýkané náležitosti a ten jim přikládal větší důkazní sílu než listinám předloženým žalobcem. Dále se žalovaný nevypořádal s odvolacím tvrzením, „*na základě jakého právního úkonu německá daňová správa zjistila, že daňový subjekt není dodavatelem znám*“. Napadené rozhodnutí proto žalobce označil za nepřezkoumatelné. Dodal, že se žalovaný vůbec nezabýval ani jeho tvrzením, že porovnávání podpisů německou daňovou správou není v souladu s § 92 daňového řádu, neboť úředník německé daňové správy nemá odborné znalosti z oboru grafologie. Žalovaný se podle žalobce nevypořádal ani s tvrzením, že německá daňová správa sdělila, že na adrese Hauptstrasse 11, Leipzig nebyl nalezen žádný Peugeot – Service. Žalobce připomněl, že toto tvrzení správcem daně stačilo, aby dodal vozidla uvedená ve zprávě o daňové kontrole pod písmenem c), ačkoli je nepochybné, že německá daňová správa provedla lustraci jen na uvedené adrese, nikoli podle označení dodavatele, a žalovaný se s tím spokojil, aniž by dožádal lustraci podle názvu subjektu.
3. Podle žalobce se žalovaný nesprávně vypořádal s odvolacím důvodem o elektronickém podpisu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

(K.ř.č. 1 – rozsudek - 2. strana)

a datu podpisu dodatečných platebních výměrů. Konstatoval, že tvrzení žalovaného, že v § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu není uvedeno, že by rozhodnutí nemohlo být opatřeno dvěma podpisy (elektronickým i vlastnoručním), je v rozporu s tímto ustanovením. Jednoznačný text, že vlastnoruční podpis lze nahradit elektronickým, podle žalobce znamená, že není možné nahradit elektronický podpis vlastnoručním, a nepřipouští uvedení obou podpisů, neboť by se jednalo o faktický i právní nesmysl. Žalobce podotkl, že mezi ním a žalovaným není sporu o tom, že dodatečné platební výměry obsahují elektronický podpis, neboť bez něj by nebylo možné rozhodnutí vydat. Dodal, že dodatečné platební výměry jsou veřejnou listinou, pro kterou platí, co je v ní uvedeno, a tedy žalobcem ohledně elektronického podpisu tvrzeno. Podle žalobce se dále žalovaný nesprávně vypořádal s odvolacím důvodem o datu podpisu dodatečných platebních výměrů, kdy je v rozporu s § 102 odst. 1 písm. h) daňového řádu, aby nebylo uvedeno datum podpisu s odůvodněním, že datum podpisu elektronického je shodné s datem podpisu vlastnoručního. Žalobce zdůraznil, že z § 102 odst. 1 daňového řádu je zcela zřejmé, jaká je struktura rozhodnutí, které nepochybně začíná označením správce daně [písm. a)] a končí datem vydání rozhodnutí [písm. h)]. Žalobce uvedl, že si nedokáže představit, že by rozhodnutí začínalo datem vydání a končilo označením správce daně. Podle žalobce musí chronologické uvedení náležitostí v § 102 odst. 1 daňového řádu obsahovat i samotné rozhodnutí, tedy akt aplikace práva. Doplnil, že jistě nelze připustit, aby poučení předcházelo výroku, a shrnul, že náležitosti rozhodnutí musí být uvedeny v pořadí pod písmeny a) až h). Podle žalobce tak měl žalovaný dospět k závěru, že není možné, aby byl na dodatečných platebních výměrech elektronický i vlastnoruční podpis a datum nebylo uvedeno pod náležitostmi vyjmenovanými v § 102 odst. 1 písm. a) až g) daňového řádu.

4. Žalobce poukázal na nesprávnost vypořádání odvolací námitky, že ve výroku dodatečných platebních výměrů není uvedeno, že ke stanovení daně došlo výlučně na základě výsledku daňové kontroly, a že toto není možné uvádět v odůvodnění. Je-li v dodatečných platebních výměrech výslovně uvedena část odůvodnění, nelze podle žalobce vzhledem k charakteru rozhodnutí jako veřejné listiny dospět k závěru, že rozhodnutí odůvodnění neobsahuje, ale jedná se o jeho výrok. Zdůraznil, že skutečnost uvedená v § 147 odst. 4 daňového řádu, že ke stanovení daně došlo výlučně na základě daňové kontroly, musí být z důvodu přezkoumatelnosti vždy uvedena ve výroku, aby bylo seznatelné, že rozhodnutí odůvodnění neobsahuje. V daném případě je proto výrok nepřezkoumatelný.
5. Žalovaný se podle žalobce nesprávně vypořádal s odvolací námitkou, že listiny zaslané německou daňovou správou jsou v německém jazyce bez překladu. Možnost upustit od podmínky přeložení do češtiny, upravená v § 76 odst. 2 daňového řádu, se týká pouze situace, kdy správce daně od této podmínky upustí vůči účastníkům řízení vyjma sama sebe. Podle žalobce je v rozporu s tímto ustanovením, aby správce daně neprovedl úřední překlad listin, které obdržel od německé daňové správy, a tyto ponechal v německém jazyce. Žalovaný pak nesprávně tvrdil, že to nemá vliv na použitelnost takové listiny jako důkazního prostředku. Žalobce nesouhlasil s tím, že důkazním prostředkem je cokoli, co přispěje ke zjištění skutkového stavu, bez ohledu na to, že listina není vyhotovena v českém jazyce. Zdůraznil, že úřední osoby v této věci neprokázaly znalost německého jazyka do té míry, že samy zaslanému textu rozumí. Dodal, že při neznalosti německého jazyka nemají uvedené listiny žádnou vypovídací schopnost, a tak vůbec nemohly být hodnoceny jako důkaz podle § 8 odst. 1 daňového řádu. Nedodržení § 76 odst. 2 daňového řádu podle žalobce představuje zásadní procesní pochybení, které mělo za následek

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

(K.ř.č. 1 – rozsudek - 3. strana)

neférové daňové řízení. Zdůvodnění žalovaného označil za účelové, neboť překlad by vyžadoval určitý čas, který by vzhledem k běhu prekluzivní lhůty nebyl pro žalovaného žádoucí.

6. Podle žalobce žalovaný potvrdil jeho odvolací námitku o vzájemném rozporu důkazních prostředků předložených německou daňovou správou o dodavateli AUTOMOBILE KTH DRESDEN, když ve zprávě o daňové kontrole je uvedeno jednak, že tento dodavatel není registrován k DPH a adresa Boschstrasse 14 neexistuje, a jednak, že německá daňová správa sdělila, že žalobce není tomuto dodavateli znám a nikdy s ním neobchodoval. Žalobce podotkl, že žalovaný k tomu poznamenal, že je uveden doslovný překlad, což není ve vzájemném rozporu, jedná se o totožnou informaci, deklarovaný dodavatel neexistuje, ani neexistoval. Podle žalobce tento rozpor existuje, neboť při neexistenci dodavatele není možné, aby takový dodavatel mohl tvrdit, že žalobce nezná a nikdy s ním neobchodoval. Tento rozpor nebyl v odvolacím řízení odstraněn, a proto uvedené nemohlo být použito jako důkaz v neprospěch žalobce, když rozporuplná informace je nepochybně nepoužitelná pro hodnocení ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu. Argument žalovaného, že žalobce nepodal návrh na výslech jakéhokoli svědka, označil žalobce za nesprávný, neboť námitku ohledně svého práva být přítomen výslechu svědka podle § 96 odst. 5 daňového řádu žalobce uplatnil v návaznosti na to, že nebylo zřejmé, z čeho německá daňová správa zjistila, že žalobce není dodavateli znám. Dodal, že od správce daně mohl po právu očekávat, že si rozpor mezi dodavateli a žalobcem vyřeší sám z moci úřední, jak mu výslovně ukládá § 92 odst. 2 daňového řádu.
7. Žalobce nesouhlasil s tvrzením žalovaného, že společnost uvedená na předložených kupních smlouvách Autofree – Raue neexistuje, když německá daňová správa dohledala společnost Autofree-Reute, Andud Verkaou von KFZ (*myšleno patrně AUTOTREFF – RAUE, An- und Verkauf von KFZ, pozn. soudu*). Namítal, že žalovaný nepředložil žádný důkaz ke svému tvrzení o neexistenci společnosti uvedené v kupních smlouvách, resp. že společnost v těchto smlouvách uvedená není totožná se společností, kterou dohledala německá daňová správa. Podle žalobce nelze neexistenci dovodit pouze z neplného názvu společnosti, jak je na první pohled zcela zřejmé. V tomto světle žalovaný tvrdil, že porovnávací podpis je pouze podpurný, aniž by se zabýval odvolacím důvodem, že německá daňová správa nemůže české daňové správě porovnávat podpis dodavatele s kopií občanského průkazu M. R. (*myšlen patrně M. R., pozn. soudu*) a sdělit, že není jeho. Tvrzení žalovaného ke spolupráci s německou daňovou správou nemají podle žalobce oporu v nařízení Rady Evropské unie č. 904/2010, o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti DPH (dále jen „nařízení č. 904/2010“), a to v čl. 2 bodu 1 písm. k), čl. 7 bodu 2 a čl. 56, pokud jde o správné zjištění dožádaných informací, jakož i předložení podkladů, na základě kterých byly informace získány, dožadujícímu orgánu a možnosti žalobce se k těmto důkazním prostředkům vyjádřit a být přítomen výslechu svědků, pokud je dožádaný orgán prováděl. Ze zprávy o daňové kontrole není podle žalobce seznatelné, zda správce daně německé daňové správě sdělil, že se jedná o kontrolované období roku 2010, přičemž německá daňová správa zjišťovala stav k roku 2013.
8. Žalobce namítal, že zvláštní režim podle § 90 zákona o DPH se použije, pokud zboží (v daném případě ojeté automobily) byly jemu dodány v rámci obchodování na území Evropské unie osobou, která není plátcem, tj. v daném případě fyzickou osobou, která není osobou povinnou

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

(K.ř.č. 1 – rozsudek - 4. strana)

k dani. Jedná se tedy o zboží, u kterého není možné uplatnit nárok na odpočet DPH. Správce daně však podle žalobce bez jakéhokoli důkazu vycházel z jiného režimu zdanění, než je § 90 zákona o DPH, ačkoli vozidla byla nakoupena od neplátců, a to na území Evropské unie. Žalovaný podle žalobce souhlasil s tím, že správce daně neměl žádný důkaz o tom, že žalobce nakoupil vozidla od plátců DPH, což nesdělila ani německá daňová správa. Tato skutečnost přitom neznamená, že vozidla nebyla pořízena od neplátců DPH. Žalobce zdůraznil, že žalovaný měl k dispozici registr vozidel, a proto měl z moci úřední postupovat podle § 92 odst. 2 daňového řádu, tj. dbát na co nejúplnější zjištění skutečností, aniž by byl vázán návrhy žalobce. Správce daně tak byl povinen prověřit čestné prohlášení a zajistit provedení výsledků svědků – osob uvedených v technickém průkazu, a to prostřednictvím spolupráce s německou daňovou správou, a žalobce o tom vyrozumět. Žalobce podotkl, že skutečnost, že údaje v průkazech nebo v centrální evidenci nesouhlasí s údaji ve smlouvách, sama o sobě neznamená, že nedošlo k žalobcem tvrzeným skutečnostem.

9. Zvažování žalovaného, zda navrhované důkazní prostředky postačují a které další je třeba použít, aby byl co nejvíce prokázán skutkový stav, je podle žalobce v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu. Ze skutečností uvedených žalobcem totiž jednoznačně vyplývá, že důkazní prostředky jsou pro rozhodnutí nedostačující, neboť jejich část byla získána v rozporu s daňovým řádem, a to zejména nedodržením ustanovení o českém jazyce, nepřesností informací založených na formálnosti přesné adresy, neseznatelnosti, na základě jakých úkonů německá daňová správa poskytla informace, a nemožnosti provedení dokazování podle § 8 odst. 2 daňového řádu. Žalobce zdůraznil, že byly porušeny § 1 odst. 2, § 5 odst. 1, § 8 odst. 1, § 85 odst. 1, § 92 odst. 2 a § 93 odst. 1 daňového řádu, když daňové orgány nepostupovaly v souladu se zákonem, neuplatňovaly svou pravomoc tak, jak jim byla svěřena, nevolily takové prostředky, které by žalobce nejméně zatěžovaly, nezajistily důkazy v českém jazyce, z moci úřední nezjišťovaly i bez návrhu skutečnosti rozhodné pro správné zjištění daně a právně správně neprokázaly tvrzené a neúplně skutečnosti. Podle žalobce byl skutkový stav zjištěn nesprávně, je neúplný a důkazní prostředky jsou v rozporu s daňovým řádem. Provedení a hodnocení důkazů neodpovídá ani ustálené judikatuře, přičemž poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 5/2008 a 5 Afs 51/2008 a na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 690/2001. Poznamenal, že v dané věci nebylo správně provedeno správní uvážení, když nebyla dodržena kritéria rozhodování, což žalobce legitimně očekával. Podle žalobce měl žalovaný postupovat podle § 114 odst. 3 daňového řádu a odvolání prověřit, na což měl dostatek času, když odvolání bylo podáno de 11. 4. 2014 a rozhodnuto bylo až dne 11. 12. 2015. Žalobce uzavřel, že byl napadeným rozhodnutím zkrácen na svých právech tím, že mu nezákonným rozhodnutím byla stanovena daňová povinnost převyšující 1 milión Kč, když se tak nestalo postupem, který vyžaduje daňový řád a ustálená judikatura. Napadené rozhodnutí proto bylo vydáno v rozporu s § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu.

Vyjádření žalovaného k žalobě

10. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Popsal průběh řízení a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný konstatoval, že žalobce si je zcela zjevně vědom

toho, který správce daně předmětné dodatečné platební výměry vydal a že je v napadeném rozhodnutí nesprávně uveden jiný správce daně; jedná se tedy o zřejmou nesprávnost. Žalovaný odmítl žalobcův názor, že v § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu je jednoznačně uvedeno, že nelze uvést oba podpisy, tedy jak elektronický, tak vlastnoruční. Předmětné ustanovení podle žalovaného pouze připouští možnost, nikoli povinnost, nahradit podpis úřední osoby s uvedením jména, pracovního zařazení a otisk úředního razítka uznávaným elektronickým podpisem úřední osoby. Smysl této úpravy tkví podle žalovaného v tom, aby bylo z písemnosti zjiitelné, kdo ji opatřil podpisem. Žalovanému nebylo zřejmé, v čem spočívá žalobcem tvrzený faktický i právní nesmysl uvádění náležitostí podpisu jak přímo v textu písemnosti, tak v elektronickém podpisu v situaci, kdy se údaje podepisující osoby shodují, a tudíž není pochyb o tom, kdo dodatečné platební výměry podepsal. Žalovaný podotkl, že datum podpisu je zřejmý z textu „elektronicky podepsáno 11. 3. 2014“, žalobce tedy vychází z nesprávné premisy, že datum podpisu nebyl v dodatečných platebních výměrech uveden. Podle žalovaného je nutné odmítnout také žalobcovu konstrukci, že náležitosti rozhodnutí musí být uvedeny v pořadí, jak jsou vyjmenovány v § 102 daňového řádu. Nic takového z předmětného ustanovení ani z dostupné judikatury neplyne. Žalovaný dále poukázal na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem sp. zn. 15 Af 375/2012, podle kterého není vadou, pokud byl datum podpisu obsažen pouze v elektronickém podpisu. Podle žalovaného není pravdou, že by daňový řád vyžadoval, aby bylo ve výroku rozhodnutí o stanovení daně uvedeno, že k němu došlo výlučně na základě výsledku daňové kontroly. Dodal, že ve výroku dodatečných platebních výměrů je výslovný odkaz na číslo jednacích zpráv o daňové kontrole a v odůvodnění je uvedeno, že tato zpráva se považuje za jejich odůvodnění, tudíž nemůže být pochyb o tom, že daň byla stanovena výlučně na základě výsledku daňové kontroly.

11. Podle žalovaného tkvěla podstata projednávané věci v tom, že žalobce neunesl důkazní břemeno, když kromě jednoho dodavatele neprokázal, že ojeté osobní automobily byly zakoupeny od existujících dodavatelů, a tudíž nemohlo být přistoupeno k vyhodnocení toho, zda se jedná o dodavatele, které je možné podřadit pod § 90 odst. 2 písm. a) až c) zákona o DPH, a ve vztahu ke zbývajícím jednomu dodavateli nebylo prokázáno, že zboží bylo žalobci fakticky dodáno právě tímto obchodníkem, který by navíc při jeho dodání použil zvláštní režim. Správce daně netížilo důkazní břemeno, tudíž žádosti o mezinárodní výměnu informací nelze hodnotit jinak než jako snahu správce daně nad rámec jeho povinností odstranit pochybnosti vzešlé z dokladů předložených žalobcem a z jeho tvrzení. Podle žalovaného proto nelze s úspěchem namítat, že by v důsledku případné nemožnosti použít obdržené důkazní prostředky ze zahraničí nebylo možné žalobci předmětnými dodatečnými platebními výměry doměřit daň, když tyto důkazní prostředky byly pro naplnění podmínek pro doměření daně zcela vedlejší a klíčová byla toliko skutečnost neunesení důkazního břemene žalobcem. Žalovaný odmítl žalobcovu tvrzení, že úřední osoby neovládají německý jazyk do té míry, aby textu zaslanému ze zahraničí rozuměly. Zdůraznil, že informace poskytnuté ze zahraničí jsou z části psány v českém jazyce a ve zbytku se jedná o údaje zachycené na unifikovaných typech písemností (faktury, příjmové doklady, výpisy z veřejných rejstříků), se kterými úřední osoby v českém či jiném jazyce prakticky dennodenně pracují. Žalovaný dodal, že ve zprávě o daňové kontrole a v dalších písemnostech je podrobně popsáno a vysvětleno, jaké informace a písemnosti byly ze zahraničí získány a k čemu správce daně Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

na jejich základě dospěl, což by bylo vyloučeno, pokud by žalobcovo tvrzení o neznalosti německého jazyka na straně úředních osob bylo pravdivé. Podle žalovaného také žalobce akceptoval listiny poskytnuté německou daňovou správou jako důkazní prostředek, když navrhl, aby jimi soud provedl důkaz. K požadavku žalobce na sdělení typu úkonu, na základě kterého německá daňová správa zjistila, že žalobce není dodavatelem znám, žalovaný konstatoval, že se jedná o požadavek nad rámec dokazování, neboť již samotná odpověď na žádost o výměnu informací je z pohledu právních předpisů dostačujícím a průkazným zdrojem informací.

12. Žalovaný připomněl, že problematice hodnocení důkazních prostředků byla věnována podstatná část zprávy o daňové kontrole a napadeného rozhodnutí, kde je vysvětleno, kterým důkazním prostředkům byla přiznána větší váha, a odůvodněno, které důkazní prostředky jsou bezvadné, a které naopak vady vykazují. Podle žalovaného proto není pravdou, že by se těmito skutečnostmi vůbec nezabýval. K namítanému rozporu informací týkajících se dodavatele AUTOMOBILE KTH DRESDEN žalovaný podotkl, že je z povahy věci vyloučeno, aby se jednalo o rozpor zjištěných informací v situaci, kdy informace o tom, že „dodavatel není registrován k DPH a adresa Boschstrasse 14 neexistuje“, zatímco informace o tom, že žalobce není uvedenému dodavateli znám a nikdy s ním neobchodoval, se vztahuje k subjektu ARB AUTOMOBILE, o němž je na straně 12 zprávy o daňové kontrole uvedeno, že byl dohledán. Nejde tedy o situaci, že by neexistující dodavatel tvrdil, že žalobce nezná a nikdy s ním neobchodoval. Žalovaný dále uvedl, že žalobce nespecifikoval, kdy proběhl výslech svědka, o němž hovořil, a žalovaný nemá žádné informace o tom, že by německá daňová správa nějaký výslech prováděla.
13. K dodavateli AUTOFREE – RAUE žalovaný poznamenal, že tento nebyl v dokladech předložených žalobcem dostatečně identifikován, ačkoli žalobce v tomto směru tížila důkazní povinnost, neboť on – nikoli správce daně – byl povinen prokázat existenci tohoto dodavatele. Žalovaný dodal, že pokus o identifikaci tohoto dodavatele pouze pomocí názvu v situaci, kdy se tvrzené a dohledané názvy neliší např. pouze v jednom písmenu, ale v obou slovech, a dohledaný subjekt připojuje ještě slova další, nelze hovořit o pouhé neúplnosti názvu dodavatele. Porovnání podpisů domnělého dodavatele AUTOTREFF – RAUE, An- und Verkauf von KFZ plnilo podle žalovaného jen vedlejší roli, neboť bylo zjištěno, že faktury předložené žalobcem neodpovídají fakturám používaným zmíněnou společností, a z evidence posledních držitelů vozidel údajně pořízených žalobcem z Německa vyplynulo, že tato společnost nebyla posledním držitelem žádného z těchto vozidel. Porovnání podpisů tak pouze potvrdilo, že tato společnost nevstoupila do žádného reálného obchodního styku s žalobcem, a proto se nejedná o důkaz, který by stál sám o sobě. Žalovaný připomněl, že k doměření daně došlo v důsledku neunesení důkazního břemene žalobcem, nikoli např. pouze na základě neshody podpisů. Žalovaný popsal, že otázkou existence subjektu Peugeot – Service se správce daně podrobně zabýval na stranách 14 a 15 zprávy o daňové kontrole, přičemž se nezaměřil jen na adresu, kde měl tento subjekt podle tvrzení žalobce sídlit, nýbrž též na prověření údajů na německém dopravním inspektorátu a na dohledání kupních smluv na vozidla, o nichž žalobce tvrdil, že je zakoupil on sám. K závěru o neexistenci subjektu Peugeot – Service proto podle žalovaného správce daně dospěl na základě komplexního šetření a požadavku žalobce bylo plně vyhověno.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

(K.ř.č. 1 – rozsudek - 7. strana)

14. Žalovaný konstatoval, že problematikou nakoupení vozidel od neplátců na území Evropské unie se zabývá převážná část zprávy o daňové kontrole a napadeného rozhodnutí, přičemž žalobce dosud nijak neprokázal své tvrzení o nakoupení zboží od neplátců. Žalovaný proto považoval za překvapivé, že žalobce opětovně tvrdil něco, co za celou dobu daňového řízení neprokázal, a v rozporu s teorií důkazního břemene znovu vyžadoval, aby žalovaný prokázal, že vozidla byla zakoupena od plátců DPH. Podle žalovaného logika teorie důkazního břemene tkví v tom, že správce daně, kterého důkazní břemeno netíží, může neakceptovat použití zvláštního režimu i bez toho, aby prokázal, že podmínky pro jeho použití nejsou splněny; zcela postačí, že nebylo prokázáno naplnění podmínek pro jeho užití. I kdyby se ukázala pravdivými tvrzení žalobce o nemožnosti využít důkazní prostředky opatřené správcem daně, což žalovaný důrazně odmítl, nic by to podle něj nezměnilo na tom, že důkazní prostředky opatřené správcem daně jsou určitou nástavbou, jež prohloubila jeho pochybnosti o pravdivosti a správnosti žalobcových tvrzení, přičemž neunesení důkazního břemene žalobcem vedlo k doměření daně. Žalovaný nepřisvědčil žalobci v tom, že by došlo k porušení nějakého ustanovení daňového řádu. Podotkl, že skutkový stav byl zjišťován v rozsahu dostačujícím k naplnění cíle správy daní, když jistá omezení v tomto směru zapříčinil svou pasivitou sám žalobce tím, že nepředložil úplné a bezvadné účetní doklady a neposkytl další relevantní důkazní prostředky. Žalovaný uzavřel, že žalobce byl s výsledky daňové kontroly a s důkazními prostředky, z nichž správce daně vycházel, seznámen při ústních jednáních dne 4. 11. 2013 a 4. 3. 2014 a při nahlížení do spisu dne 18. 11. 2013, tudíž není pravdivé jeho tvrzení, že se nemohl vyjádřit a nebyl seznámen se všemi provedenými úkony.

Ústní jednání soudu

15. Při jednání soudu konaném dne 20. 6. 2018 právní zástupce žalobce setrval na všech námitkách jednak ohledně nedostatků ve formálněprávních náležitostech rozhodnutí, jednak ohledně nedostatků ve skutkových zjištěních a závěrech žalovaného a jednak ohledně námitek procesního rázu, především pak pokud se jedná o nepřeložení listin s německým textem do českého jazyka. Obsah správního spisu podle právního zástupce žalobce dokládá opodstatněnost jednotlivých žalobních námitek včetně nepřeložení listin či neuvedení ve výrokové části jednotlivých dodatečných platebních výměrů zmínky o tom, že byly vydány na základě zprávy o daňové kontrole. Zdůraznil, že závěr správce daně o neunesení důkazního břemene může obstát jedině tehdy, pokud ve věci bylo provedeno řádné a pečlivé dokazování. To se v daném případě nestalo, když případ žalobce byl v dokazování limitován v důsledku toho, že se týkal tzv. příhraničního obchodování, kdy dokazování ze strany správce daně vycházelo primárně z tzv. mezinárodního dožádání. Toto mezinárodní dožádání podle přesvědčení žalobce nebylo provedeno dostatečně, přičemž žalovaný a potažmo i správce daně vycházeli v zásadě jen z jednoho rozporuplného prohlášení německého daňového orgánu a nepřipouštěli si vznik případného pochybení ze strany německých daňových orgánů, popřípadě netrvali na dalším vysvětlení zjištěných nejasností. Za zásadní pochybení žalované strany pak právní zástupce žalobce označil nerespektování základního práva žalobce na vedení celého řízení v českém jazyce.

16. Pověřená pracovnice žalovaného při tomtéž jednání konstatovala, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně jím uvedených tvrzení v příslušných daňových přiznáních. Podotkla, že správce daně ve věci učinil rozsáhlé dokazování a přikročil i k využití tzv. mezinárodního dožádání. Nesouhlasila s tím, že by ve věci nebylo provedeno řádné dokazování. Bylo na žalobci, aby unesl důkazní břemeno ohledně toho, že auta jím dovážená z Německa podléhala zvláštnímu režimu ve smyslu § 90 zákona o DPH. Žalobce však toto důkazní břemeno neunesl. K námitce nepřeložení některých listin z němčiny do českého jazyka pověřená pracovnice žalovaného podotkla, že i sám žalobce správci daně předkládal určité listiny, které byly výlučně v německém jazyce. Navíc žalobce před správcem daně se nedožadoval pořízení překladu listin do českého jazyka. Vyhodnocení neunesení důkazního břemene žalobcem, které učinil žalovaný, bylo podle pověřené pracovnice žalovaného v souladu s § 92 daňového řádu, taktéž výroky jednotlivých dodatečných platebních výměrů odpovídaly dikci § 137 odst. 4 daňového řádu. Závěrem podotkla, že v obdobné věci ve vztahu k problematice dovozu ojetých aut zaujal i Nejvyšší správní soud shodné závěry jako žalovaný (srov. jeho rozsudek ze dne 23. 5. 2018, sp. zn. 3 Afs 70/2017).

Správní spis

17. Z obsahu správního spisu soud zjistil následující podstatné skutečnosti. Dne 4. 3. 2013 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 a DPH za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2010.
18. Ke kontrole žalobce předložil mimo jiné kupní smlouvy o nákupu ojetých vozidel, které jsou vyhotoveny v německém jazyce. V němčině jsou také odpovědi německé daňové správy na jednotlivé žádosti o výměnu informací podle čl. 7, 15, 16 a 25 až 27 nařízení č. 904/2010, nicméně k těmto odpovědím je vždy připojen i český překlad. Ve všech žádostech o výměnu informací je vždy v textu uvedeno, že se jedná o rok 2010, případně též 2009. V rámci výměny informací německá daňová správa sdělila správci daně, že na adrese Hauptstrasse 11, 89062 Leipzig nebyl nalezen žádný Peugeot – Service, že dodavatel AUTOFREE – RAUE, M. R., 01109 Dresden, nemůže být na základě velmi omezených údajů identifikován, a dále, že žalobce není společností ARB AUTOMOBILE znám a při prověření veškerých pořízení i dodání zboží u této firmy nebyla nalezena žádná zmínka o žalobci. Německá daňová správa správce daně informovala také o tom, že společnost AUTOMOBILE KTH DRESDEN není registrována k DPH a že adresa Boschstrasse 14, 01219 Dresden neexistuje.
19. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 19. 6. 2013 správce daně žalobce vyzval, aby do 25 dnů od doručení výzvy odstranil vzniklé pochybnosti vysvětlením a prokázáním níže uvedených skutečností. Správce daně popsal, že se žalobce v rámci uskutečňování své ekonomické činnosti zabýval nákupem a prodejem ojetých automobilů a při jejich prodeji uplatňoval zvláštní režim ve smyslu § 90 zákona o DPH. Konstatoval, že v kupních smlouvách o nákupu vozidel nejsou náležitě identifikováni dodavatelé (chybí identifikační či rodná čísla) a z těchto smluv není patrné, zda se jednalo o „klasické“ intrakomunitární plnění (osvobozené od daně, nicméně při prodeji je DPH odváděno z celé prodejní ceny), nebo zda bylo zboží dodáno za podmínek § 90 odst. 2 zákona o DPH. Správce daně dále uvedl, že kupní smlouvy od německých dodavatelů ani v jednom případě neobsahovaly vyžadovaný odkaz na § 25a německého zákona o DPH, který by deklaroval použitý zvláštní režim. Správce daně poukázal také na náležitosti

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

(K.ř.č. 1 – rozsudek - 9. strana)

daňového dokladu podle § 35 odst. 1 zákona o DPH. Uvedl, že ve smlouvách, které vyjmenoval, jsou dodavatelé neúplně identifikováni, smlouvy jsou psány ručně a někteří dodavatelé nejsou ani zcela čitelní.

U dodavatele AUTOMOBILE KTH DRESDEN není uvedena jakákoli další identifikace v podobě DIČ, není zřejmé, zda obchodník použil zvláštní režim, a podle zjištění německé daňové správy tento dodavatel není registrován k DPH a adresa Boschstrasse 14, 01219 Dresden neexistuje. Ani u dodavatele Peugeot – Service není uvedena jakákoli další identifikace v podobě DIČ, není zřejmé, zda obchodník použil zvláštní režim, a podle zjištění německé daňové správy na adrese Haupt Str. 11, 98062 Leipzig nebyl nalezen žádný Peugeot – Service. Také u dodavatele ARB AUTOMOBILE není uvedena jakákoli další identifikace v podobě DIČ, není zřejmé, zda obchodník použil zvláštní režim, a podle zjištění německé daňové správy žalobce není u tohoto dodavatele znám. Rovněž u dodavatele AUTOFREE – RAUE, M. R., není uvedena jakákoli další identifikace v podobě DIČ, není zřejmé, zda obchodník použil zvláštní režim, a podle sdělení německé daňové správy nemůže být tento dodavatel na základě velmi omezených údajů identifikován. S ohledem na tyto skutečnosti vznikly správci daně pochybnosti o naplnění zákonných kritérií pro uplatnění zvláštního režimu při prodeji použitých osobních automobilů, neboť z kupních smluv nevyplývá okolnost, že toto použité zboží bylo žalobci dodáno neplátcem nebo jiným obchodníkem, který při jeho prodeji uplatnil daň podle zvláštního režimu. Proto správce daně žalobce vyzval, aby prokázal naplnění podmínek § 90 odst. 2 a 3 zákona o DPH, a to předložením důkazních prostředků, z nichž mimo jakoukoli pochybnost vyplýne, že žalobce zboží nakoupil od existujících smluvních stran, jejichž identifikace bude přezkoumatelná.

V případě, že bylo zboží pořízeno od obchodníka z jiného členského státu, je třeba doložit takové důkazní prostředky, ze kterých vyplýne, že již při prodeji zboží žalobci byl deklarovanými dodavateli použit zvláštní režim.

20. Správce daně dále v předmětné výzvě uvedl, že k vozidlu VW Golf „X“ existují pouze dva doklady o prodeji. Správci daně vznikly pochybnosti o naplnění zákonných podmínek pro použití zvláštního režimu podle § 90 odst. 3 zákona o DPH, neboť mu nebyl předložen doklad o nákupu ojetého vozu, z něhož by bylo možné ověřit splnění podmínek podle § 90 odst. 2 zákona o DPH. Správce daně poukázal také na to, že byly předloženy dvě kupní smlouvy o nákupu vozidel shodně označených VW Golf 1,9 TDi, VIN „X“, a to od dodavatele AUTOMOBILE KTH DRESDEN za cenu 2 300 Eur a od dodavatele J. W. za cenu 2 200 Eur, a pouze jedna kupní smlouva o prodeji takto označeného vozidla žalobcem, kdy žalobce navíc v inventuře zásob ke dni 31. 12. 2010 evidoval vozidlo, které podle kupní smlouvy ze dne 17. 10. 2010 prodal, a druhé z těchto vozidel naopak k danému datu neevidoval. Správci daně tak vznikly pochybnosti o výši uskutečněných zdanitelných plnění vykázaných v evidenci vedené pro daňové účely a v daňovém přiznání a o správné výši přiznané daně. Uložil žalobci, aby vysvětlil popsane nesrovnalosti při nákupu vozidel se stejným označením VIN a prokázal, kdy došlo k prodeji těchto vozidel, tj. aby prokázal, kdy došlo k uskutečnění zdanitelných plnění, a výši daně na výstupu. Žalobce byl dále vyzván, aby prokázal, z jakého důvodu pořízení předmětného vozidla za cenu 2 200 Eur nezaevidoval v evidenci vedené pro daňové účely podle § 100 odst. 4 zákona o DPH. Správci daně tak vznikly pochybnosti o správné výši uskutečněných zdanitelných plnění, resp. o správné výši daně na výstupu, a proto žalobce vyzval, aby prokázal, že uvedené částky byly řádně zdaněny DPH, z jakého titulu byly přijaty ostatní platby a zda se jedná o zdanitelná plnění, která jsou předmětem DPH, či nikoli.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

(K.ř.č. 1 – rozsudek - 10. strana)

21. Ve vyjádření ze dne 9. 7. 2013 žalobce k vozidlu VW Golf „X“ uvedl, že nákup se uskutečnil dne 5. 1. 2010 za 55 083 Kč (v přepočtu), vozidlo bylo prodáno dne 2. 2. 2010 za 57 000 Kč, tudíž ve zvláštním režimu byl přiznán rozdíl mezi nákupní a prodejní cenou 1 917 Kč a z této částky byla odvedena DPH. Žalobce dále konstatoval, že všechny nákupy jsou potvrzeny na kupních smlouvách originálními podpisy prodejců a je zřejmé, že smluvní strany v den prodeje uskutečnily daný obchod. Žalobce trval na tom, že účtování ve zvláštním režimu podle § 90 zákona o DPH bylo uplatňováno správně. Pokud jednotlivé smlouvy obsahovaly nedostatky, podle žalobce za obsah smluv ručí vystavovatel, tj. daňový subjekt, který prodej uskutečnil. Dodal, že pokud tento subjekt v den provedení kontroly již zanikl, změnil předmět podnikání nebo prodej vůbec nezahrnul do svého účetnictví, je jasné, že prokázání prodeje je i ve spolupráci s německou stranou nedoložitelné. Závěrem žalobce čestně prohlásil, že veškeré nákupy motorových vozidel se uskutečnily a byly řádně záúčtovány použitím zvláštního režimu, a proto je zpochybnění těchto nákupů ze strany správce daně neopodstatněné.
22. Správce daně si dále u Magistrátu města Děčín opatřil fotokopie německých technických průkazů některých vozidel. Tyto dokumenty jsou vyhotoveny v německém jazyce, nicméně jsou z nich patrné tovární značky vozidel, jejich VIN a jejich majitelé. U vozidla Volkswagen, VIN „X“, je uvedeno jméno T. H., u vozidla Volkswagen, VIN „X“ je uvedeno jméno M. S., u vozidla SEAT Alhambra, VIN „X“ je uvedeno jméno Ch. B. a u vozidla GM DAEWOO, VIN „X“ je uvedeno jméno B. S.
23. Na základě výměny informací podle čl. 7, 15, 16 a 25 až 27 nařízení č. 904/2010 německá daňová správa dále správci daně sdělila, že na adrese Hauptstrasse 11, Leipzig se nenachází žádný Peugeot – Service a na dopravním inspektorátu bylo zjištěno, že u žádného osobního auta nebyl registrován jako držitel Peugeot – Service; zaslané doklady nesplňují formální stránku faktury, chybí údaje o IČO nebo DIČ, sazba daně nebo odkaz na IC dodání nebo zvláštní režim. Na základě opakované žádosti o výměnu informací týkající se žalobcova dodavatele AUTOFREE – RAUE, M. R. bylo zjištěno, že se jedná o osobu jménem M. R., obchodní název AUTOTREFF – RAUE An- und Verkauf von KFZ, tento nikdy neměl žádné obchodní kontakty s žalobcem, nevystavil žádné faktury, nedodal žádná vozidla, neobdržel žádné platby; faktury předložené žalobcem neodpovídají fakturám německé firmy, podpis jejich plátce nesouhlasí s podpisem prodejce. Současně byly správci daně zaslány kopie občanského průkazu M. R. a listiny obsahující přesné označení jeho firmy včetně sídla a dalších údajů, razítko a podpis.
24. Dne 4. 11. 2013 byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolního zjištění včetně hodnocení dosud provedených důkazů s tím, že ve vztahu ke shora citovaným pochybnostem uvedeným ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 19. 6. 2013 žalobce neunesl důkazní břemeno. Ve vyjádření ze dne 25. 11. 2013 žalobce prostřednictvím svého právního zástupce uvedl, že správce daně bez jakéhokoli důkazu vychází z jiného režimu zdanění než z § 90 zákona o DPH, byť podle žalobce je nepochybné, že ojeté automobily byly nakoupeny od neplátců DPH na území Evropské unie, což je zjištěné z technických průkazů těchto vozidel. Žalobce navrhl jako důkaz tyto technické průkazy k vozidlům a své vyjádření k průběhu a technice nákupu, které by učinil do protokolu. Pochybnosti správce daně žalobce označil za nedůvodné a zdůraznil, že správce daně nemá důkaz o tom, že vozidla nebyla nakoupena od neplátců DPH.
25. Na základě výměny informací podle čl. 7, 15, 16 a 25 až 27 nařízení č. 904/2010 německá daňová správa zaslala správci daně informace z centrálního registru vozidel s údaji o

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

(K.ř.č. 1 – rozsudek - 11. strana)

posledním majiteli. Jedná se o dokumenty v německém jazyce, z nichž je však jasně patrné označení vozidla, jeho VIN a údaje o jeho majiteli (např. vozidlo Volkswagen Golf, VIN „X“, M. K). V rámci výměny informací německá daňová správa k dotazu správce daně na subjekt AUTOMOBILE KTH DRESDEN uvedla, že daňové identifikační číslo k DPH není

k dispozici a název AUTOMOBILE KTH DRESDEN, ani adresu Boschstrasse 17, 01219 Dresden nepotvrzuje.

26. Dne 4. 3. 2014 byl žalobce za účasti svého právního zástupce seznámen s kontrolním zjištěním po podaném vyjádření, ve kterém je mimo jiné obsažena tabulka zahrnující seznam vozidel včetně jejich VIN, označení dodavatele daného vozidla a data na kupní smlouvě, označení posledního držitele daného vozidla v Německu a data odhlášení v Německu. Z této tabulky vyplývá, že u všech 55 vozidel, u nichž byl zjištěn poslední držitel v Německu, se osoba posledního držitele neshoduje s dodavatelem vozidla podle kupní smlouvy. V dalších jedenácti případech se osobu posledního držitele v Německu nepodařilo zjistit. Správce daně uzavřel, že se jeho závěry nemění. Téhož dne (4. 3. 2014) byla se žalobcem projednána a podepsána zpráva o daňové kontrole, na základě které vydal správce daně shora uvedené dodatečné platební výměry, jež ve výroku obsahují údaj: „čj. zprávy o kontrole: 269676/14/2503-05401-501741“. V jejich odůvodnění je uvedeno, že za odůvodnění se podle § 147 odst. 4 daňového řádu považuje zpráva o daňové kontrole č. j. 269676/14/2503-05401-501741 ze dne 4. 3. 2014. V záhlaví všech dodatečných platebních výměrů je uvedeno: „Elektronicky podepsáno 11. 03. 2014, Mgr. K. M., ředitel územního pracoviště“, což odpovídá označení úřední osoby a jejího pracovního zařazení na konci každého dodatečného platebního výměru.
27. Na základě výměny informací podle čl. 7, 15, 16 a 25 až 27 nařízení č. 904/2010 německá daňová správa následně zaslala správci daně informace z centrálního registru ohledně vozidel, u kterých se dříve nepodařilo zjistit posledního majitele. Jedná se o dokumenty v německém jazyce, z nichž je však jasně patrné označení vozidla, jeho VIN a údaje o jeho majiteli (např. vozidlo RENAULT LAGUNA, VIN „X“, R. S.).
28. Proti uvedeným dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, o kterých žalovaný rozhodl žalobou napadeným rozhodnutím, jež nabylo právní moci dne 15. 12. 2015. V záhlaví tohoto rozhodnutí je uvedeno, že žalovaný přezkoumal rozhodnutí (dodatečné platební výměry) Finančního úřadu pro Ústecký kraj, a výrok zní: „Odvolání se zamítá a napadená rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu - dodatečný platební výměr č. j. 568766/14/2503-34802-501869 ze dne 11. 3. 2014, - dodatečný platební výměr č. j. 568766/14/2503-34802-501869 ze dne 11. 3. 2014, - dodatečný platební výměr č. j. 568766/14/2503-34802-501869 ze dne 11. 3. 2014 se potvrzují.“ Rozhodnutím o opravě zřejmých nesprávností ze dne 17. 12. 2015 žalovaný opravil označení finančního úřadu v citovaném výroku napadeného rozhodnutí z Finančního úřadu pro hlavní město Prahu na Finanční úřad pro Ústecký kraj a dále vyslovil, že ostatní text rozhodnutí se nemění. Generální finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 11. 5. 2016, č. j. 54769/16/7100-20117-010212, zamítlo odvolání žalobce a zmíněné rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností potvrdilo.

Posouzení věci soudem

29. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
30. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu, po prostudování obsahu předloženého správního spisu a po provedeném jednání dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
31. Nejprve se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, kterou žalobce spatřoval v tom, že vůbec se žalovaný nevypořádal s několika odvolacími námitkami a tvrzeními žalobce. Takové pochybení ovšem soud nezjistil. Naopak shledal, že žalovaný podrobně reagoval na všechny uplatněné námitky a řádně popsal své úvahy, které jej vedly k zamítnutí odvolání. Odvolací námitkou, že zaslané doklady od německé daňové správy neobsahují správcem daně vytýkané náležitosti a ten jim přikládal větší důkazní sílu než listinám předloženým žalobcem, se žalovaný zabýval v bodech 37 a 39 napadeného rozhodnutí, kde poukázal na to, že jako důkazní prostředek může být použito cokoli, co má takovou vypovídací hodnotu, aby mohlo přispět ke zjištění skutkového stavu, a konstatoval, že správce daně neporušil zásadu volného hodnocení důkazů, neboť prověřoval každý důkaz, který měl k dispozici, a hodnotil je jednotlivě i ve vzájemné souvislosti. Připomněl také, že platila povinnost žalobce prokazovat vše, co uváděl v daňovém přiznání k DPH, a dodal, že žalobce navrhl jako důkaz jen své čestné prohlášení, k jehož důkazní hodnotě se žalovaný vyjádřil v bodech 22 až 26 napadeného rozhodnutí. Tím byla podle názoru soudu předmětná odvolací námitka dostatečně vypořádána.
32. K odvolacímu tvrzení, resp. otázce, na základě jakého právního úkonu německá daňová správa zjistila, že žalobce není dodavatelem znám, se žalovaný vyslovil v bodě 36 napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že společnost ARB AUTOMOBILE byla blíže identifikována pomocí DIČ, proto bylo možné v jejím účetnictví prověřit veškerá pořízení a dodání zboží týkající se žalobce, a to se závěrem, že tato společnost žalobce nezná. Z toho je podle názoru soudu zjevné, že žalovaný na uvedenou námitku reagoval a vysvětlil, že předmětná informace byla získána z účetnictví uvedené společnosti. Odvolací námitku, že porovnávání podpisů německou daňovou správou není v souladu s § 92 daňového řádu, neboť úředník německé daňové správy nemá odborné znalosti z oboru grafologie, řešil žalovaný v bodě 34 napadeného rozhodnutí, v němž především zdůraznil, že dohledaná společnost AUTOTREFF – RAUE, An- und Verkauf von KFZ neuskutečnila žádné obchody se žalobcem, nevystavila pro něj žádné faktury, nedodala mu žádná vozidla a neobdržela od něj žádné platby. Zjištěný rozdíl v podpisech byl podle žalovaného pouze podpůrnou informací. Podle zjištění soudu není pravdou, že se žalovaný

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

(K.ř.č. 1 – rozsudek - 13. strana)

nevypořádal

ani

s tvrzením, že německá daňová správa sdělila, že na adrese Hauptstrasse 11, Leipzig nebyl nalezen žádný Peugeot – Service. V bodě 35 napadeného rozhodnutí žalovaný poukázal právě na to, že Peugeot – Service se nenachází na adrese deklarované na kupních smlouvách, na kterých zároveň chybí jeho IČO nebo DIČ, podle kterých by bylo možné provést jednoznačnou identifikaci, a z toho žalovaný dovodil, že doklady předložené žalobcem jsou zcela neprůkazné. V bodě 18 napadeného rozhodnutí k tomu žalovaný dále uvedl, že při dotazu na německém dopravním inspektorátu bylo zjištěno, že tato společnost nebyla u žádného osobního automobilu registrována jako jeho držitel. Není proto pravdou, že by správci daně tvrzení, že Peugeot – Service se nenachází na adrese Hauptstrasse 11, Leipzig, stačilo k tomu, aby dodal vozidla uvedená ve zprávě o daňové kontrole pod písmenem c), neboť německá daňová správa neprovedla jen lustraci na uvedené adrese, nýbrž také na dopravním inspektorátu. Lze tedy uzavřít, že žalovaný na všechny odvolací námitky přiměřeně reagoval, a proto soud vyhodnotil napadené rozhodnutí jako přezkoumatelné.

33. Poté se soud zaměřil na námitku, že žalovaný ve výroku napadeného rozhodnutí uvedl jiný finanční úřad. Vzhledem k tomu, že v záhlaví rozhodnutí je uvedeno, že žalovaný přezkoumal rozhodnutí (dodatečné platební výměry) Finančního úřadu pro Ústecký kraj, a v odůvodnění se rovněž hovoří o Finančním úřadu pro Ústecký kraj, přičemž samotný výrok uvádí správná data vydání a čísla jednacích dodatečných platebních výměrů vydaných tímto správcem daně, vyhodnotil soud ve shodě se žalovaným užití nesprávného označení správce daně (Finanční úřad pro hlavní město Prahu) ve výroku rozhodnutí jako zřejmou nesprávnost. Podle názoru soudu nevznikla žádná pochybnost o tom, že žalovaný na základě odvolání žalobce přezkoumával dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj označené konkrétním datem vydání i čísly jednacími. Uvedení nesprávného finančního úřadu na jednom místě napadeného rozhodnutí je tak pouhou zřejmou nesprávností, kterou žalovaný plně v souladu s § 104 daňového řádu opravil rozhodnutím ze dne 17. 12. 2015. Pro projednávanou věc nemá žádný význam, že žalobce podal proti tomuto opravnému rozhodnutí odvolání, o kterém ke dni podání žaloby nebylo rozhodnuto, neboť soud nemá pochybnosti o tom, že se jednalo o zřejmou nesprávnost, a navíc podle § 109 odst. 5 daňového řádu žalobcovo odvolání nemělo odkladný účinek. Předmětné odvolání Generální finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 11. 5. 2016 zamítlo a zmíněné rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností potvrdilo. Za dané situace je třeba vycházet z toho, že po provedené opravě je ve výroku napadeného rozhodnutí označen správný finanční úřad, a tudíž je napadené rozhodnutí vykonatelné. Tuto námitku proto soud shledal zcela nedůvodnou.

34. Pokud jde o žalobcem vytýkané formální vady dodatečných platebních výměrů, soud připomíná, že podle § 102 odst. 1 písm. g) a h) daňového řádu platí, že „[r]ozhodnutí obsahuje podpis úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a otisk úředního razítka; tuto náležitost lze nahradit kvalifikovaným elektronickým podpisem úřední osoby, a datum, kdy bylo rozhodnutí podepsáno.“ Z obsahu správního spisu jednoznačně vyplývá, že dodatečné platební výměry (rozhodnutí) byly nejprve vyhotoveny v elektronické podobě a opatřeny elektronickým podpisem včetně uvedení data připojení elektronického podpisu, a teprve následně byly vtištěny a v listinné podobě založeny do spisu. Jejich prvotní podoba je tudíž podoba elektronická. Vzhledem k tomu, že nebylo možné tato rozhodnutí zaslat žalobci v elektronické podobě, musel správce daně vyhotovit

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

(K.ř.č. 1 – rozsudek - 14. strana)

i jejich listinné verze, které následně odeslal žalobci prostřednictvím České pošty. Listinné podoby dotčených rozhodnutí přitom správce daně vyhotovil jejich vytištěním ze svého systému, tj. včetně doložky o elektronickém podpisu. Tyto výtisky byly následně opatřeny vlastnoručními podpisy úřední osoby, která byla shodná s tou osobou, která tato rozhodnutí v elektronické podobě podepsala uznávaným elektronickým podpisem, a současně byla opatřena i otiskem úředního razítka, jak vyžadoval § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu. Skutečnost, že listinná podoba dotčených rozhodnutí správce daně byla získána vytištěním elektronicky podepsaných rozhodnutí ze systému správce daně, vyplývá ze záhlaví první strany těchto rozhodnutí, kde je umístěna doložka „Elektronicky podepsáno 11. 03. 2014, Mgr. K. M., ředitel územního pracoviště“.

35. Podle názoru soudu vlastnoruční podpis úřední osoby lze nesporně nahradit jejím elektronickým podpisem. V předmětném případě však rozhodnutí správce daně, která byla žalobci
zaslána
v listinné podobě, nebyla zjevně podepsána elektronickým podpisem, protože elektronická podoba těchto rozhodnutí nebyla konvertována do listinné podoby v souladu s § 24 odst. 1 a 2 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o elektronických úkonech“), a nedošlo ani k ověření elektronického podpisu v souladu s § 24 odst. 1 písm. b) a c) téhož zákona. Doložka umístěná na vytištěných rozhodnutích správce daně tedy nepředstavuje elektronický podpis, neboť rozhodnutí nevznikla konverzí, a pouze deklaruje skutečnost, že rozhodnutí bylo vyhotoveno vedle listinné podoby i v elektronické podobě. Jediným podpisem, který listinná podoba dodatečných platebních výměrů obsahuje, je tudíž vlastnoruční podpis Mgr. K. M., k němuž je v souladu s § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu připojeno razítko. Na tom nic nemění ani skutečnost, že dodatečné platební výměry jsou veřejnými listinami, neboť z této skutečnosti podle názoru soudu nevyplývají závěry, které se snažil dovodit žalobce.
36. Faktem tak zůstává, že dodatečné platební výměry zaslané žalobci v listinné podobě byly v souladu se zákonem platně podepsány pouze vlastnoručním podpisem úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a byly opatřeny otiskem úředního razítka. Za datum vlastnoručního podepsání lze přitom považovat den, kdy byl k elektronické podobě těchto rozhodnutí připojen uznávaný elektronický podpis, neboť jiné datum na předmětných rozhodnutích uvedeno není. Datum vydání (podpisu) bývá na rozhodnutích správních orgánů předtištěno, tudíž ani z toho, že datum bylo na daných listinách dříve než vlastnoruční podpis, nelze dovozovat žádné porušení daňového řádu. Soud proto konstatuje, že v tomto ohledu nevykazují dodatečné platební výměry žádné nedostatky. Obdobné závěry učinil též Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 22. 11. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017-48, dostupném na www.nssoud.cz.
37. K námitce údajně vyžadované struktury rozhodnutí, ve kterém musí být podle žalobce jednotlivé náležitosti uvedeny v pořadí, v jakém je vyjmenovává § 102 odst. 1 daňového řádu, soud podotýká, že nic takového daňový řád nestanoví. Žalobce má nepochybně pravdu v tom, že poučení by nemělo předcházet výroku, nicméně z toho podle názoru soudu
nelze
dovodit,
že
v rozhodnutí musí být zachováno pořadí náležitostí podle § 102 odst. 1 daňového řádu. Pokud jde o umístění data vydání rozhodnutí, soud nevidí žádný důvod, proč by toto datum nemohlo být uvedeno např. v záhlaví rozhodnutí, jak to ostatně některé správní (i daňové) orgány činí; podstatné je pouze to, aby bylo zřejmé, že se jedná o datum vydání rozhodnutí, a aby jeho umístění nesnižovalo srozumitelnost rozhodnutí. Tyto požadavky

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

(K.ř.č. 1 – rozsudek - 15. strana)

byly v projednávané věci splněny. Podpis úřední osoby by měl být v případě rozhodnutí vydávaného v listinné podobě umístěn na jeho konci, neboť tím se prakticky uzavírá (ukončuje) text rozhodnutí a potvrzuje jeho správnost. Tuto funkci v případě rozhodnutí vydávaného v elektronické podobě a podepisovaného elektronickým podpisem plní uzamčení dokumentu proti případným změnám, k němuž dochází před podpisem, tudíž doložka o tom, že byl elektronicky podepsán, může být klidně umístěna i v záhlaví dokumentu. Soud proto v nedodržení pořadí náležitostí podle § 102 odst. 1 daňového řádu neshledal pochybení správce daně, natožpak důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí.

38. Podle názoru soudu není informace o tom, že byl dodatečný platební výměr vydán výlučně na základě výsledku daňové kontroly, nezbytnou náležitostí jeho výroku, jejíž absence by mohla způsobit nepřezkoumatelnost. Skutečnost, že se v takovém případě považuje za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, totiž vyplývá přímo ze zákona (srov. § 147 odst. 4 daňového řádu), a proto není nutné, aby byla výslovně zmiňována ve výroku, kde má být uvedeno autoritativní řešení otázky, která byla předmětem řízení, a vedle toho další náležitosti vyplývající z § 102 odst. 1 písm. d) a e) daňového řádu, mezi které předmětná informace nepatří. Soud proto nepovažuje za pochybení, pokud správce daně uvedl informaci o tom, že dodatečný platební výměr byl vydán výlučně na základě výsledku daňové kontroly a že se za jeho odůvodnění považuje zpráva o daňové kontrole, v části dodatečného platebního výměru nadepsané odůvodnění, neboť tím dal žalobci jasně najevo, kde vlastní odůvodnění dodatečného platebního výměru nalezne. Předmětné sdělení správce daně pod nadpisem odůvodnění ovšem rozhodně není v pravém slova smyslu odůvodněním dodatečného platebního výměru, který se navíc podle § 147 odst. 1 daňového řádu neodůvodňuje. Umístění předmětné informace v dodatečných platebních výměrech vyhodnotil soud jako naprosto srozumitelné a uzavírá, že žalobce tuto informaci obdržel, tudíž nedošlo k žádnému porušení jeho práv, ani k porušení daňového řádu a tato jeho námitka není důvodná.
39. Dále se soud zabýval námitkou, že listiny zaslané německou daňovou správou jsou ve správním spisu založeny toliko v německém jazyce bez překladu. Předně soud konstatuje, že veškeré informace, které německá daňová správa uvedla přímo ve formulářích sloužících k výměně informací podle čl. 7, 15, 16 a 25 až 27 nařízení č. 904/2010, byly přeloženy do českého jazyka. Nejedná se sice o úředně ověřený překlad, nicméně § 76 odst. 2 daňového řádu nevyžaduje, aby byl překlad do českého jazyka vždy úředně ověřen. V tomto směru tedy podle názoru soudu k žádnému pochybení na straně daňových orgánů nedošlo. Žalobci lze přisvědčit v tom, že listiny, které německá daňová správa zaslala správci daně společně s předmětnými formuláři sloužícími k výměně informací, jsou výhradně v německém jazyce a jejich překlad do jazyka českého nebyl proveden. Jedná se především o listiny připojené ke sdělení německé daňové správy, že zasílá informace z centrálního registru vozidel s údaji o posledním majiteli; toto sdělení bylo do českého jazyka přeloženo. Vycházeje z těchto zjištění soud konstatuje, že dokumenty přiložené k tomuto sdělení zcela logicky představují právě ony informace z centrálního registru vozidel s údaji o posledním majiteli. Z předmětných listin, které zcela zjevně jsou strukturovanou sjetinou z nějaké databáze, lze podle názoru soudu i bez znalosti německého jazyka zjistit VIN vozidla a jeho tovární

značku a dále jméno a příjmení či název osoby, která byla u tohoto vozidla evidována, tj. logicky označení držitele vozidla.

40. Soud připomíná, že podle § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem. Za situace, kdy z předmětných listin lze i bez znalosti německého jazyka zjistit informace o posledním držiteli vozidla evidovaném v německém centrálním registru, přičemž tyto listiny byly získány na základě výměny informací podle čl. 7, 15, 16 a 25 až 27 nařízení č. 904/2010, tj. nikoli v rozporu s právním předpisem, soud dospěl k závěru, že nic nebránilo tomu, aby daňové orgány předmětné listiny považovaly za důkazní prostředek ve smyslu § 93 odst. 1 daňového řádu a hodnotily je jako důkazy v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu. Podle názoru soudu k tomu nebylo nezbytné, aby úřední osoby prokazovaly znalost německého jazyka, neboť vyhledat ve strukturovaném dokumentu informace, o nichž úřední osoby z přeloženého sdělení německé daňové správy v rámci výměny informací bezpečně věděly, že se v tomto dokumentu nachází (identifikace vozidla a jeho posledního registrovaného držitele), lze i bez patřičných jazykových znalostí.
41. Bylo by pochopitelně vhodnější, aby správce daně opatřil předmětné listiny překladem do českého jazyka, nicméně skutečnost, že tak neučinil, nepředstavuje s ohledem na specifika projednávané věci dostatečný důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí. Je totiž třeba si uvědomit, že sám žalobce dovážel ojetá vozidla z Německa a uzavíral kupní smlouvy v německém jazyce, tudíž u něj lze alespoň základní znalost tohoto jazyka předpokládat. Žalobce byl navíc ve zprávě o daňové kontrole řádně seznámen s tím, jaká zjištění správce daně na základě předmětných listin získaných od německé daňové správy učinil, a mohl na tato zjištění reagovat. Podle názoru soudu tedy nepřeložením těchto listin do českého jazyka nedošlo k natolik významnému zásahu do žalobcových práv, který by mohl vyvolat nezákonnost napadeného rozhodnutí, resp. založit důvod pro jeho zrušení. Soud proto nepřisvědčil tvrzení žalobce o tom, že se jedná o procesní pochybení, které mělo za následek neférové daňové řízení. Argumentaci žalobce, že překlad by vyžadoval určitý čas, který by vzhledem k běhu prekluzivní lhůty nebyl pro žalovaného žádoucí, považuje soud za pouhou spekulaci, když zákon nevyžaduje, aby byl překlad úředně ověřen, tudíž nelze předpokládat, že by přeložení předmětných listin mohlo trvat tak dlouho, aby došlo k uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Ostatně ani sám žalobce v průběhu daňového řízení provedení úředně ověřeného překladu předmětných listin nepožadoval.
42. Ve vztahu k dalším žalobním námitkám považuje soud za nezbytné připomenout základní principy dokazování v daňovém řízení. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

(K.ř.č. 1 – rozsudek - 17. strana)

pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.

43. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS, všechny tyto rozsudky jsou dostupné na www.nssoud.cz). Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.
44. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vázících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, dostupný na www.usoud.cz).
45. Soud dále připomíná, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, dostupný na www.nssoud.cz). Prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

(K.ř.č. 1 – rozsudek - 18. strana)

skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro stanovení DPH či uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107, dostupném na www.nssoud.cz, ve kterém uvedl: „*Prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění.*“

46. Daň či nárok na odpočet DPH totiž nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně (srov. § 2 zákona o DPH). Zákonný nárok na daň či její odpočet je podmíněn formálním vykázáním zdanitelného plnění se všemi náležitostmi, ale nikdy nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění. Zákon tedy nestojí na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona. Shodný názor vyslovil také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007-72, dostupném na www.nssoud.cz.
47. Výše uvedené závěry mají svůj odraz rovněž v judikatuře Ústavního soudu, který v nálezu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, dostupném na www.usoud.cz, vyslovil, že „... *důkaz daňovým dokladem ... je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.*“ Proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, vždy musí být v první řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním.
48. V projednávané věci měl správce daně pochybnosti o tom, že byly naplněny zákonné předpoklady pro uplatnění zvláštního režimu podle § 90 zákona o DPH, tj. že žalobce zboží nakoupil od existujících smluvních stran, které jsou osobami vyjmenovanými v § 90 odst. 2 uvedeného zákona. Tyto pochybnosti odůvodnil správce daně tím, že v jednotlivých kupních smlouvách, na základě kterých byla žalobci vozidla dodána, nebyli prodávající dostatečně identifikováni, a na základě výměny informací s německou daňovou správou bylo zjištěno, že deklarovaný dodavatel Peugeot – Service se nenachází na uváděné adrese, deklarovaného dodavatele AUTOMOBILE KTH DRESDEN se nepodařilo ověřit, deklarovaní dodavatelé ARB AUTOMOBILE a AUTOTREFF – RAUE An- und Verkauf von KFZ se žalobcem neobchodovali (neznají jej) a u žádného vozidla se neshoduje v kupní smlouvě deklarovaný dodavatel s posledním držitelem vozidla evidovaným v německém centrálním registru vozidel. Tyto pochybnosti shledal soud naprosto oprávněnými, neboť při nedostatečné identifikaci deklarovaných dodavatelů, zjištění, že někteří z nich se žalobcem neobchodovali, a jejich odlišnosti oproti posledním držitelům vozidel není vůbec zřejmé, kdo žalobci jednotlivá vozidla ve skutečnosti dodal, a zda tak byly splněny podmínky pro užití zvláštního režimu.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

(K.ř.č. 1 – rozsudek - 19. strana)

49. Popsané pochybnosti správce daně tedy soud shledal důvodnými, jednoznačně a srozumitelně formulovanými a rovněž řádně prokázanými. Správce daně tak unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, když prokázal existenci důvodných pochybností o správnosti, věrohodnosti a průkaznosti evidence vedené žalobcem. Prokázáním těchto pochybností přešlo důkazní břemeno na žalobce, který tak byl povinen prokázat svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání, resp. v dalších podáních, tj. že byly splněny podmínky § 90 odst. 2 zákona o DPH. To znamená, že bylo povinností žalobce prokázat, že předmětná vozidla skutečně dodaly osoby uvedené v § 90 odst. 2 zákona o DPH. To ovšem žalobce neprokázal, tedy své důkazní břemeno neunesl, a správce daně byl proto oprávněn rozhodnout v jeho neprospěch.
50. K námitce žalobce, že žalovaný potvrdil jeho argumentaci o vzájemném rozporu důkazních prostředků předložených německou daňovou správou o dodavateli AUTOMOBILE KTH DRESDEN, soud připomíná, že ve vztahu k tomuto subjektu německá daňová správa sdělila správci daně pouze to, že se jej nepodařilo ověřit, resp. že není registrován k DPH a že adresa Boschstrasse 14, 01219 Dresden neexistuje. Informace o tom, že určití deklarovaní dodavatelé se žalobcem neobchodovali (neznají jej), poskytla německá daňová správa výhradně k subjektům ARB AUTOMOBILE a AUTOTREFF – RAUE An- und Verkauf von KFZ. Žalobcem namítaný rozpor tudíž neexistuje, neboť sdělení, že žalobce není deklarovanému dodavateli znám a tento s ním nikdy neobchodoval, se k deklarovanému dodavateli AUTOMOBILE KTH DRESDEN nevztahuje. Žalobcovu argumentaci, že při neexistenci dodavatele není možné, aby takový dodavatel mohl tvrdit, že žalobce nezná a nikdy s ním neobchodoval, proto soud vyhodnotil jako zcela irrelevantní. Za situace, kdy ve sděleních německé daňové správy žádný rozpor nevznikl, nebylo jej třeba odstraňovat, a údaje poskytnuté německou daňovou správou tak nelze považovat za nepoužitelné pro hodnocení ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu, jak tvrdil žalobce.
51. Pokud žalobce poukazoval na své právo být přítomen výsledku svědka podle § 96 odst. 5 daňového řádu, soud ve shodě se žalovaným konstatuje, že žalobce v průběhu daňového řízení žádný výslech svědka nenavrhoval. Soud rovněž pokládá za naprosto logické zdůvodnění žalovaného, že ani německá daňová správa žádné výsledky svědků neprováděla. Neexistence jakékoli obchodní spolupráce mezi žalobcem a některými deklarovanými dodavateli, která se odrazila ve sdělení, že žalobce není dodavateli znám, je podle názoru soudu snadno zjiitelná z toho, že příslušný žalobcem deklarovaný dodavatel nemá ve svých evidencích žádnou zmínku o tom, že by se žalobcem realizoval jakoukoli obchodní transakci. Žalobce, který byl již v daňovém řízení zastoupen advokátem, by měl mít na paměti, že daňové orgány řádně prokázaly celou řadu pochybností, a tudíž bylo s ohledem na výše popsání rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení povinností žalobce prokazovat jeho vlastní tvrzení o oprávněnosti uplatnění zvláštního režimu podle § 90 zákona o DPH, resp. prokazovat správnost jím vyčíslené daně, nikoli usilovat o vyvrácení některých dílčích pochybností správce daně. I kdyby totiž žalobce vyvrátil pochybnosti plynoucí z toho, že nebyl některým deklarovaným dodavateli znám, rozhodně by tím nic nezměnil na prokázané existenci dalších pochybností, zejména pokud jde o nedostatečnou identifikaci dodavatelů deklarovaných v jednotlivých kupních smlouvách

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

(K.ř.č. 1 – rozsudek - 20. strana)

a dále pokud je o to, že se u žádného vozidla neshoduje v kupní smlouvě deklarovaný dodavatel

s posledním držitelem vozidla evidovaným v německém centrálním registru vozidel. Tyto pochybnosti přitom podle názoru soudu samy o sobě plně postačují k přenesení důkazního břemene na žalobce.

52. Soud nepřisvědčil žalobci v tom, že od správce daně mohl po právu očekávat, že si rozpor mezi dodavatelem a žalobcem vyřeší sám z moci úřední, jak mu podle názoru žalobce výslovně ukládá

§ 92 odst. 2 daňového řádu. V této souvislosti soud znovu poukazuje na rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení a na žalobcovu povinnost prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Správce daně zcela legitimně a správně postupoval tak, že žalobci ve výzvě k prokázání skutečností sdělil své pochybnosti, a tím mu poskytl příležitost k tomu, aby svá tvrzení prokázal. Existující rozpor mezi tvrzeními žalobce a skutečnostmi zjištěnými provedeným dokazováním přitom podle názoru soudu nezakládá důvod k tomu, aby správce daně cokoli činil z moci úřední, nýbrž vede k logickému závěru, že žalobce svá tvrzení neprokázal, tj. neunesl důkazní břemeno.

53. Žalobce má sice pravdu v tom, že se německé daňové správě podařilo dohledat existující společnost AUTOTREFF – RAUE An- und Verkauf von KFZ, tudíž nelze tvrdit, že by tato společnost uvedená na některých kupních smlouvách neexistovala. Problém s identifikací tohoto deklarovaného dodavatele vznikl v důsledku obtížné čitelnosti razítka označujícího prodávající subjekt na kupních smlouvách, kdy z tohoto razítka správce daně vyčetl název subjektu Autofree – Raue. Další identifikační údaje (např. IČO nebo DIČ) předmětné kupní smlouvy neobsahovaly. Prostřednictvím spolupráce s německou daňovou správou se však podařilo zjistit správné označení uvedeného subjektu a následně ověřit, zda ke spolupráci mezi ním a žalobcem skutečně došlo. Pro projednávanou věc je přitom naprosto klíčové zjištění německé daňové správy, že žalobce není deklarovanému dodavateli znám a tento s ním nikdy neobchodoval. Ve světle tohoto zjištění nepovažuje soud za významné, že daňové orgány chybně konstatovaly neexistenci tohoto dodavatele, když vycházely z jeho neúplného označení pocházejícího z nedostatečně čitelného údaje v kupních smlouvách. Podstatné je výhradně to, že tento subjekt, ačkoli je v kupních smlouvách uveden jako prodávající, se žalobcem vůbec neobchodoval. To podle názoru soudu zakládá významnou pochybnost o věrohodnosti, průkaznosti a správnosti žalobcových povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných žalobcem (např. ohledně předložených kupních smluv

s předmětným dodavatelem), což má za následek unesení důkazního břemene správcem daně

a přenos důkazního břemene na žalobce.

54. K námitce týkající se porovnávání podpisu M. R. soud uvádí, že německá daňová správa provedla porovnání kupních smluv předložených žalobcem s dokumenty získanými od společnosti AUTOTREFF – RAUE An- und Verkauf von KFZ se závěrem, že faktury předložené žalobcem co do vzhledu neodpovídají fakturám vystavovaným touto společností

a podpis jejich plátce nesouhlasí s podpisem prodávajícího na kupních smlouvách. Nejednalo se tedy o grafologický rozbor podpisu M. R., nýbrž o porovnání listin předložených žalobcem s listinami společnosti AUTOTREFF – RAUE An- und Verkauf

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

(K.ř.č. 1 – rozsudek - 21. strana)

von KFZ, v rámci kterého byla zjištěna i laikem seznatelná neshoda podpisu dotyčné osoby. Na tomto místě je třeba opět zdůraznit, že klíčovým zjištěním je ta skutečnost, že zmíněná společnost se žalobcem vůbec neobchodovala, přičemž poznámka o rozdílných podpisech představuje výhradně doplňující (podpůrný) argument, jak správně a podle názoru soudu i zcela dostatečně vysvětlil žalovaný v napadeném rozhodnutí. Soud proto ani nepřisvědčil žalobcovu tvrzení, že se žalovaný nezabýval odvolacím důvodem, že německá daňová správa nemůže české daňové správě porovnávat podpis dodavatele.

55. S názorem žalobce, že tvrzení žalovaného ke spolupráci s německou daňovou správou nemají oporu v nařízení č. 904/2010, soud nesouhlasí. Požadavky žalobcem zmíněných čl. 2 bodu 1 písm. k), čl. 7 bodu 2 a čl. 56 tohoto nařízení byly dodrženy a v rámci přeshraniční spolupráce nebyla ani porušena žádná žalobcova práva, a to ani právo být přítomen výslechu svědků, neboť žádné výslechy prováděny nebyly. Z předmětných ustanovení nevyplývá povinnost německé daňové správy předložit správci daně podklady, na základě kterých byly informace získány. Žalobce měl samozřejmě možnost se vyjádřit k informacím poskytnutým německou daňovou správou a případně navrhnout i další dokazování, což ovšem neučinil. Teprve v žalobě uplatněný požadavek na seznámení se s podklady, na základě kterých německá daňová správa poskytnuté informace získala, proto soud považuje za účelový. Soud dodává, že i kdyby tomuto požadavku bylo vyhověno, nic to nezmění na existenci řádně prokázaných pochybností správce daně plynoucích z nedostatečné identifikace dodavatelů v jednotlivých kupních smlouvách a rovněž z toho, že se u žádného vozidla neshoduje v kupní smlouvě deklarovaný dodavatel s posledním držitelem vozidla evidovaným v německém centrálním registru vozidel, což bylo řádně prokázáno kupními smlouvami, které předložil sám žalobce, a sjetinami ze zmíněného registru, které správci daně poskytla německá daňová správa v rámci přeshraniční výměny informací. Tato zjištění žalobce nijak nezpochybnil, ani popsanou neshodu posledních držitelů s deklarovanými dodavateli nijak relevantně nevysvětlil.
56. Namítá-li žalobce, že ze zprávy o daňové kontrole není seznatelné, zda správce daně německé daňové správě sdělil, že se jedná o kontrolované období roku 2010, soud podotýká, že ve všech žádostech o výměnu informací je vždy v textu uvedeno, že se jedná o rok 2010, případně též 2009, tudíž německá daňová správa měla jasnou informaci o tom, kterého období se požadované informace týkají. Skutečnost, že správce daně tuto informaci výslovně neuvedl ve zprávě o daňové kontrole, nepředstavuje podle názoru soudu natolik závažnou vadu, která by mohla být důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí, když z předmětné zprávy je naprosto zřejmé, k jakým zdaňovacím obdobím se jednotlivá kontrolní zjištění vztahují. Tvrzení žalobce, že německá daňová správa zjišťovala stav k roku 2013, přitom nemá oporu ve správním spisu. Například ve vztahu ke společnosti ARB AUTOMOBILE německá daňová správa prověřila veškerá pořízení i dodání zboží a nenalezla žádnou zmínku o žalobci, z čehož rozhodně nelze dovodit, že by se zkoumání omezilo jen na rok 2013. Rovněž tak zjišťování posledních držitelů jednotlivých vozidel, která žalobce nakoupil v Německu a dovezl do České republiky, evidovaných v německém centrálním registru vozidel se z povahy věci nemohlo vztahovat k roku 2013, ale k okamžiku, kdy byla předmětná vozidla z uvedeného registru vyřazena, tj. k době, kdy je žalobce koupil.
57. K námitce žalobce, že si daňové orgány nepřipouštěly vznik případného pochybení ze strany německých daňových orgánů a netrvaly na dalším vysvětlení zjištěných nejasností,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

(K.ř.č. 1 – rozsudek - 22. strana)

soud konstatuje, že z informací poskytnutých německou daňovou správou nevyplývají žádné nejasnosti, které by bylo třeba dále vysvětlovat, ani žádné indicie, které by naznačovaly možné pochybení německé daňové správy při zjišťování poskytnutých informací. Nic konkrétního v této souvislosti ostatně nenamítal ani sám žalobce. Ve vztahu ke klíčovému důkazu – sjetině z německého centrálního registru vozidel – přitom o nějakém pochybení na německé straně nelze ani uvažovat.

58. Argumentace žalobce, že správce daně bez jakéhokoli důkazu vycházel z jiného režimu zdanění, než je § 90 zákona o DPH, ačkoli vozidla byla nakoupena od neplátců, a to na území Evropské unie, podle názoru soudu vychází z nepochopení shora popsaného rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení. Daňové orgány prokázaly své pochybnosti, čímž na žalobce přešlo důkazní břemeno, a žalobce tak tížila povinnost prokázat, že byly splněny podmínky pro uplatnění režimu upraveného v § 90 zákona o DPH. To však žalobce neučinil, neboť ani neprokázal, od jakých existujících subjektů jednotlivá vozidla ve skutečnosti nakoupil (srov. např. výše popsanou nedostatečnou identifikaci prodávajících v kupních smlouvách a rozdílnost těchto osob od posledních evidovaných držitelů prodáváných vozidel), tudíž nebylo možné posoudit, zda tyto subjekty splňovaly podmínky § 90 odst. 2 zákona o DPH a zda byl žalobce oprávněn užít tento režim zdanění. Rozhodně nebylo povinností správce daně prokazovat, že žalobce nakoupil vozidla od plátců DPH nebo z úřední povinnosti zjišťovat nějaké další informace z registru vozidel a vyslýchat osoby uvedené v technických průkazech jako svědky, jak se mylně domnívá žalobce. Důkazní břemeno tížilo žalobce, který mohl a měl navrhnout důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení uvedených v jednotlivých daňových přiznáních. Žalobce ovšem žádné relevantní důkazní prostředky nenavrl, důkazní břemeno ohledně oprávněnosti uplatnění zvláštního režimu zdanění podle § 90 zákona o DPH neunesl, a proto nemůže správci daně vytýkat, že vycházel z jiného režimu zdanění. Také k žalobcově poznámce, že skutečnost, že údaje v průkazech nebo v centrální evidenci nesouhlasí s údaji ve smlouvách, sama o sobě neznamená, že nedošlo k žalobcem tvrzeným skutečnostem, soud opětovně poukazuje na výše podrobně vysvětlené rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení, kdy právě popsaný nesoulad mezi kupními smlouvami a centrální evidencí jednoznačně prokazuje důvodnost pochybností správce daně a má za následek přenesení důkazního břemene na žalobce. Bylo tedy naopak na žalobci, aby prokázal, že nákup vozidel proběhl tak, jak žalobce tvrdil.
59. Soud nepřisvědčil ani tvrzení žalobce, že z jím uvedených skutečností jednoznačně vyplývá, že důkazní prostředky jsou pro rozhodnutí nedostačující. Soud naopak považuje zjištění správce daně za dostatečná a jím předestřené pochybnosti za prokázané. K namítané nemožnosti provedení dokazování podle § 8 odst. 2 daňového řádu, který stanoví, že „[s]právce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly“, se soud nemůže blíže vyjádřit, neboť žalobce tuto námitku nijak nekonkretizoval, ani neuvedl, v čem by mohly ony nedůvodné rozdíly spočívat. K obecným námitkám, že daňové orgány neuplatňovaly svou pravomoc tak, jak jim byla svěřena, nevolily takové prostředky, které by žalobce nejméně zatěžovaly, a nebylo správně provedeno správní uvážení, když nebyla dodržena kritéria rozhodování, což žalobce legitimně očekával, soud toliko poznamenává, že žádná taková pochybení nezjistil.

60. Žalobce se mylí, pokud se domnívá, že skutkový stav byl zjištěn nesprávně, je neúplný a důkazní prostředky jsou v rozporu s daňovým řádem a jejich provedení a hodnocení neodpovídá ustálené judikatuře. Jak již soud uvedl výše, z hlediska skutkového stavu je rozhodující rozvržení důkazního břemene, kdy daňové orgány to své unesly a žalobce nikoli. Další zjišťování skutkového stavu v situaci, kdy žalobce neuplatnil žádné další relevantní důkazní návrhy, nebylo namístě, a daňovým orgánům proto nelze vytýkat žádné nedostatky ohledně skutkového stavu či provedení dokazování. Požadavkům soudní judikatury, na kterou žalobce odkazoval v žalobě, daňové orgány podle názoru soudu plně dostály. Vzhledem k tomu, že v řízení nevyšly najevo žádné žalobcem neuplatněné nesprávnosti či nezákonnosti, nebyl žalovaný povinen postupovat podle § 114 odst. 3 daňového řádu. Soud neshledal ani žalobcem tvrzené porušení § 1 odst. 2, § 5 odst. 1, § 8 odst. 1, § 85 odst. 1, § 92 odst. 2 a § 93 odst. 1 daňového řádu, ani namítané zkrácení práv žalobce, a proto dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí nebylo vydáno v rozporu s § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu.
61. S ohledem na výše uvedené soud vyhodnotil žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů jako nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
62. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 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.

Ústí nad Labem 20. června 2018

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z

(K.ř.č. 1 – rozsudek - 24. strana)

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D., v. r.
předsedkyně senátu