



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobce: **O. G.**, zast. JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 12. 2015, č. j. 43033/15/5300-22442-709739, ve znění opravného rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 12. 2015, č. j. 44418/15/5300-22442-709739, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 20. 6. 2018, č. j. 15 Af 19/2016 - 52,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Ústecký kraj podle § 143 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), 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, a § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu mu sdělil povinnost uhradit penále z doměřené daně dodatečnými platebními výměry ze dne 11. 3. 2014,

- č. j. 568766/14/2503-24802-501869, za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2010 DPH ve výši 236 975 Kč a penále ve výši 47 395 Kč
- č. j. 568856/14/2503-24802-501869 za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2010 DPH ve výši 251 581 Kč a penále ve výši 50 316 Kč
- č. j. 568899/14/2503-24802-501869 za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2010 DPH ve výši 270 986 Kč a penále ve výši 54 197 Kč

- č. j. 568937/14/2503-24802-501869 za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2010 DPH ve výši 199 516 Kč a penále ve výši 39 903 Kč.

[2] V záhlaví citovaným rozhodnutím žalovaný zamítl podané odvolání žalobce a uvedené platební výměry potvrdil. 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 větu „*Odvolání se zamítá a napadená rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj ...*“.

[3] Krajský soud podanou žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl. Nesouhlasil se žalobcem v tom, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, nepřisvědčil ani námitce, podle níž bylo rozhodnutí nevykonatelné, neboť žalovaný uvedl ve výroku rozhodnutí jiný finanční úřad. Nedůvodnou shledal také námitku, podle níž nemůže být rozhodnutí opatřeno dvěma podpisy, tedy elektronickým i vlastnoručním. K námitce, podle níž bylo nutné dodržet vyžadovanou strukturu rozhodnutí (jednotlivé náležitosti měly být uvedeny v pořadí podle § 102 odst. 1 daňového řádu) soud uzavřel, že daňový řád nic takového nestanoví; nesouhlasil ani s tím, že by nezbytnou náležitostí výroku rozhodnutí musela být také informace, že byl dodatečný platební výměr vydán výlučně na základě výsledku daňové kontroly.

[4] Krajský soud dále posuzoval námitku, podle níž byly ve spise založeny listiny zaslané německou daňovou správou pouze v německém jazyce; poukázal na to, že veškeré informace, které německá daňová správa uvedla přímo ve formulářích sloužících k výměně informací podle Nařízení Rady (EU) č. 904/2010, o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty (dále jen „nařízení č. 904/2010“ nebo „nařízení“), byly přeloženy do českého jazyka. Pro věc nebylo podstatné ani to, že listiny zaslané společně s těmito formuláři, nebyly do češtiny přeloženy. Z těchto dokumentů bylo zcela zjevné, že se jedná o záznam z databáze, z něž bylo možné 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 (držitele vozidla). Dále shrnul, že 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 nakoupil zboží od existujících smluvních stran, které jsou osobami vyjmenovanými v § 90 odst. 2 zákona o DPH. Soud souhlasil se správcem daně, 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 uvedené 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. Popsané pochybnosti správce daně shledal důvodnými, jednoznačně a srozumitelně formulovanými a rovněž řádně prokázanými. Správce daně tedy unesl své důkazní břemeno a prokázáním těchto pochybností přešlo důkazní břemeno na žalobce,

pokračování

který měl povinnost prokázat, že předmětná vozidla skutečně dodaly osoby uvedené v § 90 odst. 2 zákona o DPH; to však žalobce neučinil a své důkazní břemeno tedy neunesl.

[5] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce žalobce, podle níž byly důkazní prostředky předložené německou daňovou správou rozporné. Rovněž nesouhlasil s námitkou žalobce, podle níž měl právo být přítomen výsledku svědka, neboť žalobce žádný výsledek svědka v daňovém řízení nenavrhoval a žádný svědek tak vyslýchán nebyl a ani německá daňová správa žádný výsledek svědka neprovedla.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Stěžovatel namítal, že krajský soud se nesprávně vypořádal s námitkou „*k otázce jakého právního úkonu německá daňová správa zjistila, že žalobce není dodavatelem ARB AUTOMOBILE znám, pokud shodně jako žalovaný tvrdí, že informace byla získána z účetnictví uvedené společnosti*“. Stěžovatel uvedl, že odvolací i žalobní tvrzení se týkalo právního úkonu, který německá daňová správa podle procesního práva ke zjištění informace učinila, tedy zda to bylo např. při místním šetření nebo při daňové kontrole. Stěžovatel zpochybnil, zda takový důkazní prostředek byl získán v souladu se zákonem a zda se tedy jednalo o důkazní prostředek ve smyslu § 93 odst. 1 daňového řádu. Jestliže krajský soud shodně jako žalovaný uvedl, že předmětná informace byla získána z účetnictví uvedené společnosti, pak podle stěžovatele nebylo vyjasněno, podle jakého právního úkonu se tak stalo.

[8] Podle stěžovatele nevypořádal krajský soud správně ani námitku týkající se elektronického podpisu na dodatečných platebních výměrech, neboť bylo nesprávné, že listinná podoba rozhodnutí byla opatřena elektronickým podpisem; konstatoval, že vytištění takových dokumentů bez elektronického podpisu je nemožné. Rozhodnutí bylo opatřeno oběma podpisy (elektronicky i vlastnoručně), což není podle § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu možné, neboť elektronický podpis nelze nahradit vlastnoručním.

[9] Stěžovatel spatřoval nesprávné posouzení také v nedodržení náležitostí podle § 102 odst. 1 písm. h) daňového řádu. Krajský soud podle něj pochybil, pokud dospěl k závěru, že „*rozhodnutí nevykazují žádné nedostatky, když datum, kdy bylo rozhodnutí podepsáno, 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*“. Podle uvedeného ustanovení však podle stěžovatele není možné, aby datum na listinách bylo dříve než vlastnoruční podpis.

[10] Krajský soud rovněž vypořádal nesprávně námitku týkající se práva být přítomen u výsledku svědků podle § 96 odst. 5 daňového řádu. Podle stěžovatele nebylo jisté, že německá daňová správa neprovedla žádné výsledky svědků; je patrné, že získala kopii

občanského průkazu od pana R. M. a z této indicie lze předpokládat, že tuto kopii mohla získat např. při jeho výsledku v pozici svědka. Stěžovatel dále uvedl, že je otázkou, proč německá daňová správa nepředložila dotčené kupní smlouvy panu R. M. k vyjádření ohledně podpisu uvedeného na těchto kupních smlouvách. Laikem seznatelná neshoda podpisu dotčené osoby nemůže být podle stěžovatele podpůrným tvrzením, že taková neshoda existuje.

[11] Krajský soud pak pochybil, pokud konstatoval, že dožádaný orgán neměl povinnost předložit podklady, na základě kterých byly získány informace. Tato povinnost je dána čl. 56 nařízení č. 904/2010. Z něj plyne, že listiny v něm uvedené získané dožádaným orgánem a poskytnuté dožadujícímu orgánu mohou být použity jako důkazní prostředky stejným způsobem jako obdobné dokumenty, které poskytl jiný orgán členského státu dožadujícího orgánu. Podle stěžovatele není v souladu se závěrem soudu dodatek, že i kdyby tomuto požadavku bylo vyhověno, nic by to nezměnilo na existenci prokázaných pochybností správce daně. Nesoulad měl spočívat v tom, že pokud není povinnost dokumenty poskytnout, není důvod požadavku stěžovatele vyhovět.

[12] Stěžovatel dále namítal, že krajský soud posoudil nesprávně otázku neshody dodavatele v jednotlivých kupních smlouvách s držitelem vozidla evidovaného v německém centrálním registru vozidel. Žalobní námitka se týkala i skutečnosti, že tato neshoda sama o sobě neznamená, že nedošlo ke skutečným tvrzeným žalobcem. U převodu vlastnického práva k motorovému vozidlu se podle kupní smlouvy nevyžaduje shoda s registrem, neboť k takovému převodu dochází podle kupní smlouvy mezi prodávajícím a kupujícím, nikoli registrací vozidla.

[13] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry plynoucími z napadeného rozsudku. K námitce, podle níž se krajský soud nesprávně vypořádal s námitkou k otázce, na základě jakého úkonu německá daňová správa zjistila, že stěžovatel není dodavatelem ARB AUTOMOBILE znám, uvedl, že se s ní krajský soud vypořádal v bodě 32. napadeného rozsudku (žalovaný v bodě [36] napadeného rozhodnutí). Žalovaný k tomu poukázal na zprávu o daňové kontrole, z níž je patrné, že správce daně v rámci mezinárodní spolupráce požádal německou daňovou správu o pomoc při identifikaci uvedeného dodavatele dle předložených kupních smluv. Skutečnost, že stěžovatel není znám společnosti ARB AUTOMOBILE, byla uvedena jak ve formuláři SCAC (mezinárodní výměna informací), tak v protokolu o ústním jednání – seznámení daňového subjektu s kontrolním zjištěním po podání vyjádření i ve zprávě o daňové kontrole. Žalovaný podotknul, že sám stěžovatel ve skutečnosti akceptoval listiny poskytnuté německou daňovou správou jako důkaz, neboť v žalobě požadoval, aby krajský soud provedl tyto listiny jako důkaz. K námitce, podle níž obsahovaly dodatečné platební výměry jak elektronický, tak vlastnoruční podpis, uvedl, že smysl právní úpravy tkví nepochybně v tom, aby bylo z podepisované písemnosti jednoznačně zjistitelné, kdo ji opatřil podpisem a v jakém je postavení ve vztahu ke správním orgánům. Žalovaný konstatoval, že z ustanovení daňového řádu nevyplývá, že by se použití obou možností vylučovalo. Údaje týkající se podepisující osoby se shodují jak v tištěné, tak v elektronické podobě, a není tudíž pochyb o tom, kdo předmětné dodatečné platební výměry podepsal. K datu podpisu uvedl, že je zřejmé jak na jejich listinné podobě z textu „elektronicky

pokračování

podepsáno 11. 3. 2014 Mgr. K. M. ředitel územního pracoviště“, tak z elektronických podpisů, jimiž jsou opatřeny elektronické podoby těchto rozhodnutí. Nesouhlasil se stěžovatelem ani v tom, že by ust. § 102 daňového řádu stanovilo pravidlo, podle něhož by bylo nutné uvádět náležitosti rozhodnutí striktně v pořadí, v jakém jsou v citovaném ustanovení vyjmenovány. K námitce týkající se práva být přítomen výsledku svědka žalovaný uvedl, že se s touto námitkou vypořádal již v napadeném rozhodnutí a vypořádal se s ní taktéž krajský soud; poukázal na to, že v daňovém řízení nebyl podán návrh na výslech svědka, a proto takový výslech ani nebyl proveden a stěžovatel tak nemohl být zkrácen na svých právech. Žalovaný nesouhlasil ani s námitkou, podle níž byla nesprávně posouzena povinnost předložit získané podklady dožádaným orgánem. Námitku uplatnil stěžovatel až v rámci žaloby, proto se s ní správní orgány v průběhu daňového řízení nezabývaly. Podle žalovaného však z nařízení neplyne povinnost německé daňové správy předložit správci daně podklady, na základě kterých byly informace získány, a neplyne to ani ze článku citovaného stěžovatelem v kasační stížnosti. K otázce neshody dodavatele v kupních smlouvách s osobou držitele vozidla konstatoval, že stěžovatel žádným způsobem nevyvrací uvedené pochybnosti správce daně, se kterými se ztotožnil i krajský soud, a pouze argumentuje, že u převodu vlastnického práva k motorovému vozidlu podle kupní smlouvy se nevyžaduje shoda s registrem. V kupních smlouvách, na základě nichž byla stěžovateli vozidla dodána, nebyli prodávající dostatečně identifikováni a ani na základě výměny informací s německou daňovou správou nebylo zjištěno, že deklarovaní dodavatelé se stěžovatelem obchodovali. Bylo také zjištěno, že u žádného vozidla se neshoduje v kupní smlouvě deklarovaný dodavatel s posledním držitelem vozidla evidovaným v německém centrálním registru vozidel, což stěžovatel žádným způsobem nedoložil ani nezdůvodnil. Pochybnosti správce daně proto shledal krajský soud jako odůvodněné; správce daně tak unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, čímž přešlo důkazní břemeno na stěžovatele, který byl povinen prokázat svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[14] Nejvyšší správní soud nenalezl žádné formální vady či překážky projednatelnosti kasační stížnosti, a proto přezkoumal ji napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a v rámci kasační stížnosti uplatněných důvodů, zkoumaje přitom, zda napadené rozhodnutí či jemu předcházející řízení netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.].

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Stěžovatel v kasační stížnosti nejprve namítal, že krajský soud se vypořádal nesprávně s námitkou, podle níž nebylo patrné, na základě jakého právního úkonu německá daňová správa zjistila, že žalobce není dodavatelem znám. Stěžovatel námitku v žalobě formuloval tak, že *„navíc se žalovaný vůbec nevypořádal s odvolacím tvrzením, na základě jakého právního úkonu německá daňová správa zjistila, že daňový subjekt není dodavatelem znám. V tom je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné“*. Stěžovatel pak obecně v žalobě konstatoval, že spolupráce s německou daňovou správou neměla oporu v nařízení č. 904/2010, a to ve smyslu správného zjištění dožádaných informací, jakož i předložení

podkladů dožadujícímu orgánu, na základě kterých byly získány, a možnosti se k těmto důkazním prostředkům vyjádřit, včetně toho být přítomen u výslechu svědků, pokud je dožadovaný orgán prováděl. Dále pak shrnul, že pro rozhodnutí byly důkazní prostředky nepostačující, 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 tedy i nemožnosti provedení dokazování.

[17] Jak je uvedeno shora, stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti námitku, podle níž se krajský soud vypořádal nesprávně s námitkou, že nebylo patrné, na základě jakého právního úkonu německá daňová správa zjistila, že stěžovatel není dodavatelem ARB AUTOMOBILE znám; podle stěžovatele soud ve shodě se žalovaným uvedl, že informace byla získána z účetnictví uvedené společnosti (k tomu odkázal na bod 32. napadeného rozsudku). Nejvyšší správní soud k této argumentaci uvádí, že krajský soud v bodě 32. napadeného rozsudku zohledňoval námitku nepřezkoumatelnosti uplatněnou stěžovatelem, v tomto bodě odůvodnění toliko poukázal na pasáž rozhodnutí žalovaného, který se posuzovanou námitkou zabýval (bod [36] napadeného rozhodnutí). Stěžovatel totiž v žalobě v tomto bodě se závěry žalovaného nijak nepolemizoval, ale pouze uvedl, že žalovaný se námitkou vůbec nezabýval. Není tedy pravda, že by se krajský soud vypořádal s námitkou nesprávně, neboť tuto námitku (podle níž nebylo patrné, na základě jakého právního úkonu německá daňová správa postupovala) v tomto bodě rozhodnutí vůbec nehodnotil, ale hodnotil toliko přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, přičemž dospěl k závěru, že se žalovaný namítané otázky věnoval v bodě [36] napadeného rozhodnutí a příslušnou část vypořádání této námítky krajský soud shrnul. Závěry stěžovatele, podle nichž soud shodně se žalovaným konstatoval, že předmětná informace byla získána z účetnictví uvedené společnosti, jsou tedy zcela mylné a námitka je nedůvodná. Stěžovatel konkrétní námitku, v níž by soud musel stěžovatelem navrhovanou otázku zkoumat, v žalobě neformuloval, pouze ve zcela obecné rovině opakovaně uvedl, že důkazní prostředky nebyly dostatečné. Nejvyšší správní soud k této námitce závěrem konstatuje, že krajský soud posuzoval žalobní námitky komplexně, přičemž při hodnocení použitých důkazních prostředků přihlédl k § 93 odst. 1 daňového řádu, podle něž lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem. Vyjádřil se taktéž obsáhle k samotné otázce dokazování, jak bude rozebráno v následujících částech tohoto rozhodnutí.

[18] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkami nedodržení formálních požadavků dodatečných platebních výměrů.

[19] Stěžovatel nejprve namítal, že krajský soud nesprávně posoudil otázku obsažení elektronického podpisu a vlastnoručního podpisu na dodatečných platebních výměrech. Nejvyšší správní soud konstatuje, že námitka stěžovatele směřující k porušení § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu nemá opodstatnění. Z citovaného ustanovení je patrné, že rozhodnutí má obsahovat podpis úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a otisk úředního razítka, přičemž tuto náležitost lze nahradit uznávaným elektronickým podpisem. Tato povinná náležitost rozhodnutí má sloužit k jednoznačné identifikaci,

eventuálně k posouzení možné podjatosti; otisk úředního razítka má pak svědčit o tom, že rozhodnutí skutečně vydal příslušný správce daně. Z povahy věci je patrné, že první část uvedeného ustanovení se týká rozhodnutí, které je doručováno v písemné podobě, část za středníkem se naproti tomu uplatní v případě rozhodnutí doručovaného v elektronické podobě. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 22. 11. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017 – 48 (na nějž zcela správně odkázal také krajský soud a žalovaný) uvedl, že „[r]ozhodnutí v elektronické podobě totiž fyzicky neexistuje, jde o informaci uloženou na elektronickém nosiči dat, zjednodušeně řečeno jde o „řadu jedniček a nul“. Tuto informaci, která je doručována do datové schránky nebo na e-mailovou adresu účastníka řízení, logicky není možné opatřit otiskem úředního razítka ani podpisem úřední osoby. Pokud je daňovému subjektu doručováno rozhodnutí v písemné podobě, je naopak vyloučeno, aby bylo opatřeno elektronickým podpisem, jelikož elektronický podpis je tvořen alfanumerickým souborem znaků a existuje pouze v elektronické podobě, elektronický podpis nelze „přenést“ na písemnou podobu rozhodnutí. V současné době téměř všechny správní orgány používají při své rozhodovací činnosti výpočetní techniku. Každé rozhodnutí tedy nejprve existuje v elektronické podobě a jako takové je možné jej opatřit elektronickým podpisem a odeslat prostřednictvím datové schránky, příp. na e-mailovou adresu, nebo jej vytisknout, opatřit podpisem úřední osoby a otiskem úředního razítka a odeslat v této písemné podobě.“ Krajský soud při hodnocení námítky přihlédl právě k tomu, že dodatečné platební výměry byly nejprve vyhotoveny v elektronické podobě a opatřeny elektronickým podpisem včetně uvedení data připojení elektronického podpisu; teprve následně byly vytištěny a v listinné podobě založeny do spisu. Vzhledem k tomu, že nebylo možné zaslat tato rozhodnutí stěžovateli v elektronické podobě, vyhotovil správce daně jejich listinné verze, které odeslal stěžovateli prostřednictvím České pošty. Dodatečné platební výměry pak byly v souladu se zákonnými požadavky podepsány vlastnoručním podpisem úřední osoby, která byla shodná s tou osobou, která rozhodnutí v elektronické podobě podepsala uznávaným elektronickým podpisem, a současně byly opatřeny i otiskem úředního razítka. Doložka umístěná na vytištěných rozhodnutích správce daně nepředstavuje elektronický podpis, neboť rozhodnutí nevznikla konverzí, ale pouze deklaruje skutečnost, že rozhodnutí bylo vyhotoveno vedle listinné podoby také v podobě elektronické. Z dikce zákona vyplývá požadavek pouze na uvedení data podpisu a není vyloučeno, aby správní orgán podepsal rozhodnutí jak v elektronické, tak v listinné podobě v tentýž den. Stěžovateli bylo napadené rozhodnutí doručeno v písemné podobě poštou a bylo opatřeno podpisem úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a otiskem úředního razítka. Obsahovalo tedy veškeré zákonné náležitosti. Skutečnost, že zároveň obsahovalo též doložku „Elektronicky podepsáno“, přestože je *prima facie* vyloučeno, aby bylo elektronicky podepsáno, nemohla ve stěžovateli vzbudit žádné pochybnosti o tom, kdo vůči němu tento úkon učinil a kdy bylo rozhodnutí vydáno. Zcela zjevně pak musel pochopit, že jej neobdržel elektronicky.

[20] Stěžovatel namítal i porušení ustanovení § 102 odst. 1 písm. h) daňového řádu. Nejvyšší správní soud souhlasí i v tomto posouzení s krajským soudem, že správní rozhodnutí prvního stupně nevykazují v tomto ohledu žádné nedostatky. Jak plyne ze shora citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu, ze zákona vyplývá pouze požadavek na uvedení data podpisu a správnímu orgánu není zapovězeno vyhotovit a podepsat rozhodnutí jak v elektronické podobě, tak v listinné podobě v tentýž den. Za datum vlastnoručního podepsání lze proto považovat den, kdy byl k elektronické podobě

těchto rozhodnutí připojen uznávaný elektronický podpis; jiné datum, které by se od tohoto data lišilo, rozhodnutí neobsahuje (srov. k tomu obdobně rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2004, č. j. 5 Afs 88/2004 – 89, nebo ze dne 28. 2. 2017, č. j. 5 Afs 90/2015 – 51). Nejvyšší správní soud pro shora uvedené uzavírá, že námitky stěžovatele nejsou důvodné.

[21] Stěžovatel dále namítal, že krajský soud neposoudil správně ani otázku práva být přítomen u výslechu svědků; podle něj nebylo jisté, zda německá daňová správa žádné výslechy svědků neprovedla. Krajský soud ve shodě se žalovaným konstatoval, že stěžovatel v průběhu řízení nepodal návrh na výslech jakéhokoli svědka, a žádný výslech tak proveden nebyl. Nejvyšší správní soud ze zprávy o daňové kontrole zjistil, že v rámci mezinárodní spolupráce byly ve vztahu k dodavateli „*AUTOFREE – RAUE, Mark Raue, 01109 Dresden*“ ohledány faktury předložené stěžovatelem, přičemž bylo zjištěno, že neodpovídají fakturám firmy AUTOTREFF – RAUE, An- und Verkauf von KFZ a podpis plátce pana R. M. nesouhlasí s podpisem prodejce. Přílohou byl zaslán formulář faktury používané uvedenou firmou a kopie občanského průkazu pana R. M. pro porovnání podpisu. Z uvedeného není patrné, že by proběhl jakýkoli výslech svědka, ale došlo pouze k předání výše uvedených dokumentů, přičemž bylo zjištěno, že se tyto dokumenty neshodují se stěžovatelem předloženými důkazy. Nelze tak souhlasit se stěžovatelem, že by bylo zasaženo do jeho práva na spravedlivý proces, neboť nebyl na svých právech žádným způsobem zkrácen jednak z důvodu, že v průběhu daňového řízení žádný výslech svědka nenavrhl, jakož i z důvodu, že § 96 odst. 5 daňového řádu, který upravuje právo být přítomen výslechu svědka, nelze použít v řízení u německé daňové správy, v němž platí německé procesní předpisy. Výše uvedené dokumenty jsou součástí správního spisu a stěžovatel s nimi byl seznámen a mohl se k nim vyjádřit. K vyjádřené otázce ohledně neshody podpisu s originálem podpisu pana R. M. Nejvyšší správní soud konstatuje, že posouzením této námítky se zabýval krajský soud v bodě 54. napadeného rozsudku; uvedl, že se nejednalo o grafologický rozbor podpisu, ale toliko o porovnání listin předložených stěžovatelem s listinami společnosti AUTOTREFF – RAUE An- und Verkauf von KFZ, v rámci kterého bylo zjištěna i laikem seznatelná neshoda podpisu dotyčné osoby. Krajský soud k námitce pak konstatoval, že *„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.“* Nejvyšší správní soud se s tímto posouzením ztotožňuje, proto ani tato námitka není důvodná.

[22] Krajský soud podle stěžovatele také pochybil, pokud konstatoval, že dožadovaný orgán neměl povinnost předložit podklady, na základě kterých byly získány informace; dle stěžovatele plyne tato povinnost z čl. 56 nařízení č. 904/2010.

[23] Z ustanovení čl. 56 nařízení plyne, že *„[z]právy, výkazy a všechny ostatní dokumenty nebo jejich ověřené opisy či výpisy získané pracovníky dožadovaného orgánu a poskytnuté dožadujícímu orgánu v rámci pomoci podle tohoto nařízení mohou příslušné orgány členského státu dožadujícího orgánu použít jako důkazní prostředky stejným způsobem jako obdobné dokumenty, které poskytl jiný orgán členského státu dožadujícího orgánu.“*

pokračování

[24] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem v tom, že z citovaného ustanovení neplyne povinnost německé daňové správy předložit správci daně podklady, na základě kterých byly informace získány. Z uvedeného ustanovení je toliko zřejmé, že zprávy, výkazy a jiné dokumenty získané pracovníky dožádaného orgánu (zde orgány německé daňové správy) a poskytnuté dožadujícímu orgánu (správci daně) v rámci pomoci mohou příslušné orgány členského státu dožadujícího orgánu použít jako důkazní prostředky stejným způsobem jako obdobné dokumenty, které poskytl jiný orgán členského státu dožadujícího orgánu. Jak je uvedeno již shora, lze podle § 93 odst. 1 daňového řádu jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem. Správce daně proto nepochybil, pokud vycházel také z informací získaných na základě citovaného ustanovení nařízení a použil dokumenty poskytnuté německou daňovou správou jako důkazy pro nynější řízení. Krajský soud správně poukázal na to, že stěžovatel měl možnost se k těmto poskytnutým informacím vyjádřit a případně navrhnout další dokazování, což však neučinil. Soud pak zcela správně upozornil také na to, že stěžovatel požadavek na seznámení se s podklady, na základě kterých německá daňová správa poskytnuté informace získala, uplatnil teprve až v žalobě, což považoval krajský soud za účelové. Nejvyšší správní soud proto neshledal důvodnou ani tuto kasační námitku.

[25] Stěžovatel v závěru kasační stížnosti namítl, že krajský soud posoudil nesprávně otázku neshody dodavatele v jednotlivých kupních smlouvách s držitelem vozidla evidovaným v německém centrálním registru vozidel. Podle stěžovatele tato neshoda sama o sobě neznamenala, že nedošlo k jím tvrzeným skutečnostem.

[26] Krajský soud v napadeném rozsudku obsáhle pojednal o principech dokazování v daňovém řízení. Připomenul, že důkazní břemeno je mezi daňovým subjektem a správcem daně v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se uplatní zásada vyhledávací, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, ale daňový subjekt. Primární iniciativa tedy spočívá na daňovém subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést.

[27] Judikatura k výkladu § 95 daňového řádu dovodila, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá

původní tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 – 62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 – 49).

[28] Právě na shora vymezené rozvržení důkazního břemene poukázal krajský soud ke stěžovatelově poznámce, že skutečnost, že údaje v průkazech nebo v centrální evidenci nesouhlasí s údaji ve smlouvách, sama o sobě neznamena, že nedošlo ke stěžovatelem tvrzeným skutečností. V jednotlivých kupních smlouvách, na základě nichž měla být stěžovateli dodána vozidla, nebyli dostatečně identifikováni prodejci těchto vozidel. Ani z informací získaných od německé daňové správy nebylo potvrzeno, že dodavatelé uvádění stěžovatelem s ním skutečně obchodovali. Správce daně rovněž zjistil, že u žádného vozidla se neshodoval v kupní smlouvě deklarovaný dodavatel s posledním držitelem vozidla evidovaným v německém centrálním registru vozidel. Popsaný nesoulad mezi kupními smlouvami a centrální evidencí jednoznačně prokázal důvodnost pochybností správce daně a měl za následek přenesení důkazního břemene na stěžovatele. Bylo tedy naopak na něm, aby prokázal, že nákup proběhl tak, jak tvrdil. To však neučinil, neboť nepředložil takové důkazy, které by jím citovaná tvrzení podpořily. Není tedy pravda, že by „*tato neshoda sama o sobě*“ neznamena, že nedošlo ke skutečností tvrzeným stěžovatelem. Naopak se jednalo o celý řetězec pochybností, které správce daně vyložil a které stěžovatel nebyl schopen vyvrátit. Námitka není ani v tomto případě důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[29] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1, věty druhé, s. ř. s. zamítl.

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

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 7. května 2020

JUDr. Radan Malík
předseda senátu