



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců JUDr. Davida Rause, Ph.D., a Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., v právní věci

žalobce: **GREGOCAR, s. r. o.**  
sídlem Vlkošská 279, Vacov  
zastoupen JUDr. Ing. Petrem Machálkem, Ph.D., advokátem  
sídlem Pivovarská 8, Vyškov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 9. 2020, č. j. 34727/20/5300-22442-712600,

**takto:**

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

## Odůvodnění:

### I. Shrnutí podstaty věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 9. 2020, č. j. 34727/20/5300-22442-712600, kterým bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský, a to 1) dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ze dne 20. 2. 2019, č. j. 682346/19/3013-50521-706665, kterým byla za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2015 doměřena DPH ve výši 2 765 989 Kč, 2) dodatečný platební výměr na DPH ze dne 20. 2. 2019, č. j. 683280/19/3013-50521-706665, kterým byla za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2015 doměřena DPH ve výši 3 358 053 Kč, a 3) dodatečný platební výměr na DPH ze dne 20. 2. 2019, č. j. 684020/19/3013-50521-706665, kterým byla za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2015 doměřena DPH ve výši 3 833 069 Kč.
2. Důvodem pro doměření daně byla skutečnost, že žalobce neprokázal splnění podmínek pro použití zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím ve smyslu § 90 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“).

### II. Shrnutí procesního postojů žalobce

3. Žalobce nejdříve poukazuje na relevantní právní úpravu, přičemž uvádí, že při následném prodeji ojetých vozidel uplatňoval výhradně zvláštní režim dle § 90 ZDPH, který se na něho z principu jeho obchodování vztahuje. Následně žalobce popisuje počátky spolupráce s dodavatelem FARMOSI AUTO a výhody, které mu přinesla změna obchodního modelu.
4. Žalobce brojí proti závěru žalovaného, že v průběhu daňového řízení neprokázal, že vozidla nabyl od deklarovaného dodavatele. Pochybnosti, které daňové orgány k obchodní spolupráci získaly, nejsou pro posuzovanou věc rozhodné.
5. Žalobce má za to, že dostatečně prokázal uskutečnění obchodů předloženými fakturami a příjmovými doklady. K realizaci obchodních případů nebyla potřeba smlouva, objednávka a emailová či telefonická komunikace. Obchodní model spočíval ve faktickém ohledání vozidla a v následné hotovostní koupi bez záloh. Úhrada v hotovosti znamenala pro obě strany jistotu. Danou metodou byly eliminovány poplatky spojené s přeshraničními bankovními převody. Je věcí smluvní volnosti, za jakých podmínek se obchody realizují. K provedeným platbám přitom muselo dojít, protože jinak by žalobce nemohl od dodavatele nabýt auto.
6. Rovněž není relevantní, že dodavatel nemá, resp. neměl webové stránky, ani že žalobce nedisponuje žádným podkladem komunikace s dodavatelem ohledně nabídky a poptávky ojetých vozidel. Je zřejmé, že se dodavatel předmětnou obchodní činností zabýval, a byl v období, kdy započal obchodovat se žalobcem, řádně registrován k dani z přidané hodnoty v Rumunsku. To si žalobce také ověřil. Žalobci nelze klást k tíži to, že dodavatel následně svoje povinnosti vůči tamní daňové správě přestal plnit. Žalovaný se s touto argumentací ztotožnil, přesto danou námitku shledal nedůvodnou. V tomto ohledu je napadené rozhodnutí vnitřně rozporné. Přitom právě na základě neplnění daňových povinností dodavatelem je konstruováno neprokázání osoby dodavatele.
7. K úmrtí jednatele dodavatele žalobce uvádí, že trvá na tom, že předložené doklady byly jednatelem podepsány. Sám prvostupňový orgán vydal příkaz, kterým žalobce shledal

vinným z přestupků, kterých se žalobce dopustil tím, že poskytoval společnosti FARMOSI AUTO platby, které v přepočtu přesahovaly částku 270 000 Kč. Tím platební operace mezi žalobcem a dodavatelem potvrdil. Pokuta je uložena i za platby realizované v období po tvrzené smrti jednatele dodavatele. Obdobnou námitku žalobce vymezil již v odvolání, žalovaný ji však nevypořádal. Zatížil tak napadené rozhodnutí rovněž vadou nepřezkoumatelnosti.

8. Žalobce opakovaně namítá, že mu není známo, odkud a jak dodavatel zajišťoval požadovaná vozidla. Žalobce nikdy netvrdil, že vozidla v zahraničí naložil, dovezl a žalobci osobně předal jednatel dodavatele, jak se snaží obchodní spolupráci konstruovat žalovaný. Žalobce zdůrazňuje, že je nesporné, že od uvedeného dodavatele pořizoval desítky vozidel. Jednalo se o reálná vozidla, která byla v rámci daňového řízení řádně identifikována. Nejednalo se o fiktivní obchody. Absence skladů a zaměstnanců u dodavatele není rozhodná, neboť to nebylo pro uskutečnění plnění potřebné. Nelze klást k tíži žalobce, že dodavatel není kontaktní.
9. Žalobce připouští, že faktury neobsahují konkrétní ustanovení rumunského práva o DPH. Faktury nicméně obsahují text: „faktura obsahuje DPH na přidanou hodnotu, na základě faktury se nepožaduje vrácení daně na přidanou hodnotu“. Žalobce tak má za to, že prokázal, že zvláštní režim použil v souladu se zákonem, a daň na výstupu byla přiznána ve správné výši. Žalobce uzavírá, že sdělené pochybnosti logicky vysvětlil a přenesl tak důkazní břemeno zpět na daňové orgány. Ty však neprokázaly, že se plnění neuskutečnilo.
10. Žalobce dále uvádí, že nikdy nezastíral skutečnost, že část prodaných vozidel v období 1. až 3. čtvrtletí roku 2015 byla pořízena od dodavatele LC DREAM LOGISTIC. Z důvodu zásahu celních orgánů a zajištění písemností to však žalobce nebyl schopen dříve doložit. Je třeba uvést, že vozidla byla nakoupena před kontrolovanými obdobími a žalobci nedošlo, že by měl prokazovat jejich nabytí z toho důvodu, že je prodal v kontrolovaných obdobích, tj. že jej i zde tíží důkazní břemeno. Toto pochybení však nemá na podstatu věci žádný vliv. Podmínky pro uplatnění zvláštního režimu byly splněny. Dále žalobce uplatňuje obdobnou argumentaci jako v případě dodavatele FARMOSI AUTO, tj. že neplnění daňových povinností dodavatele nemůže být kladeno k tíži žalobce, že předmětná vozidla byla fyzicky dodána (nejedná se o fiktivní obchody) a že faktury obsahují text, který prokazuje oprávněnost použití zvláštního režimu. Skutečnost, že oba dodavatelé překládali faktury stejné grafické úpravy, dle žalobce žádné pochybnosti nevzbuzuje. Také v České republice je zcela běžné, že dva různé subjekty mají stejnou grafickou úpravu faktur. Žalovaným tvrzené pochybnosti nebyly důvodné, nedošlo tedy k přenesení důkazního břemene zpět na žalobce.
11. Žalobce nezpochybňuje, že v rámci daňového řízení nebyly ze strany žalobce předloženy všechny daňové doklady vztahující se k pořízení vozidel, u nichž žalobce uplatnil zvláštní režim. Žalovanému je však dobře známo, že žalobce daňové doklady neměl (a dosud nemá) k dispozici, jelikož byly zajištěny v rámci trestního řízení celními orgány. Ani přes opakované žádosti nebyly žalobci pro účely daňového řízení zpřístupněny. Nepředložení těchto daňových dokladů tedy nelze klást žalobci k tíži. Vzhledem k daným obchodním případům tak nemůže obstát závěr, že žalobce neunesl prvotní důkazní břemeno. Žalobce je přesvědčen, že napadené rozhodnutí bylo vydáno předčasně, neboť bylo povinností žalovaného vyčkat s vydáním rozhodnutí do té doby, než budou žalobci doklady zpřístupněny.

12. Ze shora uvedených důvodů žalobce navrhuje, aby zdejší soud napadené rozhodnutí zrušil. Na svém procesním postoji setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

### III. Shrnutí procesního postoje žalovaného

13. Žalovaný s právními názory žalobce nesouhlasí. Skutkový stav a právní posouzení jsou podrobně rozvedeny v odůvodnění napadeného rozhodnutí, jakož i v celém předloženém spisovém materiálu. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé z jakého důvodu, na základě jakých skutečností a na základě jakých právních norem bylo v řízení rozhodováno. Meritem sporu je posouzení toho, zda žalobce naplnil zákonné podmínky pro uplatnění zvláštního režimu ve smyslu § 90 ZDPH a zda unesl důkazní břemeno poté, co na něj přešlo výzvou k prokázání skutečností, kterou ho správce daně vyzval k prokázání toho, že předmětná vozidla byla pořízena od deklarovaného dodavatele, a že byly splněny podmínky pro použití zvláštního režimu a k prokázání, že základ daně při použití zvláštního režimu a z něho daň na výstupu byly stanoveny ve správné výši. Žalobce však důkazní břemeno neunesl, nelze tak dospět k závěru, že prokázal splnění podmínek pro uplatnění zvláštního režimu. Žalovaný se podrobně vyjadřuje ke všem žalobním námitkám, přičemž je tedy nepovažuje za důvodné.
14. Žalovaný navrhuje, aby zdejší soud žalobu zamítl. Žalovaný na svém procesním postoji setrval během celého řízení před zdejším soudem.

### IV. Posouzení věci

15. Žaloba byla podána včas (§ 72 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního /dále jen „s. ř. s.“/), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).
16. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná; rozhodoval bez jednání, neboť pro to byly splněny podmínky dle § 51 s. ř. s.
17. Nejprve bylo třeba se vypořádat s uplatněnou námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí je způsobilé být předmětem hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností či vad předcházejícího správního řízení.
18. O nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů lze hovořit v situaci, kdy se správní orgán v rozhodnutí řádně nevypořádá se všemi námitkami účastníků řízení, případně své rozhodnutí neodůvodní vůbec nebo je odůvodní nedostatečně vzhledem k požadavkům zákona.
19. V nyní posuzované věci žalobce namítá, že se žalovaný nevypořádal s námitkou, že byla řádně prokázána realizace plateb v hotovosti dodavateli za dodání předmětných automobilů, a to s ohledem na příkaz ze dne 13. 2. 2019, č. j. 580066/19/3013-60561-712220, kterým prvostupňový orgán shledal žalobce vinným z přestupku podle § 6 odst. 1 zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti a o změně zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. V konečném důsledku touto argumentací žalobce podporoval své tvrzení, že předmětné dokumenty byly podepsány jednatelem dodavatele. Dle žalobce skutečnost, kterou zjistily daňové orgány, tj. že jednatel dodavatele zemřel, není důkazem,

který by vyvrátil jeho tvrzení, zvláště pak, byla-li žalobci uložena pokuta za výše zmíněný přestupek i za platby realizovatelné v období po tvrzené smrti jednatele dodavatele.

20. S veškerou uvedenou argumentací se však žalovaný vypořádal. Odkázat lze především na 58. a 60. odstavec napadeného rozhodnutí. Žalovaný zde uvedl, že úmrtí jednatele dodavatele v listopadu 2016 je objektivně zjištěnou skutečností. Z tohoto důvodu nemohla tato osoba v listopadu a prosinci 2016 podepisovat žádné listiny. To, že žalobce i po smrti jednatele přebíral vozidla a uskutečňoval hotovostní platby, svědčí o tom, že peníze nemohl tomuto jednateři předávat. Uvedené představuje zásadní pochybnosti, které žalobce nevyvrátil. Žalovaný dále uvedl, že nezpochybňoval přímo úhradu plnění, nýbrž celkové okolnosti. Úhrada plnění nijak nedokládá, že žalobce plnění přijal od dodavatelů, kteří splňovali podmínky dle § 90 odst. 2 ZDPH. Odkaz na zmiňovaný příkaz pak žalovaný považoval za nerelevantní, neboť žalobce v reakci na kontrolní zjištění doložil, že neučinil žádnou úhradu, jejíž výše by byla v rozporu se zákonem. Dle žalovaného je možné, že prvostupňový orgán nevzal při vydání příkazu do úvahy nové důkazy. Žalovaný však vycházel z toho, že žalobce po formální stránce zákon o omezení plateb v hotovosti neporušil. Nicméně způsob úhrad vzbuzoval další pochybnosti, neboť platby probíhaly opakovaně v hotovosti v desítkách tisíc korun, a to téměř denně. Takové jednání lze kvalifikovat jako obcházení smyslu a účelu zákona. Napadené rozhodnutí tak není nepřezkoumatelné.
21. Dále se zdejší soud zabýval námitkou vnitřní rozpornosti napadeného rozhodnutí.
22. Žalobce namítá, že mu nelze klást k tíži, že si jeho dodavatel přestal plnit svoje daňové povinnosti. Stejně tak tuto skutečnost žalobce namítal v odvolání, načež k tomu žalovaný uvedl, že daná skutečnost mu k tíži nikdy kladena nebyla. Neplnění daňových povinností dodavatelem dle žalovaného pouze dokresluje celkový pochybný obraz této společnosti. Žalovaný námitku žalobce vyhodnotil jako nedůvodnou, a právě z tohoto důvodu považuje žalobce napadené rozhodnutí za vnitřně rozporné. Dle žalobce je totiž námitka relevantní a daná skutečnost není kladena k tíži žalobce, nebo není námitka důvodná a skutečnost je kladena k tíži žalobce.
23. S takovou konstrukcí se však zdejší soud nemůže ztotožnit. Pokud žalobce namítal, že mu daná skutečnost nemůže být kladena k tíži a žalovaný na to uvedl, že mu to nikdy k tíži kladeno nebylo, je zcela logické, že danou námitkou vyhodnotil jako nedůvodnou. Napadené rozhodnutí není vnitřně rozporné.
24. Nadto je třeba uvést, že zdejší soud po prostudování spisového materiálu musí souhlasit se žalovaným, že daná skutečnost k tíži žalobce kladena nebyla. Správce daně zjistil řadu skutečností, které zakládali pochybnosti (o tom podrobněji níže), samotná skutečnost neplnění daňových povinností dodavatelem však k těmto skutečnostem nepatřila. V daném ohledu vyvolávalo pochybnosti vyjádření samotného žalobce. Ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 5. 12. 2018 totiž žalobce uvedl, že *„Daňový subjekt však v této souvislosti zdůrazňuje, že s uvedeným dodavatelem obchoduje již od února 2014. V té době tedy byl dodavatel osobou registrovanou k dani v Rumunsku, což si daňový subjekt ověřil.“*
25. Správce daně však zjistil, že společnost FARMOSI AUTO byla registrována k dani až od 6. 3. 2014 (do 1. 11. 2014), v únoru 2014 si tedy žalobce danou skutečnost ověřit úspěšně nemohl. V odvolání se žalobce snažil vysvětlit, že svým tvrzením nemyslel, že společnost FARMOSI AUTO byla registrovaná k dani již v únoru 2014, ale že v tuto dobu pouze začala obchodní spolupráce, přičemž až v březnu 2014 byly realizovány první obchody.

Žalobce si tedy registraci k dani ověřil až v březnu. Žalovaný však v napadeném rozhodnutí zcela správně poukázal na to, že toto tvrzení je v rozporu s provedeným dokazováním, neboť dle předloženého seznamu přijatých faktur měl žalobce zaúčtovány přijaté faktury za nákup vozidel od FARMOSI AUTO již v únoru 2014. O nepřesvědčivosti tvrzení žalobce pak svědčí také to, že rovněž v podané žalobě na jedné straně žalobce tvrdí, že se společností FARMOSI AUTO obchoduje od února 2014, a hned na další straně uvádí, že s ní obchoduje od března 2014. Zdejší soud tedy uzavírá, že je zcela pochopitelné, že tvrzení žalobce ohledně registrace k dani jeho dodavatele vyvolává pochybnosti.

26. Následně zdejší soud mohl přistoupit k posouzení samotného merita věci.
27. Podle § 90 odst. 2 ZDPH zvláštní režim může použít obchodník při dodání použitého zboží, uměleckého díla, sběratelského předmětu nebo starožitnosti, pokud je toto zboží obchodníkovi dodáno v rámci obchodování na území Evropské unie osobou nepovinnou k dani, osobou povinnou k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem, osvobozenou osobou, která není plátcem, jinou osobou povinnou k dani, pro kterou je dodání tohoto zboží osvobozeno od daně podle § 62 nebo obdobně podle platného předpisu jiného členského státu, nebo jiným obchodníkem, pokud byl při dodání tohoto zboží tímto jiným obchodníkem použit zvláštní režim.
28. Podle § 90 odst. 3 věty první a druhé ZDPH při použití zvláštního režimu je základem daně přírážka snižená o daň z přírážky. Tato přírážka se stanoví jako rozdíl mezi prodejní cenou obchodníka a pořizovací cenou tohoto zboží. Pokud je tento rozdíl záporný, základem daně je nula.
29. Podle § 190 odst. 14 ZDPH při dodání zboží, které je předmětem zvláštního režimu, musí být na daňovém dokladu uveden údaj „zvláštní režim – použité zboží“, „zvláštní režim – umělecká díla“ nebo „zvláštní režim – sběratelské předměty a starožitnosti“. Při dodání zboží, které je předmětem zvláštního režimu, nesmí být na daňovém dokladu samostatně uvedena daň týkající se přírážky, s výjimkou dokladu o prodeji motorového vozidla pro osobu se zdravotním postižením.
30. Zdejší soud připomíná, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 – 125). Prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad 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 NSS v rozsudku ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 – 107, 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“*.
31. 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 vykázaním zdanitelného plnění se všemi náležitostmi, ale nikdy nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění. Zákon tedy nestojí na formálním vykázaní zdanitelného

plnění, ale na stavu faktickém. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona. Shodný názor vyslovil také NSS v rozsudku ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007 – 72.

32. 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, 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.
33. I když tedy daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. 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 vážné a důvodné pochyby (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 – 124).
34. Zdejší soud má přitom za to, že uvedené závěry lze z pohledu důkazního břemene přiměřeně vztáhnout i na prokazování podmínek pro uplatnění zvláštního režimu dle § 90 ZDPH. To ostatně vyplývá rovněž z rozsudku NSS ze dne 22. 6. 2016, č. j. 6 Afs 185/2015 – 41, ve kterém je uvedeno: „Důkazní břemeno ve vztahu ke splnění podmínek zvláštního režimu dle § 90 ZDPH však leželo na žalobci, což vyplývá i z ustálené judikatury správních soudů, dle které je daňový subjekt odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky prokážou jeho tvrzení“.
35. Zcela konkrétně se pak k tomu, jak postupovat v obdobných věcech jako je ta nyní posuzovaná, vyjádřil NSS v rozsudku ze dne 11. 4. 2022, č. j. 7 Afs 452/2019 - 28. Tento rozsudek je přitom důležitý rovněž z toho důvodu, že již reflektuje rozsudek Soudního dvora ze dne 9. 12. 2021, věc C-154/20, Kemwater, vydaný k předběžné otázce podané NSS ve věci vedené pod sp. zn. 1 Afs 334/2017. NSS v daném rozsudku uvedl, že „...pro postup podle § 90 ZDPH je třeba, aby dodavatel splňoval podmínky podle druhého odstavce tohoto ustanovení. Podle něj může zvláštní režim použít obchodník při dodání použitého zboží, uměleckého díla, sběratelského předmětu nebo starožitnosti, pokud je toto zboží obchodníkovi dodáno v rámci obchodování na území Evropské unie osobou nepovinnou k dani, osobou povinnou k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem, osvobozenou osobou, která není plátcem, jinou osobou povinnou k dani, pro kterou je dodání tohoto zboží osvobozeno od daně podle § 62 nebo obdobně podle platného předpisu jiného členského státu, nebo jiným

*obchodníkem, pokud byl při dodání tohoto zboží tímto jiným obchodníkem použit zvláštní režim. Aby mohl daňový subjekt postupovat podle § 90, musí být schopen v daňovém řízení prokázat či musí v daňovém řízení bezpečně vyplynout z ostatních důkazů, které má správce daně k dispozici, že jeho dodavatele lze podřadit do jedné z právě citovaných skupin. Pokud však nelze v daňovém řízení konkrétního dodavatele ztotožnit a nelze bezpečně zjistit, kdo konkrétní vozidlo dodal, nelze zvláštní režim podle tohoto ustanovení uplatnit“.*

36. Žalobce v posuzovaných zdaňovacích obdobích nakupoval ojeté automobily ve zvláštním režimu dle § 90 ZDPH. To znamená, že při jejich následném prodeji zdaňoval pouze rozdíl mezi prodejní a pořizovací cenou. Dle žalovaného však nebyl k takovému postupu oprávněn (resp. oprávnění neprokázal). Z tohoto důvodu tak měl žalobce povinnost u svého plnění správně přiznat a odvést daň z přidané hodnoty vztahující se k celé částce prodejní ceny, nikoliv jen z přírážky. Žalobce po celou dobu setrvává na tom, že nakupoval v předmětných zdaňovacích obdobích ojeté osobní automobily od rumunské společnosti FARMOSI AUTO. Není přitom sporu o tom, že žalobce v posuzovaném případě unesl své prvotní důkazní břemeno, neboť předložil daňové doklady (faktury, výdejové pokladní doklady a příjmové pokladní doklady), kterými prokazoval tvrzený průběh obchodních případů. Správci daně však vznikly pochybnosti o tom, zda byly naplněny zákonné předpoklady pro uplatnění zvláštního režimu. Vzhledem ke vzniklým pochybnostem následně správce daně učinil závěr, že žalobce nedoložil pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu (svá tvrzení ani nezkorigoval). Žalobce však namítá, že pochybnosti, které vznikly správci daně ohledně obchodní spolupráce, nejsou pro posuzovanou věc rozhodné, resp. žalobce je logicky vysvětlil.
37. K námitkám žalobce musí zdejší soud předně uvést, že je významný rozdíl mezi tím, zda pochybnosti, které správci daně vznikly, nejsou důvodné, či zda je žalobce následně logicky vysvětlil. V případě, že by pochybnosti nebyly důvodné, nedošlo by totiž k přenesení důkazního břemene a žalobce by zjednodušeně řečeno neměl co vysvětlovat. Samozřejmě nelze nic namítat proti tomu, že žalobce i v případě, že pochybnosti nepovažuje za důvodné, přistoupí z opatrnosti k jejich vysvětlení. Zdejší soud se nicméně nejdříve zabýval tím, zda k přenesení důkazního břemene na žalobce vůbec došlo.
38. Vzniklé pochybnosti odůvodnil správce tím, že bylo zjištěno, že žalobce dříve nakupoval ojeté automobily od různých dodavatelů a sám si je i dovážel. Najednou však nevysvětlitelně začal nakupovat téměř výhradně od neproověřeného rumunského dodavatele. Registraci k DPH dodavatele si měl žalobce dle svých původních vyjádření prověřit v únoru 2014, přestože společnost byla registrována k DPH až v březnu 2014. Správce daně rovněž zjistil, že se jedná o nekontaktní společnost, bez skladů (či jiných prostor). Dodavatel se rovněž nijak veřejně neprezentoval (např. na webových stránkách). Dle žalobce společnost svou činnost prezentovala pouze prostřednictvím inzerátů. Správci daně se však nepodařilo dohledat ani jeden inzerát, přičemž ani žalobce žádný inzerát neposkytl. Pochybnosti pak ve správci daně vzbudil také žalobcem popsany obchodní model. Jednatel dodavatele měl žalobci téměř na denní bázi dopravovat vozidla nakoupená v zahraničí. Při zahájení daňové kontroly žalobce sdělil, že dopravu vozidel měl zajišťovat výhradně jednatel dodavatele. Ten měl rovněž podepisovat veškeré listiny. Uskutečňování dodávek v deklarovaném rozsahu je však fakticky vyloučeno, neboť jeden člověk by něco takového nemohl stihnout. Správce daně přitom odkazuje na desítky až stovky vozidel popsanych ve zprávě o daňové kontrole. Jednatel dodavatele by se musel téměř nepřetržitě

nacházet v areálu žalobce, což ovšem nesvědčí tomu, že sháněl a nakupoval vozidla po celé Evropě. Nákupy vozidel nemohly realizovat ani zaměstnanci dodavatele, protože dle rumunského správce daně žádné neměl. Výraznou pochybnost představuje rovněž skutečnost, že přestože měl jednatel dodavatele podepisovat listiny a dovážet automobily až do konce roku 2016, bylo zjištěno, že zemřel na počátku listopadu 2016. Z přijatých faktur a příjmových dokladů je přitom zřejmé, že ty byly po celou dobu podepisovány stejnou osobou jednatele dodavatele, tedy i v době, kdy tato osoba byla již mrtvá. Správce daně rovněž zjistil, že příjmové pokladní doklady ze strany dodavatele, resp. výdajové pokladní doklady ze strany žalobce byly vystavovány pouze formálně účelově bez vazby na skutečné úhrady. Na daňových dokladech nebylo uvedeno, že se jedná o zvláštní režim. Opakovaná téměř každodenní úhrada desítek tisíc v hotovosti rovněž vzbuzovala pochybnosti (viz vypořádání námítky nepřezkoumatelnosti). Žalobce k uskutečněným plněním nedisponoval žádnými dodatečnými podklady kromě podkladů daňových. Absentovaly jakékoliv smlouvy, inzeráty, doklady o prezentaci, objednávky či záznamy komunikace či jiné podklady.

39. Dle zdejšího soudu není o důvodnosti pochybností vzhledem k tomu, zda dodavatelem žalobce skutečně byla jim deklarovaná společnost FARMOSI AUTO, sporu. Lze přitom jistě souhlasit s tím, že dodavatel nemusel mít webové stránky, že si žalobce nemusel archivovat komunikaci s dodavatelem ohledně poptávky a nabídky ojetých vozidel či že k realizaci obchodního případu není potřeba smlouva, objednávka, požadavek, emailové či telefonická komunikace. Nicméně vzhledem k tomu, že v roce 2015 měl žalobce od deklarovaného dodavatele pořídit ojetá vozidla v hodnotě 2 459 500 EUR a v roce 2016 v hodnotě 2 698 400 EUR (jednalo se de facto o výhradního dodavatele žalobce), skutečně vyvolává pochybnosti okolnost, že žalobce není k prokázání realizace obchodních případů schopen doložit jiný důkaz než daňové doklady. Pochybnosti pak odůvodněně vyvolávají i další uvedené skutečnosti.
40. K přenesení důkazního břemene zpět na žalobce došlo a žalobce tak byl povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Žalobce však po celou dobu setrval ve „zlehčování“ vzniklých pochybností, aniž by předložil jediný jiný důkaz než daňové doklady. Zdejší soud musí souhlasit se žalovaným, že argumentace žalobce tedy nejenže nebyla ničím podložena, ale sama o sobě se nejví přesvědčivě a mnohdy je přímo v rozporu s provedeným dokazováním. V podrobnostech odkazuje zdejší soud na napadené rozhodnutí, neboť v této části je žalobní argumentace téměř totožná s argumentací odvolací.
41. Samotná skutečnost, že žalobce je obchodníkem s použitým zbožím, ho neopravňuje k použití zvláštního režimu ve smyslu § 90 ZDPH. Jak vyplývá z výše uvedené judikatury NSS, je nutné, aby rovněž dodavatel daňového subjektu splňoval podmínky pro použití zvláštního režimu. Nelze tak souhlasit se žalobcem, že z principu jeho obchodování se na něho zvláštní režim vztahuje.
42. Žalobce několikrát opakuje tvrzení, že se jednalo o reálně dodaná vozidla, která byla v rámci daňového řízení řádně identifikována. Nejednalo se tedy o fiktivní obchody. To však správce daně nerozporoval. To, že vozidla byla reálně dodaná, však nevypovídá o tom, jestli byla dodaná deklarovaným dodavatelem. Ve věci rovněž nevyplynulo, a žalobce to ani netvrdil, že by dodání předmětných automobilů bylo součástí rozsáhlých, vnitřně jednotných a věcně konzistentních dodávek od jiného konkrétního dodavatele, o němž

by správce daně neměl pochybnost, že mu svědčí postavení dle § 90 ZDPH a u kterého by nečinilo obtíží předmětná dodání ověřit.

43. Důvodná není ani námitka „nepodloženosti“ napadeného rozhodnutí. Dle žalobce měly daňové orgány prokázat či doložit, jaké náležitosti má mít daňový doklad rumunského dodavatele. Pouhé očekávání, že rumunské právo obsahuje obdobné ustanovení jako je § 90 odst. 14 ZDPH, tj. že při dodání zboží, které je předmětem zvláštního režimu, musí být na daňovém dokladu uveden údaj „zvláštní režim - použité zboží“, nelze akceptovat. Zdejší soud však souhlasí s tím, že s ohledem na Směrnici Rady č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (konkrétně čl. 226) lze obdobné ustanovení rovněž očekávat v rumunském právu. Nejednalo se tedy o nepodložené očekávání, jak tvrdí žalobce.
44. Lze potom dodat, že to byl právě žalobce, kdo měl prokázat, že jeho dodavatel splňoval podmínky pro použití zvláštního režimu. Daňové orgány pouze odůvodněně poukázaly na jednu z dalších pochybností tvrzené obchodní spolupráce. Žalobce nicméně neuvedl, jak věděl, že společnost FARMOSI AUTO splňuje podmínky pro použití zvláštního režimu. Žalobce pouze odkázal na faktury dodavatele, na kterých je uvedeno „*faktura obsahuje DPH na přidanou hodnotu, na základě faktury se nepožaduje vrácení daně na přidanou hodnotu*“. Na první pohled se tak nejedná o údaj ohledně použití zvláštního režimu v případě použitého zboží.
45. To, že tento text na fakturách prokazuje oprávněnost použití zvláštního režimu, žalobce zopakoval rovněž v rámci argumentace týkající se dodavatele LC DREAM LOGISTIC. S tím však souhlasit nelze; stejně jako s kategorickým závěrem žalobce, že totožný vzhled faktur v případě dvou různých společností nemůže vzbuzovat žádné pochybnosti. Lze sice připustit, že pouze totožný vzhled faktur by zřejmě nevedl k přenesení důkazního břemene zpět na daňový subjekt, žalovaný (to, že žalobce měl obchodovat rovněž s jiným dodavatelem, vyšlo najevo až v rámci odvolacího řízení) však dle zdejšího soudu vymezil řadu dalších pochybností týkajících se dané obchodní spolupráce. Lze odkázat především na str. 14 a 15 napadeného rozhodnutí. Zdůraznit lze samotné okolnosti, za kterých bylo zjištěno, že dodavatelem žalobce měla být rovněž společnost LC DREAM LOGISTIC. Faktury, na kterých byla tato společnost uvedena, totiž byly předloženy až celním orgánem, přičemž do té doby se žalobce o této společnosti vůbec nezmiňoval. Jak přitom správně uvedl žalovaný, tvrdil-li žalobce již v rámci daňové kontroly, že byla splněna podmínka dodavatele v souladu s § 90 odst. 2 ZDPH, musel o tomto dodavateli vědět a mohl jej tak uvést. Zdejší soud má za to, že žalovaný přenesl důkazní břemeno zpět na žalobce. Ten však setrval toliko na tvrzení, že podmínky pro uplatnění zvláštního režimu byly splněny. Pokud šlo o společnost FARMOSI AUTO žalobce se alespoň pokusil popsat (i když zcela nepodloženě) podrobnosti obchodní spolupráce, v případě LC DREAM LOGISTIC však žalobce na toto zcela rezignoval. Nebylo tak možné zjistit, zda byly podmínky pro uplatnění zvláštního režimu splněny.
46. Žalobce dále namítá, že napadené rozhodnutí bylo vydáno předčasně, neboť měl žalovaný vyčkat do doby, než budou žalobci zpřístupněny doklady, které jsou zajištěny celní správou. Obdobnou námitku žalobce vymezil již v odvolání a žalovaný k tomu uvedl, že na návrh žalobce kontaktoval celní orgán a vyžádal si přesně identifikované doklady. Z vyžádaných dokladů však celní orgán poskytl pouze část s tím, že zbytek nemá. Právě uvedené je v souladu s obsahem spisového materiálu (viz odpověď na výzvu č. j. 8063/20/5300-22442-712600, ze dne 27. 2. 2020). Žalobce v žalobní argumentaci přitom

toto vypořádání námitky žalovaným zcela přechází. Zdejší soud postup žalovaného považuje za zcela logický a správný. Jelikož celní orgány dalšími doklady nedisponovaly, nedávalo by smysl vyčkávat, až celní orgány žalobci doklady zpřístupní, neboť (zjednodušeně řečeno) nebylo co zpřístupňovat.

47. Zdejší soud tak neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec těchto uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti; žalobu tak jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

### V. Náklady řízení

48. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení, to by náleželo procesně úspěšnému žalovanému. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému v souvislosti s řízením vznikly náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto mu náhrada nákladů řízení nebyla přiznána.

### 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, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

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

Brno dne 25.10.2022

Petr Šebek v.r.  
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

