



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Hájka, Ph.D., a soudců Mgr. Heleny Nutilové a Mgr. Miroslava Jurmana ve věci

žalobce: P. H., IČO X
bytem X
zastoupeného advokátem JUDr. Vladimírem Císařem
se sídlem Čechova 727, 37001 České Budějovice

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 11. 2018, čj. 49124/18/5300-21442-711315

takto:

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

Shodu s prvopisem potvrzuje B. S.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 22. 12. 2016 dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále též jen „DPH“) a k povinnosti uhradit penále za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2012 a všechna zdaňovací období let 2013 a 2014.
2. Podle názoru správce daně žalobce neuvedl v daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období veškeré příjmy z ekonomické činnosti. Ze zprostředkovatelských smluv o prodeji vozidel a z pokladních dokladů za úhradu prodejní ceny těchto vozidel dospěl správce daně k závěru, že žalobce jako vlastník prodal celkem 27 ojetých motorových vozidel, která byla prodávána prostřednictvím zprostředkovatele společnosti EU Automobile, s. r. o., a z těchto prodejů nepřiznal na výstupu DPH. Žalobce trval v daňovém řízení na názoru, že nebyl vlastníkem uvedených vozidel, a proto nemohl uhradit DPH za uskutečněná zdanitelná plnění.
3. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím žalobcovu odvolání zamítl a dodatečné platební výměry správce daně potvrdil.

II. Shrnutí žaloby

4. Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce dne 4. 1. 2019 žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích.
5. Žalobce poukázal na to, že celý obchodní případ správce daně zpochybnil v důsledku nekontaktnosti J. S. Správce daně proto žalobci přisoudil a zdanil příjmy z prodeje ojetých motorových vozidel a stanovil povinnost odvodu DPH. Žalobce setrvává na svém vysvětlení obchodních vazeb mezi v žalobě uvedenými subjekty, avšak současně uznává, že se ocitl v důkazní nouzi, kdy není schopen svá tvrzení důkazními prostředky prokázat. Za to je ochoten přijmout odpovědnost a nést následky, avšak v rozumné míře a v souladu se zákonem.
6. Žalobce vyjádřil nesouhlas s kontrolními zjištěními, protože průběh daňové kontroly nepřinesl taková zjištění, která by odůvodňovala doměření daně z přidané hodnoty tak, jak správce daně učinil. Ačkoli byly dány podmínky stanovení daně podle pomůcek, správce daně daň doměřil dokazováním. Doměření daně je proto vadné v procesní rovině. Správce daně ignoroval svou povinnost dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů.
7. Správce daně nesprávně daň doměřil dokazováním, přičemž vyšel z celkové prodejní ceny jednotlivých vozidel a žalobci neuznal žádné výdaje na dosažení zajištění a udržení příjmů.
8. Daň doměřil z plné částky prodejní ceny bez uplatnění jakékoli částky odpočtu na vstupu nebo bez možnosti použít ustanovení § 90 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „zákon o DPH“). Žalovaný vychází z toho, že vozidla byla pořízena bezúplatně, ačkoliv se jedná o vozidla pořízená v zahraničí od nespřízněných osob. Přitom správce daně měl jasné indicie vycházející ze znalosti žalobcovy podnikatelské činnosti i zvyklostí uplatňujících se na trhu s ojetými motorovými vozidly. Žalobcova podnikatelská činnost spočívá v pořizování ojetých motorových

vozidel v zahraničí od soukromých osob, která následně prodává. Proto je zřejmé, že na pořízení vozidel musela být určitá finanční částka vynaložena. Přitom je povinností správce daně přihlídnout ke všem okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt.

9. Nemůže být pravdou, že žalobce neměl žádné uznatelné výdaje a je evidentní, že žalobcova činnost v systému daně z přidané hodnoty spočívá ve zdaňování obchodní přírážky tak, jak předpokládá § 90 zákona o DPH. Na správci daně bylo přistoupit k doměření daně podle pomůcek, jestliže žalobce nesplnil své povinnosti v průběhu dokazování a současně daň dokazováním stanovit nelze. Správce daně postupoval v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu. Žalobce poukázal na také na dikci § 98 odst. 2 daňového řádu, podle kterého je zapotřebí přihlídnout ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají pro daňový subjekt výhody i za situace, kdy jím nebyl uplatněn.
10. Žalobce v závěru žaloby uvedl, že doměření DPH bylo v nynějším případě v rozporu s § 5, § 8, § 98 a § 145 odst. 2 daňového řádu a dále čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.
11. Žalobce navrhl, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného, jakož i dodatečné platební výměry správce daně, zrušil.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

12. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že základním postupem ve vyměřovacím řízení je dokazování, které je prostředkem jak nejpřesněji určit skutkové okolnosti případu. Teprve nelze-li daň takto stanovit, lze tak učinit náhradním způsobem. První podmínku pro stanovení daně podle pomůcek žalobce splnil, protože nedodržel zákonnou povinnost vykázat a uhradit daň z uskutečněných zdanitelných plnění v plné výši. Byla prokázána faktická existence ojetých motorových vozidel a jejich následný prodej a žalobcův příjem z prodeje vozidel v konkrétních částkách. Žalobce uznává, že důkazní břemeno neunesl, avšak nedošlo ke splnění druhé podmínky, že daň nelze stanovit dokazováním. Žalovaný proto nesouhlasí s tím, že daň měla být stanovena podle pomůcek, protože v případě žalobce měla být stanovena podle § 90 zákona o DPH.
13. Pro uplatnění zvláštního režimu podle posledně citovaného ustanovení je zapotřebí prokázat od koho a za jakou cenu daňový subjekt pořídil zboží, u něhož se uplatňuje zvláštní režim přírážky. To však žalobce neprokázal. Nepředložil doklady o nabytí prodávaných vozidel a nebylo možnost zjistit od koho a za jakou cenu žalobce vozidla nabyt. Vozidla žalobce pořídil v zahraničí a není zřejmé od které konkrétní osoby. Na rozdíl od daně z příjmů není DPH navázána na výdaje. Nárok na odpočet daně je právem daňového subjektu. Ten však nebylo možné přiznat, protože žalobce podmínky pro uplatnění nároku na odpočet netvrdil a neprokázal.
14. Žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl.

IV. Původní rozsudek krajského soudu a zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu

15. Krajský soud rozsudkem ze dne 5. 12. 2019, čj. 50 Af 1/2019-32, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

16. Krajský soud zaujal stanovisko, že všechna zjištěná plnění plynou z prodeje ojetých motorových vozidel, která žalobce pořizoval z Německa. Krajský soud připustil, že žalobce sice neprokázal, od koho a za jakou cenu tato vozidla koupil, avšak nelze předpokládat, že tak učinil bezúplatně. Daňovým orgánům proto krajský soud uložil, aby v dalším řízení v zájmu správného zjištění a stanovení daně stanovily za využití pomůcek pořizovací cenu dodaných vozidel, aby bylo možné i u těchto vozidel stanovit přírážku jako základ daně a postupovat v režimu § 90 zákona o DPH.
17. Nejvyšší správní soud však tento rozsudek zrušil rozsudkem ze dne 11. 4. 2022, čj. 7 Afs 452/2019-28, a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

V. Právní hodnocení krajského soudu

18. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez jednání dle § 51 s. ř. s.
19. Žaloba není důvodná.
20. Krajský soud předně poznamenává, že je vázán právním názorem, který v nynější věci vyslovil Nejvyšší správní soud. Nejvyšší správní soud přitom již krajskému soudu neponechal žádný prostor k úvaze. Postačí proto závěry Nejvyššího správního soudu stručně rekapitulovat.
21. Nejvyšší správní soud ve svém zrušujícím rozhodnutí vycházel z rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20, ECLI:EU:C:2021:989, jehož závěry považuje za přenositelné i na nyní posuzovanou věc.
22. Dle Nejvyššího správního soudu *„Soudní dvůr nadále přisuzuje při uplatňování nároku na daňový odpočet zásadní význam prokázání osoby dodavatele v obchodním vztahu, neboť je třeba, aby tato osoba byla povinná k dani. Pouze tehdy, pokud jsou v daňovém řízení k dispozici konkrétní skutkové okolnosti a informace, které umožňují bezpečný závěr, že dodavatel takové postavení objektivně má, lze částečně „slevit“ z primárního požadavku na daňový subjekt k unesení důkazního břemene k osobě dodavatele coby osoby povinné k dani, neboť tyto souvislosti jsou správci daně již k dispozici. I tehdy je však nepochybně třeba, aby bylo v daňovém řízení postaveno najisto, kdo takovým dodavatelem je.“*
23. Nejvyšší správní soud dále 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 vyplýnout z ostatních důkazů, které má správce daně k dispozici,*

že jeho dodavatele lze podřadit do jedné z právně 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. Ve věci rovněž nevyplývalo, a žalobce to ani netvrdil, že by dodání předmětných 27 automobilů bylo součástí rozsáhlých, vnitřně jednotných a věcně konzistentních dodávek od konkrétního dodavatele, o němž by správce daně neměl pochybnost, že mu svědčí postavení dle § 90 odst. 2 ZDPH a u kterého by nečinilo obtíží předmětná dodání ověřit.“

24. Nejvyšší správní soud shora uvedené závěry aplikoval na skutkový stav nynější věci, k čemuž konstatoval, že „[z]jištění konkrétního dodavatele žalobce, podmínek, za nichž byly předmětné automobily žalobci dodány (zejména ceny, za kterou byly žalobci dodány, jakož i konkrétní podrobnosti tohoto dodání, jež by konvenovaly použití zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím), nebyly téměř vůbec předmětem žalobních námitek v řízení před krajským soudem. Podrobnosti o tvrzeném dodavateli nevyplývaly ani v daňovém řízení, navzdory žalobcovu přesvědčení, že dodání zboží náležitě osvětlil. Žalobce se omezil pouze na konstataování, že obchodní model dodávek vozidel v daňovém řízení vysvětlil. Vozidla mu měl dovážet jistý pan S. ze SRN, ten měl prostřednictvím zprostředkovatele zajistit STK vozidel, poté měl S. předat žalobci doklady a klíče od vozidla a žalobce mu měl po uskutečnění prodeje vozidla prostřednictvím autobazaru společnosti EU Automobile s. r. o. předat peníze. Žalobce však pana S. osobně téměř neznal, tato osoba je navíc nekontaktní a k předání všech náležitostí mělo docházet prostřednictvím sestry žalobce, která však podrobnosti k jednotlivým dodávkám v daňovém řízení neuvedla (dle jejího tvrzení docházelo k předání zalepených obálek, jejichž obsah jí nebyl znám). To vše za situace, kdy ve všech kupních smlouvách k prodeji automobilů, jež jsou předmětem nyní doměřované daně, je jako prodávající uveden právě žalobce. Rozhodně tedy nelze tvrdit, že by byla skutková verze žalobce, pokud jde o jednotlivé dodávky automobilů v daňovém řízení, bezpečně prokázána. Absenci určení konkrétního dodavatele v případě jednotlivých vozů nasvědčuje i žalobní tvrzení o tom, že žalobce ojeté automobily pořizuje v zahraničí od více subjektů (nikoli od jednoho konkrétního dodavatele, u něhož by bylo lze případně chybějící skutečnosti ověřit). Žalobce si toho byl patrně vědom. Sám v žalobě uznal důkazní nouzi, ve které se dle svého mínění ocitl a připustil, že zejména ze smluv se společností EU Automobile s. r. o. by se mohlo zdát, že vlastníkem vozidel by mohl být žalobce, ačkoliv tomu tak nebylo. Namísto toho brojil proti postupu správce daně, který při doměření daňové povinnosti nezohlednil cenu, za kterou mu měly být automobily dodány s tím, že absenci žalobcových vlastních tvrzení a odpovídajících důkazních prostředků měl správce daně nahradit postupem podle § 98 daňového řádu tedy za použití pomůcek.“
25. Na to Nejvyšší správní soud navázal tak, že „[t]akový postup, který aproboval i krajský soud, však nelze akceptovat. Předmětem daňového řízení nebyla daň z příjmů fyzických osob, ale daň z přidané hodnoty. Zvláštní režim dle § 90 předpokládá ‚kvalifikovaného‘ dodavatele, který splňuje podmínky uvedené v § 90 odst. 2. Pokud by Nejvyšší správní soud připustil, že absenci dostatečných daňových tvrzení a prokázání konkrétního dodání zboží, na jehož dodání je tento zvláštní režim uplatňován, lze ‚nahradit‘ zjištěním obvyklé ceny dodávaných automobilů za využití pomůcek, které má správce daně k dispozici, zcela by tím vykročil ze zákonného vymezení tohoto způsobu zdanění, neboť by vůbec nebylo postaveno najisto, zda skuteční dodavatelé a konkrétní dodání zboží takový způsob zdanění umožňují. To, že žalobce neprokázal konkrétní okolnosti, za nichž mu měly být předmětné automobily dodány, neznamená, že nebylo lze stanovit daň dokazováním. Lze

rozumět výhradám žalobce, pokud předmětem daně z přidané hodnoty nebyla toliko přírážka k ceně, za kterou měl předmětné automobily nabýt do vlastnictví, ale z celkové kupní ceny, za kterou automobily dále prodal třetím osobám. Je to však důsledek nikoli nezákonného postupu správce daně, ale neunesení vlastního důkazního břemene. Zbývá doplnit, že žalobce byl k prokázání rozhodných skutečností v daňovém řízení opakovaně vyzván (zejm. výzvy ze dne 21. 4. 2016 a ze dne 30. 6. 2016), přesto se mu nepodařilo rozhodné skutečnosti prokázat, což sám v podané žalobě přiznává. K tvrzení krajského soudu, že stěžít lze předpokládat, že žalobce vozidla pořídil bezúplatně, nezbyvá než zopakovat, že způsob, dodavatel a cena nabytí vozidel zůstaly v daňovém řízení v důsledku důkazní nouze žalobce zcela neosvětleny a žalobce se proto nemůže domáhat toho, aby byl podroben dani z přidané hodnoty ve zvláštním režimu zdanění, který naopak klade zvýšené nároky na prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení daně (především určení dodavatele, ceny dodání a následně výše přírážky, která představuje základ daně).“

26. Nejvyšší správní soud taktéž nepřisvědčil důvodům, pro které se krajský soud rozhodl odchýlit od závěrů uvedených v rozsudku ze dne 22. 6. 2016, čj. 6 Afs 185/2015-41.

VI. Závěr a náklady řízení

27. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
28. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. V případě procesně úspěšného žalovaného nevyšlo najevo, že by vynaložil náklady nad rámec své běžné činnosti, proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

Poučení:

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

České Budějovice 17. května 2023

JUDr. Michal Hájek, Ph.D. v. r.
předseda senátu