



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudkyně Mgr. Lenky Havlíčkové a JUDr. Martiny Vernerové ve věci

žalobce: **M. K.**, narozen X,
bytem X,
zastoupen daňovým poradcem Ing. Petrem Rosenkranzem,
sídlem ul. 5. května 213, 418 01 Bílina,

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 1. 2. 2021, č. j. 2380/21/5300-21441-712772,

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 zástupce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 2. 2021, č. j. 2380/21/5300-21441-712772. Tímto rozhodnutím byla zamítnuta jeho odvolání a byly potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj ze dne 5. 2. 2020, č. j. 245403/20/2510-50521- Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

508169, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2014 ve výši 230 231 Kč a současně sdělena povinnost uhradit penále ve výši 46 046 Kč, č. j. 249282/20/2510-50521-508169, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2014 ve výši 182 936 Kč a současně sdělena povinnost uhradit penále ve výši 36 587 Kč, č. j. 249374/20/2510-50521-508169, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2014 ve výši 174 789 Kč a současně sdělena povinnost uhradit penále ve výši 34 957 Kč, č. j. 249416/20/2510-50521-508169, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2014 ve výši 183 612 Kč a současně sdělena povinnost uhradit penále ve výši 36 722 Kč, č. j. 249466/20/2510-50521-508169, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2014 ve výši 246 446 Kč a současně sdělena povinnost uhradit penále ve výši 49 289 Kč, č. j. 249504/20/2510-50521-508169, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2014 ve výši 148 868 Kč a současně sdělena povinnost uhradit penále ve výši 29 773 Kč, č. j. 249539/20/2510-50521-508169, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2014 ve výši 132 841 Kč a současně sdělena povinnost uhradit penále ve výši 26 568 Kč, č. j. 249676/20/2510-50521-508169, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2014 ve výši 175 908 Kč a současně sdělena povinnost uhradit penále ve výši 35 181 Kč, č. j. 249716/20/2510-50521-508169, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2014 ve výši 214 769 Kč a současně sdělena povinnost uhradit penále ve výši 42 953 Kč, č. j. 249728/20/2510-50521-508169, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2014 ve výši 114 654 Kč a současně sdělena povinnost uhradit penále ve výši 22 930 Kč, č. j. 249755/20/2510-50521-508169, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2014 ve výši 232 658 Kč a současně sdělena povinnost uhradit penále ve výši 46 531 Kč, č. j. 249805/20/2510-50521-508169, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2014 ve výši 174 094 Kč a současně sdělena povinnost uhradit penále ve výši 34 818 Kč, č. j. 249868/20/2510-50521-508169, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2015 ve výši 258 625 Kč a současně sdělena povinnost uhradit penále ve výši 51 725 Kč, č. j. 249887/20/2510-50521-508169, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2015 ve výši 303 559 Kč a současně sdělena povinnost uhradit penále ve výši 60 711 Kč, č. j. 249951/20/2510-50521-508169, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2015 ve výši 387 199 Kč a současně sdělena povinnost uhradit penále ve výši 77 439 Kč, č. j. 249965/20/2510-50521-508169, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2015 ve výši 455 912 Kč a současně sdělena povinnost uhradit penále ve výši 91 182 Kč, č. j. 250108/20/2510-50521-508169, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2015 ve výši 291 430 Kč a současně sdělena povinnost uhradit penále ve výši 58 286 Kč, č. j. 250126/20/2510-50521-508169, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2015 ve výši 370 543 Kč a současně sdělena povinnost uhradit penále ve výši 74 108 Kč, č. j. 250166/20/2510-50521-508169, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2015 ve výši 180 100 Kč a současně sdělena povinnost uhradit penále ve výši 36 020 Kč. Žalobou napadeným rozhodnutím byl dále změněny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj ze dne 5. 2. 2020, č. j. 249821/20/2510-50521-508169, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2015, tak, že byla žalobci doměřena daň ve výši 136 806 Kč a sdělena povinnost uhradit penále ve výši 27 361 Kč, č. j. 249840/20/2510-50521-508169, kterým byla žalobci doměřena

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2015, tak, že byla žalobci doměřena daň ve výši 235 714 Kč a sdělena povinnost uhradit penále ve výši 47 142 Kč, č. j. 249910/20/2510-50521-508169, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2015, tak, že byla žalobci doměřena daň ve výši 208 662 Kč a sdělena povinnost uhradit penále ve výši 41 732 Kč, č. j. 249926/20/2510-50521-508169, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2015, tak, že byla žalobci doměřena daň ve výši 347 462 Kč a sdělena povinnost uhradit penále ve výši 69 492 Kč, a č. j. 250148/20/2510-50521-508169, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2015, tak, že byla žalobci doměřena daň ve výši 319 300 Kč a sdělena povinnost uhradit penále ve výši 63 860 Kč.

2. Současně se žalobce domáhal přiznání náhrady nákladů řízení.

Žaloba

3. Žalobce ve stručnosti popsal průběh daňového řízení. S poukazem na § 90 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) uvedl, že aby byl obchodník při dodání použitého zboží oprávněn za základ daně použít přírážku sníženou o daň z přírážky a z tohoto základu daně vypočítat daň, musí zboží pořídit od osob uvedených ve výše uvedeném ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobce dále dovodil, že obchodník při dodání použitého zboží není oprávněn za základ daně použít přírážku sníženou o daň z přírážky a z tohoto základu daně vypočítat daň, pokud zboží pořídí od plátce daně se sídlem v tuzemsku nebo od osoby povinné k dani se sídlem v jiném členském státě Evropské unie, neboť uvedené případy tvoří doplněk do množiny všech možných dodavatelů k osobám uvedeným v § 90 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty.
4. Žalobce trval na tom, že v průběhu celé daňové kontroly tvrdil, že všechny automobily nakupoval výhradně v jiných členských státech Evropské unie od nepodnikajících fyzických osob, tedy že ve všech případech nákupů automobilů splnil podmínku dle § 90 odst. 2 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. Uvedl, že daňové orgány ovšem dospěly k závěru, že skoro všechny automobily nakoupil od plátců daně se sídlem v tuzemsku nebo od osob povinných k dani se sídlem v jiném členském státě. Žalobce zdůraznil, že pokud by nakoupil automobily od plátců daně v tuzemsku, bylo by jeho jednání extrémně nelogické, a pokud by je nakoupil od osob povinných k dani se sídlem v jiném členském státě, existovaly by o těchto nákupech záznamy v souhrnných hlášeních případných dodavatelů, které však neexistují.
5. Žalobce zdůraznil, že pokud by automobily nakupoval od plátců daně se sídlem v tuzemsku, kteří při prodeji nepoužili zvláštní režim dle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty, vznikala by žalobci nárok na odpočet daně z těchto nákupů. Bylo by zcela nelogické, pokud by takto žalobce nepostupoval a snažil se uplatnit u takových nákupů postup dle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty. Pokud by od plátců daně se sídlem v tuzemsku nakoupil automobily a tito dodavatelé by při prodeji použili zvláštní režim dle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty, byl by rovněž žalobce oprávněn při následném prodeji použít tento zvláštní režim.
6. Pokud by žalobce nakupoval od osob povinných k dani se sídlem v jiném členském státě Evropské unie, vznikala by prodávajícím povinnost uvádět dodání těchto automobilů žalobci do souhrnného hlášení, přičemž žalobce nikdy nebyl vyzván k odstranění nesrovnalostí v informacích získaných při mezinárodní výměně informací mezi členskými státy Evropské unie. Žalobci rovněž není znám jediný případ, že by osoba registrovaná Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

k dani v jiném členském státě Evropské unie ve svém souhrnném hlášení uvedla, že dodala automobil žalobci. Žalobce trval na tom, že v předmětném období nenakupoval automobily v jiných členských státech Evropské unie od osob povinných k dani.

7. Z výše uvedeného dle žalobce jednoznačně vyplývá, že musel nakoupit předmětné automobily od osob uvedených v § 90 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Proto mu měl být základ daně stanoven podle § 90 odst. 3 téhož zákona a nikoli podle § 36 zákona o dani z přidané hodnoty, jak učinily daňové orgány.
8. Dále žalobce namítal, že správce daně při stanovení daně postupoval v rozporu se základním účelem správy daní definovaným v § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále jen „daňový řád“). Úkolem správce daně je zjistit, stanovit a vybrat daň ve správné výši, nikoli v takové výši, která zajistí maximalizaci příjmů státního rozpočtu. Stanovení daně při platnosti výše uvedených logických závěrů způsobem, jakým byla žalobci správcem daně stanovena, nemůže být správným zjištěním a stanovením daně, jelikož takto stanovená daň je dle žalobce zcela mimo ekonomickou realitu, a jedná se tedy o daň zcela zjevně nesprávnou. Žalobce trval na tom, že správce daně nemá právo odhlížet od základního účelu správy daní, jak jej definuje daňový řád, a pokud dospěl k závěru, že žalobce neunesl v průběhu daňové kontroly své důkazní břemeno, měl přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek nebo daň sjednat postupem dle § 98 daňového řádu. Dle žalobce by mělo mít stanovení daně podle pomůcek nebo sjednáním přednost, pokud by daň stanovená dokazováním byla zjevně daní nesprávnou (např. proto, že by se jednalo o daň ekonomicky zjevně neobjektivní).
9. Žalobce rovněž namítal, že na zjevný rozpor stanovené daně se základním účelem správy daní upozornil již ve svém odvolání proti platebním výměrům, ale žalovaný se dle jeho názoru s touto námitkou nijak nevypořádal. V důsledku toho považuje žalobou napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné.

Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě zrekapituloval průběh daňového řízení. Zdůraznil, že v případě některých platebních výměrů přistoupil k jejich změně pouze z důvodu chybného výpočtu správce daně. S obecným principem stanovení daně správcem daně se žalovaný plně ztotožnil.
11. Žalovaný zdůraznil, že § 90 zákona o dani z přidané hodnoty nelze na konkrétní zdanitelné plnění v rámci obchodování na území Evropské unie aplikovat bez toho, aby daňový subjekt prokázal, že jsou pro jeho použití splněny zákonné podmínky, a to podmínka speciálního charakteru zboží a podmínka osoby dodavatele podřaditelné pod jedno z písmen § 90 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Obě tyto podmínky musí být dle žalovaného splněny kumulativně. Důkazní břemeno ohledně naplnění podmínek pro uplatnění režimu dle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty, včetně prokázání pořizovací ceny zboží, leží v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu na daňovém subjektu.
12. Žalovaný uvedl, že v daném případě správce daně v rámci daňové kontroly zjistil skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků předložených žalobcem. Proto správce daně vyzval žalobce k prokázání rozhodných skutečností. Žalobce však v daňovém řízení namísto předložení důkazů, kterými by především identifikoval osoby svých dodavatelů, předložil daňovým orgánům obecnou úvahu, dle které bez

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

upřesnění konkrétní identifikace dodavatelů dovozuje oprávněnost užití režimu dle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobce obecnou úvahou vyloučil, že by jeho dodavatelem mohl být plátcem daně v tuzemsku a dále vyloučil, že by jeho dodavatelem mohla být osoba povinná k dani se sídlem v jiném členském státě Evropské unie. Na základě své úvahy tedy žalobce dospěl k závěru, že jeho dodavatelé museli spadat do některé z kategorií uvedených v písmenech a) až e) § 90 odst. 2 daňového řádu, a měl být tedy na jeho případ aplikován režim § 90 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalovaný trval na tom, že takové obecné úvahy nelze považovat za unesení důkazního břemene. Poukázal rovněž na skutečnost, že se žalobce pokusil o prokázání negativní skutečnosti, což je projevem negativní teorie důkazní, kterou je třeba v zásadě odmítnout, neboť nelze prokázat něco, co neexistuje.

13. Žalovaný dále uvedl, že nelze vyloučit faktickou existenci určitého jednání daňového subjektu jen proto, že je nelogické. Rovněž nelze vyloučit skutečnost, že osoba povinná k dani se sídlem v jiném členském státě Evropské unie neuvedla příslušné plnění ve svém hlášení. Vyjádření žalobce tedy neumožňují učinit závěr, že unesl své důkazní břemeno ohledně splnění zákonných podmínek pro užití režimu dle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty.
14. K námitce, že správce daně ignoroval základní zásady daňového řízení, žalovaný trval na tom, že v daném případě byly respektovány veškeré zásady daňového řízení a zákonná ustanovení. Zdůraznil, že stanovení daně podle pomůcek a sjednání daně jsou metody náhradní, které přicházejí v úvahu až při vyloučení možnosti stanovit daň dokazováním. Skutečnost, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně aplikace § 90 zákona o dani z přidané hodnoty dle žalovaného neznamena, že je správce daně automaticky povinen stanovit daň podle pomůcek či ji sjednat, pokud je s ohledem na provedené dokazování dostatečným způsobem zjištěn skutkový stav, a bylo tak možné bez dalšího stanovit daň dokazováním. Žalovaný trval na tom, že v daném případě bylo možné daň stanovit na základě dokazování.
15. K námitce nepřezkoumatelnosti žalovaný uvedl, že otázkou existence rozporu mezi postupem správce daně a základním účelem správy daně se zabýval pod body 39 až 45 žalobou napadeného rozhodnutí.

Posouzení věci soudem

16. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť žalobce ani žalovaný se po řádném poučení, že mohou vyslovit nesouhlas s rozhodnutím věci bez jednání a že nevyjádření se v určené lhůtě je považováno za souhlas, k nařízení jednání nevyjádřili.
17. 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 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

18. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce se při své podnikatelské činnosti zabýval obchodováním s ojetými automobily, kdy ve vztahu k tomuto zboží uplatňoval zvláštní režim obchodní přírážky ve smyslu § 90 zákona o dani z přidané hodnoty. U žalobce byla zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2014 až prosinec 2015. Žalobce předložil v rámci daňové kontroly správci daně doklady o nákupu a prodeji ojetých automobilů za jednotlivá zdaňovací období. Správce daně zjistil nedostatky ve vztahu k počtu prodaných automobilů, které se na základě výzev žalobce pokoušel odstranit. Množství prodaných automobilů zjišťoval správce daně na základě podkladů od odběratele žalobce (společnosti AAA Auto a. s.).
19. Dále správce daně kontrolou předložených kupních smluv od občanů z EU a získaných původních technických průkazů zjistil nesrovnalosti ve vztahu k tam uváděným údajům u uplatněných výdajů na pořízení ojetých automobilů. Vzhledem k tomu, že na doložených kupních smlouvách byly údaje o prodávajících a VIN vozu (mezinárodně uznávaná jednoznačná identifikace) převážně nepřesné, špatně čitelné a zisková přírážka z prodeje byla dle správce daně velmi nízká, požádal správce daně o pomoc při identifikaci deklarovaných dodavatelů na předložených kupních smlouvách v rámci mezinárodní spolupráce dotčené země EU, ve kterých měla být deklarovaná vozidla pořízena. Následně správce daně seznámil žalobce s výsledkem mezinárodní spolupráce, ze kterého vyplynulo, že v případě převážné části automobilů (přibližně 90 % – jednalo se o 246 automobilů z 257) deklarovaní prodávající nejsou dohledatelní, uvedené adresy neexistují nebo je nebylo možno dohledat. Dále z mezinárodní spolupráce vyplynulo, že VIN některých automobilů nebylo možné dohledat, protože ve Spolkové republice Německo nebyly nikdy evidovány. Správce daně vyzval žalobce, aby s ohledem na zjištěné skutečnosti prokázal naplnění zákonných podmínek pro uplatnění zvláštního režimu dle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty, a to předložením důkazních prostředků, ze kterých by vyplynula skutečnost, že zboží bylo pořízeno od existujících smluvních stran, jejichž identifikace bude přezkoumatelná.
20. Žalobce reagoval na výzvy sdělením, že není možné movitou věc nabýt od neexistujících smluvní strany a bez nabytí by nebylo možné movitou věc následně prodat. Dále uvedl, že osoby, od kterých vozidla nakupoval, byly nepodnikající fyzické osoby, tedy osoby nepovinné k dani, splnil proto dle svého názoru podmínky pro uplatnění zvláštního režimu dle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty. Žádné další doklady žalobce správci daně nepředložil. Správce daně na základě uvedených skutečností dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno ke svému tvrzení o naplnění podmínek pro uplatnění zvláštního režimu dle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty a jako základ daně z přidané hodnoty u předmětných automobilů stanovil cenu, za kterou je žalobce prodal svému odběrateli.
21. Primárně se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí, ve které žalobce namítal, že se žalovaný nevypořádal s jeho odvolací námitkou, ve které poukazoval na to, že správce daně v rozporu se základním účelem správy daní vymezeným v § 1 odst. 2 daňového řádu vyměřil daň, která je zcela mimo ekonomickou realitu, a jedná se tudíž o daň zjevně nesprávnou.
22. Za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je nutné považovat takové rozhodnutí, které nemá žádné odůvodnění nebo z něhož nevyplývá, jaký skutkový stav vzal správní orgán za rozhodný, jakými úvahami se při právním posouzení věci řídil a jak uvážil o pro věc zásadních skutečnostech a uplatněných námitkách účastníka řízení, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. K tomuto závěru dospěl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 16. 4. 2015, č. j. 7 As 55/2015-29). Soud v této souvislosti poukázal též na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které platí, Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

že „[z] odůvodnění rozhodnutí správního orgánu musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů a jaké úvahy jej vedly k uložení sankce v konkrétní výši“ (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2010, č. j. 9 As 66/2009-46, ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010-53, nebo ze dne 23. 7. 2009, č. j. 9 As 71/2008-109). Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu však zároveň po odvolacím orgánu nelze požadovat, aby se vyslovil ke každé větě uvedené v odvolání; plně postačí, pokud z jeho rozhodnutí bude zřejmé, na základě jakých skutečností rozhodoval a jakými úvahami se řídil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2008, č. j. 8 As 13/2007-100).

23. Dle názoru soudu na odvolací námitku žalobce žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí reagoval. V žalobou napadeném rozhodnutí po bodem 5 žalovaný shrnul odvolací důvody žalobce takto: „*Odvolatel namítá, že správce daně svým postupem nezohlednil skutečnost, že odvolatel musel automobily nějakým způsobem skutečně nabýt, a jeho postup je tedy v rozporu se zásadou správného stanovení daně dle ust. § 1 odst. 2 daňového řádu.*“ Dále pak žalovaný předestřel argumentaci, proč v daném případě nebyl prostor pro stanovení daně pomůckami a je nutné daň stanovit dokazováním. Dále žalovaný uvedl, na základě jakých skutečností dospěl k závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno ve vztahu k možnosti uplatnění postupu dle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty. Přestože se tedy žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí výslovně nezabýval otázkou souladu dodatečných platebních výměrů se zásadou správného stanovení daně, předestřel ucelenou argumentaci ohledně toho, proč bylo správné, že správce daně doměřil daň na základě dokazování, proč neunesl žalobce důkazní břemeno ohledně naplnění podmínek pro postup dle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty a proč se žalovaný domnívá, že daň stanovená žalobci byla stanovena správně.
24. S přihlédnutím k výše uvedeným závěrům judikatury a nastíněnému obsahu žalobou napadeného rozhodnutí soud dospěl k závěru, že žalobou napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Proto soud námitku nepřezkoumatelnosti shledal nedůvodnou.
25. Na tomto místě považuje soud za podstatné nastínit rozvržení důkazního břemene 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 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 (srov. § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [srov. § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

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.

26. 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. Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.
27. 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 nikoli, 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 vážících 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).
28. Výše uvedené judikatorní závěry je třeba aplikovat i na nyní projednávanou věc, neboť soud neshledal žádný důvod, pro který by se od nich měl odchýlit.
29. V daném případě žalobce uplatňoval při stanovení daně z přidané hodnoty u prodeje použitých automobilů zvláštní režim dle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty. Dle odstavce 2 uvedeného ustanovení může obchodník použít zvláštní režim při dodání použitého zboží, pokud je toto zboží obchodníkovi dodáno v rámci obchodování na území EU a) osobou nepovinnou k dani, b) osobou povinnou k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem, c) osvobozenou osobou, která není plátcem, d) 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 e) jiným obchodníkem, pokud byl při dodání tohoto zboží tímto jiným obchodníkem použit zvláštní režim.

30. V daném případě správce daně vznesl pochybnosti ohledně osob, které měly být dodavateli žalobce, neboť na základě mezinárodní spolupráce bylo ověřeno, že v převážné většině případů předmětné osoby byly nedohledatelné, případně je nebylo možné pro neexistenci adres uvedených v kupních smlouvách dohledat. Dále správce daně zjistil, že některé VIN kódy žalobcem pořízených automobilů nebyly nikdy registrovány v zemi, ze které měl žalobce automobily pořídit. Správce daně vzhledem k obsahu doložených sdělení v rámci mezinárodní spolupráce unesl důkazní břemeno ve vztahu ke svým pochybnostem. Správce daně vyzval žalobce několika výzvami, aby uvedené pochybnosti odstranil předložením důkazů, které by dokládaly jeho tvrzení. Tím přešlo důkazní břemeno na stranu žalobce.
31. Žalobce vycházel z předpokladu, že aby nemohl být na obchod s ojetými automobily aplikován zvláštní režim dle § 90 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, bylo by nutné s ohledem na znění § 90 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, aby automobily byly koupeny buď od plátce daně se sídlem v tuzemsku, nebo od osoby povinné k dani se sídlem v jiném členském státě. K tomu však nedošlo ani to dle jeho názoru nebylo daňovými orgány prokázáno. Žádné doklady, které by prokazovaly, že nabyl automobily od osob splňujících podmínky § 90 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty však k výzvám správce daně žalobce nepředložil. Pokud se žalobce domnívá, že bylo na správci daně, aby prokázal nesplnění podmínek pro aplikaci zvláštního režimu stanoveného v § 90 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, pak se mýlí. Pro vznik nároku na aplikaci zvláštního režimu dle § 90 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty je to právě a pouze daňový subjekt, který musí prokázat splnění zákonných požadavků, kdy jedním z nich je, aby dodavatel splňoval podmínky stanovené v § 90 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty.
32. Jak již výše soud uvedl, na žalobce po vydání výzev správce daně přešlo důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že byl oprávněn při prodeji automobilů postupovat dle § 90 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, a mohl tedy za základ daně považovat pouze přírážku ke kupní ceně sníženou o daň z přírážky. Žalobce však žádné takové doklady nepředložil a pouze setrval na tvrzení, že se na něho zvláštní režim dle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty vztahuje.
33. K poukazu ze strany žalovaného na nepřipustnost negativní teorie důkazní soud uvádí, že například civilistická judikatura ji považuje za překonanou s důrazem na možnost prokázání negativní skutečnosti nepřímými důkazy (srov. rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 14. 2. 2013, sp. zn. 22 Cdo 4707/2010, ze dne 26. 2. 2013, sp. zn. 22 Cdo 3108/2010, a ze dne 25. 2. 2014, sp. zn. 22 Cdo 3542/2013, či ze dne 14. 8. 2020, sp. zn. 22 Cdo 1287/2020). Žalobce však v rámci daňového řízení nepředložil žádné důkazy (ani nepřímé) a zůstal u pouhého tvrzení. Žalobce tedy v daném případě neprokázal ani to, že nabyl automobily od osob uvedených v § 90 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, ani to, že je nenabyl od plátce daně se sídlem v tuzemsku nebo od osoby povinné k dani se sídlem v jiném členském státě. Žalobce tedy v rámci daňového řízení neunesl své důkazní břemeno. Neunesení důkazního břemene není možné nahrazovat logickými úvahami, jak se žalobce snažil v daňovém řízení či v podané žalobě.
34. Dále žalobce namítal, že účelem správy daní je zjistit, stanovit a vybrat daň ve správné výši. Daň stanovená daňovými orgány byla dle žalobce zcela mimo ekonomickou realitu a jednalo se dle jeho názoru o daň zjevně nesprávnou. Vzhledem k míře zpochybnění předložených dokladů žalobce měla být tedy v případě neunesení jeho důkazního břemene daň stanovena dle jeho názoru podle pomůcek nebo měla být sjednána. Touto otázkou se ve vztahu k téměř totožnému skutkovému stavu zabýval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 11. 4. 2022, č. j. 7 Afs 452/2019-28. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl: „Pro posouzení Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

rozsahu skutečností, které je třeba v daňovém řízení prokázat plátcem daně ve vztahu ke svému dodavateli ať už při uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu z takového dodání nebo posléze v souvislosti s doměřením daně na výstupu z plátcem uskutečněného zdanitelného plnění, je podstatný nedávný rozsudek Soudního dvora ze dne 9. 12. 2021, věc C-154/20, *Kemwater*, vydaný k předběžné otázce podané Nejvyšším správním soudem ve věci vedené pod sp. zn. 1 Afs 334/2017. Přestože se Soudní dvůr nevyjadřoval přímo k institutu obdobnému § 90 ZDPH (zákon o dani z přidané hodnoty – poznámka soudu), nepochybně je třeba jeho obecné závěry přiměřeně přenést i na nyní projednávanou věc. I nyní je totiž pro rozhodnutí věci zásadní, nakolik je třeba pro vyměření DPH v daňovém řízení osvětlit okolnosti, za nichž bylo všech 27 automobilů dodáno žalobci jeho dodavatelem (dodavateli), aby bylo lze následně posoudit splnění podmínek pro zdanění ve zvláštním režimu pro obchodníky s použitým zbožím.

35. Soudní dvůr zdůraznil, že „uvedení dodavatele na faktuře týkající se zboží nebo služeb, ve vztahu k nimž je uplatňován nárok na odpočet DPH, je formální podmínkou uplatnění tohoto nároku. Postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani je naproti tomu - jak uvádí předkládající soud a česká, španělská a maďarská vláda - jednou z hmotněprávních podmínek tohoto nároku (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 27). (...) Ačkoli v rámci boje proti podvodům na DPH nelze obecně vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda je dodavatel dotčeného zboží nebo poskytovatel dotčených služeb v postavení osoby povinné k dani, jinak je tomu za situace, kdy je prokázání tohoto postavení nezbytné pro ověření, zda je naplněna tato hmotněprávní podmínka nároku na odpočet (rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 42). V posledně uvedeném případě je na osobě povinné k dani, aby na základě objektivních důkazů prokázala, že dodavatel má postavení osoby povinné k dani, ledaže údaje potřebné k ověření, zda je tato hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně. V tomto ohledu je třeba připomenout, že ze znění čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112 vyplývá, že pojem „osoba povinná k dani“ je definován široce, přičemž se opírá o skutkové okolnosti, takže postavení dodavatele coby osoby povinné k dani může vyplývat z okolností daného případu (rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 43). (...) Nebyl-li skutečný dodavatel daného zboží či služeb identifikován, musí být uplatnění nároku na odpočet DPH osobě povinné k dani odepřeno, pokud s ohledem na skutkové okolnosti a navzdory informacím, jež tato osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl tento dodavatel postavení osoby povinné k dani.“
36. Soudní dvůr tedy uzavřel, že směrnice 2006/112 musí být vykládána v tom smyslu, že uplatnění nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl.
37. 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 správcem daně již k dispozici.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

I tehdy je však nepochybně třeba, aby bylo v daňovém řízení postaveno najisto, kdo takovým dodavatelem je. Nejvyšší správní soud musí přisvědčit argumentaci stěžovatele (bod 25 kasační stížnosti), kde zdůrazňuje, 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. Ve věci rovněž nevyplynulo, 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.“

38. Dále Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku konstatoval: „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 nabyt 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 vyzýván (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 ‚stěží 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).“
39. S výše uvedenými závěry obsaženými v rozsudku Nejvyššího správního soudu se soud plně ztotožňuje. V daném případě žalobce, jak již bylo uvedeno výše, neunesl své důkazní břemeno a bez ohledu na rozsah dokladů zpochybněných daňovými orgány nebyl dán s ohledem na charakter § 90 zákona o dani z přidané hodnoty prostor pro přechod na stanovení daně prostřednictvím pomůcek. Daň tak byla správně stanovena dokazováním bez

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

využití zvláštního režimu zakotveného v § 90 zákona o dani z přidané hodnoty. I tuto žalobní námitku tedy soud vyhodnotil jako nedůvodnou.

40. Vzhledem ke všemu výše uvedenému dospěl soud k závěru, že daňové orgány v daném řízení postupovaly v souladu s platnou právní úpravou, správně vyhodnotily provedené dokazování a v souladu s obsahem správního spisu doměřily žalobci daň z přidané hodnoty na základě dokazování bez využití zvláštního režimu dle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty. Soud tedy žalobu v mezích žalobních bodů vyhodnotil jako nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
41. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovaný, jemuž nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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 nejblíže 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 29. listopadu 2023

Mgr. Václav Trajer, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..