



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D., a soudců Mgr. Filipa Skřivana a JUDr. Ing. Venduly Sochorové v právní věci

žalobce: **GREGOCAR, s. r. o.**
sídlem Vlkošská 279, Vracov
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 16. 11. 2023, č. j. 37877/23/5300-22442-713137,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V projednávané věci je sporu o tom, zda žalobce prokázal naplnění podmínek pro použití zvláštního režimu dle § 90 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“).

2. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj zahájil u žalobce dne 30. 7. 2019 daňovou kontrolu na daň z přidané hodnoty (dále jen „daň“) za zdaňovací období leden 2017 až prosinec 2018. V rámci kontroly vznikly finančnímu úřadu pochybnosti o věrohodnosti předložených dokladů týkajících se pořízení vozidel od zahraničních dodavatelů žalobce, konkrétně od dodavatele FARMOSI AUTO Srl (dále jen „FARMOSI“), SIPOS LÁZSLÓ AUTO EOOD (dále jen „SIPOS“) a VINNIAUTO EOOD (dále jen „VINNIAUTO“). Finanční úřad tak zpochybnil oprávněnost použití zvláštního režimu dle § 90 odst. 2 ZDPH při prodeji vozidel a správnosti přiznané daně na výstupu. Tyto pochybnosti žalobce ani po opakovaných výzvách k prokázání skutečností nerozptýlil. Finanční úřad proto žalobci doměřil daň na výstupu ve výši rozdílu mezi daní na výstupu z prodejní ceny vozidel a daní na výstupu deklarovanou žalobcem.
3. Dne 6. 10. 2022 vydal finanční úřad dodatečné platební výměry č. j. 4257483/22/3013-50521-702345, č. j. 4258169/22/3013-50521-702345, č. j. 4258246/22/3013-50521-702345, č. j. 4258350/22/3013-50521-702345, č. j. 4258420/22/3013-50521-702345, č. j. 4258488/22/3013-50521-702345, č. j. 4258526/22/3013-50521-702345, č. j. 4258568/22/3013-50521-702345, č. j. 4258607/22/3013-50521-702345, č. j. 4258657/22/3013-50521-702345, č. j. 4258702/22/3013-50521-702345, č. j. 4258736/22/3013-50521-702345, č. j. 4258779/22/3013-50521-702345, č. j. 4258883/22/3013-50521-702345, č. j. 4258971/22/3013-50521-702345, č. j. 4259013/22/3013-50521-702345, č. j. 4259042/22/3013-50521-702345, č. j. 4259139/22/3013-50521-702345, č. j. 4259160/22/3013-50521-702345, č. j. 4259193/22/3013-50521-702345, č. j. 4259218/22/3013-50521-702345, č. j. 4259244/22/3013-50521-702345, č. j. 4259279/22/3013-50521-702345, č. j. 4259298/22/3013-50521-702345, kterými žalobci doměřil daň vyšší celkem o 28 282 676 Kč a stanovil penále v celkové výši 5 656 524 Kč. Důvody a postup při stanovení daně podrobně popsal ve zprávě o daňové kontrole z 3. 10. 2022, č.j. 4232777/22/3013-60562-712466 (dále jen „Zpráva o daňové kontrole“).
4. Proti shora uvedeným rozhodnutím finančního úřadu podal žalobce odvolání, které žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí finančního úřadu potvrdil.

II. Žaloba

5. Žalobce považuje napadené rozhodnutí za nezákonné. Namítá, že u vozidel pořízených od dodavatele FARMOSI splnil podmínky pro uplatnění zvláštního režimu dle § 90 ZDPH. Prokázal pořízení vozidel od společnosti FARMOSI včetně přijetí úhrady za vozidla. Dokumenty vztahující se k vozidlům zakoupeným od této společnosti byly podepsány osobou, která se představila jako jednatel dodavatele Bertalan Kálmán, případně jiným zástupcem dodavatele. Vozidla byla dodána, s dodavatelem se obchodovalo od roku 2014 a nebylo nutné pochybovat o zástupcích dodavatele. Na základě příkazu ze dne 13. 2. 2019, č. j. 580066/19/3013-60561-712220, byl žalobce shledán vinným z přestupku dle § 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, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o omezení plateb“), s odůvodněním, že poskytoval platby v EUR společnosti FARMOSI přesahující v přepočtu Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

částku 270 000 Kč (i za úhrady vozidel prodaných v letech 2017 a 2018). Pokuta byla uložena i za platby realizované v období po smrti jednatele dodavatele. Správní orgány tak v nynější věci nemohou tyto platby zpochybňovat. Podle žalobce byla řádně prokázána jak realizace plateb v hotovosti za dodání předmětných automobilů, tak dodání vozidel od dodavatele FARMOSI.

6. Skutečnost, že FARMOSI nebyla osobou registrovanou k dani při dodání předmětných vozidel, není překážkou aplikace zvláštního režimu. Faktury dodavatele obsahovaly upozornění na zvláštní režim. Je z nich zřejmé, že faktura obsahuje DPH a že nejde o plnění bez daně, jako v případě osvobození při dodání do jiného členského státu. Povinností dodavatele bylo vystavit řádné daňové doklady, přitom podmínkou užití zvláštního režimu ani podle českého zákona není odkaz na konkrétní ustanovení ZDPH. Z faktur je zřejmé, že zvláštní režim byl použit. Žalovaný tak vykročil z mantinelů stanovených v čl. 2 odst. 2 a 3 Ústavy ČR a čl. 2 a 4 Listiny základních práv a svobod.
7. Správnost daně přiznané na výstupu byla prokázána i u vozidel pořízených od dodavatelů SIPOS a VINNIAUTO. I v těchto případech žalobce prokázal faktické pořízení vozidel. Případné porušení zákona dodavatelem není překážkou pro aplikaci zvláštního režimu žalobcem. Přestože žalobcovi dodavatelé nepřiznali pořízení zboží z jiného členského státu od svých subdodavatelů, jde o pochybení dodavatelů, které nemůže jít k tíži žalobce.
8. Navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním postoji setrval i během jednání, které ve věci proběhlo.

III. Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný odkázal na obsah napadeného rozhodnutí. Je přesvědčen, že žalobce nenaplnil zákonné podmínky pro uplatnění zvláštního režimu ve smyslu § 90 ZDPH.
10. Z přijatých daňových dokladů není patrné, že žalobce přijal plnění od společnosti FARMOSI. Žalobce svá tvrzení ničím nepodložil a pochybnosti finančního úřadu nevyvrátil. Uložení pokuty za porušení zákona o omezení plateb v hotovosti neznámá, že platby skutečně proběhly tak, jak je na dokladech předložených žalobcem uvedeno (i s přihlédnutím k úmrtí jednatele). Není pochyb o tom, že došlo k úhradě za vozidla v hotovosti. Uhrazení plateb však neprokazuje přijetí plnění od společnosti FARMOSI ve zvláštním režimu. Je pravdou, že pouhá skutečnost, že FARMOSI nebyla při dodání vozidel osobou registrovanou k dani ve smyslu § 90 odst. 2 písm. e) ZDPH, nevylučuje, že nemohla být jinou osobou ve smyslu § 90 odst. 2 ZDPH. Žalobce nicméně neprokázal, že FARMOSI skutečně byla deklarovaným dodavatelem žalobce. Nadto doklady předložené žalobcem výslovně neodkazovaly na aplikaci zvláštního režimu.
11. Zdůraznil, že porušení zákona dodavateli SIPOS a VINNIAUTO je překážkou pro aplikaci zvláštního režimu podle § 90 ZDPH. Aplikace zvláštního režimu je podmíněna tím, že při dodání zboží obchodníkovi jiným obchodníkem musí být použit zvláštní režim. Každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti, aby nedošlo k rozporu mezi daňovými doklady dodavatelů, na nichž je deklarován zvláštní režim, a skutečnou aplikací zvláštního režimu ze strany dodavatelů.

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

12. Navrhl, aby soud žalobu zamítl. Na svém procesním postoji setrval i během jednání, které ve věci proběhlo.

IV. Posouzení věci

13. Žaloba **není** důvodná.
14. Stěžejní otázkou posuzované věci je, zda žalobce prokázal naplnění zákonných podmínek pro uplatnění zvláštního režimu ve smyslu § 90 ZDPH při prodeji vozidel nakoupených od zahraničních dodavatelů FARMOSI, SIPOS a VINNIAUTO.
15. 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 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.*
16. Podle § 90 odst. 3 ZDPH *při použití zvláštního režimu je základem daně přírážka snížená 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. Pro účely tohoto ustanovení se rozumí a) prodejní cenou úplata, která byla nebo má být získána obchodníkem od osoby, které je zboží dodáno, nebo od třetí strany, včetně dotace k ceně, daní, cel, poplatků a vedlejších výdajů jako provize, náklady na balné, přepravu a pojištění požadované obchodníkem od osoby, které je zboží dodáno, s výjimkou částek uvedených v § 36 odst. 5 a 11, b) pořizovací cenou úplata stanovená v písmenu a), která byla nebo má být získána od obchodníka osobou, která mu zboží dodává.*
17. Podle § 90 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.*
18. Podle čl. 226 bodu 14 Směrnice Rady č. 2006/112/ES, ze dne 28.11.2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, č. 32006L0112 (dále jen „Směrnice“), *aniž jsou dotčena zvláštní ustanovení této směrnice, uvádějí se na fakturách vystavovaných podle článků 220 a 221 pro účely daně z přidané hodnoty povinně pouze tyto údaje: Je-li uplatněn jeden ze zvláštních režimů pro použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti, odkaz na článek 313, článek 326 nebo článek 333 nebo na odpovídající vnitrostátní ustanovení anebo jakýkoli jiný odkaz uvádějící, že byl uplatněn jeden z těchto režimů.*
19. Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Odst. 4 stanoví, že pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat*

daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Z odst. 5 písm. c) plyne, že správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

20. Daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). 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 Nejvyšší správní soud 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“*. Daň či nárok na odpočet DPH totiž nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně (srov. § 2 ZDPH). Zákonný nárok na daň či její odpočet je podmíněn formálním vykázáním zdanitelného plnění se všemi náležitostmi. Nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění. Zákon tedy nestojí na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007-72). 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“*.
21. Dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu; nárok musí být vždy podložen fakticky existujícím zdanitelným plněním. I pokud 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 Nejvyššího správního soudu 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 Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124).

22. Výše uvedené závěry lze přiměřeně vztáhnout i na prokazování podmínek pro uplatnění zvláštního režimu dle § 90 ZDPH (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 6. 2016, č. j. 6 Afs 185/2015-41). Naplnění zákonných podmínek je tedy povinen prokázat obchodník, který uplatňuje zvláštní režim u vlastních zdanitelných plnění (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2012, č. j. 7 Afs 90/2012-32). Zároveň musí daňový subjekt prokázat, že dodavatelé, s nimiž obchoduje, jsou osobami ve smyslu § 90 odst. 2 ZDPH. Pokud nelze konkrétního dodavatele ztotožnit a zjistit, jaké zboží dodal, pak nelze zvláštní režim uplatnit (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2022, č. j. 7 Afs 452/2019-28, ze dne 24. 7. 2023, č. j. 9 Afs 200/2022-38 a ze dne 29. 3. 2023, č. j. 10 Afs 316/2022-40). Bylo tedy povinností žalobce prokázat naplnění podmínek pro uplatnění zvláštního režimu ve smyslu § 90 ZDPH.
23. Ze správního spisu vyplynuly následující skutečnosti. Dne 30. 7. 2019 byla u žalobce zahájena daňová kontrola za předmětná zdaňovací období. Vzhledem k tomu, že žalobce nepředložil finančnímu úřadu požadované doklady, dne 13. 8. 2019 vydal finanční úřad výzvu k prokázání skutečností („Výzva I“), v níž žalobce vyzval k předložení dokladů a prokázání správnosti údajů uvedených v daňových přiznání za kontrolovaná zdaňovací období. Dne 18. 5. 2020 vydal finanční úřad další výzvu k prokázání skutečností č. j. 2738583/20 („Výzva II“), v níž žalobce vyzval k prokázání splnění podmínek pro použití zvláštního režimu ve smyslu § 90 odst. 2 ZDPH a přiznání správné daně na výstupu. Následně dne 27. 5. 2021 vydal finanční úřad výzvu k prokázání skutečností č. j. 2928795/21 („Výzva III“), v níž žalobce vyzval k prokázání splnění podmínek pro použití zvláštního režimu dle § 90 odst. 2 ZDPH u vozidel pořízených od společnosti FARMOSI. V návaznosti na výsledek mezinárodního dožádání vydal finanční úřad dne 22. 4. 2022 další výzvu k prokázání skutečností č. j. 2131496/22 („Výzva IV“), v níž požadoval, aby žalobce prokázal splnění podmínek pro použití zvláštního režimu při prodeji vozidel pořízených od dodavatelů SIPOS a VINNIAUTO.
24. Ve vztahu k dodavateli FARMOSI vznikly finančnímu úřadu pochybnosti ohledně způsobu navázání obchodní spolupráce a ohledně původu vozidel pořízených od FARMOSI. Podle žalobce k nákupu docházelo podle požadavků zákazníků, vozidla byla vesměs pojízdná a k jejich převzetí docházelo v sídle žalobce ve Vracově. Vozidla byla registrována přímo na zákazníky. Žalobce pořizoval od dodavatele FARMOSI desítky aut čtvrtletně (30 až 80 aut), nicméně finanční úřad na internetu nezjistil žádné webové stránky tohoto dodavatele či prezentaci jeho činnosti či kontaktů. FARMOSI vznikla dne 27. 2. 2014, registrována k DPH byla od 6. 3. 2014 do 1. 11. 2014 (bod 24 a 25 napadeného rozhodnutí). Přijaté daňové doklady měly být hrazeny výhradně v hotovosti, přestože na nich byl uveden bankovní účet společnosti FARMOSI vedený u slovenské Sberbank a.s. Z mezinárodního dožádání vyplynulo, že ke dni 24.10.2017 byla FARMOSI nekontaktní, nevykazovala dodání zboží do jiného členského státu, od roku 2015 neuskutečňovala žádnou činnost, neměla zaměstnance, sklady ani další prostory. Současně finanční úřad zjistil, že jednatel FARMOSI Bertalan Kálmán zemřel dne 3. 11. 2016, tj. v době, kdy podle předložených dokladů ještě spolupracoval se žalobcem; přitom v období od 3. 11. 2016 do konce roku 2016 měl žalobce Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

od FARMOSI přijmout 33 faktur za pořízení vozidel a současně měl podle předložených 44 příjmových pokladních dokladů předat dodavateli hotovost ve výši 317 600 EUR. Příjmové pokladní doklady byly podepisovány stále stejnou osobou – jednatelem FARMOSI – i dva měsíce po jeho smrti. Tato skutečnost podle správních orgánů zpochybnila věrohodnost dokladů jak po datu 3.11.2016, tak i před tímto datem (bod 27 a 28 napadeného rozhodnutí). Finančnímu úřadu tak ve vztahu k dodavateli FARMOSI vznikly pochybnosti o věrohodnosti předložených dokladů o pořízení vozidel z hlediska jejich dodavatele, o oprávněnosti použití zvláštního režimu a o správnosti daně přiznané na výstupu.

25. Ve vztahu k dodavatelům SIPOS a VINNIAUTO vznikly finančnímu úřadu následující pochybnosti. Žalobce začal od počátku roku 2018 pořizovat ojetá vozidla výhradně od společnosti SIPOS a v průběhu listopadu 2018 došlo ke změně výhradního dodavatele, kterým se stala společnost VINNIAUTO. Finanční úřad dospěl k závěru, že nemá pochybnosti o faktickém pořízení vozidel žalobcem, ale veškeré skutečnosti nasvědčovaly tomu, že nákup ojetých vozidel od společnosti LessPlan Corporation N.V. byl uspořádán do obchodního řetězce, do kterého byl zcela účelově vložen nekontaktní článek (dodavatel žalobce - postupně FARMOSI, SIPOS a VINNIAUTO), u kterého došlo nezákonně ke změně použitého režimu při prodeji vozidel. Dodavatelé WEST-RING AUTO FUVARÓZÁSI Kft. a CarsCastel s.r.o., za které jednal J. B., deklarovali ve prospěch odběratelů SIPOS a VINNIAUTO dodání osvobozené od daně na výstupu. SIPOS a VINNIAUTO však shodně podávaly nulová daňová přiznání k DPH, nepřiznaly pořízení zboží z jiného členského státu a nevykázaly ani dodání vozidel ve zvláštním režimu přírážky ve prospěch žalobce. Dodavatelé byli nekontaktní. Na dokladech předložených daňovým subjektem za nákup vozidel bylo nesprávně deklarováno použití zvláštního režimu přírážky (dle § 143 bulharského zákona o DPH), nicméně žalobce na základě těchto dokladů přijatých od dodavatelů SIPOS a VINNIAUTO zvláštní režim dle § 90 ZDPH uplatnil (str. 41 Zprávy o daňové kontrole). Podle finančního úřadu oba žalobcovi dodavatelé SIPOS a VINNIAUTO, kteří se postupně na pozici dodavatele vystřídali, byli nefunkční a nekontaktní, nedisponovali materiálním a personálním vybavením pro uskutečňování deklarované činnosti, byli shodně prezentováni J. B., který ovládal jejich účty, na nichž kromě transakcí s vozidly nebyly jiné transakce svědčící o reálné ekonomické činnosti, jejich jednatele se osobně neúčastnili deklarované obchodní činnosti (byli bezdomovci). Doklady SIPOS a VINIAUTO mají shodnou formu, jejich účetnictví prováděla stejná účetní R. Ch., která podávala nulová přiznání. Podpisy jednatelů neodpovídají podpisovým vzorům k bankovním účtům společností. Navíc bylo prokázáno, že žalobce si sám dovážel ojetá vozidla z Nových Zámků na Slovensku (oproti tvrzením žalobce, že mu vozidla byla dovážena výhradně dodavateli do Vracova, aniž by však vozidla či platby za ně konkrétně identifikoval). Fakturační řetězec tedy zjevně neodpovídal faktickému průběhu dodávek vozidel. Ze skutečností zjištěných v daňovém řízení je zřejmé, že společnosti SIPOS a VINNIAUTO byly do řetězce zapojeny zcela formálně a účelově. Jejich smyslem byla nezákonná změna režimu prodeje vozidel, která umožnila daňovému subjektu uplatnit zvláštní režim přírážky za účelem snížení prodejní ceny a získání výhodnějšího postavení na trhu, neboť žalobci vznikla výhoda přiznání daně na výstupu pouze z přírážky namísto z plné prodejní ceny (str. 41 a 42 Zprávy o daňové kontrole).

26. Žalovaný se ztotožnil se závěry finančního úřadu, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně naplnění podmínek pro uplatnění zvláštního režimu, jelikož nevyvrátil pochybnosti finančního úřadu ohledně dodání vozidel od dodavatelů FARMOSI, SIPOS a VINNIAUTO způsobem deklarovaným na daňových dokladech.
27. Soud souhlasí se závěry žalovaného, že žalobce naplnění podmínek pro uplatnění zvláštního režimu dle § 90 ZDPH neprokázal. Žalobce předložil finančnímu úřadu daňové doklady o pořízení zboží od shora uvedených dodavatelů, které však ve světle pochybností finančního úřadu neobstály a žalobce žádnými dalšími důkazy pochybnosti finančního úřadu nevyvrátil.
28. K dodavateli FARMOSI soud uvádí, že průkazností dokladů vystavených tímto dodavatelem žalobci a možností uplatnění zvláštního režimu se soudy opakovaně zabývaly; postačí tedy jejich závěry stručně zopakovat. Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 29. 3. 2023, č. j. 10 Afs 316/2022-40, a ze dne 24. 7. 2023, č. j. 9 Afs 200/2022-38, uzavřel, že aby mohl žalobce postupovat podle § 90 ZDPH, musel by v daňovém řízení prokázat (nebo by muselo v daňovém řízení bezpečně vyplynout z ostatních důkazů, které měl správce daně k dispozici), že žalobcův dodavatel spadá pod subjekty vyjmenované v § 90 odst. 2 ZDPH. Pokud nelze v daňovém řízení konkrétního dodavatele ztotožnit a nelze zjistit, kdo konkrétní vozidlo dodal, nelze zvláštní režim podle § 90 ZDPH uplatnit. Žalobce přitom svá tvrzení o dodávce vozidel od deklarovaného dodavatele FARMOSI podložil pouze daňovými doklady. Již jen skutečnost, že žalobce jiné důkazy nemá, se s ohledem na objem uskutečněných obchodů jeví nestandardně. Finanční úřad snesl dostatek důkazů, kterými prokázal vznik vážných a důvodných pochybností, že ojetá vozidla dodal žalobci právě dodavatel FARMOSI (viz bod 24 výše). Zmínit lze zejména nekontaktnost společnosti FARMOSI, nesrovnalosti ohledně podpisů jednatele FARMOSI na daňových dokladech vystavených po jeho smrti, skutečnost, že dle původního tvrzení žalobce automobily dodával osobně jednatel FARMOSI, byť se později ukázalo, že by tak v listopadu a prosinci 2016 musel činit i po své smrti. Žalobce pochybnosti finančního úřadu po celou dobu daňového řízení nevyvrátil. Neprokázal tedy, že vozidla nakoupil od dodavatele splňujícího podmínky dle § 90 odst. 2 ZDPH.
29. Na tomto závěru přitom nic nemění ani žalobcova interpretace textu na fakturách (k tomu viz bod 62 napadeného rozhodnutí). Soud souhlasí se žalovaným, že povinností dodavatele bylo vystavit řádný daňový doklad odpovídající platným právním předpisům, přičemž informace ohledně použití zvláštního režimu je i podle Směrnice nezbytnou náležitostí daňového dokladu. I pokud by teoreticky bylo možné text na fakturách vyhodnotit jako údaj o uplatnění zvláštního režimu, nemohl žalobce zvláštní režim v nynějším případě použít, neboť neodstranil pochybnosti finančního úřadu, že mu dodávky poskytl právě dodavatel FARMOSI (shodně viz např. bod 19 rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 200/2022-38).
30. Faktickou realizaci plateb od dodavatele FARMOSI neprokazuje ani příkaz ze dne 13. 2. 2019, č. j. 580066/19/3013-60561-712220, jímž byla žalobci uložena pokuta za překročení limitu pro omezení plateb v hotovosti. Zdůrazňuje-li žalobce, že platební příkaz byl pravomocný a pokutu zaplatil, je nutno podotknout, že ani tato skutečnost neznamená, že platby Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

proběhly tak, jak žalobce tvrdí, resp. že byly naplněny podmínky pro uplatnění zvláštního režimu vyplývající z § 90 odst. 2 ZDPH. Finanční úřad v nynější věci nezpochybňoval faktickou realizaci těchto plateb (proto také byla žalobci uložena pokuta), sporný však byl příjemce těchto plateb, v důsledku čehož nebylo možné posoudit, zda jejich příjemcem byl kvalifikovaný subjekt ve smyslu § 90 odst. 2 ZDPH.

31. Nepřípadná je rovněž argumentace žalobce, že pokud společnost FARMOSI při dodání předmětných vozidel nebyla osobou registrovanou k dani ve smyslu § 90 odst. 2 písm. e) ZDPH, není vyloučena aplikace zvláštního režimu dle § 90 ZDPH. Úvahy žalobce v tomto směru se totiž mívají se závěrem správních orgánů, že žalobce neprokázal, že by společnost FARMOSI byla dodavatelem pořizovaných vozidel. Jak soud vyložil výše, povinností žalobce bylo prokázat naplnění podmínek pro aplikaci zvláštního režimu, tj. že dodavatelem ojetých vozidel byla společnost FARMOSI a že tato společnost aplikovala zvláštní režim. V nynější věci byla reálnost nákupů vozidel od dodavatele FARMOSI relevantně zpochybněna (viz pochybnosti stran dodavatele FARMOSI popsané v bodě 24 tohoto rozsudku), přičemž žalobce v návaznosti na pochybnosti finančního úřadu nepředestřel jinou uvěřitelnou verzi skutkového děje, z něhož by vyplývalo, že automobily nakoupil od dodavatele splňujícího podmínky dle § 90 odst. 2 ZDPH (žalobce totiž žádného jiného dodavatele zboží nekonkretizoval).
32. Podmínky pro uplatnění zvláštního režimu nebyly prokázány ani při nákupu zboží od dodavatelů SIPOS a VINNIAUTO. Finanční úřad zjistil, že společnosti SIPOS a VINNIAUTO nepřiznaly porizení zboží z jiného členského státu, ani jeho další prodej, přestože na fakturách vystavených žalobci deklarovaly prodej ve zvláštním režimu. Ani v tomto případě tak podmínky pro aplikaci zvláštního režimu splněny nebyly. Bylo přitom povinností žalobce, pokud hodlal zvláštní režim uplatnit, aby si řádně ověřil, že i jeho dodavatelé nakoupili zboží ve zvláštním režimu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2022, č. j. 7 Afs 452/2019-28). Nedostatečné prověření dodavatelů v tomto směru tak jde pouze k tíži žalobce.
33. Soud odmítá i argumentaci žalobce, že faktické uskutečnění obchodů jej utvrzovalo v tom, že ze strany dodavatelů nejde o podvodné jednání. Za prvé, uvedené tvrzení nekoresponduje se zjištěnými pochybnostmi správních orgánů ohledně skutečné realizace transakcí s dodavatelem SIPOS a VINNIAUTO (bylo zjištěno, že vozidla nebyla dovážena dodavatelem do sídla žalobce, ale že byla přepravována vozem žalobce ze Slovenska do sídla žalobce). Za druhé, ani potvrzení faktické realizace plnění neznamená automatickou možnost uplatnění zvláštního režimu deklarovaného na fakturách, pokud nebyly splněny podmínky pro uplatnění tohoto režimu vyplývající z § 90 odst. 2 ZDPH (tj. např. že byl daný režim uplatněn v souladu se zákonem i žalobcovým dodavatelem).
34. Lze tak shrnout, že zvláštní režim dle § 90 ZDPH předpokládá „kvalifikovaného“ dodavatele, který splňuje podmínky uvedené v § 90 odst. 2. To, že žalobce neprokázal konkrétní okolnosti, za nichž mu měly být předmětné automobily dodány, vedlo k doměření daně (dokazováním) z celkové kupní ceny, za kterou žalobce prodal automobily třetím osobám, nikoliv z přírážky, jak původně deklaroval (shodně viz bod 20 rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 452/2019-28). Pro tento způsob stanovení daně Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

z přidané hodnoty není významné, že v případě doměření daně z příjmů právnických osob za totožná zdaňovací období byla žalobci daň stanovena podle pomůcek, neboť ve věci daně z příjmů právnických osob byly zpochybněny právě náklady na pořízení vozidel od zahraničních dodavatelů (shodně jako v nynější věci), které byly stanoveny na základě pomůcek, zatímco výnosy za prodané zboží zpochybněny nebyly (viz věc vedená u soudu pod sp. zn. 62 Af 33/2023). Poukaz na porušení Ústavy a Listiny základních práv a svobod není přílehlavý, neboť doměření daně v nynější věci bylo zákonem předvídaným důsledkem neunesení důkazního břemena ohledně uplatnění zvláštního režimu podle § 90 odst. 2 ZDPH. Závěry žalovaného obsažené v napadeném rozhodnutí tak obstojí.

35. Ze všech shora uvedených důvodů soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

V. Náklady řízení

36. Výrok o nákladech řízení účastníků se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšný byl žalovaný, tomu však podle obsahu soudního spisu nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, navíc náhradu žádných nákladů řízení ani nepožadoval. Proto bylo rozhodnuto, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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). Případně-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, 12. června 2025

David Raus v.r.

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

pokračování
3/2024

11

62 Af

předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.