



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse a soudců JUDr. Jiřího Derfla a Mgr. Ladislava Vaško ve věci

žalobce: J. M., narozen X
bytem X
zastoupen advokátkou JUDr. Markétou Soukupovou
sídlem Josefa Ressler 1808/3, 434 01 Most

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 21737/23/5300-21441-712906 ze dne 11. 7. 2023

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Finanční úřad pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) sedmnácti dodatečnými platebními výměry ze dne 18. 10. 2022 doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2016 až prosinec 2017 v celkové výši 5 074 755 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále z doměřené daně v celkové výši 1 014 945 Kč. Důvodem doměření daně byla skutečnost, že žalobce neprokázal splnění podmínek pro uplatnění zvláštního režimu obchodní přírážky podle § 90 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) a že v některých případech stanovil nesprávnou výši obchodní přírážky.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

2. Proti těmto dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 7. 2023 zamítl.

Žaloba

3. V žalobě žalobce namítal, že správce daně porušil § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neboť nevyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání k DPH za výše uvedená zdaňovací období. Obsah daňového spisu podle žalobce nasvědčuje tomu, že správce daně disponoval dostatečně určitými informacemi o skutečnostech odůvodňujících předpoklad, že daň z příjmů fyzických osob a od ní se odvíjející DPH měly být přiznány v jiné výši. Správce daně byl v důsledku podaných daňových přiznání seznámen s tím, že žalobce uvedl za rok 2016 příjmy 29 272 415 Kč a výdaje 29 127 438 Kč (za pořízení 194 vozidel) a za rok 2017 příjmy 24 828 264 Kč a výdaje 24 491 463 Kč (za pořízení 171 vozidel). Žalobce konstatoval, že tuto skutečnost mu daňové orgány opakovaně sdělovaly jako důvod daňových doměrků, jelikož tvrzení uvedená v daňových přiznáních nemohla podle jejich přesvědčení odpovídat realitě. Žalobce zdůraznil, že správce daně měl při zahájení daňové kontroly dostatečné předpoklady, že bude nepochybně doměřena daň z příjmů fyzických osob i DPH, daňová kontrola tudíž byla zahájena nezákonně. To má podle žalobce za následek též nezákonnost dodatečných platebních výměrů a napadeného rozhodnutí.
4. Žalobce trval na tom, že prokázal splnění podmínek pro uplatnění zvláštního režimu pro použité zboží ve smyslu § 90 zákona o DPH. Opačný závěr správce daně je podle žalobce nezákonný a nemá oporu ve správním spisu. Podotkl, že dovážená vozidla nikdy nepořídil v režimu § 16 daného zákona, nikdy neobdržel doklady pro přenos daně a správce daně jej nevyzval k přiznání této přenesené daně. Žalobce zdůraznil, že předmětem jeho podnikatelské činnosti vždy byl dovoz ojetých aut pro české autobazary, proto oprávněně použil zvláštní režim pro použité zboží. Podle žalobce byla na kupních smlouvách, které získal od německých prodejců, vždy uvedena základní informace o ceně a režimu prodeje, nikdy však *reverse charge*. Žalobce konstatoval, že z Německa nikdy nedovezl nové vozidlo; takové by od něj žádný autobazar v České republice nepřijal pro zjevnou nevýhodnost této transakce.
5. Pokud se skutečný majitel vozidla lišil od majitele vozidla, který byl uveden na kupních smlouvách obdržených od autobazarů, žalobce neměl možnost jakkoli zjistit, že před prodejem nastala změna. Podotkl, že nemá pravomoc vypátrat v zahraničí, kdo je posledním vlastníkem vozu, pokud se tato osoba liší od osoby posledně uvedené v technickém průkazu. Žalobce trval na tom, že jako kupující uhradil kupní ceny, které byly na jím držných kupních smlouvách uvedeny.
6. Žalobce namítal, že pokud není prokázáno pořízení vozidla v režimu § 90 zákona o DPH, není možné na straně uskutečněných plnění doměřit daň. Není-li uznáno přijetí plnění, má být podle žalobce uskutečněné plnění vyloučeno, což plyne i z judikatury Nejvyššího správního soudu či Soudního dvora Evropské unie. Žalobce poznamenal, že takto žalovaný postupoval v obdobné věci, v jeho případě však nikoli. V tom žalobce spatřoval prvky libovůle.
7. Závěry správce daně o skutkovém stavu jsou podle žalobce výsledkem nepřipustné libovůle, odporují požadavkům formální logiky a jsou v příkrém rozporu s obsahem správního spisu. Správce daně totiž doměřil DPH u vozidel, u kterých zároveň tvrdil, že je žalobce nepořídil

(např. vozidla uvedená na stranách 16, 27, 37 a další zprávy o daňové kontrole). Žalobce uvedl, že na kupních smlouvách získaných v rámci mezinárodní výměny informací jsou uvedena jména jiných osob, a proto nechápe, proč jsou „*právě jemu tato vozidla zdanována*“, pokud je ve skutečnosti nepořídil. Podle žalobce nelze toto zdanění obhajovat tím, že ve svém daňovém přiznání uvedl příjem z těchto vozidel. To by bylo jen absolutní rezignací na jakékoli logické uvažování. Stejnou nelogičnost spatřoval žalobce v situacích, kdy podle správce daně majitel vozu popírá prodej žalobci nebo majitel vozu popírá jeho vlastnictví, zatímco správce daně osvědčuje, že žalobce vozidlo legálně dovezl do České republiky, kde je prodal a přiznal z něj příjem a DPH.

8. Podle žalobce byly písemnosti získané v rámci mezinárodní výměny informací nepochybně upravovány prodejci či zprostředkovateli prodeje za účelem jejich finančního obohacení. Žalobce připomněl, že se na obsahu kupních smluv nijak nepodílel a není mu známo, jak autobazary komunikují se skutečnými majiteli a jaké doklady jsou jim zpět předávány. Rozdílnost cen byla podle žalobce způsobena tím, že se jedná o provize autobazarů za zprostředkování prodeje, popř. obnosy, které si prodejci ponechávají a nezdaňují. Dodal, že ostatní rozdílné údaje v kupních smlouvách mohou mít stejný důvod. Závěry správce daně jsou tak podle žalobce v příkrém rozporu s obsahem správního spisu.
9. Žalobce zpochybnil pravost i obsah všech kupních smluv, které sám nepředložil, nepodepsal a které nejsou opatřeny jeho razítkem. Podle žalobce jsou mnohé smlouvy nečitelné, neobsahují jeho podpis či razítko, z jejich obsahu není zřejmé, zda proběhl přímý prodej mezi prodávajícím a žalobcem, nebo zprostředkovaně přes autobazar a z toho vyplývající doprovodné skutečnosti (jak se navázal kontakt mezi smluvními stranami, kdo a kde sestavil kupní smlouvu, kdo a kde ji předložil kupujícímu, jak proběhlo předání vozidla, jak probíhala úhrada kupní ceny atd.). Žalobce byl přesvědčen, že v průběhu dokazování přešlo důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu na správce daně, který je neunesl. Porušil totiž svou povinnost prokázat svá tvrzení o pravdivosti, určitosti, věrohodnosti a pravosti jím získaných listin v rámci mezinárodní výměny informací. Závěry správce daně v tomto směru podle žalobce nemají oporu ve správním spisu.
10. Dále žalobce namítal, že mu bylo upřeno právo být osobně přítomen u výslechu svědků (§ 96 odst. 5 daňového řádu), kteří byli dotazováni německým správcem daně k obsahu kupních smluv a byli vyzýváni k doložení ostatních souvisejících listin. Výpovědi svědků podle žalobce probíhaly přímo u správce daně nebo většinou korespondenčně; zjevně nešlo o pouhé předložení dokumentů, neboť svědci odpovídali i na další dotazy. Žalobce zdůraznil, že nemohl klást svědkům otázky, a to minimálně k okolnostem uzavření jednotlivých kupních smluv, ani své otázky svědkům zaslat alespoň v písemné podobě. Žalobce požadoval, aby v jeho přítomnosti byl proveden výslech svědků, od nichž správce daně získal odlišné kupní smlouvy a jejichž výpovědi správce daně bez dalšího považoval za pravdivý důkaz o ceně za nákup vozidel. Bez podrobného prokázání, která z verzí každého dokumentu je pravá, nelze považovat listiny získané v rámci mezinárodní výměny informací za věrohodné důkazní prostředky a listiny předložené žalobcem za podvrh, jak dovodil správce daně.
11. Žalovaný se podle žalobce nevypořádal se všemi jeho odvolacími námitkami. Neodpověděl na argumentaci, že tvrzení správce daně o tom, že je podle čl. 56 nařízení Rady EU č. 904/2010 oprávněn použít jako důkazní prostředky listiny získané dožádáním z jiného členského státu, neznamená, že lze použít jakékoli sebrané listiny bez prověření, zda údaje na nich jsou pravdivé, průkazné a věrohodné. Získání listin je podle žalobce pouhý fyzický

mechanismus bez další relevance, listina je pouhou formální stránkou uskutečněného obchodu, „materiální stránku věci však nikdo neprováděl“. Žalobce podotkl, že nikdy netvrdil, že si prodávající upravovali listiny nepochybně z důvodů finančního obohacení. Žalovaný se podle žalobce nevypořádal se skutečností, jak je možné prodat vozidlo, aniž by je žalobce pořídil. Konstatoval, že tvrzení správce daně vycházející z úvahy, že vozidlo žalobce sice nepořídil, nákupní cena je nula, ale následně je prodal jako nové s daní 21 % z celé prodejní ceny, je nelogické.

12. Žalobce dále namítal, že žalovaný ve svém rozhodnutí uvádí nepravdy. Nesouhlasil s tvrzením, že správce daně požádal německého správce daně o ověření dodání ojetých vozidel (odstavec 26 napadeného rozhodnutí). Podle žalobce požadoval správce daně pouze zjištění informací bez dalšího prověření, zda jsou pravdivé. Německý správce daně obsah listin nezkoumal, neověřoval jejich pravost nebo návaznost na účetní výkazy předkladatelů, pouze listiny shromáždil a odeslal českému správci daně. Tato procedura získání listin není podle žalobce důkazem o tom, že obdržené listiny zachycují pravdivé skutečnosti a mají vyšší vypovídací schopnost než dokumenty předložené žalobcem. Dále nesouhlasil s tvrzením, že ani z odpovědi na žádosti o mezinárodní výměnu informací nevyplývá, že by správce daně prováděl výslechy svědků (odstavce 36 až 38 napadeného rozhodnutí). Z odpovědí poskytnutých v rámci mezinárodní výměny informací podle žalobce vyplývá, že výslechy svědků prováděny byly (odkázal na strany 9 písemností č. j. 430908, 1215392 a 2051579). Dodal, že z odstavců 28 a 35 napadeného rozhodnutí plyne, že správce daně pracoval s provedenými svědeckými výpověďmi. Také tvrzení, že žalobce nesouhlasil pouze s hodnocením správce daně a nereagoval na výzvu (odstavec 43 napadeného rozhodnutí), není podle žalobce pravdivé. Zdůraznil, že nesouhlasil rovněž s obsahem listin a navrhl důkazní prostředky k vyvrácení jejich obsahu; tyto návrhy však správce daně zamítl. Žalobce nesouhlasil ani s tvrzením, že nebyl prokázán prodej použitého zboží; z listin získaných mezinárodní výměnou informací podle žalobce vyplývá, že vozidla byla prodávána jako použitá.
13. Napadené rozhodnutí je podle žalobce nepřezkoumatelné pro nedostatek odůvodnění, neboť z něj nevyplývá, proč celkový doměrek DPH dosahuje téměř čtyřnásobné výše, než kdyby správce daně „logicky a kontinuálně aplikoval svůj postup z daně z příjmů fyzických osob za roky 2016 a 2017“ a vypočetl DPH z výše přírážky z prodeje vozidel. Tato přírážka pro rok 2016 činila 2 502 975 Kč včetně DPH ve výši 21 %, DPH tudíž mělo být 434 516 Kč. Přírážka pro rok 2017 činila 4 987 290 Kč včetně DPH ve výši 21 %, DPH tudíž mělo být 865 794 Kč. Žalobce shrnul, že daňové orgány porušily základní zásady daňového řízení (zásada volného hodnocení důkazů, zásada přiměřenosti a předvídatelnosti, zásada zákonnosti atd.) a jejich rozhodnutí porušují princip právní jistoty. Dodatečné platební výměry, které žalovaný bez dalšího potvrdil, jsou podle žalobce pro něj jako drobného živnostníka a otce dvou nezletilých dětí ekonomickou likvidací.
14. Žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí i dodatečné platební výměry zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Vyjádření žalovaného k žalobě

15. Žalovaný ve svém vyjádření konstatoval, že podmínkami, při jejichž splnění je správce daně povinen postupovat před zahájením daňové kontroly podle § 145 odst. 2 daňového řádu a vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení (příznání), se podrobně zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1

Afs 183/2014-55, č. 566/2017 Sb. NSS. Podle žalovaného není zřejmé, na základě jakých skutečností měl správce daně disponovat dostatečně určitými informacemi o skutečnostech odůvodňujících předpoklad, že DPH měla být přiznána a vyměřena v jiné výši. Správce daně totiž doklady a důkazní prostředky zjišťoval až v rámci daňové kontroly, kterou zahájil bez konkrétních důvodů vztažených ke kontrolovanému daňovému subjektu.

16. Daňové orgány ve svých rozhodnutích podle žalovaného netvrdily, že žalobce pořizoval zboží z jiného členského státu v režimu § 16 zákona o DPH. Žalobce použil zvláštní režim podle § 90 zákona o DPH, neprokázal však, že splnil veškeré podmínky v tomto ustanovení definované. Žalovaný poukázal na důvodné pochybnosti o pořízení automobilů od osob definovaných v § 90 odst. 2 zákona o DPH a za žalobcem deklarovanou pořizovací cenu ve smyslu odstavce 3 téhož ustanovení. Z toho důvodu byl žalobce podle žalovaného povinen přiznat daň na výstupu z celé prodejní ceny podle § 36 odst. 1 zákona o DPH. V návaznosti na skutečnosti zjištěné z mezinárodní výměny informací vznikly správci daně pochybnosti, které specifikoval ve výzvě k prokázání skutečností, která byla zástupci žalobce doručena dne 28. 6. 2021. Žalovaný trval na tom, že na tuto výzvu zástupce žalobce nereagoval. Bylo přitom na žalobci, aby prokázal svá tvrzení. Po správci daně tak žalobce podle žalovaného nemohl oprávněně požadovat prokazování správnosti listin či jiných důkazních prostředků získaných v průběhu daňového řízení.
17. Žalovaný připomněl, že z mezinárodní výměny informací vyplynulo, že v naprosté většině se údaje na smlouvách neztotožňovaly s údaji uvedenými na smlouvách předložených žalobcem; lišila se částka za nákup vozidla, jméno a údaje o kupci vozidel, a to nikoli v jednotkách případů. Žalobce na pochybnosti vymezené správcem daně nereagoval a nepředložil žádné důkazní prostředky, které by prokázaly, že vozidla skutečně nakoupil od osob vymezených v § 90 odst. 2 zákona o DPH a v deklarované ceně. K námitce, že žalobce neměl možnost zjistit v zahraničí, kdo je posledním vlastníkem vozu, pokud se liší od osoby uvedené v technickém průkazu, žalovaný dodal, že žalobce byl povinen prokázat, co tvrdil v daňovém přiznání. Skutečnost, že nakupoval automobily v Německu u Autohausů, jej nemůže zbavit povinnosti prokázat splnění podmínky stanovené v § 90 odst. 2 zákona o DPH, tedy od koho skutečně byla vozidla pořízena. Žalovaný odkázal na dokumenty získané od žalobcových odběratelů AURES Holdings a. s. (dále jen „AURES“) a AUTO ESA a. s. (dále jen „ESA“) s tím, že nevyvstaly pochybnosti o dodání vozidel těmito odběrateli. Podle žalovaného je tak zřejmé, že žalobce skutečně deklarované automobily pořídil a následně je dodal svým odběratelům AURES a ESA. Žalobce ostatně podle žalovaného neuvedl, v jaké obdobné věci měl žalovaný postupovat jinak, ani neoznačil údajný rozsudek Nejvyššího správního soudu či Soudního dvora Evropské unie podporující jeho argumentaci.
18. Skutečnost, že žalobce neprokázal naplnění podmínek pro uplatnění zvláštního režimu ve smyslu § 90 zákona o DPH, podle žalovaného nevyklučuje závěry daňových orgánů, že žalobce skutečně deklarované automobily pořídil a následně je jako plnění na výstupu dodal svým odběratelům. Své tvrzení, že písemnosti získané v rámci mezinárodní výměny informací byly prodejci upravovány z důvodu jejich finančního obohacování, žalobce neprokázal. Naopak smlouvy získané v rámci mezinárodního dožádání byly poskytnuty značným množstvím subjektů, proto se žalovanému jeví nepravděpodobné, že by skoro všechny tyto na sobě nezávislé subjekty (ve 199 z 200 ověřovaných případů) pozměnily údaje na smlouvách uzavřených s žalobcem. Žalovaný připomněl, že správce daně v žádostech o mezinárodní výměnu informací žádal o ověření vozidel v evidenci za účelem zjištění

posledního majitele, zjištění data odhlášení, kopii smlouvy o prodeji vozidla, ověření skutečné prodejní ceny a sdělení jména kupujícího; nepožadoval žádné výsledky svědků, a německý správce daně je ani neprováděl. Žalobce podle žalovaného nerozlišuje mezi informacemi zjištěnými v rámci odpovědí na mezinárodní dožádání a správcem daně provedenými výsledky svědků P. P., M. Š., L. K. a S. L.

19. Žalovaný trval na tom, že se řádně vypořádal s veškerou žalobcovou odvolací argumentací, a poukázal na konkrétní odstavce odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde tak učinil.
20. K námitce ohledně rozdílného postupu u daně z příjmů fyzických osob a DPH žalovaný uvedl, že principy uplatňování a cíle těchto daní jsou odlišné, dokazování sleduje odlišné cíle a liší se též zákonné podmínky pro uznání uplatněných výdajů jako daňově účinných podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a pro použití zvláštního režimu podle § 90 zákona o DPH. Podle žalovaného bylo v této věci hlavním sporným bodem, zda byl žalobce oprávněn při prodeji použitých dopravních prostředků v tuzemsku použít zvláštní režim podle § 90 zákona o DPH a zda mohl ve smyslu § 90 odst. 3 zákona o DPH přiznat daň pouze z obchodní přírážky. Ve věci daně z příjmů fyzických osob bylo meritem věci splnění podmínek pro vyloučení výdajů na nákup vozidel (z celkové výše uplatněných výdajů ve zdaňovacím období 2016 nebylo prokázáno 94 % výdajů a ve zdaňovacím období 2017 90 % výdajů) a uplatnění postupu stanovení daně podle pomůcek (§ 98 daňového řádu). Žalovaný podotkl, že správce daně vycházel z odlišných skutečností, proto neměl důvod na rozdílný způsob stanovení daně poukazovat.
21. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl jako nedůvodnou.

Posouzení věci soudem

22. Žaloba není důvodná.
23. Nejprve se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, kterou žalobce spatřoval v tom, že se žalovaný nevypořádal se všemi jeho odvolacími námitkami.
24. V této souvislosti soud předně poukazuje na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které platí, 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“ (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). Těmto požadavkům žalovaný v nyní řešené věci dostál, neboť z jeho rozhodnutí je zřejmé, z jakých zjištění vycházel a jak o nich uvážil. Podle názoru soudu je rovněž třeba zohlednit, že zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám, kdy pro nedostatek důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64); taková situace však v nyní řešené věci nenastala.

25. K žalobcově námitce, že tvrzení správce daně o tom, že je podle čl. 56 nařízení Rady EU č. 904/2010 oprávněn použít jako důkazní prostředky listiny získané dožádáním z jiného členského státu, neznamená, že lze použít jakékoli sebrané listiny bez prověření, zda údaje na nich jsou pravdivé, průkazné a věrohodné, se žalovaný vyjádřil v odstavci 42 napadeného rozhodnutí. Z něj vyplývá, že správce daně jednotlivé listiny získané na základě mezinárodní výměny informací podrobně analyzoval a shledal, že ve 199 z 200 případů se kupní smlouvy předložené žalobcem neshodují s kupními smlouvami získanými v rámci mezinárodního dožádání, pokud jde o jméno kupujícího a kupní cenu. Žalovaný zároveň poukázal na to, že je nepravděpodobné, aby na sobě nezávislí prodejci či zprostředkovatelé v Autohausech pozměňovali údaje u naprosté většiny prodejců žalobci, když ani není zřejmé, jaké by jim z toho plynulo obohacení. Naopak obohacení z falšování smluv podle žalovaného evidentně plynulo žalobci, který zvýšením nákupní ceny docílil snížení přírážky (rozdíl mezi prodejní a kupní cenou) a tím i DPH. Žalovaný dodal, že se jeví jako pravděpodobnější, že smlouvy upravila jedna osoba, která z toho měla očividný prospěch (žalobce), namísto desítek na sobě nezávislých osob, jimž z toho žádný prospěch neplynul. Toto vypořádání uvedené námitky považuje soud za dostačující.
26. Zároveň soud nesdílí žalobcův názor, že se nikdo nezabýval materiální stránkou uskutečněných obchodů. Žalovaný totiž kromě obsahu listin (kupních smluv) rovněž zkoumal, kdo měl zájem na jejich úpravách (viz výše). Neřešil tedy jen formální stránku, ale zabýval se také stránkou materiální a nabídl logické vysvětlení, kdo a z jakého důvodu kupní smlouvy upravoval.
27. K námitce, že žalobce nikdy netvrdil, že si prodávající upravovali listiny nepochybně z důvodů finančního obohacení, soud odkazuje na odstavec [2] na straně 4 doplnění odvolání ze dne 9. 1. 2023. Tam žalobce výslovně uvedl: „*Daňový subjekt tvrdí, že listiny získané v rámci MVI jsou prodejci (zprostředkovateli prodeje) nepochybně upravovány, a to z důvodu finančního obohacení.*“ Podobně žalobce argumentoval také v žalobě – srov. první větu na straně 5 žaloby. Tím je výše uvedená námitka zcela vyvrácena.
28. Směrem k žalobci soud dále podotýká, že daňové orgány nikdy neuvedly, že by žalobce prodal vozidlo (vozidla), aniž by je předtím pořídil. Jedná se toliko o demagogickou argumentaci samotného žalobce. Žalovaný ostatně v odstavci 50 napadeného rozhodnutí vysvětlil, že správce daně se zabýval pochybnostmi o tom, že žalobce vozidla nakoupil od osob definovaných v § 90 odst. 2 zákona o DPH, a tyto pochybnosti žalobce nerozptýlil. Správce daně ani žalovaný tedy nezpochybňovali fakt, že žalobce všechna vozidla později prodaná jeho odběratelům nakoupil, nýbrž pouze to, od koho je nakoupil a zda prokázal splnění podmínek pro užití zvláštního režimu podle § 90 zákona o DPH. Stejně tak demagogická (zavádějící) je žalobcova argumentace, že správce daně vycházel z úvahy, že vozidlo žalobce sice nepořídil, nákupní cena je nula, ale následně je prodal jako nové s daní 21 % z celé prodejní ceny. Daňové orgány totiž pouze vyhodnotily, že žalobce neprokázal splnění podmínek § 90 zákona o DPH, a proto byl povinen odvést DPH nikoli z přírážky, nýbrž z celého uskutečněného zdanitelného plnění.
29. Soud nesdílí názor žalobce, že by z odůvodnění napadeného rozhodnutí mělo vyplývat, proč doměřená DPH dosahuje téměř čtyřnásobné výše, než kdyby správce daně vycházel z hodnot, na jejichž základě doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob. Soud zdůrazňuje,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

že žalobce takovou námitku ve svém odvolání ani v jeho doplnění neuplatnil. Žalovaný proto nebyl povinen se touto otázkou v napadeném rozhodnutí zabývat.

30. Lze tedy uzavřít, že žalovaný dostatečně reagoval na všechny žalobcem uplatněné odvolací námitky a své závěry přesvědčivě odůvodnil. Napadené rozhodnutí proto není nepřezkoumatelné.
31. Dále se soud zabýval namítaným porušením § 145 odst. 2 daňového řádu.
32. Podle § 143 odst. 3 daňového řádu platí, že *k doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2. Z tohoto ustanovení plyne, že pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.*
33. Výkladem těchto ustanovení se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS. Vyslovil, že je nutné respektovat zákonodárcem definovanou hierarchii, jejíž základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její „dialogické“ či kooperativní stránky. Rozšířený senát konstatoval, že *„daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži fisku, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nejkomplexnějšího kontrolního postupu, jež má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě. Pouze v případech, kdy správce daně zahájil kontrolu, aniž byly důvody k předchozímu postupu, již nelze nápravy dosáhnout úkonem samotného daňového subjektu a dojde k doměření daně z moci úřední ... Ustanovení § 143 odst. 3 a § 145 odst. 2 daňového řádu se přirozeně neuplatní tehdy, zahajuje-li správce daně daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztahených ke kontrolovanému daňovému subjektu“.* Rozšířený senát v citovaném usnesení uzavřel, že *„dozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení“.*
34. S těmito závěry Nejvyššího správního soudu se zdejší soud plně ztotožňuje, nicméně má za to, že v nyní řešené věci nenastala situace, která by vyžadovala před zahájením daňové kontroly žalobce vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání (tvrzení). Sám žalobce v žalobě připustil, že daňové orgány měly před zahájením daňové kontroly k dispozici toliko jeho řádná daňová přiznání. Jejich obsah bez dalších podkladů (žalobcovo účetnictví, odpovědi na výzvy správce daně) nenasvědčuje tomu, že by daň byla přiznána v nesprávné výši.
35. Žalobce v této souvislosti upozorňoval na to, že správce daně byl v důsledku podaných daňových přiznání seznámen s tím, že žalobce uvedl za rok 2016 příjmy 29 272 415 Kč a výdaje 29 127 438 Kč (za pořízení 194 vozidel) a za rok 2017 příjmy 24 828 264 Kč a výdaje 24 491 463 Kč (za pořízení 171 vozidel). Žalobce namítal, že tuto skutečnost mu daňové orgány opakovaně sdělovaly jako důvod daňových doměrku, jelikož tvrzení uvedená v daňových přiznáních nemohla podle jejich přesvědčení odpovídat realitě. Tuto argumentaci však soud považuje za zavádějící. Z pouhého objemu příjmů, výdajů a počtu pořízených

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

vozidel za roky 2016 a 2017 rozhodně nevyplývá, že žalobcova daňová tvrzení neodpovídají realitě. Takový závěr ani daňové orgány nikdy nevyslovily. Důvodem doměření daně z příjmů fyzických osob byla skutečnost, že žalobce neprokázal drtivou většinu výdajů na pořízení vozidel, a proto správce daně uplatnil postup stanovení daně podle pomůcek (§ 98 daňového řádu). Důvodem doměření DPH pak byla skutečnost, že žalobce neprokázal splnění podmínek pro užití zvláštního režimu podle § 90 zákona o DPH. Ani v jednom případě tak nebylo důvodem doměření daně žalobcem uváděné údajné přesvědčení daňových orgánů, že jeho daňová tvrzení neodpovídají realitě.

36. Teprve po zahájení daňové kontroly dne 20. 9. 2019 obdržel správce daně žalobcovu účetní dokumentaci a začal formou výzev opatřovat důkazní prostředky. V žalobcově případě tedy nastala situace zmíněná ve výše citovaném usnesení č. j. 1 Afs 183/2014-55 – správce daně zahájil daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztahených k žalobci. Tehdy se § 143 odst. 3 a § 145 odst. 2 daňového řádu neuplatní. Soud proto dospěl k závěru, že žalovaný neměl povinnost před zahájením daňové kontroly vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu. K porušení uvedeného ustanovení ze strany daňových orgánů nedošlo. Za této situace soud nepřisvědčil žalobcovu názoru o nezákonném zahájení daňové kontroly a o nezákonnosti dodatečných platebních výměrů a napadeného rozhodnutí.
37. Následně se soud zaměřil na namítané porušení § 96 odst. 5 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení platí, že *daňový subjekt má právo být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností. O provádění svědecké výpovědi správce daně daňový subjekt učas vyrozumí, nehrozí-li nebezpečí z prodlení.*
38. Porušení citovaného ustanovení spatřoval žalobce v tom, že mu údajně bylo upřeno právo být osobně přítomen u výsledku svědků, kteří byli dotazováni německým správcem daně k obsahu kupních smluv a byli vyzýváni k doložení ostatních souvisejících listin. Soud však z obsahu správního spisu zjistil, že německý správce daně žádné výsledky svědků neprováděl a výstupem mezinárodní výměny informací byly toliko listiny, zejména kupní smlouvy. Pouze s těmito listinami následně daňové orgány pracovaly, jak vyplývá z výsledku kontrolního zjištění, ze zprávy o daňové kontrole i z napadeného rozhodnutí. Žalobcovo právo být přítomen výsledku svědků tak v souvislosti s mezinárodní výměnou informací porušeno nebylo.
39. Žalobce svůj závěr o výsledku svědků provedeném německým správcem daně mylně dovozuje z odstavců 28 a 35 odůvodnění napadeného rozhodnutí. V nich však žalovaný sice hovoří o svědeckých výpovědích, má však zjevně na mysli výpovědi svědků před českým správcem daně, o nichž byla žalobcova zástupkyně řádně vyrozuměna a jichž se také účastnila.
40. V případě žalobcem zmiňované kupní smlouvy č. 546/16 správce daně získal mezinárodní výměnou informací (odpověď č. j. 430908) toliko kupní smlouvu, ve které byl jako kupující uveden S. L. Tuto smlouvu následně porovnal s kupní smlouvou předloženou žalobcem, kde byl jako kupující uveden právě žalobce. Kromě údaje o osobě kupujícího se tyto smlouvy lišily také v údaji o kupní ceně (3 500 € podle smlouvy získané mezinárodní výměnou informací a 5 200 € podle smlouvy předložené žalobcem). Správce daně následně dne 14. 6. 2021 v přítomnosti žalobcovy zástupkyně Ing. P. N. vyslechl svědka S. L., a to mimo jiné ke kupní smlouvě č. 546/16. Další dvě žalobcem v žalobě zmiňované kupní smlouvy (č. 506/16 a č. 536/16) se nevztahují ke zdaňovacím obdobím řešeným žalobou

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

napadeným rozhodnutím; postup německého správce daně při mezinárodní výměně informací týkající se těchto smluv (odpovědi č. j. 1215392 a 2051579) je proto pro danou věc zcela bezpředmětný.

41. Soud proto nepřisvědčil žalobcovu tvrzení, že z odpovědí poskytnutých v rámci mezinárodní výměny informací vyplývá, že německý správce daně výsledky svědků prováděl, a že z odstavců 28 a 35 napadeného rozhodnutí plyne, že správce daně s provedenými svědeckými výpověďmi pracoval.
42. K žalobcovu požadavku, aby v jeho přítomnosti byl proveden výslech svědků, od nichž správce daně získal odlišné kupní smlouvy, soud připomíná, že na obdobný požadavek odpověděl žalovaný písemností ze dne 29. 3. 2023 nazvanou *Vyrozumění o důvodech a neprovedení navrhovaných svědeckých výpovědí a o dalších skutečnostech*. V této písemnosti (podobně jako následně v odůvodnění napadeného rozhodnutí) žalovaný vysvětlil, že správce daně nepožadoval po německém správci daně provedení svědeckých výpovědí a ani z odpovědí na žádosti o mezinárodní výměnu informací nevyplývá, že by německý správce daně prováděl výslech svědků. Podle žalovaného tak není zřejmé, jaké výsledky požaduje žalobce opakovat. Dále žalovaný poukázal na to, že u 174 smluv ze 186 doručených odpovědí se údaje na smlouvách získaných mezinárodní výměnou informací lišily od údajů na smlouvách předložených žalobcem, a to v osobě kupujícího a ve výši kupní ceny. Žalovaný zdůraznil, že se nejednalo o jednotky případů, ale žalobce předložil z naprosté většiny zfalšované smlouvy, což věrohodně potvrzují smlouvy získané v rámci mezinárodního dožádání. Tyto smlouvy byly poskytnuty značným množstvím subjektů, tudíž je podle žalovaného zcela nepravděpodobné až vyloučené, že by skoro všechny tyto na sobě nezávislé subjekty pozměnily údaje na smlouvách uzavřených se žalobcem. Z těchto důvodů žalovaný označil žalobcem navržené výsledky blíže neoznačených svědků za nadbytečné.
43. S uvedeným hodnocením se soud ztotožňuje a dodává, že žalovaný logicky a srozumitelně vysvětlil, proč listiny získané v rámci mezinárodní výměny informací pokládal za věrohodné a listiny předložené žalobcem nikoli. Soud souhlasí se žalovaným, že je krajně nepravděpodobné, že by několik na sobě nezávislých prodejců a zprostředkovatelů z Německa pozměnilo údaje u naprosté většiny prodejů vozidel žalobci. Současně skutečně není zřejmé, jaké by z tohoto počínání německým prodejcům či zprostředkovatelům plynuly výhody. Žádné smysluplné vysvětlení ostatně neposkytl ani sám žalobce. Jediným logickým vysvětlením je, že smlouvy pozměnil sám žalobce, který zvýšením kupních cen docílil snížení přírážky, ze které poté vypočetl DPH. Je tedy zřejmé, že pozměnění smluv přineslo žalobci obohacení v podobě nižší daně (nejen DPH, ale též daně z příjmů fyzických osob). Současně je pravděpodobnější, že smlouvy upravila jedna osoba, která z toho měla prospěch, než několik desítek na sobě nezávislých osob, jimž z toho žádný očividný prospěch neplynul. Za dané situace soud ve shodě se žalovaným uzavírá, že další dokazování k tomu nebylo třeba. Tím spíše pak není třeba takové dokazování provádět při soudním přezkumu rozhodnutí založeného na tom, že žalobce neprokázal splnění podmínek pro uplatnění zvláštního režimu podle § 90 odst. 2 a 3 zákona o DPH.
44. Tato argumentace zároveň odpovídá na žalobcovu námitku, že procedura získání listin není důkazem o tom, že obdržené listiny zachycují pravdivé skutečnosti a mají vyšší vypovídací schopnost než dokumenty předložené žalobcem. Soud dále připomíná, že v žádostech o mezinárodní výměnu informací správce daně žádal ověření jednotlivých vozidel v evidenci vozidel za účelem zjištění posledního majitele, zjištění data odhlášení, kopii smlouvy o

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

prodeji vozidla, ověření skutečné prodejní ceny a sdělení jména kupujícího. Je tedy zřejmé, že správce daně nežádal německého správce daně o ověření dodání ojetých vozidel. Pokud žalobce z odstavce 26 napadeného rozhodnutí dovozuje opak, jedná se o dezinterpretaci argumentace žalovaného. Soud souhlasí se žalobcem, že německý správce daně obsah listin nezkoumal, neověřoval jejich pravost nebo návaznost na účetní výkazy předkladatelů, pouze listiny shromáždil a odeslal českému správci daně. Nic jiného ostatně správce daně ani nepožadoval. Hodnocení takto získaných důkazních prostředků pak již bylo plně na správci daně.

45. Před vypořádáním dalších žalobních bodů pokládá soud za vhodné nejprve upozornit na základní principy dokazování 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 (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat 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.
46. 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, č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, 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.
47. 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 nikoliv, 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).

48. Soud dále připomíná, že 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.
49. V nyní řešené věci žalobce v daňových přiznáních k DPH za příslušná zdaňovací období vykázal daň v režimu § 90 zákona o DPH, tj. ve zvláštním režimu pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi.
50. Podle § 90 odst. 1 písm. b) zákona o DPH platí, že *pro účely tohoto ustanovení se rozumí použitým zbožím hmotný movitý majetek, který je vhodný k dalšímu použití v nezměněném stavu nebo po opravě, kromě uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností uvedených v příloze č. 4 a kromě drahých kovů a drahokamů.*
51. Z odstavce 2 téhož ustanovení vyplývá, že *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, která může využívat režim pro malé podniky a která jedná jako osoba, která tento režim využívá, zahrnuje-li toto dodání dlouhodobý hmotný majetek,*
 - c) *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*
 - d) *jiným obchodníkem, pokud byl při dodání tohoto zboží tímto jiným obchodníkem použit zvláštní režim.*
52. Podle § 90 odst. 3 zákona o DPH platí, že *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 daní, cel, poplatků a vedlejších výdajů jako provize,*

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

náklady na balné, přepravu a pojištění požadované obchodníkem od osoby, které je zboží dodáno, s výjimkou částek uvedených v § 36 odst. 5 a 14,

b) pořizovací cenou úplata stanovená v písmenu a), která byla nebo má být získaná od obchodníka osobou, která mu zboží dodává.

53. Soud zdůrazňuje, že režim upravený v § 90 zákona o DPH je dobrovolný. Nikdo žalobce nenutil k tomu, aby tento režim využíval. Pokud se však žalobce rozhodl, že jej bude používat, měl si řádně ověřit všechny zákonné podmínky a zajistit důkazní prostředky, kterými by prokázal, že je splňuje. Soud dodává, že oprávněnost použití režimu upraveného v § 90 zákona o DPH automaticky nevyplývá z toho, že předmětem žalobcovy podnikatelské činnosti byl dovoz ojetých vozidel; splnění podmínek zmíněného ustanovení byl žalobce povinen prokázat. To však žalobce neučinil.
54. Správce daně měl v nyní řešené věci pochybnosti o tom, zda žalobce splnil zákonné podmínky pro uplatnění zvláštního režimu podle § 90 zákona o DPH. Správce daně totiž porovnáním kupních smluv na jednotlivá vozidla předložených žalobcem a získaných v rámci mezinárodní výměny informací zjistil rozdíly ve výši pořizovacích cen (za kolik byla vozidla v Německu nakoupena) a také rozdíly v osobě kupujícího (kupujícími byly osoby odlišné od žalobce). Tato svá zjištění správce daně podrobně popsal ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 25. 6. 2021, a to samostatně ve vztahu ke každému zdaňovacímu období a každé jednotlivé obchodní transakci (kupní smlouvě).
55. Vycházejí z takto zjištěných skutečností vznikly správci daně pochybnosti o tom, zda žalobce u některých konkrétně označených vozidel přiznal daň na výstupu z prodejní přírážky ve správné výši. Správce daně proto žalobce zmíněnou výzvou vyzval, aby v případě rozdílných kupních cen prokázal, že u konkrétních vozidel oprávněně stanovil základ daně jako přírážku sníženou o daň z přírážky podle § 90 odst. 3 zákona o DPH. Současně správci daně u některých konkrétně označených vozidel vznikly pochybnosti o tom, zda žalobce oprávněně použil zvláštní režim podle § 90 zákona o DPH, neboť podle kupních smluv získaných mezinárodní výměnou informací byly kupujícími subjekty odlišné od žalobce, případně byly údaje v těchto smlouvách nečitelné. Správce daně proto žalobce zmíněnou výzvou vyzval, aby v případě konkrétně označených vozidel prokázal, že splnil podmínky pro uplatnění zvláštního režimu, tj. že se jednalo o použité zboží nakoupené od osob uvedených na kupních smlouvách předložených žalobcem a zároveň, že se jednalo o osoby uvedené v § 90 odst. 2 zákona o DPH.
56. Tuto výzvu k prokázání skutečností považuje soud za zcela srozumitelnou, velmi podrobnou a dostatečně odůvodněnou. Je totiž logické, že rozdíly v pořizovacích cenách vozidel vzbuzují pochybnosti o tom, zda žalobce správně stanovil přírážku (rozdíl mezi prodejní a pořizovací cenou) a tím i výslednou daň. Pokud se pořizovací cena vozidla lišila, byla ve smlouvě předložené žalobcem vždy vyšší než ve smlouvě na nákup téhož vozidla získané mezinárodní výměnou informací. To znamená, že žalobcem přiznaná přírážka a daň byly vždy nižší, než by odpovídalo pořizovací ceně zjištěné mezinárodní výměnou informací. Stejně tak považuje soud za logické, že pokud podle kupních smluv získaných mezinárodní výměnou informací koupila vozidla osoba odlišná od žalobce, vyvstávají pochybnosti o splnění podmínek § 90 odst. 2 zákona o DPH. Není totiž zřejmé, od koho žalobce vozidla ve skutečnosti koupil a zda se jednalo o osobu či osoby uvedené ve zmíněném ustanovení, či nikoli.

57. Popsané pochybnosti správce daně soud shledal důvodnými, jednoznačně a srozumitelně formulovanými, logickými a rovněž řádně prokázanými. Správce daně tedy unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, když prokázal existenci důvodných pochybností o správnosti, věrohodnosti a průkaznosti evidence vedené žalobcem a jím předložených listin (kupních smluv).
58. Soud nesdílí žalobcův názor, že správce daně porušil povinnost prokázat svá tvrzení o pravdivosti, určitosti, věrohodnosti a pravosti jím získaných listin v rámci mezinárodní výměny informací a že jeho závěry v tomto směru nemají oporu ve správním spisu. Soud nemá pochybnosti o tom, že mezinárodní výměna informací proběhla plně v souladu s příslušnými právními předpisy; to ostatně žalobce nezpochybňoval. Příslušné listiny (zejména kupní smlouvy) získal správce daně od německého správce daně. Jednalo se o zákonným způsobem opatřené důkazní prostředky, které správce daně následně hodnotil v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu. Toto hodnocení, které soud ve stručnosti shrnul v odstavci 43 tohoto rozsudku, považuje soud za logické, řádně zdůvodněné a správné. Daňové orgány tedy náležitě vysvětlily, proč listiny získané mezinárodní výměnou informací pokládaly za pravé (pravdivé) a věrohodné. Neměly přitom povinnost tyto vlastnosti daných listin prokazovat. Žalobcova námitka, že správce daně své důkazní břemeno neunesl, tak není důvodná.
59. Na citovanou výzvu správce daně k prokázání skutečností ze dne 25. 6. 2021 žalobce nijak nereagoval a nepředložil žádné důkazní prostředky, které by prokazovaly jím tvrzené skutečnosti. Tomu odpovídající závěr žalovaného obsažený v odstavci 43 napadeného rozhodnutí tak vyhodnotil soud jako správný a podložený obsahem správního spisu. K žalobcovu tvrzení, že na uvedenou výzvu reagoval, soud podotýká, že žalobce patrně zaměnil dvě různé výzvy k prokázání skutečností. Žalobce totiž dne 1. 9. 2020 reagoval na předchozí výzvu k prokázání skutečností týkající se daně z příjmů fyzických osob. Žalobcovy argumenty obsažené v tomto podání daňové orgány zohlednily. Nicméně stále platí, že na výzvu ze dne 25. 6. 2021 žalobce nereagoval.
60. Soud proto ve shodě se žalovaným dospěl k závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno. Žalobce totiž navzdory podrobné výzvě správce daně nijak neprokázal, že byly splněny podmínky § 90 odst. 2 zákona o DPH a že správně stanovil přírážku ve smyslu odstavce 3 téhož ustanovení.
61. Na uvedeném závěru nemůže nic změnit fakt, že žalobce zpochybnil pravost i obsah všech kupních smluv, které sám nepředložil, nepodepsal a které nejsou opatřeny jeho razítkem. Soud zdůrazňuje, že v situaci, kdy správce daně prokáže existenci důvodných pochybností, nastupuje důkazní povinnost daňového subjektu (žalobce), který musí prokazovat svá tvrzení, resp. splnění zákonem stanovených podmínek. K prokázání těchto skutečností však rozhodně nepostačuje to, že žalobce prostým, nepodloženým tvrzením zpochybní důkazní prostředky získané správcem daně. Stejně tak nestačí, pokud žalobce bez předložení jakýchkoli dalších důkazních prostředků tvrdí, že uhradil kupní ceny, které byly na jím držených kupních smlouvách uvedeny.
62. Ani své tvrzení, že písemnosti získané v rámci mezinárodní výměny informací byli prodejci či zprostředkovateli prodeje nepochybně upravovány z důvodu jejich finančního obohacení, žalobce nijak neprokázal. Současně ani nevysvětlil, jaké finanční obohacení by mohlo těmto osobám plynout z toho, že v kupních smlouvách uvedou odlišného kupujícího. Daňové orgány navíc logicky vysvětlily, proč nepovažují za pravděpodobné, že by s obsahem smluv

manipulovali prodejci či zprostředkovatelé prodeje (srov. odstavec 43 tohoto rozsudku). S tímto hodnocením soud souhlasí.

63. Není přitom podstatné, že se žalobce podle svého, opět nepodloženého, tvrzení na obsahu kupních smluv nijak nepodílel a není mu známo, jak autobazary komunikují se skutečnými majiteli a jaké doklady jsou jim zpět předávány. Také žalobcovo tvrzení, že rozdílnost cen byla způsobena tím, že se jedná o provize autobazarů za zprostředkování prodeje, popř. obnosy, které si prodejci ponechávají a nezdaňují, nebylo nijak prokázáno. Soud proto nesdílí žalobcův názor, že závěry správce daně jsou v příkrém rozporu s obsahem správního spisu.
64. K žalobcovu tvrzení, že neměl možnost jakkoli zjistit, že před prodejem nastala změna majitele vozidla, soud poznamenává, že podstata pochybností správce daně spočívala v něčem jiném. Správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 25. 6. 2021 a v dalších navazujících písemnostech upozorňoval na to, že podle kupních smluv získaných mezinárodní výměnou informací v mnoha případech jednotlivá vozidla koupily osoby odlišné od žalobce. Vznikly tedy pochybnosti o tom, zda žalobce skutečně vozidla zakoupil od osob uvedených na jím předložených kupních smlouvách a zda se jednalo o osoby uvedené v § 90 odst. 2 zákona o DPH. Žalobcova argumentace, že neměl možnost zjistit případnou změnu majitele vozidla předtím, než je koupil, je proto zcela bezpředmětná, tedy nedůvodná.
65. Soud nepřisvědčil ani žalobcovu názoru, že závěry správce daně o skutkovém stavu jsou výsledkem nepřipustné libovůle, odporují požadavkům formální logiky a jsou v příkrém rozporu s obsahem správního spisu. Libovůli a nedostatek logiky žalobce spatřoval v tom, že správce daně doměřil DPH u vozidel, u kterých zároveň údajně tvrdil, že je žalobce nepořídil. Soud zdůrazňuje, že daňové orgány u žádného z řešených vozidel nikdy netvrdily, že by je žalobce nepořídil. Zpochybňovaly (a to oprávněně) pouze fakt, že je pořídil od osob uvedených jako prodávající v jím předložených kupních smlouvách. O samotném pořízení vozidel neměly daňové orgány žádné pochybnosti, neboť žalobce následně, opět zcela nepochybně, tato vozidla prodal a dodal svým odběratelům AURES a ESA. Správce daně tedy doměřil DPH u vozidel, která žalobce pořídil, nicméně u nichž neprokázal splnění podmínek jím užitého § 90 odst. 2 zákona o DPH, případně správnost výše přírážky podle odstavce 3 téhož ustanovení.
66. Skutečnost, že jsou na kupních smlouvách získaných mezinárodní výměnou informací uvedena jména jiných osob jakožto kupujících, není důvodem k tomu, aby žalobci nemohla být doměřena DPH. Tyto smlouvy totiž nezpochybňují, že žalobce jednotlivá vozidla pořídil, nýbrž pouze to, že tak učinil postupem, který sám tvrdil, a že přitom splnil podmínky pro užití zvláštního režimu upraveného v § 90 zákona o DPH.
67. Navazující žalobcova argumentace, že obhajovat toto zdanění tím, že ve svém daňovém přiznání uvedl příjem z těchto vozidel, by bylo jen absolutní rezignací na jakékoli logické uvažování, podle názoru soudu jen dokládá, že žalobce nepochopil výše popsané rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a svou povinnost prokázat, že splnil zákonné podmínky zvláštního režimu, který si sám dobrovolně zvolil.
68. Soud nesdílí ani žalobcovo přesvědčení, že pokud není prokázáno pořízení vozidla v režimu § 90 zákona o DPH, není možné na straně uskutečněných plnění doměřit daň, resp. že není-li uznáno přijetí plnění, má být uskutečněné plnění vyloučeno. Údajnou judikaturu Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie, ze které měl tento závěr

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

vyplynout, žalobce nijak blíže nespecifikoval. Stejně tak žalobce neupřesnil, v jaké konkrétní obdobné věci měl údajně žalovaný takto postupovat. Bylo přitom povinností žalobce prokázat své tvrzení o rozdílném rozhodování obdobných věcí. Soud proto – z důvodů na straně žalobce – nemohl ověřit, zda skutečně žalovaný v jiné věci postupoval odlišně a dopustil se libovůle. Tato námitka proto není důvodná.

69. Lze tedy uzavřít, že žalobce skutečně neprokázal splnění podmínek pro uplatnění zvláštního režimu pro použité zboží ve smyslu § 90 zákona o DPH. Tento závěr přitom plně odpovídá obsahu správního spisu a je zcela v souladu se zákonem.
70. Dále se soud zabýval námitkami poukazujícími na rozdílný způsob stanovení daně z příjmů fyzických osob a DPH.
71. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu nemusí na základě stejného důkazního materiálu dojít vždy ke stejnému způsobu stanovení daně: *„Smyslem dokazování v daňovém řízení je zjištění skutkového stavu, tj. zda tvrzení daňového subjektu obsažená v daňovém přiznání odpovídají skutečnosti, a případně stanovení daně ve správné výši. Množství a kvalita důkazů potřebných ke stanovení správné výše daňové povinnosti však není paušálně stejná pro všechny druhy daní a je závislá na konstrukci té které daně v příslušném daňovém zákoně. Zatímco tedy souhrn skutkových zjištění učiněných v průběhu dokazování může postačovat ke stanovení výše jedné daně (daně z přidané hodnoty), nemusí již být dostatečný ke stanovení daně jiné (daně z příjmů)“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2008, č. j. 1 Afs 100/2008-137, č. 2277/2011 Sb. NSS). Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142, dále vyplývá, že *„principy uplatňování daně z příjmů a daně z přidané hodnoty, jakož i jejich cíle, jsou však odlišné a jakkoli se jednalo o stejná zdanitelná plnění téhož daňového subjektu, dokazování vedené ohledně nich sleduje u jednotlivých daní zcela odlišné cíle. Především jsou v různých právních předpisech stanoveny zvláštní podmínky a pravidla pro uznání výdajů pro účely daně z příjmů (§ 24 zákona o daních z příjmů), jakož i podmínky pro vznik nároku na uplatnění nadměrného odpočtu u daně z přidané hodnoty (§ 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, nyní § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty – pozn. zdejšího soudu). Po zjištění skutkového stavu (tedy, zda výdaj byl uskutečněn, resp. zda se uskutečnilo zdanitelné plnění) je třeba podřadit tento stav pod určité ustanovení právního předpisu, resp. posoudit, zda splňuje dispozici v konkrétní právní normě stanovenou. Zpravidla lze přepokládat, že v případě, kdy jsou naplněny podmínky pro uznání výdaje dle § 24 zákona o daních z příjmů, budou dány i podmínky pro vrácení odpočtu na dani z přidané hodnoty. Tato zásada však v žádném případě není pravidlem a neplatí bezvýjimečně; zejména tak tomu nebude např. tehdy, bude-li výdaj prokazatelně uskutečněn (o skutkovém stavu nebude pochyb), ale doklad v souvislosti s jeho prokázáním předložený, nebude vystaven plátcem DPH (nebude splněna jedna ze zákonných podmínek pro uplatnění nároku).“*
72. V nyní řešené věci vycházel správce daně při stanovení daně z příjmů fyzických osob z odlišných skutečností, než jaké byly podstatné pro stanovení DPH. Daň z příjmů fyzických osob stanovil podle pomůcek, neboť žalobce neprokázal významnou většinu jím uplatněných výdajů (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 1. 11. 2023, č. j. 141 Af 9/2023-112). Důvodem doměření DPH byla naopak skutečnost, že žalobce neprokázal splnění podmínek režimu § 90 odst. 2 zákona o DPH a správnost výše přírážky podle odstavce 3 téhož ustanovení. V případě neprokázání splnění podmínek nemohl správce daně stanovit DPH z přírážky, a proto stanovil DPH z celého uskutečněného zdanitelného plnění. Tam, kde byla sporná jen výše pořizovací ceny, upravil správce daně hodnotu přírážky a doměřil

vyšší daň. Soud zdůrazňuje, že výše jednotlivých daní nelze srovnávat, natožpak dovozovat z takového srovnání porušení zásad daňového řízení. Ani tato námitka tak není důvodná.

73. Soud nepřisvědčil žalobcovu názoru, že žalovaný uváděl v napadeném rozhodnutí nepravdy. Soud zdůrazňuje, že žalovaný nikdy netvrdil, že nebyl prokázán prodej použitého zboží obecně. Žalovaný pouze konstatoval, že nebyl prokázán prodej použitého zboží nakoupeného od osob uvedených na kupních smlouvách předložených žalobcem a zároveň nebylo prokázáno, že se jednalo o osoby uvedené v § 90 odst. 2 zákona o DPH. Žalobce si tedy pouze argumentaci žalovaného nesprávně vyložil, resp. účelově vytrhl její část z celkového kontextu. Stejně tak daňové orgány nikdy netvrdily, že žalobce pořídil dovážená vozidla v režimu § 16 zákona o DPH (k tomu srov. odstavec 54 napadeného rozhodnutí). Žalobcova argumentace, že nikdy z Německa nedovezl nové vozidlo a že v kupních smlouvách nikdy nebyla uvedena informace *reverse charge*, je tak zcela bezpředmětná a míjí se s podstatou nyní řešené věci.
74. Následně se soud zabýval obecnou námitkou porušení základních zásad daňového řízení. Soud zdůrazňuje, že mu nepřísluší za žalobce domýšlet jeho argumentaci, proto pouze obecně konstatuje, že porušení těchto zásad neshledal. Daňové orgány neporušily zásadu volného hodnocení důkazů, zásadu přiměřenosti a předvídatelnosti, zásadu zákonnosti ani princip právní jistoty.
75. K namítané ekonomické likvidaci žalobce jakožto drobného živnostníka a otce dvou nezletilých dětí soud podotýká, že daňové orgány musí postupovat v souladu se zákony a správními předpisy (srov. § 5 odst. 1 daňového řádu). Tuto povinnost daňové orgány dodržely. Neměly přitom jinou možnost než zákonem předvídaným postupem DPH doměřit, neboť zákon jim pro případ údajně likvidačního charakteru výsledné doměřené daně nepřiznává možnost správního uvážení. Ani soud proto žalobcem tvrzený, avšak opět nijak nedoložený, likvidační charakter doměřené daně nepřezkoumával.
76. S ohledem na výše uvedené soud vyhodnotil žalobu jako nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) zamítl.
77. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, a 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 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. září 2025

Ing. Mgr. Martin Jakub Brus v. r.
předseda senátu