



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. Vojtěcha Salamánka ve věci

žalobce: D. G., narozený X
bytem X
zastoupený advokátkou JUDr. Markétou Soukupovou
sídlem Josefa Resslera 1808/3, 434 01 Most

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 22634/24/5300-21441-712585 ze dne 23. 7. 2024

takto:

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

Odůvodnění:

1. Finanční úřad pro Ústecký kraj (dále též „správce daně“) vydal dne 31. 5. 2023 čtrnáct dodatečných platebních výměrů, jimiž žalobci doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“ či „daň“) a uložil zaplatit související penále. Výměrem č. j. 1501881/23/2510-50521-505998 za zdaňovací období září 2017 byla doměřena daň 45 072 Kč a uloženo penále 9 015 Kč, výměrem č. j. 1501929/23/2510-50521-505998 za období říjen 2017 doměřena daň 110 415 Kč a uloženo penále 22 083 Kč; výměrem č. j. 1501945/23/2510-50521-505998 za listopad 2017 daň 25 761 Kč a penále 5 153 Kč; výměrem č. j. 1501972/23/2510-50521-505998 za prosinec 2017 daň 57 873 Kč a penále 11 575 Kč; výměrem č. j. 1501976/23/2510-50521-

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

505998 za leden 2018 daň 99 636 Kč a penále 19 928 Kč; výměrem č. j. 1501983/23/2510-50521-505998 za únor 2018 daň 83 123 Kč a penále 16 625 Kč; výměrem č. j. 1501988/23/2510-50521-505998 za březen 2018 daň 115 416 Kč a penále 23 084 Kč; výměrem č. j. 1501996/23/2510-50521-505998 za duben 2018 daň 69 603 Kč a penále 13 921 Kč; výměrem č. j. 1502007/23/2510-50521-505998 za červen 2018 daň 116 131 Kč a penále 23 227 Kč; výměrem č. j. 1502022/23/2510-50521-505998 za srpen 2018 daň 24 304 Kč a penále 4 861 Kč; výměrem č. j. 1502035/23/2510-50521-505998 za září 2018 daň 81 912 Kč a penále 16 383 Kč; výměrem č. j. 1502048/23/2510-50521-505998 za říjen 2018 daň 127 123 Kč a penále 25 425 Kč; výměrem č. j. 1502100/23/2510-50521-505998 za listopad 2018 daň 177 684 Kč a penále 35 537 Kč a výměrem č. j. 1502110/23/2510-50521-505998 za prosinec 2018 daň 23 781 Kč a penále 4 757 Kč. Uvedených čtrnáct výměrů bylo následováno vydáním dalších dvou, a sice dodatečného platebního výměru ze dne 10. 8. 2023, č. j. 1809693/23/2510-50521-505998, jímž doměřil správce daně žalobci DPH za červenec 2018 ve výši 23 502 Kč a uložil penále 4 701 Kč, a dodatečného platebního výměru správce daně ze dne 1. 11. 2023, č. j. 2194905/23/2510-50521-505998, jímž doměřil žalobci DPH za srpen 2017 ve výši 62 104 Kč a uložil penále 12 421 Kč (dále souhrnně též jen „dodatečné platební výměry“).

2. Žalobce napadl dodatečné platební výměry odvoláními, která žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 7. 2024, č. j. 22634/24/5300-21441-712585, zamítl, a současně jím dodatečné platební výměry potvrdil (dále jen „žalobou napadené rozhodnutí“).

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 dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2017 a 2018 a k podání dodatečného daňového přiznání k DPH za měsíce srpen 2017 až prosinec 2017 a leden 2018 až prosinec 2018 vyjma května 2018, a to v souvislosti s jeho ekonomickou činností v podobě dovozu ojetých aut z Německa, které následně žalobce prodával společnosti AURES Holdings, a. s., (dále jen „AURES“) a také společnosti Auto ESA, a. s., (dále jen „ESA“) a rozličným fyzickým osobám. Z tohoto důvodu byla dle žalobce daňová kontrola ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob a posléze i daňové kontroly k DPH zahájeny nezákonně. Obsah daňového spisu podle žalobcova názoru nasvědčuje tomu, že správce daně disponoval dostatečně určitými informacemi o skutečnostech odůvodňujících předpoklad, že daň z příjmů fyzických osob a od ní odvozená DPH měla být žalobcem přiznána v jiné výši, a tedy i správcem daně v jiné výši vyměřena. Při zahájení kontrol DPH za jednotlivá zdaňovací období v rámci let 2017 a 2018 již správce daně měl dostatečné informace k předpokladu, že žalobci doměří nejen daň z příjmů fyzických osob, ale také DPH. Nezákonnost daňových kontrol k DPH, vyvolaná nevydáním výzvy k podání dodatečných daňových přiznání, dle žalobce způsobuje rovněž nezákonnost samotných dodatečných platebních výměrů.
4. Žalobce trval na tom, že prokázal splnění podmínek pro uplatnění zvláštního režimu pro použité zboží ve smyslu § 90 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon 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. Správci daně žalobce také vyčerpávajícím způsobem popsal, jak docházelo k nákupu vozidel v Německu a jejich následnému prodeji v tuzemsku. Vozidla byla pořízena v Německu, a to přes zprostředkovatele (autobazary). Nebyla tedy pořízována přímo fyzicky od skutečných vlastníků. Ti nebyli prodejům přítomni, přičemž autobazary potvrzovaly na kupních smlouvách prodávajícího jako osobu, která je uvedena v technickém průkazu jako poslední. Ceny pořízení vozidel byly shodné s cenami deklarovanými v německé internetové nabídce. Žalobce tudíž prováděl všechny technicko-administrativní kroky k legálnímu pořízení a převozu vozidel do tuzemska.
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 (zde patrně vlivem administrativního pochybení nedokončil žalobce větu slovem „pořídil“; pozn. soudu)“. 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 zdaňována“, 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. 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. Z odpovědí poskytnutých v rámci mezinárodní výměny informací podle žalobce

vyplývá, že výsledky svědků prováděny byly. Dodal, že z 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, 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. Dále žalobce namítl, že automobily, které sám prodával, měl, a tudíž je předtím musel nějak i nabýt, jelikož je neukradl, nevyrobil, nenašel ani mu nebyly nikým darovány apod. Argumentoval přitom závěry rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021, č. C-154/20, ve věci *Kemwater ProChemie* (dále jen „rozsudek *Kemwater ProChemie*“), a sice že dodavatel nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností případu s jistotou vyplývá, že zde byl. Žalobce má za to, že obdobně posléze judikoval i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020-59, či v rozsudku ze dne 20. 6. 2024, č. j. 3 Afs 48/2022-47, dle kterého *„vrátit věc až do daňového řízení je namístě zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu sice odlišnou od deklarovaného dodavatele, která však mohla fakticky dodat sporné plnění“*.
14. Napadené rozhodnutí je podle žalobce nepřezkoumatelné pro nedostatek odůvodnění, neboť z něj nevyplývá, proč celkový doměrek DPH dosahuje „*x-násobku*“, než kdyby správce daně „*logicky a kontinuálně aplikoval svůj postup z daně z příjmů fyzických osob za roky 2017 a 2018*“ a vypočetl DPH z výše přírážky z prodeje vozidel. 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, neboť z odůvodnění napadeného rozhodnutí nevyplývá, proč se žalovaný odchýlil od svého postupu při kontrole daně z příjmů za zdaňovací období let 2017 a 2018, kdy daňová povinnost byla stanovena za použití pomůcek, a nikoliv pomocí dokazování. Dodatečné platební výměry, které žalovaný bez dalšího potvrdil, jsou podle žalobce pro něj jako drobného živnostníka a otce rodiny ekonomickou likvidací.
15. Podle žalobce dále žalovaný pochybil tím, že nevyhověl jeho návrhu uplatněnému v daňovém řízení, aby byly provedeny svědecké výsledky posledních skutečných majitelů vozidel. Dle žalobce proto nemají závěry správce daně a žalovaného oporu ve správním spise.
16. Žalobce z výše uvedených důvodů navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného, stejně jako jemu předcházející dodatečné platební výměry, zrušil.

Vyjádření žalovaného k žalobě

17. 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 (přiznání), se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015-39. V žalobcově případě sice správce daně měl pochybnosti o poslední známé dani, avšak neměl najisto postaveno, že žalobci bude stanovena daň. Teprve po rozsáhlém dokazování provedeném v rámci daňové kontroly u žalobce bylo možné uzavřít, že žalobce nevyvrátil konkrétní pochybnosti správce daně a neunesl své důkazní břemeno, když neprokázal naplnění podmínek podle § 90 zákona o DPH, resp. neprokázal svá tvrzení ohledně výše obchodní přírážky. Žalovaný rovněž vyjádřil názor, že i pokud by snad bývaly měly být výzvy

k podání dodatečných daňových přiznání vydány, nebyla by tím založena nezákonnost vydaných dodatečných platebních výměrů. Pouhé procesní pochybení totiž dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2017, č. j. 2 Afs 74/2016-28, či ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Afs 28/2016-37, nepředstavuje nezhojitelnou překážku v pokračování řízení, která by zpochybňovala hmotněprávní podstatu případu. Danou žalobcovu námitku považuje žalovaný za účelovou, neboť jednak ji žalobce poprvé uplatnil až v žalobě, jednak neuvedl, jaká jeho práva měla být v souvislosti s tvrzenou nezákonností daňových kontrol po materiální stránce popřena, omezena či porušena.

18. Dle žalovaného došlo v daňovém řízení k přenesení důkazního břemene na žalobce tím, že správce daně výzvami k prokázání skutečností sdělil důvodné pochybnosti o splnění podmínek režimu § 90 zákona o DPH. Podle kupních smluv získaných v rámci mezinárodních dožádání od německého správce daně buďto vozidla nenakoupil žalobce, nebo je pořídila blíže neidentifikovaná osoba, anebo byly v kupních smlouvách uvedeny nižší hodnoty plnění v eurech, než žalobce deklaroval na jím předložených kupních smlouvách. Žalobce na pochybnosti vymezené správcem daně ve výzvách sice reagoval, ale netvrdil ani nepředložil žádné důkazní prostředky, které by prokázaly, že vozidla skutečně nakoupil od osob vymezených v § 90 odst. 2 zákona o DPH a že je nakoupil v deklarované ceně. Žalobce tedy své důkazní břemeno neunesl. Žalovaný je přesvědčen, že správce daně provedl precizní rozbor ke každému prodeji a nákupu vozidla v rámci předmětných zdaňovacích období. Z odpovědí na mezinárodní výměnu informací, jejichž přílohu tvořily kupní smlouvy získané od osob označených v žalobcových smlouvách jako prodávající, bylo zjištěno, že v naprosté většině se údaje na smlouvách neztotožňovaly s údaji uvedenými na smlouvách předložených žalobcem, kdy se nejenže lišila částka za nákup vozidla, ale taktéž jméno a údaje o kupci vozidel. Jednalo se celkem o 46 žádostí o mezinárodní výměnu informací, kdy v naprosté většině odpovědí bylo osobami z kupních smluv uvedeno, že s žalobcem nejednaly a svá auta prodaly někomu jinému, kdy ve velkém množství případů i předložily tyto jiné kupní smlouvy. Je přitom podle žalovaného zcela nepravděpodobné až vyloučené, že by téměř všechny tyto na sobě nezávislé subjekty pozměnily údaje na smlouvách uzavřených s žalobcem.
19. K jednotlivým plněním žalovaný shrnul, že správce daně u některých smluv získaných v rámci mezinárodního dožádání sice prodejce vozidla potvrdil, že vozidlo prodal žalobci, a to ve zvláštním režimu, avšak na získané smlouvě se lišila částka z prodeje, která je ve všech případech týkajících se těchto smluv nižší, a to až o několik tisíc eur, než částka uvedená na smlouvách předložených žalobcem. U těchto vozidel správce daně nezpochybňoval aplikaci zvláštního režimu jako takovou, nicméně s ohledem na odlišné částky v kupních smlouvách předložených žalobcem a kupních smlouvách získaných v rámci mezinárodního dožádání správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda v případě těchto plnění žalobce přiznal daň na výstupu ve správné výši v souladu s § 90 odst. 3 zákona o DPH, tj. správnou hodnotu daně z přírážky (z rozdílu mezi prodejní cenou obchodníka a pořizovací cenou zboží), a zároveň jestli tak přiznal správnou hodnotu na ř. 26 daňového přiznání. Vzhledem k tomu, že žalobce nepředložil žádné nové důkazní prostředky, jimiž by prokázal stanovení hodnoty daně v deklarované výši, správce daně uzavřel, že neprokázal správnou výši daně na výstupu, neboť nerozptýlil pochybnosti správce daně o ceně, za níž vozidla pořídil, a tudíž ani výši obchodní přírážky ve smyslu § 90 odst. 3 zákona o DPH. Správce daně tedy novým výpočtem stanovil výši přírážky, kdy při stanovení výše pořizovací ceny předmětných vozidel vycházel z ceny uvedené na kupních smlouvách získaných z Německa v rámci mezinárodní výměny informací. V dalších případech strany označené jako prodávající na kupních smlouvách

předložených žalobcem popřely, že by vůz prodaly právě žalobci. U zmíněných vozidel tak vznikly důvodné pochybnosti ohledně splnění podmínek pro aplikaci zvláštního režimu § 90 zákona o DPH, konkrétně pochybnosti ohledně toho, za jakou cenu je žalobce pořídil a zda je pořídil od osoby uvedené v § 90 odst. 2 téhož zákona. K další části vozidel pak žalobce vůbec nepředložil daňové doklady (kupní smlouvy) o nákupu ojetých vozidel, pročez nebyl znám ani údajný prodávající těchto vozidel, a správce daně tedy nemohl ověřit status prodávajícího a splnění zákonných podmínek pro uplatnění zvláštního režimu podle § 90 odst. 2 zákona o DPH při prodeji těchto použitých osobních automobilů ani cenu pořízeného vozu v EU, a tedy ani správnost hodnoty daně na výstupu. U těchto vozidel tak žalobce oprávněné použití zvláštního režimu neprokázal. Žalovaný poznamenal, že v případech, kdy v rámci mezinárodní výměny informací nemohly být skutečnosti uvedené na žalobcem předložené kupní smlouvě ověřeny (např. proto, že prodejce se odstěhoval nebo zemřel), nekladl toto správce daně žalobci k tíži a v takových případech předpokládal, že se nákup vozu z EU uskutečnil tak, jak žalobce deklaroval na jím předložených kupních smlouvách.

20. Žalovaný dále uvedl, že bylo na žalobci, aby realizoval své podnikání a způsob, jakým je dokumentuje, tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém tvrzení. Není proto rozhodné, zda případně žalobce nemohl zjistit skutečného majitele vozidla proto, že vycházel ze smluv obdržených od autobazarů. Zvláštní režim § 90 zákona o DPH je dle žalovaného ostatně dobrovolný. Pokud jej žalobce chtěl aplikovat, musel si být vědom svého důkazního břemene, kterého se nemůže zbavit tvrzením, že bez dalšího vycházel ze smluv obdržených od autobazarů a nic jiného zjistit nemohl. Nadto vysvětlení žalobce, že se musel spoléhat na předložené údaje, by mohlo být věrohodné za situace, kdy by dané pochybení vzniklo u jednoho nákupu, avšak v daném případě byly nesrovnalosti zjištěny u množství na sobě nezávislých osob a obchodních případů.
21. V reakci na žalobcem namítanou nelogičnost doměření daně z plnění žalovaný uvedl, že v daňovém řízení bylo prokázáno, že vozidla existovala (žalobce je pořídil), že je žalobce prodal, komu je prodal a za jakou cenu. Nebyla tedy jakákoli pochybnost o výši příjmů (zdanitelných plnění) plynoucích žalobci z prodeje daných vozidel. Žalobce však nepředložil věrohodné důkazní prostředky, které by prokázaly naplnění podmínek pro uplatnění zvláštního režimu podle § 90 zákona o DPH, resp. neprokázal svá tvrzení ohledně výše obchodní přírážky. Jestliže nebylo prokázáno naplnění podmínek pro uplatnění zvláštního režimu, bylo dle žalovaného nutné postupovat při výpočtu daně u dodání zboží standardně v souladu s § 36 a § 37 zákona o DPH.
22. Žalovaný upozornil, že mezinárodním dožádáním byly smlouvy získány od značného množství subjektů, pročez je zcela nepravděpodobné až vyloučené, že by téměř všechny tyto nezávislé subjekty pozměnily údaje na smlouvách uzavřených žalobcem. Žalovaný se rovněž neztotožnil s žalobcovým přesvědčením, že břemeno prokázání pravosti správcem daně opatřených smluv tížilo správce daně. Správce daně totiž nikdy netvrdil, že by jedinou správnou skutkovou variantou byla varianta plynoucí z kupních smluv získaných v rámci mezinárodních dožádání. Správci daně však zcela oprávněně (s ohledem na zjištění, že v kupních smlouvách získaných v rámci mezinárodního dožádání jsou uvedeny odlišné údaje než v kupních smlouvách předložených žalobcem) vznikly důvodné pochybnosti ohledně splnění podmínek pro aplikaci zvláštního režimu ve smyslu § 90 zákona o DPH. Správce daně své pochybnosti řádně vymezil ve výzvách k prokázání skutečností, čímž legitimně

přenesl důkazní břemeno na žalobce. Důkazní břemeno tak v daném případě tížilo jednoznačně žalobce. Žalobce oproti tomu nepředložil takové důkazní prostředky, kterými by pochybnosti správce daně odstranil a kterými by prokázal cenu, za niž vozidla pořídil (a tím prokázal vyšší obchodní přírážky ve smyslu § 90 odst. 3 zákona o DPH), stejně jako tvrzení, že vozidla přijal od osob definovaných v § 90 odst. 2 zákona o DPH.

23. Podle žalovaného jsou závěry rozsudku ve věci *Kemwater ProChemie* k věci žalobce zcela nepřiléhavé, stejně jako žalobcův nedůvodný názor, že dodavatelé vozidel z Německa nemuseli být jednoznačně identifikováni, pokud ze skutkových okolností případu s jistotou vyplývá, že nutně byli plátcí DPH. Po žalobci totiž nebylo požadováno prokázat, že dodavatelé vozidel z Německa jsou plátcí daně. Měl prokázat splnění zákonných podmínek pro uplatnění zvláštního režimu, tedy mj. ve že mu dle § 90 odst. 2 zákona o DPH vozidla z Německa byla dodána 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. Kromě toho bylo povinností žalobce prokázat cenu, za kterou vozidla od těchto osob pořídil, neboť podle § 90 odst. 3 zákona o DPH je při použití zvláštního režimu základem daně přírážka snížená o daň z přírážky, přičemž tato přírážka se stanoví jako rozdíl mezi prodejní cenou obchodníka (daňového subjektu) a pořizovací cenou tohoto zboží. Dle žalovaného je proto zřejmé, že žalobcův poukaz na rozsudek *Kemwater ProChemie* není pro tuto věc relevantní.
24. K další žalobní námitce žalovaný poznamenal, že v rámci uskutečněných mezinárodních dožádání nebyly provedeny jakékoli svědecké výsledky, a proto nemohlo být porušeno žalobcovo právo účasti na výsledcích. Předmětem mezinárodních dožádání bylo ověření předmětného vozidla v evidenci vozidel za účelem zjištění posledního majitele, dále zjištění data odhlášení, pořízení kopie smlouvy o prodeji vozidla, ověření skutečné prodejní ceny a jména kupujícího, nikoli výsledků svědků. Že by byly prováděny výsledky dle žalovaného nevyplývá ani z obdržených odpovědí na žádosti o mezinárodní výměnu informací. Dle žalovaného si žalobce odporuje, když na jedné straně zpochybňuje obsah smluv získaných v rámci mezinárodního dožádání námitkou, že německý správce daně pouze smlouvy shromáždil a zaslal je českému správci daně, na druhé straně však žalobce namítá, že v rámci mezinárodního dožádání nešlo o pouhé poskytnutí součinnosti, ale byly provedeny výsledky svědků. Pokud žalobce již v rámci odvolacího řízení navrhoval „opakování svědeckých výpovědí“, a to spolu s návrhem na provedení výsledku posledních evidovaných majitelů vozů, poznamenal žalovaný, že žalobce přitom nespecifikoval, o jaké osoby se jedná ani co zamýšlel svědeckými výpověďmi prokázat. Žalovaný tudíž s důvody, pro které odmítl provést „opakované výsledky svědků“ a navržené výsledky „posledních evidovaných majitelů vozů“, seznámil žalobce ještě před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí, a to ve vyznění, na které žalobce již dále nereagoval.
25. Namítal-li žalobce, že se žalovaný nevypořádal s jeho odvolací námitkou poukazující na nemožnost prodeje vozidla bez toho, že by bylo předtím pořízeno, odkázal žalovaný na bod 41 žalobou napadeného rozhodnutí s tím, že obsahuje vypořádání dané námítky. Obdobně odkázal na bod 48 téhož rozhodnutí, jež má obsahovat vypořádání odvolací námítky sporující věrohodnost listin opatřených pomocí mezinárodního dožádání.
26. Žalovaný dále připustil, že napadené rozhodnutí nepojednává o tom, proč v nynějším případě DPH nebylo postupováno totožně, jako v případě daňového řízení týkajícího se

žalobcovy daně z příjmů plynoucích z prodeje týchž vozidel (v němž byla daň z příjmů stanovena podle pomůcek, nikoli dokazováním). To však dle názoru žalovaného nečiní napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným. Žádná taková námitka totiž nebyla v odvolacím řízení uplatněna. Krom toho se žalovaný nedomnívá, že by nevysvětlením uplatnění odlišných přístupů (stanovení DPH na základě dokazování na rozdíl od stanovení daně z příjmů dle pomůcek) byla porušena zásada předvídatelnosti, resp. že by bylo narušeno žalobcovo legitimní očekávání. Skutečnost, že správce daně nepostupoval stejně jako u daně z příjmů fyzických osob, nelze vykládat jako porušení zásady legitimního očekávání, neboť podmínky pro uplatnění toho kterého způsobu stanovení daně jasně plynou ze zákona. V posuzovaném případě (DPH) nebyly pro stanovení daně podle pomůcek splněny podmínky, protože DPH bylo možno stanovit na základě dokazování, které má dle § 98 daňového řádu přednost před stanovením daně podle pomůcek. Sporná ostatně byla pouze oprávněnost použití zvláštního režimu podle § 90 zákona o DPH, který žalobce označil v daňových přiznáních.

27. Žalovaný proto navrhl, aby soud žalobu zamítl jako nedůvodnou.

Posouzení věci soudem

28. Žaloba není důvodná.
29. Nejprve se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, kterou žalobce spatřoval v tom, že se žalovaný nevypořádal se všemi jeho odvolacími námitkami.
30. 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 dostal, neboť z jeho rozhodnutí je zřejmé, z jakých zjištění vycházel a jak o nich uvažil. 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 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64); taková situace však v nyní řešené věci nenastala.
31. K žalobcově odvolací 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 dle zjištění soudu žalovaný v napadeném rozhodnutí skutečně nevyjádřil. Nečiní to však důvodnou žalobní námitku, že se žalovaný danou odvolací námitkou opomenul zabývat. Soud totiž z předloženého

správního spisu zjistil, že žalobce příslušnou odvolací námitku v daňovém řízení vůbec neuplatnil. Toliko na straně 2 svého odvolání ze dne 13. 12. 2023, které navíc směřovalo výslovně pouze proti dodatečnému platebnímu výměru za srpen 2017, citoval žalobce čl. 7 odst. 5 uvedeného nařízení (a nikoli čl. 56, jak namítá v žalobě). Žalobce tak navíc činil v kontextu obsahově odlišné odvolací námítky, a sice „*že není pravdivé tvrzení správce daně, že dožádaný správce daně veškeré postupy při prověřování předmětných skutečností, včetně svědecké výpovědi, provádí dle svého uvážení*“. Soud pro úplnost poznamenává, že žalobní námitka, podle níž se žalovaný nevypořádal s údajnou odvolací námitkou poukazující na čl. 56 nařízení Rady EU č. 904/2010, byla zástupkyní žalobce zjevně omylem převzata z jiné žaloby, kterou jako zástupkyně jiného žalobce ve skutkově i právně srovnatelné věci podala zdejšímu soudu (věc vedená u zdejšího soudu pod sp. zn. 141 Af 15/2023, o níž soud rozhodl rozsudkem ze dne 29. 9. 2025, č. j. 141 Af 15/2023-49). Soud tedy uzavírá, že žalobce příslušnou odvolací námitku v relevantním daňovém řízení neuplatnil, a proto nemusí (ani prakticky nemůže) být její vypořádání v žalobou napadeném rozhodnutí zahrnuto.

32. Zároveň soud nesdílí žalobcův názor, že se nikdo nezabýval materiální stránkou uskutečněných obchodů. Žalovaný se totiž kromě obsahu listin zabýval možnými příčinami nesouladu údajů v nich zachycených s údaji obsaženými v listinách předložených samotným žalobcem. To je zřejmé například z bodu 37 napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný uvedl, že vycházel „*z odpovědí na mezinárodní výměnu informací, jejichž přílohu tvořily smlouvy získané od prodávajících vozidel, z nichž bylo zjištěno, že v naprosté většině se údaje na smlouvách neztotožňovaly s údaji uvedenými na smlouvách předložených odvolatelem, kdy se nejenže lišila částka za nákup vozidla, ale taktéž jméno a údaje o kupci vozidel. Jednalo se celkem o 46 žádostí, kdy v naprosté většině odpovědi bylo osobami z kupních smluv uvedeno, že s odvolatelem nejednali a svá auta prodali někomu jinému, kdy ve velkém množství případů i předložili tyto jiné kupní smlouvy. Je tak zřejmé, že odvolatel správci daně předložil z naprosté většiny zfalšované smlouvy, což věrohodně potvrzují smlouvy získané v rámci mezinárodního dožádání, kdy tyto byly poskytnuty značným množstvím subjektů a je zcela nepravděpodobné až vyloučené, že by skoro všechny tyto na sobě nezávislé subjekty pozměnily údaje na smlouvách uzavřených s odvolatelem*“. Dle soudu tedy žalovaný neřešil jen formální stránku, ale zabýval se také stránkou materiální a nabídl logické vysvětlení nesouladu smluv získaných mezinárodním dožádáním a smluv předložených žalobcem.
33. K námitce, že žalobce nikdy netvrdil, že si prodávající upravovali listiny nepochybně z důvodů finančního obohacení, soud uvádí, že v podaných odvoláních skutečně žalobce podobnou domněnku nevyslovil. Současně ale soud upozorňuje, že ani rozhodnutí žalovaného ji žalobci nijak nepodsouvá. Dle soudu jde zjevně o další případ nedůvodně zkopírované žalobní argumentace, která byla uplatněna v řízení vedeném u zdejšího soudu pod sp. zn. 141 Af 15/2023 (srov. výše odst. 31 tohoto rozsudku). Soud navíc poukazuje na paradoxní povahu takové žalobní námítky (tedy „*že žalobce nikdy netvrdil, že si prodávající upravovali listiny nepochybně z důvodů finančního obohacení*“); žalobce totiž současně sám v bodu V žaloby „*má za to, že písemnosti získané v rámci mezinárodní výměny informací byli prodejci – zprostředkovateli prodeje nepochybně upravovány z důvodu jejich finančního obohacování*“. Žalobce tedy v žalobě v podstatě namítal, že nikdy nenamítal to, co v žalobě namítá. Soud k tomu poznamenává, že se žalobce vymezil vůči hypotéze žalovaného, která ale není v žalobou napadeném rozhodnutí obsažena, a následně v žalobě tutéž hypotézu uplatnil jako žalobní námitku. Ve vztahu k dané domněnce jako žalobní námitce soud toliko uvádí, že žalobce ke svému tvrzení, že písemnosti získané v rámci mezinárodní výměny informací byly prodejci či zprostředkovateli prodeje nepochybně upravovány z důvodu

jejich finančního obohacení, neoznačil žádné důkazy a nijak je 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 32 tohoto rozsudku). S tímto hodnocením soud souhlasí.

34. 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.
35. 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 odstavcích 40 a 51 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 nepochybovali 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.
36. Soud nesdílí názor žalobce, že by z odůvodnění napadeného rozhodnutí mělo vyplývat, proč doměřená DPH dosahuje „*x-násobně*“ výše, než kdyby správce daně vycházel z hodnot, na jejichž základě doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob. Soud zdůrazňuje, že žalobce takovou námitku ve svém odvolání ani v jeho doplnění neuplatnil. Žalovaný proto nebyl povinen se touto otázkou v napadeném rozhodnutí zabývat.
37. Lze tedy uzavřít, že žalovaný dostatečně reagoval na ty odvolací námitky, jež žalobce skutečně v odvolání uplatnil, a své závěry přesvědčivě odůvodnil. Napadené rozhodnutí proto není nepřezkoumatelné.
38. Dále se soud zabýval namítaným porušením § 145 odst. 2 daňového řádu.
39. Podle § 143 odst. 3 daňového řádu ve znění zákona č. 344/2013 Sb. (účinného ke dni 26. 8. 2020, kdy došlo k zahájení daňových kontrol v nynější věci) platilo, 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.*

40. 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“*.
41. S těmito závěry Nejvyššího správního soudu se zdejší soud plně ztotožňuje, nicméně nemá za to, že by v nyní řešené věci nastala situace, která by vyžadovala před zahájením daňové kontroly žalobce vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. Ostatně žalobce v žalobě neuvedl jakékoli skutečnosti, které by dle jeho názoru měly vést správce daně ještě před zahájením daňové kontroly k utvoření důvodného předpokladu, že daň bude doměřena (na rozdíl od žaloby ve věci sp. zn. 141 Af 15/2023, v níž tehdejší žalobce argumentoval, že takovou skutečností měla být výše daňové povinnosti dle podaných řádných daňových přiznání k dani z příjmů). Daná žalobní námitka tak zůstala ve zcela neurčité rovině, čímž bylo soudu prakticky znemožněno se jí blíže zabývat.
42. 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 včas vyrozumí, nehrozí-li nebezpečí z prodlení“*.
43. 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. Žalobcovu právo být přítomen výsledku svědků tak v souvislosti s mezinárodní výměnou informací porušeno nebylo. Soud z téhož důvodu nepřisvědčil žalobcovu tvrzení, že z odpovědí poskytnutých v rámci mezinárodní výměny informací vyplývá, že německý správce daně výsledky svědků prováděl.
44. 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 10. 5. 2024 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 názoru žalovaného obsaženého v dané písemnosti tak nebylo zřejmé, jaké výsledky požaduje žalobce opakovat. Dále žalovaný poukázal na to, že u naprosté většiny odpovědí na 46 správcem zaslaných žádostí 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.

45. 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.
46. 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 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 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.
47. Žalobce rovněž v žalobě namítal pochybení žalovaného spočívající v neprovedení žalobcem navrhovaných svědeckých výslechů posledních skutečných majitelů vozidel. Soud ze správního spisu zjistil, že žalobce uplatnil daný důkazní návrh ve svých odvoláních pokaždé pod bodem 5, a sice pouze slovy „*návrh DS na provedení výslechu svědků – poslední skuteční*

majitelé vozů“. V textu jednotlivých odvolání uvedený důkazní návrh nijak nerozvedl, neoznačil konkrétní osoby, jež měly dle jeho návrhu být vyslechnuty jako svědci, ani v odvoláních neuvedl, jaká konkrétní daňově relevantní tvrzení by měla být výsledky prokazována. Na tyto nedostatky řešeného důkazního návrhu žalovaný žalobce výslovně upozornil v bodu 4 již výše zmíněné písemnosti ze dne 10. 5. 2024 nazvané *Vyrozumění o důvodech a neprovedení navrhovaných svědeckých výpovědí a o dalších skutečnostech*. Žalovaný zde konkrétně uvedl, že žalobce „*navrhuje provedení výsledku posledních evidovaných majitelů vozů, aniž by jakkoli specifikoval, o jaké konkrétní osoby se jedná či co chce svědeckými výpověďmi docílit*“. Vzhledem k těmto nedostatkům nemůže odvolací orgán svědecké výpovědi provést“. Ve správním spisu není založeno jakékoli další žalobcovo podání, jímž by popsane nedostatky daného důkazního návrhu odstranil. Soud proto uvádí, že se ztotožňuje se žalovaným, že nešlo o bezvadný důkazní návrh, a proto nebylo možné mu vyhovět a výsledky provést. V žádném případě totiž nelze shledat řádným tak neurčité označení svědků, jež zvolil žalobce. Žalovaný by jinak byl nucen učinit si nejprve vlastní názor o tom, jaké konkrétní osoby byly v očích žalobce „skutečnými majiteli vozů“, a poté si rovněž učinit úsudek, zda by mohly jejich svědecké výsledky případně prokázat některou z daňově relevantních skutečností. Není však úkolem správního orgánu, aby se pokoušel zcela esenciální nedostatky důkazního návrhu odstraňovat jakousi vlastní „jasnozřivostí“. Naopak je povinností účastníka řízení uplatnit důkazní návrh takovým způsobem, aby správní orgán, jenž řízení vede, mohl o důvodnosti návrhu vůbec uvážit (a případně důkaz provést). Žalobce přitom měl ještě před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí dostatečnou možnost reagovat na výše popsané vyrozumění ze dne 10. 5. 2024, jímž byl na nedostatky svého důkazního návrhu výslovně upozorněn, a mohl tedy navrhované osoby svědků dodatečně konkretizovat a uvést, co by jejich výpověďmi mělo být prokazováno. Žalobní námitka je tudíž nedůvodná.

48. 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.

49. 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.
50. 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 vázících 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. nález Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05).
51. 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.
52. 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.
53. 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.*
54. Podle odstavce 2 téhož ustanovení ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 31. 3. 2019, platilo, 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 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.*

55. Podle § 90 odst. 3 zákona o DPH ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 31. 3. 2019, platilo, že *při použití zvláštního režimu je základem daně přírážka snižena 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 získaná 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 získaná od obchodníka osobou, která mu zboží dodává.*

56. 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 nevyplyvá z toho, že předmětem žalobcovy podnikatelské činnosti byl dovoz ojetých vozidel; splnění podmínek zmíněného ustanovení byl žalobce povinen prokázat. To však žalobce neučinil.

57. 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 výzvách k prokázání skutečností č. j. 210950/22/2510-60561-508544, č. j. 263328/23/2510-60561-508544, č. j. 109214/23/2510-60561-508544, č. j. 1485800/23/2510-60561-508544 a č. j. 1854173/23/2510-60561-508544, a to samostatně ve vztahu ke každému dotčenému zdaňovacímu období a každé jednotlivé obchodní transakci (kupní smlouvě).

58. Vycházeje 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 zmíněnými výzvami vyzval, aby v případech rozdílných kupních cen prokázal, že u konkrétních vozidel oprávněně stanovil základ daně jako přírážku sniženou 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 zmíněnými výzvami také 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.

59. Tyto výzvy k prokázání skutečností považuje soud za zcela srozumitelné, velmi podrobné a dostatečně odůvodněné. 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.
60. 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).
61. 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 45 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.
62. Pokud žalobce v žalobě mj. namítal, že není pravdou, že pouze nesouhlasil s hodnocením správce daně a že nereagoval na výzvu, jde dle zjištění soudu o další žalobní námitku neopodstatněně převzatou z žaloby ve věci sp. zn. 141 Af 15/2023. Z bodu 59 rozsudku zdejšího soudu ze dne 29. 9. 2025, č. j. 141 Af 15/2023-49, totiž skutečně vyplývá, že tehdejší žalobce „na citovanou výzvu správce daně k prokázání skutečností ze dne 25. 6. 2021 (...) nijak nereagoval a nepředložil žádné důkazní prostředky, které by prokazovaly jím tvrzené skutečnosti“. Naproti tomu však v nyní řešené věci bylo vydáno správcem daně pět výzev k prokázání skutečností (nikoli jen jediná) a žalovaný sám v bodu 33 žalobou napadeného rozhodnutí uvedl, že žalobce „na pochybnosti vymezené správcem daně ve Výzvách sice reagoval, ale netvrdil či nepředložil žádné důkazní prostředky, které by prokázaly, že vozidla skutečně nakoupil od osob vymezených v ust. § 90 odst. 2 ZDPH, a že je nakoupil v deklarované

ceně“. Na procesním základu nyní řešené věci je tudíž uvedená žalobcová námitka zcela zjevně nepřipadná.

63. 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.
64. 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.
65. 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 výzvách k prokázání skutečností 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. Žalobcová argumentace, že neměl možnost zjistit případnou změnu majitele vozidla předtím, než je koupil, je proto zcela bezpředmětná, tedy nedůvodná.
66. 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. Libovůle 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 (zejména 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.
67. 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.
68. Navazující žalobcová 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.

69. 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 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.
70. 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.
71. Dále se soud zabýval námitkami poukazujícími na rozdílný způsob stanovení daně z příjmů fyzických osob a DPH.
72. 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).“*
73. Soud předesílá, že mu není z jeho činnosti známo nic o způsobu, jakým byla žalobci stanovena (doměřena) daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2017 a 2018, neboť neneviduje žádné řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ve věci uvedené daně. I

pokud by však soud měl bez dalšího vyjít z žalobcova tvrzení, že žalobci byla daň z příjmů fyzických osob v totožných zdaňovacích obdobích doměřena dle pomůcek, nebylo by s ohledem na závěry judikatury citované v předchozím odstavci tohoto rozsudku možné automaticky dovodit pochybení daňových orgánů jen z toho, že naopak DPH byla žalobci doměřena na základě dokazování.

74. Soud dále uvádí, že v nyní řešené věci byla důvodem doměření DPH byla 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 námitka poukazující na podstatné rozdíly ve výši stanovené DPH a daně z příjmů fyzických osob tak není důvodná.
75. 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 (soud poznamenává, že jde opět o námitku zjevně neopodstatněně převzatou z žaloby ve věci sp. zn. 141 Af 15/2023). 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.
76. 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.
77. K namítané ekonomické likvidaci žalobce jakožto drobného živnostníka a otce rodiny 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.
78. Žalobce dále namítal, že ojetá vozidla, která prodal tuzemským odběratelům, musel předtím nějak nabýt. Jelikož žalobce (dle svého tvrzení) vozidla neukradl, nevyrobil, nenašel ani neobdržel darem, musela mu být někým dodána, přičemž rozsudek *Kemwater ProChemie*, nevyžaduje jednoznačnou identifikaci takového dodavatele. Dle soudu tato námitka směřuje mimo podstatu věci.
79. Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku *Kemwater ProChemie* posuzoval v rámci řízení o předběžné otázce nárok na odpočet DPH zaplacené plátcem na vstupu, tedy hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH, a to se zaměřením na postavení dodavatele jako osoby

povinné k dani v případě, že skutečný dodavatel nebyl identifikován. Konkrétně v bodu 40 uvedeného rozsudku Soudní dvůr Evropské unie konstatoval, že „odepření nároku na odpočet DPH osobě povinné k dani z důvodu, že skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a že tato osoba povinná k dani neprokázala postavení tohoto dodavatele coby osoby povinné k dani, ačkoli ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že tento dodavatel toto postavení nutně měl, by totiž bylo v rozporu se zásadou daňové neutrality a s judikaturou připomenutou v bodech 26 až 30 tohoto rozsudku. Proto na rozdíl od toho, co uvádí předkládající soud, nelze po osobě povinné k dani vždy požadovat, aby za účelem uplatnění tohoto nároku prokázala – nebyl-li skutečný dodavatel daného zboží či služeb identifikován – že je tento dodavatel v postavení osoby povinné k dani“ (zvýraznění doplněnou zdejší soudem). Následně uvedený soud navázal zodpovězením položené předběžné otázky tak, 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“.

80. Z porovnání výše citovaného § 90 odst. 2 a 3 zákona o DPH se závěry rozsudku *Kemwater ProChemie* je více než zřejmé, že pojednávají o zcela odlišných aspektech DPH. V případě uvedených zákonných ustanovení jsou řešeny konkrétní podmínky pro uplatnění zvláštního režimu při dodání použitého zboží, uměleckého díla, sběratelského předmětu nebo starožitnosti (jež daňový subjekt může uplatnit bezesporu i při nákupu a následném prodeji ojetých vozidel). Jde o jeden ze „zvláštních režimů“ upravených v části první hlavy III zákona o DPH. Na rozdíl od toho zmiňovaný rozsudek Soudního dvora Evropské unie řeší otázku důkazního břemene při zjišťování naplnění hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH zaplacené daňovým subjektem na vstupu zakotvené v § 73 zákona o DPH (konkrétně že dodavatel zboží či služeb byl plátcem daně z přidané hodnoty). Soud opakuje již výše konstatované, tedy že pokud se žalobce rozhodl použít pro dané nákupy a prodeje ojetých vozidel režim § 90 zákona o DPH, musel splnit jeho specifické podmínky popsané podrobně ve výše citovaných odst. 2 a 3 daného ustanovení. Ke konstatování jejich splnění by tudíž samozřejmě nemohlo postačovat pouhé zjištění, že žalobcovi dodavatelé byli plátcí daně z přidané hodnoty. Žalobcova námitka, že s ohledem na závěry rozsudku *Kemwater ProChemie* není třeba ani v rámci režimu § 90 zákona o DPH prokázat, od koho konkrétně žalobce ojetá vozidla zakoupil, je zjevně nedůvodná.
81. Z totožného důvodu nejsou přílehlavé ani žalobcovy odkazy na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020-59, a ze dne 20. 6. 2024, č. j. 3 Afs 48/2022-47. V prvním z uvedených rozsudků se Nejvyšší správní soud zabýval situací, kdy daňovému subjektu „byl odepřen nárok na odpočet DPH proto, že nesplnil jednu z hmotněprávních podmínek stanovených směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť mj. neprokázal, že mu zboží dodal dodavatel deklarovaný v dokladech (...), nebo jiný plátc DPH“. V rozsudku druhém pak šlo o správcem daně neuznaný „nárok na odpočet DPH podle § 72 a § 73 ZDPH ze zdanitelných plnění“, přičemž u části těchto plnění došlo k neuznání nároku na odpočet „z důvodu, že žalobce se přijetím plnění (...) stal součástí podvodu na DPH“. Žádný z uvedených rozsudků se tedy nezabýval prokazováním

hmotněprávních podmínek pro oprávněné uplatnění zvláštního režimu dle § 90 zákona o DPH. Zdejší soud již výše v odst. 79 vysvětlil rozdíl mezi neuznáním či odepřením nároku na odpočet DPH na straně jedné a zvláštním režimem dle § 90 zákona o DPH na straně druhé, a proto na něj v zájmu stručnosti toliko odkazuje.

82. 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.
83. 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 15. prosince 2025

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