



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: **M. H.**, narozený X
bytem X
zastoupený obecným zmocněncem Mgr. T. P., LL.M.
bytem X

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 35908/24/5300-22443-702189 ze dne 27. 11. 2024

takto:

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

Odůvodnění:

- Finanční úřad pro Ústecký kraj (dále též „správce daně“) vydal dne 26. 4. 2024 dodatečné platební výměry na daň žalobce z přidané hodnoty, a sice č. j. 927561/24/2510-50521-500700 za srpen 2017 (doměřena daň 215 799 Kč s povinností uhradit penále 43 160 Kč), č. j. 927562/24/2510-50521-500700 za říjen 2017 (doměřena daň 223 745 Kč s povinností uhradit penále 44 749 Kč), č. j. 927563/24/2510-50521-500700 za listopad 2017 (doměřena daň ve výši 229 843 Kč s povinností uhradit penále 45 969 Kč), č. j. 927564/24/2510-50521-500700 za prosinec 2017 (doměřena daň 166 270 Kč s povinností uhradit penále 33 254 Kč), č. j. 927566/24/2510-50521-500700 za leden 2018 (doměřena daň 182 005 Kč s povinností

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

uhradit penále 36 401 Kč), č. j. 927570/24/2510-50521-500700 za únor 2018 (doměřena daň 216 810 Kč s povinností uhradit penále 43 362 Kč), č. j. 927572/24/2510-50521-500700 za březen 2018 (doměřena daň 290 972 Kč s povinností uhradit penále 58 195 Kč), č. j. 927575/24/2510-50521-500700 za duben 2018 (doměřena daň 268 451 Kč s povinností uhradit penále 53 691 Kč), č. j. 927578/24/2510-50521-500700 za květen 2018 (doměřena daň 392 387 Kč s povinností uhradit penále 78 478 Kč), č. j. 927586/24/2510-50521-500700 za červen 2018 (doměřena daň 230 555 Kč s povinností uhradit penále 46 111 Kč), č. j. 927589/24/2510-50521-500700 za červenec 2018 (doměřena daň 223 106 Kč s povinností uhradit penále 44 622 Kč), č. j. 927643/24/2510-50521-500700 za srpen 2018 (doměřena daň 215 480 Kč s povinností uhradit penále 43 096 Kč), č. j. 927748/24/2510-50521-500700 za září 2018 (doměřena daň 292 297 Kč s povinností uhradit penále 58 460 Kč), č. j. 927898/24/2510-50521-500700 za říjen 2018 (doměřena daň 334 417 Kč s povinností uhradit penále 66 884 Kč), č. j. 928158/24/2510-50521-500700 za listopad 2018 (doměřena daň 308 588 Kč s povinností uhradit penále 61 718 Kč), č. j. 928290/24/2510-50521-500700 za prosinec 2018 (doměřena daň 218 362 Kč s povinností uhradit penále 43 673 Kč), a dne 4. 6. 2024 dodatečný platební výměr č. j. 1253700/24/2510-50521-500700 za září 2017 (doměřena daň 193 021 Kč s povinností uhradit penále 38 605 Kč); dále je „dodatečné platební výměry“.

2. Žalobce napadl dodatečné platební výměry odvoláními, která žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 11. 2024, č. j. 35908/24/5300-22443-702189, zamítl, a současně jím dodatečné platební výměry potvrdil (dále jen „žalobou napadené rozhodnutí“).

Žaloba

3. Žalobce předeslal, že v příslušných zdaňovacích obdobích pořizoval ojeté automobily ze zemí Evropské unie, převážně ze Spolkové republiky Německo, které následně prodával tuzemským odběratelům. Správce daně i žalovaný však dospěli k závěru, že žalobce „neprokázal pořízení šetřených vozidel“, případně že v kupních smlouvách uvedení prodejci vozidel neprodali daná vozidla žalobci, nýbrž jiné osobě, případně německému obchodníkovi s ojetými vozidly. Tyto závěry vedly v konečném důsledku k pravomocnému doměření daně.
4. Žalobce namítl nezákonnost a nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí, neboť žalovaný rozhodl o všech sedmnácti žalobcových odvoláních jediným rozhodnutím, v němž se musel uchýlit k souhrnným a velmi obecným konstatováním. Žalovaný se například nezabýval tím, že v daném měsíci byly zjištěny nesrovnalosti pouze u určitého počtu smluv z celkového počtu smluv, ani o jaké smlouvy konkrétně šlo. Pouze zcela povšechně uvedl, že během celého roku vykázal určitý počet smluv určité nesrovnalosti, aniž uvedl, o které konkrétně šlo. Z žalobou napadeného rozhodnutí tak nelze zjistit, jak tomu mělo být v jednotlivých zdaňovacích obdobích, ačkoli správce daně o daňových povinnostech v konkrétních měsících rozhodl separátně jednotlivými dodatečnými platebními výměry. Taková souhrnná či souborná zjištění označil žalobce za rozporná s principy spravedlivého procesu, přičemž odkázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 27. 4. 1999, sp. zn. II. ÚS 94/98.
5. Žalobce připustil, že § 7 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) umožňuje správci daně konat z důvodu hospodárnosti úkony pro různá řízení společně. Považuje nicméně za sporné, zda takovým společným úkonem může být rozhodnutí o vícero odvolání. Především má ale za to, že odkazovaným ustanovením nelze legitimizovat souhrnná zjištění pro různá daňová řízení. Žalobce

poukázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15, či na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36, jež mají zdůrazňovat respektování zásady legality při správě daní.

6. 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 tedy závěry rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021, č. C-154/20, ve věci *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 namíste zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu sice odlišnou od deklarovaného dodavatele, která však mohla fakticky dodat sporné plnění“*.
7. Žalobce tedy z výše uvedených důvodů navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil.

Vyjádření žalovaného k žalobě

8. Žalovaný se k žalobě vyjádřil podáním ze dne 6. 3. 2025. V něm předeslal, že žalobce podal za příslušná zdaňovací období přiznání k DPH, ve kterých mimo jiné vykázal prodej ojetých vozidel v režimu pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi dle § 90 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro daná období (dále jen „ZDPH“). Daňová kontrola pro příslušná zdaňovací období na DPH (a současně i pro daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2017 a 2018) byla zahájena dne 10. 9. 2020. Zpráva o daňové kontrole byla vydána pro zdaňovací období srpen 2017 a říjen 2017 až prosinec 2018 (č. j. 805031/24/2510-60561-507646, dále též „první zpráva o daňové kontrole“), vyjma období září 2017, jež bylo předmětem samostatné zprávy o daňové kontrole (č. j. 1118041/24/2510-60561-507646, dále též „druhá zpráva o daňové kontrole“). Správce daně na základě provedení dokazování dospěl k závěru, že existují důvodné pochybnosti o splnění zákonných podmínek pro uplatnění zvláštního režimu obchodní přírážky (který žalobce uplatnil v daňových přiznáních), neboť žalobce neprokázal pořízení šetřených vozidel od osob uvedených v § 90 odst. 2 ZDPH, případně neprokázal přiznání daně dle § 90 odst. 3 ZDPH ve správné výši.
9. Ve vztahu k žalobním námitkám žalovaný předně poukázal na jejich odlišnost od námitek odvolacích. Dále uvedl, že žalobu napadené rozhodnutí nepovažuje za nepřezkoumatelné či nesrozumitelné. Na základě provedení dokazování popsaného v bodech 24 až 53 napadeného rozhodnutí a s odkazem na zprávy o daňových kontrolách žalovaný dospěl k závěru, že žalobce deklarované automobily pořídil a následně je jako plnění na výstupu dodal svým odběratelům. V rámci provedení dokazování však žalobce nepředložil věrohodné důkazní prostředky, které by prokázaly naplnění podmínek aplikace § 90 ZDPH, resp. neprokázal svá tvrzení ohledně výše obchodní přírážky. V části případů žalobce stanovil obchodní přírážku v nesprávné výši, a ve zbylé části plnění nebyl žalobce oprávněn při prodeji automobilů v tuzemsku použít zvláštní režim, neboť by došlo k narušení zásady neutrality DPH a zejména z důvodu nesplnění podmínek stanovených v § 90 odst. 2 a 3 ZDPH.
10. Žalovaný dále poznamenal, že řízení vedené správcem daně a následně žalovaným jako odvolacím orgánem tvoří pro účely soudního přezkumu jeden celek. Zpráva o daňové

kontrole je jakožto odůvodnění dodatečného platebního výměru také součástí konečného rozhodnutí ve věci, tedy napadeného rozhodnutí. Zdůraznil pak, že obě zprávy o daňových kontrolách obsahují zcela přehledné odlišení jednotlivých zdaňovacích období a posouzení důkazních prostředků k nim se vztahujících, přičemž správce daně postupoval precizně. První zpráva o daňové kontrole obsahuje na stranách 47 až 54 přehledný rozpis údajů a kontrolních zjištění za jednotlivá zdaňovací období srpen a říjen až prosinec 2017, na stranách 122 až 146 rozpis a kontrolní zjištění za jednotlivá zdaňovací období leden až prosinec 2018. Na ostatních stranách zprávy jsou pak podrobnosti k jednotlivým důkazním prostředkům a jejich hodnocení správcem daně. Druhá zpráva o daňové kontrole pak obdobně obsahuje podrobný rozpis údajů a kontrolních zjištění za zdaňovací období září 2017 (str. 35 až 37), přičemž na ostatních stranách jsou podrobnosti k jednotlivým důkazním prostředkům a jejich hodnocení správcem daně.

11. Žalovaný dále citoval z nálezu Ústavního soudu ze dne 13. 12. 1999, sp. zn. II. ÚS 246/99, dle kterého „*spojení několika odvolání v jedno odvolací řízení není sice žádným ustanovením zákona o správě daní a poplatků vyloučeno, z logiky věci a především se zřetelem k již uvedené zásadě daňového řízení je však takovéto řízení a rozhodování možné pouze tehdy, jde-li o skutkově a právně zcela totožné věci, na které dopadají i stejná ustanovení procesního předpisu*“, jež se dle jeho názoru uplatnění tím spíš, že daňový řád již v § 7 odst. 2 výslovně možnost společných úkonů při správě daní zakotvuje. Poukázal i na komentářovou literaturu ke zmíněnému ustanovení, jež výslovně připouští konání daňové kontroly za více zdaňovacích období či daní a její ukončení v rámci jedné zprávy nebo jedno rozhodnutí odvolacího orgánu pro více podaných odvolání (ROZEHNAL, T., *Daňový řád. Praktický komentář*. Wolters Kluwer ČR, 2019, dostupný v právním informačním systému ASPI).
12. Dle žalovaného v nyní posuzované věci byla dána skutková i právní obdobnost napříč všemi příslušnými zdaňovacími obdobími, neboť předmětem sporu byla vždy otázka, zda byl žalobce oprávněn při prodeji použitých automobilů v tuzemsku použít zvláštní režim dle § 90 ZDPH, resp. zda mohl postupovat ve smyslu § 90 odst. 3 ZDPH a daň z přidané hodnoty přiznat pouze z obchodní přírážky, a dále zda přiznal daň dle § 90 odst. 3 ZDPH. Žalovaný poznamenal, že proti všem dodatečným platebním výměrům ostatně žalobce podal fakticky jen jediné odvolání (s výjimkou dodatečného platebního výměru za září 2017, ohledně kterého byla daňová kontrola ukončena samostatně z důvodu pozdějšího doručení odpovědi na mezinárodní výměnu informací). Žalovaný by považoval za neúčelné vydávat ve vztahu ke každému dodatečnému platebnímu výměru samostatné rozhodnutí o odvolání se stejnou argumentací; žalobce totiž v odvolání uplatnil vůči každému dodatečnému platebnímu výměru stejnou sadu odvolacích námitek. Na podporu své argumentace žalovaný citoval bod 20 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2023, č. j. 3 Afs 387/2021-37, a bod 23 rozsudku téhož soudu ze dne 24. 7. 2019, č. j. 6 Afs 352/2018-51.
13. Žalovaný dále citoval bod 26 žalobcem odkazovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020-59, a bod 33 rozsudku téhož soudu ze dne 20. 6. 2024, č. j. 3 Afs 48/2022-47, načež upozornil, že oba rozsudky pojednávají o nároku na odpočet DPH dle § 72 a § 73 ZDPH, a to konkrétně o statusu plátce DPH. Ten však nebyl rozhodný v nyní posuzované věci.
14. Dle přesvědčení žalovaného by tak měla být žaloba pro nedůvodnost zamítnuta.

Ústní jednání

15. Při jednání konaném dne 15. 12. 2025 oba účastníci setrvali na svých dosavadních procesních stanoviscích.
16. Žalobcův zástupce odkázal na písemné vyhotovení žaloby. Žalobu dále doplnil nedatovaným podáním, které při jednání přečetl, předal soudu a soud je založil do spisu. Žalobcův zástupce upozornil, že dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu není možné odepřít nárok na odpočet DPH, pokud není možné určit subjekt, který zdanitelné plnění skutečně poskytl, avšak je zároveň prokázáno, že plnění bylo fakticky uskutečněno a nebylo součástí daňového podvodu. Podle žalobcova zástupce je logické, že ceny na smlouvách s autobazarem jsou vyšší, než jaké dostali předchozí vlastníci aut od autobazaru zaplacený. Autobazar totiž podniká za účelem zisku, který generuje rozdílem ceny nákupní a prodejní. Žalobcův zástupce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2018, č. j. 5 As 298/2016-52, s tím, že provozovatel autobazaru je prodejcem, a nikoli pouze zprostředkovatelem, a že osoba, která kupuje ojeté auto v autobazaru nemá faktickou možnost zjistit, za kolik toto auto prodejce pořídil. Ve vztahu k výtce daňových orgánů, že se vlastník a jednatel německého autobazaru, od kterého žalobce vozidla nakupoval, jakožto imigrant následně vrátil do Sýrie a stal se nekontaktním, žalobcův zástupce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2024, č. j. 10 Afs 147/2024-53, a namítal, že odpočet DPH by měl být přiznán, jsou-li splněny hmotněprávní požadavky, i když osoba povinná k dani nevyhověla určitým formálním požadavkům. Dále žalobcův zástupce citoval rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 4. 2024, č. j. 9 Afs 2/2024-39, a ze dne 3. 12. 2024, č. j. 1 Afs 220/2023-90, a odkázal na rozsudky téhož soudu ze dne ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 404/2020-63, ze dne 20. 1. 2023, č. j. 8 Afs 92/2022-239, a ze dne 17. 10. 2023, č. j. 2 Afs 148/2022-57, a to k hmotněprávním a formálním podmínkám nároku na odpočet DPH na vstupu. Obdobně žalobcův zástupce citoval z rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 22. 10. 2015 ve věci C-277/14, *PPUH Stehcomp*, s tím, že nelze odepřít nárok na odpočet daně jen proto, že faktura byla vystavena subjektem, jenž musí být s ohledem na kritéria stanovená právní úpravou daného členského státu považován za neexistující subjekt a je nemožné určit skutečnou totožnost dodavatele zboží (nešlo-li však o daňový podvod). Žalobcův zástupce dodal, že v řešené věci nebylo sporu ohledně toho, v čem zdanitelná plnění spočívala, že je žalobce přijal a že je použil ke své ekonomické činnosti.
17. Pověřená pracovnice žalovaného odkázala na předchozí písemné vyjádření k podané žalobě. K žalobcovým zástupcem přednesenému doplnění žaloby uvedla, že se mylí v předmětu řízení. Žalobce byl totiž povinen prokázat, že byl oprávněn použít zvláštní režim dle § 90 ZDPH, přičemž se v nynější věci nejedná o neuznání nároku na odpočet DPH. Podpůrně odkázala pověřená pracovnice žalovaného na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.
18. Zástupce žalobce při jednání rovněž uvedl, že daňové orgány nepochopily, jak po praktické stránce funguje nákup vozidla v autobazaru. Zájemce o koupi bazarového vozidla si je vybere na internetových stránkách, telefonicky bazar zkontaktuje a po domluvě jej navštíví osobně, přičemž zaplatí kupní cenu, dostane kupní smlouvu, klíčky a technický průkaz a odjíždí se zakoupeným vozidlem. Zákazník nemá možnost zjišťovat, kdo byl v danou chvíli vlastníkem vozidla, které mu autobazar prodal; to se dozví pouze z kupní smlouvy uzavřené s autobazarem, nikoli z velkého či malého technického průkazu vozidla. Zápisy v evidenci vozidel, a tedy v obdržení technických průkazech, jsou pouze evidenčními údaji, které neodpovídají skutečnému stavu co do vlastnictví vozidla. Dle žalobcova zástupce dochází v Německu ke krácení daně, avšak české daňové orgány toto přenášejí na tuzemské dovozce vozidel. Žalobcův zástupce také namítl, že v případě daně z příjmů fyzických osob za

totožná zdaňovací období, jež byla u žalobce předmětem samostatné daňové kontroly, postupovaly daňové orgány tak, že stanovily marži, z níž byla žalobci doměřena daň, avšak v případě DPH vycházely z částky, jako kdyby pořízená vozidla byla novým zbožím, ačkoli šlo o vozidla použitá, a proto se na ně měl dle žalobcova zástupce odpočet vztahovat.

19. Dále zástupce žalobce při jednání navrhl provedení důkazu svědeckými výslechy „*všech prodejců automobilů*“ (k prokázání toho, z jaké marže prodejci žijí, komu to které vozidlo prodali a od koho měli podepsané příslušné kupní smlouvy) a žalobcovy účetní, která je dle žalobcova zástupce o všech sporných případech překupování vozidel dobře informovaná.

Posouzení věci soudem

20. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
21. Na tomto místě soud předeseílá, že podle § 71 odst. 2 věty třetí s. ř. s. může žalobce rozšířit žalobu o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby, tj. do dvou měsíců poté, kdy žalobou napadené rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou (§ 72 odst. 1 téhož zákona). K žalobním bodům uplatněným až po uplynutí lhůty pro podání žaloby soud nepřihlíží.
22. S ohledem na datum vydání žalobou napadeného rozhodnutí je zjevné, že nové žalobní body, které žalobce prostřednictvím svého zástupce uplatnil až při jednání ve věci dne 15. 12. 2025, jsou optikou § 71 odst. 2 věty třetí s. ř. s. opožděné. Jde konkrétně o námitku vysvětlující rozdíly v kupních cenách vozidel na úrovni autobazarů a na úrovni předchozích vlastníků (vč. podpůrného odkazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2018, č. j. 5 As 298/2016-52), dále o námitku nepochopení průběhu bazarového nákupu a prodeje vozidla správními orgány (spojenou s žalobcovým tvrzením o nemožnosti zjistit, kdo je v dané chvíli skutečným majitelem autobazarem prodávaného vozidla, a s tvrzením o krácení daně prodejci na německé straně) a o námitku, že obdobně jako při doměření daně z příjmů fyzických osob ohledně příslušných vozidel měla být i DPH doměřena na základě správcem daně stanovené marže dosažené žalobcem při jejich prodeji. Tyto námitky totiž nelze dle názoru soudu podřadit pod dva žalobní body, které žalobce uplatnil v původní žalobě (tj. bod poukazující na souhrnné hodnocení důkazů a souhrnná skutková zjištění, ani bod odkazující na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021, ve věci č. C-154/20, *Kemwater ProChemie*). Soud proto k uvedeným novým žalobním bodům nepřihlížel.

23. Soud po zvážení skutkových a právních okolností případu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
24. Žalobce předně namítal nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí s poukazem na skutečnost, že tímto jediným rozhodnutím bylo rozhodnuto o odvoláních směřujících proti sedmnácti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za různá měsíční zdaňovací období. Podle žalobce v důsledku toho obsahuje žalobou napadené rozhodnutí souhrnná a obecná konstatování a nezabývá se konkrétními nesrovnalostmi jednotlivých nákupů a prodejů vozidel v příslušných zdaňovacích obdobích.
25. Za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je nutné považovat takové rozhodnutí, které nemá žádné odůvodnění nebo z něhož nevyplývá, jaký skutkový stav vzal správní orgán za rozhodný, jakými úvahami se při právním posouzení věci řídil a jak uvážil o pro věc zásadních skutečnostech a uplatněných námitkách účastníka řízení, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2015, č. j. 7 As 55/2015-29).
26. Ve vztahu k otázce nepřezkoumatelnosti správních rozhodnutí pro nedostatek důvodů pak Nejvyšší správní soud opakovaně judikoval, že nevypořádá-li se správní orgán v rozhodnutí se všemi žalobcem uplatněnými námitkami, způsobuje to nepřezkoumatelnost rozhodnutí spočívající v nedostatku jeho důvodů. Z ustálené judikatury správních soudů vyplývá, že z odůvodnění rozhodnutí musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestřené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005-245, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74).
27. Optikou výše podaných kritérií přezkoumatelnosti soud shledal žalobou napadené rozhodnutí přezkoumatelným. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě správně poznamenal, že doměřovací daňové řízení vedené prvostupňovým správcem daně je třeba vnímat společně s následným odvolacím řízením před žalovaným jako jeden celek. Stejně tak je třeba vnímat spojitě i daňovými orgány vydaná rozhodnutí v navazujících fázích daňového řízení. Výslovně o tom pojednal Nejvyšší správní soud například v bodu 14 svého rozsudku ze dne 31. 8. 2023, č. j. 1 Afs 276/2022-25: „*Správní řízení i daňové řízení je ovládáno tzv. zásadou jednotnosti řízení. Tato zásada (mimo jiné) znamená, že řízení až do vydání rozhodnutí představuje jeden celek, tedy totéž řízení zahrnuje jak řízení před správním orgánem (správcem daně) prvního stupně, tak i případné odvolací řízení. Toto řízení se tedy pojímají společně, ve svém komplexu. Stejně tak jsou jako jeden celek vnímána všechna rozhodnutí vydaná v jednotlivých fázích řízení – rozhodnutí prvního stupně i rozhodnutí odvolací (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2014, č. j. 4 Afs 143/2014-22).*“ Žalobce svou námitku nepřezkoumatelnosti zaměřil pouze vůči žalobou napadenému rozhodnutí, tedy proti rozhodnutí odvolacího orgánu o podaných odvoláních proti dodatečným platebním výměrům. Při tom však netvrdil, že by jemu předcházející dodatečné platební výměry samotné byly obecné nebo že by obsahovaly souhrnná zjištění, a tedy že by z nich nebylo možné seznat hodnocení jednotlivých obchodních případů přeprodeje ojetých vozidel. Žalobní námitka, dle které z žalobou napadeného rozhodnutí nelze zjistit, jaký počet smluv v tom kterém zdaňovacím období vykázal nesrovnalosti, výše popsanou jednotnost

daňového řízení nedůvodně pomíjí, neboť v zásadě postačí, lze-li uvedené zjistit také s přihlédnutím k odůvodnění dodatečných platebních výměrů. Proto nemůže být dle soudu v žádném případě důvodná.

28. Nad rámec úvahy obsažené v předchozím odstavci soud podotýká, že například z bodu 31 žalobou napadeného rozhodnutí zřetelně vyplývá, že žalovaný vyšel z kategorizace podstatných zjištění správce daně, která byla užita správcem daně již ve zprávách o daňových kontrolách. Žalovaný tedy zrekapituloval význam správcem užitých označení „MVI-1. NEEXISTUJE“, „MVI-2. NEVLASTNIL, NEPRODAL“, „MVI-3. NEPRODAL DS“, „MVI-4. NESOUHLASÍ CENA“ a „MVI-5. NESOUHLASÍ CENA ani ZR“, která byla ve zprávách o daňových kontrolách přiřazena k jednotlivým případům žalobcem tvrzených nákupů ojetých vozidel. Soud v tomto neshledává nepřipustnou paušalizaci, naopak toto dokládá, že jednotlivé tvrzené nákupy vozidel byly ve zprávách o daňových kontrolách pojednávány zvlášť a že se jimi zabýval také žalovaný.
29. Obecně vzato lze dle názoru soudu považovat za neúčelné, aby rozhodnutí o odvolání za všech okolností dosahovalo stejné či vyšší míry podrobnosti, než v jaké bylo vyhotoveno odvoláním napadené rozhodnutí. Jestliže se odvolací orgán ztotožní s posouzením věci provedeným prvostupňovým správcem daně, postačí, pokud se v odůvodnění rozhodnutí o odvolání konkrétně vypořádá s uplatněnými odvolacími námitkami, a ve zbytku pak jen odkáže na odůvodnění posuzovaného prvostupňového rozhodnutí. V nynější věci však žalobce nenamítal, že se žalovaný opomenul vypořádat s některou z odvolacích námitek.
30. K žalobcovu odkazu na nález Ústavního soudu ze dne 27. 4. 1999, sp. zn. II. ÚS 94/98, soud uvádí, že jej neshledal příležitým pro nyní posuzovanou věc. Ústavní soud v bodu VII odkazovaného nálezu identifikoval konkrétní listinný důkaz, který byl úřadem v řízení proveden a svědčil ve prospěch stěžovatele, avšak pozemkový úřad z něj při rozhodnutí ve věci nevycházel; to vedlo Ústavní soud k závěru, že stížností napadené rozhodnutí bylo postaveno na souhrnném zjištění namísto konkrétního hodnocení daného důkazu. Dle zdejšího soudu není důvod polemizovat s názorem Ústavního soudu (přijímaným nadto obecně v soudní praxi), že souhrnné skutkové zjištění (vylučující přezkoumatelnost hodnocení konkrétního provedeného důkazu) je rozporné nejen s § 157 odst. 2 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění zákona č. 283/1993 Sb., ale také zakládá porušení čl. 90 Ústavy České republiky a čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Žalobce však v nynější věci nenamítal, že by z významového celku tvořeného dodatečnými platebními výměry (vč. zpráv o daňové kontrole) a žalobou napadeného rozhodnutí nebylo zřejmé, jak byl určitý provedený důkaz hodnocen. Toto namítal pouze ve vztahu k žalobou napadenému rozhodnutí, přičemž z důvodů popsaných soudem v předchozím odstavci tak činil nedůvodně (rozhodnutí o odvolání je třeba posuzovat společně s rozhodnutím prvostupňovým).
31. Žalobcem vyjádřenou pochybnost, zda lze § 7 odst. 2 daňového řádu využít i pro účely společného rozhodnutí o odvoláních směřujících proti vícero prvostupňovým rozhodnutím, soud nesdílí. Naopak, ze strany orgánů finanční správy (zejména pak žalovaného) jde o zcela běžnou praxi, kterou správní soudy již mnohokrát aprobovaly. Například Městský soud v Praze v bodu 28 rozsudku ze dne 11. 8. 2022, č. j. 17 Af 4/2021-39, shledal, že „dle § 7 odst. 2 daňového řádu může konat úkony pro různá řízení společně. Jestliže všechna prvostupňová rozhodnutí směřují proti témuž daňovému subjektu, mají též předmět (liší se pouze v období) a obsahují totožné odůvodnění, přičemž daňový subjekt proti nim ve svých odvoláních uplatňuje tytéž námitky, není zde žádná překážka bránící vydání jediného společného rozhodnutí o

odvolání. Vydávat v takové situaci 18 rozhodnutí o odvolání by bylo nejen ne hospodárné, nýbrž i ryze formalistické“. Obdobně judikoval i Nejvyšší správní soud v bodu 22 rozsudku ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020-31: „Kasační soud přitom není na rozdíl od stěžovatele ani názoru, že by vydáním společného rozhodnutí o odvolání došlo k porušení zákonných norem či procesních práv stěžovatele. Jak již uvedl městský soud, spojení věcí ohledně několika různých zdaňovacích období bude efektivní v případech týkajících jednoho daňového subjektu ve skutkové i právně shodných věcech. I v této situaci však jednotlivé výroky rozhodnutí musejí splňovat požadavky zákona, při respektování požadavku srozumitelnosti, přehlednosti a určitosti celého rozhodnutí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2003, č. j. 6 A 38/2002-53). V nynější věci přitom bylo rozhodováno o právně a skutkově prakticky shodných věcech“, či v bodu 45 rozsudku ze dne 26. 7. 2024, č. j. 5 Afs 195/2022-51: „Byly vydány nejprve (dodatečné) platební výměry na základě podaných (dodatečných) daňových přiznání, tato poslední známá daň byla následně po provedené daňové kontrole změněna posuzovanými dodatečnými platebními výměry. Každý z nich se týkal celé daně za příslušné zdaňovací období, nikoli její části. Vydání jediného rozhodnutí o odvolání pak bylo plně v souladu s § 7 odst. 2 daňového řádu, dle něhož může správce daně konat úkony pro různá řízení společně. Vzhledem k tomu, že odvolací argumentace byla pro všechna zdaňovací období totožná (stěžovatel dokonce podal jediné odvolání proti všem dodatečným platebním výměrům), bylo by ne hospodárné, aby žalovaný vydával sedm různých rozhodnutí o odvolání se stejnou argumentací.“

32. Soud považuje za zavádějící žalobní námitku, dle které nemůže oprávnění správce daně ke společným úkonům dle § 7 odst. 2 daňového řádu legitimizovat učiněná souhrnná zjištění. Odkazované ustanovení skutečně nelze vnímat jako výjimku z obecných požadavků na přezkoumatelnost správních rozhodnutí. Pro nynější věc je ale podstatné, že závěr o přítomnosti nepřipustných souhrnných zjištění (či jinými slovy o chybějícím hodnocení konkrétních důkazů) nelze čerpat pouze z izolovaného hodnocení rozhodnutí o odvolání (což žalobce ovšem činil), nýbrž je třeba brát v úvahu také obsah odvoláním napadeného rozhodnutí (tj. dodatečných platebních výměrů). Soud v tom nespatřuje jakoukoli kolizi se zásadou legality při správě daní, a proto shledává nepřipadnými žalobcovy odkazy na nález Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15, a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36.
33. 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 Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021, č. C-154/20, ve věci *Kemwater ProChemie*, nevyžaduje jednoznačnou identifikaci takového dodavatele. Dle soudu tato námitka směřuje mimo podstatu věci.
34. Dle bodu 5 žalobou napadeného rozhodnutí „správce daně na základě provedeného dokazování dospěl k závěru, že existují důvodné pochybnosti o splnění zákonných podmínek pro uplatnění zvláštního režimu obchodní přírážky, kdy odvolatel neprokázal pořízení šetřených vozidel od osob uvedených v § 90 odst. 2 ZDPH, případně neprokázal přiznání daně dle § 90 odst. 3 ZDPH ve správné výši“. Správce daně se posuzováním těchto podmínek zabýval proto, že žalobce v příslušných daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty vykázal prodej ojetých vozidel v režimu dle § 90 ZDPH, a to v souvislosti s tím, že pořizoval ojeté automobily ze zemí Evropské unie (převážně ze Spolkové republiky Německo), které následně prodával svým tuzemským odběratelům.

35. Podle § 90 odst. 2 ZDPH (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.
36. Podle § 90 odst. 3 ZDPH (ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 31. 3. 2019) platilo, 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 dotace k ceně, daní, cel, poplatků a vedlejších výdajů jako provize, náklady na balné, přepravu a pojištění požadované obchodníkem od osoby, které je zboží dodáno, s výjimkou částek uvedených v § 36 odst. 5 a 11,*
 - b) *pořizovací cenou úplata stanovená v písmenu a), která byla nebo má být získána od obchodníka osobou, která mu zboží dodává.*
37. Žalovaný v bodu 37 žalobou napadeného rozhodnutí shrnul, že „*hlavním sporným bodem je, zda byl odvolatel oprávněn při prodeji použitých dopravních prostředků v tuzemsku použít zvláštní režim dle § 90 ZDPH, respektive, zda mohl postupovat ve smyslu ust. § 90 odst. 3 ZDPH a daň z přidané hodnoty přiznat pouze z obchodní přírážky, případně zda byla u definovaných použitých dopravních prostředků stanovena obchodní přírážka ve správné výši*“.
38. Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku ze dne 9. 12. 2021, ve věci č. C-154/20, *Kemwater ProChemie s. r. o. proti Odvolacímu finančnímu ředitelství* (dále též „rozsudek *Kemwater ProChemie*“), posuzoval v rámci řízení o předběžné otázce nárok na odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené plátcem na vstupu, tedy hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, 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“.

39. Z porovnání výše citovaného § 90 odst. 2 a 3 ZDPH se závěry rozsudku *Kemwater ProChemie* je více než zřejmé, že pojednávají o zcela jiných aspektech daně z přidané hodnoty. V případě uvedených zákonných ustanovení jsou řešeny konkrétní podmínky pro uplatnění zvláštního režimu při dodání použitého zboží, uměleckého díla, sběratelského předmětu nebo starožitnosti (jejž daňový subjekt může uplatnit bezesporu i při nákupu a následném prodeji ojetých vozidel). Jde o jeden ze „zvláštních režimů“ upravených v části první hlavě III ZDPH. Na rozdíl od toho 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 ZDPH (konkrétně že dodavatel zboží či služeb byl plátcem daně z přidané hodnoty). Soud zdůrazňuje, že pokud se žalobce rozhodl použít pro dané nákupy a prodeje ojetých vozidel režim § 90 ZDPH, musel splnit jeho specifické podmínky popsané podrobně ve výše citovaných odst. 2 a 3 daného ustanovení. Žalobcová námitka, že s ohledem na závěry rozsudku *Kemwater ProChemie* není třeba ani v rámci režimu § 90 ZDPH prokázat, od koho konkrétně žalobce ojetá vozidla zakoupil, je zjevně nedůvodná.
40. Pokud žalobce při jednání ve věci rozvedl výše uvedenou argumentaci odkazující na rozsudek *Kemwater ProChemie* citacemi a odkazy dalších rozsudků (k tomu srov. odst. 16 tohoto rozsudku), činil tak dle soudu stejně nepřipadně, jako u posledně uvedeného rozsudku Soudního dvora Evropské unie. Žalobcem nově zmíněná rozhodnutí se totiž taktéž zabývají pouze případy odepření či neuznání nároku plátce daně na odpočet DPH, a to ve vztahu k hmotněprávním i formálním podmínkám vzniku nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 ZDPH. Jak ovšem soud vysvětlil již výše, v tomto režimu žalobce pořízení a prodej dotčených vozidel nerealizoval, neboť uplatnil zvláštní režim obchodníka s použitým zbožím, a proto měl právě jeho speciální podmínky, zakotvené v § 90 odst. 2 a 3 ZDPH, v daňovém řízení povinnost prokázat.
41. Žalobcovým zástupcem při jednání uplatněné návrhy na provedení svědeckých výslechů „všech prodejců automobilů“ a žalobcovy účetní (srov. odst. 19 tohoto rozsudku) soud zamítl, neboť pro posouzení důvodnosti žaloby (v mezích včas uplatněných žalobních bodů) nebylo třeba zjišťovat skutečnosti, které jimi žalobce zamýšlel prokázat. Výrok žalobou napadeného rozhodnutí byl založen na závěru žalovaného, že žalobce v daňovém řízení neunesl své důkazní břemeno k prokázání oprávněnosti uplatnění režimu obchodníka s použitým zbožím ohledně dotčených automobilů. I pokud by tedy žalobcem nyní navržené důkazy vedly v řízení o žalobě k prokázání daňově relevantních skutečností, soud by přesto posuzoval závěr žalovaného o neunesení důkazního břemene pouze optikou těch důkazů, které daňové orgány v řízení provedly, či které bývaly měly provést. Žalobce přitom v původní žalobě nijak nenamítal, že by snad obdobné důkazní návrhy uplatnil v daňovém řízení a že je daňové orgány nedůvodně odmítly provést. To žalobce uvedl až při jednání, v reakci na soudem odůvodněné zamítnutí jeho důkazních návrhů, a tedy příslušnou námitku uplatnil opožděně ve smyslu § 71 odst. 2 věty třetí s. ř. s.
42. S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti po přezkoumání dané věci v rozsahu žalobních námitek dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji výrokem I rozsudku podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

43. Současně v souladu s § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. výrokem II rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.