



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **GREGOCAR, s.r.o.**, se sídlem Vlkošská 279, Vracov, zast. JUDr. Ing. Petrem Machálkem, Ph.D., advokátem, se sídlem Pivovarská 58/8, Vyškov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 11. 2023, č. j. 37877/23/5300-22442-713137, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 12. 6. 2025, č. j. 62 Af 3/2024-60,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) celkem 24 dodatečnými platebními výměry ze dne 6. 10. 2022 (dále jen „dodatečné platební výměry“) specifikovanými ve výroku shora označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“) podle § 143, § 147 a podle § 251 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období jednotlivých měsíců od ledna 2017 do prosince 2018 v celkové výši 28.282.676 Kč a stanovil penále v celkové výši 5.656.524 Kč. Správce daně totiž zpochybnil oprávněnost použití zvláštního režimu podle § 90 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), neboť žalobkyni se nepodařilo rozptýlit pochybnosti o věrohodnosti předložených dokladů týkajících se pořízení vozidel od jejích zahraničních dodavatelů, konkrétně od dodavatele FARMOSI AUTO Srl (dále jen „FARMOSI“), SIPOS LÁZSLÓ AUTO EOOD (dále jen „SIPOS“) a VINNIAUTO EOOD (dále jen

„VINNIAUTO“). Správce daně tak doměřil daň na výstupu ve výši rozdílu mezi daní na výstupu z prodejní ceny vozidel a daní na výstupu deklarovanou žalobkyní, přičemž důvody a postup při stanovení daně podrobně popsal ve zprávě o daňové kontrole ze dne 3. 10. 2022, č. j. 4232777/22/3013-60562-712466 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“).

[2] Žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a dodatečné platební výměry potvrdil.

II.

[3] Žalobkyně se proti napadenému rozhodnutí bránila žalobou u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) zamítl.

[4] Krajský soud v napadeném rozsudku především zdůraznil, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí, a že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být dostačujícím podkladem pro stanovení daně či uznání nároku na její odpočet, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, nebo pokud nejsou splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. V této souvislosti připomněl závěry ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu týkající se přenosu důkazního břemene mezi správcem daně a daňovým subjektem při existenci pochybností a shrnul, že bylo povinností žalobkyně prokázat splnění podmínek pro uplatnění zvláštního režimu podle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť tato povinnost tíží daňový subjekt, který tento zvláštní režim u vlastních zdanitelných plnění uplatňuje (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2012, č. j. 7 Afs 90/2012-32). Daňový subjekt navíc musí prokázat, že dodavatelé, s nimiž obchoduje, jsou osobami ve smyslu § 90 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Pokud nelze konkrétního dodavatele ztotožnit a zjistit, jaké zboží dodal, nelze uvedený zvláštní režim uplatnit (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 7. 2023, č. j. 9 Afs 200/2022-38).

[5] Na základě skutečností vyplývajících ze správního spisu posléze krajský soud dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala naplnění zákonných podmínek pro uplatnění zvláštního režimu podle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty při prodeji vozidel zakoupených od dodavatelů FARMOSI, SIPOS a VINNIAUTO. Přestože předložila správci daně daňové doklady o pořízení zboží od těchto dodavatelů, tyto neobstály ve světle pochybností správce daně, které žalobkyně žádnými dalšími důkazy již nevyvrátila. K dodavateli FARMOSI krajský soud konkrétně uvedl, že žalobkyně svá tvrzení o dodávce vozidel od něj doložila toliko daňovými doklady, protože žádné jiné důkazy neměla, což s ohledem na objem uskutečněných obchodů označil samo o sobě za nestandardní. Naproti tomu správce daně podle mínění krajského soudu prokázal existenci vážných pochybností, když zejména poukázal na nekontaktnost dodavatele FARMOSI, nesrovnalosti ohledně podpisů jednatele FARMOSI na daňových dokladech vystavených až po jeho smrti a na skutečnost, že podle původního tvrzení žalobkyně jí vozidla dodával osobně jednatel FARMOSI, i když by tak v listopadu a prosinci roku 2016 musel činit po své smrti. Krajský soud ve vztahu k tomuto dodavateli uzavřel, že žalobkyni se nepodařilo prokázat, že vozidla nakoupila od dodavatele splňujícího podmínky dle § 90 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty.

pokračování

[6] V tomto směru se krajský soud neztotožnil s argumentací žalobkyně o interpretaci textu na fakturách, neboť povinností dodavatele bylo vystavit řádný daňový doklad odpovídající platným právním předpisům, tedy zahrnout do něj i údaj o použití zvláštního režimu. Měl přitom za to, že i kdyby bylo možné text na žalobkyní předložených fakturách vyhodnotit jako údaj o uplatnění zvláštního režimu, žalobkyně nemohla zvláštní režim použít, protože neodstranila pochybnosti správce daně o tom, že jí dodávky poskytl právě dodavatel FARMOSI. Krajský soud nepřivědčil žalobkyni ani v tom, že by příkaz ze dne 13. 2. 2019, č. j. 580066/19/3013-60561-712220, jímž byla žalobkyni uložena pokuta za překročení limitu pro omezení plateb v hotovosti, prokazoval faktickou realizaci plateb od dodavatele FARMOSI. Uložení pokuty za nadlimitní platby v hotovosti totiž podle krajského soudu automaticky neznamená a neprokazuje, že platby proběhly tak, jak žalobkyně tvrdila, a že tím byly naplněny podmínky pro uplatnění zvláštního režimu. Koneckonců správce daně v nynější věci nezpochybňoval faktickou realizaci těchto plateb (jinak by žalobkyni nemohl uložit pokutu), ale jejich příjemce, respektive to, zda jím byl kvalifikovaný subjekt ve smyslu § 90 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, což se žalobkyni nepodařilo prokázat. Kromě toho nesouhlasil ani s tvrzením žalobkyně, že pokud dodavatel FARMOSI při dodání vozidel nebyl osobou registrovanou k dani podle § 90 odst. 2 písm. e) zákona o dani z přidané hodnoty, není přesto vyloučena aplikace zvláštního režimu, neboť tyto úvahy se míjejí se závěry správce daně, podle kterých žalobkyně neprokázala, že dodavatelem vozidel byla právě společnost FARMOSI a že aplikovala zvláštní režim.

[7] Prokázání splnění podmínek pro uplatnění zvláštního režimu pak krajský soud nedovodil ani ve vztahu k dodavatelům SIPOS a VINNIAUTO, kteří podle zjištění správce daně nepřiznali pořízení zboží z jiného členského státu, ani jeho další prodej, přestože na fakturách vystavených žalobkyní deklarovali prodej vozidel ve zvláštním režimu. Pokud žalobkyně hodlala zvláštní režim uplatnit, bylo její povinností řádně si ověřit, že i její dodavatelé nakoupili zboží ve zvláštním režimu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2022, č. j. 7 Afs 452/2019-28). V tomto ohledu krajský soud nepřihlédl k tvrzení žalobkyně, že faktické uskutečnění obchodů ji utvrzovalo v tom, že ze strany těchto dodavatelů nejde o podvodné jednání. Uvedené tvrzení totiž nekorespondovalo s pochybnostmi správce daně ohledně skutečné realizace transakcí. Vozidla totiž nebyla dovážena dodavatelem do sídla žalobkyně, ale přepravoval je svým vozem její jednatel ze Slovenska do jejího sídla. Mimoto, podle krajského soudu ani potvrzení faktické realizace plnění neznamená automatickou možnost uplatnění zvláštního režimu deklarovaného na fakturách, pokud nebyly splněny podmínky pro jeho uplatnění vyplývající z § 90 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty (například, že byl daný režim uplatněn v souladu se zákonem i dodavatelem žalobkyně).

[8] K právě uvedenému krajský soud dodal, že § 90 zákona o dani z přidané hodnoty předpokládá „kvalifikovaného“ dodavatele, který splňuje podmínky uvedené v daném ustanovení. Nicméně žalobkyně neprokázala konkrétní okolnosti, za nichž jí měla být vozidla dodána, tudíž jí správce daně doměřil daň z celkové kupní ceny, za kterou vozidla prodala třetím osobám, tedy nikoliv jen z přírážky. Podle krajského soudu přitom pro tento způsob stanovení daně není významné, že v případě doměření daně z příjmů právnických osob za totožná zdaňovací období byla žalobci ve věci řešené v rozsudku č. j. 7 Afs 452/2019-28 (na jehož závěry krajský soud odkazoval) daň stanovena podle pomůcek. I v něm totiž

byly, shodně jako v nyní projednávané věci, zpochybněny právě náklady na pořízení vozidel od zahraničních dodavatelů, které byly stanoveny na základě pomůcek, zatímco výnosy za prodané zboží zpochybněny nebyly. Odkaz žalobkyně na porušení Ústavy a Listiny základních práv a svobod krajský soud označil za nepřiléhavý, neboť doměření daně v nynější věci bylo zákonem předvídaným důsledkem neunesení jejího důkazního břemena ohledně uplatnění zvláštního režimu. Závěry žalovaného obsažené v napadeném rozhodnutí proto podle názoru krajského soudu obstály.

III.

[9] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) nyní brojí proti napadenému rozsudku kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Navrhuje jej zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[10] Stěžovatelka má za to, že napadený rozsudek je z důvodu porušení právních předpisů nezákonný a částečně také nepřezkoumatelný. Konkrétně rozporuje závěry krajského soudu vyslovené stran splnění podmínek pro uplatnění zvláštního režimu ve vztahu k dodavatelům SIPOS a VINNIAUTO. V tomto směru především namítá, že odkaz krajského soudu na rozsudek č. j. 7 Afs 452/2019-28 není přiléhavý, neboť v něm sice šlo o uplatnění zvláštního režimu podle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty, ale v kontextu prokázání osoby dodavatele ve smyslu rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021, věc C-154/20, Kemwater (dále jen „rozsudek Kemwater“), a navíc při stanovení daně podle pomůcek. Podle ní navíc ani z rozsudku č. j. 7 Afs 452/2019-28 nevyplývá povinnost daňového subjektu ověřovat, zda jeho dodavatel poskytnuté plnění řádně zdanil. Mimoto závěr krajského soudu, že dodavatel při plnění svých povinností pochybil, nemá oporu ve správním spise, neboť i žalovaný v odst. 46. a násl. A v odst. 66. a násl. napadeného rozhodnutí uvedl, že v předcházejícím článku řetězce (tedy u jejích dodavatelů) „patrně“ došlo k porušení právních předpisů. Z toho stěžovatelka dovozuje, že ani žalovaný neměl na jisto postavené, zda k porušení právních předpisů vůbec došlo, přestože jde o skutečnost podstatnou pro hodnocení nyní souzené věci.

[11] Dále stěžovatelka namítá, že krajský soud zásadně pochybil, dospěl-li k závěru, že podmínky pro uplatnění zvláštního režimu jsou vázány na splnění zákonných povinností ze strany dodavatele. I kdyby dodavatelé stěžovatelky nepřiznali pořízení zboží z jiného členského státu, nelze od toho odvíjet její právo na uplatnění zvláštního režimu podle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty. Z uvedeného ustanovení podle stěžovatelky neplyne podmínka, že by dodavatel plnění musel přiznat, nebo že by měl daňový subjekt povinnost prověřovat své dodavatele. Kromě toho sám správce daně ověřil, že její dodavatelé dotčená vozidla skutečně pořídili a dodali. Za situace, kdy dodavatelé plnění poskytli a na daňovém dokladu deklarovali použití zvláštního režimu, je tím pádem podle stěžovatelky forma zdanění plně vymezena. Nelze jí tedy přičítat k tíži případná pochybení jejích dodavatelů. Stěžovatelka v tomto směru odkazuje na analogické použití principů týkajících se uplatnění nároku na odpočet daně, u kterého rovněž podobné podmínky pro jeho uplatnění nejsou stanoveny. Stěžovatelka tak setrvává na svém stanovisku, že prokázala splnění podmínek pro uplatnění zvláštního režimu ve smyslu § 90 zákona o dani z přidané hodnoty ve vztahu k dodávkám zboží od uvedených dvou dodavatelů.

IV.

pokračování

[12] Žalovaný ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout. Na rozdíl od stěžovatelky považuje napadený rozsudek za přezkoumatelný, neboť je z něj patrné, jakým způsobem krajský soud postupoval při posuzování rozhodných skutečností, a tím pádem odpovídá zákonným požadavkům kladeným na odůvodnění soudního rozhodnutí. Se stěžovatelkou nesouhlasí žalovaný ani v tom, že by na nyní projednávanou věc nebyl přílehlavý rozsudek č. j. 7 Afs 452/2019-28, protože se v něm sedmý senát zabýval prokázáním osoby dodavatele a splněním podmínek k uplatnění zvláštního režimu podle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty. Podle názoru žalovaného však dodavatelé stěžovatelky SIPOS a VINNIAUTO podmínkám uvedeným v § 90 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty nedostáli, když nepřiznali pořízení zboží z jiného členského státu a jeho další prodej, a ani nevykázali dodání vozidel ve zvláštním režimu ve prospěch stěžovatelky, ačkoliv na fakturách deklarovali prodej ve zvláštním režimu. Bylo přitom povinností stěžovatelky prokázat, že její dodavatelé spadají pod některou z kategorií dodavatelů uvedených ve zmíněném ustanovení. V tomto ohledu se žalovaný ztotožňuje s krajským soudem, že bylo na stěžovatelce, aby si ověřila, zda její dodavatelé nakoupili zboží ve zvláštním režimu. Skutečnost, že se sedmý senát ve zmíněném rozsudku zabýval stanovením daně podle pomůcek, k čemuž v řešené věci nedošlo, podle žalovaného nebrání jeho použití na věc stěžovatelky.

[13] Ke stížnostní námitce o neúplném zjištění skutkového stavu ve vztahu k předcházejícím článkům řetězce žalovaný uvádí, že v nyní souzené věci byla sporná daň na výstupu vykázaná stěžovatelkou, neboť bulharský správce daně jednoznačně konstatoval, že dodavatelé SIPOS a VINNIAUTO podali za předmětná zdaňovací období nulová daňová přiznání k DPH, tedy nepřiznali pořízení zboží z jiného členského státu, které ve vztahu k nim vykázali jejich subdodavatelé, a nevykázali ani dodání vozidel ve zvláštním režimu stěžovatelce. Nelze tak dovodit, že společnosti SIPOS a VINNIAUTO jednaly zákonně a neporušily svoje povinnosti. To, že „patrně“ došlo k porušení právních předpisů, je podle žalovaného pouze okolností dokreslující dané obchodní transakce a jejich průběh. Nicméně pro aplikaci zvláštního režimu je nutné dodržet zákonné podmínky, což se nestalo. Žalovaný tedy setrvává na tom, že bylo stěžovatelčinou povinností si ověřit, zda její dodavatelé splňují podmínky obsažené v § 90 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Její argumentaci týkající se odpočtu daně žalovaný neshledává relevantní, protože v případě zvláštního režimu podle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty je nutné splnit podmínku, že zboží k dalšímu prodeji je zakoupeno od osoby vymezené v § 90 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, a je-li touto osobou jiný obchodník, musel také on při dodání tohoto zboží použít zvláštní režim. Naproti tomu při uplatnění nároku na odpočet daně se zkoumá pouze daňová povinnost toho plátce, který jej uplatňuje.

[14] V této souvislosti proto žalovaný shrnuje, že stěžovatelka měla právo uplatnit zvláštní režim, ale současně jí tížilo břemeno tvrzení i břemeno důkazní stran splnění zákonných podmínek, a to včetně podmínek ve smyslu § 90 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty vztahujících se k jejím dodavatelům. Jistě tak bylo v jejím vlastním zájmu si tyto své dodavatele prověřit. K obdobným závěrům podle žalovaného dospěl Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 24. 7. 2023, č. j. 9 Afs 200/2022-38, který se taktéž týkal stěžovatelky. Závěry krajského soudu o tom, že stěžovatelka neprokázala, že při prodeji vozidel pořízených od dodavatelů SIPOS a VINNIAUTO použila zvláštní režim v souladu s § 90 zákona o dani z přidané hodnoty, a proto jí byla oprávněně doměřena daň na výstupu

ve výši rozdílu mezi daní na výstupu z prodejní ceny a daní na výstupu jí přiznanou, tedy žalovaný považuje za správné a souladné se zákonem.

V.

[15] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatňuje mimo jiné kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., a to pro částečně nedostatečné odůvodnění napadeného rozsudku. Blíže však tuto argumentaci nerozvíjí a konkrétní námitky podřaditelné pod uvedený kasační důvod neformuluje. Jelikož je ale Nejvyšší správní soud k vadám naplňujícím uvedený kasační důvod povinen přihlížet i bez návrhu (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), i přes chybějící tvrzení stěžovatelky nejprve posuzoval, zda napadený rozsudek není nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Absence této vady je totiž podmínkou pro věcný přezkum dalších kasačních námitek (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2005, č. j. 3 As 6/2004-105).

[18] Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu jsou nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů zejména taková rozhodnutí, z jejichž odůvodnění není zřejmé, jakými úvahami se krajský soud řídil při hodnocení skutkových či právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52), nebo v nichž zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74). Soudy však nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné tedy je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí věnoval všem stěžejním námitkám účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33).

[19] Nejvyšší správní soud shledal, že krajský soud dostal požadavkům na přezkoumatelnost rozhodnutí ve smyslu výše citované judikatury. V napadeném rozsudku dostatečně popsal skutkový stav věci, stanoviska účastníků řízení a předešel relevantní a ucelené právní závěry, kterými žalobní argumentaci náležitě vypořádal. Zabýval se všemi stěžejními námitkami, čímž se vypořádal s obsahem a smyslem žalobní argumentace. Z napadeného rozsudku je tudíž seznatelné, k jakým závěrům krajský soud dospěl, a proč nepovažoval právní argumentaci stěžovatelky za důvodnou. Úvahy v něm obsažené jsou co do formy logické, vnitřně nerozporné. Případný nesouhlas stěžovatelky se závěry krajského soudu však nezpůsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů. Nepřezkoumatelnost rozsudku totiž není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatelky o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která znemožňuje přezkoumat napadený rozsudek (srov. např. rozsudek

pokračování

Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24). Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy není naplněn.

[20] Nejvyšší správní soud tak mohl přistoupit k přezkumu zbylých kasačních námitek, jež spadají pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[21] Jak je již výše uvedeno, jádro stěžovatelčiny kasační argumentace spočívá v tom, že krajský soud nesprávně vyhodnotil podmínky pro použití zvláštního režimu ve smyslu § 90 zákona o dani z přidané hodnoty ve vztahu k dodavatelům SIPOS a VINNIAUTO, dovodili, že tito dodavatelé nepřiznali pořízení zboží z jiného členského státu, přestože na fakturách vystavených stěžovatelce deklarovali prodej zboží ve zvláštním režimu.

[22] V této souvislosti stěžovatelka především namítá, že rozsudek č. j. 7 Afs 452/2019-28, jehož závěrů se krajský soud dovolával, není na nyní souzenou věc přílehlavý. Nejvyšší správní soud však tento názor nesdílí, neboť sedmý senát se v dotčeném rozsudku zabýval podmínkami pro uplatnění zvláštního režimu podle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty, přičemž dospěl k závěru, že *„pro postup podle § 90 ZDPH je třeba, aby dodavatel splňoval podmínky podle druhého odstavce tohoto ustanovení. [...] Aby mohl daňový subjekt postupovat podle § 90, musí být schopen v daňovém řízení prokázat či musí v daňovém řízení bezpečně vyplynout z ostatních důkazů, které má správce daně k dispozici, že jeho dodavatele lze podřadit do jedné z právě citovaných skupin. Pokud však nelze v daňovém řízení konkrétního dodavatele ztotožnit a nelze bezpečně zjistit, kdo konkrétní vozidlo dodal, nelze zvláštní režim podle tohoto ustanovení uplatnit.“* Vzhledem k tomu, že i v nynější věci bylo stěžejní posoudit, zda dodavatelé stěžovatelky spadali do některé z kategorií vymezených v § 90 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, Nejvyšší správní soud neshledává žádné důvody, pro které by citovaná obecná východiska sedmého senátu dovozená k podmínkám uplatnění zvláštního režimu nemohla být v této věci použita. Koneckonců ani stěžovatelka žádné takové důvody v kasační stížnosti neuvádí.

[23] Přestože je pravdou, že sedmý senát v opakovaně zmiňovaném rozsudku vycházel ze závěrů vyslovených Soudním dvorem Evropské unie v rozsudku *Kemwater*, který se přímo nevěnoval institutu obsaženému v § 90 zákona o dani z přidané hodnoty, současně ale vysvětlil, že obecné závěry Soudního dvora v něm obsažené je třeba přiměřeně vztáhnout i na rozsah skutečností, které musí být v daňovém řízení prokázány plátcem daně ve vztahu ke svému dodavateli v souvislosti s doměřením daně na výstupu z plátcem uskutečněného zdanitelného plnění. Je proto zřejmé, že použitelnosti závěrů sedmého senátu dovozených ve vztahu k § 90 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty nebrání skutečnost, že vycházel z tam vyslovených závěrů použitelných i na jím projednávaný případ, obdobně, jak se stalo i v dalších skutkově i právně obdobných Nejvyšším správním soudem posuzovaných věcech týkajících se téže stěžovatelky (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 7. 2023, č. j. 9 Afs 200/2022-38, nebo ze dne 29. 3. 2023, č. j. 10 Afs 316/2022-40). Stejně tak je z hlediska možnosti použít v nynější věci shora citovaná obecná východiska rozsudku sedmého senátu bezpředmětné, že se v něm krátce věnoval i problematice stanovení daně podle pomůcek potud, že nepovažoval za správný závěr krajského soudu, že absenci žalobcových vlastních tvrzení a odpovídajících důkazních prostředků měl správce daně postupovat podle § 98 daňového řádu. Z napadeného rozsudku je nade vší pochybnost zřejmé, že tyto dílčí závěry týkající se stanovení daně podle pomůcek krajský soud

v napadeném rozsudku neaplikoval. Jinými slovy, krajský soud v napadeném rozsudku nepochybil, pokud s poukazem na úvahy vyslovené v rozsudku č. j. 7 Afs 452/2019-28 dovodil, že bylo povinností stěžovatelky si řádně ověřit, že i její dodavatelé nakoupili zboží ve zvláštním režimu. Závěrům krajského soudu nelze v tomto směru ničeho vytknout.

[24] Stěžovatelka dále nesouhlasí ani s tím, že uplatnění zvláštního režimu bylo vázáno na splnění zákonných podmínek ze strany dodavatelů SIPOS a VINNIAUTO.

[25] Podle § 90 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, *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.* (důraz přidán soudem).

[26] Z právě citovaného ustanovení je patrné, že zvláštní režim podle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty předpokládá „kvalifikovaného“ dodavatele, který musí splňovat podmínky zde uvedené. To znamená, že splnění podmínky pro uplatnění zvláštního režimu se posuzuje vždy ve vztahu ke každému obchodu zvlášť. Nejvyšší správní soud přitom již mnohokrát ve své judikatuře zdůraznil, že naplnění zákonných podmínek je povinen prokázat ten obchodník, který uplatňuje zvláštní režim u vlastních zdanitelných plnění (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2012, č. j. 7 Afs 90/2012-32). Bylo tedy povinností stěžovatelky prokázat, že její dodavatelé jsou subjekty vyjmenovanými v § 90 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty a že při prodeji použitého zboží vůči ní uplatnili zvláštní režim. Pokud tak neučinila a tyto skutečnosti nebyly dostatečně evidentní z ostatních důkazů, které měl správce daně k dispozici, nebylo možné zvláštní režim uplatnit. S ohledem na uvedené Nejvyšší správní soud považuje argumentaci stěžovatelky o tom, že porušení povinností ze strany jejích dodavatelů nemůže jít k její tíži a že § 90 zákona o dani z přidané hodnoty nezakotvuje povinnost jejího dodavatele plnění přiznat, za mimoběžnou, neboť její povinností bylo prokázat uplatnění zboží ve zvláštním režimu i u jejích dodavatelů.

[27] Krajský soud přitom v napadeném rozsudku správně poukázal na to, že se stěžovatelce nepodařilo prokázat konkrétní okolnosti, za nichž měla být vozidla od dodavatelů SIPOS a VINNIAUTO ve zvláštním režimu dodána, protože správce daně zjistil, že tito dodavatelé podali za dotčená zdaňovací období nulová daňová přiznání, tedy zjevně nepřiznali pořízení zboží z jiného členského státu, které na ně bylo vykazováno ze strany jejich subdodavatelů (maďarské společnosti WEST-RING AUTO FUVARÓZÁSI Kft. a slovenské společnosti CarsCastel s.r.o.), a že nevykázali ani dodání vozidel ve zvláštním režimu ve prospěch stěžovatelky, přestože na fakturách vystavených stěžovatelce deklarovali prodej zboží ve zvláštním režimu. Krajský soud v tomto ohledu vyšel ze zjištění správce daně, podle kterých dodavatelé SIPOS a VINNIAUTO, kteří se postupně na pozici výhradního dodavatele stěžovatelky vystřídali, byly nefunkční a nekontaktní společnosti, nedisponovali materiálním a personálním vybavením pro uskutečňování deklarované činnosti, byli shodně prezentováni J. B., který ovládal jejich účty, na nichž kromě transakcí

pokračování

s vozidly nebyly jiné transakce svědčící o reálné ekonomické činnosti, přitom jednatele obou těchto dodavatelů se osobně neúčastnili deklarované obchodní činnosti (byli bezdomovci), jimi vystavené doklady měly shodnou formu, jejich účetnictví prováděla stejná účetní (R. Ch.), která podávala nulová přiznání, a podpisy jednatelů neodpovídaly podpisovým vzorům k bankovním účtům těchto společností. Krajský soud poukázal i na to, že ač stěžovatelka tvrdila, že jí vozidla dováželi dodavatelé výhradně do Vracova, správce daně prokázal, že stěžovatelka si sama dovážela ojetá vozidla z Nových Zámků na Slovensku. Vozidla či platby za ně ani konkrétně neidentifikovala. Také tyto závěry, které zcela korespondují skutečnostem plynoucím z obsahu daňového spisu, považuje Nejvyšší správní soud za správné, aniž k nim má další doplnění.

[28] Výše zmíněné pochybnosti a uvedená zjištění správce daně, na která krajský soud případně poukázal, přitom stěžovatelka nijak nevyvrátila. Přestože v kasační stížnosti obecně uvádí, že předmětná zjištění krajského soudu nemají oporu v daňovém spise, již blíže nerozvádí, kterých konkrétních zjištění se uvedené týká a nenabízí ani jiný popis skutkových dějů, který by o uvedeném měl svědčit. Omezuje se pouze na námitku, že správce daně a žalovaný nepovažovali svůj závěr o nedodržení právních předpisů ze strany jejich dodavatelů za postavený najisto (v důsledku toho, že dovodili, že tito dodavatelé „patrně“ porušili právní předpisy). Předmětné tvrzení je nicméně v rozporu se obsahem napadeného rozhodnutí (viz jeho odst. 46. a 66.), kde žalovaný považoval nedodržení právní předpisů stěžovatelčinými dodavateli za jednoznačně prokázané. Jakkoliv stěžovatelka v tomto směru namítá, že sám žalovaný v napadeném rozhodnutí potvrdil, že vozidla jí byla fakticky dodána, zcela opomíjí, že jí daňové orgány nevytýkaly neprokázání faktického dodání zboží (vozidel), ale neprokázání jeho dodání ve zvláštním režimu, který stěžovatelka uplatňovala.

[29] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že krajský soud se nedopustil pochybení v právním posouzení věci a správně dovedl, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno ohledně uplatnění zvláštního režimu při dodání vozidel podle § 90 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. tedy taktéž není naplněn.

VI.

[30] Kasační stížnost není pro výše uvedené důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud ve smyslu § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[31] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti je odůvodněn § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka nebyla v tomto řízení úspěšná, nemá proto právo na náhradu nákladů tohoto řízení. Žalovanému jako v řízení úspěšnému účastníkovi pak žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud tedy rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. července 2026

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu