ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Tomáše Foltase a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **P. H.**, zastoupen JUDr. Vladimírem Císařem, advokátem se sídlem Čechova 727, České Budějovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 5. 12. 2019, č. j. 50 Af 1/2019 - 32,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 5. 12. 2019, č. j. 50 Af 1/2019 - 32, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 22. 12. 2016 dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty a k povinnosti uhradit penále za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2012 a všechna zdaňovací období let 2013 a 2014. Rozhodnutím žalovaného ze dne 6. 11. 2018, č. j. 49124/18/5300-21442-711315 byla odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům zamítnuta. Podle názoru správce daně žalobce neuvedl v daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období veškeré příjmy z ekonomické činnosti. Ze zprostředkovatelských smluv o prodeji vozidel a z pokladních dokladů za úhradu prodejní ceny těchto vozidel dospěl správce daně k závěru, že žalobce jako vlastník prodal celkem 27 ojetých motorových vozidel, která byla prodávána prostřednictvím zprostředkovatele společnosti EU Automobile s. r. o. a z těchto prodejů nepřiznal na výstupu DPH. Žalobce trval v daňovém řízení na názoru, že nebyl vlastníkem uvedených vozidel, a proto nemohl uhradit DPH za uskutečněná zdanitelná plnění.

II.

[2] Žalobce podal proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích, který rozsudkem ze dne 5. 12. 2019, č. j. 50 Af 1/2019 - 32 rozhodnutí žalovaného o odvolání zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Mezi účastníky byl spor o to, zda byly ve věci splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek nebo zda bylo možné stanovit daň dokazováním. Krajský soud připomněl, že žalobce je obchodníkem s ojetými motorovými vozidly, která pořizuje v zahraničí a zdanitelná plnění zdaňuje zvláštním režimem pro obchodníky s použitým zbožím podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Vedle takto zdanitelných plnění zachytil správce daně rovněž prodej dalších motorových vozidel, kdy byl žalobce ve zprostředkovatelských smlouvách označen jako vlastník a přijal utrženou kupní cenu za prodej těchto aut. Daňové orgány vyšly z předpokladu, že šlo v těchto případech o žalobcova vozidla, dosažené kupní ceny vzaly za základ daně a daň doměřily podle § 36 odst. 1 ZDPH. S tím se krajský soud neztotožnil. Ze správního spisu podle něj vyplývá, že všechna tato plnění se týkají vozidel, která žalobce pořizoval ze Spolkové republiky Německo. Neprokázal sice, od koho a za jakou cenu je koupil, avšak nelze předpokládat, že je pořídil bezúplatně. Z daňového spisu je zřejmé, že zahraniční ojetá vozidla byla ze zahraničí dopravena za účelem dalšího prodeje a k těmto vozidlům byly opatřeny doklady STK právě pro účely dalšího prodeje. I za situace, kdy žalobce podroboval některá vozidla zdanění a některá nikoli, nelze ztrácet ze zřetele, co je předmětem jeho podnikatelské činnosti. Nestačí proto vycházet pouze z toho, že se žalobce při zprostředkování prodeje deklaroval jako vlastník ojetých vozidel. Že tyto vozidla nezískal bezúplatně, se projevilo též při rozhodování o doměření daně z příjmů fyzických osob. Režim pro obchodníky s použitým zbožím podle § 90 ZDPH je třeba dle krajského soudu vztáhnout i na další tomuto režimu dosud nepodrobená plnění. Žalobce sice neprokázal, jaká byla pořizovací cena, avšak v zájmu správného zjištění a stanovení daně bylo na správci daně skutková zjištění v tomto ohledu doplnit, k čemuž se nabízí právě režim použití pomůcek. Není-li výše pořizovací ceny daňovým subjektem prokázána, je třeba v zájmu pravidla v § 92 odst. 2 daňového řádu zapotřebí využít pomůcky, a to i bez součinnosti daňového subjektu. Daňové orgány proto nepostupovaly správně, pokud zdanění podrobily celkovou dosaženou kupní cenu za každý jednotlivý prodaný ojetý automobil. Krajský soud uložil žalovanému zabývat se v dalším řízení výší pořizovací ceny prodaných vozidel pro určení výše přirážky a uvážit, zda při této činnosti postupovat podle pomůcek nebo ji určit dokazováním.

III.

[3] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Rozsudek považuje jednak za nepřezkoumatelný a dále za nezákonný, neboť se krajský soud dopustil nezákonného posouzení právní otázky.

[4] Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu stěžovatel dovozoval z jeho úvah o nepřiléhavosti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 6. 2016, č. j. 6 Afs 185/2015 - 41 na nyní projednávanou věc. Podle jeho názoru jsou skutkové okolnosti shodné jako v uvedené věci, jelikož nebyl znám dodavatel a pořizovací cena

vozidla. Proto neobstojí názor krajského soudu, že se nyní projednávaná věc liší od označeného případu. Z rozsudku krajského soudu není nikterak zřejmé, proč lze předpokládat, že žalobce musel předmětná vozidla zaplatit. Ani nyní nebylo prokázáno, zda a kolik žalobce za vozidla zaplatil. I v uvedené věci přitom bylo nepochybné, že šlo o vozidla ze zahraničí a že je musel daňový subjekt zaplatit. Krajský soud v podstatě konstatuje, že ani v jednom z uvedených případů nebylo vynaložení nákladů prokázáno, avšak přesto se tyto liší. Z odůvodnění však není seznatelné, v čem tato odlišnost spočívá. Stěžovatel vytkl krajskému soudu rovněž způsob, jakým se vypořádat s aplikovatelností závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 143/2015 - 71 na nyní projednávanou věc, jakož i interpretaci ve vazbě na výše uvedený rozsudek č. j. 6 Afs 185/2015 - 41, který analogicky z jeho závěrů vycházel, a měl tak postupovat i krajský soud. Ten však místo toho dovodil, že neprokázání od koho a za jakou pořizovací cenu byla auta pořízena, ještě neznamená, že s pořizovací cenou ojetých motorových vozidel uvažovat nelze a postup podle § 90 ZDPH je vyloučen. Krajský soud tak v podstatě přenáší povinnost prokázat rozhodné skutkové okolnosti na správce daně. Aplikace zvláštního režimu však připadá v úvahu pouze při splnění všech zákonných podmínek.

[5] Stěžovatel namítl, že žalobce nedoložil v daňovém řízení pořizovací ceny vozidel a neprokázal původ těchto vozidel. Tím nesplnil podmínky pro použití zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím dle § 90 odst. 2 ZDPH, a proto měla být daň odvedena ze základu daně podle § 36 tohoto zákona. Není sporné, že se žalobce ocitl v důkazní nouzi a že nebyl schopen svá tvrzení prokázat, což sám uznal. V důsledku neunesení důkazního břemene se však dovolává stanovení daně podle pomůcek, aby byly chráněny jeho zájmy a práva. Stěžovatel je však přesvědčen, že ke stanovení daně podle pomůcek nepostačuje pouze to, že daňový subjekt nesplní některou ze svých povinností. Poukázal na § 98 daňového řádu. Podmínka, že žalobce nesplnil některou ze svých povinností při dokazování, byla splněna. Nebyla však splněna podmínka, že bez součinnosti daňového subjektu nebylo lze stanovit daň dokazováním. Správce daně měl k dispozici dostatečné důkazní prostředky (zprostředkovatelské smlouvy, pokladní doklady), na jejichž základě bylo možné stanovit daň, a to i bez součinnosti žalobce. V důsledku důkazní nouze nebylo lze uplatnit zvláštní režim podle § 90 ZDPH, neboť tak lze postupovat pouze tehdy, pokud daňový subjekt prokáže, od koho a za jakou cenu pořídil zboží, u něhož zvláštní režim uplatňuje.

[6] Stěžovatel poukázal na odlišnost postupu v případě daně z příjmů a daně z přidané hodnoty. U daně z příjmů fyzických osob jsou prokazovány výdaje, které účastník logicky musel mít, avšak v konkrétním případě je nebylo možné spolehlivě určit a byla tak naplněna druhá podmínka pro přechod na stanovení daně podle pomůcek. Nyní však byla situace jiná, neboť DPH není na daňové výdaje na pořízení zboží nijak navázána, naopak daňové subjekty mají povinnost přiznat daň z uskutečněných zdanitelných plnění. Právní předpisy stanoví konkrétní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, osvobození od daně, použití zvláštních režimů atd. Ty musí být vždy splněny, bez jejich naplnění daňovým subjektům žádné právo nevzniká. Žalobce ani netvrdil, že by splnil podmínky pro uplatnění nároku na odpočet nebo pro uplatnění zvláštního režimu podle § 90 ZDPH.

[7] Stěžovatel zdůraznil, že stanovení daně dokazováním je prioritním způsobem stanovení daně, zatímco stanovení daně za použití pomůcek je náhradní formou, když nelze základní způsob použít. K přechodu za stanovení daně podle pomůcek musí být kumulativně splněny tři podmínky. Neunesení důkazního břemene není samo o sobě důvodem k přechodu na stanovení daně podle pomůcek a nelze tak ani zahlazovat nedostatky v dokazování na straně daňového subjektu. Proto je lichá argumentace, že žalobce sice neprokázal, jaká byla pořizovací cena ojetých zahraničních automobilů, ani od koho je pořídil, avšak v zájmu správného zjištění a stanovení daně bylo na správci daně skutková zjištění doplnit, k čemuž se nabízí využití pomůcek.

[8] Stěžovatel poukázal rovněž na to, že režim § 90 předpokládá, že zboží je nabyto od dodavatele vymezeného ve druhém odstavci tohoto ustanovení. Pokud však není v důkazním řízení postaveno najisto, jestli jde skutečně o takového dodavatele, neboť vůbec není prokázáno, kdo tímto dodavatelem je, není možné tento režim použít, a to ani v rámci stanovení daně podle pomůcek. Nelze totiž vyloučit, že se v konkrétní věci jednalo o běžný režim intrakomunitárního plnění, což by u dodavatele znamenalo osvobození od daně podle § 64 ZDPH a žalobce by byl následně povinen odvést daň z tohoto zboží a zároveň oprávněn při následném prodeji uplatnit nárok na odpočet. Po správci daně nelze požadovat, aby postupoval v rozporu se zákonem a zvýhodnil daňový subjekt. Nejde o výhodu, ke které by musel správce daně přihlédnout podle § 98 odst. 2 daňového řádu.

IV.

[9] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na odůvodnění rozsudku krajského soudu. Žalobce v daňovém řízení neakceptoval tvrzení žalobce o vlastnictví a reálnou podobu obchodních vztahů žalobce. Argumentace stěžovatele je vedena snahou doměřit za každou cenu co nejvyšší daň, což popírá samu podstatu této daně. Již z pojmu „daň z přidané hodnoty“ vyplývá, že jde o daň z rozdílu mezi hodnotou pořízení a hodnotou prodeje. Nebylo pochyb, že se jedná o prodej ojetých automobilů, které reálně existují. Musely mít nepochybně nějakou hodnotu v době, kdy je žalobce pořídil. Stěžovatel tuto hodnotu popírá a snaží se o vybrání daně z celkové hodnoty automobilů. Pokud by žalobce nevynaložil na získání ojetých automobilů finanční prostředky, pak by je nezískal a nemohl je ani prodat. Vzhledem k tomu, že žalobce obchoduje ve zvláštním režimu i s jinými ojetými automobily, nemohl být pro stěžovatele problém zjistit, jakou přirážku (základ daně) u ostatních realizoval.

V.

[10] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost je důvodná.

[12] Stěžovatel shledal kasační stížností napadený rozsudek nepřezkoumatelným. Důvod nepřezkoumatelnosti shledával v nedostatečném zdůvodnění, proč se krajský soud odchýlil od dřívějšího rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 Afs 185/2015. Tato námitka

není důvodná, alespoň pokud jde o tvrzenou nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu je soudní rozhodnutí nepřezkoumatelné, není-li z jeho odůvodnění „zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu soud nepřistoupil, resp. nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele obsaženou v žalobě, a proč soud subsumoval popsaný skutkový stav pod zvolené právní normy“ (rozsudek ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52). Nepřezkoumatelné je rozhodnutí také v případě „opomene-li krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek“ (rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS) a rovněž tehdy, „není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené [...]. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá“ (rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS). Má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný a jak usuzoval o skutečnostech zásadních pro věc, a to musí být vyjádřeno v odůvodnění rozhodnutí. Pokud rozhodnutí soudu v odůvodnění nereflektuje na námitky a zásadní argumentaci, o kterou se žaloba opírá, má to za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost. K tomu srov. např. rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75 (všechny rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz).

[13] Rozsudek krajského soudu je přezkoumatelný. Stěžovatel především rozporuje způsob, jakým se krajský soud argumentačně vypořádal s dřívějším rozhodnutím kasačního soudu. Nesouhlasí s premisou, že se nyní projednávaná věc skutkově podstatně odlišuje. Jde tak o polemiku nikoli o tom, že z rozsudku krajského soudu není zřejmé, proč přijal zvolené řešení, ale o polemiku o jeho věcné správnosti. Stěžovatel snáší výtky proti tvrzeným rozdílnostem v obou souzených věcech s tím, že tyto nekonvenují názoru, který sám ve věci zastává. To však nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost.

[14] Krajský soud zaujal názor, že všechna zjištěná plnění plynou z prodeje ojetých motorových vozidel, která žalobce pořizoval ze Spolkové republiky Německo. Připustil, že žalobce sice neprokázal, od koho a za jakou cenu tato vozidla koupil, avšak „*ztěží lze předpokládat, že je pořídil bezúplatně*“. Daňovým orgánům proto uložil, aby v dalším řízení v zájmu správného zjištění a stanovení daně stanovily za využití pomůcek pořizovací cenu dodaných vozidel, aby bylo možné i u těchto vozidel stanovit přirážku jako základ daně a postupovat v režimu § 90 ZDPH. Stěžovatel naopak v kasační stížnosti podrobně argumentoval k tomu, proč je zjištění konkrétního dodavatele žalobce a ceny dodaného vozidla v daňovém řízení nezastupitelné. Nejvyšší správní soud nemohl krajskému soudu přisvědčit.

[15] Pro posouzení, rozsahu skutečností, které je třeba v daňovém řízení prokázat plátcem daně ve vztahu ke svému dodavateli ať už při uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu z takového dodání nebo posléze v souvislosti s doměřením daně na výstupu

z plátcem uskutečněného zdanitelného plnění, je podstatný nedávný rozsudek Soudního dvora ze dne 9. 12. 2021, věc C-154/20, *Kemwater,* vydaný k předběžné otázce podané Nejvyšším správním soudem ve věci vedené pod sp. zn. 1 Afs 334/2017. Přestože se Soudní dvůr nevyjadřoval přímo k institutu obdobnému § 90 ZDPH, nepochybně je třeba jeho obecné závěry přiměřeně přenést i na nyní projednávanou věc. I nyní je totiž pro rozhodnutí věci zásadní, nakolik je třeba pro vyměření DPH v daňovém řízení osvětlit okolnosti, za nichž bylo všech 27 automobilů dodáno žalobci jeho dodavatelem (dodavateli), aby bylo lze následně posoudit splnění podmínek pro zdanění ve zvláštním režimu pro obchodníky s použitým zbožím.

[16] Soudní dvůr zdůraznil, že *„uvedení dodavatele na faktuře týkající se zboží nebo služeb, ve vztahu k nimž je uplatňován nárok na odpočet DPH, je formální podmínkou uplatnění tohoto nároku. Postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani je naproti tomu -jak uvádí předkládající soud a česká, španělská a maďarská vláda -jednou z hmotněprávních podmínek tohoto nároku (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 27). (...) Ačkoli v rámci boje proti podvodům na DPH nelze obecně vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda je dodavatel dotčeného zboží nebo poskytovatel dotčených služeb v postavení osoby povinné k dani, jinak je tomu za situace, kdy je prokázání tohoto postavení nezbytné pro ověření, zda je naplněna tato hmotněprávní podmínka nároku na odpočet (rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 42). V posledně uvedeném případě je na osobě povinné k dani, aby na základě objektivních důkazů prokázala, že dodavatel má postavení osoby povinné k dani, ledaže údaje potřebné k ověření, zda je tato hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně. V tomto ohledu je třeba připomenout, že ze znění čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112 vyplývá, že pojem „osoba povinná k dani" je definován široce, přičemž se opírá o skutkové okolnosti, takže postavení dodavatele coby osoby povinné k dani může vyplývat z okolností daného případu (rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 43). (...) Nebyl-li skutečný dodavatel daného zboží či služeb identifikován, musí být uplatnění nároku na odpočet DPH osobě povinné k dani odepřeno, pokud s ohledem na skutkové okolnosti a navzdory informacím, jež tato osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl tento dodavatel postavení osoby povinné k dani.*

[17] Soudní dvůr tedy uzavřel, *že směrnice 2006/112 musí být vykládána vtom 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.*

[18] Soudní dvůr nadále přisuzuje při uplatňování nároku na daňový odpočet zásadní význam prokázání osoby dodavatele v obchodním vztahu, neboť je třeba, aby tato osoba byla povinna k dani. Pouze tehdy, pokud jsou v daňovém řízení k dispozici konkrétní skutkové okolnosti a informace, které umožňují bezpečný závěr, že dodavatel takové

postavení objektivně má, lze částečně „slevit“ z primárního požadavku na daňový subjekt k unesení důkazního břemene k osobě dodavatele coby osoby povinné k dani, neboť tyto souvislosti jsou správci daně již k dispozici. I tehdy je však nepochybně třeba, aby bylo v daňovém řízení postaveno najisto, kdo takovým dodavatelem je. Nejvyšší správní soud musí přisvědčit argumentaci stěžovatele (bod 25 kasační stížnosti), kde zdůrazňuje, že pro postup podle § 90 ZDPH je třeba, aby dodavatel splňoval podmínky podle druhého odstavce tohoto ustanovení. Podle něj může zvláštní režim 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 osobou nepovinnou k dani, osobou povinnou k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem, osvobozenou osobou, která není plátcem, 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 jiným obchodníkem, pokud byl při dodání tohoto zboží tímto jiným obchodníkem použit zvláštní režim. 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. Ve věci rovněž nevyplynulo, a žalobce to ani netvrdil, že by dodání předmětných 27 automobilů bylo součástí rozsáhlých, vnitřně jednotných a věcně konzistentních dodávek od konkrétního dodavatele, o němž by správce daně neměl pochybnost, že mu svědčí postavení dle § 90 odst. 2 ZDPH a u kterého by nečinilo obtíží předmětná dodání ověřit.

[19] K tomu v souzené věci rozhodně nedošlo. Zjištění konkrétního dodavatele žalobce, podmínek, za nichž byly předmětné automobily žalobci dodány (zejména ceny, za kterou byly žalobci dodány, jakož i konkrétní podrobnosti tohoto dodání, jež by konvenovaly použití zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím), nebyly téměř vůbec předmětem žalobních námitek v řízení před krajským soudem. Podrobnosti o tvrzeném dodavateli nevyplynuly ani v daňovém řízení, navzdory žalobcovu přesvědčení, že dodání zboží náležitě osvětlil. Žalobce se omezil pouze na konstatování, že obchodní model dodávek vozidel v daňovém řízení vysvětlil. Vozidla mu měl dovážet jistý pan S. ze SRN, ten měl prostřednictvím zprostředkovatele zajistit STK vozidel, poté měl S. předat žalobci doklady a klíče od vozidla a žalobce mu měl po uskutečnění prodeje vozidla prostřednictvím autobazaru společnosti EU Automobile s. r. o. předat peníze. Žalobce však pana S. osobně téměř neznal, tato osoba je navíc nekontaktní a k předání všech náležitostí mělo docházet prostřednictvím sestry žalobce, která však podrobnosti k jednotlivým dodávkám v daňovém řízení neuvedla (dle jejího tvrzení docházelo k předání zalepených obálek, jejichž obsah jí nebyl znám). To vše za situace, kdy ve všech kupních smlouvách k prodeji automobilů, jež jsou předmětem nyní doměřované daně, je jako prodávající uveden právě žalobce. Rozhodně tedy nelze tvrdit, že by byla skutková verze žalobce, pokud jde o jednotlivé dodávky automobilů v daňovém řízení, bezpečně prokázána. Absenci určení konkrétního dodavatele v případě jednotlivých vozů nasvědčuje i žalobní tvrzení o tom, že žalobce ojeté automobily pořizuje v zahraničí od více subjektů (nikoli od jednoho konkrétního dodavatele, u něhož by bylo lze případně chybějící skutečnosti ověřit). Žalobce si toho byl patrně vědom. Sám v žalobě uznal důkazní nouzi, ve které se dle svého mínění ocitl a připustil, že zejména ze smluv se společností EU

Automobile s. r. o. „*by se mohlo zdát, že vlastníkem vozidel by mohl být žalobce, ačkoliv tomu tak nebylo*“. Namísto toho brojil proti postupu správce daně, který při doměření daňové povinnosti nezohlednil cenu, za kterou mu měly být automobily dodány s tím, že absenci žalobcových vlastních tvrzení a odpovídajících důkazních prostředků měl správce daně nahradit postupem podle § 98 daňového řádu, tedy za použití pomůcek.

[20] Takový postup, který aproboval i krajský soud, však nelze akceptovat. Předmětem daňového řízení nebyla daň z příjmů fyzických osob, ale daň z přidané hodnoty. Zvláštní režim dle § 90 předpokládá „kvalifikovaného“ dodavatele, který splňuje podmínky uvedené v § 90 odst. 2. Pokud by Nejvyšší správní soud připustil, že absenci dostatečných daňových tvrzení a prokázání konkrétního dodání zboží, na jehož dodání je tento zvláštní režim uplatňován, lze „nahradit“ zjištěním obvyklé ceny dodávaných automobilů za využití pomůcek, které má správce daně k dispozici, zcela by tím vykročil ze zákonného vymezení tohoto způsobu zdanění, neboť by vůbec nebylo postaveno najisto, zda skuteční dodavatelé a konkrétní dodání zboží takový způsob zdanění umožňují. To, že žalobce neprokázal konkrétní okolnosti, za nichž mu měly být předmětné automobily dodány, neznamená, že nebylo lze stanovit daň dokazováním. Lze rozumět výhradám žalobce, pokud předmětem daně z přidané hodnoty nebyla toliko přirážka k ceně, za kterou měl předmětné automobily nabýt do vlastnictví, ale z celkové kupní ceny, za kterou automobily dále prodal třetím osobám. Je to však důsledek nikoli nezákonného postupu správce daně, ale neunesení vlastního důkazního břemene. Zbývá doplnit, že žalobce byl k prokázání rozhodných skutečností v daňovém řízení opakovaně vyzýván (zejm. výzvy ze dne 21. 4. 2016 a ze dne 30. 6. 2016), přesto se mu nepodařilo rozhodné skutečnosti prokázat, což sám v podané žalobě přiznává. K tvrzení krajského soudu, že „*stěží lze předpokládat, že žalobce vozidla pořídil bezúplatně*“ nezbývá než zopakovat, že způsob, dodavatel a cena nabytí vozidel zůstaly v daňovém řízení v důsledku důkazní nouze žalobce zcela neosvětleny a žalobce se proto nemůže domáhat toho, aby byl podroben dani z přidané hodnoty ve zvláštním režimu zdanění, který naopak klade zvýšené nároky na prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení daně (především určení dodavatele, ceny dodání a následně výše přirážky, která představuje základ daně).

[21] Nejvyšší správní soud konečně nepřisvědčuje ani důvodům, pro které se krajský soud rozhodl odchýlit od závěrů uvedených v rozsudku ze dne 22. 6. 2016, č. j. 6 Afs 185/2015 - 41. Především důvody, pro které se krajský soud rozhodl nevycházet ze skutkově obdobného a co do propracovanosti nadstandardního rozsudku, jsou značně kusé. Podle přesvědčení kasačního soudu jsou základní skutková východiska v obou věcech obdobná. Relativně vyšší podrobnost vypořádání dílčích souvislostí v konkurující věci byla dána rozsáhlejším dokazováním (tvrzený dodavatel totiž nebyl nekontaktní, byl opakovaně vyslechnut a předložil vlastní verzi skutkového děje), jinou argumentační strategií žalobce (podstatně podrobnější žalobní argumentace zahrnující i mnohá tvrzená procesní pochybení). Základ skutkového příběhu i právního posouzení je však v obou případech obdobný. Vždy docházelo v souvislosti s prodejem ojetých automobilů ke zdanění v režimu § 90 ZDPH, v obou případech v důsledku důkazní nouze žalobce stran prokázání dodavatele a okolností dodání bylo (nakonec i v porovnávané věci) rozhodnuto nikoli za použití pomůcek ale dokazováním o doměření daně, přičemž jejím předmětem byla celková cena vozidla za případného zohlednění již dříve uhrazené části daně. V obou případech docházelo k přihlášení pořizovaných vozidel do evidence bez vlivu

na závěr o skutkovém stavu a povinnost dodanit předmětné obchodní případy. Jeví se, že krajský soud domnělou odlišnost spatřuje v citaci části rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 143/2015 - 71, kterou sice kasační soud co do základu argumentace převzal, ale která se vztahovala primárně k doměření daně z příjmů (právnických) osob. Jako mimoběžné je tudíž třeba hodnotit shledávání odlišností, pokud mají na jedné straně akcentovat neprovázanost s dosažením, zajištěním a udržením příjmů, zatímco v nyní projednávané věci lze předpokládat, že žalobce musel za předmětná auta zaplatit cenu pořízení. Jednak jde o argumentaci velice kusou, jednak nebyly v daňovém řízení v této věci prokázány žádné podrobnosti stran výše úhrady za tvrzená dodání a navíc konkurující rozsudek neobsahuje pasáže, ze kterých by vyplývalo, že kritéria případně rozhodná v souvislosti se stanovením daně z příjmů akcentoval i v případě daně z přidané hodnoty. Naopak lze v souladu s názorem stěžovatele konstatovat, že označený rozsudek Nejvyššího správního soudu vykazuje podstatnou skutkovou podobnost s nyní projednávanou věcí a mnohé podrobně rozpracované argumenty lze i v tomto řízení využít.

[22] Nejvyšší správní soud proto s ohledem na výše uvedené napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[23] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 11. dubna 2022

Mgr. David Hipšr
předseda senátu