ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Tomáše Langáška (soudce zpravodaj), soudce JUDr. Petra Průchy a soudkyně Mgr. Jany Brothánkové v právní věci žalobce: **V. F.**, zastoupený JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, se sídlem Sádky 1605/2, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. března 2016, č. j. 8897/16/5300-21444-705194, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 16. listopadu 2016, č. j. 52 Af 26/2016 - 43,

takto:

I. Kasační stížnost žalobce **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „finanční úřad“) zahájil dne 28. května 2013 daňovou kontrolu žalobce na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období květen – prosinec 2010, leden – prosinec 2011 a leden – prosinec 2012. V průběhu daňové kontroly pojal finanční úřad pochybnosti, zda byl žalobce oprávněn při prodeji ojetých automobilů pořízených z jiných členských států Evropské unie použít zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím podle § 90 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Jelikož žalobce tyto pochybnosti nerozptýlil, doměřil mu finanční úřad dne 2. června 2015 devatenácti platebními výměry DPH v celkové výši 3.256.710 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně.

[2] Žalobce podal proti dodatečným platebním výměrům odvolání, které žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl a napadená rozhodnutí potvrdil. V odůvodnění žalovaný konstatoval, že žalobce v rámci své podnikatelské činnosti nepostupoval standardně,

neboť neměl se svými dodavateli uzavřené žádné kupní smlouvy, kupní cenu ojetých automobilů předával v hotovosti řidičům kamionů, kteří automobily přivezli, aniž by pokladní doklady příjemce peněz potvrdil. Své dodavatele přímo neznal a osobu zprostředkovatele nedokázal žalobce finančnímu úřadu s výjimkou křestního jména blíže určit. Tvrzení žalobce, že byl ve vztahu k daňovému režimu svých dodavatelů v dobré víře, proto považuje žalovaný, s odkazem na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 24. června 2015, č. j. 52 Af 7/2015 - 107, za iracionální. V době, kdy probíhala daňová kontrola žalobce, již byli jeho dodavatelé nekontaktní. U jednoho z nich bylo navíc zjištěno, že ve své daňové evidenci vykázal dodání zboží žalobci v režimu osvobození od DPH, nikoli ve zvláštním režimu pro obchodníky s použitým zbožím. Daňové subjekty sice svá tvrzení prokazují primárně svým účetnictvím a jinými evidencemi, v případě pochybností správce daně jsou však povinny prokázat soulad předložených dokladů se skutečností, což se žalobci nepodařilo. Judikatura, na kterou se žalobce odvolával, se týká podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH, nelze ji automaticky aplikovat i na užití zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím. Finanční úřad nebyl povinen prokázat, jaký daňový režim uplatňovali dodavatelé žalobce, nýbrž to byl právě žalobce, koho tížilo důkazní břemeno o použití zvláštního režimu ze strany jeho dodavatelů. Žalobce tedy splnění podmínky pro uplatnění zvláštního režimu podle § 90 odst. 2 písm. e) zákona o DPH neprokázal.

[3] Žalobu, jíž žalobce brojil proti rozhodnutí žalovaného, Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud“) v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. V odůvodnění zrekapituloval judikaturu vztahující se k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, ze které vyplývá, že se v tomto řízení neuplatní zásada vyšetřovací. Pokud daňový subjekt neprokáže jím tvrzené skutečnosti, nelze dovozovat, že by je musel naopak prokazovat správce daně. Jeho povinností je prokázat vážné a důvodné pochybnosti o souladu účetnictví daňového subjektu se skutečností. Krajský soud přisvědčil žalobci v tom, že užití zvláštního režimu podle § 90 zákona o DPH závisí výlučně na rozhodnutí daňového subjektu. Předmětné zboží však musí být také dodáno jiným obchodníkem, který uplatnil zvláštní režim. Žalobce splnění této podmínky dovozuje ze svého vlastního tvrzení na předložených fakturách, krajský soud však tyto doklady nepovažuje za dostatečné, a to právě z důvodu pochybností finančního úřadu, dodavatelé žalobce skutečně uplatnili zvláštní režim. V této fázi řízení se daňové břemeno přeneslo zpět na žalobce, který byl povinen pochybnosti finančního úřadu vyvrátit, což se mu však nepodařilo. Žalobce tyto pochybnosti naopak nadále prohluboval uváděním podrobností o svém podnikání, které krajský soud považuje shodně se žalovaným za rizikové. V tomto směru krajský soud zdůraznil, že nebyly předloženy kupní smlouvy, na jejichž základě žalobce ojeté automobily dovážel, není možné zjistit jejich pořizovací cenu a ani informace týkající se použití zvláštního režimu dodavateli žalobce. Sám žalobce označil jednoho ze svých dodavatelů za podvodníka, neboť měl ve svém účetnictví založené faktury s odlišnými kupními cenami na totožné automobily, než obsahovala daňová evidence žalobce. S odvoláním na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. listopadu 2015, č. j. 2 Afs 143/2015 – 71, krajský soud uvedl, že není povinností daňových subjektů ověřovat identitu svých dodavatelů, pokud tak však nečiní, zvyšují tím riziko neúspěchu při dokazování v případném daňovém řízení. To platí tím spíše, jedná-li se, jako v případě žalobce, o profesionála.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) včas kasační stížnost, jíž se domáhal zrušení tohoto rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení. Na úvod konstatoval, že otázka jeho skutečných dodavatelů nebyla v daňovém řízení nikdy sporná. Nutnou podmínkou pro aplikaci zjednodušeného režimu podle § 90 zákona o DPH je, aby dodavatel plátce tento režim sám uplatňoval. Dodavatelé stěžovatele přitom na svých fakturách aplikaci tohoto režimu jednoznačně deklarovali. Formální bezvadnost těchto dokladů byla v daňovém řízení plně odsvědčena. Stěžovatel si proto pokládá otázku, zda je formálně bezvadná faktura nic neprokazující cár papíru, či zda je sama o sobě důkazním prostředkem.

Z judikatury Soudního dvora EU přitom vyplývá, že v případě, kdy nemá daňový subjekt jinou možnost, jak prokázat přijetí plnění od deklarovaného dodavatele, je faktura pro tento účel dostačující. Za velice příléhavé v tomto směru považuje stěžovatel rozhodnutí ve věci C-277/14, *PPUH Stehcemp*. Na tuto judikaturu přitom již pozvolna reagují také české soudy, z jejichž rozhodnutí považuje stěžovatel za velice příléhavý rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 18. prosince 2015 sp. zn. 47 Af 15/2013. Formálně bezvadná faktura tedy sama o sobě představuje výsadní důkazní prostředek prokazující skutečnosti na ní uvedené. K jejímu významu dle názoru stěžovatele přispívá i to, obsahuje-li razítko a podpis vystavitele. Stěžovatel proto považuje za nelogický požadavek soudu, aby od svých dodavatelů vyžadoval doklad prokazující uplatnění zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím. Žalovaný měl pro své pochybnosti navíc prakticky jediný důvod, a to nekontaktnost dodavatelů stěžovatele.

[5] Stěžovatel dále považuje tvrzení finančního úřadu uvedené ve zprávě o daňové kontrole, že má u jiných daňových subjektů ověřen méně rizikový obchodní model, za nepřezkoumatelné. Není totiž založeno na důkazech provedených v daňovém řízení v souladu se zákonem. Závěr o nestandardnosti postupu stěžovatele, který převzal i krajský soud, by neměl obstát, je-li založen pouze na nepřezkoumatelném tvrzení.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zopakoval, že stěžovatel nevyvrátil pochybnosti finančního úřadu o oprávněnosti užití zvláštního režimu. Význam razítka na faktuře nelze dle názoru žalovaného přeceňovat. Požadavek krajského soudu, aby si stěžovatel prověřoval své dodavatele, považuje žalovaný za pouhé doporučení uvedené *obiter dictum*, zasazené do kontextu argumentace vztahující se k rizikovému postupu stěžovatele. Nekontaktnost dodavatelů nebyla přičítána stěžovateli k tíži sama o sobě, vedla však k přesunu důkazního břemene zpět na stěžovatele, který je již neunesl. Tvrzení o obezřetnějším chování jiných daňových subjektů krajský soud do odůvodnění svého rozhodnutí dle názoru žalovaného nepřevzal, jedná se spíše o notorietu, kterou není třeba dokazovat a která platí sama o sobě. Z těchto důvodů považuje žalovaný kasační stížnost za nedůvodnou a navrhuje ji zamítnout.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[8] Klíčovou, a zároveň jedinou otázkou v tomto řízení je, zda stěžovatel prokázal oprávněnost užití zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím podle § 90 zákona o DPH. Ve znění účinném do 31. prosince 2012 stanovil druhý odstavec tohoto ustanovení v písm. c), že zvláštní režim může použít obchodník při dodání použitého zboží, *pokud je toto zboží obchodníkovi dodáno v rámci obchodování na území Evropského společenství jiným obchodníkem, pokud při dodání tohoto zboží tímto jiným obchodníkem byl použit zvláštní režim.*

[9] Se stěžovatelem lze souhlasit v tom směru, že za určitých okolností může být pouhá (formálně bezvadná) faktura dostačující pro prokázání přijetí zdanitelného plnění. V případě stěžovatele však to, zda k přijetí zdanitelného plnění (k nákupu ojetých automobilů) vůbec došlo, sporné nebylo. Proto nelze považovat judikaturu vztahující se k prokazování uskutečnění zdanitelného plnění, na kterou se stěžovatel odvolával, za zcela příléhavou.

[10] Sám stěžovatel v kasační stížnosti uznal, že nutnou podmínkou pro užití zvláštního režimu je, aby jeho dodavatelé tento režim sami uplatňovali [k tomu srov. rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. září 2012, č. j. 22 Af 48/2010 - 50 (č. 2809/2013 Sb. NSS)]. Naplnění této podmínky však prokazuje nikoli správce daně, ale daňový subjekt, tedy stěžovatel (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. prosince 2012, č. j. 7 Afs 90/2012 - 32). Pokud tedy finanční úřad pojal na základě skutečností zjištěných v daňovém řízení pochybnosti, zda dodavatelé stěžovatele zvláštní režim uplatňovali, tížilo důkazní břemeno k vyvrácení těchto pochybností stěžovatele. Ten se nacházel v situaci, kdy jím předložené faktury sice prokazovaly,

že k přijetí zdanitelného plnění došlo, nepostačovaly však k prokázání oprávněnosti užití zvláštního režimu podle § 90 zákona o DPH. Jelikož stěžovatel již další důkazní prostředky na podporu svých tvrzení nepředložil, ztotožňuje se Nejvyšší správní soud se závěrem krajského soudu, že stěžovatel důkazní břemeno v tomto směru neunesl.

[11] Je nutno uznat, že pochybnosti finančního úřadu byly zcela opodstatněné. Stěžovatel se v důkazní nouzi ocitl v důsledku vlastního rizikového jednání, neboť skutečnost, že nepředložil kupní smlouvy, na jejichž základě ojeté automobily nabyl, že pokladní doklady, jimiž mělo být potvrzeno přijetí kupní ceny, nebyly podepsány příjemcem, i to, že stěžovatel nebyl schopen nijak konkretizovat osobu, která mu obchody se zahraničními dodavateli zprostředkovávala, jde výhradně k jeho tíži. Pochybnosti finančního úřadu tudíž nebyly opřeny pouze o nekontaktnost dodavatelů stěžovatele, ačkoliv i ta může být, a v projednávaném případě pravděpodobně též byla, ve spojení s dalšími okolnostmi signálem pro správce daně, že aktivity daňového subjektu nemusejí být zcela v pořádku.

[12] Nejvyšší správní soud nepovažuje za důvodnou ani námitku, že žalovaný použil „nepřezkoumatelný standard“, když konstatoval, že má u jiných daňových subjektů zabývajících se obchodováním s ojetým automobily, ověřeno, že se chovají při dovozu automobilů ze zahraničí zodpovědněji než stěžovatel. Toto tvrzení je nutno vnímat v širším kontextu zprávy o daňové kontrole. Mělo totiž pouze argumentačně podtrhnout závěr o nestandardních obchodních postupech stěžovatele. Nejvyšší správní soud navíc v tomto směru s krajským soudem souhlasí v tom, že v běžném obchodním styku je uzavírání a archivování kupních smluv či potvrzení převzetí finanční hotovosti prodejcem spíše pravidlem. To, že stěžovatel při svých podnikatelských aktivitách běžnou obchodní praxi nerespektoval, nemůže být v jeho případě důvodem pro méně přísný důkazní standard.

[13] Nejvyšší správní soud se proto ztotožnil se závěrem krajského soudu, že stěžovatel nebyl oprávněn uplatňovat zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím a žalovaný nepochybil, když mu doměřil DPH na zákonem stanovenou výši.

IV. Závěr a náklady řízení

[14] Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, pročež ji ve smyslu poslední věty § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. Rozhodl tak bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[15] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobce neměl úspěch ve věci, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti, a náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 8. března 2017

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu