



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **FM auto s. r. o.**, se sídlem Vítín 160, Vítín, zastoupená JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem třída Míru 146, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 5. 2017, č. j. 20873/17/5200-11434-701858, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 17. 10. 2018, č. j. 51 Af 26/2017 - 84,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 17. 10. 2018, č. j. 51 Af 26/2017 - 84, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11. 5. 2017, č. j. 20873/17/520011434-701858, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši **28 570 Kč do 30 dnů** od právní moci tohoto rozsudku k rukám její zástupkyně JUDr. Mileny Novákové, advokátky.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně obchoduje s ojetými vozy.

[2] Žalovaný v záhlavní označeném rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 18. 4. 2016, č. j. 905126/16/2201-51521-302819, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období od 14. 2. 2011 do 31. 12. 2011 doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 739 100 Kč a současně žalobkyni vznikla povinnost k úhradě penále ve výši 147 820 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr 1“), a dodatečný platební výměr

ze dne 18. 4. 2016, č. j. 905235/16/2201-51521-302819, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 1 221 130 Kč a současně žalobkyni vznikla zákonná povinnost k úhradě penále ve výši 244 226 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr 2“). Podle žalovaného i správce daně představovaly příjmy žalobkyně její zisky z prodeje osobních automobilů, které dle závěrů daňových orgánů přímo sama prodávala, nikoliv jejich prodej pouze zprostředkovala. Vzhledem k tomu, že žalobkyně v řízení neprokázala, že by vozidla prodávala na základě zprostředkovatelských smluv jménem třetích osob, z čehož jí plynuly příjmy toliko v podobě provize za zprostředkování, byly žalobkyni doměřeny příjmy ve výši kupních cen prodaných vozidel, od nichž byly odečteny žalobkyni přiznané příjmy v podobě provizí za zprostředkování. Správce daně i žalovaný v této souvislosti rovněž na základě provedeného dokazování uzavřeli, že žalobkyně neprokázala náklady vynaložené na nákup dotčených vozidel.

[3] Žalobu proti napadenému rozhodnutí Krajský soud v Českých Budějovicích v záhlaví označeným rozsudkem (dále jen „krajský soud“ a „napadený rozsudek“) zamítl. Po rekapitulaci skutkových okolností tak, jak vyplývají ze správního spisu, krajský soud konstatoval, že v obou daňových obdobích je sporné tvrzené zprostředkování prodeje celkem 88 vozidel, jejichž prodej měla žalobkyně na základě komisní smlouvy zprostředkovat pro J. S., a dále dvou vozidel, jejichž prodej měl být zprostředkován pro pana N. a pana B.

[4] Podle krajského soudu z průběhu i závěrů dokazování vyplývá, že žalobkyně k výzvě správce daně nepředložila žádné důkazní prostředky, které by prokazovaly zprostředkování prodeje a obchodní spolupráci s J. S. Aní on v průběhu dokazování před správcem daně nedoložil svá tvrzení o prodeji vozidel. Uvedl navíc, že se jednalo o 37 vozů, nikoliv 88, jak tvrdí žalobkyně. Na výzvu nepředložil žádné doklady ohledně pořízení či prodeje vozidel, nedoložil ani žádné smlouvy o zprostředkování nebo doklady o vyúčtování provize se žalobkyní či o převzetí hotovosti od ní. Jím podaná dodatečná daňová přiznání vycházející z odhadnuté marže nelze podle krajského soudu považovat za relevantní důkaz, že ke zprostředkování prodeje vozidel žalobkyní skutečně došlo.

[5] Krajský soud poukázal na rozsudek Okresního soudu v Českých Budějovicích ze dne 8. 12. 2015 v trestní věci vedené pod sp. zn. 31 T 56/2015, v němž bylo konstatováno, že z odsuzující části rozsudku byly ve vztahu k obviněným jednatelům žalobkyně vypuštěny automobily, z jejichž prodeje J. S. dodatečně přiznal příjmy, neboť trestní soud naznal, že tento postup J. S. osvědčuje, že adekvátní část přiznaných příjmů se vztahuje k vozidlům, které tato osoba prodala prostřednictvím žalobkyně. Ta ve své žalobě namítala, že správní soud má bez dalšího vycházet ze závěrů trestního soudu. S tím se krajský soud neztotožnil, jelikož trestní řízení bylo v důsledku pochybení okresního soudu v rozsahu skutku trestním rozsudkem uvedeným pod bodem IV. odvolacím krajským soudem zastaveno pro nepřípustnost, neboť okresní soud založil překážku věci rozhodnuté nesprávným vymezením skutku ve zprošťující části svého rozsudku. Okresní soud neprováděl k této skupině vozidel žádné dokazování, vycházel toliko z prosté existence dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob, které bylo podáno poté, co J. S. odmítl v trestním řízení vypovídat z důvodu nebezpečí trestního stíhání, které by si mohl přivodit. Krajský soud zdůraznil, že pro správní soud je závazný pouze odsuzující výrok trestního soudu. Poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu zdůrazňující, že mezi trestním a daňovým řízením není vnitřní vazba a vztah závislosti. Zdůraznil odlišný předmět obou řízení i způsoby jejich vedení, zejména pokud jde o principy dokazování. Krajský soud odůvodnil, proč není pro nyní posuzovanou věc relevantní rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 6 Afs 257/2017 - 31.

pokračování

[6] Ani v případě dvou vozidel, jejichž prodej měla žalobkyně zprostředkovat pro pana N. a pana B., nebylo ze strany žalobkyně prokázáno nic. Žalobkyně neuvedla ani bližší údaje o jí tvrzených osobách.

[7] Krajský soud uzavřel, že žalobkyně neprokázala svá daňová tvrzení ohledně jí uváděných výnosů. Neprokázala, že tyto výnosy představovaly provize získané ze zprostředkování prodeje vozidel pro třetí osoby. Pochybnosti správce daně o vykázaném hospodářském výsledku odstraněny nebyly, jelikož žalobkyně nepředložila žádné relevantní důkazy, že vozidla byla prodávána v komisním prodeji. Vozidla prodávala přímo žalobkyně z pozice prodejce, nikoliv na základě zprostředkovatelských smluv. Její výnosy tudíž spočívaly v kupní ceně vozidel, nikoliv v provizích za prodej. Krajský soud souhlasil s navýšením vykázaného základu daně žalobkyně za obě zdaňovací období.

[8] Ohledně výdajů krajský soud uvedl, že žalobkyně žádným způsobem neprokázala, od koho a za jakou částku vozidla pořídila. Tyto informace neprokázala ani ve vztahu k 88 vozidlům prodávaným jménem J. S., ani ve vztahu ke 2 vozidlům prodávaným jménem pana B. a N. Potřebné informace nedoložil ani J. S. Pánové B. a N. nebyli žalobkyní ani identifikováni. Pouze pan T. Č. doložil nákup 3 vozidel, ohledně nichž správce daně shledal, že náklady na jejich pořízení předmětem doměření daňové povinnosti žalobkyně nebudou. Absenci těchto dokladů se žalobkyni nepodařilo nahradit ani znaleckým posudkem stanovujícím obvyklou nákupní cenu 35 osobních motorových vozidel. Podle krajského soudu žalobkyně nedisponuje žádným dokladem osvědčujícím nákup vozidla v zahraničí, to neprokazují ani výpovědi posledně známých majitelů dotčených vozidel. V rámci dožádání správce daně do zahraničí žádný z původních majitelů neoznačil za výkupce žalobkyni. Prodejní ceny, za které vozidla prodávali zahraniční majitelé, neodpovídají cenám ve znaleckém posudku. Žalobkyně tedy neprokázala, že by dotčená vozidla v zahraničí skutečně zakoupila. Podle krajského soudu žalobkyně neprokázala ani to, že by vozidla nabyta jejich koupí, nelze proto zohlednit závěry znaleckého posudku v jejích výdajích. V řízení nebylo prokázáno, jakým způsobem se vozidla dostala do sféry žalobkyně. Nelze proto v případě žalobkyně věc posuzovat podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016 – 38, jenž stanoví doktrínu tzv. esenciálních výdajů. Ani výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů nebyly žalobkyní prokázány.

[9] Krajský soud rovněž poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu k vyměření penále z částky doměřené daně, navzdory vedení trestního řízení, v souvislosti se zásadou *ne bis in idem*. K porušení této zásady nemohlo dojít s ohledem na rozdílnou povahu a účel trestní sankce a sankce v podobě penále, jakož i proto, že trestní řízení bylo vedeno nikoli se žalobkyní, nýbrž s jejími jednateli, kteří byli konečným rozhodnutím trestního soudu uznáni vinnými.

II. Kasační stížnost žalobkyně

[10] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb. soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), namítá tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

[11] Stěžovatelka nejprve rozdělila vozidla, jichž se týká zdanění, které je předmětem sporu, do tří skupin: (i) 37 vozidel, která prodal na svůj účet J. S. a u nichž stěžovatelka při jejich prodeji vystupovala pouze v roli zprostředkovatele a tato skutečnost byla v daňovém řízení podle jejího názoru prokázána, (ii) 56 vozidel, která na svůj účet prodal J. S., a stěžovatelka při jejich prodeji

vystupovala pouze v roli zprostředkovatele, přičemž tato skutečnost se v průběhu daňového řízení „prokázala“ (pozn. podle smyslu stěžovatelka zamýšlela uvést „neprokázala“), (iii) 35 vozidel, která na svůj účet prodala stěžovatelka.

[12] Ve vztahu k první skupině krajský soud podle stěžovatelky nesprávně vyhodnotil provedené důkazní prostředky a neřídil se závazným závěrem trestního soudu. Tvzení, že žádným způsobem neprokázala, od koho a za jakou částku dotčená vozidla pořídila, neodpovídá podle stěžovatelky obsahu spisu. V odpovědi ze dne 25. 8. 2015 J. S. označil 37 vozidel, která podle svého vlastního tvrzení prodal prostřednictvím autobazaru stěžovatelky a příjmy z prodeje uvedl v dodatečném daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Ve spise jsou rovněž založeny dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2012 a na daň z příjmů za zdaňovací období roku 2012 J. S. Přílohou dodatečného přiznání k DPH, jakož i dodatečných platebních výměrů jsou tyto seznamy vozidel identifikovaných čísly karosérií. To bezpečně prokazuje, že předmětná vozidla prodal na svůj účet J. S. a příjmy z prodeje zdanil. Ke stejnému závěru dospěl i okresní soud v trestní věci. Stejným způsobem by měl otázku posoudit i krajský soud, bez ohledu na rozdílné principy trestního a daňového řízení. Proces dokazování a hodnocení provedených důkazů je totiž postaven na stejných zásadách. Za zcela nepodstatnou považuje skutečnost, že J. S. nedoložil, jak vozidla nabyli. Předmětem řízení není nabytí vozidel touto osobou, ale otázka, který subjekt prodal automobily na svůj účet, a u koho tedy měly být zdaněny.

[13] Ve vztahu k druhé a třetí skupině stěžovatelka namítá, že krajský soud nesprávně akceptoval postup správce daně, který odmítl zohlednit výdaje, které při pořízení těchto vozidel stěžovatelka nutně musela vynaložit a jejichž výši navrhovala prokázat náhradním způsobem prostřednictvím znaleckého posudku. V této souvislosti odkázala na nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007 - 85. Stěžovatelka předložila správci daně dva znalecké posudky za účelem prokázání nákupní ceny vozidel náhradním způsobem, odkazovala na teorii daňově uznatelných nákladů, přičemž v jejím případě jsou splněny všechny podmínky (výdaje musí poplatník vynaložit; musí je vynaložit v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů; musí je vynaložit ve zdaňovacím období a za výdaje je považuje zákon). V jejím případě se přitom jedná o tzv. esenciální výdaje ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016 - 38, jelikož pokud správce daně uzná část příjmů ke zdanění a odebere poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení. Stěžovatelka nesouhlasí s argumentací krajského soudu, že nebylo-li prokázáno, jakým způsobem nabyta vlastnictví k dotčeným vozidlům, nelze znalecké posudky jakkoliv zohlednit, a nelze tudíž dospět k závěru, že žalobkyně musela vynaložit na nákup vozidel relevantní výdaje. Podle stěžovatelky je zřejmé, že vozidla existovala a že jejich prodejem dosáhla zdanitelných příjmů. Jejich nabytí, například odcizením, nemá oporu ve správním spisu a jejich nelegální nabytí správce daně neprokázal ani netvrdil. Jediným způsobem, kterým vozidla stěžovatelka mohla nabyt, je tedy koupě. Absence důkazů o nákupu vozidel v zahraničí není relevantní. Stěžovatelka prokázala hodnotu automobilů znaleckými posudky. Správce daně měl tyto částky zohlednit jako výdaje stěžovatelkou nutně vynaložené na pořízení automobilů. Podstatné také je, že v rámci mezinárodního dožádání původní majitelé zjištění na základě originálních zahraničních technických průkazů vozidel vesměs potvrdili prodej automobilů a někteří z nich uvádějí i prodejní částku a kupce identifikují jako obchodníky s automobily z České republiky. V jednom případě byl označen za kupujícího tehdejší jednatel stěžovatelky.

[14] Stěžovatelka dále ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2018, č. j. 6 Afs 364/2017 - 54, namítá, že krajský soud svým posouzením, že nelze odhlédnout od toho, že se v případě stěžovatelky jednalo o podvodné jednání, porušil zásadu, podle které daňové řízení neslouží k trestání daňových subjektů. Za podvod byli jednatelé stěžovatelky

pokračování

uznání vinnými rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 9. 1. 2017, č. j. 3 To 782/2016 - 4276, a byl jim uložen peněžítý trest a zákaz činnosti.

III. Vyjádření žalovaného a replika stěžovatelky

[15] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že se zcela ztotožňuje s napadeným rozsudkem krajského soudu, včetně jeho odůvodnění, a neshledává jej nezákonným. Krajský soud se důkladně vypořádal se všemi žalobními námitkami stěžovatelky.

[16] Podle žalovaného z daňové kontroly jednoznačně vyplynulo, že stěžovatelka, ať už sama nebo za spolupráce jiných osob, dovážela ze zahraničí ojetá vozidla, která prodávala v autobazaru. Za účelem nepřiznání daně z prodeje vozidel ve správné výši vyhotovovala falešné zprostředkovatelské smlouvy, kde uváděla smyšlené nákupní ceny a smyšlené výše provize, a následně přiznávala DPH na základě falešných faktur za zprostředkování, kde uváděla výši provize ke zdanění tak, jak si ji sama stanovila. Tvzení stěžovatelky o zprostředkování prodeje vozidel pro pana S. nebylo prokázáno. Pan S. nemá žádné doklady o pořízení vozidel, jejich dodání v tvrzeném zprostředkovatelském prodeji stěžovatelce a o jejich úhradách nemá a nebyly doloženy ani žádné doklady o zaúčtování účetních operací, které by v souvislosti s jejich pořízením, prodejem a úplatou za zprostředkování musely nastat. Skutečnost, že panem S. byla podána dodatečná daňová přiznání, kde přiznal částku daně z jím odhadnuté přírážky, nelze podle žalovaného považovat za důkaz o tom, že stěžovatelka prodej uvedených vozidel pro pana S. pouze zprostředkovala. Stěžovatelka neprokázala, že by panu S. v rámci zprostředkování předávala peníze za prodaná vozidla (po odečtení provize), ačkoliv stěžovatelka uzavírala s kupujícími kupní smlouvy a přebírala od nich hotovost za prodaná vozidla. Stěžovatelka předložila pokladní doklady, na kterých byla uváděna jména fiktivních prodávajících, kteří však žádné automobily neprodávali a žádnou hotovost od stěžovatelky nepřebírali. Stěžovatelka proto žádným způsobem neprokázala úplatné nabytí vozidel ani zaplacení kupní ceny či její výši.

[17] Žalovaný dále uvedl, že podle mezinárodního dožádání žádný z posledních vlastníků uvedených v technických průkazech nepochybně, že by vozidlo prodal stěžovatelce ani, že by mu byla známa osoba F. P. nebo M. P. Stěžovatelka neprokázala, že vozidla koupila od zahraničních majitelů. Získala tak vozidla neznámým způsobem od neznámých osob a vytvářením fiktivních podkladů o nákupu vozidel předstírala nákup vozidel za nepravdivé částky od tuzemských osob, které ve skutečnosti žádné z uvedených vozidel neprodávaly.

[18] K prokázání výdajů náhradním způsobem žalovaný uvedl, že stěžovatelka nedoložila, jakým způsobem vůbec došlo k nabytí vlastnictví k dotčeným vozidlům. Proto správce daně nezohlednil výdaje uváděné ve znaleckých posudcích. Nebyla-li prokázána koupě vozidel, nemohlo být logicky prokázáno ani to, že musela vynaložit na jejich nákup výdaje. Nelze pominout, že se v případě stěžovatelky jednalo o podvodné jednání ve snaze snížit svou daňovou povinnost. Žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, podle něhož musí prokázat vynaložené výdaje jednoznačným a transparentním způsobem v souladu s ostatními zjištěnými údaji tak, že budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. K tomu však podle žalovaného v případě stěžovatelky nedošlo, jelikož ta výdaje věrohodným způsobem neprokázala. Podle rozsudku ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009 - 11, musí být vynaložení výdajů nepochybně prokázáno přesvědčivým tvrzením i věrohodnými důkazy tak, že jsou vyloučeny jakékoliv pochybnosti. Žalovaný poukázal na to, že stěžovatelka zrealizovala celkem 166 obchodních případů v roce

2011 a 284 obchodních případů v roce 2012, z nichž správce daně zpochybnil a stěžovatelka neprokázala pouze 41 a 87 transakcí.

[19] Krajský soud podle žalovaného nenaznačil souvislost s trestním řízením a neporušil zásadu, podle které daňové řízení neslouží k trestání daňových subjektů. Krajský soud pouze citoval rozsudek v trestní věci, jehož výrok je pro něj závazný.

[20] Na vyjádření žalovaného reagovala stěžovatelka replikou, v níž uvedla, že J. S. na výzvu správce daně označil vozidla, která na svůj účet prodal prostřednictvím stěžovatelky a příjmy z nich uvedl v dodatečném přiznání k dani z příjmů fyzických osob a k DPH. Součástí správního spisu je dodatečný platební výměr ze dne 2. 1. 2015, na daň z příjmu fyzických osob J. S. za zdaňovací období roku 2012 ve výši 5 007 Kč, jehož příloha obsahuje seznam dotčených vozidel. Dále stěžovatelka zopakovala své námitky týkající se teorie esenciálních výdajů v judikatuře Nejvyššího správního soudu. Vyjádření žalovaného je s touto teorií v rozporu, jelikož automobily prokazatelně existovaly a jejich prodejem stěžovatelka dosáhla zdanitelných příjmů. Jiný způsob než úplatné nabytí vozidel nemá oporu ve správním spise. Jejich nelegální nabytí se neprokázalo ani jej správce daně netvrdil. Odkazuje-li žalovaný na podvodné jednání stěžovatelky, nerespektuje zásadu, že daňové řízení neslouží k trestání daňových subjektů.

IV. Právní posouzení Nejvyššího správního soudu

[21] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že stěžovatelka je oprávněna k jejímu podání, neboť byla účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel [§ 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)]. Kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a stěžovatelka je zastoupena advokátkou (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[22] Stěžovatelka se domáhá zrušení napadeného rozsudku pro nesprávné právní posouzení podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Podle obsahu lze však některé z námitek podřadit pod písm. b) téhož ustanovení, tj. vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu.

[23] Kasační stížnost je důvodná.

IV.A Vozidla údajně prodaná panem S.

[24] Stěžovatelka v první řadě namítá, že J. S. označil 37 vozidel, která podle svého vlastního tvrzení prodal prostřednictvím autobazaru stěžovatelky; příjmy z prodeje uvedl v dodatečném daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Tuto skutečnost uznal i okresní soud v trestní věci.

[25] V souvislosti s přezkumem dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty stěžovatelky se již k této otázce Nejvyšší správní soud vyjádřil ve svém rozsudku ze dne 12. 3. 2020, č. j. 7 Afs 523/2018 – 35, přičemž vyslovil závěry, od nichž není důvod se odchýlit ani v případě dodatečných platebních výměrů na daň z příjmů právnických osob posuzovaných v tomto řízení.

[26] Nejvyšší správní soud v minulosti nespočetněkrát vyslovil, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení), jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Daňový subjekt prokazuje podle § 92

pokračování

odst. 3 daňového řádu všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Musí být tedy prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo právě tak, jak je uvedeno v dokladech předložených daňovým subjektem (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 3. 2007, č. j. 2 Afs 148/2006 - 54, nebo ze dne 27. 10. 2004, č. j. 2 Afs 6/2004 - 67). Daňové řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž břemeno důkazní ve smyslu procesní odpovědnosti za prokázání jí tvrzených skutečností spočívá na stěžovatce (shodně např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2017, č. j. 7 Afs 200/2016 - 21, nebo ze dne 28. 6. 2018, č. j. 7 Afs 219/2017 - 27).

[27] Rovněž je vhodné, v souladu s postupem krajského soudu, upozornit na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2011, č. j. 8 Afs 4/2011 - 71, publ. pod č. 3164/2011 Sb. NSS, který vytyčuje rozdíly mezi předmětem daňového a trestního řízení, jakož i rozhodnými skutečnostmi, které je v tom kterém řízení třeba prokázat. Podle tohoto rozsudku „*trestní řízení a řízení daňové, resp. jejich výsledky, nejsou vnitřně provázány a není mezi nimi vztah závislosti de iure (viz sbora) ani de facto. V mnoha ohledech je sice mezi nimi úzká vazba (např. plnění oznamovací povinnosti správcem daně vůči orgánům činným v trestním řízení, oprávnění požadovat informace od správců daně apod.), není však účelem tohoto rozsudku předestřít teoretické pojednání o těchto vztazích. Ačkoliv jsou v praxi často vedeny oba druhy řízení pro týž skutek, výsledky bývají mnohdy zcela rozdílné. Příčinou je jak odlišný předmět těchto řízení, tak zásady a způsoby jejich vedení, zejména při dokazování: Předmětem daňového řízení je nikoli zjišťování, zdali konkrétní osoba spáchala trestný čin či zda byl trestný čin vůbec spáchán, ale činnost směřující ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době (§ 1 odst. 2, § 2 odst. 1 d. ř.). Uvažovat, zda to které rozhodnutí vydané v trestním řízení zavazovalo správce daně ke určitému výsledku jím vedeného řízení, by proto bylo relevantní pouze v případě, pokud by výsledek daňového řízení měl být závislý na otázce, zda konkrétní osoba (zejm. svědek či daňový subjekt) spáchala, či nespáchala trestný čin nebo zda došlo či nedošlo k jeho spáchání. (...) Odlišnost obou řízení z hlediska procesu je možno nejmarkantněji demonstrovat na následujícím: v trestním řízení je to příslušný orgán státu (státní zástupce), kdo je povinen prokázat, že obžalovaný spáchal trestný čin a tím prolomit jeho zákonem presumovanou nevinu; naproti tomu v řízení daňovém je na daňovém subjektu, aby prokázal správnost svých tvrzení, tedy na něm leží důkazní břemeno ohledně splnění daňové povinnosti. Výsledek trestního řízení proto může být ovlivněn nedostatkem shromážděných důkazů v neprospěch obžalovaného svědčících o jeho vině. Dále nelze opomenout, že rovněž okruh dokazovaných skutečností je v trestním řízení nepoměrně širší než v řízení daňovém, zejm. subjektivní stránka trestného činu, který taktéž může výrazně ovlivnit (a odlišit) výsledek řízení.“ Na uvedeném obecném závěru nemění nic ani skutečnost, že ve vztahu trestního a daňového řízení je třeba dbát na dodržení zásady *ne bis in idem*, jak byla vyložena v četných rozhodnutích Evropského soudu pro lidská práva (z posledních rozhodnutí například Rozsudek ESLP ve věci Jóhannesson a další proti Islandu, č. 22007/11, z 18. 5. 2017, viz k tomu Karel Šimka: *Ne bis in idem* – nadále není jasno, Bulletin Komory daňových poradců ČR, č. 2/2017, str. 6) a mimo jiné i zmíněna v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 57, č. 3348/2016, viz zejména rozbor do té doby vydané judikatury ESLP v bodech 46 - 53 usnesení.*

[28] Ze správního spisu vyplývá, že dne 5. 6. 2013 byla u stěžovatelky zahájena daňová kontrola daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 14. 2. 2011 do 31. 12. 2011 a rok 2012. Na základě výsledků zachycených ve zprávě o daňové kontrole ze dne 11. 4. 2016, č. j. 753354/16/2201-62564-302677, správce daně dospěl k závěru, že stěžovatelka prodávala ojetá vozidla na základě kupních smluv, které uzavírala s kupujícími, a to za ceny v těchto smlouvách sjednané. Dle doložených příjmových dokladů přijímala od kupujících úplaty ve výši sjednané kupní ceny. Nepřiznala však z prodeje vozidel daň z příjmu právnických osob a předstírala, že se jedná o zprostředkování formou komisioního prodeje, a zdanila pouze provizi,

a to v té výši, jak si ji pro účely zdanění sama stanovila a uváděla na vystavených fakturách pro údajné prodejce. K tomu byly vyhotoveny rovněž falešné smlouvy o zprostředkování prodeje s fiktivními prodávajícími. Na základě tohoto zjištění správce daně vydal dodatečné platební výměry.

[29] Stěžovatelka rozděluje vozidla, jejichž prodej byl předmětem daňového řízení, do tří skupin v závislosti na tom, zda v těchto transakcích vystupovala v roli zprostředkovatele, či je prodávala přímo na svůj účet, a podle toho, zda byla dle jejího mínění její zprostředkovatelská role v daňovém řízení prokázána, či nikoli. Nereflektuje však, jakým způsobem uvážili o zjištěném skutkovém stavu žalovaný a následně krajský soud. Krajský soud poukázal na závěry žalovaného s tím, že stěžovatelka žádným způsobem neprokázala, od koho a za jakou částku dotčená vozidla pořídila, když sama v daňovém řízení uvedla, že nemá žádné nabývací tituly ohledně dalších vozidel, které měla coby zprostředkovatel prodat jménem J. S., a způsob nabytí rovněž jím nebyl prokázán. Rovněž uzavřel, že ani pan S. žádné nabývací tituly nepředložil, naopak potvrdil, že žádné nemá. Tento závěr odpovídá zjištěním správce daně a žalovaného, jak jsou vyjádřena ve zprávě o daňové kontrole i v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný poukázal na zjištění Policie ČR o tom, že stěžovatelka evidovala v účetnictví falešné smlouvy o zprostředkování a přiznávala daň z provize za zprostředkování, které se fakticky neuskutečnilo. Rovněž nebyly předloženy nabývací tituly k vozidlům, která dle svého tvrzení prodávala na vlastní účet. Nikdy nebyla schopna uvést, od koho vozidla pořídila. K dalším vozidlům (jejichž prodej měla pouze zprostředkovat) rovněž nebyla schopna předložit žádné doklady o jejich pořízení. Rovněž nebyly předloženy žádné smlouvy o zprostředkování prodeje s panem S., žádné doklady za vyúčtování provize, žádné doklady o předání hotovosti atd.

[30] Stěžovatelka tato skutková zjištění ponechává bez podrobnější oponentury a omezuje se na konstatování, že tato tvrzení neodpovídají obsahu spisu. Takto obecná námitka však nemůže obstát již jen pro absenci tvrzení o případném jiném skutkovém stavu, jež by stěžovatelka správci daně předestřela jako alternativu, nehledě na chybějící důkazní prostředky, které by závěry krajského soudu a žalovaného zpochybňovaly. Stěžovatelka se tak omezuje pouze na obecný poukaz na to, že pan S. sám potvrdil, že část vozidel (37 kusů) prodal prostřednictvím stěžovatelky na vlastní účet a příjmy z nich uvedl v dodatečném daňovém přiznání.

[31] Podle Nejvyššího správního soudu lze bez dalšího konstatovat, že dodatečné daňové přiznání J. S. k prokázání postupu umožňujícího stěžovatelce zdanění pouhých provizí, nikoliv příjmů z kupních cen, nestačí. Bylo totiž třeba přesvědčivě vysvětlit a doložit celý proces prodeje předmětných vozidel, jehož se měla stěžovatelka účastnit dle svého tvrzení pouze jako zprostředkovatel. To se stěžovatelce v daňovém řízení nepodařilo a relevantní námitky k tomu nepředkládá ani v kasační stížnosti. Zda tedy pan S. přiznal příjmy, jichž skutečně dosáhl, není důvodu pro účely nynějšího řízení detailněji zkoumat. Podstatné je, že z provedených důkazů se jeho tvrzení o dosažení příjmů v souvislosti s vozidly přičítanými správcem daně stěžovatelce jeví jako nepřesvědčivé.

[32] Absenci přesvědčivého rozptýlení pochybností správce daně a prokázání především toho, od kterých konkrétních prodávajících byla vozidla před jejich prodejem nabyta, nebylo možné nahradit pouze obecným tvrzením, že jiná osoba se dodatečně rozhodla podat dodatečná daňová přiznání „sama za sebe“ s tím, že šlo o vozidla prodávaná na její účet. Ani J. S. nepředložil žádné doklady uspokojivě osvědčující faktické skutkové okolnosti jednotlivých prodejů. K okolnostem tvrzeného nabytí těchto vozidel nelze ponechat bez povšimnutí, že správce daně i žalovaný poukazují na vyjádření pana S. k chybějícím nabývacím titulům k jednotlivým vozům. Ten tvrdil, že auta nakupoval v Rakousku od cizinců, přičemž se domluvili, že cenu uhradí v hotovosti a

pokračování

kupní smlouvu si vyzvedne, až přijede příště. Teprve posléze si měl uvědomit, že postrádá nabývací tituly, dodatečná snaha je opatřit však byla bezvýsledná.

[33] Všechna tato dílčí zjištění však stěžovatelka ponechává v kasační stížnosti bez reakce a omezuje se na obecné konstatování o v mezidobí podaném dodatečném daňovém příznání jinou osobou. Takové tvrzení nemůže být způsobilé zpochybnit závěr žalovaného a krajského soudu o tom, že neunesla důkazní břemeno k vlastním tvrzením, že při prodejkách předmětných vozidel figurovala pouze jako zprostředkovatel. Znovu je třeba zopakovat, že je to daňový subjekt, kdo prokazuje vlastní daňová tvrzení. Pokud tedy stěžovatelka tvrdí, že není pro daňové řízení podstatné, že původ vozidel nevyplynul ani z vyjádření jiné osoby (J. S.), nic to nemění na závěru, že tato klíčová okolnost zůstala stěžovatelkou neprokázána s negativními daňovými důsledky pro ni samotnou.

[34] Stěžovatelka namítla, že by měl krajský soud ve správním soudnictví dospět ke stejnému závěru jako předtím okresní soud v trestní věci. Zde postačí s poukazem na výše popsané rozdíly v účelu obou řízení a v rozsahu zjišťovaných relevantních skutečností poukázat na výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 8 Afs 4/2011. Ani v nynější věci proto daňové orgány nepochybily, pokud neustaly na zjištění, že osoby, *nota bene* odlišné od stěžovatelky, byly zproštěny obžaloby pro část jednání. Navíc dlužno konstatovat, že odvolací soud kritizoval v odvolacím řízení postup okresního soudu v této části s poukazem na nesprávné vymezení skutku. Lze proto plně přisvědčit krajskému soudu i co do vypořádání souvislosti se souběžně probíhajícím trestním řízením. Pokud stěžovatelka poukazuje na to, že zásada volného hodnocení důkazů je obdobně formulována jak v trestním, tak v daňovém řízení, lze tomu v obecné rovině přisvědčit. Zásadní rozdíl však v souzené věci neplyne z toho, *jak* byly předložené důkazní prostředky hodnoceny, ale *co* bylo hodnoceno, které skutečnosti jsou pro to které řízení rozhodné a kdo byl povinen a s jakým důkazním standardem ty či ony rozhodné skutečnosti prokázat. Ty se pak v návaznosti na odlišný účel toho kterého řízení mnohdy liší a bylo tomu tak i v souzené věci.

[35] Nepřípadný je rovněž poukaz stěžovatelky na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 6 Afs 257/2017 - 31. V uvedené věci byla klíčovou v souvislosti s daní z lihu otázka, kdo byl skladovatelem zajištěného lihu, a komu tak svědčí daňová povinnost. V souběžně vedeném trestním řízení byla tato otázka postavena na jisto, zjištěný majitel lihu byl shledán v trestním řízení vinným. Správní soudy proto neviděly důvod, proč v této otázce nevycházet ze závěrů trestního řízení. V nyní projednávané věci byla situace odlišná. V daňovém řízení bylo třeba prokazovat jiné skutečnosti než v řízení trestním a rovněž jejich prokázání se řídí jinými pravidly. Na to ostatně výslovně upozorňuje také stěžovatelkou označený rozsudek. Ten se rovněž v podstatné části zabývá využitelností důkazů provedených v trestním řízení (zejm. úředního záznamu) i v řízení daňovém. Tato souvislost však v nyní projednávané věci nevyvstala. I proto není odkaz stěžovatelky na uvedený rozsudek přílehlavý.

[36] Námitka stěžovatelky není důvodná.

IV.B Esenciální náklady

[37] Jádrem druhé námítky je posouzení, zda stěžovatelka splnila podmínky pro odečtení výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů od základu daně podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) v případě jí označené druhé a třetí skupiny vozidel (viz bod [11] tohoto rozsudku).

[38] Nejvyšší správní soud poznamenává, že s ohledem na výše uvedené pod IV.A, je objektivně vzato sporné i to, komu přičítat náklady na pořízení vozidel ze skupiny první, jelikož možným (a dle provedených důkazů pravděpodobným) závěrem ve vztahu k tvrzení J. S. o tom, že vozidla z první skupiny koupil a prodal on sám „ve vlastní režii“, je, že takto se věci neodehrály a že nákup a prodej i těchto vozidel je třeba přičítat stěžovateli. Touto otázkou však není důvod se po skutkové stránce detailněji zabývat v řízení o kasační stížnosti, neb není součástí stížných námitek. Správce daně jí však bude muset věnovat pozornost v dalším řízení.

[39] Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze za výdaj snižující základ daně uznat takový výdaj, který poplatník (1) skutečně vynaložil, (2) v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů (3) v daném zdaňovacím období a (4) o němž tak stanoví zákon. Ne každý výdaj tedy může obstát jako daňově uznatelný (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, a ze dne 28. 12. 2011, č. j. 8 Afs 43/2011 - 121). Daňový subjekt je proto povinen prokázat nejen věcnou souvislost výdaje s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, ale také to, že jím deklarovaná plnění mu byla skutečně dodána, a to v tvrzeném čase a rozsahu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 2/2013 – 40, či ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016 - 35).

[40] Stěžovatelka odkazuje ve své kasační stížnosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016 - 38. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl: „*I nedostatky v účetnictví je tak možné dodatečně jiným způsobem zhojit. Pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byl za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.*“ (zdůraznění dodáno)

[41] Nejvyšší správní soud však v témže rozsudku upozornil, že tento závěr nikterak nevyklučuje pravidlo vyslovené v jeho dřívějším rozsudku ze dne 31. 5. 2007 č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, podle něhož „*se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu [...]. Jestliže i dodatečně poskytnuté důkazy v sobě zahrnují další rozpory, je zřejmé, že nejsou s to zhojit předchozí nedostatky. Jinými slovy správce daně má v popsaném případě právo požadovat po daňovém subjektu kvalitní a perfektní nápravu původně uvedených nesprávností.*“ (zdůraznění doplněno)

[42] Nejvyšší správní soud považuje za podstatné podrobně rozvést, že v případě rozsudku č. j. 2 Afs 160/2016 – 38 se jednalo o situaci, kdy daňový subjekt podnikal v oblasti stavebnictví, prováděl zejména pokrývačské a klempířské práce. Správce daně v tomto případě dospěl k závěru, že daňový subjekt dostatečným a věrohodným způsobem *neprokázal*, že výdaje ve výši 4 221 153 Kč za práce a dodávky materiálu od čtyř konkrétních společností za rok 2010 byly vynaloženy v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Krajský soud na základě dokazování provedeného v daňovém řízení dospěl k závěru, že správce daně prokázal důvodnost svých pochybností o tom, že *účetnictví daňového subjektu bylo ve vztahu ke sporným plněním neprůkazné, nevěrohodné a neúplné*. Bylo proto věcí daňového subjektu, aby uvedené důvodné pochybnosti správce daně vyvrátil předložením příslušných důkazních prostředků. Ten však důkazní břemeno *neunesl*, naopak provedením důkazních návrhů (stavební deník a výslechy svědků) byla prohloubena neprůkaznost a nevěrohodnost jeho daňových tvrzení. Krajský soud v dané věci uvedl, že skutečnost, že *stavba byla realizována* (a stavební práce tedy *provedeny*), není dostatečným důkazem o tom, že byly provedeny právě těmito subjekty a za cenu deklarovanou žalobcem.

pokračování

[43] K tomuto skutkovému základu Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 160/2016 - 38 uvedl, že v řízení bylo správcem daně kvalifikovaně zpochybněno tvrzení daňového subjektu o realizaci sporných plnění. Správce daně daňový subjekt proto vyzval k prokázání, že stavební práce *byly skutečně provedeny a stavební materiál skutečně dodán, kým a za jakých okolností*. Daňový subjekt byl tedy vyzván, aby předložil důkazní prostředky osvědčující výdajovou stránku obchodních případů, *jichž byl přímo účasten (alespoň dle svých tvrzení), a to ve vztahu ke konkrétním dodavatelům*. Navrženými důkazy však daňový subjekt *nevrátil* pochybnosti správce daně ohledně sporných plnění, ani neposkytl jiné vysvětlení splňující výše uvedená kritéria. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že v takovém případě se daňový subjekt ocitl v *důkazní nouzi* tím, že si na zakázku v řádu desítek milionů korun najímal dodavatele, u nichž si zřejmě nijak neověřoval jejich identitu či podnikatelskou minulost, neověřoval si, zda osoby, s nimiž jednal, vskutku měly právo zastupovat společnosti, se kterými uzavíral právní vztahy, ve vztazích s dodavateli si nevedl řádnou písemnou evidenci a značné finanční částky platil těmto dodavatelům v hotovosti.

[44] Podstatné pro nyní posuzovaný případ je, že v návaznosti na popsaný skutkový stav v rozsudku č. j. 2 Afs 160/2016 - 38 Nejvyšší správní soud shledal, že nebyly zpochybněny příjmy daňového subjektu za rok 2010 ani to, že *stavební práce provedeny byly (předmětná zakázka byla realizována)*, daňový subjekt *pouze neprokázal, že sporné plnění bylo skutečně poskytnuto tvrzeným dodavatelem a v deklarovaném rozsahu a čase*. Nejvyšší správní soud vyslovil závěr, že *„ze samotné skutečnosti neprokázání faktického vynaložení některých ze stěžovatelem deklarovaných výdajů nelze bez dalšího dovozovat nemožnost stanovení daně dokazováním. Neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních výdajů samo o sobě ještě není způsobit zpochybnit účetnictví jako celek a nemožnost stanovit daň dokazováním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 – 68). Nicméně jedná-li se o výdaje, které musely být pro dosažení příjmů zcela logicky vynaloženy (tzv. esenciální výdaje), jejich skutečná výše však nebyla spolehlivě prokázána, není možné tyto výdaje zcela opomenout (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2012, č. j. 8 Afs 70/2011 – 147, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007 – 85, či ze dne 8. 8. 2012, č. j. 7 Afs 86/2011 - 143). Uzná-li správce daně určitou část příjmů ke zdanění, a odebere tedy poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho porřízení (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 - 50, publ. pod č. 1396/2007 Sb. NSS).“* (zdůraznění dodáno)

[45] Nejvyšší správní soud dále v citovaném rozsudku uzavřel, že *„[v] posuzovaném případě bylo prokázáno, že předmětná zakázka byla realizována, stavební práce tedy musely být provedeny a stavební materiál dodán, sporné bylo pouze to, kým, v jakém rozsahu a za jakou částku.“* (zdůraznění dodáno). Nejvyšší správní soud s odkazem na tzv. esenciální náklady rozhodl o zrušení rozsudku krajského soudu i dodatečného platebního výměru pro nepřezkoumatelnost, jelikož *„správce daně se v daňovém řízení zcela opomenul zabývat otázkou, zda nezpochybněné výdaje za rok 2010 mohly stěžovateli umožnit realizaci předmětné zakázky. Pokud by totiž zjistil, že uplatněné a prokázané výdaje nemohly pokrýt provedené stavební práce a použitý stavební materiál, nelze dojít k závěru, že daň lze stanovit dokazováním, a bylo by tedy třeba přistoupit k stanovení daně pomocí pomůcek.“* (zdůraznění dodáno)

[46] Nejvyšší správní soud se v kontextu shora citované judikatury zabýval tím, jak věc stěžovatelky posoudili krajský soud i žalovaný, přičemž dospěl k závěru, že tak učinili nesprávně. Důvody, které k tomu Nejvyšší správní soud vedly, níže podrobně rozvádí.

[47] V nyní posuzované věci v souvislosti s odečtením výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů od základu daně podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů žalovaný na straně 11 napadeného rozhodnutí uvedl, že stěžovatelka získala sporná vozidla neznámým způsobem od neznámých osob a vytvářením fiktivních podkladů o nákupu vozidel od tuzemských osob předstírala nákup vozidel za nepravdivé částky od osob, které ve skutečnosti

žádné z uvedených vozidel neprodávaly. Z toho žalovaný dovodil, že stěžovatelka neuvedla a neprokázala žádné relevantní skutečnosti, které by fakticky osvědčily reálnou existenci nákladů souvisejících s pořízením vozidel. Stěžovatelka tak neprokázala, že v souvislosti s pořízením vozidel fakticky vynaložila zcela konkrétní náklady v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů. Krajský soud v bodech 64 a násl. napadeného rozsudku v této souvislosti uvedl, že stěžovatelka žádným způsobem neprokázala, od koho a za jakou částku dotčená vozidla pořídila. K nabytým vozidlům nemá žádné doklady a nedoložila ani způsob nabytí vozidel, jejich dodavatele či nákupní cenu.

[48] Podle Nejvyššího správního soudu žalovaný i krajský soud na základě provedeného dokazování v daňovém řízení správně uzavřeli, že správce daně prokázal důvodnost svých pochybností o tom, že účetnictví stěžovatelky bylo ve vztahu ke sporným plněním neprůkazné, nevěrohodné a neúplné. Jeho součástí byly fiktivní podklady o nákupu vozidel od fiktivních osob, které tato vozidla nikdy neprodávaly. Podle Nejvyššího správního soudu tedy bylo věci stěžovatelky, aby uvedené důvodné pochybnosti správce daně vyvrátila předložením příslušných důkazních prostředků.

[49] Ze správního spisu vyplývá, že stěžovatelka ani J. S. nedoložili jakékoliv doklady v souvislosti s nákupem vozidel stěžovatelkou. Nákup vozidel, prodávající osoby, čas nákupu ani nákupní cena, nic z toho se nepodařilo prokázat ani na základě mezinárodního dožádání výpověďmi posledních zahraničních majitelů vozidel. Daňové orgány poukázaly na konkrétní rozpory ve sděleních a předkládaných důkazech a velmi podrobně je ve zprávě o daňové kontrole i v napadeném rozhodnutí rozebraly. Stěžovatelka nepředložila důkazní prostředky osvědčující výdajovou stránku obchodních případů – tedy nabytí vozidel, jichž byla přímo dle svých tvrzení účastna, a to ve vztahu ke konkrétním dodavatelům (prodávajícím). Stěžovatelka tedy neprokázala, že vozidla nabyta koupí, od koho je nabyta ani za jakou cenu. Podle Nejvyššího správního soudu tedy daňové orgány i krajský soud správně usoudily, že stěžovatelka důkazní břemeno ohledně výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v této části neunesla.

[50] Nejvyšší správní soud však shledal, že skutečnost, že stěžovatelka vozidly *skutečně* disponovala, a tudíž že je do své sféry určitým způsobem musela nabyt, nebyla správcem daně ani žalovaným zpochybněna. S tímto argumentem stěžovatelky uváděným v odvolání i v žalobě se žalovaný ani krajský soud nikterak přesvědčivě nevypořádali, pouze trvali na odůvodnění, že nákup vozidel stěžovatelka neprokázala.

[51] Obdobně jako v případě rozsudku č. j. 2 Afs 160/2016 – 38, v němž faktickou realizaci výdajů bylo možno dovodit od *faktického* provedení stavební zakázky, je podle Nejvyššího správního soudu i zde nutno dospět k závěru, že nebylo zpochybněno, že stěžovatelka vozidla *skutečně* (fakticky) do sféry své dispozice nabyta (tj. vozidly skutečně disponovala); stěžovatelka pouze neprokázala konkrétní způsob jejich nabytí a to, že vozidla nabyta od konkrétních dodavatelů za konkrétní cenu a v konkrétním čase.

[52] Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že neprokázala-li stěžovatelka, že vozidla nabyta koupí, nelze bez dalšího předjímat, že je nabyta bezúplatně, resp. že na jejich nabytí nevynaložila *žádné* výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Zcela jistě není možno předjímat, že z podvodné činnosti stěžovatelky ve vztahu k jejím výnosům (tj. přiznávání pouhé provize namísto kupní ceny) by bylo možné usuzovat na to, že si je opatrovala nelegální činností. Takové skutkové okolnosti nebyly předmětem posouzení v trestním řízení, proto na nich nelze podle zásady presumpce nevinny stavět ani závěry v daňovém řízení. Neprokázání nabytí vozidel koupí ze strany stěžovatelky tedy automaticky neznamená, že žádné výdaje spojené s nabytím vozidel nebyly z její strany skutečně vynaloženy.

pokračování

[53] V tomto ohledu lze odkázat i na rozsudek ze dne 21. 3. 2012, č. j. 5 Afs 76/2011 – 14, v němž k obdobnému případu obchodování s ojetými vozidly Nejvyšší správní soud vyslovil, že „*není žádoucí, aby uplatněné výdaje, byť jejich skutečná výše nebyla společlivě prokázána, byly správními orgány zcela pomínuty. Zvláště za situace, jednalo-li se o výdaje, které musely být pro dosažení příjmu zcela logicky vynaloženy; jiný způsob než úplatné nabytí těchto vozidel (jejich odcizení) nemá oporu v obsahu správního spisu, resp. skutečnost, že by vozidla byla nabyta nelegálně, správce daně neprokázal ani netvrdil*“.

[54] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že závěr uvedený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015 – 71, který se rovněž týká obchodování s ojetými auty, a sice že „*[a]ni samotná nerozporovaná existence vozidel ještě nevyovídá nic o tom, od koho byla získána a jaké s tím byly spojeny výdaje,*“ není na případ stěžovatelky přílehavě aplikovatelný. Tento závěr se týká námitky daňového subjektu k hodnocení důkazních prostředků správcem daně o nákupu vozidel. Daňový subjekt namítal, že nákup vozidel (a tedy vynaložení prostředků) takovým způsobem, jak tvrdil, se mu podařilo dostatečně prokázat. Nejvyšší správní soud se tedy v případě rozsudku č. j. 2 Afs 143/2015 – 71 nezabýval otázkou logicky nutně vynaložených minimálních nákladů (příčemž stanovení daně podle pomůcek se stěžovatel nedomáhal).

[55] Jak vyplývá ze shora podrobně citované judikatury Nejvyššího správního soudu, uzná-li správce daně určitou část příjmů ke zdanění, a odebere tedy poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů *objektivně minimálně nutných* na jeho porízení. Proto Nejvyšší správní soud dále přezkoumal, jak otázku uznatelnosti objektivně minimálních nutných výdajů posoudily daňové orgány a krajský soud.

[56] Na straně 11 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že stěžovatelka získala vozidla neznámým způsobem, přičemž neprokázala, od koho a za jakou částku je pořídila. Stěžovatelka proto podle žalovaného neprokázala reálnou existenci nákladů souvisejících s porízením vozidel. Žalovaný dále uvedl, že „*správce daně v rámci provedené daňové kontroly zjistil, že daňový subjekt realizoval v roce 2011 celkem 166 obchodních případů týkajících se zprostředkování anebo nákupu a prodeje vozidel. Z toho počtu pouze 41 transakcí, tj. cca 25%, bylo správcem daně zpochybněno a ze strany daňového subjektu neprokázáno. V roce 2012 realizoval daňový subjekt celkem 284 obchodních případů týkajících se zprostředkování anebo nákupu a prodeje vozidel. Z toho počtu pouze 87 transakcí, tj. cca 31%, bylo správcem daně zpochybněno a ze strany daňového subjektu neprokázáno.*“ Na straně 13 napadeného rozhodnutí žalovaný námitku stanovení daně podle pomůcek podle § 98 odst. 1 daňového řádu vypořádal odůvodněním, že ke stanovení daně podle pomůcek je správce daně oprávněn přistoupit pouze v případě, že daňový subjekt nesplní svoji zákonem stanovenou povinnost, tj. neunese důkazní břemeno, v důsledku čehož je zmařena možnost stanovení daně na základě dokazování. Žalovaný tedy dospěl k závěru, že v případě stěžovatelky „*bylo možno stanovit daň na základě dokazování (tj. základním způsobem) a pro stanovení daně dle pomůcek (tj. náhradním způsobem) nebyly splněny zákonné podmínky pro použití tohoto způsobu stanovení daně.*“

[57] Krajský soud se v této souvislosti omezil na konstatování, že znalecký posudek na obvyklé nákupní ceny nelze zohlednit, jelikož stěžovatelka ani poslední známí majitelé dotčených vozidel ve svých výpovědích neosvědčili, že stěžovatelka automobily nabyla koupí. Jelikož tedy nebylo prokázáno, že k nabytí vlastnictví došlo koupí, nelze podle krajského soudu pořizovací ceny uvedené v závěrech uvedeného znaleckého posudku jako výdaj zohlednit. Nelze vyloučit, že stěžovatelka nabyla vozidla jinak než koupí, proto nelze zohlednit ani teorii esenciálních výdajů. Podle krajského soudu nelze odhlédnout od podvodného jednání stěžovatelky, která se snažila snížit svou daňovou povinnost. Proto se stěžovatelka nemůže domáhat úpravy daňové povinnosti o výdaje za porízení vozidel.

[58] S uvedeným právním posouzením krajského soudu a daňových orgánů se nelze ztotožnit. Dodatečnými platebními výměry, které žalovaný napadeným rozhodnutím potvrdil, byly určeny příjmy stěžovatelky z prodeje konkrétně určitelných vozidel ke zdanění. Tím došlo k odebrání části jejího majetku. Správce daně proto musí stěžovatelce přiznat i tomu odpovídající relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení, a to na základě daňových pomůcek.

[59] Na rozdíl od situace posuzované rozsudkem č. j. 2 Afs 160/2016 – 38 (výdaje na dílčí stavební práce a dílčí stavební dodávky k realizaci jedné stavební zakázky) je podle Nejvyššího správního soudu v případě stěžovatelky nepodstatné, zda již jen její nezpochybněné výdaje v odpovídajícím daňovém období mohly samy o sobě, bez bližšího zkoumání situace ohledně údajů zpochybněných, umožnit realizaci výnosů z prodeje vozidel, za něž správce daně stěžovatelce doměřil daň z příjmů právnických osob. Z povahy obchodních artiklů, které stěžovatelka nakupovala a prodávala, tj. ojetá vozidla, totiž vyplývá, že je možno jednoznačně identifikovat jednotlivá konkrétní vozidla a jejich nákup a prodej. Výnos (prodejní cena) a jemu odpovídající objektivně minimálně nutný náklad na jeho dosažení (kupní cena) je v případě každého konkrétního jednotlivého vozidla jednoznačně odlišitelný od ostatních výnosů či nákladů, ať už zpochybněných, či nezpochybněných. Neunesla-li tedy stěžovatelka své důkazní břemeno ohledně nákladů vynaložených na nákup „zpochybněných“ vozidel, byl správce daně povinen přistoupit ke stanovení daně na základě daňových pomůcek. To přitom sama stěžovatelka přímo namítala již ve svém odvolání.

[60] Pro určení, zda lze v případě stěžovatelky stanovit na základě daňových pomůcek objektivně minimálně nutné náklady, je irelevantní poměr zpochybněných obchodních případů k celkově provedeným transakcím stěžovatelky v dotčených zdaňovacích obdobích (25 % a 31 % prodaných vozidel), o což žalovaný v citovaných pasážích své odůvodnění opírá. Zprvce, z úvahy o procentu zpochybněných transakcí nelze vyvodit, jaký podíl z celkově vynaložených *výdajů* na dosažení jejich celkových výnosů byl zpochybněn. Žalovaný tedy neuvádí, jakou část tyto transakce představují v poměru k celkovým výdajům a výnosům stěžovatelky uvedeným v jejím účetnictví. Zejména však tento objem či počet zpochybněných nákladů nelze v případě stěžovatelky poměřovat s *celkovým* počtem transakcí či *celkovým* objemem výdajů za určité zdaňovací období, a to opět vzhledem ke shora popsané konkrétně identifikovatelné a vzájemně oddělitelné povaze obchodovaných artiklů (tj. individuálně určené ojeté vozy). Porovnávat je nutno poměr neuznaných výdajů v případě konkrétních vozidel, příjmy z nichž jsou předmětem zdanění dodatečným platebním výměrem.

[61] V napadeném rozhodnutí v bodě 48 žalovaný říká, že stěžovatelka neuvedla a neprokázala žádné relevantní skutečnosti, které by fakticky osvědčily reálnou existenci nákladů souvisejících s pořízením vozidel. Stěžovatelka podle žalovaného neprokázala, že v souvislosti s pořízením vozidel fakticky vynaložila zcela konkrétní náklady v souladu s § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů. Z toho plyne, že ohledně vozidel, příjmy z nichž jsou předmětem dodatečného platebního výměru, tedy žalovaný shledal účetnictví stěžovatelky zcela neprůkazným a nemajícím vypovídací hodnotu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142), přičemž stěžovatelce se ani nepodařilo unést své důkazní břemeno jinak. V důsledku toho pak žalovaný vyloučil vynaložení *veškerých* nákladů za účelem dosažení výnosů z prodeje vozidel, které dodatečně započítal do daňového základu daně z příjmů právnických osob. Správce daně zpochybnil fakticky *veškeré* náklady vynaložené na dotčená vozidla, přitom bylo zjevné, že vozidla nějak pořízena být musela, přičemž nic nenasvědčuje tomu, že by byla odcizena či jinak bezplatně získána. Naopak, všechny okolnosti nasvědčují tomu, že byla pořízena v cizině od reálných původních majitelů za ceny, které se v řadě případů podařilo mezinárodními dožádáními zjistit. Lze tedy soudit, že stěžovatelka vozidla pořídila (faktickou) koupí od subjektů, které vozidla vykoupily od původních majitelů, za ceny nejméně takové, které obdrželi původní majitelé; není ani vyloučeno, že vozidla kupovala fakticky

pokračování

„ve své režii“ přes neformální prostředníky. Za této situace měl správce daně přistoupit ke stanovení daně na základě daňových pomůcek a stanovit pomocí nich objektivně minimálně nutné náklady na pořízení dotčených vozidel.

[62] Vzhledem k povaze obchodní činnosti stěžovatelky na její případ nelze aplikovat závěry rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 26/2018 – 46, ze dne 17. 9. 2020, č. j. 10 Afs 188/2020 – 34, či ze dne 24. 6. 2020, č. j. 4 Afs 480/2019 – 39. V těchto případech nebylo možno jednoznačně oddělit náklady a výnosy z transakcí týkajících se jednotlivých obchodních artiklů, a bylo tedy relevantní vzít v potaz poměr zpochybněných a nezpochybněných výdajů vynaložených na dosažení výnosů. Vyloučené výdaje v těchto případech nebylo možno označit za tzv. esenciální výdaje, na rozdíl od případu stěžovatelky.

[63] Nejvyšší správní soud pro úplnost podotýká, že při stanovení daně za užití pomůcek sice platí princip, že nelze kombinovat způsoby stanovení daně, to znamená, že nelze některé z podnikatelských aktivit podrobit stanovení daně dokazováním a jiné, pro absenci důkazů, pomůckami. Stanovení daně pomocí pomůcek nebo pomocí dokazování totiž podléhá odlišnému rozsahu přezkumu v odvolacím řízení. Neznamená to však, že pokud nebylo možno stanovit daň na základě dokazování, poznatky získané správcem daně v průběhu dokazování nejsou využitelné jako pomůcky, mají-li z hlediska stanovení daně určitou informační hodnotu (shodně viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 190/2004 - 56, publ. pod č. 675/2005 Sb. NSS, či již zmiňovaný rozsudek č. j. 5 Afs 129/2006 – 142). Podle § 98 odst. 3 daňového řádu pomůckami mohou být zejména a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní. Správce daně proto může tu část evidence, kterou vyhodnotí jako kompletní a nepochybnou, využít jako pomůcky. Naopak u výdajů, kde pochybnosti měl a které se daňovému subjektu nepodařilo vyvrátit, může využít např. statistické či jiné údaje vztahující se ke srovnatelným daňovým subjektům a hospodářským činnostem (srov. již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 20/2014 – 40).

IV.C Daňové řízení nemá sankční povahu

[64] Ve své poslední námitce stěžovatelka brojí proti posouzení krajského soudu, který podle ní porušil zásadu, že daňové řízení neslouží k trestání daňových subjektů. Za podvod totiž byli jednatele stěžovatelky uznáni vinnými a byl jim uložen trest v trestním řízení.

[65] Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2018, č. j. 6 Afs 364/2017 – 54, na nějž stěžovatelka v souvislosti s touto námitkou odkazuje, platí, že „[d]aňové řízení zásadně neslouží k trestání daňových subjektů (byť ve vztahu k některým institutům daňového práva bylo dovozeno, že se jedná o trest ve smyslu čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod – srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 – 57), tudíž výsledek daňového řízení nemá představovat skryté trestání.“ Ačkoliv toto pravidlo platí v daňovém právu obecně, citovaný judikát se o ně opírá zejména ve vztahu k zajišťovacímu příkazu, který má povahu institutu předstízně povahy, kdy správce daně zkoumá přítomnost odůvodněné obavy, tj. přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena, a zároveň, že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi.

[66] Stěžovatelka zejména nesouhlasí s odstavcem 70 napadeného rozsudku, v němž krajský soud uvádí: „Odblédnout nelze ani od skutečnosti, že se v dané věci jednalo o podvodné jednání, kterým žalobkyně vedena snahou snížit svou daňovou povinnost, nepřiznala reálné příjmy, které jí plynuly nikoliv v podobě provize za zprostředkování prodeje vozidel, nýbrž z jejich skutečné kupní ceny, proto se žalobkyně nyní

nemůže dovolávat toho, aby ke snížení daňové povinnosti došlo na základě zohlednění imaginárních cen vozidel, které by měly být určeny coby výdaje za pořízení vozidel.“

[67] Se stěžovatelkou lze souhlasit, že krajský soud z podvodného jednání, jež bylo předmětem trestního řízení, nepřímo dovozuje, že se stěžovatelka nemůže dovolávat snížení daňové povinnosti o výdaje na pořízená vozidla. Stran zohlednění výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmu však nemá podvodné jednání ohledně výnosů stěžovatelky vliv.

[68] *„Jakkoliv je smyslem a účelem daňového řízení vybrání daně, je třeba vzít v úvahu, že zákon o daních z příjmů dovoluje zdanit pouze tu část finančního zisku, která výdaj na zajištění příjmu bere na zřetel. Nelze tedy vycházet pouze ze zájmu státu na vybrání daně, ale cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené.“* (podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2012, č. j. 5 Afs 76/2011 – 141). Smyslem daňového řízení je tedy vybrat daň od daňového subjektu ve výši odpovídající jeho zákonem stanovené daňové povinnosti.

[69] Krajský soud však odůvodnil nemožnost uznat výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů zejména tím, že stěžovatelka neprokázala nabytí vozidel koupí (viz podrobně body 64 až 69 napadeného rozsudku). Na podvodné jednání stěžovatelky tedy krajský soud odkazuje spíše sekundárně pro dokreslení celého kontextu případu. Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že tato poznámka krajského soudu nemá vliv na zákonnost napadeného rozsudku, jakkoli její podstata je bezpochyby nesprávná.

V. Závěr a náklady řízení

[70] Z výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto napadený rozsudek zrušil (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). Za použití § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušil i napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Zruší-li Nejvyšší správní soud i rozhodnutí správního orgánu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento správní orgán vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.]. Žalovaný v navazujícím řízení bude směřovat ke stanovení daně podle pomůcek (§ 98 daňového řádu), ledaže by se objevily nové natolik zásadní a přesvědčivé důkazy, že by bylo možno stanovit daň na základě dokazování.

[71] Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodl, a proto musí určit náhradu nákladů celého soudního řízení. Vzhledem k tomu, že se stěžovatelka žalobou domáhala zrušení napadeného rozhodnutí, je nutno považovat ji za úspěšného účastníka. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. má úspěšný účastník právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelce přísluší náhrada odměny za pět úkonů právní služby, a to převzetí a přípravu zastoupení na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb, podání žaloby, účast na jednání před krajským soudem dne 17. 10. 2018 nepřesahující dvě hodiny, podání kasační stížnosti a replika k vyjádření žalovaného [§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Odměna za jeden úkon činí podle § 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, 3100 Kč. Podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu je třeba k odměně za každý úkon přičíst 300 Kč na úhradu hotových výdajů. Celkem tak náklady řízení tvoří součet částky 8000 Kč za soudní poplatky (3000 Kč za žalobu a 5000 Kč za kasační stížnost) a 17 000 Kč za právní služby (pětkrát 3400 Kč). Protože zástupkyně stěžovatelky je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se její odměna o částku 3570 Kč, kterou je povinna odvést z odměny za zastupování podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané

pokračování

hodnoty. Celkovou částku nákladů řízení ve výši 28 570 Kč je žalovaný povinen zaplatit stěžovatelce v přiměřené lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám její zástupkyně.

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

V Brně dne 28. ledna 2021

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu