



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Ivo Pospíšila, soudce JUDr. Josefa Baxy a soudkyně JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobce: **R. Š.**, zastoupen Mgr. Danielem Kuklou, advokátem se sídlem Kostelní 1284/12, České Budějovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 11. 2019, č. j. 47083/19/5300-21444-711248, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 10. 12. 2020, č. j. 57 Af 9/2020 - 34,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen, duben, červenec, září a listopad 2014 a dále za zdaňovací období únor, březen, květen, červen, červenec, září a říjen 2015. K doměřené dani současně uložil žalobci povinnost uhradit penále. Správce daně na základě provedené daňové kontroly dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že by přijal zdanitelná plnění od deklarovaného dodavatele P. B., jejichž předmětem byla autodoprava. Dodatečné platební výměry napadl žalobce odvoláním, jímž žalovaný výroky dodatečných platebních výměrů změnil tak, že upravil splatnost doměřené daně a penále. Ve zbytku ponechal dodatečné platební výměry beze změny. Žalovaný souhlasil s posouzením správce daně a současně dodal, že kromě neprokázání deklarovaného dodavatele nebylo prokázáno ani faktické uskutečnění zdanitelných plnění.

[2] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u krajského soudu. Ten ji zamítl. Krajský soud uvedl, že důkazní břemeno v daňovém řízení leželo na žalobci. Z faktur předložených žalobcem, jež byly uhrazeny v hotovosti, není zřejmé, kdy a kam bylo zboží přepravováno. Současně není zřejmé, v jakém objemu se doprava uskutečňovala. P. B. uvedl, že žalobce nezná a žádnou dopravu mu neposkytoval. Současně vyloučil, aby jeho zaměstnanec J. Š. dopravu poskytoval bez jeho vědomí. Jelikož nebylo možné v daňovém řízení vyslechnout J. Š., předložil žalobce jeho čestné prohlášení. Z něj vyplývá, že pro žalobce zajišťoval přepravu obalového materiálu mezi dvěma sklady žalobce. Faktury však nevystavoval a nepamatoval si, že by přebíral peníze. Soud dále upozornil na to, že správce daně provedl šetření v sídle účetního P. B.. Zjistil, že pod čísly faktur byly vystaveny faktury s jiným odběratelem (BENTOS s. r. o.). Současně správce daně zjistil, že P. B. měl v letech 2014 a 2015 pouze dva odběratele, mezi něž nepatřil žalobce.

[3] Podle krajského soudu se tak žalobce ocitl v důkazní nouzi. Žalobce uvedl, že je možné, že účetní mohl nechat faktury vystavit na žalobce a později odběratele změnit na společnost BENTOS. Toto tvrzení však podle soudu nebylo ničím podloženo. Žalobce také namítl, že správce daně měl zjistit, kolik kilometrů a pro koho P. B. ujel. Podle soudu však důkazní břemeno tížilo žalobce a ten měl prokázat, že doprava se uskutečnila a kdo mu ji poskytl. Proto také odmítl námitku žalobce, který uvedl (a podložil grafologickým posudkem), že na fakturách bylo razítko s údaji P. B. a jeho podpis. Samotné razítko s údaji dopravce ještě neprokazuje, že by se doprava uskutečnila. Součástí faktur měl být také záznam o provozu vozidel, který však žalobce nepředložil. To podle krajského soudu podporuje závěr o tom, že se doprava neuskutečnila. Žalobce současně upozorňoval na to, že byl zproštěn obžaloby pro trestný čin krácení daně, a předložil rozsudek Okresního soudu v Českém Krumlově ze dne 28. 5. 2020, č. j. 4 T 11/2020 - 1759 (dále také „okresní soud“). K tomu krajský soud uvedl, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2011, č. j. 8 Afs 4/2011 - 71, je účel trestního a daňového řízení odlišný a důkazní standard je také jiný. V daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt a naopak v trestním řízení stát.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, a to z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Namítl, že správci daně předložil dostatek důkazů k tomu, aby svá tvrzení prokázal. Současně navrhoval, aby správce daně provedl výslech J. Š., což však neučinil. To považuje za zásadní vadu v dokazování. Krajský soud tuto vadu nenapravitel. Žalovaný a krajský soud pak nepřihlédli k čestnému prohlášení J. Š. a nezřejmili proč. Stěžovatel současně poukázal na to, že nemohl své břemeno unést jinak než předložením faktur, protože zboží bylo přepravováno mezi jeho dvěma provozovny bez zapojení třetích osob. Proto neexistují další doklady. Z výpovědi účetního P. B. vyplynulo, že faktury od něj přebíral buď P. B. nebo J. Š.. Stěžovatel tak tvrdí, že poté, co převzal faktury od J. Š., musel je někdo v účetním programu změnit. Osobou, která vystavené faktury nechala změnit, mohl být například sám účetní, a to na pokyn P. B. či J. Š.. To ostatně účetní P. B. uvedl také v trestním řízení, v němž soud z téže výpovědi vyvodil naprosto odlišné závěry než krajský soud.

[5] Stěžovatel také uvedl, že podle grafologických posudků je zřejmé, že faktury nepodepsal on. Podle výpovědi P. B. v trestní věci mohl J. Š. faktury falšovat, neboť se s P. B. „nerozešli v dobrém“. P. B. také uvedl, že stěžovatele nezná. Z toho správce daně dovodil, že je nepravděpodobné, aby od něj odebíral služby. S tím však stěžovatel nesouhlasí, neboť má řadu dodavatelů (právnických osob), jejichž jednatele osobně nezná. Správní orgány také nevysvětlily

pokračování

rozpor ohledně údaje o ujetých kilometrech. Pokud tedy P. B. jezdil pouze pro jediného odběratele (spol. BENTOS), pak z rozdílu v nájezdu vyplývá, že musel dopravovat zboží i pro další odběratele a činil tak mimo účetní záznamy. Konkrétní závěry by vyplynuly pouze ze záznamu o provozu vozidel, který však správní orgány nezajistily. V nákladní dopravě je běžné, že se zajišťuje plnění prostřednictvím subdodavatelů. Současně je možné, že se nákladní automobil využívá pro plnění více smluv o dopravě. Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatel prakticky nepolemizuje se závěry krajského soudu. Dále poukázal na to, že stěžovatel měl povinnost především prokázat to, že plnění se fakticky uskutečnilo. Výpověď údajného dodavatele, P. B., však potvrdila opak. Stěžovatele nezná a myslí si, že J. Š. by bez jeho vědomí dopravu provést nemohl. Správce daně se J. Š. opakovaně snažil vyslechnout, ale nebylo to možné s ohledem na jeho zdravotní stav. Tuto skutečnost nelze klást správci daně k tíži. Čestné prohlášení J. Š. je v rozporu s výpovědí P. B. a také samotného J. Š. před Policií ČR. Pokud jde o rozpor v ujetých kilometrech vozidel P. B., uvádí žalovaný, že prokázání faktického uskutečnění dopravy bylo na stěžovateli. Stěžovatel také nepředložil záznam o dopravě, který měl být přílohou faktur. Pokud jde o údajný rozpor ve výpovědi účetního, považuje jej žalovaný za pouhou domněnku stěžovatele. Co se týče grafologických rozborů, prokazují pouze to, že faktury nevystavil stěžovatel. Stěžovatel však měl prokázat, že se doprava opravdu uskutečnila, což se nestalo. Totéž lze konstatovat i o shodě razítek. K údajnému porušení spravedlivého procesu spočívajícím v tom, že trestní a správní soud hodnotí věci odlišně, žalovaný uvedl, že orgány činné v trestním řízení neunesly důkazní břemeno. V daňovém řízení však důkazní břemeno neunesl stěžovatel. Pokud jde o motivy J. Š. a jeho vztah k P. B., jde o novou argumentaci, která nebyla obsažena v žalobě. Tvrzení, že J. Š. vystavil falešné doklady ze msty P. B., je pak pouhou spekulací. Novou argumentací je také tvrzení, že správní orgány měly vzít do úvahy realie autodopravy. Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil splnění zákonných podmínek řízení o kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Poté přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že **není** důvodná.

[8] Stěžovatel namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Ta měla spočívat v tom, že krajský soud nepřihlédl k čestnému prohlášení J. Š.. Nepřezkoumatelná jsou taková rozhodnutí, z nichž není zřejmé, jakými úvahami se soud při hodnocení skutkových a právních otázek řídil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52). Nepřezkoumatelný je také rozsudek, ve kterém soud opřel své rozhodnutí o skutečnosti v řízení nezjišťované či zjištěné v rozporu se zákonem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75). Nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů je i takový rozsudek, jehož odůvodnění si vnitřně odporuje (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 76). Takovými vadami napadený rozsudek netrpí. Z odst. 28 napadeného rozsudku je zřejmé, že krajský soud vzal čestné prohlášení J. Š. v úvahu. Nelze tak tvrdit, že by se s námitkou stěžovatele nevypořádal, neboť z dalších odstavců napadeného rozsudku plyne, že veškeré důkazy, včetně obsahu čestného prohlášení, krajský soud posoudil ve vzájemné souvislosti. Napadený rozsudek je tak srozumitelný, založený na seznatelných důvodech, a proto přezkoumatelný.

[9] S touto námitkou také úzce souvisí námitka neprovedení výslechu J. Š.. Správce daně se svědka pokoušel předvolat, avšak ten se kvůli špatnému zdravotnímu stavu nedostavil. Nelze tak tvrdit, že by správce daně zcela rezignoval na výslech svědka Š.. Pokud jde o postup krajského soudu, lze konstatovat, že výslech svědka krajským soudem stěžovatel nenavrhol. Krajský soud měl současně skutkový stav za dostatečně zjištěný, a proto nebylo důvodu k doplnění dokazování provedeného správcem daně.

[10] Stěžovatel dále tvrdil, že nemohl své důkazní břemeno unést jinak než předložením faktur. Krajský soud správně poukázal na to, že unesení důkazního břemene v daňovém řízení je primárně dokladovou záležitostí. Daňový subjekt tedy předkládá zejména své účetnictví. Pokud má o správnosti či úplnosti dokladů správce daně pochybnosti, může je vyjádřit podle § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a daňový subjekt bude své tvrzení dokazovat také jinými důkazními prostředky. Stěžovatel tak mohl důkazní břemeno unést i za pomoci jiných prostředků a z dosavadního průběhu věci je ostatně zřejmé, že se o to snažil. Svědecké výpovědi však jeho tvrzení nepotvrdily, případně byly ve vzájemném rozporu.

[11] Pokud stěžovatel namítal, že účetní P. B. mohl faktury zpětně měnit a namísto stěžovatele uvést jako odběratele společnost BENTOS, jde o ničím nepodloženou spekulaci. Sám účetní sice ve výpovědi před orgány činnými v trestním řízení přiznal, že tak mohl učinit, avšak nikoliv s jistotou (str. 5 rozsudku okresního soudu). Současně nebylo zřejmé, na čí pokyn (zda P. B. nebo J. Š.) tak měl učinit. P. B. také uvedl, že stěžovatele nezná a nikdy mu žádné služby neposkytoval. V letech 2014 a 2015 jezdil pouze pro dva dodavatele, mezi něž stěžovatel nepatřil. J. Š. v čestném prohlášení uvedl, že pro stěžovatele přepravu zajišťoval, avšak bez dalších podrobností. Nic tedy nenavědčuje tomu, že stěžovatel odebral plnění tak, jak deklaroval.

[12] Stěžovatel také namítal, že krajský soud vyvodil z týchž důkazů jiné závěry než soud v trestní věci. Stěžovatel se dovolává závěrů rozsudků kasačního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 4 As 58/2006 - 94, a ze dne 18. 6. 2015, č. j. 7 As 109/2015 - 31. Závěry těchto rozsudků však nelze rozšiřovat mimo jejich skutkový základ. Nejvyšší správní soud uvedl, že správní soud má ve věcech služebního poměru příslušníků bezpečnostních sborů přihlídnout k závěrům orgánů činných v trestním řízení či trestního soudu o tom, že určité jednání nemá znaky trestného činu. Jednání mající znaky trestného činu je totiž důvodem pro propuštění ze služebního poměru [§ 42 odst. 1 písm. d) zákona č. 361/2003 Sb., o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů]. Jestliže se tedy čin, který byl základem pro rozhodnutí o propuštění ze služebního poměru, nestal, je zřejmé, že správní soud musí napadené rozhodnutí zrušit. Tyto závěry však nelze aplikovat na nynější věc, neboť jak upozornil krajský soud, v daňovém řízení tíží důkazní břemeno daňový subjekt. Závěry trestního soudu o tom, že jednání stěžovatele nenaplnilo všechny znaky skutkové podstaty trestného činu kráčení daně, tak současně nevypovídají o tom, že zdanitelné plnění skutečně přijal. Jinak řečeno, předmětem daňového řízení bylo zjištění splnění podmínek nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. To měl přitom prokazovat právě stěžovatel. Na druhé straně trestní řízení je řízením o vině či nevině stěžovatele a vinu prokazují orgány činné v trestním řízení. Nedostatek důkazů o vině daňového subjektu v trestním řízení tak bez dalšího neznamená, že daňový subjekt unese důkazní břemeno ohledně prokázání splnění podmínek daňového odpočtu.

[13] Pokud jde o grafologické rozbory, prokazují pouze to, že stěžovatel nezfalšoval podpis P. B. a další údaje na fakturách. Z posudků vyplývá, že písmo patří jedné a téže osobě a touto osobou není stěžovatel. Tato skutečnost však nevypovídá nic o tom, že stěžovatel přijal deklarované zdanitelné plnění a současně neprokazují ani to, že dodavatelem byl skutečně P. B..

[14] Konečně ani počet ujetých kilometrů nemá vypovídací hodnotu směrem k prokázání přijetí zdanitelného plnění. Rozpor ve výši nájezdu u vozidel P. B. sice může naznačovat, že P. B. vozidlo používal i mimo své podnikání, avšak to současně neznamená, že byl dodavatelem

pokračování

stěžovatele. Tvrzení, že P. B. má další příjmy, o nichž neúčtuje, je pak ničím nepodložené a současně nevýznamné pro nynější věc. Je třeba mít na paměti, že srovnání nájezdu vozidel nebylo jediným a stěžejním důkazem. Pokud jde o konstatování, že nákladní doprava funguje tak, že se vozidlo využívá pro více smluv o přepravě, ani to nebylo s to prokázat, že stěžovatel zdanitelné plnění skutečně odebral. Pokud jde o tvrzení, že P. B. a J. Š. neměli v závěru spolupráce nejlepší vztahy a J. Š. se chtěl P. B. mstít, jde o námitku, kterou stěžovatel neuplatnil v žalobě a jako taková je podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná.

IV. Závěr a náklady řízení

[15] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a s ohledem na to ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[16] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto mu nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, pak soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 10. března 2022

JUDr. Ivo Pospíšil
předseda senátu