



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Tomáše Foltase a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobkyně: **FM auto s. r. o.**, se sídlem Vítín 160, zastoupena JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem třída Míru 146, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 17. 10. 2018, č. j. 50 Af 21/2017 – 43,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Čtyřmi platebními výměry ze dne 17. 8. 2016 doměřil Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období 1. - 4. čtvrtletí roku 2012 a současně rozhodl o zákonné povinnosti žalobkyně uhradit penále. Rozhodnutím ze dne 12. 4. 2017, č. j. 17131/17/5300-21443-711868, Odvolací finanční ředitelství (dále též „žalovaný“) změnilo k odvolání žalobkyně platební výměry v její neprospěch o daň na výstupu, kterou žalobkyně uvedla na dokladech, které se měly vztahovat k jí tvrzenému zprostředkování prodeje. Po skutkové stránce šlo o doměření DPH na výstupu související s prodejem ojetých automobilů. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně prodávala ojeté osobní automobily nikoli z pozice zprostředkovatele, ale sama za sebe. Neprokázala, že by vozidla prodávala na základě zprostředkovatelských smluv jménem třetích osob, z čehož by jí plynuly příjmy v podobě provize za zprostředkování, ale příjmy byly stanoveny z kupních cen prodaných vozidel, po snížení o žalobkyní přiznané příjmy v podobě provize za zprostředkování. Žalobkyně nedoložila ani po výzvách správce daně doklady, jimiž by prokázala tvrzení, že 65 vozidel vlastnil J. S. a ona byla pouze zprostředkovatelem.

II.

[2] Žalobkyně podala proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích, který ji zamítl rozsudkem ze dne 25. 8. 2016, č. j. 50 Af 21/2017 - 43. Ztotožnil se s názorem daňových orgánů, že k prodeji docházelo přímo žalobkyní, nikoli jejím prostřednictvím na základě zprostředkovatelských smluv. Žalobkyně neprokázala, od koho a za jakou částku vozidla pořídila. Rovněž uvedla, že nemá žádné nabývací tituly ohledně dalších vozidel, které měla coby zprostředkovatel prodat jménem J. S. Krajský soud poukázal na rozsudek Okresního soudu v Českých Budějovicích, který skutečně v trestní věci konstatoval, 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 tato část přiznaných příjmů se vztahuje k vozidlům, které tato osoba prodala prostřednictvím žalobkyně. Žalobkyně v žalobě namítala, že správní soud má bez dalšího vycházet ze závěrů trestního soudu. S tím krajský soud nesouhlasil. Poukázal na to, že v důsledku pochybení okresního soudu bylo trestní řízení v rozsahu skutku trestním rozsudkem uvedeným pod bodem IV. odvolacím krajským soudem zastaveno pro nepřípustnost, neboť okresní soud nesprávným vymezením skutku ve zprošťující části svého rozsudku založil překážku věci rozhodnuté. 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.

[3] Námitce o nutnosti aplikace § 90 zákona o DPH, který upravuje zvláštní režim při dodání použitého zboží, krajský soud nepřisvědčil. Žalobkyně neprokázala, od koho auta skutečně nakoupila, jak je pořídila, tedy neprokázala, že vozidla byla pořízena od osob, které nejsou plátcí DPH. Předložila sice technické průkazy, podle kterých byli dle jejího tvrzení předchozí vlastníci nepovinni k dani, z mezinárodního dožádání však vyplynulo, že žádná osoba uvedená v TP neuvedla, že by auto prodala plátcí DPH. Uvedené osoby uvedly, že původní jednatele žalobkyně neznají. Dožádáním bylo potvrzeno, že auta byla vykoupena od vyslechnutých majitelů, avšak neprokázalo se a žalobkyně ani nepředložila důkaz o tom, od koho, kdy a za jakou cenu auta pořídila. Bylo rovněž zjištěno, že žalobkyně falšovala doklady o nákupu vozidel od tuzemských osob nepovinných k dani.

[4] Rovněž J. S. nepředložil další důkazní prostředky, s výjimkou seznamu 28 aut, ke kterým předložil dodatečné daňové přiznání za IV. čtvrtletí roku 2012, ve kterém přiznal daň na výstupu z odhadem stanovené obchodní přírážky. Ohledně pořízení či prodeje vozidel žádné doklady nepředložil, nedoložil rovněž žádné smlouvy o zprostředkování či doklady o vyúčtování provize či předání hotovosti se žalobkyní.

[5] Krajský soud rovněž poukázal na judikaturu Nejvyššího 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 jednately, kteří byli konečným rozhodnutím trestního soudu uznáni vinnými.

pokračování

III.

[6] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[7] Nejprve rozdělila vozidla, jejichž zdanění je předmětem sporu, do tří skupin: (i) vozidla, která prodal na svůj účet J. S. a stěžovatelka při jejich prodeji vystupovala pouze v roli zprostředkovatele a tato skutečnost byla v daňovém řízení podle jejího názoru prokázána, (ii) vozidla, 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 neprokázala, (iii) vozidla, která na svůj účet prodala stěžovatelka.

[8] Ve vztahu k první skupině krajský soud podle stěžovatelky nesprávně vyhodnotil provedené důkazní prostředky a neřídil se závazným názorem trestního soudu. Tvrzení, 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 daňovém přiznání. Ve spise jsou rovněž založeny dodatečné platební výměry na DPH J. S. za 4. čtvrtletí 2012 a na daň z příjmů za zdaňovací období roku 2012. Přílohou platebních výměrů jsou tyto seznamy vozidel. To bezpečně prokazuje, že předmětná vozidla prodal na svůj účet J. S. Ke stejnému závěru dospěl i okresní soud v trestní věci. Ke stejnému závěru by měl dospět 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 souvislost, že J. S. nepředložil žádné nabývací tituly k vozidlům a sám doznal, že je nemá. Předmětem řízení není nabytí vozidel touto osobou, ale to, který subjekt prodal automobily na svůj účet a u koho tedy měly být zdaněny.

[9] Stěžovatelka rovněž namítala, že žalovaný nepředložil žádný důkaz k tvrzení, že na jí vystavených dokladech uvedla daň, o kterou byla následně v odvolacím řízení zvýšena daňová povinnost. Ta kupujícím vydávala pouze pokladní doklady, na kterých žádnou daň neuvedla. Byla tam uvedena pouze cena, za kterou bylo vozidlo prodáno a dále poplatky z prodeje, které zahrnovaly zprostředkovatelskou provizi. Součástí spisu však nejsou ani žádné „předložené“ faktury, kde je uvedena daň z přidané hodnoty, které se měly vztahovat k tvrzenému zprostředkování prodeje. Rozsudek krajského soudu je proto v této části nepřezkoumatelný. Ani evidence pro účely DPH ani záznamní povinnost, na které poukazoval žalovaný, nejsou doklady ve smyslu § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH, na kterých by byla uvedena daň. Evidence pro daňové účely dle § 100 tohoto zákona je interní dokument, sloužící výhradně pro účely sestavení přiznání k DPH a nelze ji považovat za fakturu či jiný doklad, sloužící jako faktura.

[10] Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[11] Žalovaný uvedl ve vyjádření ke kasační stížnosti, že se zcela ztotožňuje s napadeným rozsudkem krajského soudu, včetně jeho odůvodnění a neshledává jej nezákonným. Krajský soud se v tomto rozsudku důkladně vypořádal se všemi žalobními námitkami stěžovatelky.

[12] Z daňové kontroly jednoznačně vyplynulo, že stěžovatelka sama nebo za účasti jiných spolupracujících osob dovážela ze zahraničí ojetá vozidla, která prodávala v autobazaru v Hluboké nad Vltavou. Od kupujících přijímala úplaty ve výši sjednané kupní ceny. Nepřiznala

však daň z prodeje na výstupu, když předstírala, že se jedná o zprostředkování a na výstupu zdanila pouze provizi, a to ve výši, jak si ji pro účely zdanění sama stanovila na daňových dokladech vystavených pro údajné prodejce – vlastníky vozidel. Za tímto účelem byly vyhotoveny i falešné smlouvy o zprostředkování prodeje s fiktivními prodávajícími. V případě tvrzeného zprostředkování prodeje pro p. S. nebyly stěžovatelkou předloženy žádné důkazní prostředky, které by tvrzené zprostředkování prokazovaly a ani u uvedené osoby nebyly takové důkazní prostředky zjištěny. Stěžovatelka v účetnictví evidovala falešné smlouvy o zprostředkování prodeje a přiznávala daň z provize za zprostředkování, které se fakticky neuskutečnilo. Stěžovatelka to sama přiznala, ale skutečné nabývací doklady k nakoupeným a prodaným vozidlům na vlastní účet ani v jediném případě správci daně nedoložila a ani jinak neprokázala, od koho byla vozidla pořízena. Samotný údaj o tom, kdo je posledním vlastníkem vozidla v jiném členském státě, neznamená, že stěžovatelka vozidlo od této osoby pořídila, což ostatně vyplynulo z výpovědí oslovených posledních registrovaných majitelů z jiných členských států. Vozidla od těchto osob sice skutečně odkoupena byla, avšak nikoli stěžovatelkou. Obchodní jméno ani jména jednatelů stěžovatelky těmto osobám nic neříkala. Ani stěžovatelka nikdy neuvedla, od jakých konkrétních osob vozidla pořídila.

[13] Ze svědecké výpovědi účetní p. S. vyplynulo, že byla tímto požádána, aby dopočetla daň z příjmů a DPH z aut, která byla prodána bez vystavení daňového dokladu na výstupu. Při výpočtu neměla k dispozici žádné nákupní faktury a vycházela pouze z průměrné marže v roce 2012. Nebylo proto prokázáno tvrzení stěžovatelky o zprostředkování pro p. S. Ten nemá k dispozici žádné doklady o pořízení vozidel, jejich dodání v tvrzeném zprostředkovatelském prodeji a o jejich úhradách, rovněž nebyly předloženy žádné doklady o zaúčtování účetních operací, které by souvislosti s jejich pořízením, prodejem a úplatou za zprostředkování musely nastat.

[14] V průběhu daňové kontroly bylo prokázáno, že stěžovatelkou byla přiznána DPH z provize na základě falešných smluv o zprostředkování, tedy i falešných údajů o výši provize. Nemohlo být proto ani prokázáno, že provize za zprostředkování, které stěžovatelka zdanila daní z přidané hodnoty, byly provize za zprostředkování prodeje aut pana S., jak sama uvádí. S poukazem na výše uvedené proto nebyly splněny podmínky pro zdanění podle § 90 zákona o DPH.

[15] K případné souvislosti s probíhajícím trestním řízením žalovaný odkázal na odůvodnění rozsudku krajského soudu a související judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek sp. zn. 8 Afs 4/2011).

[16] Tvrzení stěžovatelky, že nepředložila v daňovém řízení žádný doklad, na kterém by byla uvedena daň, není pravdivé. Při daňové kontrole předložila doklady, které vystavila pro kupující osoby za dodání ojetých vozidel v autobazaru stěžovatelky a daňové doklady, které vystavila pro prodávající za vyúčtování provizí na základě smluv o zprostředkování prodeje ojetých vozidel. Dále předložila smlouvy o zprostředkování prodeje vozidel uzavřené mezi stěžovatelkou jako zprostředkovatelem a uvedenými osobami jako prodávajícími, k nim pak výdajové pokladní doklady a potvrzení o zaplacení částky prodávajícímu vozidla, kdy celkem vyplacená částka byla snížena o provizi za zprostředkování. Z prodeje vozidel však nepřiznala daň na výstupu, neboť předstírala, že se jedná o zprostředkování a na výstupu zdanila pouze provizi, a to ve výši, jak si ji pro účely zdanění sama stanovila. Za tímto účelem byly vyhotoveny i falešné smlouvy o zprostředkování s fiktivními prodávajícími. Povinnost daň přiznat a zaplatit tak stěžovatelce vznikla podle § 108 odst. 1 písm. a) zákona o DPH bez ohledu na to, že bylo následně prokázáno, že se plnění v podobě zprostředkování neuskutečnila.

pokračování

V.

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

[18] Kasační stížnost není důvodná.

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

[20] 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, 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 shora) 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 k 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 sbromážděných 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.“*

[21] Ze správního spisu vyplývá, že dne 5. 6. 2013 byla u stěžovatelky zahájena daňová kontrola DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2012 až 1. čtvrtletí 2013. Na základě výsledků zachycených ve zprávě o daňové kontrole ze dne 12. 8. 2016, č. j. 1746262/16/2201-61563-305806, 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. Nepříznala však z prodeje vozidel daň na výstupu, a předstírala, že se jedná o zprostředkování formou komisního prodeje a na výstupu 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 a k odvolání stěžovatelky je žalovaný změnil v její neprospěch s poukazem na povinnost daňového subjektu odvést daň, kterou sám předtím uvedl v daňových dokladech.

[22] Stěžovatelka, obdobně jako předtím v odvolání proti platebním výměrům a v podané žalobě, rozděluje vozidla, zdanění jejichž prodeje bylo 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 uvážil o zjištěném skutkovém stavu žalovaný a následně krajský soud. Krajský soud poukázal na závěry žalovaného (odst. 35 rozsudku) 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 p. S. žádné nabývací tituly nepředložil, naopak potvrdil, že žádné nemá. Tento závěr koresponduje zjištěním správce daně a žalovaného, jak jsou vyjádřena ve správě 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, které 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 p. S., žádné doklady za vyúčtování provize, žádné doklady o předání hotovosti atd.

[23] 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, natož pro chybějící důkazní prostředky, které by závěry krajského soudu a žalovaného zpochybňovaly. Stěžovatelka se tak omezuje pouze na obecný poukaz na to, že p. S. sám potvrdil, že část vozidel (37 kusů) prodal prostřednictvím stěžovatelky na vlastní účet a příjmy z nich uvedl v dodatečném daňovém přiznání. Bez dalšího lze konstatovat, že to k prokázání postupu umožňujícího stěžovatelce zdanění vozidel postupem podle § 90 zákona o DPH 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.

[24] 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. Nejenže ani p. S. nepředložil žádné doklady uspokojivě osvědčující faktické skutkové okolnosti jednotlivých prodejů, ale k podání dodatečného daňového přiznání rovněž došlo až za období časově následující po tvrzeném prodeji části uvedených vozidel. K okolnostem tvrzeného nabytí těchto vozidel nelze ponechat bez povšimnutí odst. 29 žalobou napadeného rozhodnutí, kde žalovaný poukazuje na vyjádření p. 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

pokračování

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

[25] Všechna tato dílčí zjištění však stěžovatelka ponechává v kasační stížnosti bez zřetele a omezuje se na obecné konstatování o v mezidobí podaném dodatečném daňovém přiznání 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 a že byly splněny podmínky pro uplatnění DPH v režimu prodeje použitého zboží. 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 (p. S.), nic to nemění na závěru, že tato klíčová okolnost zůstala stěžovatelkou neprokázána s negativními daňovými důsledky pro ni samotnou.

[26] 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 popsání rozdílů v účelu obou řízení a v rozsahu zjišťovaných relevantních skutečností poukázat na výše citované a ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 3164/2011 publikované rozhodnutí sp. zn. 8 Afs 4/2011. To přehledně vysvětluje, proč i v této věci daňové orgány nepochybily, pokud nepřestaly 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. Ty se pak v návaznosti na odlišný účel toho kterého řízení mnohdy liší a bylo tomu tak i v souzené věci.

[27] 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 neshledaly 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 rovněž stěžovatelkou označený rozsudek. Ten se rovněž v podstatné části zabývá využitelností v trestním řízení provedených důkazů (zejm. úředního záznamu) i v řízení daňovém. Tato souvislost však v nyní projednávané věci nevyvstala. I proto není odkaz stěžovatelky na uvedený rozsudek přiléhavý.

[28] Nedůvodnou je rovněž kasační námitka, že nebyly splněny podmínky pro zvýšení daňové povinnosti v odvolacím řízení. Žalovaný doměřenou daň zvýšil o částky DPH, které sama stěžovatelka uvedla na vystavených daňových dokladech s poukazem na § 108 odst. 1 písm. k) tehdy účinného zákona o DPH, podle kterého je správci daně povinna zaplatit daň osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň. Kasační námitka se omezuje na negaci toho, že stěžovatelka takové doklady vystavila a že jsou součástí správního spisu. Stěžovatelka tvrdí, že kupující vždy vydávala pouze pokladní doklady, na kterých žádnou daň neuvedla. K tomu jako příklad předložila kopii výdajového pokladního dokladu, na kterém skutečně daň uvedena není. Správní spis žalovaného však obsahuje utříděné doklady k jednotlivým případům převodu vozidel, které vždy obsahují vedle pokladního dokladu ve formátu předkládaném stěžovatelkou též

smlouvu označenou jako „o zprostředkování prodeje“, následnou kupní smlouvu s tvrzeným kupujícím a především fakturu, kterou mu stěžovatelka účtovala poplatek za uzavření smlouvy s tím, jaká část poplatku představuje DPH. Není tak zřejmé, z čeho stěžovatelka dovozuje přesvědčení, že se tyto doklady ve správním spise nenachází.

[29] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[30] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. března 2020

Mgr. David Hipšr
předseda senátu