



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Daniely Zemanové a soudce Miloslava Výborného v právní věci žalobce: **P. J.**, zast. JUDr. Milanem Jelínkem, advokátem se sídlem Resslova 1253, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 17. 10. 2012, čj. 6310/12-1300-602331, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 14. 11. 2013, čj. 31 Af 125/2012-38,

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. Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Náchodě zahájil dle § 16 a § 21 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), dne 6. 4. 2010 u žalobce (dále jen „stěžovatel“) daňovou kontrolu, a to na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2008; kontrola byla ukončena zprávou čj. 53849/12/268930601257. Dodatečným platebním výměrem ze dne 24. 5. 2012, čj. 109022/12/268917601964, vydaným Finančním úřadem v Trutnově, byla stěžovateli doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2008 a penále v celkové výši 471 996 Kč. Stěžovatel podal odvolání, jež bylo rozhodnutím Finančního

ředitelství v Hradci Králové ze dne 17. 10. 2012, čj. 6310/12-1300-602331, zamítnuto. Žalobu stěžovatele zamítl Krajský soud v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 14. 11. 2013, čj. 31Af 125/2012-38 (dále jen „napadený rozsudek“), neboť se ztotožnil se závěry správních orgánů, dle kterých stěžovatel nedostal své důkazní povinnosti a nemohly mu tak být uznány (některé) jím uplatňované nároky na odpočet daně ve smyslu § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

II. Obsah kasační stížnosti

[2] Stěžovatel podal kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[3] Namítl předně nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku z důvodu absence jakéhokoliv právního hodnocení (to se mělo nejvíce projevit ve vypořádání žalobní námitky o nerespektování judikatury Soudního dvora Evropské unie) a z důvodu „nereagování konkrétně na konkrétní žalobní námitky“, přičemž krajský soud nesprávně pojal odůvodnění napadeného rozsudku „*souvisle o celé žalobě*“ a nerespektoval formální členění žaloby; stěžovatel tu poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, čj. 5 Afs 83/2012-46.

[4] Dále namítl nesprávné posouzení rozložení důkazního břemene mezi stěžovatele a správce daně. Uvedl, že unesl své primární důkazní břemeno předložením řádných daňových dokladů, proto následně přešlo důkazní břemeno na správce daně, který jej však neunesl, neboť sice stěžovateli sdělil své pochybnosti, avšak skutečnosti jím uvedené neprokázal; je třeba rozlišovat mezi sdělením pochybností a jejich prokázáním (stěžovatel poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-125, a ze dne 18. 1. 2012, čj. 1 Afs 75/2011-62).

[5] Stěžovatel považoval za „*obecnou a nepostačující*“ reakci krajského soudu na žalobní námitku o nedostatečné aktivitě správce daně ke zjištění skutkového stavu, pokud jde o nekontaktnost svědků – jednatelů tří společností dodávajících stěžovateli zboží; dle stěžovatele není zřejmé, jaká opatření správce daně přijal k zajištění účasti těchto svědků. Stěžovatel argumentoval, že nemá na rozdíl od správce daně k dispozici žádné nástroje, s jejichž pomocí by mohl zjistit místo pobytu případných svědků a zajistit jejich účast. Namítl, že „*správce daně je v rámci daňové kontroly povinen se stejnou intenzitou pátrat po svědcích, kteří by mohli potvrdit tvrzení daňového subjektu, s jakou se snaží zajistit účast osob, které pomohou unést důkazní břemeno správci daně*“. Stěžovatel poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, čj. 5 Afs 83/2012-46, s tím, že „*daňový řád upřednostňuje hledisko správnosti, nikoli hledisko fiskálnosti*“.

[6] Stěžovatel dále namítl, že krajský soud nereagoval na jeho námitku o narušení unijního principu neutrality společného systému daně z přidané hodnoty. Stěžovatel poukázal na čl. 167, 168 písm. a), 178 písm. a), 226 směrnice 2006/12, a na rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 6. 2012 ve spojené věci *Mahagében Kft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága a Péter Dávid proti*

pokračování

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága, C-80/11, C-142/11, a ze dne 31. 1. 2013 ve věci LVK - 56 EOOD proti Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» - Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, C-643/11. Dle stěžovatele nebyly prokázány žádné skutečnosti nasvědčující podílu stěžovatele na daňovém podvodu, resp. k prokázání daňového podvodu nedošlo vůbec. I v případě, že by se mělo za to, že k daňovému úniku ze strany vystavitele faktury (dodavatele) došlo, dle judikatury Soudního dvora Evropské unie „*musí být s ohledem na objektivní okolnosti a bez požadavku, aby příjemce faktury prováděl ověření, která mu nepřísluší, prokázáno, že tento příjemce věděl nebo měl vědět, že uvedené plnění bylo součástí daňového úniku*“. Správce daně tak dle stěžovatele nemůže „*ustrnout*“ na tom, že dodavatel není kontaktní a nemůže proto potvrdit ani vyvrátit uskutečnění zdanitelného plnění; sama tato skutečnost nemůže mít za následek přechod důkazního břemene ze správce daně na stěžovatele. Stěžovatel uvedl, že unijní právo nepřipouští, aby v situaci obdobné stěžovatelově bylo na libovůli správce daně, zda bude vymáhat případnou neodvedenou daň na výstupu, nebo zda začne zpochybňovat uskutečnění zdanitelného plnění a tím nárok na odpočet daně na vstupu. Náзор krajského soudu navíc dle stěžovatele nezákonně otevírá prostor pro správce daně vybrat daň na výstupu a současně zpochybnit nárok na odpočet daně na vstupu.

[7] Stěžovatel závěrem zpochybnil výrok II. napadeného rozsudku, jímž bylo žalovanému přiznáno právo na náhradu nákladů řízení ve výši 1930 Kč zahrnující cestovné a stravné v souvislosti s ústním jednáním před krajským soudem. Dle stěžovatele k náhradě nákladů není důvod, neboť obhajoba žalobou napadeného rozhodnutí u soudu představuje integrální součást úkolů žalovaného; jde o náklady spojené s výkonem státní správy, jež jsou kryty ze státního rozpočtu a nemohou být přičteny k tíži fyzické osoby domáhající se soudní ochrany. Dle stěžovatele je věcí státu, jakým způsobem organizuje soustavu správních orgánů; rozhodne-li se centralizovat odvolací řízení a úřední osoby žalovaného proto jezdí „*ke správním soudům napříč republikou*“, nelze náklady poté přičítat osobám domáhajícím se soudní ochrany.

III. Vyjádření žalovaného

[8] Žalovaný považoval námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku za nedůvodnou, neboť krajský soud se vypořádal s žalobními body a řádně odůvodnil své závěry, a to v souladu s procesněprávní i hmotněprávní úpravou (odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005-44).

[9] Ve svém vyjádření dále uvedl, že pro přiznání odpočtu na dani z přidané hodnoty musí být splněny dvě podmínky – prokázání přijetí zdanitelného plnění a použití těchto plnění pro uskutečnění ekonomické činnosti. Žalovaný konstatoval, že povinnost prokázat splnění podmínek je na stěžovateli, daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, daňový subjekt nese určitou míru rizika za výběr svých obchodních partnerů. K uvedenému poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004-125, ze dne 10. 1. 2008, čj. 9 Afs 67/2007-147, a ze dne 22. 1. 2009, čj. 9 Afs 73/2008-162.

[10] Dle žalovaného je daňový subjekt povinen k výzvě správce daně uplatněný nárok jednoznačně prokázat. Daňový doklad není sám o sobě „*poukázkou*“ na vznik nároku na odpočet daně; aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH, musí věrně zobrazovat faktické přijetí zdanitelného plnění. Daňový subjekt přitom musí prokázat nejen faktické uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně – uvedená v daňovém dokladu. Vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na daňovém dokladu, resp. o uskutečnění zdanitelného plnění, ztrácí daňový doklad důkazní hodnotu a nárok na odpočet je třeba dokazovat jinými způsoby. K podpoře těchto argumentů odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 10/2010-71, ze dne 28. 2. 2008, čj. 9 Afs 93/2007-84, ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012-61, a ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004-63.

[11] Žalovaný argumentoval, že k dodávkám zboží mělo dojít na rozsáhlé tržnici na Olomoucké ulici v Brně, ve které prodávalo zboží značné množství osob vietnamské národnosti, proto bylo nutné zjistit, zda stěžovatel nakupoval zboží od plátců daně - deklarovaných dodavatelů, či nikoliv. Následně žalovaný shrnul zjištění o třech společnostech - dodavatelích stěžovatele, která vyplývala z provedeného dožádání; krátce také zopakoval zhodnocení výpovědí svědků. Trval následně na tom, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno; žádný z jím předložených důkazů neprokázal uskutečnění plnění na fakturách deklarovanými dodavateli.

[12] Žalovaný konstatoval, že důvod pro nepřiznání nároku na odpočet daně bylo neunesení důkazního břemene, nikoliv účast stěžovatele na daňovém podvodu; v této souvislosti připomenul odůvodnění napadeného rozsudku obsažené na jeho str. 11.

[13] Ke kasační námitce směřující proti výroku o nákladech řízení žalovaný argumentoval rovným postavením účastníků s tím, že ve správním soudnictví se nejedná o pokračování ve správním řízení, nýbrž o výraz ústavně zakotvené dělby moci; právo správního orgánu podat kasační stížnost nelze chápat jako vlastní výkon pravomoci ve správním řízení, nýbrž jako uplatnění procesních práv účastníka (odkázal na čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, na § 36 odst. 1 s. ř. s., na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2013, čj. 9 Afs 70/2012-35, a na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2007, čj. 2 Ans 3/2006-49). Žalovaný uvedl, že v řízeních vedených po 1. 1. 2013 jsou žalovanému běžně náklady řízení správními soudy poskytovány, výjimku tvoří Krajský soud v Českých Budějovicích (setrvávající na názoru, že náklady nepřesahují rámec obvyklé administrativní činnosti žalovaného) a Krajský soud v Ústí nad Labem. Dle žalovaného je třeba rozlišovat náklady vzniknuvší zpracováním vyjádření a jeho doručením, vč. doručení správního spisu, od nákladů vynaložených na cestovné a stravné pověřené úřední osoby žalovaného, jejichž úhrada je garantována § 60 odst. 1 ve spojení s § 57 odst. 1 s. ř. s. (odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, čj. 1 Afs 11/2013-84). Kontroval, že v dané věci to byl navíc stěžovatel, kdo požadoval ústní jednání, a musel si tedy být vědom toho, že v případě neúspěchu ponese náklady řízení.

pokračování

IV. Replika stěžovatele

[14] Stěžovatel v replice kontroval, že předložením formálního daňového dokladu se sice důkazní povinnost daňového subjektu nevyčerpá, nicméně další důkazní povinnost se neaktivuje toliko výzvou správce daně k prokázání souladu faktického stavu se stavem deklarovaným daňovým subjektem. Trval na tom, že v projednávané věci správce daně neprokázal žádné skutečnosti zpochybňující jeho daňové doklady (žádné důkazní prostředky nebyly správcem daně ani žalovaným označeny); sama skutečnost nedosažitelnosti dodavatelů nečiní účetnictví stěžovatele nevěrohodným. Závěry uvedené v rozsudku čj. 1 Afs 10/2010-71 byly, dle stěžovatele, vysloveny ve zcela specifické situaci, přičemž ohledně posuzování nekontaktnosti dodavatelů je třeba dát přednost rozsudku čj. 5 Afs 74/2009-111.

[15] Dle stěžovatele důkazní břemeno na něj kladené jde nad rámec akceptovatelný judikaturou Soudního dvora Evropské unie. Namítl, že pokud by mu dle této judikatury byl uznán nárok na odpočet v případě nevědomé účasti na daňovém podvodu jiného (tj. dodavatele), tím spíše by mu měl být uznán, pokud žádný podvod nebyl prokázán; pravidlem je, že nárok na odpočet vzniká daňovému subjektu vždy, když přijme zdanitelné plnění. Neztotožní-li se Nejvyšší správní soud s argumentací stěžovatele, navrhl stěžovatel, aby se Nejvyšší správní soud obrátil s předběžnou otázkou na Soudní dvůr Evropské unie. Po stěžovateli bylo totiž údajně v rozporu s jím uvedeným judikátem ve věci „*Mahagében*“ požadováno doložení skutečností, aniž by bylo prokázáno, že by se v daném případě jednalo o daňový podvod. Nově stěžovatel poukázal i na odst. 43 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. 12. 2012 ve věci *Bonik EOOD proti Direktor na Direktsia "Obzhalvane I upravljenje na izpalnenieto" - Varna pri Tsentralno upravljenje na Natsionalnata agentsia za prihodite* (C-285/11). Výklad zastávaný žalovaným a krajským soudem je dle stěžovatele se závěry tam formulovanými v rozporu, neboť je založen na předpokladu, že vyjádří-li správce daně pochybnosti, „*v zásadě jakékoliv, jsou-li hájitelné*“, je na daňovém subjektu, aby svůj nárok na odpočet bez pochybností prokázal; dle judikatury Soudního dvora je však naopak na správci daně, aby prokázal existenci daňového podvodu v řetězci, čímž se teprve (nikoliv však automaticky) otevírá správci daně možnost upřít daňovému subjektu právo na odpočet.

[16] Stěžovatel vyjádřil přesvědčení, že správní orgány jej nepřipustně postihují za to, že nedokázaly vybrat daň od osoby povinné k dani (dodavatelů), proto přistoupily v rozporu s právem Evropské unie k omezení práva stěžovatele na odpočet; stěžovatel provedl veškeré kroky, které lze na něm legitimně požadovat za účelem ověření skutečnosti – nákupu zboží od osob povinných k dani.

V. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[17] Nejvyšší správní soud nenalezl žádné formální vady či překážky pro projednání kasační stížnosti, a proto přezkoumal v záhlaví označený rozsudek krajského soudu v rozsahu a v rámci kasační stížností uplatněných důvodů, zkoumaje přitom, zda napadené rozhodnutí či řízení jeho vydání předcházející netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout

z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Nedůvodnou kasační stížnost zamítl na základě úvah dále vyložených a stěžovateli zčásti již známých z odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2015, čj. 9 Afs 151/2013-48, jímž byla zamítnuta jeho kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 14. 11. 2013, čj. 31 Af 1/2013-45, argumentačně vystavěná na právních úvahách podobných úvahám obsaženým v kasační stížnosti nyní posuzované.

V.1 Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku

[18] Nejvyšší správní soud se nejdříve věnoval námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, avšak této přisvědčit nemohl. Je třeba souhlasit se stěžovatelem, že povinnosti žalobce uvést žalobní body odpovídá povinnost soudu se s nimi vypořádat, přičemž čím obecněji je formulován žalobní bod, tím menší konkrétnost lze očekávat ze strany soudu při jeho vypořádávání. Soud však nemá povinnost odůvodnění svého rozsudku strukturovat dle obsahu žaloby, byť by to mohlo být pro přehlednost (v některých případech) přínosné. Naopak je důležité, aby se krajský soud zaměřil na podstatu (všech) žalobních námitek a na ně přehledně a v souladu se zákonem reagoval, resp. aby námitky neopomenul a zabýval se jimi. Nejvyšší správní soud má na rozdíl od stěžovatele za to, že krajský soud se žalobními body zabýval a z napadeného rozsudku je zřejmé, jaké zaujal k žalobním námitkám stanovisko, přičemž srozumitelné jsou i jeho právní úvahy; ostatně stěžovatel s těmito závěry polemizuje v kasační stížnosti. V projednávané věci nebyl shledán kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (k pojmu „nepřezkoumatelnosti“ srov. dále např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003-130, ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003-75, nebo ze dne 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003-52).

V.2 Otázka unesení důkazního břemene stěžovatelem a správcem daně

[19] Stěžovatel dále v kasační stížnosti tvrdil neunesení důkazního břemene správcem daně s tím, že stěžovatel neměl po předložení (formálně řádných) daňových dokladů povinnost nic dalšího ke svým výdajům dále prokazovat.

[20] Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH (ve znění rozhodném pro posouzení rozhodované věci) „[n]árok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.“ Dle § 73 odst. 1 téhož zákona „[p]látce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zaúčtován podle zvláštního právního předpisu [...]“.

[21] Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně zabýval. Jeho judikaturu lze shrnout tak, že dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků]. Správce daně nemá

pokračování

povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi. (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86, nebo ze dne 18. 1. 2012, čj. 1 Afs 75/2011-62)

[22] V projednávané věci nebylo sporu o tom, zda stěžovatel unesl své primární důkazní břemeno, neboť předložil formálně řádné daňové doklady. Tím přešlo důkazní břemeno na správce daně, na kterém tak bylo, aby popsal konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotil předmětné doklady za nevěrohodné a neprůkazné, a kvalifikovaně tím zpochybnil možnost uznat stěžovatelem uplatněný odpočet daně. Unesení této důkazní povinnosti bylo stěžovatelem zpochybněno.

[23] Ze správního spisu vyplývá, že při daňové kontrole po prošetření stěžovatelem předložených evidencí a dokladů Finanční úřad v Náchodě zaslal stěžovateli výzvu ze dne 13. 5. 2010, ve které konstatoval formální bezvadnost stěžovatelových daňových dokladů vztahujících se ke konkrétním plněním, při kterých mělo dojít ke koupi zboží stěžovatelem od společností BOMARCO, spol. s r. o., SECURE, s. r. o. a SABICO, spol. s r. o. Současně však Finanční úřad v Náchodě stěžovatele vyzval k (dalšímu) prokázání ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků skutečného přijetí plnění (zboží) od uvedených tří společností - plátců daně, tak, jak bylo deklarováno v daňových dokladech. Specifikoval své důvodné pochybnosti o souladu těchto listin se skutečností. Vycházel ze svých zjištění, k nimž dospěl prostřednictvím dožádaného Finančního úřadu Brno I. Ve výzvě konstatoval ke společnosti BOMARCO, spol. s r. o., její vstup do likvidace dne 7. 6. 2008 a uvedl, že daňové doklady nebyly vystaveny osobou oprávněnou jednat za společnost – likvidátorem. Současně správce daně poukázal na nedosažitelnost jediného jednatele a společníka této společnosti na adresách uvedených v obchodním rejstříku a evidenci obyvatel. Ke společnosti SECURE, s. r. o. uvedl shodná zjištění ke stejnému (jedinému) jednateři a společníkovi, a dále poznatky, že tato společnost nemá faktické sídlo na adrese sídla zapsaného v obchodním rejstříku a je nekontaktní. Ke společnosti SABICO, spol. s r. o. uvedl nedosažitelnost jejího (jediného) jednatele a společníka na adrese zapsané v evidenci obyvatel a rovněž nedosažitelnost samotné společnosti na adrese zapsané v obchodním rejstříku s tím, že dle šetření tato zde nemá své faktické sídlo a bylo dále zjištěno, že tato společnost není (ani) známa žádnému z prodejců v tržnici na Olomoucké ulici v Brně.

[24] Nejvyšší správní soud má shodně s krajským soudem za to, že správce daně své důkazní břemeno unesl. V jeho výzvě byly vyjádřeny relevantní pochybnosti, ze kterých

jasně vyplynulo, že u daných tří společností nebylo možno plnění uskutečňová se stěžovatelem ověřit a potvrdit pro nedostupnost jejich účetnictví a evidencí, jednatele a společníci těchto společností byli na dostupných adresách nedosažitelní a adresy sídel společností byly fiktivní. Tyto pochybnosti správce daně dále konkretizoval a doplnil při jednání se stěžovatelem dne 31. 8. 2010 (čl. 20 správního spisu) konstatováním, že společnost BOMARCO, spol. s r. o. vstoupila do likvidace dne 7. 6. 2008, avšak daňové doklady stěžovatelem při daňové kontrole předložené obsahovaly (tj. i po tomto datu) označení této společnosti bez dovětku o likvidaci; dle opakovaných prohlášení likvidátora této společnosti tento žádné údaje o proběhnutých plněních se stěžovatelem nemá (ač byly potřebné pro podání daňového přiznání likvidátorem). Správce daně také konstatoval, že ani na dokladech stěžovatelem předložených (dodací listy) nejsou uvedeny žádné konkrétní údaje - adresa skladu či provozovny, kde k předání zboží došlo, označení osoby, která zboží stěžovateli předala (tyto údaje by prokazovaly faktické uskutečnění plnění tak, jak bylo deklarováno). Pro uvedené je i Nejvyšší správní soud názoru, že následně přešlo důkazní břemeno zpět na stěžovatele, neboť soulad stěžovatelových dokladů se skutečností byl kvalifikovaně zpochybněn.

[25] Dle Nejvyššího správního soudu byl stěžovateli (poté) poskytnut dostatečný prostor k dalšímu prokázání jeho původních tvrzení. Správce daně srozumitelně vyjadřoval důvody svých pochybností a průběžně hodnotil i další důkazní návrhy a argumentaci stěžovatele (viz protokoly na čl. 20, 28, 39 a 42 správního spisu). Stěžovatel na podporu svých tvrzení navrhoval k důkazu objednávky, dodací listy, záznamy ze dvou knih jízd k prokázání přepravy zboží, a dále výslech svědků M. J. a J. H.. Za „důkaz“ označil i samotnou existenci zboží a jeho následný prodej jiným obchodním subjektům s tím, že příjem za následný prodej zboží zdanil. Po zhodnocení těchto důkazů správcem daně navrhl stěžovatel důkaz výpovědi svědkyně J. T., jež měla být ve třech případech přítomna nákupu zboží. Po poskytnutí stěžovateli (konečné) zprávy o daňové kontrole stěžovatel dodatečně předložil k důkazu kopie dvou stránek z diáře uvedené svědkyně, a dále 5 fotografií a mapku adresy tržnice na Olomoucké ulici v Brně s tím, že navrhl prověřit od vlastníka - pronajímatele tržnice, kdo byl nájemcem kóji (zachycených na mapce a fotografiích) v době nákupu zboží stěžovatelem; stěžovatel v této fázi poprvé v daňovém řízení uvedl, že k nákupu došlo na tržnici v Brně, Olomoucká 61a.

[26] Ač stěžovatel nevznesl konkrétní námitky proti hodnocení jednotlivých důkazů žalovaným a krajským soudem, Nejvyšší správní soud zde pro úplnost alespoň ve zkratce uvádí, že objednávky stěžovatel v daňovém řízení žádné nepředložil a pokud jde o existenci zboží a jeho částečný další prodej jiným podnikatelům (za účelem následného prodeje spotřebitelům), správní orgány ani krajský soud toto tvrzení stěžovatele nezpochybňovaly; tyto skutečnosti (jak již uvedl žalovaný a krajský soud) však neprokazují nákup zboží stěžovatelem od deklarovaných dodavatelů - plátců daně. Dále Nejvyšší správní soud ve shodě s žalovaným i krajským soudem konstatuje, že výpovědi dvou svědků (na čl. 26 a 27 správního spisu), jejichž knihy jízd byly současně předloženy, byly obecné a neprokázaly přijetí zboží od uvedených tří společností - plátců daně; obdobně správně hodnotil (již) žalovaný i výpověď svědkyně.

V.3 Námitka nedostatečného zjištění skutkového stavu v důsledku excesivního výkladu důkazního břemene

pokračování

[27] Nejvyšší správní soud nemá za to, že by na stěžovateli bylo požadováno dokazování nad rámec zákona. Shodně s krajským soudem je třeba uvést, že stěžovatel nebyl činěn odpovědným za nedosažitelnost uvedených tří společností a jejich jednatelů a společníků (dosažitelný byl dle spisu pouze likvidátor společnosti BOMARCO, spol. s r. o.). Nekontaktnost dodavatelů nebyla stěžovateli kladena k tíži při hodnocení toho, zda jsou stěžovatelem předložené důkazní prostředky dostatečné k unesení jeho důkazního břemene. Tato skutečnost se však projevila a musela projevit v postupu správce daně a měla vliv na to, jakými způsoby mohlo být prověřeno a prokázáno faktické uskutečnění plnění od subjektů (plátců) stěžovatelem deklarovaných v daňových dokladech. Nekontaktnost dodavatelů může hrát tu roli, že se stane podkladem pochybností, které vedou správce daně k vydání výzvy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, čj. 9 Afs 57/2013-37). Je třeba navíc zopakovat, že v projednávané věci nedosažitelnost společností a jejich jednatelů nebyla jedinou skutečností zakládající pochybnosti správce daně.

V.4 K dostatečnosti aktivity správce daně při kontaktování deklarovaných dodavatelů

[28] Jak již uvedl krajský soud, nelze přisvědčit ani námitce stěžovatele o nedostatečné aktivitě správce daně k zajištění výsledku jednání dodavatelů, resp. námitce o nejasnosti, jaká vlastně byla učiněna opatření ke kontaktování těchto osob. Naopak ze správního spisu jasně vyplývá, na jakých adresách byly společnosti i jejich jediní jednatelé (společníci) obesíláni poštovní zásilkou či zjišťováni místním šetřením. Z odpovědi Finančního úřadu Brno I na dožádání (čl. 7, 8, 9 správního spisu) vyplývá, že zásilky adresované jedinému jednateři (společníkovi) společnosti BOMARCO, spol. s r. o., v likvidaci a SECURE, s. r. o., na adresy dle evidence obyvatel a dle obchodního rejstříku se vrací s údajem „odstěhoval se“, „na adrese neznámý“ (přiloženy jsou i kopie doručenek); dle sdělení policie nelze hodnověrně určit, zda se tato osoba zdržuje v České republice. Rovněž z odpovědi vyplývá, že zásilky určené společnosti SECURE, s. r. o., nebylo možno v jejím sídle doručit, přičemž dle místního šetření bylo sídlo zapsané v obchodním rejstříku pouze fiktivní (žádná schránka, zvonek, označení/tabule, provozovateli a správci budovy neznámý subjekt), a společnosti BOMARCO, spol. s r. o., se rovněž nedaří doručovat zásilky do sídla zapsaného v obchodním rejstříku z důvodu „odstěhování“ a tuto společnost se nepodařilo kontaktovat ani ze strany jejího likvidátora. Místní šetření bylo provedeno s negativním výsledkem rovněž na adrese sídla společnosti SABICO, spol. s r. o., a dále na tržnici na Olomoucké ulici v Brně; jediný jednatel (společník) této společnosti se na adrese bydliště nevyskytoval.

[29] S ohledem na uvedené skutečnosti Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že správce daně vyvinul veškerou myslitelnou aktivitu ke kontaktování společností a jejich jednatelů (srov. též např. odst. [44] až [46] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, čj. 9 Afs 57/2013-40). Nadto je třeba konstatovat, že ani sám stěžovatel zjištění správních orgánů o fiktivních sídlech společností a nepobývání jednatelů a společníků na adresách zapsaných v obchodním rejstříku a evidenci obyvatel nijak nevyvracel (např. tvrzením, že v minulosti na uvedených adresách se společnostmi jednal) ani neuvedl žádnou jinou možnost (adresa, telefon, e-mail), jak uvedené tři společnosti či jejich jednatele a společníky kontaktovat (příp. jak a kde je kontaktoval

v minulosti); předestřel opakovaně toliko obecné tvrzení o existenci společností a jejich jednatelů, resp. o jejich zapsání do obchodního rejstříku a evidence obyvatel.

[30] Odkaz stěžovatele na rozsudek čj. 5 Afs 74/2009-111 je nepřipadný, neboť ten je skutkově stran nekontaktnosti osoby svědka odlišný. V uvedené věci daňový subjekt prokázal uskutečnění plnění, vč. provedených plateb, a to ve vztahu k dodavateli deklarovanému, jehož měla zastupovat fyzická osoba (na základě plné moci), s níž daňový subjekt (skutečně) jednal. Daňové orgány zjistily neoprávněnost vystupování této osoby za deklarovaného dodavatele, přičemž se jim nepodařilo tohoto „zástupce“ vyslechnout jako svědka; další skutečnosti (např. totožnost „zástupce“) však neproověřovaly. Sama nekontaktnost tohoto „zástupce“ nemohla (oproti důkazům předloženým daňovým subjektem) dle Nejvyššího správního soudu v dané věci vyloučit uznání výdajů daňovým subjektem uplatňovaných.

V.5 Argumentace stěžovatele o rozporu napadeného rozsudku s právem EU

[31] Stěžovatel namítl opomenutí žalobní námitky o narušení unijního principu neutrality společného systému daně z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud však této námitce nemůže přisvědčit. Stěžovatel odkazoval na rozsudky Soudního dvora Evropské unie (viz zde odst. [6] a [15]), avšak argumentace těmito rozsudky se mýlí s podstatou stěžovatelovy věci. Dle těchto rozsudků není daňový subjekt povinen nést důsledky podvodného jednání svého obchodního partnera a rovněž tak správce daně není oprávněn tyto důsledky na daňový subjekt přenést. Stěžovatel však vůbec neprokázal, že jeho obchodním partnerem při nákupu zboží byly uvedené tři společnosti, proto není na místě jeho argumentace o neoprávněném přenesení tíživých důsledků (případného) podvodného jednání těchto tří společností na něj. Důvodem neuznání odpočtu nebylo to, že by stěžovatel měl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. Krajský soud přitom na námitku stěžovatele reagoval v napadeném rozsudku dostatečně tím, že jednak konstatoval nemožnost činit stěžovatele odpovědným za nedosažitelnost jeho dodavatelů a neplnění jejich povinností vůči správci daně, a dále (a to především) konstatoval neunesení důkazního břemene samotným stěžovatelem stran faktického uskutečnění plnění tak, jak bylo ve vztahu ke zpochybněným dodavatelům deklarováno (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 12. 2011, čj. 1 Afs 51/2011-105, nebo ze dne 25. 9. 2014, čj. 9 Afs 57/2013-37). S ohledem na uvedené proto neshledal Nejvyšší správní soud důvodným ani návrh stěžovatele na položení Soudnímu dvoru předběžné otázky.

V.6 Zpochybnění výroku II. napadeného rozsudku stěžovatelem

[32] Stěžovatel napadl také výrok II. napadeného rozsudku krajského soudu, kterým mu byla uložena povinnost uhradit žalovanému náhradu nákladů řízení, neboť tyto výdaje podle jeho názoru nepřesáhly náklady běžné úřední činnosti. Konkrétně se jednalo o náhradu stravného a cestovného osobním automobilem k jednání před Krajským soudem v Hradci Králové a zpět.

[33] Otázkou, má-li mít žalovaný správní orgán právo na náhradu nákladů řízení spočívajících ve výdajích (cestovného a stravného) či zda tyto náklady jsou součástí běžné

pokračování

úřední činnosti, řešil Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 22. 8. 2013, čj. 1 Afs 11/2013-84. V projednávané věci neshledal 10. senát Nejvyššího správního soudu žádný důvod zásadně se odklánět od závěrů již takto judikovaných, neboť právní názor citovaným rozsudkem vyjádřený sdílí; také v podstatě shodné skutkové okolnosti tehdy a nyní řešeného případu neopodstatňují přijetí jiného rozhodnutí o náhradě nákladů řízení. Kasační námitka proti výroku II. napadeného rozsudku je tudíž rovněž nedůvodná.

[34] Ve shodě s rozsudkem Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 11/2013-84 konstatuje zdejší soud, že podle rozhodovací praxe správních soudů obvykle nenáleží náhrada nákladů řízení úspěšným správním orgánům v těch případech, kdy jim prokazatelně nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti. Správním orgánům dále nebývají (zpravidla, to jest, nejsou-li pro opačný postup mimořádné důvody) přiznávány náklady právního zastoupení, pokud tyto správní orgány disponují odborným aparátem k řešení dané věci. K tomu existuje rozsáhlá a stabilizovaná judikatura Ústavního soudu, podle níž *„tam, kde k hájení svých zájmů je stát vybaven příslušnými organizačními složkami finančně i personálně zajištěnými ze státního rozpočtu, není důvod, aby výkon svých práv a povinností v této oblasti přenášel na soukromý subjekt, jímž byl advokát, a pokud tak přesto učiní, pak není důvod pro uznání takto mu vzniklých nákladů jako účelně vynaložených“* (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 24. 11. 2009, sp. zn. IV. ÚS 1087/09, N 243/55 SbNU 349; podobně nejnověji nález ze dne 6. 11. 2014, sp. zn. III. ÚS 1920/14).

[35] V projednávané věci se ovšem nejedná o situaci, kdy by byl žalovaný zastoupen advokátem, avšak o situaci, kdy vznikly náklady samotnému žalovanému, a to v souvislosti s cestou na soudní jednání u Krajského soudu v Hradci Králové. Je tedy třeba se zabývat otázkou, zda byly uvedené náklady důvodně vynaložené, a dále, zda nepřesahovaly rámec běžné úřední činnosti žalovaného.

[36] Stěžovatel argumentoval tím, že účast žalovaného na jednání u soudu představuje integrální součást výkonu státní správy žalovaného, proto náklady tím vzniklé nemohou být přičteny k tíži stěžovatele domáhajícího se soudní ochrany. Namítal dále, že pokud se stát *„rozhodne centralizovat odvolací řízení ve věcech správy sdaní, resp. přijme takovou zákonnou úpravu, podle které jezdí úřední osoby žalovaného ke správním soudům napříč republikou, nelze náklady s tím spojené přenášet na žalobce“*.

[37] Tato tvrzení považuje zdejší soud za nepřipadná. Je třeba rozlišovat mezi úkony žalovaného, jež odpovídají obvyklému výkonu státní správy (písemná podání žalovaného v soudním řízení - podání kasační stížnosti, vyjádření k žalobě či kasační stížnosti), od úkonů jdoucích nad rámec této činnosti, jako je účast žalovaného u soudního jednání, se kterou jsou spojeny náklady na cestové a stravné pověřené úřední osoby žalovaného. V takovém případě jde o výdaje žalovaným důvodně vynaložené (srov. § 60 odst. 1 s. ř. s.), na které se současně nevztahuje judikovaná výjimka o nemožnosti hradit správnímu orgánu výdaje spojené s jeho běžnou činností. Žalovaný je jednou ze stran soudního sporu, jež mají rovné postavení; žalovaný není v soudním řízení vykonavatelem státní správy (nevykonává v něm úřední činnost) a proto má jakožto rovnoprávný účastník soudního řízení dle § 60 odst. 1 ve spojení s § 57 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených hotových výdajů spojených s účastí na ústním jednání u krajského soudu

(důvodnost těchto výdajů ostatně stěžovatel nezpochybnil). Ani způsob, jakým zákonodárce zakotví místní příslušnost orgánů státní správy v určité oblasti, není skutečností, jež by mohla vést k odepření práva správního orgánu – žalovaného na náhradu důvodně vynaložených hotových výdajů dle citovaných ustanovení.

VI. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[38] Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost dle § 110 odst. 1, věta druhá, s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[39] Stěžovatel, který neměl v řízení o kasační stížnosti úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.) a žalovanému náklady řízení (nad rámec jeho běžné činnosti) nevznikly. Proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 12. února 2015

senátu

Zdeněk Kühn
předseda